

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أحمد دراية \_ أدرار



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير  
أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير  
تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق  
فرع تدقيق  
بعنوان

دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر  
الفترة 2012-2014

من إعداد الطالب: **بن العرية محمد**  
الأستاذ الدكتور: **بن عبد الفتاح دحمان** (أستاذ التعليم العالي بجامعة أدرار)  
الأستاذ الدكتور: **أقاسم عمر** (أستاذ التعليم العالي بجامعة أدرار)  
الدكتور: **بوعزة عبد القادر** (أستاذ محاضر "أ" بجامعة أدرار)  
الدكتور: **صديقي أحمد** (أستاذ محاضر "أ" بجامعة أدرار)  
الدكتور: **مدياني محمد** (أستاذ محاضر "أ" بجامعة أدرار)  
الدكتور: **أرزي فتحي** (أستاذ محاضر "أ" بجامعة سعيدة)

تحت إشراف: **الأستاذ الدكتور**  
**أقاسم عمر**  
رئيسا  
مشرفا  
مناقشا  
مناقشا  
مناقشا

السنة الجامعية 2016/2017

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، فالحمد لله والشكر أولاً وأخيراً على فضله وكرمه وبركته الذي أنعم علي بالتوفيق لإنجاز هذا العمل ليضاف إلى ميادين البحث العلمي، والصلاة والسلام على سيد المرسلين وإمام المتقين سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه أجمعين. ويطيب لي عرفانا بالجميل أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أولئك الذين وقفوا بجانبني طوال فترة دراستي ولم يبخلوا علي بمساعدة أو إرشاد أو توجيه، وأخص بالذكر أستاذي المشرف **الأستاذ الدكتور أقاسم عمر** الذي قدم لي الدعم والإرشاد مما دفع بهذه الرسالة إلى النور. وأتقدم بوافر التقدير وعظيم الامتنان للجنة المناقشة الأفاضل الذين شرفوني بقبول مناقشة الأطروحة ودورهم الكبير في إثراء الدراسة من عملهم وخبرتهم. كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذة بوزيان زهران، والتي قدمت لي يد المساعدة في الحصول على المعلومات وتقديم إرشادات وتوجيهات قيمة، والشكر الموصول لكلا من السيد عمار محمد سليم والسيد لعمارة أحمد ، والسيد حمداش ياسين.

وإلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد لإنجاز هذا العمل.

بن العرية محمد

## إهداء

الحمد لله الذي وفقني، ونور قلبي بالعلم والمعرفة، فيارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، وصلى الله على خير الأنام نبينا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام، أهدي ثمرة جهدي إلى:  
من جعل الجنة تحت أقدامها، وغمرتني بحبها وحنانها وأنارت درب حياتي بدعائها،

### أمي الغالية.

من كان سندي وعوني وقدوتي ورباني على الفضيلة والأخلاق، رمز العطاء:

### أبي الغالي.

إلى زوجتي العزيزة.

إلى من عشت وتربيت بينهم ومعهم إخوتي: عائشة، الزهرة، عبدا لقادر، هاجر.

إلى جدتي، أخوالي وخالاتي، أعمامي وعماتي.

إلى كل زملائي طلبة الدكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق 2014.

وإلى كل طالب للعلم.

بن العرية محمد

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	إهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار العام للتدقيق الحكومي
9	تمهيد
10	المبحث الأول: مفهوم التدقيق الحكومي
10	المطلب الأول: تعريف التدقيق الحكومي وأهدافه
13	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الحكومي
16	المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام
25	المطلب الرابع: دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في تطوير مهنة التدقيق الحكومي
33	المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الحكومي
33	المطلب الأول: التدقيق المالي المعيار ISSAI 200
56	المطلب الثاني: رقابة الأداء المعيار ISSAI 300
68	المطلب الثالث: رقابة الالتزام المعيار ISSAI 400
77	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: النفقات العمومية
79	تمهيد
80	المبحث الأول: الميزانية العامة
80	المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة وأهميتها
82	المطلب الثاني: القواعد الفنية لتحضير الميزانية العمومية
85	المطلب الثالث: مراحل إعداد الميزانية
92	المطلب الرابع: أساليب إعداد الميزانية العامة
96	المبحث الثاني: عموميات حول النفقات العمومية
96	المطلب الأول: ماهية النفقات العمومية

98	المطلب الثاني: ضوابط النفقة العمومية والعوامل المحددة لها
103	المطلب الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العمومية وتصنيف النفقات العمومية
119	المطلب الرابع: آثار النفقات العمومية
123	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: التدقيق الحكومي وترشيد النفقات العمومية
125	تمهيد
126	المبحث الأول: قياس أداء مصداقية الموازنة والشمولية والشفافية
126	المطلب الأول: إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة- الإنفاق العام والمساءلة المالية <b>PEFA</b>
130	المطلب الثاني: قياس أداء مصداقية الموازنة
136	المطلب الثالث: قياس أداء الشمولية والشفافية
148	المبحث الثاني: قياس أداء دورة الموازنة
148	المطلب الأول: قياس أداء سياسات وضع الموازنة
153	المطلب الثاني: قياس أداء قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة
172	المطلب الثالث: قياس أداء المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ
178	المطلب الرابع: قياس أداء التدقيق والمراجعة الخارجية
186	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: هيكل التدقيق في تنفيذ النفقات العمومية بالجزائر
188	تمهيد
189	المبحث الأول: هيكل الرقابة على النفقات العمومية بالجزائر
189	المطلب الأول: هيكل الرقابة القبليّة على النفقات العمومية بالجزائر
195	المطلب الثاني: هيكل الرقابة البعدية على النفقات العمومية بالجزائر
204	المبحث الثاني: تنفيذ نفقات الميزانية العامة بالجزائر
204	المطلب الأول: الأعوان المكلفون بالتنفيذ
215	المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العامة للدولة
221	المبحث الثالث: إصلاح النظام المحاسبي والميزاني بالجزائر
221	المطلب الأول: نقائص مدونة حسابات الخزينة <b>NCT</b>
223	المطلب الثاني: إصلاح 1995: المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي
227	المطلب الثالث: إصلاح 2006: إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير الدولية للمحاسبة

	في القطاع العام
232	خلاصة الفصل الرابع
	الفصل الخامس: تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر
235	تمهيد
236	المبحث الأول: سياق عملية إعداد الدراسة
236	المطلب الأول: معطيات عامة حول الجزائر
238	المطلب الثاني: منهجية الدراسة
244	المبحث الثاني: تقييم أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر خلال الفترة 2012-2014
244	المطلب الأول: مصداقية الموازنة
248	المطلب الثاني: الشمولية والشفافية
253	المطلب الثالث: قياس أداء سياسات وضع الموازنة
255	المطلب الرابع: قياس أداء قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة
268	المطلب الخامس: قياس أداء المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ
273	المطلب السادس: قياس أداء التدقيق والمراجعة الخارجية
288	خلاصة الفصل الخامس
291	الخاتمة
300	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	المحتوى	الرقم
113	تصنيف النفقات حسب وظائف الحكومة	1
115	تصنيف مزدوج من التصنيفين الوظيفي والاقتصادي للنفقات	2
128	مجموعة مؤشرات الأداء عالية المستوى بشأن إدارة المالية العامة	3
131	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-1	4
132	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-2	5
133	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-3	6
135	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-4	7
137	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-5	8
138	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-6	9
140	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-7	10
142	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-8	11
145	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-9	12
147	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-10	13
149	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-11	14
151	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-12	15
154	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-13	16
157	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-14	17
159	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-15	18
161	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-16	19
163	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-17	20
165	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-18	21
167	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-19	22
169	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-20	23

قائمة الجداول

171	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-21	24
173	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-22	25
174	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-23	26
176	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-24	27
178	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-25	28
180	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-26	29
182	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-27	30
184	الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-28	31
202	يوضح قوانين تسوية الميزانية التي صادق عليها البرلمان بداية من السنة المالية 1978	32
237	يوضح تطور عدد سكان الجزائر في الفترة 2012-2014	33
239	يوضح نتائج الميزانية ( الإيرادات، النفقات، العجز، الديون) كنسبة مئوية من الناتج الداخلي الخام	34
241	يوضح التوزيع القطاعي للموارد ( توزيع الاعتمادات)	35
246	يبين نتائج تقييم مؤشر الأداء PI-2	36
250	يوضح وضعية الحسابات الخاصة للسنوات 2012، 2013، 2014	37
250	يظهر الوضعية المالية للحسابات الخاصة وحجمها إلى النفقات الإجمالية	38
253	يوضح مواعيد وضع الميزانية	39
258	يوضح تشكيلة المتأخرات الجبائية بالمبالغ ونسبتها إلى إجمالي الإيرادات	40
264	قيمة وعدد الصفقات حسب طريقة الإبرام	41
274	مدى استيفاء مجلس المحاسبة للمبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام	42
281	يبين مستوى تنفيذ منهجيات التدقيق لكل بعثة	43
287	يوضح تواريخ تقديم التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية والمصادقة عليه من قبل البرلمان	44

أولاً: توطئة

إن تعريف الدولة الحديثة أصبح مقرونا بمصطلح أساسي إلا وهو الميزانية العامة للدولة حيث أن تحول دور الدولة من الدولة الحارسة التي تتولى شؤون الأمن والدفاع والعدالة إلى الدولة المتدخلة في جميع الميادين لاسيما الميدان الاقتصادي والاجتماعي أصبح يتطلب منها البحث عن مصادر مختلفة لتغطية النفقات الناتجة عن تدخلها في جميع الميادين وبذلك فقد أصبح دور الدولة معروفاً بمصطلح أساسي وهو الميزانية العامة للدولة، فهي الوثيقة الأهم حول السياسات الحكومية، والتي يتم من خلالها توقع وترخيص لكل سنة مالية مجموع الأعباء والموارد للهيئات الحكومية والتي تتخذ في شكل تشريعي؛

وتعتبر النفقات العمومية الوسيلة الأساسية التي يقوم عليها تدخل الدولة في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي تترجم سياسة الحكومة ومدى نجاعة برنامجها والذي يتجلى من خلال طبيعة النفقات وتقسيمها على القطاعات المختلفة.

وقد كثر الحديث عن ترشيد الإنفاق الحكومي، في السنوات الأخيرة، وذلك بسبب حالة الكساد الاقتصادي التي عمت العديد من دول العالم، وبسبب الانخفاض الحاد في الإيرادات العامة لتلك الدول، وبسبب حصول عجز كبير في موازنتها العامة، ولذا أصبحت هناك حاجة ماسة إلى ترشيد الإنفاق الحكومي، وتخفيض النفقات، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق ذلك.

ويعتبر التبذير سلوكاً سلبياً ضاراً في إنفاق الأجهزة الحكومية، لأن التبذير يبدد الثروة العامة، فهو ينقص بدون حاجة ولا مبرر، رصيد المال العام، الذي يمكن توجيهه إلى نفقات أخرى أكثر جدوى، تزيد من المشاريع الإنمائية المنفذة في البلاد أو تزيد من الخدمات المقدمة للمواطنين.

كما أنه يضعف ثقة المواطنين بالأجهزة الحكومية، ويجعلهم يتهربون من دفع الضرائب لها، لأن الضرائب تقتطع أجزاء من دخولهم، تحول إلى الإيرادات العامة لتصرف بواسطة الأجهزة الحكومية في الدولة، فالتبذير يعني الإنفاق في غير ضرورة أو نفع، أو في ضرورات ومنافع لا توازي في قيمتها السوقية المبالغ المصروفة عليها.

وتعد الرقابة على المال العام أحد الأدوار الأساسية المميزة لكافة المجتمعات الحديثة، بل إن نشأة البرلمانات أساساً جاءت لتحقيق هذه العملية؛ من هنا كان من الضروري العمل على تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره.

ولهذا شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً على كافة المستويات النظرية والعملية، وكذلك في مختلف الدول المتقدمة والنامية، بعملية صنع الموازنة ومدى الشفافية التي تتمتع بها من جهة، وبكفاءة نواتج إدارة المالية العامة وبصفة خاصة إدارة الإنفاق العام والدين العام من جهة أخرى، وذلك بعد أن تفاقم العجز في موازنات هذه الدول بصورة كبيرة ومن ثم زيادة الدين العام.

من هنا تأتي أهمية الرقابة على الأموال العامة، لما لها من أهمية في مساندة العمل الحكومي وفي وضع الأصبع على مواطن الخلل والداء، وفي التعرف على أهم القضايا والتحديات التي تنتزل في صميم اهتمامات السلط العمومية، وذلك



عن طريق إشعار مختلف هذه السلط سواء التشريعية منها أو التنفيذية بالصورة الحقيقية لوضعية التصرف العمومي من حيث حسن أدائه أو اختلاله وبالأخص الجانب المالي ( النفقات العمومية).

فلاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل أحد المؤشرات الأساسية التي تعكس حسن إدارة تلك الأموال و تبين فعالية تطبيق القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، كما أن تحقيق هذه الأهداف لا يمكن أن يتم إلا بوجود جهاز أعلى للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله و يتولى الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة، وخاصة بعد أن توسع نشاط الدولة ليمتد إلى القطاعين الاقتصادي والاجتماعي.

إن جميع أجهزة الرقابة المالية في كل دول العالم تمارس مختلف أنشطتها استنادا إلى معايير مهنية تصدرها منظمات وهيئات متخصصة ، و إلى قوانين تنظيمية و إجرائية تسنها المنظمة التشريعية و تعتمد كذلك على الأعراف والخبرات المجمعَة أثناء الممارسة العملية فيتكون على ضوء ذلك ما يعرف بمعايير الرقابة المتعارف عليها. ومن أجل قيام جهاز الرقابة المالية بدوره في الحرص على ضمان صيانة ممتلكات القطاع العام و الخاص يجب أن تمنح له درجة كافية من الاستقلالية و الحياد.

وقد سعت الأجهزة العليا للرقابة لقياس ورصد أداء إدارة شؤون المالية العامة وتتبع الإنفاق للرفع من كفاءة الإنفاق وذلك باستخدام جملة من المؤشرات ولعل من أهمها جملة المؤشرات الواردة في إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة لرصد ومتابعة وقياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة على مرّ الزمن، وقام بوضعه الشركاء في برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، وذلك في إطار التعاون مع المشروع المشترك بشأن عملية إدارة الشؤون المالية العامة، التابعة لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD) وهو مشروع اعتمده لجنة المساعدات الإنمائية (DAC) بمثابة أداة من شأنها إتاحة معلومات يمكن التعويل عليها عن أداء أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة على مرّ الزمن، والممارسات التي تمثل عنصرا حيويا لتقييم المساءلة عن تصميم سياسة المالية العامة وتنفيذها.

والرقابة على النفقات العمومية ليست هدفا في حد ذاتها لأن الهدف الفعلي هو القضاء على الآثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير وسوء التنظيم وتبديد الأموال العمومية وقلة الشفافية في التقرير حولها والتي تؤدي إلى تعطل المشاريع والمخططات المسطرة مما يؤثر أيضا على التوازنات الكبرى القائمة؛ المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية والسياسية.

أما في الجزائر؛ فقد ظلت الرقابة على النفقات العمومية تحظى بأهمية أقل بالنظر إلى الوضعية المالية المريحة التي عاشتها البلاد في مرحلة معينة، إضافة إلى طبيعة التوجه الاقتصادي للدولة القائم آنذاك على أساس الاختيار الاشتراكي الذي تميزه المخططات الكبرى ذات النتائج الأكيدة التي لا تحتاج للرقابة على الأقل من الناحية النظرية، لذلك لم تبذل بالفعل جهود جدية لتطوير إجراءات أو أجهزة قادرة على الحد من الانحرافات في تسيير الأموال العمومية.

ومع التطورات السياسية والاقتصادية تم الوقوف على العديد من الاختلالات التي أفرزتها السياسة السابقة والتي لا تعود مسؤوليتها بالضرورة إلى أجهزة الرقابة؛ لكنها تتحمل جزءا كبيرا منها، ولهذا تمت إعادة النظر في مهامها وطبيعتها

ومجال تدخلها؛ وقد تأكدت هذه الضرورة مع تأثر أسعار البترول سنة 1983 والهزة البترولية لسنة 1986 والهبوط الحاد المستمر في أسعار البترول في سنة 2015، وأصبحت حقيقة عملية تم إدخالها ضمن برنامج الإصلاح المالي وإصلاح المالية العمومية.

شملت هذه الإصلاحات معظم هيئات الرقابة على القطاع العمومي؛ بما فيها هيئات الرقابة القبلية التي يمثلها المراقب المالي والمحاسب العمومي ولجنة الصفقات العمومية، ذات الدور الوقائي والتي يهدف عملها إلى تجنب وقوع الخطأ، والقضاء على العمل غير المشروع قبل حدوثه.

كما شملت أيضا هيئات الرقابة البعدية، فتم إنشاء مجلس المحاسبة الذي أصبح هيئة دستورية، لكنه لم يعرف الاستقرار، فتراوح دوره بين صفة المراقب وصفة القاضي التي استقر عليها منذ سنة 1995 بموجب الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، أما رقابة الهيئة التشريعية فإنها تبقى ذات أهمية أقل نظرا لقلّة الوسائل المتوفرة لديها، وخاصة لقلّة التقنية التي تجعل ممارستها في وضعية غير أكيدة، وباعتبارها هيئة رقابة بعدية فقد شمل الإصلاح أيضا المفتشية العامة للمالية التي أصبحت تابعة مباشرة لوزير المالية مع ضمانات إضافية لاستقلاليتها في ممارسة مهامها ووظائفها التي عرفت توسعا كبيرا.

## ثانيا: الإشكالية

تمارس الدولة نشاطاتها المختلفة عن طريق استغلال الأموال العمومية، حيث يمكن أن تستغلها بصفة مباشرة أو تفوضها لهيئات أخرى كالجماعات المحلية والهيئات العمومية، المصالح الخارجية.....، لكن تسيير المال العام يمكن أن يجيد عن طريق النزاهة والعقلانية، وبالتالي الولوج إلى دوامة اختلاس الأموال العمومية ونهبها، وهنا تبرز أهمية الرقابة على تسيير الأموال العمومية، حيث تساهم إلى حد كبير في ترشيد استغلالها، وبالتالي تحقيق أكبر استفادة ممكنة من إنفاقها. ونظرا لأهمية حجم وهدف النفقات العمومية، كان لا بد أن تسيير في إطار مضبوط ومحكم كتقنين الصفقات العمومية، وهذا ما استدعى تدعيم وتحديث الجهاز المكلف بالرقابة على استعمال الأموال العمومية بالتقنيات الحديثة للرقابة، لضمان حسن تسييرها وحمايتها، فمنذ سنة 1995 تحولت الرقابة في الجزائر من رقابة مطابقة إلى رقابة حسن استعمال الأموال العمومية التي تعد رقابة إدارية، أي رقابة التسيير على قرارات مسيري الأموال العمومية، وتعرف هذه الرقابة باسم التدقيق الحكومي، ويقصد به البحث عن المردودية والنجاعة في التسيير، وكذا التحقق من احترام مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

ونسعى في هذا البحث إلى معرفة كيفية مساهمة التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، وهذا باستخدام مجموعة مؤشرات أداء عالية المستوى لتتبع الإنفاق العام ورصد أداء الأجهزة القائمة على التدقيق الحكومي، من خلال طرح الإشكالية التي مفادها:

### كيف يساهم التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم صياغة بعض الفرضيات لكي تساعدنا في معرفة دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية

### ثالثا: الفرضيات

لقد تم الاعتماد على مجموعة من الفرضيات وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة وكانت كالتالي:

- ✓ يساهم التدقيق الحكومي لوحده في ترشيد النفقات العمومية؛
- ✓ تساهم التوصيات التي تخرج بها الهيئات القائمة على التدقيق الحكومي خاصة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة والهيئة التشريعية في الجزائر في ترشيد النفقات العمومية وتحسن من أداء الأجهزة القائمة بالإنفاق؛
- ✓ توجد شواهد على تنفيذ الهيئات المدققة بتطبيق توصيات الأجهزة القائمة بالتدقيق الحكومي؛
- ✓ هناك متابعة مستمرة لتنفيذ النفقات العمومية خلال السنة من قبل هيئات الرقابة القبلية؛
- ✓ لا تتجاوز الاعتمادات المستهلكة خلال السنة الاعتمادات المرصودة لميزانية السنة المعنية؛
- ✓ يتم التنسيق بين مختلف هيئات التدقيق الحكومي بالجزائر لاسيما المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة والهيئة التشريعية للاستفادة من بعضها البعض في أعمال الرقابة المنجزة؛
- ✓ هناك استخدام لمؤشرات كمية أثناء عملية التدقيق لتقييم الإدارات المنفقة.

### رابعا: منهج البحث

لمعرفة كيفية مساهمة التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية استخدمنا المنهج التحليلي مع دراسة حالة الجزائر خلال الفترة الممتدة ما بين 2012-2014 بحيث اعتمدنا على مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية التي تعتبر مؤشراتنا المرجعية، وتم استخدام هذه المؤشرات للأسباب التالية:

- ✓ مصداقية المؤشرات حيث تم وضعها واعتمادها في إطار برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمساءلة المالية من قبل العديد من المنظمات والهيئات الدولية كالبנק الدولي، صندوق النقد الدولي، المفوضية الأوروبية، وزارة التنمية الدولية في المملكة المتحدة، وزارة الخارجية الفرنسية، وزارة خارجية مملكة النرويج، سكرتارية الدولة السويسرية للشؤون الاقتصادية، الشراكة الاستراتيجية مع إفريقيا؛
- ✓ مجموعة المؤشرات عالية المستوى تستفيد من: المعايير المرجعية لتتبع الإنفاق بشأن مبادرة تخفيض ديون البلدان الفقيرة المثقلة بالديون، ومُدونة شفافية المالية العامة الصادرة عن صندوق النقد الدولي، ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ومعايير قياسية دولية أخرى؛
- ✓ تمتاز مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة بسهولة فهم وتحديد التغيرات التي تؤثر على النفقات العمومية؛
- ✓ ملائمة مؤشرات قياس الأداء لقياس ورصد أداء إدارة الشؤون المالية العامة وبخاصة هيئات التدقيق الحكومي في الجزائر.

### خامسا: هدف وأهمية البحث

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر هيئات التدقيق الحكومي الداخلية والخارجية على ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، وكذا معرفة أهم المتغيرات التي تؤثر في ترشيد الإنفاق العام، كما تهدف الدراسة إلى الوقوف على أهم النقاط

والإشكالات المرتبطة بالموضوع , وإلى إبراز الصورة الحقيقية التي يعكسها الجانب العلمي له، كما تجدر الإشارة أن لهذا البحث أهمية تكمن في إبراز الدور الهام للتدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية وفق أسس ومعايير ومؤشرات علمية وعملية , الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من خطر ضياع المال العام وتوجيه النفقات العمومية نحو أهداف تتماشى مع الأهداف التي يرغب المجتمع فيها, خاصة وأنه في الآونة الأخيرة هناك توجه من قبل الحكومة في الجزائر نحو ترشيد الإنفاق العام، هذا التوجه الذي جاء كنتيجة حتمية لانخفاض إيرادات الميزانية العامة من جهة ومطالبة المنظمات الدولية كالمنظمة الدولية للرقابة في القطاع العام والمساءلة المالية "انتوساي"، وبرنامج تحسين الإدارة والحكم الرشيد الممول من الإتحاد الأوروبي –سيجما للجزائر بإصلاح نظام المالية العامة وتحسين أداء هيئات التدقيق الحكومي خاصة مجلس المحاسبة من جهة ثانية.

سادسا: الدراسات السابقة

1. دراسة بعنوان: التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد : مدخل مقترح لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في الدول العربية (دراسة حالة الأردن) للدكتور أحمد حلمي جمعة والدكتور غالب عوض الرفاعي توصلت هذه الدراسة إلى أنه يجب أن تلتزم الحكومات بأخذ هيكل تشريعي وتنظيمي عبر قوانين وهيئات محددة من أجل مكافحة الفساد

2. دراسة بعنوان: **Inspector General Reports as Instruments of Governemntal Accountability** لـ **Thelma Freides** (1992): توصلت هذه الدراسة إلى أن آلية تقديم التقرير (Reporting Mechanism) آلية مهمة من اجل إعطاء صورة حول كيفية التحكم في الإيراد والنفقة (ترشيد النفقة)؛

3. دراسة بعنوان: **Governemntal Budgeting as Ex Ante Financial Accounting: The United Kingdom Case** لـ **Maurice Pendelbury** و **owan Jones** (1985): توصلت الدراسة إلى أن تدقيق المعلومة المالية (Auditing the Financial Information) أمر هام في تسيير الميزانيات والتحكم أكثر في بنودها؛

4. دراسة بعنوان: **State Audit Budgets and Market Assesments of Credit Risk** لـ **Barry R. Marks** و **K. K. Raman** (1986): توصلت الدراسة إلى أن تدقيق الميزانية يتضمن تقدير السوق لخطر القرض وبالتالي يمكن اعتباره آلية من خلالها يتم ترشيد النفقة العمومية ؛

5. دراسة بعنوان: **Political Interests and Gouvernemenal Accounting Disclosure** لـ **Gary Giroux** (1989): توصلت الدراسة إلى أن نشر التقارير المالية ذات الجودة المرجوة يخضع للأطراف الفاعلة في الميدان السياسي (تأثير هذا الأخير في طريقة تسيير النفقات من خلال المادة المتوفرة أي المعلومة المالية وكيفية معالجتها)؛

6. دراسة بعنوان: **Governmental Accounting and Auditing in Tailand: An Overview** لـ **Laury J. Henry** و **Panu Attavitkamtorn** Jof some suggestions for improvements

(1999): توصلت الدراسة إلى أن المعلومة المالية ضرورية في اتخاذ القرارات على مختلف الأصعدة والحكومية خاصة، هذه الأهمية تتبع من كونها أداة إرشاد إلى التسيير الأنجع لمختلف الاهتمامات الاقتصادية والنفقات العمومية في هذه الحالة ليست استثناء؛

7. دراسة بعنوان: **Audit Quality in ASEAN** Michael Favere (2000): توصلت الدراسة إلى أن جودة خدمة التدقيق شرط من أجل معرفة كيفية تسيير الأصول المالية ولا يتحقق ذلك إلا بضمان استقلال من يمارسون المهنة؛

8. دراسة بعنوان: **Budgetary Accounting and Reporting Practices in Bahraini Practices** Sayal Ramdani (2009) **Governmental Units** (Budgetary Accounting) هي أهم شيء في النظام المحاسبي لأي بلد وبالتالي تحقيق فعالية هذا النظام ضرورية للتحكم في التدفقات النقدية.

أن الدراسات تطرقت إلى جانب أو جزء معين من التدقيق الحكومي، فتم ربط التدقيق الحكومي بمكافحة الفساد، آلية تقديم تقرير المراجعة، جودة المعلومة المالية، لكن الدراسات السابقة لم تتناول الجوانب المختلفة للتدقيق الحكومي وما مدى تأثيرها في ترشيد النفقات العمومية، وهو ما تسعى إليه هذه الدراسة، فسنحاول من خلال هذه الدراسة قياس أداء هيئات التدقيق الحكومي في الجزائر ومدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العام، وهذا باستخدام مجموعة مؤشرات أداء كمية ونوعية عالية المستوى، مع دراسة الجوانب الأخرى لإدارة الشؤون المالية العامة وذلك استنادا إلى تحليل قائم على المؤشرات بصفة خاصة للعناصر الرئيسية الستة لأداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة التي تم تحديدها في إطار قياس الأداء لبرنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية، بهدف التحليل الذي يبرز بصفة خاصة الاعتماد المتبادل فيما بين مختلف الأبعاد، أي مدى احتمال أن يؤثر سوء الأداء في واحد من الأبعاد الرئيسية على أداء نظام إدارة الشؤون المالية العامة فيما يتعلق بالأبعاد الأخرى.

### سابعاً: هيكل البحث

لقد تم تقسيم البحث إلى جانبين، جانب نظري حاولنا فيه التركيز على المفاهيم النظرية للتدقيق الحكومي والنفقات العمومية، بالإضافة آليات التدقيق الحكومي لترشيد النفقات العمومية، وتضمن الجانب النظري أربعة فصول :  
الفصل الأول " الإطار العام للتدقيق الحكومي": حاولنا التركيز في هذا الفصل على تعريف التدقيق الحكومي والأهداف التي يصبو إلى تحقيقها، وأنواعه، بالإضافة إلى المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام والمعايير الدولية للتدقيق الحكومي الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

الفصل الثاني " النفقات العمومية": حاولنا في هذا الفصل إبراز أهمية النفقات العمومية، وخصائصها، والأسباب التي تؤدي إلى تزايد النفقات العمومية، بالإضافة إلى تعريف الميزانية العامة وأنواعها، وإجراءات تحضيرها والمصادقة عليها.

الفصل الثالث " التدقيق الحكومي وترشيد النفقات العمومية": حاولنا في هذا الفصل إبراز مؤشرات قياس الأداء الواردة في إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة لرصد ومتابعة وقياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة، والتي تعتبر من الآليات الهامة المستعملة لقياس أثر هيئات التدقيق في ترشيد الإنفاق العام.

الفصل الرابع " هياكل التدقيق في تنفيذ النفقات العمومية بالجزائر": تم التركيز في هذا الفصل على الأجهزة الرقابية القبلية والبعدية والتي تتولى عملية الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية بالجزائر، من خلال محتوى ونتائج رقابة كل نوع من أجهزة الرقابة.

جانب تطبيقي، تم فيه تطبيق مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية على إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر، مع التركيز على هيئات التدقيق الحكومي ومدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العام، حيث قسمنا هذا الجانب إلى:

الفصل الخامس " تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014": استخدمنا في هذا الفصل مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة، والذي سمح لنا بالخروج بمجموعة من النتائج المرتبطة بقياس انحرافات الإنفاق العام، ومدى مساهمة هيئات التدقيق الحكومي في الجزائر للمعايير الدولية، واستعراض نتائج تقييمها للإنفاق العام.

تمهيد:

إن الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل أحد المؤشرات الأساسية التي تعكس حسن إدارة تلك الأموال وتبين فعالية تطبيق القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، كما أن تحقيق هذه الأهداف لا يمكن أن يتم إلا بوجود جهاز أعلى للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله ويتولى الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة، وخاصة بعد أن توسع نشاط الدولة ليمتد إلى القطاعين الاقتصادي والاجتماعي. إن جميع أجهزة الرقابة المالية في كل دول العالم تمارس مختلف أنشطتها استنادا إلى معايير مهنية تصدرها منظمات وهيئات متخصصة (عمومية وخاصة)، وإلى قوانين تنظيمية وإجرائية تسنها الهيئة التشريعية، وتعتمد كذلك على الأعراف والخبرات المجمعّة أثناء الممارسة العملية فيتكون على ضوء ذلك ما يعرف بمعايير الرقابة المتعارف عليها. ومن أجل قيام جهاز الرقابة المالية بدوره في الحرص على ضمان صيانة ممتلكات القطاع العام والخاص يجب أن تمنح له درجة كافية من الاستقلالية والحياد.

وتتطلب الاستقلالية عدم خضوع الجهاز لأي ضغوط سواء كانت من طرف الوكيل أو الموكل في برمجة وتخطيط وتنفيذ العمليات الرقابية وتوفره على الإمكانيات المادية والبشرية والقانونية الكافية لتحقيق أهدافه بكفاءة وجودة عالية، كما يستحسن أن يقتصر الجهاز على تقديم الرأي والاقتراح للجهات الخاضعة لرقابته دون التدخل في العمل اليومي لهذه الجهات حماية لاستقلاليتها.

فبالإضافة إلى تحقيق شرط الاستقلالية يجب على الجهاز بناء وتعزيز قدراته المهنية والمؤسسية وذلك من خلال تدريب وتأهيل الأفراد العاملين في جهاز الرقابة على استعمال أحدث برامج التعليم والتدريب. أي أنه لا يجب الاقتصار على تقوية المعارف والكفاءات النظرية للعاملين فحسب، بل يجب التركيز أيضا على الطابع العملي بتكوين فرق متعددة الاختصاصات وذات مؤهلات عالية قادرة على قيادة العمليات الرقابية في بيئة تزداد تعقيدا يوما بعد يوم.

كما ينبغي على الجهاز أن يتحلى بدرجة عالية من العناية والاهتمام أثناء القيام بعملية المراجعة والتدقيق مع ضرورة تشجيع جميع أفراده بالقيم والآداب التي تحكم مهنة الرقابة من أجل اكتساب ثقافة تؤسس لمرجعية مهنية تؤطر عمل المراجع وتكسبه ثقة مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة مهما كان نوعها وحجمها وطبيعة نشاطها.

يتزايد الاهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين محاسبياً، ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام، حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفء للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية، والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي للاطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد وتخصيصها على الأهداف المنوطة بها.

### المطلب الأول: تعريف التدقيق الحكومي وأهدافه

إن الإنفاق الحكومي في جميع دول العالم أضحى يشكل نسبة عالية من الإنفاق العام للمجتمع، لذلك كان لابد من البحث عن أداة لمعرفة مدى استخدام الأموال العامة بعيداً عن سوء التصرف، وتمثل هذه الأداة في التدقيق الحكومي، الذي عادة ما يقوم به جهاز مستقل يرتبط مباشرة بأعلى سلطة تشريعية، وليس لأية سلطة تنفيذية التأثير عليه.

### أولاً: تعريف التدقيق الحكومي

استمر التدقيق الحكومي لفترة طويلة من الزمن بهدف التحقق من مدى تنفيذ القوانين واللوائح المتعلقة بتحصيل وصرف الأموال العامة، بل وربما قد تكون هذه الصورة السائدة حتى الآن في كثير من الدول النامية<sup>1</sup>، ويمكن وصف هذا النوع من التدقيق بأنه عبارة عن تدقيق مالي وتدقيق التزام بالقوانين واللوائح على البنود.

غير أنه عقب صدور العديد من الدراسات والتقارير والإرشادات التي أصدرتها اللجان والمجالس المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية والتي كان أهمها الدراسة المتعلقة بمعايير المراجعة سنة 1988<sup>2</sup>، وتطور الموازنة العامة للدولة، تطوير النظام المحاسبي، وقصور التدقيق الحكومي التقليدي في أداء وظيفته<sup>3</sup> كل هذا ساعد على تطور واتساع نطاق التدقيق الحكومي، حيث لم يقتصر على فحص التقارير المالية بل اشتمل على فحص وتقييم الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة للوحدات الإدارية الحكومية، بل امتد إلى أكثر من ذلك ليشمل التحقق من قيام ممارسات إدارة بيئية سليمة والالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بها.

وقد وردت عدة تعريفات للتدقيق الحكومي في الأدبيات المحاسبية ولكن قبل استعراض أو مناقشة التعريفات المختلفة للتدقيق الحكومي والتي تطورت تبعاً لتطور أهداف التدقيق الحكومي، يجب التنويه إلى أن تعبير أو لفظ "الرقابة المالية" هو الأكثر استعمالاً للدلالة على التدقيق الحكومي، ومن هذا المنطلق نلاحظ أن أغلب الأجهزة الحكومية العربية التي تمارس التدقيق الحكومي (الرقابة المالية) لا تشير في عناوينها إلى التدقيق بل يغلب على تسميتها ديوان أو جهاز المحاسبة أو المحاسبات ولقد تأكد هذا الاتجاه بعد تأسيس المجموعة الإقليمية العربية التي تضم الأجهزة الحكومية المكلفة بتنفيذ "التدقيق الحكومي" في الدول العربية ضمن إطار جامعة الدول العربية سنة 1976 عندما أطلق على هذه المجموعة

<sup>1</sup> William w, Holder and John R. Miller (1989) " Compliance Auditing : The Changing State of the Art", The CPA Journal , September , p.28.

<sup>2</sup> U.S. General Accounting Office Governmental Auditing Standards ,1988 Revision (Washington D.C:USGAO, JULY 1988)pp.1-2

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 06.

تسمية " مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية " ونرى أن تسمية الأجهزة العليا للرقابة المالية بهذه التسمية صحيحة وذلك لاستخدامه مصطلح الرقابة بدلا من كلمة المراجعة لأن لفظ الرقابة اشمل وأعم في المعنى . فالرقابة كمفهوم يتسع ويغطي بشموله مصطلح المراجعة، ويؤكد ذلك تسمية المجموعة العربية لمجلتها التي تصدر عنها بشكل نصف سنوي منذ 1982 مجلة الرقابة المالية، واعتماد تعبير الرقابة المالية فيها بدلا من المراجعة .

وتعرف الرقابة المالية (التدقيق الحكومي) بأنها " حقل واسع من حقول المعرفة العلمية الذي تتكامل فيه مفاهيم مختلف العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية مع التركيز على المحاسبة منها لتوفير متطلبات المقارنة بين المستهدف والمتحقق بقصد الاستخدام الأفضل وبعيدا عن الإسراف والضياع وكل أشكال سوء استخدام الموارد المتاحة " <sup>1</sup>

كما عرف المؤتمر العربي الأول للمجموعة العربية للأجهزة الرقابية العليا التدقيق الحكومي بأنه " منهج علمي شامل، يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها، وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة " <sup>2</sup>

ويتفق العديد من الكتاب على تعريف المراجعة الحكومية بأنها " مراجعة مالية أو مراجعة أداء للوحدات الحكومية أو في وحدة اقتصادية يتم إدارتها من قبل الحكومة " <sup>3</sup>

كما عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) التدقيق الحكومي " على أنه عملية تدقيق الأداء أي هو فحص مستقل لفعالية وكفاءة تعهدات الحكومة، أو برامجها، أو منظماتها، مع وضع الاقتصاد في الاعتبار، ويهدف لإحداث تطورات " <sup>4</sup>

ولذلك يمكن أن نعرف التدقيق الحكومي بأنه " فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي " .

ويبرز هذا المفهوم أن التدقيق الحكومي يمتد إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى وإعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره، حيث أنه يحتوي أيضاً على الاهتمام الثابت والمتزايد بتجنب الإنفاق أو الاستخدام الغير ضروري والضائع للأموال والممتلكات العامة واستخدامها لجميع المقاييس والمعايير المناسبة لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تدبير وإتاحة هذه الموارد .

ولفهم أكثر للتدقيق الحكومي يتعين علينا معرفة مصطلحات الاقتصاد وحسن التسيير والفعالية التي تشكل عماد رقابة الأداء الموضوع الفعلي للتدقيق الحكومي <sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبد الستار عبد الجبار الكبسي، التحليل اللازم لاستيعاب مفهوم الرقابة المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، 1994، ص 11.

<sup>2</sup> فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار جدلاوي عمان، 1980، ص 15.

<sup>3</sup> لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- محمد نصر الهواري و آخرون، دراسات متقدمة في المراجعة المالية والوظيفية، مكتبة قصر الزعفران، القاهرة، 1990، ص 295.

- إبراهيم أحمد الصعيدي، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998، ص 239.

- محمد عبد الرحمن العايدي، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعيد، 1990، ص 218.

<sup>4</sup> أنظر موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة : [WWW.INTOSAL.ORG](http://WWW.INTOSAL.ORG)، تاريخ الإطلاع 2016/04/25، ص 15:45.

<sup>5</sup> أنظر موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المرجع السابق.

حيث يقصد **بالاقتصاد**؛ الأداء العملي والمنظم لشؤون مصلحة أو مشروع بالطريقة التي تسمح بخفض نفقات التسيير إلى أدنى مستوى ممكن مع أخذ معايير الجودة والنوعية والآجال بعين الاعتبار. ويقصد **بمحسن التسيير**؛ تحديد العلاقة بين المدخلات والمخرجات دون التأثير على السير العادي والأهداف المسطرة وهذا بالإجابة على التساؤلات التالية : هل تم تحقيق الهدف؟ وهل تم في الآجال القانونية؟ وهل يمكن الحصول على أكثر؟

أما **الفعالية**؛ فإنها تعني ماهية العلاقة بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية المحققة بخصوص المشاريع والبرامج وكل النشاطات العمومية الأخرى، وتهتم برفع مستوى النجاح من خلال تبني سلسلة من التدابير القانونية التي تؤمن تحقيق الخطط والغايات والأهداف بأقل تكلفة مع احترام المعايير، النوعية والآجال القانونية.

### ثانياً: أهداف التدقيق الحكومي

يهدف التدقيق الحكومي إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

✓ فحص المعلومات أو الحسابات والتقارير المالية بما في ذلك الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، وذلك بغرض تقييم ما إذا كانت الأعمال والموارد تخضع للمحاسبة والتقرير عنها بطريقة سليمة، فضلاً عن تقييم مدى الوفاء بالمتطلبات القانونية؛

✓ تدقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد، وذلك بغرض تقييم ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية تبذل العناية في الإدارة والمحافظة على أموالها ومواردها البشرية بطريقة ملائمة؛

✓ التحقق من تحديد ما إذا كانت النتائج المرغوبة يتم تحقيقها بفعالية تامة، وذلك بغرض تقييم تحقيق الأهداف المخطط لها مع الأخذ في الاعتبار طرق التنفيذ البديلة.

كما قسمت أهداف التدقيق الحكومي إلى مجموعتين<sup>2</sup>:

### 1- أهداف فنية تقليدية:

تهتم بإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المركز المالي ونتائج أعمال الوحدة، وتشجع على الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، وتدعيم هذه النظم والرفع من كفاءتها من أجل تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي والتحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة، والتأكد من كفاية الأنظمة وتحديد سلطات ومسؤوليات العاملين بالوحدات الخاضعة للرقابة ومراعاة التسلسل الإداري بما يحقق حسن انسياب المعلومات بشكل سليم وخلق مناخ تعاوني بين العاملين .

<sup>1</sup> لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى:

- الوحدة العربية للعلوم الإدارية، الموازنات الحكومية في الدول النامية، إدارة البحوث والدراسات، مديرية المكتبات والوثائق الوطنية، العدد 319، عمان، 1987، ص 3.

- خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2005، ص 301.

<sup>2</sup> أكرم ابراهيم حماد، الرقابة في القطاع الحكومي، دار جهينة، عمان، 2006، ص 19-20.

## 2- أهداف إستراتيجية:

وتتمثل في الحفاظ على الممتلكات والوحدات بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل المراجعة، وزيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية، وتزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة.

### المطلب الثاني: أنواع التدقيق الحكومي

يمكن تقسيم رقابة القطاع العام إلى عدة أنواع، أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

يعتبر هذا التقسيم بسيطاً، وهو المعتمد لدى الحكومات والإدارات، يستمد أساسه من التقسيم الإداري وخاصة من انتماء الهيئة التي ستمارس الرقابة.

1. الرقابة الداخلية: تسمى الرقابة الداخلية لأنها تقوم بها وحدة إدارية تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة حيث يفترض أن تقدم للسلطة العليا ملاحظات متعلقة بمدى مشروعية وسلامة إدارة الأموال ودقة الحسابات؛ واقتراحات بخصوص تطوير نظام التسيير وتحسينه بالقضاء على العيوب التي تشوبه.

وتتضمن الرقابة الداخلية مخطط التنظيم؛ ومجموع الطرق والتدابير المنسقة التي تتبناها مصلحة معينة للحفاظ على الموارد، وتدقيق صحة التسيير وتعزيز فعاليته وفرض التقييد بالسياسات الموضوعية لتحقيق الأهداف والغايات الموضوعية سلفاً.

وتكتسي الرقابة الداخلية أهمية كبرى لأنها تعطي الموظفين والمسؤولين الثقة بصحة العمليات والنشاطات المنفذة على مختلف المستويات وفي مختلف الأماكن.

ويمكن للرقابة الداخلية أن تساهم بشكل فعال في ضمان الحفاظ والاستعمال الحذر للأموال والموارد العمومية المحدودة بالطريقة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف والغايات المسطرة دون المساس بالسياسات المرسومة، ودون التأثير على سير العمليات وفعاليتها.

لكن نجاح وحدة الرقابة الداخلية يتوقف على مدى استقلالها، ونوعية الاختصاصات وطبيعة الصلاحيات الممنوحة لها، لكنه يرتبط أيضاً بتوفر جملة من الشروط أهمها:

- قواعد عملية للإدارة والتنظيم تحدد بطريقة منطقية، واضحة ودقيقة، سلطات ومسؤوليات كل مستخدم، مما يؤهله للقيام بوظائفه على أكمل وجه؛
- ضرورة توفر موظفين من كل المستويات يمتلكون المقدرة والخبرة الضرورية والكافية لإتمام المهام المطلوبة في الآجال المحددة؛
- قواعد عملية للنوعية والأداء تؤهل هيئات الرقابة للتقييم والمقارنة؛
- قواعد دقيقة وصارمة للتسيير المالي خاصة ما يتعلق بالتسيير المالي والصفقات العمومية.

<sup>1</sup> المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، إعلان ليمّا للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية، 1977، النمسا، ص 04-09.

**2. الرقابة الخارجية:** تسمى بالرقابة الخارجية لأنها تقوم بها هيئة عليا يفترض أن تكون مستقلة تماما عن الجهات الخاضعة للرقابة؛ وعادة ما يحدد إطار عملها بواسطة القانون، وهو يشمل كل ما يتعلق بالمال العام، وينص عليها الدستور.

تشمل الرقابة الخارجية متابعة كيفية تنفيذ القوانين والتنظيمات، ومدى مطابقة توجيهات السلطة السلمية؛ وبصفة عامة فإن للهيئة المدققة إمكانية طرح التساؤل حول المشروعية والملائمة والدقة المحاسبية، ومدى التقيد بمعايير الكفاءة وحسن السير والفعالية.

ويعتبر التفتيش عماد الرقابة الخارجية؛ وهو يشمل فحص العمليات المالية وتحليل البيانات المحاسبية بغرض كشف الأخطاء والمخالفات والانحرافات والعمل على تصحيحها وتقويمها، والتحقق فيها من أجل إقامة المسؤولية واتخاذ الإجراءات الضرورية لاسترداد الأموال الضائعة؛ ويمكن أن تكون نفسها الهيئة التي تنطق بالحكم الموجب للعقوبة، كما يمكن أن تحيل الملف أمام العدالة.

ويفترض أن تحتتم أعمال التحقيق بتحرير تقرير يحال على السلطة العليا ( البرلمان ) يقيم بإيجاز كيفية قيام الإدارة بمسؤولياتها، ويجب أن يتضمن على الخصوص اقتراحات لتحسين التسيير وتقويمه.

وتعتبر التقارير واسطة الاتصال الأكثر والأهم استعمالا، فهي تساهم في تحريك المساءلة على المال العام التي تقوم بها اللجنة المختصة في البرلمان، والتي تعرض على أنظارها تقارير الجهاز لكي تفحصها بناء على معايير من أهمها التسيير حسب الأهداف دون أن يعني ذلك التدخل في مدى ملائمة البرامج والسياسات.<sup>1</sup>

**ثانيا: الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة:** يعتبر هذا التقسيم أقل بساطة بالمقارنة، ويطبق خاصة لدى الإدارة المالية، حيث يستمد أساسه من الزمن الذي تجرى فيه الرقابة.

**1. الرقابة السابقة:** هدف هذه الرقابة وقائي، وهي تمثل نوعا من رقابة المشروعية والملائمة على المعاملات والتصرفات المالية وذلك قبل صدور القرار المتعلق بالتصرف المالي وقبل تنفيذه، وقبل إبرام العقود أو الصفقات العمومية وتنفيذها وهذا للحيلولة دون الوقوع في الأخطاء والمخالفات، ولمنع أي مناورات من جانب المسيرين.

تظهر أهمية هذه الرقابة في أنها ستعطي رأيها قبل ترتب الالتزام على الجهة الإدارية التي قامت بالتصرف القانوني. ويدخل ضمن هذه الرقابة مفهوم الرقابة الآنية التي تكون متزامنة مع التنفيذ، ويفترض أن تؤدي إلى كشف الأخطاء والمخالفات خلال فترة زمنية قصيرة، وتمكن بذلك من تصحيحها وضمان عدم استمرارها؛ وتأخذ هذه الرقابة شكل المتابعة والمطابقة، وترجم في التأشير التي يجب الحصول عليها لإتمام المعاملة المالية العمومية.

**2. الرقابة اللاحقة:** هدف هذه الرقابة ردعي، وهي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية وعادة ما ترتبط بالرقابة الخارجية سواء كانت قضائية أو برلمانية أو إدارية.

<sup>1</sup> محمد براو، المسؤولية المالية بوجه عام والمسؤولية عن تدبير الميزانية حسب الأهداف بوجه خاص -تشخيص مقارن-، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، العدد 32، الجزائر، 2006، ص 45.

تظهر أهمية هذه الرقابة في أنها تمكن من كشف الأخطاء والمخالفات وسوء استعمال الأموال العمومية، وتحديد مسؤولية موظفي الجهات الخاضعة للرقابة؛ كما تساعد على التعويض عن الأضرار التي لحقت بالأموال العمومية، وتمكن هذه الرقابة أيضاً من تقييم السياسات العمومية وتقييم المسيرين.

إلى جانب التصنيفين السابقين توجد ثلاثة أنواع رئيسية لرقابة القطاع العام، والتي تدخل ضمن الأنواع السابقة تعرف على النحو التالي:

1. **الرقابة المالية:** تركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للهيئة معبراً عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما، ويتحقق ذلك بالحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتمكين المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.
2. **رقابة الأداء:** تركز على ما إذا كانت التدخلات والبرامج والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين، ويُفحص الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة، ويتم تحليل أسباب الانحرافات عن تلك المعايير أو تحليل المشاكل الأخرى، بهدف الإجابة عن أسئلة الرقابة الرئيسية وتقديم التوصيات للتحسين.
3. **رقابة الالتزام:** تركز على ما إذا كان موضوع معين ملتزماً بالمرجعيات المحددة كمعايير، وتؤدي رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات ملتزمة من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة. وقد تشمل هذه المرجعيات القواعد أو القوانين والأنظمة أو قرارات الموازنة أو السياسة أو القواعد المقررة أو الشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين.

تُنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليات الرقابة أو غيرها من المهمات لأي موضوع ذي صلة بمسئوليات الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة والاستخدام الملائم للموارد العامة، وقد تشمل هذه المهمات إعداد التقارير عن المخرجات الكمية، ونتائج أنشطة تقديم الخدمات التي تؤديها الهيئة وتقارير الاستدامة ومتطلبات الموارد المستقبلية، والتقييد بمعايير الرقابة الداخلية وعمليات الرقابة المباشرة على المشروعات أو غير ذلك من المسائل؛ كما قد تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليات رقابة مركبة تتضمن جوانب من الرقابة المالية و/أو رقابة الأداء و/أو رقابة الالتزام.

توفر المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام معلومات تفصيلية حول ما يلي<sup>1</sup>:

## أولاً: إطار رقابة القطاع العام

### 1. التفويض

يمارس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مهمته المتمثلة في رقابة القطاع العام ضمن ترتيب دستوري محدد وبموجب وظيفته وتفويضه للذين يضمنان الاستقلالية والسلطة التقديرية الكافية في أداء واجباته .

وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مسؤولياته العامة في مجال رقابة القطاع العام، وينص على أحكام أخرى بخصوص عمليات الرقابة والمهام الأخرى التي يجب أدائها، وتكلف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأداء أنواع عدة من المهام في أي موضوع ذي صلة بمسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والاستخدام المناسب للأموال والأصول العامة، ويختلف مدى وشكل هذه المهام وإعداد التقارير عنها وفقاً لتفويض القانوني الخاص بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعني.

يكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في بعض البلدان محكمة تتألف من قضاة، تتمتع بالسلطة على المحاسبين الحكوميين وغيرهم من الموظفين الحكوميين المسؤولين أمامها، وهناك علاقة مهمة بين هذه السلطة القضائية وخصائص رقابة القطاع العام، وتتطلب الوظيفة القضائية من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يحرص على مساءلة كل من يكلف بالتعامل مع المال العام، وبهذا الخصوص، خضوعه للسلطة القضائية.

قد يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة قرارات إستراتيجية للاستجابة للمتطلبات الواردة في تفويضه والمتطلبات التشريعية الأخرى، وتتضمن مثل هذه القرارات تحديد معايير الرقابة المعمول بها، والمهام التي ستنفذ وكيفية تحديد أولويتها.

### 2. بيئة رقابة القطاع العام

بيئة الرقابة في القطاع العام هي التي تقوم فيها الحكومات والمؤسسات الحكومية الأخرى بممارسة المسؤولية عن استخدام الموارد المتأتية من الضرائب والمصادر الأخرى لتقديم الخدمات للمواطنين والمستفيدين الآخرين، وهذه المؤسسات مسئولة عن إدارتها وأدائها وعن استخدام الموارد أمام من يوفرون الموارد، بما فيهم المواطنون الذين يعتمدون على الخدمات المقدمة باستخدام تلك الموارد؛ وتساعد رقابة القطاع العام على إيجاد الظروف الملائمة وتعزيز التوقعات بأن تؤدي الهيئات الحكومية والموظفين الحكوميين وظائفهم بفعالية وكفاءة وأخلاقيات مهنية وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

وتعتبر رقابة القطاع العام ضرورية من حيث أنها تزود الهيئات التشريعية والإشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها، فالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تسعى لتحقيق هذا الهدف كأحد الركائز المهمة لنظمها الوطنية الديمقراطية وآلياتها للحوكمة وتلعب دوراً مهماً في تعزيز إدارة القطاع الحكومي بالتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء .

### ثانياً: عناصر رقابة القطاع العام

<sup>1</sup> المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، فيينا، ص 04-20.

تعتبر رقابة القطاع العام أمر لا غنى عنه للإدارة العامة، إذ أن إدارة الموارد العامة مسألة ثقة، فالمسئولية عن إدارة الموارد العامة بما يتماشى مع الغايات المقصودة يعهد بها إلى هيئة أو شخص يعمل بالنيابة عن العامة؛ وتعزز رقابة القطاع العام ثقة المستخدمين المستهدفين من خلال توفير معلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص الانحرافات عن المعايير المقبولة أو مبادئ الحوكمة الرشيدة.

وتتكون جميع عمليات رقابة القطاع العام من العناصر ذاتها، وهي:

### 1. الأطراف الثلاثة

تتضمن عمليات رقابة القطاع العام ثلاثة أطراف على الأقل، وهم: المدقق والطرف المسئول والمستخدمين المستهدفين، ويجب النظر إلى العلاقة بين الأطراف في سياق الترتيبات الدستورية المحددة لكل نوع من أنواع الرقابة.

أ- **المدقق**: يؤدي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين بمهمة إجراء الرقابة دور المدقق في رقابة القطاع العام، وتقع المسئولية العامة عن عمليات رقابة القطاع العام وفقاً للمحدد بولاية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

ب- **الطرف المسئول**: تحدد المسئوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي، وقد تكون الأطراف المسئولة مسئولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، وقد تكون أفراداً أو مؤسسات.

ت- **المستخدمون المستهدفون**: وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المدقق تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الإشرافية أو المسئولون عن الحوكمة أو عامة الناس.

### 2. موضوع الرقابة ومعلوماته

يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الظرف أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقييمه باستخدام معايير معينة، ويأخذ أشكالاً عدة وتكون له خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة .

ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلاً للتحديد والتقييم أو القياس المتجانس باستخدام المعايير، بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة أو استنتاجها.

ويجب أن يكون لكل رقابة معايير ملائمة لظروفها، وعند تحديد مدى ملائمة المعايير ينظر المدقق في مدى الملائمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين المستهدفين، بالإضافة إلى الاكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير (حياديتها والقبول العام لها وقرئها من المعايير المستخدمة في عمليات الرقابة المشابهة) ، وقد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل تشمل أهداف ونوع الرقابة .

ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة وقد تستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات، ويجب إطلاع المستخدمين المستهدفين على تلك المعايير لتمكينهم من فهم كيفية تقييم موضوع الرقابة وقياسه.

وتشير معلومات موضوع الرقابة إلى نتيجة تقييم الموضوع أو قياسه باستخدام المعايير، كما يمكن أن تتخذ أشكالاً عدة وتكون لها خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة ونطاقها.

### 3. أنواع المهام الرقابية

هناك نوعان من المهام وهما:

أ- **مهام التصديق:** في مهام التصديق، يقيس الطرف المسئول موضوع الرقابة باستخدام المعايير ويعرض معلومات موضوع الرقابة، حيث يقوم المدقق عندئذ بجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاج عن تلك المعلومات.

ب- **مهام التقارير المباشرة:** في مهام التقارير المباشرة، يقوم المدقق بقياس أو تقييم موضوع الرقابة باستخدام المعايير ويختار المدقق موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة المخاطر والأهمية النسبية، ويعبر عن نتيجة قياس الموضوع باستخدام المعايير في تقرير الرقابة على شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي، كما قد توفر الرقابة معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة.

تكون عمليات الرقابة المالية دائما مهام تصديق؛ إذ تستند إلى المعلومات المالية التي يقدمها الطرف المسئول، في حين تكون عمليات رقابة الأداء في العادة مهام تقارير مباشرة، أما عمليات رقابة الالتزام فقد تكون مهام تصديق أو مهام تقارير مباشرة أو كلا النوعين معا، ويتشكل موضوع الرقابة أو معلوماته في الأنواع الثلاثة من ما يلي:

✓ **الرقابة المالية:** يتمثل موضوع الرقابة المالية في الوضع المالي أو الأداء المالي أو التدفق النقدي أو غير ذلك من العناصر التي تسجل وتقاس ويعبر عنها في البيانات المالية، أما معلومات الموضوع فهي البيانات المالية.

✓ **رقابة الأداء:** موضوع رقابة الأداء تحدده الأهداف والأسئلة المتعلقة بالرقابة، وقد يكون الموضوع برامج محددة أو هيئات أو أموال أو أنشطة معينة (مع مخرجاتها ونتائجها وآثارها) أو أوضاع قائمة بما في ذلك الأسباب والآثار، بالإضافة إلى المعلومات غير المالية أو المالية عن أي من هذه العناصر.

✓ **رقابة الالتزام:** موضوع رقابة الالتزام يحدده نطاق الرقابة، فقد يكون أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات، وبالنسبة لمهام التصديق على الالتزام يكون من الأنسب التركيز على معلومات موضوع الرقابة التي قد تكون بيان التزام وفقا لإطار مقر وموحد لإعداد التقارير؛ ويقاس المدقق الموضوع أو يقيمه ليقدر مدى استيفاء المعايير المقررة أو عدم استيفائها.

### 4. الثقة والتأكيد في رقابة القطاع العام

أ- الحاجة إلى الثقة والتأكيد

يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها كأساس لاتخاذ القرارات وملائمتها، ولذا توفر عمليات الرقابة المعلومات استنادا إلى أدلة كافية ومناسبة، وعلى المدققين أن ينفذوا إجراءات للحد أو إدارة خطر التوصل إلى استنتاجات خاطئة.

ويجب بيان مستوى التأكيد الذي تم التمكن من توفيره للمستخدم المستهدف بشفافية، غير أن عمليات الرقابة نظراً للمحدودية المتأصلة فيها لا يمكنها أبداً أن توفر تأكيداً مطلقاً.

### ب- أشكال توفير التأكيد:

تبعاً للرقابة وحاجات المستخدمين، يمكن بيان التأكيد بطريقتين كما يلي:

✓ من خلال الآراء والاستنتاجات التي تبين مستوى التأكيد بشكل صريح، وينطبق ذلك على جميع مهمات التصديق وبعض مهمات التقارير المباشرة.

✓ وفي بعض مهمات التقارير المباشرة، لا يقدم المدقق بياناً صريحاً بالتأكيد حول موضوع الرقابة، وفي مثل تلك الحالات يزود المدقق المستخدمين بالدرجة اللازمة من الثقة بأن يشرح بشكل صريح كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ومبرهن، وسبب وصول مجموعات النتائج والمعايير إلى استنتاج عام معين أو توصيات معينة.

### ت- مستويات التأكيد

يمكن أن يكون التأكيد إما معقولاً أو محدوداً؛ فالتأكيد المعقول مرتفع ولكنه ليس مطلقاً، ويعبر عن استنتاج الرقابة بصورة إيجابية مبينا أن موضوع الرقابة في رأي المدقق، ملتزم أو غير ملتزم من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية أو حسب الحالة، ذلك أن معلومات موضوع الرقابة تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً للمعايير المعمول بها.

أما عند تقديم تأكيد محدود، فإن استنتاج الرقابة ينص استناداً إلى الإجراءات المنفذة، على أن المدقق لم يلاحظ ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة غير متوافق مع المعايير المعمول بها، وتعتبر الإجراءات المنفذة في رقابة التأكيد المحدود محدودة مقارنة مع ما يلزم للحصول على تأكيد معقول، ولكن مستوى التأكيد يُتوقع وفقاً للتقدير المهني للمدقق، وأن يكون ذا مغزى بالنسبة للمستخدمين المستهدفين؛ ويبين تقرير التأكيد الحدود الطبيعية المحدودة للتأكيد المقدم.

### ثالثاً: مبادئ رقابة القطاع العام

المبادئ المفصلة أدناه أساسية لإجراء الرقابة، فالرقابة عملية تراكمية ومتكررة:

#### 1- المبادئ المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية

يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تحتفظ بإجراءات مناسبة لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة، وعلى كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يضع إجراءات لأخلاقيات المهنة ورقابة الجودة ويحافظ عليها على المستوى التنظيمي لتوفر تأكيداً معقولاً بأن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية والقانونية والتنظيمية المعمول بها، ويعد وجود هذه الإجراءات على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة مطلباً سابقاً لتطبيق المعايير الوطنية أو وضعها استناداً إلى المبادئ الأساسية للرقابة.

#### 2- المبادئ العامة

##### أ- أخلاقيات المهنة والاستقلالية

تتجسد أخلاقيات المهنة والاستقلالية من خلال:

✓ التزام المدققين بمتطلبات أخلاقيات المهنة المعنية وأن يكونوا مستقلين, ويجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق؛

✓ توفر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة التزام جميع المدققين بها؛

✓ على المدققين أن يظلوا مستقلين كي تكون تقاريرهم حيادية ويراها المستخدمون المستهدفون كذلك؛

✓ محافظة المدققين على السلوك المهني الملائم بتطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة؛

✓ أن يتسم موقف المدقق بالشك والتقدير المهنيين اللذين يجب استخدامهما عند اتخاذ القرارات بشأن الإجراء المناسب, وعلى المدققين أن يبذلوا العناية الواجبة لضمان ملائمة سلوكهم المهني؛

ويعني الشك المهني المحافظة على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة, كما يستلزم البقاء منفتح العقل ومستجيبا لجميع الآراء والحجج؛ ويعني التقدير المهني تطبيق المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات على عملية الرقابة؛ وتعني العناية الواجبة أنه على المدقق أن يخطط للرقابة وينفذها بصورة جديّة, وعلى المدققين أن يتعدوا عن أي سلوك قد يضعف الثقة بأعمالهم.

#### ب- رقابة الجودة

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

#### ث- إدارة فريق الرقابة ومهاراته

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح, ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه، والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب.

وتتشارك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة والإرشادات الكتابية الأخرى والتعليمات بخصوص تنفيذ عمليات الرقابة وتعيين الموارد الكافية للرقابة, وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر.

يجوز للمدققين أن يستخدموا الأعمال التي قام بها المدققين الداخليين أو غيرهم من المدققين أو الخبراء؛ إذا كان ذلك ملائما أو ضروريا، وبما يتماشى مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والتشريع المعمول به .

ويجب أن توفر إجراءات المدقق أساسا كافيا لاستخدام أعمال الآخرين، وعلى المدقق في جميع الأحوال أن يحصل على براهين لكفاءة واستقلالية المدققين أو الخبراء الآخرين وجودة الأعمال التي نفذوها.

غير أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وحده مسئول عن أي رأي أو تقرير رقابي ينتجه بشأن الموضوع؛ ولا يخفف من هذه المسؤولية استخدامه للأعمال التي نفذتها أطراف أخرى.

تختلف أهداف الرقابة الداخلية عن أهداف الرقابة الخارجية، غير أن كلا منهما يعزز الحوكمة الرشيدة من خلال المساهمة في زيادة الشفافية والمساءلة بالنسبة لاستخدام الموارد العامة، بالإضافة إلى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في الإدارة العامة، ويتيح ذلك فرصاً للتنسيق والتعاون وإمكانية القضاء على الجهود المتكررة.

وتستخدم بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أعمال المدققين الآخرين على مستوى الدولة أو المقاطعة أو الإقليم أو الدائرة أو المستوى المحلي، أو شركات المحاسبة العامة التي أنجزت أعمال رقابية تتعلق بهدف الرقابة، ويتم إجراء الترتيبات للتأكد من أن أي من تلك الأعمال قد نُفذت وفقاً لمعايير رقابة القطاع العام.

وتتطلب الرقابة أساليب أو طرق أو مهارات خاصة من تخصصات لا تتوفر لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وفي مثل تلك الحالات يمكن الاستفادة من الخبراء لتوفير المعرفة أو تنفيذ مهمات محددة أو لغايات أخرى.

### ج- مخاطر الرقابة

هي الخطر المتمثل في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم، وينفذ المدقق إجراءات للحد من مخاطر الوصول إلى استنتاجات غير ملائمة أو إدارة هذه المخاطر مدركاً أن الحدودية المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تعني أن الرقابة لا يمكن أبداً أن تقدم تأكيداً مطلقاً عن حالة الموضوع الرقابي.

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

### ح- الأهمية النسبية

على المدققين النظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة، لأن الأهمية النسبية مهمة في جميع عمليات الرقابة، ويمكن أن يقال عن مسألة ما أنها ذات أهمية نسبية إذا كان من المرجح أن تؤثر معرفتها على قرارات المستخدمين المستهدفين. وتحديد الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني تعتمد على تفسير المدقق لحاجات المستخدمين، وقد يتعلق هذا التقدير بيند مفرد أو مجموعة من البنود معاً، وغالباً ما ينظر في الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن لها جوانب كمية ونوعية أخرى، وتجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود مسألة ما مهمة نسبياً بطبيعتها الذاتية أو بسبب السياق الذي تقع فيه.

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

### خ- التوثيق

عند التوثيق يجب مراعاة ما يلي:

- ✓ على المدققين إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛
- ✓ أن تتضمن وثائق الرقابة إستراتيجية وخطة للرقابة؛

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

#### د- التواصل

من الضروري إبقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على اطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة، ويتضمن التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال المهمة .

كما قد يكون المدقق مسئولاً عن إطلاع أصحاب المصلحة الآخرين، كالهيئات التشريعية أو الإشرافية، على المسائل المتعلقة بالرقابة.

### 3- المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

#### أ- التخطيط للرقابة

عند التخطيط لعملية الرقابة على المدقق أن يراعي ما يلي:

- ✓ قد تكون عمليات الرقابة مفروضة بموجب القانون أو مطلوبة من قبل هيئة تشريعية أو إشرافية أو يجرها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو تنفذ باتفاق بسيط مع الهيئة الخاضعة للرقابة، وفي جميع الحالات على المدقق وإدارة الهيئة الخاضعة للرقابة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم حسب الحالة أن يتوصلوا إلى تفاهم رسمي مشترك بخصوص أحكام الرقابة وأدوار كل منهم ومسئولياته؛
- ✓ فهم طبيعة الهيئة / البرنامج الذي سيخضع للرقابة، ويشمل ذلك فهم الأهداف المعنية والعمليات والبيئة التنظيمية والضوابط الداخلية والنظم المالية وغيرها من النظم والعمليات التجارية، والبحث في المصادر المحتملة للأدلة الرقابية؛
- ✓ الحصول على المعرفة من التفاعل العادي مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين، وقد يعني ذلك استشارة الخبراء ودراسة الوثائق بما في ذلك الدراسات السابقة وغيرها من المصادر لاكتساب فهم واسع للموضوع الذي سيخضع للرقابة ولسياقه؛
- ✓ إجراء تقييم للمخاطر أو تحليل المشاكل ومراجعتها عند اللزوم استجابة لنتائج الرقابة؛ وتختلف طبيعة المخاطر المحددة وفقاً لهدف الرقابة، لذلك على المدقق مراعاة وتقييم مخاطر الأنواع المختلفة من أوجه القصور أو الانحرافات أو البيانات الخاطئة التي قد تحدث فيما يتعلق بموضوع الرقابة وتراعى المخاطر العامة والخاصة على حد سواء، ويتحقق ذلك من خلال إجراءات تساعد على فهم الهيئة أو البرنامج وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية المعنية؛

✓ تقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة، بما في ذلك تنفيذها وتصميمها للضوابط الداخلية للتعامل مع تلك المخاطر؛

✓ أن ينظر عند تحليل المشكلات في المؤشرات الفعلية للمشكلات أو الانحرافات عما يجب أن يكون أو ما هو متوقع، وتنطوي هذه العملية على دراسة المؤشرات المختلفة للمشكلة لتحديد أهداف الرقابة ومراعاة تحديد المخاطر وتأثيرها على الرقابة طوال عملية الرقابة؛

✓ تحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة وتقييمها؛

✓ إجراء الاستفسارات وتنفيذ الإجراءات اللازمة لتحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة والاستجابة لها، وعليهم المحافظة على موقف يتسم بالشك المهني والتنبه لإمكانية الاحتيال طوال عملية الرقابة؛

✓ التخطيط لعملهم لضمان تنفيذ الرقابة بفعالية وكفاءة، وذلك بالتخطيط لرقابة معينة جوانب إستراتيجية وتشغيلية، فمن الناحية الإستراتيجية يحدد التخطيط نطاق الرقابة وأهدافها ومنهجها، وتشير الأهداف إلى ما يراد تحقيقه بالرقابة، بينما يتعلق النطاق بموضوع الرقابة والمعايير التي سيستخدمها المدققون لتقييم موضوع الرقابة وإعداد التقرير عنه، كما يرتبط بالأهداف بصورة مباشرة، ويصف المنهج طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة بغية الحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول، ومن الناحية التشغيلية ينطوي التخطيط على تحديد جدول زمني للرقابة وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها، وعلى المدققين أثناء التخطيط أن يعينوا أعضاء فريقهم بصورة مناسبة وأن يجددوا الموارد التي قد تتطلبها المهمة؛ مثل الاستعانة بخبراء في موضوع الرقابة؛

✓ أن يستجيب التخطيط للرقابة للتغيرات المهمة في الظروف والأحوال، فهو عملية متكررة تحدث طوال الرقابة.

#### ب- تنفيذ الرقابة

إن قرارات المدقق بشأن طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها تؤثر على الأدلة التي يحصل عليها، ويعتمد اختيار الإجراءات على تقييم المخاطرة أو تحليل المشكلة، وأدلة الرقابة هي أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة متوافق مع المعايير المعمول بها.

وقد تأخذ الأدلة أشكالاً عدة، كسجلات المعاملات الورقية والإلكترونية، والتواصل الكتابي والإلكتروني مع الأطراف الخارجية، وملاحظات المدقق، والإفادات الشفهية أو الكتابية التي تقدمها الهيئة الخاضعة للرقابة. وتشمل طرق الحصول على الأدلة التفتيش، الملاحظة، الاستفسار، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والإجراءات التحليلية و/أو أساليب البحث الأخرى.

ويجب أن تكون الأدلة كافية كميّاً لإقناع شخص مطلع بأن النتائج معقولة ومناسبة، ونوعياً أي ملائمة وصحيحة وموثوقة، ويجب أن يكون تقييم المدقق للأدلة تقييماً موضوعياً وعادلاً ومتوازناً، كما يجب إطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة على النتائج الأولية ومناقشتها معها لتأكيد صحتها.

يقوم المدقق بعد إكمال إجراءات الرقابة بمراجعة وثائق الرقابة لتحديد ما إذا كان الموضوع قد خضع للرقابة بصورة كافية ومناسبة، وقبل الوصول إلى الاستنتاجات يعيد المدقق النظر في التقييم الأولي للمخاطر والأهمية النسبية في ضوء الأدلة المجمعة ويحدد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات رقابية إضافية.

وعلى المدقق تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج الرقابة، ومراعاة العوامل الكمية والنوعية على حد سواء عند تقييم أدلة الرقابة، وتقييم الأهمية النسبية للنتائج وأن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج حول موضوع أو معلومات الرقابة.

### ت- إعداد التقرير والمتابعة

تنطوي عملية الرقابة على إعداد تقرير لاطلاع أصحاب المصلحة والآخرين المسؤولين عن الحوكمة والجمهور على نتائج الرقابة، كما يهدف إعداد التقرير أيضاً إلى تسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية، وفي بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، كدواوين المحاسبة ذات السلطة القضائية، قد يشمل ذلك إصدار تقارير أو قرارات قضائية ملزمة قانوناً، ويجب أن تتسم التقارير بما يلي:

- ✓ يجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض أو الإبهام وكاملة؛
  - ✓ يجب أن تكون موضوعية وعادلة، وألا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن تضمن وضع النتائج في إطارها وسياقها الصحيحين؛
  - ✓ يعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية، وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والقوانين أو الأنظمة الأخرى المعنية تصميم التقارير أو صياغتها، والتي قد تكون مختصرة أو مطولة.
- وتصف التقارير المطولة بوجه عام نطاق الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بالتفصيل، بما في ذلك الآثار المحتملة والتوصيات البناءة للتمكين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية، أما التقارير المختصرة فهي مكثفة بدرجة أكبر، وصياغتها أكثر توحيداً بوجه عام.

### ث- مهمات التصديق

في مهمات التصديق، قد يعبر تقرير الرقابة عن رأي حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة خالية من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية من البيانات الخاطئة و/أو ما إذا كان الموضوع ملتزماً من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المقررة، ويشار إلى التقرير في مهمات التصديق بوجه عام بوصفه تقرير المدقق.

### ج-الرأي

عند استخدام رأي الرقابة لبيان مستوى التأكيد، يجب أن يكون الرأي بصيغة موحدة، وقد يكون الرأي غير متحفظ أو معدل.

ويستخدم الرأي غير المتحفظ عند الحصول على تأكيد محدود أو معقول، أما الرأي المعدل فقد يكون كما يلي:

✓ **متحفظاً** : عندما لا يوافق المدقق على/أو يعجز عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، فيما عدا بنود

معينة في موضوع الرقابة مما هو - أو يمكن أن يكون - مهم نسبياً ولكنه غير شائع؛

✓ **مخالفأ**: عندما يخلص المدقق بعد الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، إلى أن الانحرافات أو البيانات

الخاطئة، منفردة أو مجتمعة مهمة نسبياً وشائعة معاً؛

✓ **عدم إبداء الرأي** : عندما يعجز المدقق عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة نظراً للريبة أو محدودية

النطاق مما هو مهم نسبياً وشائع معاً.

إذا عدل الرأي فيجب وضع الأسباب في إطارها الصحيح بشرح طبيعة التعديل ومداه بصورة واضحة مع الإشارة إلى

المعايير المعمول بها، وتبعاً لنوع الرقابة.

قد يتضمن التقرير كذلك توصيات بإجراءات تصحيحية، كما يمكن تضمين التقرير أية أوجه قصور مؤثرة في

الضوابط الداخلية.

### ح- المتابعة

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دور في مراقبة الإجراء الذي يتخذه الطرف المسئول استجابة للمسائل المثارة في تقرير

الرقابة، وتركز المتابعة على ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد تناولت المسائل المثارة بصورة كافية، بما في ذلك أية آثار

أوسع، وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الهيئة الخاضعة للرقابة قيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية

والمحاسبة بإعداد تقرير آخر.

**المطلب الرابع: دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في تطوير مهنة التدقيق الحكومي**

**أولاً: تقديم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI<sup>1</sup>**

### 1- تعريف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الإننتوساي هي المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة (الأجهزة الرقابية) في البلدان المنتمية إلى منظمة الأمم المتحدة

أو إلى وكالاتها المتخصصة، وهي الهيئة الدولية المعترف بها التي تمثل الأجهزة الرقابية، وتلعب الأجهزة الرقابية دوراً رئيساً في

رقابة الحسابات والعمليات الحكومية وفي تعزيز التصرف المالي السليم والمساءلة الشاملة في الحكومات التابعة لها.

وتوفر الإننتوساي منتدى للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة

المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية الجاري العمل بها وأفضل الممارسات ذات العلاقة، وتماشياً

مع هذه الأهداف ينصّ شعار الإننتوساي على أن "التجربة المتبادلة تنفع الجميع".

وتضمّ الإننتوساي التي تم تأسيسها عام 1953 عندما اجتمع 34 جهازاً رقابياً في أول مؤتمر للمنظمة في كوبا-

حالياً 189 عضواً كاملاً، و04 أعضاء مشاركين، ومنذ ذلك التاريخ توفّر الإننتوساي إطاراً مؤسسياً يمكن الأجهزة

الرقابية من تحسين مكانتها وقدراتها المهنية.

<sup>1</sup> الإننتوساي 50 سنة (1953-2003)، إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ص 40-96.

وفي عام 1977 ، اعتمدت الانتوساي إعلان ليمّا للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية . وهو إعلان أساسي يوضّح المقاربة الفلسفية والمفاهيمية التي تعتمدها الإنتوساي، وهو إلى جانب إعلان المكسيك حول استقلالية الأجهزة الرقابية الذي تم اعتماده عام 2007 ، يؤكد على مبادئ الاستقلالية والقيم الديمقراطية، وتصدر الإنتوساي معايير وتوجيهات دولية بخصوص عمليات الرقابة المالية وعمليات الرقابة على المطابقة وعلى الأداء، كما توفر إرشادات حول الحوكمة الجيدة.

وتستخدم الإنتوساي في عملها خمس لغات رسمية هي : الأسبانية، والألمانية، والإنجليزية، والعربية والفرنسية، والإنتوساي هي مجموعة تطوعية يعتمد نجاحها على تواصل الدعم المهني والمالي الذي يقدمه أعضاؤها. وبذلك فإن الإنتوساي تُقرّ بأن قوّتها تكمن في التنوع الثقافي واللغوي والحكومي لعضويتها العالمية، وهي تسعى إلى إيجاد تمثيل متوازن للأقاليم والأنظمة الرقابية، وتعتمد الإنتوساي على التشاور والتوافق في عملها، وذلك بصرف النظر عن الحجم الجغرافي أو القوة الاقتصادية، وتؤكد على احترام السيادة الوطنية والمساواة بين البلدان الأعضاء.

## 2- هيئات الإنتوساي:

أ- الإنكوساي: وهو مؤتمر يعقد مرة كل ثلاث سنوات في بلد مختلف، وهو الهيئة العليا للإنتوساي التي تضم كافة الأعضاء، حيث يتمتع كل عضو فيها بصوت واحد دون أن يكون لأي من الأعضاء حق النقض.

ب- المجلس التنفيذي: مكوّن من 18 عضواً مسؤول أمام الأعضاء.

كما تشارك الإنتوساي في ما تقوم به من عمل مع منظمات أخرى مثل اتحاد البرلمانات، والاتحاد الدولي للمحاسبين، ومعهد المدققين الداخليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكذلك مع البنك الدولي وجهات أخرى في مجتمع المانحين، كما تتعاون الإنتوساي أيضا مع منظمة الأمم المتحدة في مجال تعزيز الحوكمة الجيدة ومكافحة الفساد. ودخلت الإنتوساي في اتفاق بارز مع 15 منظمة، بما فيها منظمات دولية مانحة ووكالات قطرية للتنمية، وذلك لتعزيز القدرة التنموية للأجهزة الرقابية في كافة أنحاء العالم .

وبموجب مذكرة التفاهم الموقع عليها في شهر أكتوبر 2009، تم إرساء تعاون بين الانتوساي وتلك الأطراف من أجل تعزيز قدرة الأجهزة الرقابية على زيادة فعاليتها كأدوات للمساءلة والشفافية والحوكمة الجيدة ومكافحة الفساد في بلدانها.

وقد انبثقت عن هذه المنظمة عدة منظمات فرعية تسعى لتحقيق أهداف المنظمة وهي<sup>1</sup>:

- ✓ المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أرابوساي)؛
- ✓ المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية (إسوساي)؛
- ✓ المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروساي)؛
- ✓ المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأوروساي)؛
- ✓ المنظمة الكاريبية للهيئات العليا للرقابة المالية (كاروساي)؛

<sup>1</sup> حسين القاضي، حسين دلدوح، مراجعة الحسابات، منشورات جامعة دمشق، 1999، ص6.

- ✓ منظمة أمريكا اللاتينية للهيئات العليا للرقابة المالية (أولاسيفس) ؛
- ✓ اتحاد جنوب الهادي للهيئات العليا للرقابة المالية (سباساي).

### ثانياً: أهداف الإنتوساي<sup>1</sup>

لمعالجة القضايا الرئيسية للتدقيق الحكومي وبمنا عن التحسين المتواصل وكخطوة إضافية نحو جعل الإنتوساي نموذجاً ضمن المنظمات الدولية، واصلت الإنتوساي تطوير استراتيجيتها ذات التوجه المستقبلي من أجل تحقيق أهدافها الأربعة الإستراتيجية

#### 1- الهدف الاستراتيجي الأول: المعايير المهنية

تسعى الإنتوساي من خلال هذا الهدف إلى تحقيق مايلي :

- ✓ توفير المزيد من التركيز على المعايير المهنية والاهتمام بها؛
- ✓ دعم اعتماد وتطبيق معايير مهنية تتماشى مع التزامات وصلاحيات الجهاز الرقابي ومع السيادة الوطنية؛
- ✓ دعم التحسينات في ما يتعلق بالجودة والتناسق في رقابة القطاع العام من خلال اعتماد وتطبيق معايير مهنية بتكلفة فعّالة، وفقاً للمبادئ والقيم الجوهرية للإنتوساي وبناءً على أفضل الممارسات الدولية التي تتماشى مع التزامات وصلاحيات الأجهزة الرقابية والسيادة الوطنية؛
- ✓ الارتقاء بملامح ومكانة عملية وضع المعايير الرقابية للإنتوساي (المشاركة مع الهيئات الأخرى التي تعنى بوضع المعايير ) ضمن مجتمع المساءلة الواسع؛
- ✓ استعمال معايير مقبولة عالمياً تدعم الجودة والمصداقية والثقة بالعمليات الرقابية التابعة للقطاع العام وترتقي بالكفاءة المهنية لدى المدققين؛
- ✓ رسملة ما أنجزته الإنتوساي إلى حدّ تاريخه.

#### 2- الهدف الاستراتيجي الثاني: بناء قدرات المؤسسات

يركّز هذا الهدف على بناء القدرات المؤسساتية والمهنية والتنظيمية للأجهزة الرقابية من خلال تطوير أنشطة بناء القدرات المؤسساتية ذات العلاقة المباشرة بغالبية أعضاء الإنتوساي، وتشمل الاستراتيجيات المقترحة بالنسبة لهذا الهدف ما يلي:

- ✓ البناء على الأسس السليمة التي وضعتها مبادرة الإنتوساي للتنمية وبرامجها التنموية الإقليمية القوية، والكمّ المتزايد للمشاريع الثنائية للتعاون الفني؛
- ✓ الإقرار بمنافع العمل الوثيق مع المنظمات الدولية التي تشترك مع الإنتوساي في نفس الأهداف؛
- ✓ ضمان أن تتمكّن كل الأجهزة الرقابية من الاستفادة من العمل التنموي التعاوني؛
- ✓ إنشاء شبكات لتبادل المعرفة والتجارب؛

<sup>1</sup> الخطة الإستراتيجية 2011-2016، إصدار خاص للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ص 09-20.

- ✓ تشجيع ودعم مراجعات النظراء الطوعية بين الأجهزة الرقابية ؛
- ✓ إنشاء/تقوية أطر عمل لضمان الجودة والرقابة الداخلية؛
- ✓ تعزيز الجانب المتعلق بتطوير المشاريع ذات الصلة ببناء القدرات على الصعيدين الإقليمي والقطري.

### 3- الهدف الاستراتيجي الثالث: تبادل المعرفة/ خدمات المعرفة

- تشمل الاستراتيجيات المقترحة لهذا الهدف ما يلي:
- ✓ تقديم أسلوب متطور في مجال تبادل المعرفة يقوم على الهياكل الحالية ويسمح بتطوير مجتمعات ممارسة في تلك المجالات التي تحظى بدعم مختلف الأعضاء؛
  - ✓ إتاحة تواصل أيسر وأفضل داخل الإنتوساي وخارجها في المجالات ذات الاهتمام المشترك بالنسبة إلى الأجهزة الأعضاء؛
  - ✓ إنتاج معلومات مفيدة حول أفضل الممارسات في مجالات عمل الأجهزة الرقابية، بالنسبة إلى تلك الأجهزة الأعضاء التي ترغب في المشاركة في مثل هذه الأنشطة؛
  - ✓ إنتاج رقابة ذات نوعية أفضل بدمج أفضل الممارسات ومجتمعات الممارسة، وروابط أمتن على المستوى المهني؛
  - ✓ التشجيع على إنشاء شبكات غير رسمية تضم المهنيين فيما بينهم.

### 4- الهدف الاستراتيجي الرابع: منظمة دولية نموذجية

- تسعى الانتوساي من خلال هذا الهدف إلى:
- ✓ هيكل مبسّط للتنظيم وصنع القرار يمكّن الإنتوساي من العمل بكفاءة وفعالية واقتصاد بما يعود بأعلى المنافع على الأجهزة الأعضاء؛
  - ✓ موارد مالية كافية تمكّن الإنتوساي من القيام بمهامها الواردة في الخطة الإستراتيجية بأفضل طريقة ممكنة؛
  - ✓ جعل الإنتوساي منظمة دولية نموذجية تقود بالمثال.

### ثالثا: منافع الإنتوساي للأجهزة العليا للرقابة<sup>1</sup>

لقد أصبحت الانتوساي منظمة أساسية وإستراتيجية في تقييم السياسات العامة وفي رقابتها وتطويرها، حيث بدأت ب 34 بلدا على هذا الدرب عام 1953 لتصبح منظمة شاملة ل 189 عضوا، وتحقق عددا كبيرا من الإنجازات ومن الأهداف المتجددة .

ويعد إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية الذي تمت المصادقة عليه خلال المؤتمر الدولي التاسع من الإسهامات الرئيسية التي قدمتها الانتوساي لمجال الرقابة، حيث سمح هذا الإعلان بتحسين قدرة الأجهزة العليا للرقابة على خدمة المجتمع وأرسى فلسفة وإطارا للعمل الرقابي.

كما يعرض إعلان ليما أيضا توجيهات ومبادئ تنعكس، ويعاد إنتاجها يوميا، في أطر العمل الدستورية والقانونية للعديد من البلدان الأعضاء.

<sup>1</sup> أرتور غونزاليس دي أراغون، المراقب العام للمكسيك، منافع الإنتوساي بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة، إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، 2004، و.م.أ، ص 130-135.

لذلك يمكن القول إن الانتوساي وضعت الشروط والمعايير الأساسية اللازمة لشق الطريق نحو رقابة عليا أفضل وتحسين جوهرية في الإدارة الحكومية.

وبصفتها منظمة تمتد نشاطاتها اليوم إلى كافة أنحاء العالم، فإن الانتوساي لا يمكنها أن تركز جهودها على موضوع واحد أو مجال واحد، لذلك فإن مجموعات الانتوساي الإقليمية السبع تمثل أسلوبا إضافيا لمقاربة خصوصيات كل المناطق الجغرافية بما يفضي إلى تبادل أفضل وأكبر للتجارب المشتركة.

وقد أصبحت هذه المجموعات : وهي المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة (أفروساي)، والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة (عربساي)، والمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة (أزوساي)، ومنظمة الكاريبي للأجهزة العليا للرقابة (كاروساي)، ومنظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة (أولاسيفس)، والمنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة (أوروساي)، ومنظمة ساوث باسيفيك للأجهزة العليا للرقابة (سباساي) كلها هيكل أساسية لعمليات الانتوساي.

وتعد لجان المنظمة ومجموعات العمل التابعة لها، والتي تهدف إلى تطوير التحليل والبحوث والتوجيهات الخاصة بمواضيع رقابية مميزة مناسبة بصورة خاصة للانتوساي، ومن بين هذه اللجان يمكن أن نذكر لجنة المعايير الرقابية، ولجنة معايير الرقابة على المعلوماتية، ولجنة الدين العام، وكذلك مجموعات العمل الخاصة بالخصخصة والرقابة البيئية وتقييم البرامج، والرقابة على المؤسسات الدولية، ولجنة المجلس التنفيذي الخاصة بالتخطيط الإستراتيجي.

فقد تم التوصل إلى حلول جديدة لمشكلات قديمة في الخدمة العامة؛ وفي الوقت ذاته تغطي تأخيرات لا تفسير لها إلى جانب أشكال جديدة من الفساد.

هذه التأخيرات وظاهرة الفساد ليست خاصة بأي نظام سياسي بعينه أو أي بلد معين، والمثال الأكثر لفتا للنظر في هذا الشأن هو الاختلاس المالي الذي حدث في الشركات المتعددة الجنسيات الكبرى سنة 2001. لقد كان ولا يزال التركيز المؤسسي الذي تبنته الأجهزة الرقابية من أجل المساهمة في تحسين أداء الحكومات مدعما برؤية إستراتيجية غطت المجالات التسعة التالية ذات الأولوية:

### 1. كفاءة وفعالية العمل العام

شمل هذا المجال وضع حد للتجاوزات البيروقراطية، والإجراءات غير الضرورية، والقرارات الإستثنائية التي تشجع على عدم الكفاءة وعلى الفساد، لذلك فإنه من الضروري وضع خطط لتبسيط الإدارة وتشجيعها على الشفافية والإنتاجية.

### 2. أفضل الممارسات في العمل الحكومي

على الجهاز الرقابي أن يصبح أداة لتيسير الجودة في الإدارة العامة وليس مؤسسة لمعاقبة المخالفات، ولهذه الفكرة الرقابية المحفزة علاقة بإقامة نظم رقابية فعالة لا تمنع الأعمال غير القانونية فحسب بل تمهد الطريق أيضا لإدخال تحسينات على الممارسات الحكومية.

### 3. ضمان الشغل للموظفين العامين

ركز هذا المجال على وضع نماذج مهنية للوظيفة العامة تضمن للموظفين العاملين الاستقرار الوظيفي اللازم لأداء واجباتهم بصورة كافية، وذلك تحاشيا لمفهوم للوظيفة العامة يركز على المصالح الشخصية. ويعد تبني النموذج المهني للخدمة العامة جزءا من إستراتيجية ترمي إلى تشجيع السلوك الأخلاقي لدى الموظفين العاملين والامتياز في أدائهم المؤسسي.

### 4. نظم تقييم الأداء

دعم إحداث وتشغيل نظم كافية لتقييم الأداء تقوم على مؤشرات إستراتيجية وأدائية وخدمائية تسمح بمراقبة وتقييم تحقيق الأهداف من قبل المؤسسات العامة ومراقبة وتقييم أداء الموظفين العاملين أيضا. إن إحداث مؤشرات وضوابط أداء من شأنه أن يسمح بالقيام بتقييم منتظم وموضوعي لأثر السياسات العامة ولمنافعها الاقتصادية والاجتماعية.

وقد شمل تنفيذ عمليات الرقابة على الأداء أيضا أثر الأنشطة والبرامج على حماية البيئة، ذلك أن دعم احترام أعمق للمعايير البيئية يعد من المهام ذات الأولوية التي تقوم بها الأجهزة الرقابية الرئيسية في العالم، ويمثل هذا الدعم أيضا ضرورة عامة بالنسبة إلى المجتمع ومطلبا مشروعا بالنسبة إلى الأجيال المقبلة.

### 5. آليات الإشراف والرقابة على الإدارة العامة

ركز هذا المجال على تنظيم خطط الإشراف والرقابة للتأكد من أن مستندات الهيئات العامة المتعلقة بالميزانية والمحاسبة تتضمن كل العمليات وأنها محينة كما ينبغي، وذلك من أجل تعزيز عملية المساءلة وفي الوقت ذاته توفير المعلومات الموثوق بها في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات، ويتعين أن يمثل تبني الإجراءات الوقائية والتصحيحية التي تحول دون تكرار المخالفات هدفا مستمرا بالنسبة إلى الأجهزة الرقابية.

### 6. احتمال التحسين

يجب أن يكون تحديد الأساليب المحتملة للارتقاء بالإنتاجية والاقتصاد والشفافية في استعمال الموارد العامة عنصرا قارا من أنشطة المؤسسة الرقابية، ومن الممكن تصحيح مواطن الضعف التي يتم اكتشافها باستعمال القدرات والموارد التي تمكن من التعرف على مواطن القوة في المؤسسة وتحديد الجوانب المعرضة للنقد.

### 7. الرقابة عالية الأثر

شمل هذا المجال تحقيق المستوى الأفضل في تخطيط وتنظيم العملية الرقابية وتوسيع مجالها ليصل إلى أقصاه وذلك بهدف الزيادة في العينة الرقابية في علاقتها بالميزانية العامة ومن ثم تعزيز عملية المساءلة.

### 8. ثقافة المساءلة

شمل هذا المجال دعم المساءلة الواضحة والشفافة في كل ميدان ومستوى ووظيفة في الإدارة العامة باعتبارها دعامة أساسية للديمقراطية، ويعد الموظفون الحكوميون مسؤولين أمام المجتمع لأنهم يديرون موارد المجتمع.

ويجب أن تكون المساءلة علنية لأن الموارد المدارة هي موارد عامة، وتعد المساءلة الحلقة التي تحافظ على شرعية الدول الديمقراطية، وهي إحدى الآليات التي بدونها لا يمكن الحفاظ على توازن السلطة في الحكومة.

### 9. إدخال قيم أدبية وأخلاقية في برامج التربية العامة

من الأساسي النهوض بوعي المواطنين بالمسؤوليات المدنية، وهذا أمر تطلب ولا يزال يتطلب جهدا إضافيا من قبل الفاعلين السياسيين في كل مستوى من مستويات الإدارة الحكومية، وخاصة في ميدان التربية، وذلك للمساعدة على ترقية وتعزيز القيم الأدبية والأخلاقية لدى العموم.

هذه هي المجالات الإستراتيجية التسعة التي اعتبرتها الأجهزة الرقابية أولويات في الجهود التي بذلتها لمقاومة الفساد وتعزيز الشفافية والكفاءة والفعالية في استعمال الموارد العامة، ويجب أن يكون هذا الجهد قارا ومستمرًا من أجل تحقيق نتائج ذات معنى.

إن روح الدولة المعاصرة والفلسفة السياسية التي تضيء عليها الشرعية يجب أن تشمل تحسين الفرد، وعلى الدولة أن تصبح وسيطا يعمل لصالح الفرد وليس ضده، لأن الفرد في نهاية الأمر هو الذي يبرر وجودها.

رابعا: معوقات ومشاكل تطبيق التدقيق الحكومي.

يواجه التدقيق الحكومي عدة معوقات ومشاكل تحد من تطبيقه أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

### 1- عدم تحديد أهداف البرامج الحكومية بدقة ووضوح

عادة ما تكون أهداف المؤسسات الحكومية غير واضحة وغير محددة بدقة، وكذلك غير قابلة للقياس الموضوعي، يرجع ذلك إلى عدة أسباب أبرزها أن أغلب المؤسسات الحكومية تتسم بضخامة الحجم لأنها تضم كثيرا من الوظائف المختلفة صممت لتقديم خدمات متعددة لقطاعات كثيرة من الأفراد، كما أن بعض هذه الأهداف لا يتم الإعلان عنها إلا عن طريق تصريحات عامة، وينبغي على المدقق القيام بتحديد الأهداف عن طريق استخدام العديد من المصادر مثل الأنظمة التشريعية، وإدارة المؤسسة الحكومية.

### 2- عدم وجود معايير محددة لقياس الأداء

من الصعوبة بمكان وضع معايير كمية لقياس أداء النشاطات أو البرامج الحكومية نظرا لأن معظم المؤسسات الحكومية تقدم خدمات غير ملموسة يصعب وضعها بشكل كمي، وفي القطاع الحكومي تصنف معايير التقييم إلى معايير كفاية ومعايير الفعالية وتمر عملية إعداد المقاييس بمرحلتين هما تحديد معيار مناسب للقياس ووضع مؤشرات عملية لذلك المعيار.

### 3- النقص في الكفاءات الوظيفية المؤهلة:

هناك نقص في المدققين الحكوميين المؤهلين بوجه عام وفي مجال المراجعة بوجه خاص، وخاصة في الدول النامية، وذلك لعدة أسباب أهمها انعدام التدريب الكافي وعدم تقديم المزايا المالية الكافية للمدققين.

### 4- النقص في المعلومات وضعف نظام المعلومات المحاسبي:

<sup>1</sup> المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أربوساي)، نتائج وتوصيات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية العدد 38، 2001، ص

هناك صعوبة في الحصول على المعلومات الموضوعية للحكم على فعالية البرامج الحكومية وخاصة في الميدان الاجتماعي والبيئي، ويرجع ذلك إلى عدم وجود أنظمة معلومات فعالة في الأجهزة الحكومية وخاصة نظام المعلومات المحاسبي.

### المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الحكومي

إن المعايير والإرشادات المهنية ضرورية لمصادقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام، وتهدف المعايير الدولية للأجهزة العليا (ISSAIs) التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الإنتوساي إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة ودعم الأعضاء في منظمة الإنتوساي لوضع نهجهم المهني الخاص بهم وفقاً لتفويضاتهم وقوانينهم وأنظمتهم الوطنية. وبناءً على ما تقدم يمكن القول أن تعبير التدقيق الحكومي يشير إلى التدقيق المالي وتدقيق الأداء وتدقيق الالتزام ولذلك يراعى عند تدقيق الوحدات الحكومية ما يلي:

### المطلب الأول: التدقيق المالي المعيار ISSAI 200<sup>1</sup>

#### أولاً: إطار الرقابة المالية

<sup>1</sup> المعيار ISSAI 200 ، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، النمسا، 2016، ص 06-42.

إن الهدف من الرقابة على البيانات المالية تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، وذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية أو تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً لذلك الإطار.

## 1- هدف الرقابة المالية

عند الرقابة على البيانات المالية، تتمثل الأهداف العامة للمدققين فيما يلي:

- ✓ الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية خاطئة سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، مما يمكن من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية؛
- ✓ إعداد التقارير عن البيانات المالية وبيان نتائج الرقابة وفقاً للنتائج التي يتوصل إليها المدقق.

## 2- الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية :

يجب على المدقق أن يقيم مدى استيفاء الشروط الأساسية للرقابة على البيانات المالية:

- ✓ أن يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم لإعداد البيانات المالية مقبولاً من طرف المدقق؛
- ✓ تفر إدارة الهيئة المراقبة بمسئوليتها وتفهمها لما يلي :
- إعداد البيانات المالية وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية بما في ذلك، عند اللزوم، العرض العادل؛
- الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية لإعداد البيانات المالية الخالية من بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
- تمكين المدقق من الاطلاع دون قيود على جميع المعلومات التي لها صلة بإعداد البيانات المالية.
- ✓ قد يكون إطار إعداد التقارير المالية معداً للاستخدام العام أو الخاص، فالإطار المصمم لتلبية حاجة مجموعة واسعة من المستخدمين إلى المعلومات يشار إليه باعتباره إطاراً ذو أغراض عامة، في حين أن الأطر ذات الغرض الخاص تصمم لتلبية الحاجات المحددة لمستخدم محدد أو مجموعة محددة من المستخدمين، كما قد يشار إلى الإطار باعتباره إطار عرض عادل أو إطار التزام، فإطار العرض العادل يتطلب الالتزام بالإطار ولكنه يسمح صراحة أو ضمناً، بالخروج على أحد المتطلبات أو تقديم معلومات إضافية لتحقيق العرض العادل في البيانات المالية، ويستخدم مصطلح إطار الالتزام للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات الإطار ولا يقر بإمكانية حدوث مثل هذه الانحرافات لتحقيق العرض العادل؛
- ✓ دون إطار مقبول لإعداد التقارير المالية لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد التقارير المالية، ولن يكون لدى المدقق معايير مناسبة للرقابة عليها، ويجب أن تكون المعايير المناسبة رسمية، فعند إعداد البيانات المالية مثلاً، وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تكون المعايير هي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

(IPSAS)، أو غير ذلك من الأطر الدولية أو الوطنية لإعداد التقارير المالية المخصصة للاستخدام في القطاع العام؛

- ✓ تتكون المجموعة الكاملة من البيانات المالية لهيئة من هيئات القطاع العام، المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية في القطاع العام، مما يلي:
  - بيان المركز المالي؛
  - بيان الأداء المالي؛
  - بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية؛
  - بيان التدفق النقدي؛
  - مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية - إما على شكل بيان مالي إضافي منفصل أو على شكل مطابقة؛

- الإفصاحات التي تشكل ملخصا للسياسات المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى .

قد تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية في بعض البيئات تقارير أخرى؛ كتقارير الأداء وتقارير الاعتمادات. إذا أعدت البيانات المالية وفقا لإطار خاص بأسس محاسبية أخرى كأساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي، فقد لا تتضمن المجموعة الكاملة للبيانات المالية كل ما سبق.

- ✓ غالبا ما تعتبر الأطر المنصوص عليها في القانون أو النظام مقبولة من طرف المدقق، غير أن الإطار حتى إن اعتبر مرفوضا، قد يسمح به إذا تحقق الشرطان التاليان:

- إذا وافقت الإدارة على تقديم الإفصاحات الإضافية اللازمة في البيانات المالية كي لا تكون مضللة؛
- إذا تضمن تقرير المدقق عن البيانات المالية فقرة للفت انتباه المستخدمين إلى مثل هذه الإفصاحات الإضافية.

إذا لم تُستوف الشروط السابقة، يجب على المدقق أن يقيم تأثير الطبيعة المضللة للبيانات المالية على تقريره، وأن ينظر في مدى الحاجة إلى إطلاع الهيئة التشريعية على المسألة.

تعرض الأطر المقبولة لإعداد التقارير المالية في العادة بعض السمات التي تضمن أن تكون جميع المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات قيمة للمستخدمين المستهدفين كما يلي:

- ✓ **الملاءمة** : المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات صلة بطبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة والغاية من البيانات المالية؛
- ✓ **الاكتمال** : لم يتم إغفال أية معاملات أو وقائع أو أرصدة حسابات أو إفصاحات يمكن أن تؤثر على الاستنتاجات المستندة إلى البيانات المالية.
- ✓ **الموثوقية** : المعلومات الواردة في البيانات المالية تتسم بما يلي :

- صحيحة وتوضح الجوهر الاقتصادي للوقائع والمعاملات وليس شكلها القانوني فقط؛
- تؤدي عند استخدامها في ظروف مماثلة، إلى تقييم وقياس وتعبير وإفصاح متسق بقدر معقول .

✓ الحياذ والموضوعية : المعلومات الواردة في البيانات المالية خالية من التحيز.

✓ القابلية للفهم : المعلومات الواردة في البيانات المالية واضحة وشاملة ولا تحمل تفسيرات متباينة تباينا كبيرا.

ثانيا: عناصر الرقابة المالية

## 1. الأطراف الثلاثة في الرقابة المالية

### 1.1 المدقق

في الرقابة على البيانات المالية، يكون الطرف المسؤول ( المدقق ) مسئولاً عن معلومات موضوع الرقابة وهي عادة البيانات المالية ذاتها، وقد يكون مسئولاً كذلك عن موضوع الرقابة الأساسي (الأنشطة المالية التي تعكسها البيانات المالية).

### 2.1 الطرف المسؤول

يكون الطرف المسؤول عادة هو الذراع التنفيذية للحكومة و/أو المجموعة التي تقوم عليها من هيئات القطاع العام المسؤولة عن إدارة المال العام وممارسة السلطة تحت مراقبة الهيئة التشريعية ومضمون البيانات المالية، وينتظر من هذه الهيئات أن تدير الموارد وتمارس السلطة وفقا للقرارات والأسس الصادرة عن الهيئة التشريعية.

### 3.1 المستخدم المستهدف

الهيئة التشريعية تمثل المواطنين وهم المستخدمون النهائيين للبيانات المالية في القطاع العام و"المستخدم المستهدف" في المقام الأول هو البرلمان الذي يمثل المواطنين في اتخاذ القرارات وتحديد الأولويات الخاصة بالمالية العامة وغاية ومضمون الإنفاق والدخل ضمن عملية ديمقراطية عامة، وقد تشكل القرارات والأسس الصادرة عن الهيئة التشريعية الأساس للمنظور الأوسع للرقابة المالية في القطاع العام ، وبالنسبة لهيئات القطاع العام تمثل الهيئة التشريعية والهيئات المنظمة في الغالب المستخدمين الأساسيين لبياناتها المالية.

قد يكون الطرف المسؤول والمستخدمون النهائيون من هيئات القطاع العام ذاتها أو من هيئات مختلفة، وفي الحالة الأولى قد تطلب الهيئة المشرفة لجهة حكومية ما تأكيدا بشأن المعلومات التي تقدمها الهيئة الإدارية للهيئة العامة ذاتها، ولا بد من النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين في سياق العمل المحدد، وقد تختلف عن حدود المسؤولية بتعريفها التقليدي.

## 2- المعايير المناسبة

المعايير هي علامات القياس التي تستخدم لقياس موضوع الرقابة بما فيها، حسب الحالة علامات القياس الخاصة بالعرض والإفصاح، وتكون المعايير المستخدمة في إعداد البيانات المالية في العادة رسمية وقد تكون هي المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPSAS) أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو غير ذلك من الأطر الدولية أو الوطنية لإعداد التقارير المالية المخصصة للاستخدام في القطاع العام.

## 3- معلومات موضوع الرقابة

ينتج المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية والإفصاحات المعبر عنها في البيانات المالية معلومات الموضوع عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية لإظهار البيانات المالية لهيئة عامة وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، ويشير مصطلح

"معلومات موضوع الرقابة" إلى نتيجة تقييم موضوع الرقابة أو قياسه ومعلومات موضوع الرقابة كالبيانات المالية للهيئة هي ما يجمع المدقق بشأنها الأدلة لتوفر أساسا معقولا للتعبير عن الرأي في تقريره.

#### 4- مهمات التأكيد المعقول:

التأكيد المعقول عالي ولكنه ليس مطلقا؛ نظرا للقيود الكامنة في الرقابة والتي تجعل معظم الأدلة التي يحصل عليها المدقق مقنعة لا قطعية، وبوجه عام فإن رقابة التأكيد المعقول مصممة لكي تؤدي إلى استنتاج يعبر عنه بصيغة إيجابية كالقول "إن البيانات المالية برأينا تعرض بعدالة في جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية أو تقدم صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي .. وأدائها المالي وتدققاتها النقدية ..."

#### 5- مهمات التأكيد المحدود:

توفر مثل هذه المهمات مستوى من التأكيد أدنى مما توفره مهمات التأكيد المعقول وهي مصممة للوصول إلى استنتاج يعبر عنه بصيغة سلبية كالقول: "لم نلاحظ ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية غير معروضة بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية"

#### ثالثا: مبادئ الرقابة المالية

##### 1. المبادئ العامة

##### 1.1 الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية

##### أ- أخلاقيات المهنة والاستقلالية

يجب على المدقق أن يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية المعنية، بما فيها ما يتعلق بالاستقلالية عند الرقابة على البيانات المالية، ويجب على المدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن يلتزموا بقواعد أخلاقيات المهنة.

##### ب- رقابة الجودة

على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى العمل لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن تقريره مناسب في هذه الظروف.

يكون لرئيس جهاز الرقابة أو هيئة جماعية مختصة المسؤولية العامة عن إيجاد تدابير رقابة الجودة والمحافظة عليها في الجهاز، وإن جاز تفويض الآخرين بالمسؤولية التشغيلية اليومية. وعلى سبيل المثال، فإن أي مدقق رئيسي مسئول عن عمل من أعمال الرقابة يتبع في النهاية لرئيس جهاز الرقابة.

يخضع مدققو القطاع العام الذين يعملون في الرقابة على البيانات المالية لمتطلبات رقابة الجودة على مستوى العمل، وعند وضع المعايير (معايير رقابة الجودة)، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تنظر في صياغة متطلبات تتعلق بما يلي:

- ✓ ضرورة أن يكون المدقق الرئيسي مسئولا عن الجودة العامة في كل عمل من أعمال الرقابة؛
- ✓ ضرورة أن يحرص المدقق الرئيسي على التزام أعضاء فريق الرقابة بالمتطلبات الأخلاقية المعنية؛

- ✓ ضرورة أن يصل المدقق الرئيسي إلى استنتاج بخصوص الالتزام بمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عمل الرقابة، وأن يتخذ الإجراء المناسب للحد من الأخطار التي تهدد الاستقلالية؛
- ✓ ضرورة أن يقتنع المدقق الرئيسي بامتلاك فريق الرقابة وأي خبراء خارجيين مجتمعين بالكفاءة والقدرات المناسبة؛
- ✓ ضرورة أن يكون المدقق الرئيسي مسئولاً عن أداء الرقابة ولا سيما ما يلي :
  - قيادة الرقابة والإشراف عليها وتنفيذها .
  - التأكد من إجراء المراجعات وفقاً للسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### ت- إدارة فريق العمل ومهاراته

يجب أن يقتنع المدقق بأن فريق الرقابة بأكمله وأي خبراء خارجيين يتمتعون مجتمعين بالكفاءة والقدرات اللازمة لما يلي:

- ✓ إجراء الرقابة وفقاً للمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
  - ✓ تمكين المدقق من إصدار تقرير مناسب في هذه الظروف.
- عند التطرق إلى الكفاءة والقدرات المتوقعة من الفريق ككل، قد ينظر المدقق إلى ما يتمتع به الفريق مما يلي:
- فهم أعمال رقابة ذات طبيعة مشابهة وعلى نفس القدر من التعقيد من خلال التدريب المناسب والخبرة العملية؛
  - فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
  - الدراية الفنية التي تشمل مهارات تقنية المعلومات ذات الصلة والمعرفة بمجالات الرقابة والمحاسبة؛
  - المعرفة بالصناعات ذات الصلة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة؛
  - القدرة على استخدام التقدير المهني؛
  - فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بجهاز الرقابة؛
  - القدرة على تنفيذ شروط مهمة الرقابة في البيئة المعنية، بما في ذلك فهم ترتيبات إعداد التقارير المعمول بها وإعداد التقارير للهيئة التشريعية أو الهيئة التنظيمية الأخرى أو للصالح العام.

## 2. المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة

### 1.2 مخاطر الرقابة

مخاطر الرقابة في الرقابة على البيانات المالية هي المخاطر المتمثلة في أن يعبر المدقق عن استنتاج خاطئ إذا كانت معلومات موضوع الرقابة خاطئة خطأً مهماً نسبياً، ويحد المدقق من الخطر إلى مستوى متدن بصورة مقبولة في ظل ظروف الرقابة للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً للتعبير عن استنتاج بشكل إيجابي، ولكي يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه المدقق ذا مغزى، يجب أن يعزز ثقة المستخدم المستهدف بشأن معلومات موضوع الرقابة إلى درجة كبيرة. وتتكون مخاطر البيانات الخاطئة من الخطر الكامن وخطر الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

- ✓ **الخطر الكامن:** كون معلومات موضوع الرقابة عرضة للبيانات الخاطئة مع افتراض عدم وجود ضوابط ذات صلة.

✓ **خطر الرقابة الداخلية:** خطر حدوث بيان خاطئ وعدم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الضوابط المعنية.

يستند تقييم المخاطر إلى إجراءات الرقابة للحصول على المعلومات اللازمة لتلك الغاية، إلى جانب الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال عملية الرقابة، وتقييم الخطر مسألة تقدير مهني ولا يمكن قياسها بدقة .

## 2.2 التقدير والشك المهني

### أ- التقدير المهني:

يطبق المدقق مفهوم التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة، ويشمل ذلك تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة المعنية ضمن السياق المحدد في المعايير الرقابية والمحاسبية والأخلاقية عند اتخاذ قرارات مدروسة حول الإجراءات المناسبة في ظل ظروف عمل الرقابة.

التقدير المهني ضروري بشكل خاص في القرارات الخاصة بما يلي:

✓ الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة؛

✓ تقييم ما إذا تم جمع ما يكفي من أدلة الرقابة وما إذا كان يجب تجميع المزيد لتحقيق الأهداف الشاملة للمدقق؛

✓ تقييم تقدير الإدارة عند تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق على الهيئة الخاضعة للرقابة؛

✓ استخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها بتقييم مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد البيانات المالية مثلاً.

### ب- الشك المهني:

أساسي في جميع أعمال الرقابة، فالمدقق يخطط لعمل التأكيد ويؤديه بموقف يتسم بالشك المهني؛ مدركاً أنه قد تحدث ظروف تؤدي إلى خطأ معلومات موضوع الرقابة خطأ ذو أهمية نسبية، ويعني الموقف المتسم بالشك المهني أن يجري المدقق تقييمات ضرورية بعقل متشكك لدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وان يكون متنبها للأدلة التي تعارض الوثائق أو الإفادات التي يقدمها الطرف المسئول أو تشكك في موثوقيتها، ومثل هذا الموقف ضروري طوال عملية الرقابة للحد من خطر إغفال الظروف المريبة والتعميم المفرط عند الخروج بالاستنتاجات من الملاحظات واستخدام الافتراضات الخاطئة لتحديد طبيعة إجراءات جمع الأدلة وتوقيتها ومداهها وتقييم نتائجها.

**3.2 الأهمية النسبية:** يكون البيان الخاطئ ذو أهمية نسبية منفرداً أو عند ضمه إلى البيانات الأخرى، إذا كان يتوقع بصورة معقولة أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون استناداً إلى البيانات المالية، وللأهمية النسبية جوانب كمية ونوعية.

ولا تقتصر في القطاع العام على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، فالقرارات المتعلقة بما إذا كان ينبغي مواصلة بعض البرامج الحكومية أو منح التمويل قد تستند إلى البيانات المالية، وتلعب الجوانب النوعية للأهمية النسبية بوجه عام دوراً أكبر في القطاع العام من دورها في الأنواع الأخرى من الهيئات، ويرجع تقييم الأهمية النسبية ومراعاة مستوى الحساسية والعوامل النوعية الأخرى في رقابة معينة لتقدير المدقق.

عند تحديد إستراتيجية الرقابة، على المدقق أن يقيم الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان من المتوقع بصورة معقولة أن تؤثر البيانات الخاطئة عن مبالغ تقل أهميتها النسبية عن البيانات المالية ككل، لفئة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، على قرارات المستخدمين استناداً إلى البيانات المالية، فعلى المدقق كذلك أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

### 4.2 التواصل

يجب على المدقق أن يتواصل مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة على حدٍ سواء، وينطوي التواصل على الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد المسؤولين عن الحوكمة بملاحظات مهمة تتعلق بإشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية في الأوقات المناسبة، ولا بد من تعزيز التواصل المتبادل الفعال مع المسؤولين عن الحوكمة. قد يصعب تحديد المسؤولين عن الحوكمة في القطاع العام، وقد تكون الهيئة الخاضعة للرقابة جزءاً من بنية أكبر أو أوسع ذات هيئات حوكمة على عدة مستويات تنظيمية وبين عدة وظائف (أي رأسياً وأفقياً) ونتيجة لذلك، يمكن في بعض الحالات تحديد مجموعات عدة باعتبارها مسؤولة عن الحوكمة، وفوق ذلك وبما أن الرقابة في القطاع العام قد تنطوي على أهداف تتعلق بالبيانات المالية وأهداف تتعلق بالالتزام على حدٍ سواء، فقد تكون هناك في هذه الحالة كذلك هيئات حوكمة منفصلة.

يجب أن يكون التواصل كتابياً إذا رأى المدقق عدم كفاية التواصل الشفهي، كما قد يكون على المدقق أن يتواصل مع أطراف غير تلك الموجودة ضمن الهيئة الخاضعة للرقابة، كهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية أو الجهات الممولة.

### 5.2 التوثيق

يجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة الكافية لتمكين المدقق المتمرس، الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي تُنفذ للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ونتائج تلك الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، إلى جانب المسائل المهمة الناشئة أثناء الرقابة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوصها والتقديرات المهنية المهمة التي أجريت للوصول إلى تلك الاستنتاجات، ويجب إعداد الوثائق في الوقت المناسب.

إن التوثيق الصحيح للرقابة مهم لأسباب عدة؛ فهو يحقق ما يلي:

- ✓ يؤكد رأي المدقق وتقاريره ويدعمها؛
- ✓ يشكل مصدراً للمعلومات لإعداد التقارير أو الإجابة عن أية استفسارات من الهيئة الخاضعة للرقابة أو أي طرف آخر؛
- ✓ يشكل دليلاً على التزام المدقق بمعايير الرقابة؛
- ✓ يسهل التخطيط والإشراف والمراجعة؛
- ✓ يساعد على التطور المهني للمدقق؛

- ✓ يساعد على التأكد من تنفيذ العمل بصورة مرضية؛
- ✓ يوفر دليلاً على العمل المنجز للرجوع إليه مستقبلاً .
- يجب أن تتضمن معايير الرقابة المستندة إلى المبادئ الأساسية متطلبات إضافية تتعلق بالتوثيق في المجالات التالية:
- ✓ إعداد الوثائق في الوقت المناسب؛
- ✓ شكل التوثيق ومضمونه ومداه؛
- ✓ متطلبات التوثيق حين يقرر المدقق أنه لا بد من الخروج على متطلب معني في معايير الرقابة التطبيقية؛
- ✓ متطلبات التوثيق حين يؤدي المدقق إجراءات رقابية جديدة أو إضافية أو يخرج باستنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره؛
- ✓ تجميع ملف الرقابة النهائي .

بالنسبة للمدققين ذوي الدور القضائي كديوان المحاسبة، يشكل التوثيق جزءاً من الأساس الذي تستند إليه الأحكام الرسمية، وفي هذه البيئة قد تقرر الإجراءات القانونية الواجبة متطلبات محددة وصارمة يجب التقيد بها فيما يتعلق بسرية الوثائق المتصلة بإجراءات القضية، وبالإضافة إلى ذلك وبما أن القرارات قد تؤدي إلى دين عام ملزم قانوناً فقد يخضع مدققو القطاع العام لمتطلبات إضافية تتعلق بالاحتفاظ بالوثائق.

### 3. المبادئ المتعلقة بمهمة الرقابة

#### 1.3 الاتفاق على شروط المهمة

يجب أن يتفق المدقق على شروط مهمة الرقابة مع الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، أو يرسي فهما مشتركا لها إذا كانت شروط المهمة محددة بوضوح، وعادة ما تكون شروط مهمات الرقابة في القطاع العام محددة بوضوح، لذلك لا تخضع لطلبات من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو اتفاق معهم، وعوضاً عن الاتفاق على شروط المهمة بصورة رسمية، قد يختار مدققو القطاع العام أن يرسوا فهما مشتركا للأدوار والمسئوليات الخاصة بالإدارة والمدقق، وبما أن مدقق القطاع العام تعينه الهيئة التشريعية في العادة ولكونه تابعاً لها، فقد يلزم التوصل إلى اتفاق مع كل من الهيئة التشريعية والمسؤولين عن الحوكمة.

ويجب على المدقق أن يطلع الممثلين المناسبين للمسؤولين عن الحوكمة على مسئوليات المدقق بالنسبة للرقابة على البيانات المالية، بما في ذلك مسئولية المدقق عن تكوين رأي والتعبير عنه بخصوص البيانات المالية التي أعدها الإدارة تحت إشراف المسؤولين عن الحوكمة.

إذا كانت شروط المهمة محددة بتفصيل كاف في القانون أو النظام، فقد لا يلزم تدوينها في خطاب عمل الرقابة أو أي شكل مناسب آخر من الاتفاق الكتابي، وقد يكون هناك استثناء وحيد يتمثل في تصريح الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة حسب الحالة، بإقرارهم وفهمهم للمسئوليات المذكورة في معايير الرقابة المحددة، كالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمعايير الدولية للرقابة المالية.

كما يجب كذلك أن تُرسل إلى المسؤولين عن الحوكمة نبذة عن نطاق الرقابة وتوقيتها المنويين، وعلى المدقق أن يضمنها آراء حول الجوانب النوعية المهمة من الممارسات المحاسبية للهيئة الخاضعة للرقابة بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وإفصاحات البيانات المالية.

### 2.3 التخطيط

توجه الإستراتيجية العامة للرقابة المدقق في وضع خطة الرقابة، وعند وضع إستراتيجية الرقابة يحتاج المدقق إلى ما يلي:

- ✓ تحديد خصائص العمل التي تحدد نطاقه؛
  - ✓ التأكيد على أهداف إعداد التقرير وذلك للتخطيط لتوقيت الرقابة وطبيعة الاتصالات اللازمة؛
  - ✓ مراعاة العوامل التي يراها المدقق مهمة لتوجيه جهود فريق العمل؛
  - ✓ مراعاة نتائج الأنشطة التمهيديّة وما إذا كانت المعرفة المكتسبة عن الأعمال الأخرى التي أداها المدقق المعين للهيئة الخاضعة للرقابة ذات صلة عند اللزوم؛
  - ✓ التأكيد على طبيعة الموارد اللازمة لتنفيذ العمل وتوقيتها ومقدارها؛
  - ✓ مراعاة نتائج المعرفة التي تم الحصول عليها من عمليات رقابة الأداء وغيرها من أنشطة الرقابة ذات الصلة بالهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك الآثار المترتبة على التوصيات السابقة؛
  - ✓ مراعاة توقعات الهيئة التشريعية وغيرها من المستخدمين المعيّنين من التقرير وتقييمها .
- يجب على المدقق أن يخطط للرقابة بصورة صحيحة لضمان إجرائها بكفاءة وفعالية، وأن يعد خطة للرقابة تتضمن بيان ما يلي:

- ✓ طبيعة الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر وتوقيتها ومداهها؛
  - ✓ طبيعة إجراءات الرقابة الأخرى المخطط لها على مستوى التأكيد وتوقيتها ومداهها؛
  - ✓ إجراءات الرقابة الأخرى المخطط لها مما يلزم ليكون العمل متقيدا بالمعايير المعمول بها .
- ويمكن فهم الجوانب المختلفة للهيئة وبيئتها المدققة من التخطيط للرقابة وتنفيذها بفعالية، ويشمل الفهم اللازم ما يلي:

- ✓ البيئة والأنظمة والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية؛
- ✓ طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك طريقة عملها وهيكل حوكمتها وتمويلها لتمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في البيانات المالية واختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها بما في ذلك الأسباب الداعية إلى تغييرها؛
- ✓ قياس الأداء المالي للهيئة الخاضعة للرقابة وتدقيقه؛
- ✓ القرارات الصادرة من خارج الهيئة الخاضعة للرقابة نتيجة للعمليات السياسية كالبرامج الجديدة أو قيود الموازنات؛
- ✓ القوانين والأنظمة المحددة التي تخضع لها الهيئة الخاضعة للرقابة والآثار المحتملة لعدم الالتزام بها؛
- ✓ أهداف البرنامج وإستراتيجياته، والتي قد تشمل عناصر السياسة العامة فتؤثر بذلك على تقييم المخاطر؛

✓ هياكل الحوكمة المتأثرة بالبنية القانونية للهيئات الخاضعة للرقابة، كأن تكون الهيئة وزارة أو دائرة أو مؤسسة أو نوع آخر من هيئات القطاع العام؛

✓ يمكن الحصول على أدلة الرقابة المعنية من خلال مزيج من الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى كالتأكد من الاستفسارات من خلال الملاحظة أو فحص الوثائق، فبإجراء المقابلات مع الإدارة والموظفين مثلاً، قد يفهم المدقق طريقة إطلاع الإدارة والموظفين على آرائها بشأن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي، وقد يقرر المدقق بعد ذلك ما إذا كانت الضوابط المعنية مطبقة؛

✓ على المدقق أن ينظر فيما إذا كان لدى الهيئة الخاضعة للرقابة إجراء لتحديد المخاطر التجارية المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وما إذا كانت كذلك تقدر أهمية تلك المخاطر بتقييم درجة احتمال وقوعها، فإذا كان هناك مثل هذا الإجراء، فعلى المدقق أن يفهمه ويفهم نتائجه.

ويشمل فهم المدقق للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير المالية المجالات التالية:

✓ فئات المعاملات في عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة ذات الأهمية بالنسبة للبيانات المالية؛

✓ السجلات المحاسبية التي تدعم المعلومات والحسابات المحددة في البيانات المالية المستخدمة لإجراء المعاملات وتسجيلها ومعاملتها وإظهارها؛ ويشمل ذلك إجراءات تصحيح المعلومات الخاطئة ونقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام؛

✓ كيف تسجل نظم المعلومات الوقائع والأحوال من غير المعاملات المهمة للبيانات المالية؛

✓ عمليات إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للهيئة الخاضعة للرقابة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المهمة والإفصاحات؛

✓ الضوابط المحيطة بقيود دفتر اليومية، بما في ذلك القيود غير النمطية في دفتر اليومية التي تستخدم لتسجيل المعاملات غير العادية، غير المتكررة أو التعديلات؛

✓ الضوابط المعنية المتعلقة بالالتزام بالمرجعيات؛

✓ الضوابط المتعلقة بمراقبة الأداء وفق الموازنة؛

✓ الضوابط المتعلقة بتحويل أموال الموازنة إلى هيئات أخرى خاضعة للرقابة؛

✓ ضوابط بيانات الأمن القومي السرية والبيانات الشخصية الحساسة (كالمعلومات الضريبية والصحية)؛

✓ الإشراف والضوابط الأخرى التي تمارسها أطراف من خارج الهيئة الخاضعة للرقابة.

لا تتطلب الرقابة فهم جميع الضوابط المنفذة لكل فئة مهمة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل تأكيد يتعلق بها؛ غير أن فهم ضوابط الهيئة الخاضعة للرقابة والضوابط على مستوى الحكومة إن لزم الأمر لا يكفي لاختبار فعاليتها العملية إلا إذا كانت هناك درجة من الأتمتة توفر ثباتاً في تنفيذ الضوابط.

### 4.3 تقييم المخاطر

على المدقق أن يقيم مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد

لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ليوفر أساساً لإجراءات الرقابة الأخرى.

وتشمل إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

- ✓ الاستفسار من الإدارة والموظفين في الهيئة الخاضعة للرقابة ممن يعتقد المدقق أنهم قد يمتلكون معلومات يمكن أن تساعد على تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ؛
  - ✓ الإجراءات التحليلية؛
  - ✓ الملاحظة والتفتيش.
- ويجب تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات لتوفير أساس لتصميم إجراءات الرقابة الأخرى وتنفيذها، ولهذا الغاية على المدقق أن يقوم بما يلي:
- ✓ تحديد المخاطر طوال عملية فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها بدراسة الضوابط المعنية المتعلقة بالمخاطر والنظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛
  - ✓ تقييم المخاطر المحددة وتقييم علاقتها بالبيانات المالية ككل وإمكانية تأثيرها على الكثير من التأكيدات؛
  - ✓ الربط بين المخاطر المحددة وما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى التأكيد مع مراعاة الضوابط المعنية التي ينوي المدقق اختبارها؛
  - ✓ مراعاة احتمالية البيانات الخاطئة، بما في ذلك إمكانية تعمد البيانات الخاطئة، وما إذا كانت البيانات الخاطئة المحتمل وجودها ذات أهمية نسبية.
- ضمن تقييم المخاطر وعند تحديد المخاطر المهمة، على المدقق أن يراعي على الأقل:
- ✓ ما إذا كان الخطر خطر احتيال؛
  - ✓ ما إذا كان الخطر متعلقا بتطورات اقتصادية أو محاسبية أو غيرها من التطورات المهمة التي حدثت مؤخرا، ويتطلب ذلك اهتماما خاصا؛
  - ✓ درجة تعقيد المعاملات؛
  - ✓ ما إذا كان الخطر يتعلق بمعاملات مهمة مع الأطراف المعنية؛
  - ✓ درجة الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، ولا سيما القياسات التي تنطوي على مدى واسع من الارتياح في القياس؛
  - ✓ ما إذا كان الخطر يتعلق بمعاملات مهمة خارجة عن السياق المعتاد لعمل الهيئة الخاضعة للرقابة أو تبدو غير عادية بأي شكل آخر؛
  - ✓ ما إذا كان الخطر يؤثر كذلك على الالتزام بالقوانين والأنظمة .
- ويجب توثيق تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتقييمها على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد والضوابط التي يفهمها المدقق توثيقا كافيا.

### 5.3 الاستجابات للمخاطر المقيمة

تشمل الاستجابة للمخاطر المقيمة تصميم إجراءات الرقابة التي تعالج المخاطر، كالإجراءات الموضوعية واختبار الضوابط، وتشمل الإجراءات الموضوعية كلا من اختبارات التفاصيل والتحليل الموضوعي لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

تستند طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهما إلى مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة على مستوى التأكيد وتستجيب لها، وعند تصميم إجراءات الرقابة اللازمة، على المدقق أن ينظر في أسباب مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. عند تصميم اختبارات الضوابط المعنية وإجرائها للحصول على أدلة مناسبة وكافية على مدى فعالية عملها، على المدقق أن يراعي أنه كلما زاد الاعتماد على فعالية الضوابط زاد مستوى الإقناع اللازم في أدلة الرقابة التي يتم الحصول عليها.

### 6.3 الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال في الرقابة على البيانات المالية

على المدقق أن يحدد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في البيانات المالية الناجمة عن الاحتيال وقيمتها وأن يحصل على أدلة رقابة مناسبة وكافية بخصوص مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية المقيمة الناجمة عن الاحتيال، وأن يستجيب بصورة مناسبة للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به المحدد أثناء الرقابة.

تقع المسؤولية الأساسية في منع الاحتيال واكتشافه على عاتق إدارة الهيئة والمسؤولين عن الحوكمة، ولا بد أن تشدد الإدارة بقوة، تحت إشراف المسؤولين عن الحوكمة على منع الاحتيال (التقليل من فرص الاحتيال وردع الاحتيال) ويمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة في البيانات المالية إما عن الاحتيال أو الخطأ، والعامل الذي يميز بينهما هو ما إذا كان الفعل الذي أدى إلى البيانات الخاطئة متعمداً أو غير متعمد، وهناك نوعان من البيانات الخاطئة المتعمدة التي تم المدقق – البيانات الخاطئة الناجمة عن الاحتيال في إعداد التقارير المالية وتلك الناجمة عن اختلاس الأصول.

وعلى المدقق أن يحافظ على موقفه المتسم بالشك المهني طوال عملية الرقابة مدركاً إمكانية وجود البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال سواء على مستوى البيانات المالية أم على مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، على الرغم من معرفة المدقق السابقة بأمانة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ونزاهتهم.

وتشمل المجالات التي على المدققين أن يتنبهوا فيها لمخاطر الاحتيال التي تؤدي إلى البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية: الشراء، والمنح، وعمليات الخصخصة والعرض الخاطيء للنتائج أو المعلومات وإساءة استغلال الصلاحيات أو السلطة.

وتخضع متطلبات التبليغ عن الاحتيال في القطاع العام لشروط محددة في تفويض الرقابة أو القوانين أو الأنظمة المعنية، وقد يكون على المدقق أن يطلع أطرافاً خارج الهيئة الخاضعة للرقابة على مثل هذه القضايا؛ كالجهاز التنظيمية، وفي بعض البيئات قد يكون هناك إلزام محدد بإحالة ما يشير إلى الاحتيال إلى هيئات التحقيق وحتى التعاون مع تلك الهيئات لتحديد ما إذا كان هناك احتيال أو إساءة استغلال، وفي بيئات أخرى قد يكون المدققون ملزمون بالتبليغ عن الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وقوع احتيال أو إساءة استغلال للهيئة ذات الولاية القضائية المختصة أو الجزء المعني من الحكومة أو الهيئة التشريعية، كالمدعي العام أو الشرطة أو إذا تعلق الأمر بالقانون الطرف الثالث المتضرر، كما يجب

على المدققين أن يراعوا أن استخدام الأموال العامة يزيد من خطورة الاحتيال، ونتيجة لذلك على المدققين الاستجابة لتوقعات المواطنين بخصوص اكتشاف الاحتيال.

### 7.3 الاستمرارية

تعد البيانات المالية عادة بافتراض أن الهيئة الخاضعة للرقابة مستمرة في العمل والوفاء بالتزاماتها القانونية في المستقبل المنظور، وعند تقييم مدى صحة افتراض استمرارية الهيئة يراعي المسؤولون عن إعداد البيانات المالية جميع المعلومات المتاحة للمستقبل المنظور، وتعد البيانات المالية ذات الأغراض العامة على أساس استمرارية الهيئة، إلا إذا قررت الهيئة التشريعية تصفية الهيئة الخاضعة للرقابة أو توقفها عن العمل.

قد لا تكون هناك علاقة كبيرة بين مفهوم استمرارية الهيئة وهيئات القطاع العام "العادية" كمتلك الممولة من خلال المخصصات في موازنة الحكومة، وعند إلغاء مثل هذه المؤسسات أو دمجها مع غيرها، تنتقل التزاماتها وأصولها عادة إلى هيئات عامة أخرى، وبالنسبة لبعض أنواع الهيئات كالمشروعات التجارية الحكومية والائتلافات مع شركاء آخرين (بما في ذلك هيئات القطاع الخاص العاملة بأشكال قانونية تنص على المسؤولية المحدودة للمالك)، فقد لا يكون الأمر كذلك، وقد تحال مسؤولية تنفيذ البرامج الحكومية كذلك عن طريق التعاقد إلى مؤسسات القطاع الخاص، كالمنظمات غير الحكومية والشركات الخاصة، ولكن البرامج تظل مع ذلك خاضعة لرقابة جهاز الرقابة.

وهناك اتجاه عام نحو التعاقد الخارجي، ما يزيد من أهمية مفهوم استمرارية الهيئة وتقدير المدقق بهذا الخصوص للرقابة في القطاع العام.

هذا وتتضمن بعض أطر إعداد التقارير المالية متطلبا صريحا يفرض على الإدارة إجراء تقييما محمدا لقدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل، بالإضافة إلى المعايير المتعلقة بالمسائل التي يجب مراعاتها والإفصاحات التي يجب القيام بها بهذا الخصوص، ونظرا لكون فرض استمرارية الهيئة مبدأ أساسيا في إعداد التقارير المالية، يجب على الإدارة أن تقيم قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل حتى لو لم يتطلب إطار إعداد التقارير المالية ذلك صراحة.

وتعتمد درجة المراعاة على حقائق كل حالة، ولا تستند تقييمات فرض استمرارية الهيئة إلى اختبار الملاءة المالية الذي يطبق عادة على المشروعات التجارية، وفي بعض الأحوال فرغم أن اختبارات استمرارية الهيئة المعتادة قد تبدو غير مشجعة، فقد توحى عوامل أخرى بأن الهيئة الخاضعة للرقابة مستمرة في العمل رغم ذلك، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

✓ عند تقييم استمرارية حكومة ما، قد تمكن سلطة فرض الرسوم أو الضرائب من اعتبار بعض الهيئات الخاضعة

ل للرقابة هيئات مستمرة رغم أنها قد تعمل لفترات زمنية طويلة بصافي أصول / حقوق ملكية سالب؛

✓ قد يوحي تقييم بيان المركز المالي الخاص بهيئة منفردة خاضعة للرقابة بتاريخ إعداد التقرير أن استخدام فرض

استمرارية الهيئة في إعداد تقاريرها المالية ليس صحيحا؛ غير أنه قد تكون هناك اتفاقيات تمويل لعدة سنوات أو

ترتيبات أخرى تضمن استمرارية عملها.

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، على المدقق أن ينظر فيما إذا كانت هناك وقائع أو ظروف قد تشكل كثيرا

بقدره الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في العمل، وعند تكوين رأي حول قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على الاستمرار

في عملها، على المدقق أن يبحث في عاملين منفصلين ولكنهما متداخلين وهما:

- ✓ الخطر الأكبر المرتبط بالتغيرات في اتجاه السياسة (عند حدوث تغيير في الحكومة مثلاً) ؛
- ✓ خطر التشغيل أو العمل الأقل انتشاراً (حين لا تمتلك الهيئة الخاضعة للرقابة رأس مال عامل كافياً لعملياتها بالمستوى الحالي).

### 8.3 الاعتبارات المتعلقة بالقوانين والأنظمة في الرقابة على البيانات المالية

على المدقق أن يحدد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن عدم الالتزام المباشر والمهم نسبياً بالقوانين والأنظمة؛ ويجب أن يستند تحديد هذه المخاطر إلى فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي الساري على البيئة المحددة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة بما في ذلك كيفية التزامها بذلك الإطار.

بالإضافة إلى الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، غير أن المدقق ليس مسؤولاً عن منع عدم الالتزام ولا يمكن أن ينتظر منه اكتشاف جميع المخالفات للقوانين والأنظمة.

ويتباين تأثير القوانين والأنظمة على البيانات المالية تبايناً كبيراً، فالقوانين والأنظمة التي تخضع لها الهيئة الخاضعة للرقابة تشكل الإطار القانوني والتنظيمي الساري، ولأحكام بعض القوانين أو الأنظمة تأثير مباشر على البيانات المالية من حيث أنها تحدد طبيعة المبالغ والإفصاحات الواردة في التقارير؛ وهناك قوانين أو أنظمة أخرى يجب على الإدارة الالتزام بها أو تحدد الأحكام التي يسمح بموجبها للهيئة الخاضعة للرقابة أن تجري عملياتها ليس لها تأثير مباشر على البيانات المالية للهيئة.

في القطاع العام قد يخضع توزيع هيئة ما للمنح والمعونات لقوانين وأنظمة محددة لها تأثير مباشر على البيانات المالية، وقد يتضمن إطار إعداد التقارير المالية في أحيان كثيرة معلومات كتقرير الموازنة أو تقرير المخصصات أو تقرير الأداء، وإذا تضمن إطار إعداد التقارير المالية مثل هذه المعلومات على المدقق أن يراعي قوانين وأنظمة محددة يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر عليه.

يجب إطلاع المسؤولين عن الحوكمة على المسائل التي تنطوي على عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة وفقاً لما يلاحظه المدقق أثناء الرقابة، فيما عدا المسائل غير المهمة بشكل واضح، غير أن تفويض الرقابة أو التزامات هيئات القطاع العامة الناشئة عن التشريع أو النظام أو التعليمات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات الهيئة التشريعية قد تؤدي إلى أهداف إضافية كمسئولية التبليغ عن جميع حالات عدم الالتزام بالمرجعيات حتى حين تكون غير مهمة بشكل واضح.

### 9.3 أدلة الرقابة

يجب أن تكون إجراءات الرقابة ملائمة في الظروف الراهنة لغايات الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية، وتتكون أدلة الرقابة من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها البيانات المالية ومن مصادر أخرى، وعلى المدقق أن يراعي ملائمة ودقة المعلومات التي ستستخدم كأدلة رقابة، ولا تنطوي الرقابة على البيانات المالية على تصديق الوثائق فالمدقق ليس مؤهلاً لذلك، ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في التصديق، غير أنه على المدقق أن يراعي دقة المعلومات التي ستستخدم كدليل بما في ذلك النسخ الضوئية وإرساليات الفاكس والوثائق المحفوظة على الأفلام أو

الوسائط الرقمية أو غير ذلك من الصيغ الإلكترونية، وأن يراعي عند اللزوم الضوابط المفروضة على إعدادها والحفاظة عليها.

ويجب أن تكون أدلة الرقابة كافية ومناسبة، فالكفاية مقياس لكمية الأدلة، بينما تتعلق المناسبة بنوعيتها وملائمتها ودقتها .

وتعتمد كمية الأدلة المطلوبة على مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية في معلومات موضوع الرقابة كلما زادت الخطورة زادت كمية الأدلة المطلوبة ونوعية هذه الأدلة، وكلما كانت النوعية أفضل قلت الكمية المطلوبة منها، ووفقا لذلك فكفاية الأدلة ومناسبتها أمران مترابطان .

تتأثر دقة الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المحددة التي تم فيها الحصول على الأدلة ، ويمكن التعميم بخصوص دقة أنواع مختلفة من الأدلة ولكن مع استثناءات مهمة، وحتى حين يتم الحصول على الأدلة من مصادر خارج الهيئة الخاضعة للرقابة كالتأكيدات الخارجية، فقد تكون هناك ظروف يمكن أن تؤثر على دقة المعلومات، ومع إدراك أنه قد تكون هناك استثناءات، فقد تكون التعميمات التالية حول دقة الأدلة مفيدة:

- ✓ تكون الأدلة أكثر دقة عندما يحصل عليها المدقق من مصادر مستقلة خارج الهيئة الخاضعة للرقابة؛
  - ✓ تكون الأدلة المنتجة داخليا أكثر دقة حين تكون الضوابط المعنية فعالة؛
  - ✓ الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة من خلال ملاحظة تطبيق أحد الضوابط مثلا أكثر دقة من الأدلة التي يحصل عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستدلال من خلال الاستفسار عن تطبيق أحد الضوابط مثلا؛
  - ✓ تكون الأدلة أكثر دقة حين تكون موثقة سواء بصيغة ورقية أو إلكترونية أو غير ذلك من الوسائط ( فالسجل الكتابي الفوري لاجتماع ما مثلا أكثر دقة من السرد الشفهي اللاحق لما تمت مناقشته)؛
  - ✓ الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية أكثر دقة من الأدلة التي تقدمها النسخ الضوئية أو إرساليات الفاكس .
- عادة ما يكون التأكيد الذي توفره الأدلة المتجانسة التي يحصل عليها المدقق من مصادر مختلفة أو ذات الطبيعة المختلفة أكبر من التأكيد الذي توفره بنود الأدلة التي ينظر إليها منفردة .
- عند اعتماد معايير الرقابة أو وضعها، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تراعي كذلك ضرورة وجود متطلبات تقتضي الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية فيما يتعلق ب:
- ✓ استخدام التأكيدات الخارجية كأدلة رقابة؛
  - ✓ أدلة الرقابة المستمدة من الإجراءات التحليلية والأساليب المختلفة لاختيار العينات الرقابية؛
  - ✓ أدلة الرقابة المستمدة من استخدام قياس القيمة العادلة إن لزم الأمر؛
  - ✓ أدلة الرقابة في حالة ما إذا كان للهيئة الخاضعة للرقابة أطراف معنية؛
  - ✓ أدلة الرقابة المستمدة من استخدام الهيئة الخاضعة للرقابة للمؤسسات الخدمية؛
  - ✓ أدلة الرقابة المستمدة من استخدام عمل أقسام الرقابة الداخلية أو المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين إذا سمح بذلك القانون أو النظام واعتبر ذلك ملائما؛
  - ✓ أدلة الرقابة المستمدة من الخبراء الخارجيين؛

✓ استخدام الإفادات الخطية لدعم أدلة الرقابة .

قد يخضع المدققون في بيئات معينة، كديوان المحاسبة، لقوانين وأنظمة تتطلب منهم فهم واتباع إجراءات دقيقة تتعلق بقواعد الأدلة، وعلى مدققي القطاع العام أن يطلعوا على السياسات والإجراءات التي تبين المتطلبات الإضافية المتعلقة بأدلة الرقابة والمصممة لضمان الالتزام بالقواعد المعمول بها.

### 10.3 الأحداث اللاحقة

على المدقق أن يحصل على أدلة رقابة مناسبة وكافية تبين أن جميع الوقائع التي حدثت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إجراء تعديل على البيانات المالية أو إضافة إفصاح إليها قد تم تحديدها، كما يجب عليه أن يستجيب بطريقة مناسبة للحقائق التي عُرفت بعد تاريخ تقريره، والتي كانت ستجعله يعدل تقريره لو عرفها حينئذ. ويجب أن تصمم في أسرع وقت ممكن إجراءات تغطي الفترة الزمنية بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، غير أنه لا ينتظر من المدقق أن ينفذ إجراءات رقابة إضافية بشأن المسائل التي قدمت إجراءات الرقابة السابقة استنتاجات مرضية بشأنها، وقد تتأثر البيانات المالية بأنواع معينة من الوقائع اللاحقة (تلك التي تحدث بعد تاريخ البيانات المالية)، وتشير العديد من أطر إعداد التقارير المالية تحديداً إلى مثل هذه الوقائع، ويتم عادة تحديد نوعين من الوقائع هما:

✓ الوقائع التي تقدم أدلة على ظروف كانت قائمة بتاريخ البيانات المالية؛

✓ الوقائع التي تقدم أدلة على ظروف نشأت بعد تاريخ البيانات المالية .

كما قد تشمل إجراءات الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية:

✓ خطوات فهم أية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الوقائع اللاحقة؛

✓ استفسارات الإدارة؛

✓ تمحيص محاضر الاجتماعات؛

✓ تمحيص أحدث بيانات مالية مرحلية للهيئة إن وجدت .

عند إجراء استفسارات الإدارة على المدققين دراسة أية واقعة لاحقة ذات صلة بقدره الهيئة الحكومية على تحقيق أهداف برنامجها، ولذا فقد تؤثر على تقديم معلومات عن الأداء في البيانات المالية.

المدقق ليس ملزماً بتنفيذ أية إجراءات رقابة على البيانات المالية بعد تاريخ تقريره، إلا أنه إذا ظهرت حقيقة للمدقق بعد تاريخ البيانات المالية وقبل إصدار تقريره، كانت ستجعله يعدل التقرير لو عرفها حينئذ، فلا بد من اتخاذ الإجراء المناسب بشأنها، و يشمل ذلك الإجراء ما يلي:

✓ مناقشة المسألة مع الإدارة ومع المسؤولين عن الحوكمة إن لزم الأمر؛

✓ تحديد ما إذا كان يجب تعديل البيانات المالية، وفي هاته الحالة يجب الاستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة معالجة المسألة بها في البيانات المالية .

إذا لم تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة لضمان اطلاع كل من تصله البيانات المالية على واقع الحال ولم تعدل البيانات المالية في الأحوال التي يعتقد المدقق فيها أنها يجب أن تعدل، فعلى المدقق أن يبلغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة أنه

سيسعى إلى منع الاعتماد على تقريره في المستقبل، وقد ينطوي ذلك على طلب المشورة القانونية وتبليغ الهيئة القانونية المعنية .

### 11.3 تقييم البيانات الخاطئة

على المدقق أن يحتفظ بسجل كامل للبيانات الخاطئة المحددة أثناء الرقابة، وأن يطلع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة حسب الحالة وفي الوقت المناسب على جميع البيانات الخاطئة المسجلة أثناء الرقابة. ويجب تقييم مدى الأهمية النسبية للبيانات الخاطئة الغير مصححة منفردة أو مجتمعة، لتحديد تأثيرها على رأي المدقق في تقريره.

على المدقق أن يدعو الإدارة إلى تصحيح البيانات الخاطئة، وإذا رفضت الإدارة تصحيح بعض البيانات الخاطئة المبلغ عنها أو كلها فعليه معرفة السبب، وعند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خاطئة على المدقق أن ينظر في الأسباب المعطاة لعدم إجراء التصحيحات، ويجب تبليغ المسؤولين عن الحوكمة بالبيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها منفردة أو مجتمعة، ولتحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة مهمة نسبياً؛ منفردة أو مجتمعة على المدقق أن ينظر فيما يلي:

- ✓ حجم البيانات الخاطئة وطبيعتها فيما يتعلق بفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات وما يتعلق بالبيانات المالية ككل، والظروف المعينة لحدوثها؛
- ✓ تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة من الفترات السابقة على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات وعلى البيانات المالية ككل.

### 12.3 إبداء الرأي حول البيانات المالية وإعداد التقارير عنها

على المدقق أن يكون رأياً مستندا إلى تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها؛ حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل معدة وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية، ويجب التعبير عن الرأي بوضوح في تقرير كتابي يبين كذلك الأساس الذي يقوم عليه هذا الرأي.

كثيراً ما تكون أهداف الرقابة المالية في القطاع العام أوسع من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها المهمة نسبياً وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية .

وقد يتضمن تفويض الرقابة أو التشريع أو النظام أو التعليمات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات الهيئة التشريعية أهدافاً إضافية على نفس القدر من الأهمية بالنسبة للرأي بشأن البيانات المالية، وتشمل هذه الأهداف الإضافية مسؤوليات الرقابة وإعداد التقارير المتعلقة، غير أنه حتى حين لا تحدد أهداف إضافية قد تكون هناك توقعات لدى عامة الناس بخصوص التبليغ عن عدم الالتزام بالمرجعيات أو كفاءة الضوابط الداخلية.

كفي يكون المدقق رأياً، عليه أولاً أن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، ويجب أن يراعي الاستنتاج ما يلي:

✓ ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مناسبة وكافية؛

✓ ما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة مهمة نسبياً منفردة أو مجتمعة؛

- ✓ تقييم المدقق للنقاط التالية التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد شكل الرأي:
  - ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع جوانبها المهمة نسبياً وفقاً لمتطلبات الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للهيئة كالانحياز المحتمل في تقديرات الإدارة.
  - ما إذا كانت البيانات المالية تفصح بقدر كاف عن السياسات المحاسبية المهمة المختارة والمطبقة .
  - ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة متوافقة مع الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية ومناسبة.
  - ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة .
  - ما إذا كانت المعلومات المقدمة في البيانات المالية ملائمة ودقيقة وقابلة للمقارنة ومفهومة .
  - ما إذا كانت البيانات المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والوقائع ذات الأهمية النسبية على المعلومات الواردة في البيانات المالية.
  - ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما فيها عنوان كل بيان منها ملائمة .

#### أ- شكل الرأي

- على المدقق أن يعبر عن رأي غير متحفظ إذا استنتج أن البيانات المالية معدة من جميع جوانبها المهمة نسبياً وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية.
- إذا استنتج المدقق بناء على أدلة الرقابة التي حصل عليها أن البيانات المالية ككل لا تخلو من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، أو لم يتمكن من الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، فعليه أن يعدل الرأي الوارد في تقريره وفقاً للقسم الخاص " بتحديد نوع التعديل على رأي المدقق"

#### ب- العناصر المطلوبة في تقرير المدقق

- يجب أن يكون تقرير المدقق مكتوباً، ويتضمن العناصر التالية:
- ✓ عنوان يدل بوضوح على أن هذا التقرير لمدقق مستقل، مرسل إليه حسب ما تقتضيه ظروف العمل؛
  - ✓ فقرة تمهيدية: تحدد الجهة التي خضعت بياناتها المالية للرقابة، تذكر أن البيانات المالية قد تم الرقابة عليها، تحدد عنوان كل بيان من البيانات المالية، تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية المهمة وغيرها من المعلومات التوضيحية وتحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان من البيانات المالية؛
  - ✓ قسم بعنوان "مسئولية الإدارة عن البيانات المالية" ينص: على أن الإدارة مسؤولة عن البيانات المالية وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية وعن الضوابط الداخلية للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ؛
  - ✓ قسم بعنوان "مسئولية المدقق" ينص على أن مسؤولية المدقق هي التعبير عن رأي يستند إلى الرقابة على البيانات المالية وبيان رقابة تنطوي على إجراءات للحصول على أدلة رقابة حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية مع اعتماد الإجراءات المختارة على تقدير المدقق فيما يخص مخاطر البيانات ذات الأهمية النسبية في البيانات

المالية، سواء الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، وعند تقييم المخاطر على المدقق أن ينظر في الضوابط الداخلية ذات الصلة بإعداد الهيئة للبيانات المالية وأن يصمم إجراءات رقابة مناسبة في ظل الظروف الراهنة، كما يجب أن يشير هذا القسم إلى تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، بالإضافة إلى العرض العام للبيانات المالية، ويجب النص عما إذا كان المدقق يعتقد أن أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها مناسبة وكافية لتوفير أساس يستند إليه رأيه؛

✓ قسم بعنوان "الرأي" يجب أن يستخدم إحدى العبارات التالية عند التعبير عن رأي غير متحفظ حول البيانات المالية المعدة وفقا لإطار العرض العادل:

• تعرض البيانات المالية بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية، ... [وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية]؛

• أو: تعطي البيانات المالية صورة صادقة وعادلة. [ل ... وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية] وعند التعبير عن رأي غير متحفظ حول البيانات المالية المعدة وفقا لإطار التزام، يجب أن يفيد رأي المدقق بأن البيانات المالية معبر عنها من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية [وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية]

✓ قسم، إن لزم الأمر أو قرر المدقق ذلك، بعنوان "التبليغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو حسبما يقتضيه مضمون القسم؛ يتناول مسؤوليات التبليغ الأخرى في تقريره عن البيانات المالية بالإضافة إلى متطلب إعداد التقرير عن البيانات المالية؛

✓ توقيع المدقق؛

✓ تاريخ حصول المدقق على الأدلة المناسبة والكافية التي يستند إليها رأيه حول البيانات المالية، بما في ذلك أدلة:

- إعداد جميع البيانات التي تكون البيانات المالية؛
- أن من يملك السلطة اللازمة قد أكدوا على مسؤوليتهم عن البيانات المالية؛
- الموقع ونطاق الصلاحيات الذين يعمل المدقق فيهما.

بالإضافة إلى الرأي قد يفرض القانون أو النظام على المدقق أن يبلغ عن الملاحظات والنتائج التي لم تؤثر على الرأي وعن أية توصيات وضعت نتيجة لها، ويجب أن تكون هذه العناصر منفصلة عن الرأي بشكل واضح.

#### ت- التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

على المدقق أن يعدل الرأي الوارد في تقريره إذا تبين أن البيانات المالية ككل، استنادا إلى الأدلة التي تم الحصول عليها لا تخلو من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، أو إذا تعذر على المدقق الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية، وقد يصدر المدققون أنواعا ثلاثة من الآراء المعدلة وهي: رأي متحفظ ورأي مخالف وعدم إمكانية إبداء الرأي.

#### ث- تحديد نوع التعديل على رأي المدقق

يعتمد تحديد نوع التعديل المناسب على:

- ✓ طبيعة المسألة المسببة للتعديل أي ما إذا كانت هناك بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية في البيانات المالية أو إذا تعذر الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية، قد تتضمن بيانات خاطئة مهمة نسبياً؛
- ✓ تقدير المدقق بشأن مدى انتشار الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على البيانات المالية .

### ث-1 الرأي المتحفظ: على المدقق أن يعبر عن رأي متحفظ في الحالتين التاليتين

- ✓ إذا خلاص بعد الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية إلى أن البيانات الخاطئة منفردة أو مجتمعة، مهمة نسبياً ولكنها ليست شائعة بالنسبة للبيانات المالية أو؛
- ✓ إذا تعذر عليه الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية يبيّن عليها رأياً، ولكنه خلاص إلى أن آثار أية بيانات خاطئة غير مكتشفة على البيانات المالية قد تكون مهمة نسبياً ولكنها ليست شائعة.

### ث-2 الرأي المخالف: على المدقق أن يعبر عن رأي مخالف إذا خلاص بعد الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية، إلى أن البيانات الخاطئة منفردة أو مجتمعة، مهمة نسبياً بالنسبة للبيانات المالية وشائعة فيها معاً.

- ث-3 عدم إبداء الرأي: على المدقق أن يعبر عن عدم إمكانية إبداء رأي إذا خلاص، بعد تعذر الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية يبيّن عليها رأياً، إلى أن آثار أية بيانات خاطئة غير مكتشفة على البيانات المالية يمكن أن تكون مهمة نسبياً وشائعة معاً.

إذا عبر المدقق عن رأي رقابي معدل فعليه كذلك أن يعدل العنوان ليتماشى مع نوع الرأي المعبر عنه.

### ج- فقرات لفت الانتباه وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق

إذا رأى المدقق ضرورة للفت انتباه المستخدمين إلى مسألة معبر أو موضح عنها في البيانات المالية على قدر من الأهمية بحيث أنها أساسية لفهم البيانات المالية، ولكن هناك أدلة مناسبة وكافية على أن المسألة لا تمثل بياناً خاطئاً ذو أهمية نسبية في البيانات المالية، فعلى المدقق أن يضمن فقرة لفت الانتباه في تقريره.

يجب أن تكون فقرة لفت الانتباه كما يلي:

- ✓ تأتي بعد الرأي مباشرة؛
- ✓ تستخدم عنوان "لفت انتباه" أو عنواناً آخر مناسباً؛
- ✓ تتضمن إشارة واضحة إلى المسألة التي يلفت الانتباه إليها وتبين أين يمكن العثور على الإفصاحات المعنية التي تبين المسألة بشكل كامل في البيانات المالية؛
- ✓ تبين أن رأي المدقق ليس معدلاً فيما يخص المسألة التي يلفت الانتباه إليها.

إذا رأى المدقق ضرورة لبيان مسألة ما، عدا تلك المسائل المعبر أو الموضح عنها في البيانات المالية، مما له في تقدير المدقق صلة بفهم المستخدمين للرقابة أو مسئولية المدقق أو تقريره، وبشرط أن لا يكون ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام، فيجب أن يتم ذلك في فقرة بعنوان "مسألة أخرى" أو عنوان آخر مناسب، ويجب أن تظهر هذه الفقرة مباشرة بعد الرأي وأية فقرة للفت الانتباه.

إذا توقع المدقق تضمين أي من هاتين الفقرتين أو كليتهما في تقريره، فعليه أن يطلع المسؤولين عن الحوكمة على هذا التوقع وصياغة الفقرة المذكورة، كما قد يكون على المدقق أن يقرر تبليغ الأطراف الأخرى، كالهيئة التشريعية، بالإضافة إلى المسؤولين عن الحوكمة.

### ح- المعلومات المقارنة - الأرقام المتقابلة والبيانات المالية المقارنة:

تشير "المعلومات المقارنة" إلى المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية بخصوص فترة سابقة أو أكثر، وعلى المدقق أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية، وأن مثل هذه المعلومات مصنفة بصورة صحيحة، ولتحقيق ذلك على المدقق أن يقيم ما يلي:

✓ ما إذا كانت المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعبر عنها في الفترة السابقة، أو حسب الحالة قد أعيد عرضها؛

✓ ما إذا كانت السياسات المحاسبية المبينة في المعلومات المقارنة متماشية مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، أو إذا كانت هناك تغييرات في السياسات المحاسبية، وما إذا كانت تلك التغييرات قد رُعت كما ينبغي وعُبر وأُفصح عنها بصورة صحيحة.

قد تأخذ المعلومات المقارنة شكل أرقام متقابلة يتم تضمينها كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية للفترة الحالية، وهي معدة لتقرأ فقط فيما يتعلق بالمبالغ والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية، وعند عرض الأرقام المتقابلة لا يجب أن يشير رأي المدقق إليها إلا في الحالات التالية:

✓ إذا تضمن تقرير المدقق عن الفترة السابقة (الصادر سابقاً) رأياً متحفظاً أو عدم إمكانية إبداء الرأي أو رأياً مخالفاً، وإذا لم تحل المسألة التي تسببت بالتعديل؛ فعلى المدقق أن يعبر عن رأياً متحفظاً أو رأياً مخالفاً في تقريره عن البيانات المالية للفترة الحالية؛

✓ إذا لم تخضع البيانات المالية للفترة السابقة للرقابة، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة مسألة أخرى أن الأرقام المتقابلة غير مدققة وعلى المدقق أن يراعي هذه الظروف باستخدام السنة الحالية لغايات المقارنة واعتبارات ذات أهمية للسنة الحالية، وإذا تم عرض بيانات مالية مقارنة فيجب أن يشير رأي المدقق إلى كل فترة عرضت فيها وتم التعبير عن رأي رقابي بشأنها.

عند إعداد تقرير عن البيانات المالية لفترة سابقة فيما يتصل بالرقابة على الفترة الحالية، إذا كان الرأي الحالي للمدقق بشأن البيانات المالية للفترة السابقة مختلفاً عن الرأي الذي عبر عنه سابقاً؛ فعلى المدقق أن يفصح عن الأسباب الموضوعية للاختلاف في فقرة المسائل الأخرى.

إذا خضعت البيانات المالية للفترة السابقة للرقابة من قبل مدقق سابق، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة مسألة أخرى بالإضافة إلى التعبير عن رأي حول البيانات المالية للفترة الحالية ما يلي:

✓ أن البيانات المالية للفترة السابقة قد تم الرقابة عليها من قبل مدقق سابق؛

✓ نوع الرأي الذي عبر عنه المدقق السابق والأسباب التي دعت إلى تعديله إذا كان قد تم تعديله؛

✓ (تاريخ التقرير السابق) إلا إذا أعيد إصدار تقرير المدقق السابق عن البيانات المالية للفترة السابقة مع البيانات المالية الحالية.

إذا خلص المدقق إلى أن البيانات المالية للفترة السابقة التي أعد المدقق السابق تقريراً عنها دون تعديل قد تأثرت ببيان خاطئ مهم نسبياً، فعلى المدقق إطلاع المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة على البيان الخاطئ وأن يطلب تبليغ المدقق السابق بذلك، وإذا تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة ووافق المدقق السابق على إصدار تقرير مدقق جديد عن البيانات المالية المعدلة، فعلى المدقق أن يعد تقريراً عن الفترة الحالية فقط.

إذا لم تكن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، فعلى المدقق أن يذكر في فقرة مسألة أخرى أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة، ولا يعني ذلك المدقق من ضرورة الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية تدل على أن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن بيانات خاطئة تؤثر تأثيراً مهماً نسبياً على البيانات المالية للفترة الحالية .

على المدقق أن يقرأ المعلومات الأخرى لتحديد أية حالات من التعارض أو بيان خاطئ مهم نسبياً للحقائق مع البيانات المالية المدققة، وإذا حدد المدقق عند قراءة المعلومات الأخرى تعارضاً مهماً نسبياً أو بياناً خاطئاً ذو أهمية نسبية للحقائق فعليه أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية المدققة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى المراجعة.

وإذا حدد المدقق تعارضاً مهماً نسبياً أو بياناً خاطئاً ذو أهمية نسبية للحقائق ترفض الإدارة تصحيحه، فعلى المدقق أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بذلك، كما قد يكون على المدققين أن يقرروا عدم تبليغ الأطراف الأخرى، كالهئية التشريعية بالإضافة إلى المسؤولين عن الحوكمة .

#### خ- الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر خاصة

على المدقق أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية الذي طُبّق عند إعداد البيانات المالية وعند الرقابة على البيانات المالية المعدة لغايات خاصة، أن يفهم:

✓ الغاية التي أعدت البيانات المالية من أجلها؛

✓ المستخدمون المستهدفون؛

✓ الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد قبول الإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية في ظل الظروف الراهنة.

وعند التخطيط للرقابة على البيانات المالية المعدة لغايات خاصة وتنفيذه، على المدقق أن يحدد ما إذا كانت ظروف العمل تتطلب إيلاء اعتبار خاص لتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

أما عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن البيانات المالية المعدة لغايات خاصة، على المدقق أن يلتزم بنفس المتطلبات الخاصة بالبيانات المالية المعدة لغايات عامة، ويجب أن يحقق تقريره عن البيانات المالية المعدة لغايات خاصة ما يلي:

✓ أن يبين الغاية التي أعدت البيانات المالية من أجلها؛

✓ أن يشير إلى مسؤولية الإدارة عن تحديد قبول إطار إعداد التقارير المالية في ظل الظروف الراهنة حين يتاح للإدارة

فرصة اختيار الإطار الذي سيستخدم لإعداد التقارير المالية.

على المدقق أن يضمن فقرة لفت انتباه تنبه المستخدمين إلى حقيقة أن البيانات المالية قد أعدت وفقاً لإطار ذي غاية خاصة وأنها نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغاية أخرى.

## د- الرقابة على البيانات المالية المفردة والعناصر أو الحسابات أو البنود الخاصة في البيانات المالية

في حالة الرقابة على بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في بيان مالي، على المدقق أن يحدد أولاً ما إذا كانت الرقابة ممكنة وتتنطبق المبادئ الأساسية على الرقابة على بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في بيان مالي بصرف النظر عما إذا كان المدقق مفوضاً كذلك بالرقابة على المجموعة الكاملة للبيانات المالية للهيئة، وإذا لم يكن المدقق مفوضاً بالرقابة على البيانات المالية الكاملة فعليه أن يحدد ما إذا كانت الرقابة على بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في تلك البيانات المالية متوافقا مع المبادئ الأساسية المذكورة في معايير الرقابة المعنية.

إذا كان المدقق مفوضاً بإعداد تقرير عن بيان مالي مفرد أو عنصر خاص في بيان مالي إلى جانب تفويضه بالرقابة على المجموعة الكاملة من البيانات المالية للهيئة، فعليه أن يعبر عن رأي منفصل لكل عمل.

إذا تم تعديل الرأي الوارد في تقرير المدقق عن المجموعة الكاملة من البيانات المالية للهيئة أو تضمن التقرير فقرة لفت انتباه أو فقرة مسألة أخرى، فعلى المدقق أن يحدد تأثير ذلك على تقريره عن البيان المالي المفرد أو العنصر الخاص في البيان المالي، وعلى المدقق عند اللزوم أن يعدل الرأي أو يضمن فقرة لفت انتباه أو فقرة مسألة أخرى في تقريره عن البيان المالي المفرد أو العنصر الخاص في البيان المالي.

إذا خلص المدقق إلى ضرورة التعبير عن رأي مخالف أو عدم إمكانية إبداء الرأي بشأن البيانات المالية الكاملة للهيئة، فلا يجوز له أن يصدر رأي غير متحفظ بشأن بيان مالي مفرد أو عنصر خاص منه، ويرجع ذلك إلى أن الرأي غير المتحفظ سيتعارض مع الرأي المخالف أو عدم إمكانية إبداء الرأي بشأن البيانات المالية ككل.

### المطلب الثاني: رقابة الأداء المعيار ISSAI 300<sup>1</sup>

#### أولاً: إطار رقابة الأداء

#### 1- تعريف رقابة الأداء

رقابة الأداء هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين.

تسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة، وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً، وتقدم رقابة الأداء معلومات أو معرفة أو قيمة جديدة من خلال ما يلي:

- ✓ تقديم رؤى تحليلية جديدة (تحليل أوسع أو أعمق أو وجهات نظر جديدة)؛
- ✓ تمكين أصحاب المصلحة المختلفين من الاطلاع على المعلومات الحالية بصورة أفضل؛
- ✓ تقديم رأي أو استنتاج مستقل ورسمي استناداً إلى أدلة الرقابة؛
- ✓ تقديم التوصيات استناداً إلى تحليل نتائج الرقابة .

#### 2- الاقتصاد والكفاءة والفعالية

يمكن تعريف مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية على النحو التالي:

<sup>1</sup> المعيار الدولي ISSAI 300 ، المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، النمسا، 2016، ص 05-23

يقصد بمبدأ الاقتصاد الحد من تكاليف الموارد، ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبين وبأفضل الأسعار.

ويقصد بمبدأ الكفاءة استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن، وهو يُعنى بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت.

أما مبدأ الفعالية فيُعنى بتحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة، وغالباً ما تتضمن رقابة الأداء تحليلاً للشروط اللازمة لضمان الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وقد تشمل هذه الشروط الممارسات والإجراءات الإدارية الجيدة لضمان تقديم الخدمات على نحو صحيح وفي الوقت المناسب، ويجب عند اللزوم أن يراعى كذلك تأثير الإطار التنظيمي أو المؤسسي على أداء الهيئة الخاضعة للرقابة.

### 3- أهداف رقابة الأداء

تتمثل أهداف رقابة الأداء في تعزيز الحوكمة الاقتصادية والفعالية والكفاءة بصورة بناءة، بالإضافة إلى:

✓ تعزز رقابة الأداء المساءلة من خلال مساعدة المسؤولين عن الحوكمة والإشراف على تحسين الأداء، وذلك بالبحث فيما إذا كانت القرارات الصادرة عن الهيئة التشريعية أو التنفيذية معدة ومنفذة بكفاءة وفعالية وما إذا كان دافعوا الضرائب أو المواطنون قد حصلوا على قيمة مقابل المال، وهي لا تبحث في نوايا وقرارات الهيئة التشريعية وإنما تبحث فيما إذا كانت هناك أوجه قصور في القوانين والأنظمة أو طريقة تنفيذها تحول دون تحقيق الأهداف المحددة؛

✓ تركز رقابة الأداء على المجالات التي يمكنها فيها أن تضيف قيمة للمواطنين، والتي يمكن تحسينها بشكل كبير وتقدم الرقابة حوافز لبناء للأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات المناسبة؛

✓ تعزز رقابة الأداء الشفافية بإطلاع البرلمان، ودافعي الضرائب وغيرها من مصادر التمويل، والمستهدفين بالسياسات الحكومية، ووسائل الإعلام على كيفية إدارة الأنشطة الحكومية المختلفة ونتائجها، وهي بذلك تسهم بصورة مباشرة في تقديم معلومات مفيدة للمواطنين بينما تعمل كذلك كأساس للتعليم والتحسينات، ويمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند إجراء رقابة الأداء أن تقرر وفقاً لتفويضها ما تراقبه ومتى تراقبه وكيف تراقبه، ولا ينبغي منعها من نشر نتائجها.

كما يجب مراعاة النقاط التالية عند التعامل مع حالات التداخل بين أنواع الرقابة أو (الرقابة المركبة):

✓ يمكن أن تكون عناصر رقابة الأداء أكثر شمولاً بتغطيتها جوانب من رقابة الالتزام والرقابة المالية، في حالة التداخل يجب أن تراعى جميع المعايير المعنية، وقد لا يكون ذلك ممكناً في جميع الحالات، إذ قد تتضمن المعايير المختلفة أولويات مختلفة.

في مثل هذه الحالات يجب أن يوجه الهدف الأساسي للرقابة إلى المعايير التي يجب تطبيقها؛ وعند تحديد ما إذا كانت اعتبارات الأداء تشكل الهدف الأساسي لمهمة الرقابة، يجب أن يؤخذ في الاعتبار أن رقابة الأداء تركز على النشاط والنتائج بدلاً من التقارير أو الحسابات، وأن هدفها الرئيسي هو تعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية وليس إعداد التقارير عن الالتزام.

## ثانياً: عناصر رقابة الأداء

قد تكون لعناصر رقابة القطاع العام (المدقق، والطرف المسئول، والمستخدمون، والمستهدفون، وموضوع الرقابة، والمعايير) خصائص مميزة في رقابة الأداء، ويجب على المدققين أن يحددوا عناصر كل مهمة رقابة بوضوح وأن يفهموا آثارها كي يتمكنوا من إجراء الرقابة وفقاً لذلك.

### 1- الأطراف الثلاثة في رقابة الأداء

كثيراً ما يتمتع المدققون بجرية كبيرة في اختيار موضوع الرقابة وتحديد المعايير، وهو ما يؤثر بدوره على تحديد الأطراف المسؤولة والمستخدمين المستهدفين المعنيين، ورغم أن المدققين يمكنهم تقديم التوصيات فعليهم أن يحرصوا على عدم تحمل مسؤوليات الطرف المسئول، ويعمل المدققون في رقابة الأداء عادةً ضمن فريق يتمتع بمهارات مختلفة ومكملة لبعضها البعض.

وقد يشترك عدد من الأفراد أو الهيئات في دور الطرف المسئول بحيث يتحمل كل منهم مسؤولية جانب مختلف من جوانب موضوع الرقابة، فقد تكون بعض الأطراف مسؤولة عن الإجراءات التي تسببت في حدوث المشكلات، وقد يكون غيرهم قادرين على إجراء التغييرات لمعالجة التوصيات الناتجة عن رقابة الأداء، بينما قد يكون آخرون مسؤولين عن تزويد المدقق بالمعلومات أو الأدلة.

كما تجدر الإشارة إلى أن المستخدمين المستهدفون هم الأشخاص الذين يعد المدقق تقرير رقابة الأداء لهم، فقد تكون الهيئة التشريعية والأجهزة الحكومية والجمهور جميعهم مستخدمين مستهدفين، كما يمكن أن يكون الطرف المسئول مستخدماً مستهدفاً إلا أنه نادراً ما يكون المستخدم المستهدف الوحيد.

### 2- موضوع رقابة الأداء ومعاييرها

لا ينبغي أن يكون موضوع رقابة الأداء محصوراً في برامج أو هيئات أو موارد محددة، بل يمكن أن يشمل الأنشطة مع مخرجاتها ونتائجها وآثارها (أو الأوضاع القائمة) بما في ذلك الأسباب والنتائج؛ (ومن أمثلة ذلك الخدمات المقدمة من قبل الأطراف المسؤولة أو آثار السياسة والأنظمة الحكومية على الإدارة وأصحاب المصلحة والأعمال والمواطنين والمجتمع)، ويحدد الهدف موضوع الرقابة الذي يصاغ في أسئلة الرقابة، كما يشارك المدقق في رقابة الأداء أحياناً في وضع أو اختيار المعايير الملائمة للرقابة.

### 3- الثقة والتأكيد في رقابة الأداء

كما هو الحال في جميع أنواع الرقابة يرغب مستخدمو تقارير رقابة الأداء في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يستخدمونها في اتخاذ القرارات، ولذا فإنهم يتوقعون تقارير موثوقة تحدد موقف الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المستند إلى الأدلة بالنسبة لموضوع الرقابة الذي تمت دراسته، ونتيجةً لذلك يجب على مدققي الأداء في جميع الحالات أن يقدموا نتائج تستند إلى أدلة مناسبة وكافية، وأن يديروا مخاطر إصدار التقارير غير المناسبة بصورة فعالة. إلا أنه لا ينتظر في العادة من مدققي الأداء تقديم رأي عام، كالرأي حول البيانات المالية، أو حول تحقيق الهيئة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفعالية، فذلك ليس من متطلبات إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ويجب بيان مستوى التأكيد الذي تقدمه رقابة الأداء بصورة واضحة، ويمكن بيان درجة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تم تحقيقها في تقرير رقابة الأداء بطرق مختلفة كما يلي:

✓ إما من خلال رأي عام حول جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛ إذا سمح بمثل هذا الاستنتاج هدف وموضوع

الرقابة والأدلة التي تم الحصول عليها والنتائج التي تم التوصل إليها؛

✓ أو بتقديم معلومات محددة أو مجموعة من النقاط التي تشمل هدف الرقابة والأسئلة المطروحة والأدلة التي تم

الحصول عليها والمعايير المستخدمة والنتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات المحددة.

يجب أن تتضمن تقارير الرقابة فقط النتائج التي تؤيدها أدلة مناسبة وكافية، مع تفصيل القرارات المتخذة عند كتابة

تقرير متوازن والوصول إلى الاستنتاجات وصياغة التوصيات، لتقديم المعلومات الكافية للمستخدم .

ويجب على مدققي الأداء تحديداً أن يبينوا كيف أدت نتائجهم إلى مجموعة من الاستنتاجات وكذلك إلى الاستنتاج

العام المفرد إن وجد، وذلك يعني تفسير المعايير التي وضعت واستخدمت وسبب ذلك، وبيان أن كل وجهات النظر

المعنية قد أخذت في الاعتبار ليتم تقديم تقرير متوازن .

### ثالثاً: مبادئ رقابة الأداء

#### 1- المبادئ العامة

تقدم المبادئ العامة المذكورة أدناه التوجيه بشأن جوانب رقابة الأداء ذات الصلة طوال عملية الرقابة.

#### 1.1 هدف الرقابة

يجب على المدققين أن يضعوا هدفاً محدداً بوضوح للرقابة يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

ويحدد هدف الرقابة نهجاً لمهمة وتصميمها ويمكن أن يتمثل بمجرد بيان الوضع، الأهداف الرئيسية للرقابة (هل الأمور

كما ينبغي أن تكون؟) والأهداف التحليلية للرقابة (لم لا تكون الأمور كما ينبغي أن تكون؟)، من الأرجح أن تضيف

قيمة ما، وفي جميع الحالات على المدققين أن يراعوا موضوع الرقابة والمؤسسات والهيئات المعنية والجهة التي يرجح أن تتعلق

التوصيات النهائية بها، فأهداف الرقابة المحددة جيداً تتعلق ببيئة واحدة أو مجموعة قابلة للتحديد من تعهدات الحكومة أو

نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها.

ويمكن الجمع بين أهداف الرقابة المتعددة على صورة سؤال رقابي عام يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية أكثر دقة، ويجب

أن تكون مترابطة من حيث الموضوع ومكملة بعضها لبعض وغير متداخلة، وشاملة بصورة جماعية في تناول السؤال

الرقابي العام، ويجب توضيح جميع المصطلحات المستخدمة في السؤال بصورة جيدة .

وعوضاً عن تحديد هدف واحد أو سؤال عام للرقابة، قد يختار المدققون وضع أهداف عدة للرقابة لا حاجة إلى

تقسيمها إلى أسئلة فرعية دائماً.

#### 2.1 نهج الرقابة

يجب على المدققين اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك؛ لتسهيل سلامة تصميم

الرقابة.

ويشكل النهج العام للرقابة عنصراً محورياً في أية عملية رقابة؛ فهو يحدد طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه، كما يحدد المعرفة والمعلومات والبيانات اللازمة، والإجراءات اللازمة للحصول عليها وتحليلها. وتتبع رقابة الأداء بوجه عام أحد النهج الثلاثة التالية:

- ✓ النهج المستند إلى النظام، الذي يبحث في الأداء السليم للنظم الإدارية، كأنظمة الإدارة المالية؛
- ✓ النهج المستند إلى النتيجة، الذي يقيم ما إذا تم تحقيق الأهداف المنشودة للنتيجة أو المخرجات، أو ما إذا كانت البرامج والخدمات تعمل كما هو مخطط له؛
- ✓ النهج المستند إلى المشكلة، الذي يبحث في أسباب مشكلات محددة أو انحرافات معينة عن المعايير ويتحقق منها ويحللها.

ويمكن إتباع هذه النهج الثلاثة من منظور تنازلي أو تصاعدي على حدٍ سواء، وتركز عمليات الرقابة التنازلية على متطلبات الهيئة التشريعية والحكومة المركزية ومقاصدها وأهدافها وتوقعاتها، أما المنظور التصاعدي فيركز على المشكلات التي تهم الناس والمجتمع.

### 3.1 المعايير

يجب على المدققين وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية؛ فمعايير رقابة الأداء هي معايير أداء معقولة وخاصة بالرقابة تُمكن من تقييم مدى اقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات بالقياس عليها، وتوفر المعايير أساساً لتقييم الأدلة ووضع نتائج الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات حول أهداف الرقابة، كما تشكل عنصراً مهماً في النقاشات بين أعضاء فريق الرقابة ومع إدارة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وفي التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة.

ويمكن أن تكون المعايير نوعية أو كمية، ويجب أن تُحدد ما سيتم تقييمه بالهيئة الخاضعة للرقابة بالقياس إليها، وقد تكون المعايير عامة أو محددة تركز على ما يجب أن يكون وفقاً للقوانين أو الأنظمة أو الأهداف، أو ما هو متوقع وفقاً للمبادئ السليمة والمعرفة العلمية وأفضل الممارسات، أو ما يمكن أن يكون (في ظروف أفضل).

ويمكن استخدام مصادر متنوعة لتحديد المعايير بما في ذلك أطر قياس الأداء، ويجب أن تُحدد المصادر المستخدمة بشفافية، وأن تكون المعايير ملائمة ومفهومة للمستخدمين وكاملة وموثوقة وموضوعية في سياق موضوع وأهداف الرقابة. ويجب أن تُناقش المعايير مع الهيئة الخاضعة للرقابة، إلا أن اختيار المعايير المناسبة يعد من مسؤولية المدقق في نهاية المطاف، ورغم أن تحديد المعايير وبياتها خلال مرحلة التخطيط قد يعزز موثوقيتها وقبولها العام، فليس من الممكن دائماً وضع المعايير بصورة مسبقة في عمليات الرقابة التي تغطي مسائل معقدة؛ بل تُحدد أثناء عملية الرقابة.

وبينما توجد في بعض أنواع الرقابة معايير تشريعية واضحة، فإن رقابة الأداء تفتقر إلى ذلك في العادة، فأهداف الرقابة وسؤالها ونهجها تُحدد مدى ملائمة المعايير المناسبة ونوعها، وتعتمد ثقة المستخدم في نتائج واستنتاجات رقابة الأداء إلى حدٍ بعيد على المعايير، ولذا فلا بد من اختيار معايير موثوقة وموضوعية.

وفي رقابة الأداء المستندة إلى المشكلة، تتمثل نقطة البدء بانحراف معلوم أو متوقع عن ما يجب أو يمكن أن يكون، والهدف الرئيسي لذلك ليس فقط التحقق من المشكلة (الانحراف عن المعيار وآثاره) بل وتحديد الأسباب، ويزيد ذلك من

أهمية تحديد طريقة دراسة الأسباب والتحقق منها أثناء مرحلة التصميم، وتستند الاستنتاجات والتوصيات بشكل أساسي إلى عملية تحليل الأسباب والتأكد منها، وإن كانت مستمدة دائماً من المعايير القياسية.

### 4.1 مخاطر الرقابة

على المدققين أن يديروا مخاطر الرقابة بصورة فعالة، وهي المخاطر المتمثلة في الحصول على استنتاجات خاطئة أو ناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة أو عدم إضافة قيمة ما للمستخدمين.

تتسم العديد من موضوعات رقابة الأداء بالتعقيد والحساسية السياسية، وتتراوح مخاطر الرقابة في إضافة قيمة ما بين احتمالية العجز عن تقديم معلومات أو وجهات نظر جديدة وبين مخاطر إغفال عوامل مهمة والعجز نتيجة لذلك عن تزويد مستخدمي تقرير الرقابة بالمعرفة أو التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين الأداء.

وقد تشمل الجوانب المهمة من المخاطر الافتقار إلى الكفاءة لإجراء تحليل واسع أو عميق بما فيه الكفاية، والافتقار إلى معلومات ذات جودة، والحصول على معلومات غير دقيقة (نتيجة للاحتيال أو الممارسات الشاذة مثلاً، والعجز عن توضيح جميع النتائج، والإخفاق في جمع أو تناول الحجج الأكثر صلة)، ولذا يجب على المدققين أن يديروا المخاطر بصورة فعالة، فالتعامل مع مخاطر الرقابة متضمن في عملية رقابة الأداء ومنهجيتها ككل، ويجب أن توضح وثائق التخطيط للرقابة المخاطر الممكنة أو المعروفة للعمل المخطط له وأن تبين كيفية التعامل مع هذه المخاطر.

### 5.1 التواصل

يجب على المدققين المحافظة على تواصل فعال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، وتحديد المضمون، والعملية، والمتلقين للتواصل لكل عملية رقابة. وهناك عدة أسباب تجعل من تخطيط التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة، ذو أهمية خاصة في رقابة الأداء، ومنها ما يلي:

✓ بما أن عمليات رقابة الأداء لا تجرى عادةً بانتظام سنوي (مثلاً للهيئات الخاضعة للرقابة ذاتها، فقد لا توجد

قنوات قائمة للتواصل)، وبينما قد يكون هناك اتصال مع الهيئة التشريعية والهيئات الحكومية، فقد لا يكون

هناك تعامل مسبق مع المجموعات الأخرى (كالأوساط الأكاديمية والتجارية أو مؤسسات المجتمع المدني)؛

✓ لا توجد في الغالب معايير محددة مسبقاً (كإطار إعداد التقارير المالية)، ولذا فإن تبادل وجهات النظر بصورة مكثفة مع الهيئة الخاضعة للرقابة هو أمر ضروري؛

✓ تتطلب الحاجة إلى إعداد تقارير متوازنة السعي الجاد للاطلاع على وجهات نظر أصحاب المصلحة المختلفين.

ويجب على المدققين أن يحددوا الأطراف المسئولة وغيرهم من أصحاب المصلحة الرئيسيين، وأن يبادروا إلى إنشاء

تواصل متبادل فعال، فبالتواصل الجيد يمكن للمدققين أن يحسنوا إمكانية الوصول إلى مصادر المعلومات وإلى البيانات

والآراء من الهيئة الخاضعة للرقابة، كما أن استخدام قنوات التواصل لتوضيح غايات رقابة الأداء لأصحاب المصلحة يزيد

من احتمال تنفيذ توصيات الرقابة، ولذا يجب على المدققين أن يسعوا إلى الحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع جميع

أصحاب المصلحة المعنيين، وتعزيز التدفق الحر والصريح للمعلومات بالقدر الذي تسمح به متطلبات السرية، وإجراء

النقاشات في جو من الاحترام المتبادل، وفهم دور ومسئوليات جميع أصحاب المصلحة، كما ينبغي توخي الحذر لضمان أن التواصل مع أصحاب المصلحة لا يمس باستقلالية وحيادية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

ويجب على المدققين أن يطلعوا الهيئات الخاضعة للرقابة على الجوانب الرئيسية للرقابة، بما في ذلك هدف الرقابة وأسئلتها وموضوعها، ويتم الإبلاغ عادةً على شكل خطاب ارتباط خطي والتواصل الاعتيادي خلال الرقابة، كما ينبغي الحفاظ على التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة طوال عملية الرقابة من خلال التفاعل البناء عند تقييم النتائج والحجج ووجهات النظر المختلفة.

وفي نهاية عملية الرقابة، يمكن الحصول على التغذية العكسية من أصحاب المصلحة كذلك حول جودة تقارير الرقابة المنشورة، كما يمكن طلب تصور الهيئات الخاضعة للرقابة لجودة الرقابة.

### 6.1 المهارات

يجب أن يتمتع فريق الرقابة مجتمعاً بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء الرقابة، ويشمل ذلك المعرفة السليمة بالرقابة، وتصميم البحوث، وطرائق العلوم الاجتماعية، وأساليب التقصي أو التقييم، إلى جانب مواطن القوة الشخصية كمهارات التحليل والكتابة والتواصل.

ويلزم مهارات محددة عند إجراء رقابة الأداء؛ كالمعرفة بأساليب التقييم وطرائق العلوم الاجتماعية، والقدرات الشخصية كمهارات التواصل والكتابة، والقدرة التحليلية والإبداع والتقبل، كما ويجب أن يمتلك المدققون معرفة سليمة بالمؤسسات والبرامج والمهام الحكومية؛ فذلك يضمن اختيار المجالات الصحيحة للرقابة وأن المدققين لديهم القدرة على تولي مراجعة البرامج والأنشطة الحكومية بفعالية.

كما قد تكون هناك أيضاً طرق محددة لاكتساب المهارات اللازمة، ولا بد للمدققين في كل مهمة رقابة للأداء أن يمتلكوا فهماً كاملاً للتدابير الحكومية موضوع الرقابة، بالإضافة إلى الأسباب الأساسية المعنية والآثار المحتملة، ولا بد من اكتساب هذه المعرفة أو تطويرها باستمرار ولا سيما فيما يتعلق بالمهمة، وغالباً ما تنطوي رقابة الأداء على عملية تعلم وتطوير للمنهجية كجزء من عملية الرقابة ذاتها ولذا يجب أن يتاح للمدققين التعلم والتدريب على رأس العمل، وعليهم أن يحافظوا على مهاراتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر، ويشكل الانفتاح على التعلم والثقافة الإدارية المشجعة شرطين مهمين لتعزيز المهارات المهنية الفردية للمدققين.

ويمكن الاستعانة بالخبراء الخارجيين في المجالات التخصصية لتكملة معرفة فريق الرقابة، لكن على المدققين أن يقيموا مدى الحاجة إلى الخبرة الخارجية والجوانب التي تلزم فيها وأن يجرؤوا الترتيبات اللازمة لذلك.

### 7.1 الشك والتقدير المهني

من الضروري أن يمارس المدققون الشك المهني ويتبنوا منهجاً نقدياً مع الإبقاء على مسافة موضوعية من المعلومات المقدمة، وينتظر من المدققين أن يجرؤوا تقديرات عقلانية وأن يطرحوا خياراتهم وخيارات الآخرين الشخصية جانباً، وعليهم في الوقت ذاته أن يكونوا متقبلين للآراء والحجج؛ فذلك أمر ضروري لتفادي أخطاء التقدير أو الانحياز المعرفي، كما يحتل الاحترام والمرونة والفضول والرغبة في الابتكار القدر ذاته من الأهمية، وينطبق الابتكار على عملية الرقابة ذاتها، كما ينطبق على العمليات أو الأنشطة الخاضعة للرقابة.

وينتظر من المدققين أن ينظروا إلى المسائل من وجهات نظر مختلفة وأن يحتفظوا بموقف منفتح وموضوعي لمختلف الآراء والحجج؛ فإذا لم يكونوا منفتحين فقد تفوتهم حجج أو أدلة مهمة، وبينما يعمل المدققون على تنمية المعارف الجديدة، يجب عليهم أن يكونوا مبدعين ومتفكرين ومرنين وواسعي الحيلة وعمليين في سعيهم لجمع البيانات وتفسيرها وتحليلها.

ولا بد من الحفاظ على مستوى عال من السلوك المهني طوال عملية الرقابة؛ بدءاً باختيار موضوع الرقابة والتخطيط لها، ومروراً بعملية تنفيذ الرقابة وانتهاء بإعداد التقرير، ولا بد أن يعمل المدققون بطريقة منهجية مع بذل العناية الواجبة والموضوعية وتحت إشراف مناسب.

### 8.1 رقابة الجودة

يجب أن يطبق المدققون إجراءات رقابة الجودة مع ضمان استيفاء الشروط المعمول بها والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة التي تضيف قيمة وتجب عن أسئلة الرقابة.

ولا بد من تناول المسائل المحددة التالية أثناء إجراء رقابة الأداء:

✓ رقابة الأداء هي عملية يقوم فريق الرقابة فيها بجمع كمية كبيرة من المعلومات الخاصة بالرقابة ويمارس قدرًا كبيراً من التقدير المهني والاجتهاد فيما يخص المسائل المعنية؛ وهو ما يجب مراعاته في رقابة الجودة.

✓ يجب أن يُنظر إلى ضرورة توفير جو عمل يتسم بالثقة المتبادلة والمسئولية، وتقديم الدعم لفرق الرقابة، كجزء من إدارة الجودة وقد يستلزم ذلك تطبيق إجراءات رقابة الجودة ذات الصلة والتي تسهل إدارتها والتأكد من تقبل المدققين للتغذية الراجعة من رقابة الجودة؛ وإذا حدث اختلاف في الرأي بين المشرفين وفريق الرقابة، يجب اتخاذ الخطوات المناسبة لضمان مراعاة وجهة نظر فريق الرقابة بالقدر الكافي وثبات سياسة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

✓ في رقابة الأداء، حتى إذا كان التقرير مستنداً إلى الأدلة وموثقاً بصورة جيدة ودقيقاً فقد يظل غير ملائم أو غير كاف إذا أخفق في تقديم رأي متوازن ومحيد أو إذا تضمن عدد قليل جداً من وجهات النظر الملائمة أو إذا تناول أسئلة الرقابة على نحو غير مرض ولذا يجب أن تشكل هذه الاعتبارات جزءاً أساسياً من تدابير رقابة الجودة.

نظراً لاختلاف أهداف الرقابة بصورة كبيرة باختلاف مهمات الرقابة، لا بد من التحديد الواضح لما يشكل التقرير ذي الجودة العالية في السياق المحدد لمهمة الرقابة .

ولا يمكن لأية إجراءات من إجراءات رقابة الجودة على مستوى الرقابة الفردية أن تضمن الجودة العالية لتقارير رقابة الأداء، كما أنه من المهم بنفس القدر أن يمتلك المدققون الكفاءة والدفاع وأن يحافظوا عليهما. ولذا، يجب إكمال آليات المراقبة بالدعم، كتدريب وتوجيه فريق الرقابة على رأس العمل.

### 9.1 الأهمية النسبية

يجب على المدققين أن يراعوا الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، ويجب ألا ينظر إلى الجانب المالي وحده بل وإلى الجانبين الاجتماعي والسياسي لموضوع الرقابة، بغية تقديم أعلى قيمة مضافة ممكنة.

يمكن تعريف الأهمية النسبية بأنها أهمية مسألة ما في السياق الذي ينظر إليها فيه؛ ويجب أن يراعى في الأهمية النسبية لموضوع الرقابة حجم الأثار المترتبة عليه، وتعتمد على ما إذا كان النشاط بسيطاً نسبياً وما إذا كانت أوجه القصور في المجال المعني يمكن أن تؤثر على الأنشطة الأخرى في الهيئة الخاضعة للرقابة. وتعتبر مسألة ما ذات أهمية نسبية إذا اعتبر الموضوع ذا أهمية خاصة وإذا كان للتحسينات أثر كبير وتقل أهمية المسألة إذا كان النشاط ذا طبيعة روتينية وكان الأثر المترتب على ضعف الأداء محصوراً في مجال صغير.

وقد تكون الأهمية النسبية مقاسة بالقيمة المالية في رقابة الأداء- ولكن ليس من الضروري أن تكون -مشكلة أساسية .

كما يجب على المدقق عند تحديد الأهمية النسبية أن يراعي الجوانب المهمة اجتماعياً وسياسياً وأن يتذكر أن ذلك يختلف بمرور الوقت ويعتمد على وجهة نظر المستخدمين المعنيين والأطراف المستولة. وبما أن موضوعات رقابة الأداء قد تختلف اختلافاً كبيراً والمعايير الرقابية وغير محددة بتشريع، فقد تختلف وجهة النظر هذه من عملية رقابة لأخرى، ويتطلب تقييمها تقديراً دقيقاً من جانب المدقق.

وتعنى الأهمية النسبية بجميع جوانب رقابة الأداء، كاختيار الموضوعات وتحديد المعايير وتقييم الأدلة والتوثيق وإدارة مخاطر إصدار تقارير أو نتائج رقابة غير ملائمة أو ذات تأثير بسيط.

### 10.1 التوثيق

يجب على المدققين أن يوثقوا الرقابة وفقاً للظروف الخاصة بها، وأن تكون المعلومات كاملة ومفصلة بقدر كاف لتمكين المدقق المتمرس الذي لا تربطه صلة مسبقاً بعملية الرقابة من تحديد العمل الذي تم القيام به، للوصول إلى نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها.

كما هو الحال في جميع عمليات الرقابة على مدققي الأداء أن يحتفظوا بسجل وثائقي مناسب للتحضير لكل عملية رقابة وإجراءاتها ونتائجها، غير أن الغاية من التوثيق وسياقه محددان نوعاً ما في رقابة الأداء.

كثيراً ما يكتسب المدقق معرفة تخصصية عن موضوع الرقابة التي لا تتكرر بسهولة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وبما أن منهجية ومعايير الرقابة قد تكون وضعت خصيصاً لمهمة واحدة، فعلى المدقق مسؤولية خاصة تتمثل في جعل منطقه واضحاً إلى جانب احتواء تقرير رقابة الأداء على النتائج والتوصيات فإنه يصف الإطار ووجهة النظر والهيكلي التحليلي المعتمد والعملية المتبعة للوصول إلى الاستنتاجات.

لا يجب أن يؤكد التوثيق صحة الحقائق وحسب، بل وأن يضمن أن يقدم التقرير دراسة متوازنة وعادلة وكاملة لسؤال أو موضوع الرقابة، ولذا فقد يكون من الضروري مثلاً أن يتضمن التوثيق إشارة إلى الحجج المرفوضة في التقرير أو أن يصف التقرير كيفية التعامل مع وجهات النظر المختلفة.

كثيراً ما تكون الغاية من تقرير رقابة الأداء هو إقناع المستخدمين بتقديم رؤى جديدة عوضاً عن بيان تأكيد رسمي وكما تحدد أهداف الرقابة طبيعة الأدلة اللازمة فإنها تحدد طبيعة التوثيق كذلك.

## 2- المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

تتألف المبادئ المتعلقة بعملية رقابة الأداء من الخطوات الرئيسية التالية:

### 1.2 التخطيط

#### أ- اختيار مواضيع الرقابة

إن تحديد عمليات الرقابة التي سيتم إجراؤها عادةً ما تكون جزءاً من عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وعلى المدققين إذا كان ذلك مناسباً أن يساهموا في هذه العملية وفقاً لمجالات خبرة كل منهم، وقد يقدمون معرفتهم المتأتية من عمليات الرقابة المسبقة، كما قد تكون المعلومات المستقاة من عملية التخطيط الاستراتيجي ذات صلة بالعمل اللاحق للمدقق.

وفي هذه العملية يجب على المدققين أن يراعوا أن تكون موضوعات الرقابة مهمة بقدر كاف وقابلة للرقابة ومتماشية مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ويجب أن تهدف عملية اختيار الموضوع إلى تعظيم الأثر المتوقع للرقابة مع مراعاة قدرات الرقابة (كالموارد البشرية والمهارات المهنية).

ويمكن للأساليب الرسمية لإعداد عملية التخطيط الاستراتيجي، كتحليل المخاطر أو تقييمات المشكلة أن تساعد في تنظيم العملية إلا أنه لا بد أن يكملها التقدير المهني لتجنب التقديرات أحادية الجانب.

#### ب- تصميم الرقابة

يجب على المدققين التخطيط للرقابة على نحو يسهم في الوصول إلى رقابة ذات جودة عالية تجرى على نحو يتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية وفي الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الإدارة الجيدة للمشاريع.

ولا بد عند التخطيط للرقابة من مراعاة ما يلي:

- ✓ المعرفة والمعلومات الأساسية اللازمة لفهم الهيئات الخاضعة للرقابة بما يسمح بتقييم المشكلة أو المخاطر، والمصادر المحتملة للأدلة، والقابلية للرقابة ومدى أهمية المجال المعني للرقابة؛
- ✓ أهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها وموضوعها ومنهجيتها بما في ذلك الأساليب التي ستستخدم لجمع الأدلة وإجراء التحليل الرقابي؛
- ✓ الأنشطة الضرورية وما يلزم من موظفين ومهارات بما في ذلك استقلالية فريق الرقابة والموارد البشرية والخبرة الخارجية المحتملة، والتكلفة التقديرية للرقابة، والأطر الزمنية والمراحل الرئيسية للمشروع، ونقاط الضبط الرئيسية. ولضمان التخطيط للرقابة بصورة صحيحة، على المدققين الحصول على المعرفة الكافية بالموضوع، فرقابة الأداء بوجه عام تتطلب الحصول على المعرفة الخاصة بالرقابة والمعرفة الموضوعية والمعرفة المنهجية قبل البدء بالرقابة" الدراسة المسبقة"
- وعند التخطيط للرقابة، يجب على المدقق أن يصمم إجراءات الرقابة التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة المناسبة والكافية، ويمكن فعل ذلك على مراحل عدة وهي: تحديد التصميم العام للرقابة" الأسئلة التي ستطرح"؛ كأن تكون تفسيرية/وصفية/تقييمية، وتحديد مستوى الملاحظة(كالنظر إلى العملية أو إلى ملفات منفردة والمنهجية كالتحليل الكامل أو أخذ عينة والأساليب المحددة لجمع البيانات كالمقابلة أو مجموعة التركيز).

ويجب أن تدرك الإدارة العليا وإدارة العمليات وفريق التدقيق التصميم العام للرقابة وما ينطوي عليه إدراكاً تاماً، وغالباً ما ترجع القرارات بشأن التصميم العام للرقابة وآثاره من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التي يمكنها أن تضمن توفر المهارات والموارد والقدرات اللازمة لتناول أهداف وأسئلة الرقابة. ويجب على المدققين عند التخطيط للرقابة أن يقيموا خطر الاحتيايل، فإذا كان كبيراً في سياق أهداف الرقابة، يجب على المدققين أن يفهموا نظم الرقابة الداخلية المعنية والبحث عما إذا ما كانت هناك علامات دالة على المخالفات التي تعيق الأداء، كما يجب عليهم أن يحددوا إذا ما كانت الهيئات المعنية قد اتخذت الإجراء المناسب للاستجابة لأية توصيات من عمليات الرقابة السابقة أو الاختبارات الأخرى المتعلقة بأهداف الرقابة. وأخيراً على المدققين أن يسعوا للاتصال بأصحاب المصلحة بما فيهم العلماء أو غيرهم من الخبراء في هذا المجال؛ لتكوين المعرفة الصحيحة بخصوص الممارسات الجيدة أو أفضل الممارسات مثلاً، ويتمثل الهدف العام في مرحلة التخطيط بتحديد أفضل السبل لإجراء الرقابة وذلك بتكوين المعرفة والنظر في مجموعة متنوعة من الاستراتيجيات.

### 2.2 التنفيذ

#### أ- الأدلة والنتائج والاستنتاجات

على المدقق أن يقيم الأدلة بهدف الحصول على نتائج الرقابة، وبناءً على النتائج، يجب على المدقق أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج، فالنتائج والاستنتاجات هي نتائج التحليل استجابةً لأهداف الرقابة، ويجب أن تجيب عن أسئلة الرقابة.

ويمكن أن تستند النتائج إلى الأدلة الكمية التي يتم الحصول عليها باستخدام الطرق العلمية أو أساليب أخذ العينات، وقد تتطلب صياغة الاستنتاجات الكثير من التقدير والتفسير للإجابة عن أسئلة الرقابة؛ إذ قد تكون أدلة الرقابة مقنعة "توجه إلى الاستنتاج"..."وليس قاطعة" ("صواب/خطأ"). "ويجب موازنة الحاجة إلى الدقة بما هو معقول واقتصادي وملائم لهذه الغاية ويوصى بمشاركة الإدارة العليا في ذلك.

وتنطوي رقابة الأداء على سلسلة من العمليات التحليلية التي تتطور تدريجياً من خلال التفاعل المتبادل، لتسمح للأسئلة والطرق المستخدمة أن تزداد عمقاً وتعقيداً، وقد ينطوي ذلك على جمع البيانات من مصادر مختلفة والمقارنة بينها واستخلاص استنتاجات أولية وجمع النتائج لبناء الفرضيات التي يمكن اختبارها عند اللزوم أمام المزيد من البيانات، وترتبط العملية بأسرها ارتباطاً وثيقاً بعملية صياغة تقرير الرقابة والتي يمكن النظر إليها باعتبارها جزءاً أساسياً من العملية التحليلية التي تتوج في الإجابات عن أسئلة الرقابة.

### 3.2 إعداد التقارير

يجب أن يسعى المدققون جاهدين لتقديم تقارير رقابة شاملة ومقنعة وفي الوقت المناسب وسهلة القراءة ومتوازنة.

#### أ- مضمون التقرير

لكي يكون التقرير شاملاً يجب أن يتضمن جميع المعلومات اللازمة لتناول موضوع الرقابة وأسئلتها، وأن يكون مفصلاً بالقدر الكافي لتقديم فهم لموضوع الرقابة والنتائج والاستنتاجات، ولكي يكون التقرير مقنعاً فلا بد أن يكون منظماً تنظيمياً منطقياً وأن يعرض علاقة واضحة بين هدف الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، كما يجب أن يتناول جميع الحجج المعنية.

وفي رقابة الأداء، يبلغ المدققون نتائجهم بشأن مدى الاقتصاد والكفاءة في الحصول على الموارد واستخدامها ومدى فاعلية تحقيق الأهداف. وقد تتباين التقارير تبايناً كبيراً في نطاقها وطبيعتها، كتقييم مدى سلامة استخدام الموارد مثلاً والتعليق على تأثير السياسات والبرامج والتوصية بتغييرات تهدف لتحقيق التحسينات. ويجب أن يتضمن التقرير معلومات عن هدف الرقابة، وأسئلتها والإجابات عنها، والموضوع، والمعايير، والمنهجية، ومصادر البيانات، وأية قيود على البيانات المستخدمة، ونتائج الرقابة، وأن يجيب بوضوح عن أسئلة الرقابة أو يشرح سبب تعذر ذلك، وبدلاً من ذلك يجب على المدققين التفكير في إعادة صياغة أسئلة الرقابة بما يتلاءم مع الأدلة التي تم الحصول عليها والوصول بذلك إلى وضع يمكن من الإجابة عن الأسئلة.

#### ب- التوصيات

يجب على المدققين أن يسعوا إلى تقديم توصيات بناءة من شأنها أن تسهم إسهاماً كبيراً في معالجة مواطن الضعف أو المشكلات المحددة بالرقابة؛ إذا كان ذلك ملائماً وسمح به تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة. غير أنها يجب أن تصاغ بطريقة تتعد عن البديهية أو أن تكون ببساطة تعكس استنتاجات الرقابة، كما يجب أن لا تتعدى على مسؤوليات الإدارة، وأن يكون واضحاً ما تم معالجته في كل توصية، والجهة المسؤولة عن اتخاذ أية مبادرة، ومعنى التوصيات أي كيف ستسهم في تحسين الأداء.

ويجب أن تكون التوصيات واضحة ومعروضة بطريقة منطقية وعقلانية، وأن ترتبط بأهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها، وأن تؤدي مع النص الكامل للتقرير، إلى إقناع القارئ بأن من شأنها أن تحسن تنفيذ العمليات والبرامج الحكومية بقدر كبير؛ مثلاً بتقليل التكاليف وتبسيط الإدارة، أو بتعزيز جودة وحجم الخدمات، أو بتحسين الفعالية أو الأثر أو الفوائد العائدة على المجتمع.

ت- توزيع التقرير: على المدققين أن يتذكروا أن توزيع تقارير الرقابة على نطاق واسع يمكن أن يعزز مصداقية مهمة الرقابة، ولذا يجب أن توزع التقارير على الهيئات الخاضعة للرقابة والهيئة التنفيذية و/أو الهيئة التشريعية وأن تتاح، إذا كان ذلك مناسباً للجمهور بصورة مباشرة ومن خلال وسائل الإعلام وأن تتاح لأصحاب المصلحة المعنيين الآخرين.

**4.2 المتابعة:** تشير المتابعة إلى دراسة المدققين للإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الهيئة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسئول آخر بناءً على نتائج رقابة الأداء، وهو نشاط مستقل يزيد من قيمة عملية الرقابة بتقوية تأثير الرقابة ووضع الأساس للتحسينات المستقبلية في أعمال الرقابة، كما تشجع الهيئات الخاضعة للرقابة والمستخدمين الآخرين للتقارير على أخذ التقارير على محمل الجد، وتقديم للمدققين دروساً نافعة ومؤشرات للأداء؛ ولا تقتصر المتابعة على تنفيذ التوصيات وإنما تركز على ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشكلات بشكل كافي وصححت الوضع الأساسي بعد فترة زمنية معقولة.

ويجب على المدقق عند إجراء متابعة تقرير الرقابة أن يركز على النتائج والتوصيات التي ما تزال ملائمة وقت المتابعة وأن يعتمد نهجاً مستقلاً محايداً، وقد يتم إعداد التقارير عن نتائج المتابعة بصورة منفردة أو كتقرير موحد قد يشمل بدوره تحليل عمليات رقابة مختلفة، وربما يبرز الاتجاهات والموضوعات المشتركة في عدد من مجالات إعداد التقارير، ويمكن للمتابعة أن تسهم في تحسين القيمة المضافة لرقابة الأداء في فترة زمنية أو مجال معين.

### المطلب الثالث: رقابة الالتزام المعيار ISSAI 400<sup>1</sup>

#### أولاً: إطار رقابة الالتزام

#### 1- هدف رقابة الالتزام

رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة باعتبارها معايير، ولذا فإن الهدف من رقابة الالتزام في القطاع العام هو تمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من تقييم مدى التزام أنشطة هيئات القطاع العام بالمرجعيات التي تحكمها؛ وينطوي ذلك على إعداد التقارير عن مدى التزام الهيئة الخاضعة للرقابة بالمعايير الموضوعية، وقد تتفاوت التقارير بين الآراء المعيارية المقتضبة والأشكال المختلفة من الاستنتاجات المعروضة، وذلك بشكل قصير أو طويل.

وبينما تُشكّل النظامية محطّ التركيز الرئيسي لرقابة الالتزام، فقد يكون الانضباط وثيق الصلة بالموضوع كذلك نظراً لسياق القطاع العام حيث توجد توقعات معيّنة بخصوص الإدارة المالية وسلوك الموظفين، وتبعاً لتفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

#### 2- سمات رقابة الالتزام

قد تغطي رقابة الالتزام مجموعة واسعة من الموضوعات، وقد تجرى إما لتقديم تأكيد معقول أو محدود باستخدام أنواع مختلفة من المعايير أو التقارير attestation وإجراءات جمع الأدلة وصيغ إعداد التقارير، وقد يكون تقرير الرقابة مطولاً أو موجزاً، ويمكن التعبير عن الاستنتاجات المباشرة بطرق مختلفة منها: التعبير الكتابي الواضح عن الرأي بشأن الالتزام أو الإجابة المفصلة عن أسئلة رقابية محددة.

غالباً ما تشكل رقابة الالتزام جزءاً لا يتجزأ من تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للرقابة على هيئات القطاع العام، وذلك أن التشريعات وغيرها من المرجعيات هي الوسائل الأساسية التي تُمارس بها الهيئات التشريعية ضبط الدخل والإنفاق والإدارة وحقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة في علاقاتهم بالقطاع العام، فهيئات القطاع العام معهود إليها بالإدارة السليمة للأموال العامة، وهيئات القطاع العام والموظفون المعيّنون فيها مسئولون عن شفافية أفعالهم ومسئولون أمام المواطنين عن الأموال المعهود إليهم بها وعن الحوكمة الجيدة لتلك الأموال.

تعزز رقابة الالتزام الشفافية بتقديم التقارير الموثوق بها حول مدى إدارة الأموال وممارسة الإدارة واحترام حقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة وفقاً لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها، كما تعزز المساءلة بإعداد التقارير عن حالات الانحراف عن المرجعيات ومخالفتها، لتمكين اتخاذ التدابير التصحيحية ومحاسبة المسؤولين عن أفعالهم، وهي تعزز

<sup>1</sup> المعيار الدولي ISSAI 400 ، المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، النمسا، 2016، ص 04-14.

الحوكمة الجيدة بتحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والأنظمة وبتقييم مدى الانضباط حين لا تكفي القوانين والأنظمة.

إن الاحتيال والفساد بطبيعتهما عنصران مضادان للشفافية والمساءلة وحسن الإدارة، ولذا فإن رقابة الالتزام تعزز الحوكمة الجيدة في القطاع العام بمراعاة مخاطر الاحتيال بالنسبة للالتزام.

تبعا للهيكल التنظيمي للقطاع العام ومهمة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، قد تغطي رقابة الالتزام جميع المستويات الحكومية بما فيها: المركزية والإقليمية والمحلية، كما يمكن إجراء رقابة الالتزام على الهيئات الخاصة وذلك بالتركيز، بالنسبة للإيرادات على دافعي الضرائب، وبالنسبة للإنفاق على العاملين في إدارة الممتلكات أو الخدمات العامة.

يكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في بعض البلدان محكمة تضم قضاة وتمتع بالسلطة على المحاسبين الحكوميين وغيرهم من الموظفين الحكوميين المسؤولين أمامها، وتتطلب هذه الوظيفة القضائية من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أن يحرص على مساءلة كل من يتولى مسؤولية الأموال العامة عن تلك الأموال وخضوعه بهذا الخصوص لصلاحياته.

### 3- وجهات النظر المختلفة لرقابة الالتزام

يمكن أن تكون رقابة الالتزام جزءا من رقابة مركبة قد تشمل جوانب أخرى كذلك، ورغم وجود إمكانيات أخرى فإن رقابة الالتزام تجرى مرتبطة بالرقابة على البيانات المالية، أو منفصلة عن الرقابة على البيانات المالية، أو بالتزامن مع رقابة الأداء.

**1.3 رقابة الالتزام المرتبطة بالرقابة على البيانات المالية:** تضع الهيئة التشريعية كعنصر من عناصر العملية الديمقراطية العامة، الأولويات الخاصة بدخل ونفقات القطاع العام واحتساب الإنفاق والدخل؛ وتمثل المرتكزات الأساسية للهيئات التشريعية والقرارات التي تتخذها مصدر المرجعيات التي تحكم التدفق النقدي في القطاع العام، ويشكل الالتزام بهذه المرجعيات منظورا أوسع إلى جانب الرقابة على البيانات المالية عند تنفيذ الميزانيات.

وغالبا ما تشكل رقابة الالتزام بالمرجعيات المعنية جزءاً مهماً من تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة حين تكون مصحوبة بالرقابة على البيانات المالية كجزء من إعداد التقارير عن تنفيذ الميزانيات العامة.

القوانين والأنظمة مهمة في رقابة الالتزام والرقابة على البيانات المالية على حد سواء، وتعتمد القوانين والأنظمة التي تنطبق على كل مجال على أهداف الرقابة، فرقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة كمعايير؛ فهي تركز على الحصول على أدلة كافية وملائمة بخصوص الالتزام بهذه المعايير، أما الرقابة على البيانات المالية فتسعى إلى التأكد من إعداد البيانات المالية للهيئة المعنية وفقا لإطار مقبول لإعداد التقارير المالية والحصول على أدلة كافية وملائمة متعلقة بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والمهم نسبياً على البيانات المالية، ففي حين أن القوانين والأنظمة المعنية عند الرقابة على البيانات المالية هي القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والمهم نسبياً على البيانات المالية فقط، فأية قوانين وأنظمة ذات صلة بالموضوع في رقابة الالتزام قد تكون ذات صلة بالرقابة.

**2.3 رقابة الالتزام المنفصلة:** قد تجرى رقابة الالتزام المنفصلة بصورة منتظمة أو خاصة عند الحاجة كعمليات رقابية مميزة ومحددة بوضوح تتعلق كل منها بموضوع رقابة محدد.

**3.3 رقابة الالتزام المتزامنة مع رقابة الأداء:** حين تكون رقابة الالتزام جزءا من رقابة الأداء، ينظر إلى الالتزام كأحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وقد يكون عدم الالتزام السبب أو التفسير أو النتيجة المترتبة على حالة الأنشطة التي تخضع لرقابة الأداء، وفي هذا النوع من عمليات الرقابة المركبة، يجب على المدققين أن يستخدموا تقديرهم المهني لتحديد ما إذا كان الأداء أم الالتزام هو محور التركيز الرئيسي للرقابة، وما إذا كان يجب تطبيق المعايير الدولية للإلتزام على رقابة الأداء أم رقابة الالتزام أم كليهما.

### ثانيا: عناصر رقابة الالتزام

#### 1- المرجعيات والمعايير

تشمل المرجعيات القواعد والقوانين والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسة والقواعد المقررة والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك الموظفين الحكوميين، و تصدر معظم المرجعيات من المراكز وقرارات الهيئة التشريعية الوطنية، إلا أنها قد تصدر على مستوى أدنى ضمن الهيكل التنظيمي للقطاع العام.

نظرا لتنوع المرجعيات الممكنة، فإنها قد تتضمن أحكاما متعارضة وتخضع لتفسيرات مختلفة، كما أنه قد لا تتوافق المرجعيات الثانوية مع متطلبات التشريع الذي تستند إليه أو حدوده، وقد تكون هناك ثغرات تشريعية، ونتيجة لذلك فلا بد لتقييم الالتزام بالمرجعيات في القطاع العام من المعرفة الكافية بهيكل المرجعيات ومضمونها، وترداد أهمية ذلك حين يتعلق الأمر بتحديد معايير الرقابة إذا قد يكون لمصادر المعايير دور في الرقابة سواء عند تحديد نطاق الرقابة أم عند توثيق نتائج الرقابة.

وتضم رقابة الالتزام بوجه عام تقييم الالتزام بالمعايير الرسمية كالتشريع المستند إليه والأنظمة الصادرة بموجب التشريع الإطاري وغير ذلك من القوانين والأنظمة والاتفاقيات المعنية، بما في ذلك قوانين الميزانيات النظامية، وفي غياب المعايير الرسمية أو وجود أوجه قصور واضحة في التشريع الخاص بتطبيقها، فقد تبحث عمليات الرقابة كذلك في الالتزام بالمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين.

#### 2- موضوع الرقابة

يُوضَّح موضوع رقابة الالتزام في نطاق الرقابة، وقد يكون على شكل أنشطة أو عمليات مالية أو معلومات، وبالنسبة لمهمات التصديق على الالتزام يُفضَّل تحديد المعلومات المعنية بالموضوع والتي قد تكون بيان التزام يُعد وفقا لإطار مقرر وموحد لإعداد التقارير.

يعتمد الموضوع على تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمرجعيات المعنية ونطاق الرقابة، ولهذا فقد يتفاوت مضمون ونطاق موضوع رقابة الالتزام تفاوتاً كبيراً، وقد يكون موضوع الرقابة عاما أو محددا، وبعض أنواع الموضوعات كمي ويسهل في الغالب قياسه كالمدفوعات التي لا تستوف شروطا معينة مثلا، وبعضها نوعي وذات طبيعة غير موضوعية بقدر أكبر كسلوك أو التقيد بالمتطلبات الإجرائية مثلا.

#### 3- الأطراف الثلاثة في رقابة الالتزام

تقوم رقابة الالتزام على علاقة ذات أطراف ثلاثة يهدف المدقق فيها إلى الحصول على أدلة رقابية مناسبة كافية ليصوغ استنتاجا يقصد به تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين من غير الطرف المسئول، بشأن قياس أو تقييم موضوع رقابة ما على أساس معايير.

**3-1 المدقق:** تتمثل مسئولية المدقق في رقابة الالتزام بتحديد عناصر الرقابة وتقييم مدى التزام موضوع معيّن بالمعايير المقررة وإصدار تقرير رقابة الالتزام.

**3-2 الطرف المسئول:** الطرف المسئول هو الفرع التنفيذي من الحكومة و/أو التسلسل الهرمي لموظفي الحكومة والهيئات العامة المسئولة عن إدارة الأموال العامة وممارسة السلطة القانونية تحت رقابة السلطة التشريعية، ويكون الطرف المسئول في رقابة الالتزام مسئولا عن موضوع الرقابة.

**3-3 المستخدمون المستهدفون:** المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو المؤسسات أو تلك الفئات التي يُعدّ المدقق تقرير الرقابة لها، ويشمل المستخدمون في رقابة الالتزام بوجه عام الهيئة التشريعية كممثلين للشعب، وهم المستخدمون النهائيون لتقارير رقابة الالتزام، وتُصدر الهيئة التشريعية القرارات وتحدد الأولويات الخاصة باحتساب نفقات القطاع العام ودخله، وغالبا ما يكون المستخدم الرئيسي في رقابة الالتزام هو الهيئة التي أصدرت المرجعيات المحددة كمعايير للرقابة. يجب النظر إلى العلاقة بين الأطراف الثلاثة في سياق كل رقابة، وقد تختلف في مهمات التقارير المباشرة مقابل مهمات التصديق، كما قد يختلف تعريف الأطراف الثلاثة وفقا للهيئات العامة المعنية.

### 4- التأكيد في رقابة الالتزام:

يؤدي المدقق الإجراءات لخفض أو إدارة مخاطر تقديم استنتاجات خاطئة وهو يدرك بسبب التقييدات المتأصلة في جميع عمليات الرقابة، أن ما من رقابة قط يمكنها أن تقدم تأكيدا مطلقا بشأن حالة الموضوع، ويجب إيصال ذلك بشفافية، وفي معظم الحالات لا تغطي رقابة الالتزام جميع عناصر الموضوع وإنما تعتمد على قدر من العينات النوعية أو الكمية.

تعزز رقابة الالتزام التي تجرى بالحصول على التأكيد ثقة المستخدمين المستهدفين في المعلومات التي يقدمها المدقق أو طرف آخر، وهناك مستويان من التأكيد في رقابة الالتزام وهما: التأكيد المعقول الذي يُفيد بأن موضوع الرقابة برأي المدقق ملتزم أو غير ملتزم من جميع الجوانب المهمة نسبياً بالمعايير المنصوص عليها؛ والتأكيد المحدود الذي يُفيد بأن المدقق لم يلمس ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزما بالمعايير، وكلا التأكيدين المعقول والمحدود ممكنان في مهمات رقابة الالتزام الخاصة بالتقارير المباشرة وتلك الخاصة بالتصديق على حد سواء.

### ثالثا: مبادئ رقابة الالتزام

رقابة الالتزام عملية ممنهجة تسعى للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية بشأن مدى التزام موضوع رقابة معيّن بالمرجعيات المعمول بها والمحددة كمعايير، والمبادئ التالية أساسية لإجراء رقابة الالتزام.

### 1- المبادئ العامة

**1.1 الشك والتقدير المهني:** مصطلحا "الشك المهني" و"التقدير المهني" مهتمان عند صياغة المتطلبات الخاصة بقرارات المدقق حول الإجراء المناسب، وهما يعبران عن موقف المدقق الذي يجب أن ينطوي على عقلٍ متشككٍ.

ويجب على المدقق أن يستعمل التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة، ويشير هذا المفهوم إلى تطبيق التدريب والمعارف والخبرات المعنية ضمن سياق معايير الرقابة، ليتمكن اتخاذ قرارات مدروسة حول الإجراءات المناسبة وفقا لظروف الرقابة.

ومفهوم الشك المهني أساسي لجميع مهمات الرقابة، ويجب على المدقق أن يخطط للرقابة ويجريها بشك مهني؛ مدركا أن بعض الظروف قد تتسبب في انحراف موضوع الرقابة عن المعايير، و يقصد بموقف الشك المهني أن يجري المدقق تقييما مهنيا بعقل متشكك مدى كفاية وملائمة الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال مهمة الرقابة.

ويستخدم التقدير والشك المهني طوال عملية رقابة الالتزام لتقييم عناصر الرقابة والموضوع والمعايير المناسبة ونطاق الرقابة والمخاطر والأهمية النسبية وإجراءات الرقابة التي يجب استخدامها استجابة للمخاطر المحددة، كما يستخدم هذين المفهومين في تقييم الأدلة وحالات عدم الالتزام وفي إعداد التقارير وفي تحديد شكل التواصل ومضمونه وتكراره طوال مهمة الرقابة، وتمثل المتطلبات الخاصة للحفاظ على الشك والتقدير المهنيين في رقابة الالتزام في القدرة على تحليل هيكل ومضمون المرجعيات العامة كأساس لتحديد المعايير المناسبة أو الثغرات في التشريع في حال كانت القوانين والأنظمة قاصرة كلياً أو جزئياً.

**2.1 رقابة الجودة:** يجب أن يكون المدققون مسئولون عن الجودة العامة للرقابة، فالمدقق مسئول عن أداء الرقابة وعليه أن يطبق إجراءات لرقابة الجودة طوال عملية الرقابة، ويجب أن تهدف مثل هذه الإجراءات إلى ضمان التزام الرقابة بالمعايير المعمول بها وملائمة تقرير الرقابة أو استنتاجاتها أو رأيها بالنظر إلى الظروف.

**3.1 إدارة فريق الرقابة ومهاراته:** يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعارف والمهارات اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح، ويشمل ذلك فهم الرقابة التي يتم إجراؤها والخبرة العملية فيها والإلمام بالمعايير والمرجعيات المطبقة وفهم عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة والقدرة والخبرة لممارسة التقدير المهني، وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى استخدام الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات الكتابية الخاصة بإجراء عمليات مهمات الرقابة وتوفير الموارد الكافية للرقابة.

وقد تتطلب مهمات الرقابة أساليب أو طرق أو مهارات متخصصة من تخصصات غير متوفرة في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ويمكن استخدام الخبراء الخارجيين بطرق مختلفة كتوفير المعرفة أو أداء عمل محدد، وعلى المدققين تقييم مدى امتلاك الخبراء لما يلزم من الكفاءة والقدرات والموضوعية، وتحديد مدى كفاية عملهم لغايات مهمة الرقابة.

**4.1 مخاطر الرقابة:** يجب إجراء الرقابة بحيث يتم التعامل مع أو خفض مخاطر الرقابة إلى مستوى مقبول، ومراعاة مخاطر الرقابة ضرورية في مهمات التصديق والتقارير المباشرة على حد سواء، ويجب على المدقق أن يراعي ثلاثة أبعاد مختلفة لمخاطر الرقابة: المخاطر المتأصلة ومخاطر الضبط ومخاطر الاكتشاف فيما يتعلق بموضوع الرقابة وصيغة إعداد التقرير، أي ما إذا كان الموضوع كميًا أم نوعيًا وما إذا كان يجب أن يتضمن تقرير الرقابة رأياً أو استنتاجاً، وتعتمد الأهمية النسبية لهذه الأبعاد الخاصة بمخاطر الرقابة على طبيعة موضوع الرقابة وما إذا كانت الرقابة ستقدم تأكيداً معقولاً أم محدوداً وما إذا كانت المهمة تتعلق بالتقارير المباشرة أم بالتصديق.

**5.1 الأهمية النسبية:** يرجع تحديد الأهمية النسبية إلى التقدير المهني ويعتمد على تفسير المدققين لحاجات المستخدمين، ويمكن الحكم بالأهمية النسبية لمسألة ما إذا كانت معرفتها ستؤثر على الأرجح على قرارات المستخدمين المستهدفين، وقد يتعلق هذا الحكم بعنصر واحد أو مجموعة من العناصر معاً، وغالباً ما يُنظر للأهمية النسبية من حيث القيمة، ولكنها ذات جوانب كمية ونوعية أخرى كذلك، وقد تجعل السمات المتأصلة لعنصر أو مجموعة من العناصر مسألة ما ذات أهمية نسبية بطبيعتها.

ويتمثل جزء أساسي من الأهمية النسبية في النظر فيما إذا كانت الحالات المبلغ عنها من الالتزام أو عدم الالتزام المحتملة أو المؤكدة بصورة معقولة يُتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين، وتتمثل العوامل التي يجب مراعاتها في هذا التقييم للتقدير في المتطلبات المفروضة والمصلحة أو التوقعات العامة وجوانب التركيز التشريعي المحددة والطلبات والتمويل الكبير.

**6.1 التوثيق:** يجب إعداد الوثائق في الوقت المناسب ويجب أن توفر فهماً واضحاً للمعايير المستخدمة ونطاق الرقابة والتقديرات التي أجريت والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وأن تكون الوثائق مفصلة بقدر كافٍ لتمكين المدقق المتمرس الذي لا يملك أي معرفة مسبقة بمهمة الرقابة من فهم ما يلي:

✓ العلاقة بين موضوع الرقابة والمعايير ونطاق الرقابة وتقييم المخاطر وإستراتيجية الرقابة وخطة الرقابة وطبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداهما ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها تدعم استنتاجات المدقق أو رأيه، والحجج التي تستند عليها جميع المسائل المهمة التي اقتضت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات ذات الصلة؛  
✓ على المدقق أن يعد وثائق الرقابة المعنية قبل إصدار تقرير الرقابة، ويجب الاحتفاظ بالوثائق لمدة زمنية مناسبة.

**7.1 التواصل:** يتم التواصل في جميع مراحل الرقابة وقبل بدايتها وأثناء التخطيط الأولي وأثناء عملية الرقابة وفي مرحلة إعداد التقرير، ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب أو المسؤولين عن الحوكمة بأية صعوبات كبيرة تُواجه خلال الرقابة وأية حالات من عدم الالتزام المهم نسبياً.

## 2- المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

### 1.2 التخطيط لرقابة الالتزام وتصميمها

**أ- نطاق الرقابة:** إذا لم يحدّد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة أو التشريع المعمول به نطاق الرقابة، فعلى المدقق أن يُحدده، ونطاق الرقابة هو بيان واضح لمحور تركيز الرقابة ومداهما وحدودها من حيث مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير، ويتأثر تحديد نطاق الرقابة بالأهمية النسبية والمخاطر، ويُحدّد المرجعيات وأجزائها التي سوف تتم تغطيتها، ويجب تصميم عملية الرقابة ككل لتغطي نطاق الرقابة بأكمله.

**ب- موضوع الرقابة والمعايير:** يعد تحديد موضوع الرقابة والمعايير من أولى الخطوات في رقابة الالتزام، وقد يتم تحديد موضوع الرقابة والمعايير بالقانون أو في تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، كما يمكن أن يحددها المدقق، وبالنسبة لمهمات التصديق قد يتعلق الأمر كذلك بتحديد معلومات موضوع الرقابة التي يقدمها الطرف المسؤول بخصوص التزام موضوع معين بمعايير معينة.

ويجب أن يكون موضوع الرقابة قابلاً للتحديد وأن يكون تقييمه باستخدام المعايير المناسبة ممكناً، وأن يكون ذا طبيعة تمكّن من جمع الأدلة الرقابية الكافية والمناسبة دعماً لتقرير الرقابة أو الاستنتاجات أو الرأي.

ت- فهم الهيئة: قد تغطي رقابة الالتزام جميع المستويات التنفيذية ويمكن أن تشمل المستويات الإدارية المختلفة وأنواع الهيئات والهيئات المركّبة، ولذلك على المدقق أن يكون مطلعاً على بنية الهيئة الخاضعة للرقابة وعملياتها وإجراءاتها لتحقيق الالتزام، ويستخدم المدقق هذه المعرفة لتحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر عدم الالتزام.

ث- فهم الضوابط الداخلية وبيئة الضبط: يعتمد فهم الهيئة الخاضعة للرقابة و/أو الموضوع المتعلق بنطاق الرقابة على معرفة المدقق ببيئة الضبط، وبيئة الضبط هي ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي التي توفر أساس نظام الضوابط الداخلية لضمان الالتزام بالمرجعيات .

ولفهم الهيئة الخاضعة للرقابة أو موضوع الرقابة، على المدقق كذلك أن يفهم نظام الضوابط الداخلية، ويعتمد نوع الضوابط الذي يركّز عليه المدقق على موضوع الرقابة وطبيعتها المحددة ونطاقها، وبما أن الموضوع قد يكون نوعياً أو كمياً فإن المدقق يركّز على الضوابط الداخلية الكميّة أو النوعية، أو مزيج من النوعين، وفقاً لنطاق الرقابة، وعند تقييم الضوابط الداخلية يقيم المدقق المخاطر المتمثلة في احتمال عدم منعها أو اكتشافها للحالات ذات الأهمية النسبية من حيث عدم الالتزام .

ج- تقييم المخاطر: في ضوء معايير الرقابة ونطاقها وسمات الهيئة الخاضعة للرقابة، على المدقق أن يجري تقييماً للمخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي يجب تنفيذها، وعلى المدقق في ذلك أن ينظر في المخاطر المتمثلة في عدم التزام موضوع الرقابة بالمعايير، وقد ينشأ عدم الالتزام عن الاحتيال و/أو الخطأ و/أو الطبيعة المتأصلة للموضوع و/أو ظروف الرقابة، ويجب مراعاة تحديد مخاطر عدم الالتزام وتأثيرها المحتمل على إجراءات الرقابة طوال عملية الرقابة.

ح- استراتيجية وخطة الرقابة: تهدف إستراتيجية الرقابة إلى وضع استجابة فعالة لمخاطر عدم الالتزام، ويجب أن تشمل النظر في الاستجابات الرقابية المعدّة ولمخاطر محددة من خلال وضع خطة للرقابة، ويجب توثيق إستراتيجية وخطة الرقابة كتابةً، ليس التخطيط مرحلة مستقلة من الرقابة وإنما عملية متواصلة ومتكررة.

**2.2 أدلة الرقابة:** تعتمد كمية الأدلة المطلوبة على مخاطر الرقابة كلّما زاد الخطر زادت على الأرجح الأدلة المطلوبة، وعلى نوعية تلك الأدلة كل ما زادت جودتها قلّ ما هو مطلوب منها، ووفقاً لذلك توجد علاقة بين كفاية الأدلة ومناسبتها، غير أن مجرد الحصول على مزيد من الأدلة لا يعوض عن تدني جودتها، وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المحددة التي تم خلالها الحصول عليها، وعلى المدقق أن ينظر في ملائمة المعلومات التي ستستخدم كأدلة للرقابة وإمكانية الاعتماد عليها على حد سواء، ويجب عليه أن يحترم سرية جميع أدلة الرقابة والمعلومات التي يحصل عليها.

أما طبيعة أدلة الرقابة اللازمة ومصادرها فتحدها المعايير وموضوع ونطاق الرقابة، وبما أن الموضوع قد يكن نوعياً أو كمياً، فإن المدقق يركز على أدلة الرقابة الكميّة أو النوعية أو مزيج من النوعين وفقاً لنطاق الرقابة، وهكذا فإن رقابة الالتزام تشمل مجموعة متنوعة من إجراءات جمع الأدلة ذات الطبيعة الكميّة والنوعية.

وغالبا ما يحتاج مدقق الالتزام إلى الجمع والمقارنة بين الأدلة من مصادر مختلفة لاستيفاء متطلبات كفاية ومناسبة الأدلة.

**3.2 تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات:** بعد إكمال عملية الرقابة يقوم المدقق بمراجعة أدلة الرقابة للوصول إلى استنتاج أو إصدار رأي، وعلى المدقق أن يقيم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها لخفض مخاطر الرقابة إلى مستوى متدنٍ مقبول، وتنطوي عملية التقييم هذه على النظر في الأدلة التي تدعم تقرير الرقابة أو الاستنتاج أو الرأي حول الالتزام أو عدم الالتزام وتلك التي يبدو أنها تتعارض معها، كما أنها تشمل الاعتبارات ذات الأهمية النسبية؛ وبعد تقييم مدى كفاية الأدلة ومناسبتها في ضوء مستوى التأكيد الخاص بالرقابة، على المدقق أن ينظر في أفضل الاستنتاجات في ضوء الأدلة.

وإذا تعارضت أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها من مصدر ما مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو كانت هناك شكوك حول إمكانية الاعتماد على المعلومات التي ستستخدم كأدلة، يجب على المدقق أن يحدد التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات الرقابة التي من شأنها حل المسألة، وأن ينظر في آثار ذلك إن وجدت على الجوانب الأخرى من الرقابة.

وبعد إكمال الرقابة يقوم المدقق بمراجعة وثائق الرقابة لتحديد ما إذا كان الموضوع قد تم فحصه بقدر كاف وبصورة مناسبة .

**4.2 إعداد التقارير:** يقتضي مبدأ الاكتمال أن يراعي المدقق جميع أدلة الرقابة المعنية قبل إصدار التقرير، ويقتضي مبدأ الموضوعية أن يطبق المدقق الشك والتقدير المهنيين لضمان صحة جميع التقارير وعرض النتائج أو الاستنتاجات على نحو ملائم ومتوازن، ويقتضي مبدأ دقة التوقيت إعداد التقرير في الوقت المحدد، وينطوي مبدأ العملية المتناقضة على التحقق من صحة الحقائق مع الهيئة الخاضعة للمراقبة وتضمن ردود الموظفين المسؤولين حسب اللزوم، ويجب أن يتقيد تقرير رقابة الالتزام بجميع هذه المبادئ شكلا ومضمونا.

وقد تحدّد صيغ إعداد التقارير في القانون أو في تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ومع ذلك يتضمن تقرير الرقابة عادة استنتاجا يستند إلى أعمال الرقابة التي أجريت، كما قد يقدّم التقرير توصيات بناءة وعملية للتحسين حيثما كان ذلك مناسبا؛ وفي مهمة التصديق يشار إلى التقرير بوجه عام بتقرير المدقق.

وقد يتراوح إعداد التقارير بين الآراء الموحّدة الموجزة والصيغ المختلفة من الاستنتاجات المعروضة بصيغ قصيرة أو مطوّلة.

وقد يتخذ الاستنتاج صيغة بيان كتابي واضح للرأي حول الالتزام يصحبه غالبا رأي حول البيانات المالية، كما قد يعبر عنه كإجابة أكثر تفصيلا عن أسئلة رقابية محددة.

ويجب أن تتضمن تقارير رقابة الالتزام العناصر التالية: العنوان؛ المرسل إليه؛ نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة؛ تحديد موضوع الرقابة أو وصفه؛ المعايير المحددة؛ تحديد معايير الرقابة المطبقة عند أداء العمل؛ ملخص للعمل المؤدّى؛ النتائج؛ الاستنتاج / الرأي؛ ردود الهيئة الخاضعة للرقابة(حسب الحال)؛ التوصيات(حسب الحال)؛ تاريخ التقرير؛ التوقيع؛ المتابعة.

## 5.2 المتابعة

تُسهّل عملية المتابعة التنفيذ الفعال للإجراء التصحيحي وتقدّم تغذية عكسية مفيدة للهيئة الخاضعة للرقابة ومستخدمي تقرير الرقابة والمدقق للتخطيط المستقبلي للرقابة، وتختلف الحاجة إلى متابعة حالات عدم الالتزام التي أعدت عنها التقارير في السابق باختلاف طبيعة موضوع الرقابة وعدم الالتزام الذي تم تحديده والظروف الخاصة بمهمات الرقابة. قد تشمل المتابعة إصدار تقارير أو قرارات قضائية مُلزِمة قانوناً، وفي مهمات الرقابة التي تجرى بانتظام، قد تُشكّل إجراءات المتابعة جزءاً من تقييم المخاطر للسنة اللاحقة.

### خلاصة الفصل الأول:

تحدثنا في هذا الفصل عن مفهوم التدقيق الحكومي وتوصلنا إلى أن المتمعن في هذه التعريفات يلاحظ اختلاف الباحثين حول وضع تعريف أو مفهوم موحد للتدقيق الحكومي غير أن هذا الاختلاف أو التعدد لا يتعلق أساساً بالتدقيق الحكومي ذاته لكنه يتعلق إما بالموقع الذي ينطلق منه الباحث أو بالأفق الذي ينظر من خلاله إلى التدقيق الحكومي. كما تناولنا في هذا الفصل أهداف التدقيق الحكومي والتي قسمت إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة وتوصلنا من خلال عرض هذه الأهداف أن الهدف الرئيسي للتدقيق الحكومي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مختلف المواضيع والقضايا المتعلقة بقياس أداء الوحدات الحكومية، كما استعرضنا في هذا الفصل أنواع التدقيق الحكومي والتي قسمت إلى

عدة تقسيمات (تبويبات) تختلف عن بعضها وفقا للمعيار أو الزاوية التي ينظر منها، وليس معنى هذا أن لكل نوع مبادئ علمية تختلف عن المبادئ العلمية التي تحكم النوع الآخر، ولكن المبادئ العامة العلمية التي تحكم عملية التدقيق الحكومي في مجموعها واحدة في كل نوع من هذه الأنواع ، وقد كان للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتي تأسست سنة 1953 دور بارز في تطوير التدقيق الحكومي من خلال أهدافها الإستراتيجية التي سعت ولا تزال لتحقيقها بالإضافة إلى الرفع من مستوى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهذا بتوفير مجموعة من المعايير التي تحكم عملية الرقابة في القطاع العام والتي تعتبر بمثابة لوحة قيادة في عمل المدققين بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

تمهيد:

إن تعريف الدولة الحديثة أصبح مقرونا بمصطلح أساسي إلا وهو الميزانية العامة للدولة حيث أن تحول دور الدولة من الدولة الحارسة التي تتولى شؤون الأمن والدفاع والعدالة إلى الدولة المتدخلة في جميع الميادين لا سيما الميدان الاقتصادي والاجتماعي أصبح يتطلب منها البحث عن مصادر مختلفة لتغطية النفقات الناتجة عن تدخلها في جميع الميادين وبذلك فقد أصبح دور الدولة معروفا بمصطلح أساسي وهو الميزانية العامة للدولة والتي هي عبارة عن وثيقة يتم من خلالها توقع وترخيص لكل سنة مالية مجموع الأعباء والموارد للهيئات الحكومية والتي تتخذ في شكل تشريعي؛ وتعتبر النفقات العمومية الوسيلة الأساسية التي يقوم عليها تدخل الدولة في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي تترجم سياسة الحكومة ومدى نجاعة برنامجها والذي يتجلى من خلال طبيعة النفقات وتقسيمها على القطاعات المختلفة، وللنفقات العمومية مفاهيم مختلفة وذلك حسب خصائص ونظام كل بلد وحجم الإنفاق واختلاف الأزمنة، فرأى الكلاسيكيون عدم إنتاجية الإنفاق وإنه ضياع وفقدان للثروة الوطنية، فنادوا بحصر الإنفاق في أضيق الحدود، وكانت مقولة جون باي ساي أكبر دليل على ذلك إن أفضل النفقات أقلها حجما . سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى أهم المفاهيم النظرية الخاصة بالميزانية العمومية وذلك تمهيدا لإبراز مفاهيم النفقات العمومية، بالإضافة إلى تقسيمات وآثار النفقات العمومية.

## المبحث الأول: الميزانية العامة

تعتبر الميزانية أهم أداة بيد الحكومة لبلوغ أهدافها التنموية، فهي ترجمة وافية لتوجهاتها بحيث تعكس السياسة الاقتصادية والاجتماعية المنتهجة؛ الأولويات المقررة من خلال الإعتمادات المرصودة؛ للمجهود المالي للدولة في تدبير الشأن العام وتنفيذ السياسات القطاعية، وهو ما سنبرزه من خلال هذا المبحث.

### المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة وأهميتها

#### أولاً: مفهوم الميزانية العامة

#### 1- نشأة الميزانية

يرجع نشأة الميزانية في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر عندما قامت في إنجلترا ثورة سنة 1688م، ثم انتشر نظام الميزانية في العالم ومن بينها فرنسا حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية في سنة 1789 م، وقررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية، وقد كان الهدف من إقرار نظام الميزانية يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب ثم امتدت إلى ضرورة رقابة كيفية إنفاق المال العام، وهكذا أخذت الميزانية شكلها النهائي وأصبح من الضروري موافقة المجالس النيابية على إيرادات الحكومة ونفقاتها لمدة سنة مقبلة وأصبحت ظاهرة موافقة المجالس النيابية على الميزانية من أبرز ما تميزت به الديمقراطيات التقليدية منذ القرن التاسع عشر وكانت الميزانية في الدول الإسلامية عبارة عن ما يجمع عند رسول الله صلى الله عليه وسلم من الصدقات والزكاة ينفقها على المصلحة العامة، أما الغنائم فتوضع في بيت المال توزع على المسلمين بعد إخراج خمسها للنبي وأهله، وفي عهد الخلفاء الراشدين توسعت موارد الخزينة وانتظمت نفقاتها وقسم في كتاب الخراج وخزينة الصدقات<sup>1</sup>.

#### 2- تعريف الميزانية:

لقد وردت عدة تعريفات للميزانية العامة نذكر منها:

**التعريف الأول:** تعتبر الميزانية العامة " وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة"<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** الميزانية العامة " عبارة عن بيان تقديري لم يجوز للحكومة إنفاقه وما ينتظر أن تجببه من المال خلال فترة زمنية معينة"<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** عرفت كذلك على أنها " جداول تتضمن أرقام تقديرية للنفقات العمومية والإيرادات العمومية لسنة مقبلة "<sup>4</sup>

<sup>1</sup> علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة الرابعة، 2010، ص69.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص383.

<sup>3</sup> محمد حلمي مراد، مالية الدولة، جامعة عين الشمس، القاهرة، ص 272.

<sup>4</sup> عمر التونكتي، مسؤولية الفاعلين في تسيير الميزانية حسب الأهداف، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، العدد 32، 2006، الجزائر، ص 18.

أما المشرع الجزائري فقد عرف الميزانية العامة حسب المادة 2 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنها :  
" الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار، ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال وترخص بها<sup>1</sup> "

كما عرفها حسب القانون 84-17 المتضمن قوانين المالية بأنها " : وثيقة تشريعية يتم بواسطتها تقدير وتأشير سنويا النفقات والإيرادات النهائية للدولة بهدف السماح للسير الحسن للمصالح العمومية وتجسيد أهداف المخطط السنوي للتنمية"<sup>2</sup>

بناء على ما سبق يمكن تعريف الميزانية العامة على أنها بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ونفقاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة.

### ثانيا: أهمية الميزانية

للميزانية العامة أهميتها من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية

#### 1- من الناحية الاقتصادية:

تعكس الميزانية في دول كثيرة الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول، فهي أداة تساعد في إدارة وتوجيه الاقتصاد القومي، حيث لم تعد الميزانية أرقاما وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل لها آثار في كل من حجم الإنتاج القومي وفي مستوى النشاط الاقتصادي، بكافة فروعها وقطاعاتها، فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها « النفقات والإيرادات » لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها.

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة «الميزانية» والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش... بحيث يصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية<sup>3</sup>.

#### 2- من الناحية السياسية:

يشكل إعداد الميزانية واعتمادها مجالا حساسا من الناحية السياسية، حيث تعتبر وسيلة ضغط يستعملها البرلمان للتأثير على عمل الحكومة سواء من حيث تعديلها أو حتى رفضها حتى تضطر الحكومة لإتباع نهج سياسي معين، تحقيقا لبعض الأهداف السياسية والاجتماعية.

#### 3- من الناحية الاجتماعية:

إن أهمية الميزانية الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرخاء الاجتماعي، حيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرخاء الاجتماعي، مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات

<sup>1</sup> المادة 03، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>2</sup> المادة 06، من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية.

<sup>3</sup> H.Laufenburger: Budget et Trésor, p 233-256.

التعليمية؛ وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحله وتطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء وإيصال الكهرباء... وغيرها من الخدمات.

كذلك في مجال إعادة توزيع الدخل القومي، حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.

#### 4- من الناحية القانونية:

تمر الميزانية بالأدوار التي يمر بها كل قانون، لذا فإنها تعتبر قانونا من حيث الشكل، وإن كانت تعد حسب الرأي الراجح عملا إداريا من حيث الموضوع، يقصد به تنظيم إيرادات ونفقات الدولة في حدود القوانين القائمة الخاصة بتنظيم المرافق العامة وسن الضرائب، وإذا اقتضى الأمر تغييرا في هذه القوانين الموجودة تعد لها السلطة التشريعية أو تسن قوانين أخرى تحل محلها.

#### المطلب الثاني: القواعد الفنية لتحضير الميزانية العمومية

يتعين على السلطة التنفيذية، وهي بصدد تحضير الميزانية، أن تضع في اعتبارها عددا من القواعد الفنية التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة. وتتمثل هذه القواعد الفنية في ما يلي:

#### أولا: مبدأ وحدة الموازنة

ويقصد به أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي وتتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة في الميزانية كما وافقت عليها السلطة التشريعية ويترتب على مبدأ وحدة الميزانية قاعدة أخرى هي عدم تخصيص الإيرادات أي عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة.

وهناك استثناءات واردة على مبدأ وحدة الميزانية من بينها:

**1- الميزانيات الملحقة:** يقصد بالميزانيات الملحقة الميزانية المنفصلة عن ميزانية الدولة والتي تشمل نفقات وإيرادات بعض المصالح العامة التي لا تعد من الناحية القانونية منفصلة عن الدولة.

فالأصل أن تشمل الميزانية العامة للدولة على إيرادات ونفقات كافة المصالح العامة، غير أنه قد يرى لاعتبارات خاصة فصل إيرادات ونفقات إحدى المصالح العامة عن إيرادات ونفقات الدولة بحيث يصدر بربط ميزانيتها قانون خاص أو يشتمل قانون ربط الميزانية على قسم خاص بها.

وقد تنشر الميزانيات الملحقة مع الميزانية العامة للدولة في وثيقة واحدة، أو في وثائق منفصلة عن الوثيقة الخاصة بميزانية الدولة.

وفي الجزائر أجازت المادة 44 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية اللجوء للميزانيات الملحقة لكن بنفس القواعد المقررة لإقرار الميزانية.

**2- الميزانيات غير العادية ( الاستثنائية ) :** يقصد بالميزانية غير العادية تلك الميزانيات التي توضع لأغراض وقتية أو استثنائية وتمول بموارد استثنائية بحيث لو أدرجت هذه الإيرادات والنفقات في الميزانية العادية للدولة لأدت إلى عدم صحة المقارنات التي تعقد بين ميزانيات السنوات المختلفة.

وبناء على ذلك وجد الرأي القائل بأن الحرص على بيان حقيقة المركز المالي للدولة يستلزم أن تخصص ميزانية منفصلة للنفقات غير العادية وهي نفس الحجة التي يقوم عليها مبدأ وحدة الميزانية .

ويؤخذ على الميزانيات غير العادية أنها تقوم على أساس التفرقة بين النفقات العادية وغير العادية؛ مع أنه ليس من السهل وضع فاصل دقيق بين ما يعد من النفقات العادية وما يعد من النفقات غير العادية ، هذا لأن الميزانيات العادية قد تستخدم لستر الحالة المالية للدولة عن أعين ممثلي الشعب بنقل جانب من النفقات العادية إلى الميزانية غير الاعتيادية باعتبارها من النفقات غير العادية.

**3- الميزانية المستقلة :** أن الكثير من الدول تضع ميزانيات مستقلة للأشخاص المعنوية المتمتعة بالاستقلال الإداري سواء كانت تجارية أم إدارية أم إقليمية إلا أن الاستقلال الإداري لتلك الأشخاص لا فائدة منه إذا لم يتوج باستقلال مالي بإعداد ميزانياتها وتحديد نفقاتها دون إشراف من قبل وزير المالية وأن المصادقة على التقديرات المتعلقة بنفقاتها ومدخلها لا يتم من قبل البرلمان بل من قبل الأجهزة المحددة في القانون المنظم لهذه الهيئات وهذه الهيئات تتحمل العجز في الميزانية دون أن يؤثر ذلك على ميزانية الدولة<sup>1</sup>.

**4- حسابات الخزينة :** تتمثل وظيفة الخزينة في جمع الإيرادات وصرف النفقات المسجلة في قانون المالية والتنسيق بين هاتين العمليتين ، غير أن التنسيق ليس أمراً سهلاً ذلك أن الخزينة قد تحصل على مبالغ نقدية لا يمكن اعتبارها إيرادات وتقوم بصرف نفقات تعود إليها لاحقاً كإقراض الموظفين أموالاً لإنجاز سكنات أو شراء سيارات على أن يتم إرجاعها على دفعات، أو أن تقوم الدولة بشراء سلعة لتقوم ببيعها بسعر أعلى وهذه العمليات لا يمكن اعتبارها إيرادات ولا نفقات، كذلك الشأن بالنسبة للتأمينات التي يدفعها المقاولون والموردون للدولة عند تعاقدهم معها كضمان إذا وقع ما يشغل ذمتهم بالمسؤولية بحيث إذا لم يقع منهم ما يحرك مسؤوليتهم وجب على الدولة رد التأمينات إليهم، فدفع هذه التأمينات لا يعتبر إيراداً، كما أن ردها لأصحابها لا يعد نوعاً من النفقة.

### ثانياً : مبدأ توازن الموازنة العامة

أقرت النظرية التقليدية التوازن السنوي بين النفقات والإيرادات العامة بشكل مطلق، واعتبرت أن أحسن إدارة مالية تتطلب التوازن بين جانبي الموازنة، من جهة، والرغبة في تفادي مخاطر العجز في الموازنة وما قد يترتب على تغطيته من أثر تضخمي، أو فائض لا تستطيع الدولة التصرف به من جهة أخرى.

ففي الجزائر كان مبدأ التوازن سابقاً مرتبطاً بالمخطط السنوي أو المتعدد السنوات للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك نظراً للتوجه الاقتصادي الاشتراكي الذي انتهجته الدولة.

<sup>1</sup> دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، 2014، ص 74.

فقانون المالية إذن يحدد طبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها في إطار التوازنات العامة المسطرة في هذه المخططات، إلا أنه مع المنعرج الاقتصادي في سنة 1988 أصبح توازن ميزانية الدولة يأخذ بعين الاعتبار مبدأ اقتصاد السوق ومبدأ نفقات رأس المال، ويعتبر هذا المبدأ عنصراً من العناصر الهامة للسياسة الاقتصادية والمالية في الجزائر، فميزانيات الدولة تقتصر فقط على ذكر الطرق والوسائل التي تضمن هذا التوازن. لكن توازن الميزانية المحض يدل على العلاقة الموجودة بين رصيد الموارد النهائية ( خارج الاقتراض ) والنفقات النهائية ( نفقات التسيير و نفقات التجهيز ) للميزانية العامة للدولة.

### ثالثاً: مبدأ تخصيص الموازنة

يقضي هذا المبدأ أن تكون الموارد والنفقات شائعة فلا يجوز تخصيص إيرادات معينة لمقابلة نفقات معينة، لأن التخصيص قد يفقد الموازنة العامة مرونتها؛ فضلاً عن أنه قد يؤدي إلى الإسراف إذا كان حجم الإيراد المخصص للنفقة كبيراً، أو قد يخل بأداء الخدمة إذا كان حجم الإيراد المخصص للنفقات يقل عن النفقات اللازمة لأداء الخدمة. مثال على تخصيص إيراد معين لمواجهة مصروف معين: إيراد رسوم جمركية يخصص لمصروفات وزارة التربية والتعليم. والاستثناء من هذا المبدأ :

أ- تخصيص أموال الزكاة لمنطقة معينة للصرف منها على أعمال الخير في نفس المنطقة؛

ب- تحصيل رسوم المغادرة من المطارات للصرف منها على تحسين أوضاع تلك المطارات؛

ت- تحصيل رسوم على الطرق للصرف منها على تحسين أوضاع الطرق.

وفي الجزائر عندما يوافق على مشروع قانون المالية، يمكن للوزير أن يستعمل اعتمادات الميزانية وفق قاعدة التخصيص بالفصول والتي تنص على أن " تخصص الاعتمادات وتوزع حسب الحالات على الفصول أو القطاعات التي تضمن النفقات حسب طبيعتها أو غرض استعمالها "

### رابعاً: مبدأ سنوية الموازنة

يقصد بسنوية الميزانية أن يحدث توقع أو إجازة نفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية كل عام، ولهذا المبدأ أسس معينة لا تنطبق بالضرورة مع بداية السنة الميلادية، فهي تختلف من دولة لأخرى كما هو الحال في الجزائر، فرنسا، وسوريا تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر، ففي بعض الدول تبدأ من 01 أبريل كما هو الحال في إنجلترا وألمانيا أو في جويلية كما في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>1</sup>؛ والسبب في اختيار الفترة الزمنية بسنة يرجع إلى :

أ- إمكانية تغطية جميع العوامل الموسمية التي تؤثر على الإنفاق العام وعلى الموارد العامة ؛

ب- أن إعداد الميزانية ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتاً وجهداً لا يقل عن السنة ؛

ت- أنه يصعب إعداد تقديرات دقيقة لبعض النفقات والموارد إذا زادت مدة الميزانية عن سنة وذلك لبعد الفترة وضعف الرقابة.

ويستثنى من هذا المبدأ:

<sup>1</sup> حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014، ص 171.

أ- الميزانية الاثناعشرية: وتلجأ الدول إلى هذا الأسلوب في ظروف معينة لا تتمكنها من تقدير أرقام ميزانياتها كحالات الحروب فتلجأ إلى إقرار اعتمادات شهرية على أساس ميزانية السنة المنتهية .

ب- الاعتماد الإضافي: في بعض الأحيان قد يحدث خطأ في تقدير أرقام بنود الميزانية أو عدم إقرار نقطة معينة بالكامل لعدم ظهور الحاجة إليها عند إعداد الميزانية ، ولذلك تلجأ الدولة إلى إقرار اعتمادات إضافية تلحق بالاعتمادات الأصلية الخاصة بها، أو لتمويل نفقة لم تدرج لها اعتمادات في الميزانية .

ت- ميزانية البرامج: بدأ اتجاه جديد في بعض الدول يعبر استثناء من مبدأ سنوية الموازنة، ويرجع هذا الاستثناء لظهور فكرة وضع البرامج والخطط الاقتصادية لعدة سنوات .

وقد يتم اعتماد هذه البرامج من الناحية المالية في صورة موافقة على مبدأ الارتباط بنفقات البرنامج على أن يقيد في كل ميزانية سنوية المبلغ اللازم لتغطية نفقة الجزء المنفذ من البرنامج خلال هذه السنة.

وقد يتم اعتماد البرنامج بتجزئة الارتباط على عدة سنوات، والموافقة في كل سنة على الارتباطات المتعلقة بالجزء المطلوب تنفيذه خلال العام.

#### خامساً: قاعدة الوضوح

تقضي هذه القاعدة أن تتسم الميزانية العامة بالوضوح الكافي الذي يساعد على فهم محتويات وتفصيلات الميزانية حيث لا تدرج اعتمادات مجمله بل مفصلة ، ومن أساليب الوضوح تبويب الميزانية وعرضها بوسائل بسيطة ومقبولة بالإضافة إلى إمكانية استخدام الأشكال الهندسية والرسومات البيانية .

#### سادساً: قاعدة المرونة

ويقصد بها سهولة تنفيذ الميزانية ، وذلك بمراعاة الاحتمالات المختلفة التي قد تواجهها خلال السنة ، والبحث عن بدائل لهذه الاحتمالات .

ومن أساليب تحقيق هذه القاعدة ( المبدأ ) :

أ- السماح بالنقل بسهولة من بند لآخر في الباب الواحد؛

ب- إمكانية النقل من مجموعة اعتمادات داخل باب واحد في جهة إلى اعتمادات نفس الباب في جهة أخرى .

#### المطلب الثالث: مراحل إعداد الميزانية

##### أولاً: إعداد الميزانية العامة

تمر مرحلة إعداد الميزانية بمراحل وهي كالتالي:

#### 1. إجراءات تحضير وإعداد الميزانية العمومية

تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية العمومية أن نتطرق إلى السلطة المختصة بتحضير الميزانية والإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية، وأخير الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية.

أ- السلطة المختصة بتحضير الميزانية العمومية:

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات الاعتبار الأول، تعبير الميزانية العمومية عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة والاعتبار الثاني، إن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم متطلبات هذه الإدارة من النفقات والاعتبار الثالث أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالقدرة المالية للاقتصاد الوطني، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد وأخيرا الاعتبار الرابع، أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

فالسلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية العمومية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تخص اعتماد الميزانية العمومية.

فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرفق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة، كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية العمومية.

و من ثم فإنه يتم تكليفها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها الدولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية، وأخيرا فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقلبة، ولذا فإنه يجب أن يطبع الانسجام والتوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة.

ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية، فأعضاء البرلمان يحاولون غالبا بكافة السبل الممكنة كسب رضی ناخبهم عن طريق إعداد ميزانية ترضي منتخبيهم لا تراعي فيها التقنية من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات من جهة أخرى، مما يؤدي في الأخير إلى إخراج ميزانية غير متناسقة ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط وبرامج الحكومة المستقبلية، بالرغم من ذلك فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد وتحضير الميزانية، كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق لها التصويت عليها بالموافقة، وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجيهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية<sup>1</sup>.

#### ب- الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية العمومية

جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

ويعنى آخر فإن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من النفقات، وما تتوقع الحصول عليه من الإيرادات خلال السنة المالية

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 422.

الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها، وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها ويكون من سلطاتها إجراء التعديلات

الجوهرية التي تراها ملائمة، ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، وتقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي (نفقات وزارة المالية) وتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها، وتتولى إدارة الميزانية بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقاً بمذكرة تفسيرية، وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية، ويتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.

### ت- تقنيات تقدير النفقات والإيرادات:

يمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق:

ت-1- **تقدير النفقات** : يقوم كل مرفق بتحديد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضاف إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة، ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالإعتمادات باستخدام عدة طرق<sup>1</sup>:

● **الاعتمادات المحددة والاعتمادات التقديرية** : تتمثل الاعتمادات المحددة في تلك الاعتمادات التي يمكن تحديد أرقامها على نحو دقيق في الميزانية كمرتبات وأجور الموظفين ونفقات المرافق العامة التي استقرت خدماتها وتكاليفها، أي التي تكون لها خبرة في تقدير نفقات مستعملة، مما يعني عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لها أما الاعتمادات التقديرية فيقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب، وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم تعرف نفقاتها على وجه التحديد، ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتمادات التقديرية دون الرجوع إلى السلطة التشريعية.

● **اعتمادات البرامج** : وهي تتعلق بالمشاريع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذها بطريقتين :

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

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

ت-2- **تقدير الإيرادات** : يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية إلا أنه يرتبط أساساً بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية، التي قد تطرأ على الاقتصاد الوطني من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة في السنة المالية المقبلة، ويتم تقديرها باستخدام عدة طرق وهي :

<sup>1</sup> محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص 307.

- **التقدير الآلي** : تعتمد هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية بتقدير الإيراد المتوقع الحصول عليه، وتستند على قاعدة السنة قبل الأخيرة إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت، وفقا لهذه الطريقة إضافة نسبة مئوية على آخر موازنة نفذت.
- **طريقة إضافة الزيادات** : على أساس متوسط الزيادات التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة، وتتميز بتحديد حجم الإيرادات والنفقات بصورة تحفظية، إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت، فغالبا ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى، وبالتالي من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.
- **التقدير المباشر** : تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة، على حدا وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة المباشرة تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن تتوقع حجم مبيعاتها للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية لموضوع الميزانية الجديدة، وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات فإن المختصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جدا من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها، ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والمتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب من الواقع.
- **منهج المعدل الفعلي (Effective rate approach)**: طبقا لهذا المنهج، يجري التنبؤ بإيرادات كل ضريبة بضرب وعاء الضريبة المتوقع في معدل الضريبة الفعلي المقابل، ويتم حساب المعدل الفعلي للضريبة بقسمة الضريبة المحصلة عن آخر فترة متاحة على الوعاء المقدر للضريبة، وعملا بمبدأ الشفافية يلزم الإفصاح عن الطريقة التي يتم بها حساب المعدل الفعلي للضريبة، والافتراضات الاقتصادية التي يقوم عليها التنبؤ بوعاء الضريبة، وأية تعديلات تجري<sup>1</sup>.
- **منهج المرونة (Elasticity approach)**: يقيم هذا المنهج علاقة تجريبية مستقرة بين النمو في الإيرادات المحصلة عن كل ضريبة ونمو الوعاء الضريبي المقابل، وهي علاقة يطلق عليها تحديدا اسم " المرونة " وطبقا لهذا المنهج تحسب الزيادة المتوقعة في الإيرادات بضرب الزيادة المتوقعة لوعاء الضريبة في المرونة، وإضافة الأثر المقدر للتغيرات في هيكل الضريبة، وفي إدارة الضريبة والامتثال الضريبي.
- **المنهج القائم على نموذج (Model-based approach)**: تستخدم بعض الدول المتقدمة نماذج كلية للتوازن العام لإصدار توقعات الإيرادات التي تأخذ في الحسبان علاقة الاعتماد المتبادل بين النظام الضريبي والاقتصاد. وتستخدم بعض البلدان الأخرى عينة من الإقرارات الضريبية لبناء نماذج محاكاة مصغرة تصف الأحكام الفعلية لقانون الضرائب، ثم تستخدم هذه النماذج في إصدار توقعات على المستوى الجزئي قبل أن تصل بها في النهاية إلى مستوى المجملات، ويمكن أن يكون ذلك مفيدا بصفة خاصة في التنبؤ بإيرادات استخراج الموارد الطبيعية.

<sup>1</sup> دليل شفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، و.م.أ، 2007، ص 64-65.

ومنهج المعدل الفعلي، أو منهج المرونة، يمكن استخدامهما لإصدار توقعات على أساس السياسات الجارية، بينما يمكن استخدام نماذج المحاكاة المصغرة لإصدار تقديرات لأثر التغييرات الضريبية على الإيرادات .

• **منهج الاتجاه العام والارتباط التلقائي (Trend and autocorrelation approach):** من الصعب ربط

تطورات الإيرادات في حالة الإيرادات غير الضريبية المستمدة من أرباح ورسوم معينة، أو من أرباح الشركات، أو من قيم الممتلكات بالمتغيرات الأساسية التي تكمن وراء هذه التطورات في الاقتصاد الكلي . وفي مثل هذه الحالات، قد تكون الاتجاهات العامة السابقة هي المنهج العملي الوحيد لعملية التنبؤ . ولتحقيق الشفافية، يجب توضيح الطريقة التي تم بها تحديد الاتجاهات العامة الأساسية، إلى جانب المعلومات المحددة ذات الصلة التي تؤثر على التوقعات .

**ثانياً: اعتماد الميزانية**

بعد إعدادها من السلطة التنفيذية يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية بغرض اعتماده تطبيقاً لقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ وذلك حسب المراحل الأساسية التالية:

**1- المناقشة**

تعتبر الميزانية تنبؤ وتقدير للإيرادات والنفقات عن سنة مقبلة، فيجب إذن أن تعرض للمناقشة البرلمانية قبل البدء في تنفيذها حتى لا يوضع البرلمان أمام الأمر الواقع .

ولكن قد يحدث وأن تطول المناقشات البرلمانية بحيث تبدأ السنة المالية الجديدة قبل اعتماد الميزانية، فما هو السبيل إذن لضمان سير الأداة الحكومية مع عدم الإخلال بقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ؟ والسبيل في ذلك هو إتباع نظام الميزانيات المؤقتة .

كما يحدث أحيانا أن لا تكفي الاعتمادات المقررة لتغطية النفقات المخصصة لها، فتضطر الحكومة أن تلجأ إلى البرلمان مرة أخرى للحصول على إذنه باعتمادات إضافية تنفيذاً لقاعدة أسبقية الاعتماد البرلماني على كل نفقة .

في الجزائر يتم إيداع مشروع قانون المالية مرفقاً بجميع الوثائق المرتبطة به لدى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، ويقوم هذا الأخير طبقاً للقانون، وللقوانين والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط .

تقوم اللجنة المالية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة ومناقشة مشروع القانون مع ممثل الحكومة ( وزير المالية ) ، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي من ملاحظاتها واقتراحاتها، مع مراعاة أحكام المادة : 121 من الدستور<sup>1</sup> .

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات والوزارات .

**2- التعديل**

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية، المادة 121 من الدستور، العدد 63 ، الجزائر، المؤرخ في 16 نوفمبر 2008.

تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد لآخر، ففي فرنسا مثلاً يقيد دستورها لعام 1958 من حق البرلمان في تعديل مشروع الميزانية الذي تقدمه الحكومة لأن ذلك من شأنه الإنقاص من الإيرادات وزيادة النفقات، لذلك أن الميزانية تمثل كلا متجانسا، وأن إطلاق التعديلات قد يضر بالمصلحة العامة.

وفي الجزائر، يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني، شريطة التقييد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على ما يلي :

"لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها"

و يمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة، الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل سياسية ودستورية.

### 3- التصويت

بعد المناقشة والتعديل يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية.

وخلافاً لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية باباً باباً، فإن المادة 70 من خلال القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى أن التصويت على الميزانية العامة يتم بصورة إجمالية، خلافاً لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها باباً باباً وفصلاً فصلاً ومادةً مادةً.

كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على ما يلي:

"يصادق البرلمان على قانون المالية من مدة أقصاها خمسة وسبعون يوماً من تاريخ إيداعه، طبقاً للفقرات السابقة، في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقاً، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر"

### ثالثاً: تنفيذ الميزانية العامة

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية، من أجل قيام الجهات والهيئات الإدارية المختصة بتنفيذها في الميدان، أي الانتقال من مجال التقدير والتوقع للسنة المقبلة إلى مجال الواقع الملموس في وقت حاضر، سواء من حيث: تحصيل الإيرادات وجبايتها، أو صرف النفقات المعتمدة<sup>1</sup>.

### ● تحصيل الإيرادات

يعتبر رقم حصيلة إيرادات ممتلكات الدولة واستغلالاتها رقماً تقريبياً للحصيلة المنتظرة، وقد تنقص الحصيلة الفعلية عن هذا الرقم أو تزيد عليه، بحسب درجة العناية بإدارة هذه الممتلكات والاستغلالات وبحسب الظروف الاقتصادية، وتتولى تحصيل هذه الإيرادات المصالح المشرفة على هذه الممتلكات والاستغلالات.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 446.

وتتولى الوزارات المختلفة تحصيل الرسوم المقررة كل في حدود اختصاصها، فتتولى وزارة التربية والتعليم الرسوم الدراسية، وتحصل وزارة العدل الرسوم القضائية وهكذا، وتتوقف الحصيلة الفعلية لهذه الرسوم على درجة إقبال الأفراد على الخدمات التي تحصل عنها الدولة الرسوم.

أما عن تحصيل الضرائب فتتولاه مصالح مختلفة تتبع وزارة المالية وهي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة..

و يخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ والقواعد الرئيسية تتمثل أساسا فيما يلي:

- يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة مالية أساسية هي :عدم تخصيص الإيرادات ومعناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزانة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز، على أنه يمكن أن يرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات متعلقة بتخصيص موارد بعض القروض العامة أو الضرائب لأغراض أو فئات معينة؛
- تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز، غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية:

✓ الميزانيات الملحقة ؛

✓ الحسابات الخاصة للخزينة؛

✓ أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسرى على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات.

تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها، حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك، خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة.

كما أنه يمنع منعا باتا تحصيل الضرائب المباشرة أو غير المباشرة غير المرخص بها بموجب القوانين والأوامر والمراسيم والقرارات والتنظيمات المعمول بها مهما كان نوعها أو تسميتها، وإلا تعرض المستخدمون الذين قد يعدون السجلات والتعريفات والذين يواصلون تحصيل الضرائب للملاحقات المقررة ضد المختلسين.

### ● صرف النفقات

إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة ومتوقعة فان قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة.

تحكم صرف النفقات العامة قاعدة تخصيص الاعتمادات التي تعني أن توزع النفقات على مختلف الوزارات، وبالنسبة لمختلف الأبواب في صورة اعتمادات معينة ومحددة لكل منها، عملا لمبدأ التخصيص السالف الذكر.

كما يقصد بهذه القاعدة أيضا عدم رصد مبلغ إجمالي للنفقات تنصرف فيه الإدارة كما تشاء، مما يترتب عنه عدم تحويل اعتماد من باب أو مجال إلى آخر .

يمر صرف النفقة العامة بعدة مراحل، وتتمثل فيما يلي:

✓ الارتباط بالنفقة(أو عقدها):

وهي عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب التزاما على عاتق الإدارة العامة (تعين الموظف، إبرام صفقة مع مقاول)، أي ميلاد ووجود دين في ذمة الإدارة العامة.

✓ **تصفية أو تحديد النفقة :**

و هو التقدير الفعلي والحقيقي للمبلغ (التقويم النقدي) الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله.... إلخ

✓ **الأمر بالصرف :** بعد معرفة مبلغ النفقة تحديدا، يقوم الشخص المختص (الوزير، المدير)... بإصدار الأمر إلى المحاسب بدفع ذلك المبلغ إلى شخص معين، بموجب وثيقة مكتوبة تسمى: الأمر بالصرف.

وهناك الآمرون بالصرف الرئيسيون والآمرون بالصرف الثانويين

✓ **الصرف :** يقصد بهذا الإجراء الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب، بعد التأكد من المستندات والمحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العامة إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للآمرين بالصرف بها حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة، من حيث مطابقتها للقانون.

**المطلب الرابع: أساليب إعداد الميزانية العامة**

هناك عدة أساليب لإعداد الميزانية العامة للدولة نستعرضه كالآتي:

**1- الأسلوب التقليدي ( موازنة البنود ) :** اهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي ، ففي ظل هذه الميزانية يتم التركيز على الاعتمادات بحيث تأتي الميزانية في شكل اعتمادات وبنود ويتم التأكد من قبل أجهزة الرقابة المالية من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها ، وأن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية .

عانى نظام موازنة البنود والاعتمادات، أو موازنة الرقابة من اختلال هيكله يكمن في بنية النظام، وأتى هذا الاختلال كنتيجة مباشرة لعدد من السلبات التي يمكن تلخيصها على النحو التالي<sup>1</sup>:

✓ صعوبة التعرف على برامج العمل والمشروعات التي تنوي الحكومة القيام بها أو تطوراتها، وكذلك صعوبة قياس كفاءة الوحدات الحكومية المختلفة، حيث تقتصر موازنة الرقابة على توزيع الاعتمادات المالية على مختلف الأجهزة الحكومية، ثم تقوم بالرقابة عليها لتحديد مسؤوليتها عن أي انحراف أو تجاوز في تنفيذ الأعمال، دون الاهتمام بالأعمال التي تنجزها الحكومة، وكأن تنفيذ الموازنة يستهدف صرف كميات مالية على بنود محددة في قطاعات الدولة المختلفة بغض النظر عن مخرجات أو منجزات ذلك الإنفاق، وهو ما يؤدي إلى إهدار الأموال العامة دون تحقيق إنجازات ملموسة؛

✓ إعداد تقديرات الموازنة على أساس متوسط تقديرات عدد من السنوات المالية وفي ضوء الإنفاق الفعلي للسنة المالية السابقة، فلا تعبر هذه التقديرات عن الاحتياجات الفعلية أو الإنتاجية المرجوة من الإنفاق أو الإطار الزمني لهذه الإنتاجية؛ وعلى ذلك تمثل اعتمادات النفقات العامة قيودا على حرية الجهات بعدم تجاوز المدرج في الموازنة وإلا تعرضت للمساءلة؛

<sup>1</sup> مرصد الموازنة العامة وحقوق الإنسان، الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول، أوراق السياسات 12، مارس 2015، ص 3-4.

✓ تقتصر الرقابة في ظل هذا النوع من الموازنات على الرقابة الحسابية التي تهدف إلى التأكد من عدم تجاوز الإعتمادات مع تلك الواردة بالموازنة دون الاهتمام بالأهداف والغايات لتلك الإعتمادات، الأمر الذي يعطي مساحة واسعة لنمو الفساد من خلال تأمين مستندات قانونية للنفقات دون أن يقابلها إنجازات متحققة؛

✓ تفتقر هذه الموازنة إلى وسائل لمتابعة تنفيذ الأعمال والمشروعات وتكلفتها ومدى تحقيق أهداف الإنفاق، إذ أن الموازنة غالبا ما تنفصل عن خطة التنمية، حيث لا توجد آلية لضمان ربط أجهزة الموازنة بأهداف التخطيط، مع وجود معايير لقياس الأداء وتحليل التكاليف والعوائد عند توزيع الاعتمادات بين أوجه الإنفاق الحكومي، فلا يتكامل الجهاز الحكومي للدولة، وتعمل الأجهزة بمعزل عن بعضها البعض، فلا تتحقق التنمية التي استهدفتها خطة التنمية الاقتصادية الاجتماعية؛

✓ اختلاف الوحدة التنظيمية التي تعد كل من الخطة والموازنة، وعدم مراعاة السياسة المالية لأهداف الخطة، وبذلك تفشل الموازنة بعد تنفيذها في إنجاز هذه الأهداف؛

✓ إن أسلوب موازنة الرقابة يعيق تقدير الإنفاق الكلي لأغلب وظائف وخدمات قطاعات الدولة، حيث لا يمكن معرفة حجم الإنفاق الكلي على مشروع واحد تشترك في تنفيذه جهات متعددة لكل منها اعتماداتها الخاصة، وهو ما ينتج عنه تزايد تقديرات الإنفاق العام من سنة لأخرى بما يمثل إهدارا مستمرا لموارد الدولة.

إزاء هذه المشكلات التي يعاني منها نظام موازنة رقابة البنود والاعتمادات كان لابد من التفكير في التحول إلى نظام آخر يكفل الاستخدام الأمثل لموارد المجتمع المتاحة بما يحقق فعالية الإنفاق العام وبلوغ أهدافه، ألا وهو نظام ميزانية البرامج والأداء.

2- **ميزانية البرامج والأداء<sup>1</sup>** : لتلاني أوجه القصور في ميزانية البنود تم استحداث هذه الميزانية والتي تقوم على الاهتمام والتركيز على الإنجازات التي تتم إذ أن الميزانية تعتمد لتحقيق أهداف معينة وليس مجرد شراء سلع وخدمات، ومن ثم فميزانية البرامج والأداء تهتم بطبيعة أنشطة وأعمال الأجهزة الحكومية أكثر من اهتمامها بموضوع الإنفاق، وتلقي الضوء على العمل الذي تم أو الخدمة التي أنجزت للتأكد من أن النتائج التي تحققت توازي ما كان مخططا له . وهل تكاليف الخدمة أو العمل مناسبة أو مرتفعة ؟

ولقد أورد المجلس الاقتصادي الاجتماعي للأمم المتحدة تعريفا شاملا لموازنة البرامج والأداء على النحو التالي:  
ميزانية البرامج والأداء هي التي تقرر:

- الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسية التي من أجلها طلبت الأموال؛
- اقتراح البرامج التي تناسب كل اختصاص مع تحديد المشروعات أو الأنشطة تحت كل برنامج بهدف تحقيق الأهداف في نطاق الاختصاصات المختلفة؛
- تكاليف البرامج والمشروعات أو الأنشطة المختلفة؛
- البيانات الكمية والنوعية عن البرامج والأنشطة والمشروعات المقترحة؛

<sup>1</sup> دليل إصلاح الميزانية، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المرتكزة على النتائج والمدعمة لمقاربة النوع الاجتماعي، وزارة المالية والمخصصة، المملكة المغربية، 2005، ص 25-29.

- الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج؛
- مصادر وكمية كافة الأموال المحصلة وكافة النفقات.

ولا تهدف هذه الموازنة إلى رقابة المال العام فحسب بل تهتم أيضا ببيان الوظائف والأنشطة والمشروعات التي تقوم بها الحكومة وقياس مدى كفاءة الحكومة في إنجاز الأعمال بقصد رفع مستوى الإدارة وترشيد الإنفاق العام والقضاء على الإسراف.

فهذه الموازنة تترجم الأهداف المقررة إلى عدد من برامج الأعمال المحددة ثم إلى تفصيلاتها من أنشطة أو مشروعات واضحة المعالم، ثم تشكيل الوحدات التنظيمية التي يعهد إليها أمر تنفيذ تلك البرامج، ثم تدبير الإيرادات الضرورية للإنفاق على عملية التنفيذ أو الإنجاز. هذا وتمتد عملية التنفيذ لتشمل دورة الموازنة بأكملها، ويمكن القول من الناحية النظرية أن هذه الموازنة عبارة عن الرباط الذي يربط بين الأهداف الموضوعية وبين الأنشطة التي يجب تنفيذها، حيث تهتم تلك الموازنة بتقرير الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل في نطاق الاختصاصات الرئيسية التي طلبت الأموال من أجلها، واقتراح البرامج التي تناسب كل اختصاص مع تحديد المشروعات والأنشطة تحت كل برنامج بهدف تحقيق الأهداف في نطاق الاختصاصات المختلفة، ومن ناحية أخرى يترتب على الأخذ بهذه الموازنة تحديد تكاليف البرامج والأنشطة المختلفة استنادا إلى بيانات كمية ونوعية عن تلك البرامج والأنشطة، مع تطوير الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذها، فضلا عن إبراز مصادر وكميات الأموال المحصلة وكافة النفقات.

إن أسلوب العمل بموازنة البرامج والأداء يتطلب قياس إنتاجية الإنفاق العام من خلال ربط مدخلات العمل الحكومي بمخرجاته، بمعنى ترشيد الإنفاق، كما يستهدف النظام خدمة الإدارة ومساعدتها على اتخاذ قرارات الإنفاق في ضوء الخطط والبرامج الموضوعية في ظل ترشيد الإنفاق وتوجيه الفائض لتنفيذ تلك الخطط والبرامج والاهتمام بالمساءلة عن الأداء في نفس الوقت بمعنى الحفاظ على الرقابة المالية باعتبارها هدف موازنة البنود والاعتمادات.

إن لب اهتمام موازنة البرامج والأداء يكون بالإنجاز نفسه أكثر من اهتمامها بوسائل الإنجاز، بمعنى أنها موازنة تظهر طبيعة البرامج الحكومية أو الإنجازات التي تتم في هذه البرامج، وعليه فإن هذه الموازنة تغاير موازنة الرقابة حيث أن الأخيرة ينصب اهتمامها على ما في الموازنة من اعتمادات وبنود، بمعنى أنها تهتم بما تشتريه الحكومة، ولكنها لا تبين لماذا تشتري الحكومة تلك الأشياء؟ أي أنها لا توضح طبيعة البرامج الحكومية أو مدى الإنجاز الذي يتحقق تحت تلك البرامج عاما بعد عام.

**3- ميزانية التخطيط والبرمجة:** ظهر هذا الأسلوب نتيجة الحاجة إلى ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة. فهذه الميزانية تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة وهي تعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمنافسة لتحقيق أهداف معينة. وهكذا تعطي لوظيفة التخطيط الأولوية على كل من وظيفة الرقابة على الصرف أو غدارة النشاط الحكومي من خلال البرامج. وبذلك فهي تجمع بين الأبعاد الثلاثة للميزانية (تخطيط، تنفيذ، رقابة)

**4- الميزانية على الأساس الصفري (ميزانية قاعدة الصفر):** نتيجة لأن أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة قد واجه بعض الصعوبات عند التنفيذ نظرا لعدم اهتمامه بتحديد الأولويات بين البرامج الجديدة ولا يهتم بتقييم البرامج الحالية، ظهر اتجاه حديث في إعداد الميزانية يركز على كيفية تحقيق الأهداف وتوفير وسائل تقييم أثار مستويات التمويل. ويمكن تعريف نظام ميزانية قاعدة الصفر بأنه أسلوب عمل إداري منظم يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة و يسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج. ويتم تطبيق الميزانية الصفرية عبر خمسة خطوات وهي كالآتي<sup>1</sup>:

- **مواءمة هيكل البرامج:** تتضمن
  - تجميع كل الأنشطة الرئيسية للجهات الحكومية بحسب الإدارات؛
  - ربط كل الأنشطة بمخرجات البرامج والأهداف الإستراتيجية التي يتم الإتفاق عليها مع مجلس الوزراء.
- **توزيع التكلفة:** وذلك عن طريق تحديد تكلفة الأنشطة من الأسفل إلى الأعلى وتجميع كافة تكاليف الأنشطة للوصول لإجمالي الميزانية للجهات الحكومية.
- **المعايرة القياسية:** وهذا عن طريق تحديد العناصر الرئيسية للتكلفة على مستوى النتائج والمخرجات ومناقشة ذلك باستخدام أفضل الممارسات الداخلية والمعايير القياسية.
- **عمل التقديرات ( التنبؤات):** التنبؤ ( تقدير) ميزانية ثلاثية كاملة استنادا إلى توقعات الإيرادات وتحليلات التكلفة ( النفقات)
- **تطبيق الميزانية ومتابعتها:** بواسطة: مقارنة مستويات الإنفاق الحقيقية وتلك الموضوعة في الميزانية، مراقبة مؤشرات الأداء الرئيسية.

#### المبحث الثاني: عموميات حول النفقات العمومية

لم تحظى دراسة النفقات العمومية بعناية علماء علم المالية العامة فيما مضى، ويرجع السبب في ذلك إلى أن النفقات العمومية كانت محدودة القدر لاقتصار وظيفة الدولة على شؤون الأمن والقضاء بحيث لم يكن لها تأثير واضح في الحياة الاقتصادية.

فضلا عن أن الدولة كانت حريصة على أن تكون نفقاتها محايدة أي لا تهدف إلى إحداث تغييرات في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة، أما في الوقت الحاضر في أنه بالرغم من قدرة الدولة على زيادة مواردها فإن الدولة لا تحدد على الدوام نفقاتها أولا، بل عليها أن تراعي مدى تأثير ما ستديره من موارد في الحياة الاقتصادية للبلاد.

<sup>1</sup> تطوير إجراءات الميزانية بدولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 08.

ونظرا لزيادة النفقات العمومية للدولة وعمق تأثيرها في الاقتصاد القومي، فضلا عن تحقيق أهداف المجتمع وإشباع الحاجات العامة فالإنفاق العام يعكس لدرجة كبيرة فعالية الحكومة ومدى تأثيرها في النشاط الاقتصادي، وهذا ما سنبرزه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: ماهية النفقات العمومية

#### أولا: تعريف النفقات العمومية

يعرف علماء المالية العامة النفقة العامة بأنها كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص من أشخاص القانون العام إشباعاً<sup>1</sup>؛ لكن هناك من يقدم تعريفاً آخر وهو أن " النفقة العامة بمثابة مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة"<sup>2</sup>

أو تعرف بأنها "مبلغ من المال يخرج من الذمة العمومية للدولة ( خزينة الدولة) أو إحدى المؤسسات التابعة لها بهدف إشباع حاجة عامة"<sup>3</sup>

ويمكن القول أن " النفقة هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام، بقصد إشباع حاجة عامة "

ويتضح من خلال هذا التعريف أن عناصر النفقة العمومية ثلاثة هي:

#### ثانياً: عناصر النفقة العمومية

1- **النفقة العمومية مبلغ نقدي:** إن النفقة العمومية تتخذ طابعا نقديا، أي تتم في صورة تدفقات نقدية ويترتب على ذلك استبعاد جميع الوسائل غير النقدية التي كانت تستخدم في السابق كالوسائل العينية أو تقديم مزايا معنوية من أجل الحصول على ما تحتاجه من خدمات عامة تقدمها للمجتمع.

فقد كانت الوظائف العمومية غير مأجورة، ويمنح الشخص الذي يقوم بهذه الخدمة شيء عيني أو معنوي كمنحه جزء من أملاك الدولة، أو الألقاب أو الأوسمة، ولكن نتيجة لاستخدام النقود في الاقتصاديات المعاصرة حيث انتهى عصر الاقتصاد العيني وأسلوب المقايضة في التبادل، فقد تم إحلال الأسلوب النقدي للدفع في جميع المعاملات الحكومية ولهذا الأسلوب عدة مزايا وخاصة في المعاملات الحكومية أهمها:

- تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية بين أفراد المجتمع لتغطية النفقات العمومية؛
- تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع في تقويم جهودهم وتقدير مرتباتهم وأجورهم؛
- عدم وجود صعوبات إدارية في تحقيق هذا الأسلوب بالإضافة إلى سهولة مراقبته.

فالطابع النقدي للنفقة العمومية يتمثل فيما تدفعه الدولة أو هيئاتها العمومية للحصول على الموارد الإنتاجية من سلع وخدمات، وعلى سلع استهلاكية تحتاجها للقيام بنشاطاتها كدفع مرتبات وأجور العاملين ودفع مستحقات الموردين والمقاولين، والإنفاق على الجيش وقوات الأمن والإنفاق على الخدمات والمرافق العمومية.

<sup>1</sup> حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، 1998، ص 398.

<sup>2</sup> أمير يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة، 2010، ص 27.

<sup>3</sup> طاوش قندوسي، تأثير النفقات العمومية على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر (1970-2012)، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2013/2014، ص 23.

وبذلك لا يعد من قبيل النفقة العمومية ما تدفعه الدولة بصورة عينية كتقديم خدمات دون مقابل كالإعفاء من سداد إيجار المساكن أو نفقات العلاج والتعليم وأجور المواصلات بالنسبة لبعض موظفي الدولة.

**2- النفقة يقوم بها شخص عام:** لا يعتبر المبلغ النقدي المنفق في سبيل تحقيق مصلحة عامة من قبيل النفقات إلا إذا صدر من شخص عام ويقصد بالشخص العام ما ينتمي إلى أشخاص القانون العام: وهي الدولة والهيئات العمومية المحلية والمؤسسات العمومية ذات الشخصية المعنوية، وقد تشمل الولايات والفدراليات في الدول الاتحادية والفدرالية. وعلى هذا الأساس لا تعتبر نفقة عامة النفقات المنفقة من قبل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حتى ولو هدفت إلى تحقيق مصلحة عامة وإنما تدرج ضمن النفقة الخاصة ويعتمد في الفكر المالي على معيارين للتفرقة بين النفقة العمومية والخاصة<sup>1</sup>.

**أ- المعيار القانوني:** يعتبر هذا المعيار النفقات العمومية بأنها تلك النفقات التي تقوم بها الأشخاص المعنوية العمومية أي أشخاص القانون العام وهي الدولة، والهيئات العمومية المحلية، والمؤسسات العمومية، وبالتالي فإن النفقات الخاصة هي تلك النفقات التي يقوم أشخاص القانون الخاص وهم الأفراد والشركات والجمعيات وغيرها من المؤسسات الخاصة. فطبيعة نشاط أشخاص القانون العام تختلف عن طبيعة نشاط أشخاص القانون الخاص فالأول يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة ويعتمد في ذلك على السلطات الآمرة أي على القوانين والقرارات الإدارية، بينما يهدف الثاني إلى تحقيق مصلحة خاصة تعتمد على عقود القانون الخاص التي تقوم على مبدأ المساواة بين المتعاقدين.

**ب- المعيار الوظيفي:** يعتمد هذا المعيار على طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة العمومية لا على الطبيعة القانونية لمن يقوم بها كما رأينا في المعيار السابق، فالدولة الآن تمارس نشاطات مماثلة لتلك التي يقوم بها الأفراد، فاعتمد هذا المعيار على اعتبارات اقتصادية واجتماعية للدولة، فتعتبر النفقة العمومية حسب هذا المعيار التي تقوم بها الدولة بصفتها سيادية.

وعلى ذلك، ليست كل النفقات التي تقوم بها الهيئات العمومية تعتبر نفقات عامة، وعلى العكس من ذلك تعتبر نفقات عامة تلك التي تقوم بها الأشخاص الخاصة التي فرضتها الدولة في استخدام بعض سلطاتها الآمرة، على أن تكون هذه النفقات نتيجة لاستخدام السلطات السيادية.

ولهذا يرى بعض الكتاب ضرورة الأخذ بتعريف واسع للنفقة العمومية بحيث يشمل كل النفقات التي يقوم بها القطاع العام أي يشمل النفقات التي تقوم بها الدولة، والهيئات العمومية الوطنية والمحلية، والمؤسسات العمومية، والمشروعات العمومية. وبالاعتماد على المعيارين السابقين معا تعتبر النفقة العمومية هي تلك النفقة التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون العام في مجال نشاطه العام.

فالمبالغ التي ينفقها الأفراد الطبيعيون في مجال الخدمة العمومية للمجتمع مثل التبرع ببناء مدرسة أو مستشفى لا تعتبر نفقة عامة حيث يشترط أن تخرج النفقة العمومية من الذمة المالية لأحد أشخاص القانون العام<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007، ص 35.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 40.

3- أن تهدف إلى إشباع حاجة عامة<sup>1</sup>: إن غاية النفقات العمومية هي إشباع الحاجات العمومية بغض النظر عن الخلافات في معايير التفرقة بين الحاجة العمومية والخاصة فإننا نعتبر أن الحاجات العمومية هي تلك التي تقوم الدولة بإشباعها عن طريق النفقات العمومية.

وتختلف الأنظمة السياسية في تحديدها لهذه الحاجات والتي تقوم بإشباعها ففي النظم الدكتاتورية يقرر الحاكم الفرد ما هي الحاجات العمومية التي يتعين على الدولة إشباعها، وفي الدول التي تأخذ بنظام الحزب الواحد تقوم اللجنة المركزية للحزب بتحديد هذه الحاجات العمومية ويتم تحديدها في النظم الديمقراطية عن طريق التصويت ( الاستفتاء الشعبي، المجالس التي تمثل الشعب) وبقدر الاختلاف في الأنظمة السياسية يكون التفاوت في حجم ونوع الحاجات العمومية، ورغم ذلك فإن هذا الاختلاف لا يتوقف على تعدد الأنظمة وسياستها بل يتوقف على عديد التغيرات كدرجة التقدم الاقتصادي والثقافي للمجتمع والحالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة التي تتفاوت نسبتها وفعاليتها وتباين درجة قوتها، باختلاف المجتمعات وفي نفس المجتمع من وقت لآخر، ولهذا تختلف الحاجات العمومية التي تشبعها الدولة عن طريق نفقاتها العمومية بما يتوافق مع أهدافها المرجوة من الإنفاق التي قد تكون أهدافا مالية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية.

#### المطلب الثاني: ضوابط النفقة العمومية والعوامل المحددة لها

إن انفراد السلطة العمومية بقرار إقرار النفقات العمومية لا يعني المضي بها قدما إلى مستويات غير محددة وإنما يكون وفق معايير ومحددات تضبط الحجم الضروري والنوع الأمثل للنفقات العمومية الواجب تنفيذها حرصا على إضفاء الفعالية في أثرها على الاقتصاد والمجتمع.

#### أولا : ضوابط النفقة العمومية

يقصد بضوابط النفقة العمومية القواعد التي يتم الاستناد إليها والتي تحدد النوع والحجم الأمثل من النفقات العمومية بشكل يدعم ويزيد من مشروعيتها اقتصاديا واجتماعيا<sup>2</sup>.

#### 1- ضابط المنفعة:

يقصد بهذا الضابط أن يكون الغرض من النفقات العمومية هو تحقيق أكبر منفعة ممكنة بأقل كلفة ممكنة ويتحقق ذلك عندما تتساوى المنفعة الحدية للمنفعة العمومية مع المنفعة الحدية للدخول المتبقية للأفراد بعد فرض الضريبة، أي عندما تتساوى المنفعة الحدية مع الكلفة الحدية.

<sup>1</sup> فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس لبنان، 2005، ص 50.

<sup>2</sup> فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، ص 98.

ويقصد بالمنفعة الحدية الاجتماعية مقدار الكسب الذي يعود على أفراد المجتمع ككل نتيجة النشاط الحكومي، أما التكلفة الحدية فيقصد بها مقدار ما ضحى به المجتمع من إنتاج القطاع الخاص نتيجة قيام الدولة بالنشاط الاقتصادي<sup>1</sup>.

ويتحقق مبدأ المنفعة العمومية إذا توجه الإنفاق نحو إشباع الحاجات العمومية، إذ تكتسب الحاجات العمومية عموميتها إذا كان إشباعها يحقق منفعة جماعية، وتؤدي هذه القاعدة بالدولة إلى المفاضلة بين المشروعات التي يحتاجها المجتمع على أساس ما تحققه من جماعية، وتقرر الإنفاق في ضوء ذلك.

وفكرة المنفعة العمومية وتحديدتها تثير مشكلة وضع ضابط دقيق لتحديدها، خاصة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن للنفقات آثارا متعددة اقتصادية وغير اقتصادية، ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة، مما يتعذر معه قياسها على وجه الدقة، ومن الممكن الاسترشاد بعاملين في هذا الصدد.

العامل الأول هو مقدار الدخل النسبي، أي نصيب كل فرد من الدخل الوطني والعامل الثاني طريقة توزيع الدخل الوطني على الأفراد.

ومما هو جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبي وقل التباين بين دخول الأفراد كلما أدى ذلك إلى تحقيق رفاهية الأفراد، وينبغي لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن تتجه سياسة الدولة في الحصول على إيراداتها وفي إنفاقه نحو العمل على زيادة الدخل الوطني.

وبصورة عامة إن الحكم على مدى توافر المنفعة العمومية في النفقة العمومية، يمكن أن يتم بالنظر إلى اعتبارات عملية معينة، على أن تراعي هذه الاعتبارات درجة التطور الاقتصادي التي يشهدها كل مجتمع على حدى.

## 2- ضابط العقلانية الاقتصادية:

يرتبط هذا العامل بعامل المنفعة، فمن البديهي أن المنفعة تزيد كلما زادت النفقات، ولذا يجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أي تبذير أو إسراف، لأن في ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أي منفعة.

ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العمومية في شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل في مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماما وبالقدر اللازم فقط، لتحقيق المنافع الجماعية العمومية، هذا فضلا عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام والرقابة المختلفة من أدوار هامة في إيجاد رقابة فعالة وحازمة على عمليات الإنفاق الحكومي بما يضمن توجيه النفقات العامة على الأوجه النافعة.

ويكون ترشيد النفقات العمومية بالالتزام بالمبادئ التالية<sup>2</sup>:

### ● تحديد حجم أمثل للنفقات العمومية:

إذ أن وجود سلطة إقرار النفقة العمومية بيد الدولة لا يعني تماديها في الرفع من حجمها وإنما ذلك يكون بالاستناد لحجم أمثل يسمح بتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة العمومية للمجتمع بما هو مخصص لها من موارد مالية.

<sup>1</sup> عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003، ص 103.

<sup>2</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 135.

● إعداد دراسات الجدوى للمشروعات:

عن طريق تحديد العديد من العناصر: التكاليف الاستثمارية، التسويق، الربح المتوقع، آثار المشروع، العمالة..... إلخ وتعتبر دراسات الجدوى من أهم الوسائل لتحقيق الرشادة في النفقات العمومية.

● تجنب الإسراف والتبذير:

إذ أن تعدد صور الإسراف والتبذير في ميدان النفقات العمومية يحتم العمل على تجنبها لكونها تفقد النفقات العمومية مبررات وجودها.

وهناك مؤشرات يمكن استخدامها لقياس ضابط العقلانية وهي:

✓ **مؤشر إنتاجية الإنفاق العام:** يعبر عن العلاقة بين الناتج الإجمالي المتولد عن النفقات العمومية والموارد المالية للناتج الاجتماعي أي كلما قلصت الموارد المالية ترفع إنتاجية النفقات العمومية.

✓ **مؤشر الإنفاق العام الاستثماري:** يركز على

- مدى قدرة المشروع الاستثماري على استيعاب العمالة الوطنية؛

- مدى قدرة المشروع على توفير رصيد من العملات الأجنبية؛

- مدى قدرة المشروع الاستثماري على سد احتياجات السوق المحلية.

3- ضابط الترخيص:

تعني هذه القاعدة عدم جواز الصرف والارتباط بالصرف إلا بعد الحصول على إذن بذلك من الجهة المختصة سواء كانت السلطة التشريعية كما هو الحال في عموم الموازنة العمومية أو الجهات الإدارية المخولة قانونا بالصرف، والرقابة على الإنفاق العام يمكن أن تمارسها ثلاث جهات وهي الإدارة، الهيئات السياسية وجهات أخرى مستقلة ومتخصصة، وبذلك فالرقابة تأخذ أشكالا ثلاثة<sup>1</sup>.

أ- الرقابة الإدارية:

وهي الرقابة التي تتولاها وزارة المالية على باقي المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين المحاسبين العاملين في مختلف الوزارات والمصالح والهيئات، وتنحصر مهمتهم في عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في بند وارد في الميزانية العمومية وفي حدود الاعتماد المقرر. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق وفي واقع الأمر أن هذا النوع من الرقابة لا يكون ذا فاعلية بصدد ترشيد الإنفاق.

ب- الرقابة السياسية (البرلمانية):

وهي الرقابة التي تمارسها السلطات النيابية والتشريعية، ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة في تنفيذ الاعتمادات المقررة في الميزانية، بل يمتد أيضا ليشمل حجم الإنفاق العام والتخصيصات، ويرجع ذلك إلى حق البرلمان في السؤال

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة- الإيرادات العامة-الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009، ص 25.

والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة من الوزير أو الوزارة كلها وحق طلب البيانات والوثائق عن سير التنفيذ، وحق فحص الحسابات الختامية وإقرارها وحق إقرار أو رخص الاعتمادات الإضافية.

### ج- الرقابة المحاسبية المستقلة:

وهي التي تقوم بها أجهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على أوجه الإنفاق العام بصورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانوني، وفي حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية، وقد تكون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة. ومما لا شك فيه أن هذا النوع من الرقابة يعتبر أكثر فاعلية نظرا لتخصص القائمين به، وتوفر إمكانيات المتابعة والتحليل والحق في الرقابة السابقة واللاحقة وحق وقف المخالفات والأخطاء المالية، وإبداء الرأي في الإجراءات التي يتعين اتخاذها للتصحيح.

### ثانيا: العوامل المحددة للنفقة العمومية

يثير هذا الموضوع مشكلة على جانب كبير من الأهمية تتمثل في تحديد النسبة التي تستقطع من الدخل الوطني لتوجيهها إلى الإنفاق العام بحيث لا يجوز أن تتخطاها، وتعبير آخر هل هناك حدود لا يجوز تجاوزها بأي شكل من الأشكال عند تحديد النفقات العمومية؟ وهل هناك حجم أمثل لها؟

لقد استقر الفكر التقليدي لفترة من الزمن، على تحديد نسبة معينة ( 10%، 15%) من الدخل الوطني توجه للإنفاق العام لا يجوز تجاوزها. وفي حقيقة الأمر أن هذا الفكر أصبح عديم الجدوى في الوقت الحالي نظرا لجمود هذا الرأي من جهة، وتجاهله للعديد من الظروف المذهبية، الاقتصادية والمالية التي تميز الاقتصاد الوطني لدولة معينة والتي قد تختلف من فترة لأخرى في الدولة ذاتها من جهة أخرى.

### 1- العوامل المذهبية:

إذا كانت الأيديولوجية الفردية هي السائدة في بلد ما فإن حجم النفقات العمومية وتنوعها تقل نسبته من الدخل الوطني، وتبرير ذلك أن دور الدولة يقتصر على قيامها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التي يعزف عنها النشاط الخاص في ظل هذه الأيديولوجية ( الدولة الحارسة)، أما ما عدا ذلك من الأنشطة فمتروك لحرية الأفراد.

أما في ظل الأيديولوجية التدخلية يتمثل دور الدولة في التدخل في العديد من الأنشطة الاقتصادية، التي كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص كاستغلال بعض المشروعات الإنتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على ثبات قيمة النقود وتقديم الخدمات المجانية.... إلخ، ويترتب على ذلك زيادة حجم النفقات العمومية لمواجهة الزيادة في الأنشطة التي تقوم بها الدولة بالإضافة إلى زيادة تنوعها.

وفي ظل الأيديولوجية الجماعية، حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتتملك الجماعي لأدوات الإنتاج بالإضافة لقيامها بدورها التقليدي، فإن حجم النفقات العمومية يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذي تكاد تتطابق فيه مع الدخل الوطني ذاته، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر حاجات الأفراد بالإضافة إلى حاجات الدولة ذاتها.

بالإضافة إلى العوامل المذهبية المتقدمة فإن حجم النفقات العمومية يتأثر أيضا تبعا لطبيعة البنيان الاقتصادي، أي تبعا لدرجة التقدم والتخلف، فيزداد عادة في الدول المتقدمة بالمقارنة مع الدول المتخلفة، وذلك نظرا لاتساع نطاق الدولة ونطاقي الخدمات والدخل الوطني بمقارنة كل منهما بالأخرى.

## 2- العوامل الاقتصادية الخاصة بمستوى النشاط الاقتصادي العام في الدولة<sup>1</sup>:

تؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد الوطني في حجم النفقات العمومية وحدودها، حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العمومية وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادي الذي يظهر من خلال العمالة والدخل الوطني والمستوى العام للأسعار ومدى تأثير كل منها بمستوى الطلب الفعلي، فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التي تستخدم في إحداث التوازن الاقتصادي والاجتماعي وفي التأثير على حجم الطلب الكلي الفعلي، وبالتالي على مستوى الاقتصاد العام بأكمله، ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم الإنفاق العام بالقدر الذي يحقق الاستقرار الاقتصادي القائم على توازن الإنتاج مع الطلب الكلي ( الاستهلاكي والاستثماري).

ويظهر ذلك جليا في اقتصاد الدول الرأسمالية ففي أوقات الكساد تزداد النفقات العمومية وذلك لخلق زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول بالاقتصاد الوطني إلى مستوى العمالة الكاملة، ويحدث العكس في أوقات الرخاء، حيث تقل النفقات العمومية لتجنب الارتفاع التضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود نظرا لوصول الاقتصاد الوطني إلى مستوى العمالة الكاملة.

بينما في اقتصاديات الدول النامية التي تتصف بعدم مرونة الجهاز الإنتاجي بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيادة في الطلب يحتم إلا تزيد النفقات العمومية عن حد معين، وإلا يترتب على ذلك بدء ظهور ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور قيمة النقود، ويظهر هذا الارتفاع حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة العمالة الكاملة بالنسبة لبعض عناصر الإنتاج كالعامل غير الفني والموارد الطبيعية المتاحة، مما يعرض اقتصاديات هذه الدول للخطر، وبالتالي الإنفاق العام وحدوده.

## 3- العوامل المالية<sup>2</sup>:

يقصد بها أن حدود النفقات العمومية لا بد وأن ترتبط بقدرة الدولة على توفير الإيرادات العمومية الكافية لتغطية هذه النفقات. وعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، إلا أن هذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع لحدود معينة وإلا كانت النتائج الاقتصادية بالغة الخطورة.

فزيادة الضرائب ( كمصدر هام للإيرادات العمومية) يخضع لدراسات واسعة، إضافة إلى ما يحتاج إليه من فترة زمنية يتقبل فيها المكلفون هذه الزيادة، وألا ترتب على ذلك آثار سلبية في غاية الخطورة ( التهرب والغش الضريبيين) على النشاط الاقتصادي ككل، كذلك الحال بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخرى كالإصدار النقدي أو القروض.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 32.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005، ص 150.

### المطلب الثالث: ظاهرة تزايد النفقات العمومية وتصنيف النفقات العمومية

#### أولاً: ظاهرة تزايد النفقات العمومية<sup>1</sup>

تعتبر ظاهرة الزيادة المتصاعدة في حجم النفقات العمومية من أكثر الظواهر المالية المعروفة والشائعة في اقتصاديات المالية العامة في الدول كافة بغض النظر عن فلسفتها الاقتصادية والتنموية أو درجة تقدمها الاقتصادي وإن كانت هذه الزيادة في النفقات العمومية تختلف شدة وطأتها من دولة إلى أخرى، وقد يكون لهيمنة الفلسفة الكنزية ودعمها لمنهج تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لفترة ما بعد الحرب العالمية الثانية في أوروبا، وعقد الاستقلال والتنمية في ستينات القرن الماضي في الدول النامية هو السبب الرئيسي لبداية بروز هذه الظاهرة.

وتعرف الزيادة الظاهرية للنفقات العمومية بأنها زيادة الأرقام المعبرة عن النفقات العمومية دون أن يقابلها زيادة في نصيب الفرد من كمية السلع والخدمات المستهلكة لإشباع حاجاته العمومية، أما الزيادة الحقيقية للنفقات العمومية فهي تعبر عن زيادة النفقات العمومية المصحوبة بزيادة فعلية فيما يحصل عليه الفرد من استهلاك للخدمات العمومية المقدمة له أي زيادة نصيب الفرد من النفقات العمومية وتحسن ملحوظ في مستوى الخدمات المقدمة له وهذا النوع من الزيادة هو المعبر الحقيقي عن كفاءة الإنفاق العام وأداء السلطة التنفيذية.

سنحاول إبراز الأسباب المولدة لزيادة النفقات العمومية سواء كانت زيادة ظاهرية أو حقيقية.

#### 1- الأسباب الظاهرية لزيادة النفقات العمومية:

ترجع الأسباب الظاهرية المؤدية إلى زيادة النفقات العمومية لثلاثة عوامل رئيسية:

#### 1-1 تدهور قيمة النقود<sup>2</sup>

يقصد بها انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد من السلع والخدمات والمتأثر من ارتفاع المستوى العام للأسعار، حيث يدفع الارتفاع في المستوى العام لأسعار الدولة إلى زيادة نفقاتها العمومية وذلك للمحافظة على مستوى خدماتها لإشباع الحاجات العمومية، وبذلك لا تمثل هذه الزيادة النقدية للنفقات العمومية زيادة حقيقية لها والمتثلة باتساع نشاط الدولة لذا يتعين مراعاة التغير في المستوى العام للأسعار عند القيام بدراسة تطور النفقات العمومية خلال فترات زمنية متفاوتة.

لذا يجب وبمقارنة النفقات العمومية في فترات مختلفة وخاصة إذا كانت هذه الفترات متباعدة، أن نقوم بتعديل هذه الأرقام (الزيادة في النفقات العمومية ترجع إلى مستوى العام للأسعار وإلى زيادة كمية السلع والخدمات التي اشترتها أو أنتجتها النفقات العمومية)، بما ستبعد الأرقام التغيرات التي طرأت على القوة الشرائية للنقود، ويكون ذلك من خلال استخدام الأرقام القياسية لمستوى الأسعار، ويمكن الرجوع إلى المعادلة التالية لاستخراج الزيادة الحقيقية في النفقات العمومية باستبعاد الزيادة الظاهرية العائدة إلى الزيادة في مستوى الأسعار<sup>3</sup>.

#### النفقات العمومية بالأسعار الجارية

<sup>1</sup> نوازاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص 250.

<sup>2</sup> محمد طاقة، هدى الغراوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1، 2007، ص 130.

<sup>3</sup> نوازاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص 260.

الزيادة الحقيقية في النفقات العمومية =  $100 \times$  \_\_\_\_\_

المستوى العام للأسعار

## 1-2 تغيير قواعد الفن المالي ( اختلاف طرق إعداد الميزانية العمومية)

يؤدي تغير القواعد الفنية في إعداد الحسابات العمومية أحيانا إلى زيادة ظاهرية في النفقات العمومية للدولة، ومن ثم تستدعي المسألة عند القيام بالمقارنات أو إجراء دراسات دول تلك الفترة خلال فترة زمنية معينة التأكد من أن تلك القواعد التي اتبعت في إعداد الموازنات العمومية بقيت ثابتة.

فقد قاد التغيير في تلك القواعد من الموازنة الصافية إلى الموازنة الإجمالية إلى تضخم النفقات العمومية في الموازنات العمومية للدولة، ذلك لأن الموازنة الصافية تستند على أساس حق المؤسسة في إجراء المقاصة بين ما تحصل عليه من إيراد وما قامت به من إنفاق، ومن ثم لا تسرد في موازنتها إلا مبالغ صافية ويعني هذا عدم ظهور نفقات الدولة وإيراداتها كاملة في الموازنة العمومية ومن ثم تظهر النفقات بأقل من حجمها الحقيقي.

أما الموازنة العمومية، فتركز على أساس إدراج النفقات والإيرادات كافة في الموازنة العمومية من دون إجراء أي مقاصة بين الكميتين، ولذلك فإن انتقال الدول في تنظيم حساباتها المالية من نظام الموازنة الصافية إلى نظام الموازنة الإجمالية في الوقت الحالي قاد إلى ظهور النفقات العمومية بصورة أرقام متضخمة، وقد كان ذلك تطبيقا لقاعدة عمومية الميزانية العمومية الذي يتضمن شمول الرقابة على النفقات ككل.

## 1-3 اتساع إقليم الدولة وزيادة عدد سكانها

تقود زيادة مساحة الأرض التي تبسط الدولة عليها سلطاتها الحكومية وكذلك زيادة عدد السكان إلى تحقيق زيادة ظاهرية في النفقات العمومية تبرزها عدم نصيب الفرد من هذه النفقات، رغم ازدياد أرقامها. ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى، أو استرداد جزء من إقليمها ويترتب على هذه الزيادة بطبيعة الحال، زيادة في حجم النفقات العمومية، إلا أنها زيادة ظاهرية نظرا لعدم حدوث زيادة في النفع العام أو زيادة في الأعباء العمومية الملقاة على السكان دون مقابل فعلي<sup>1</sup>.

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العمومية، في هذه الحالات إذا تأثر بالزيادة تكون حقيقية، أما إذا تزايد الإنفاق بمجرد مواجهة التوسع الكائن في مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان، دون أن يمس السكان الأصليين فهنا تكون الزيادة في الإنفاق العام مجرد زيادة ظاهرية.

## 2- الأسباب الحقيقية لزيادة النفقات العمومية

إن الزيادة الحقيقية للنفقات العمومية، ترجع إلى أسباب عديدة تختلف الأهمية النسبية لكل منها بحسب الظروف التي تكون عليها درجة التقدم في كل دولة، وهذه الأسباب هي:

## 1-2 الأسباب المذهبية:

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 65.

ويقصد بها الأسباب التي ترتبط بالتطور التاريخي لدور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، من الدولة الحارسة إلى المتدخلة. فبعد الحرب العالمية الثانية سادت الفلسفة التدخلية، مما أدى إلى زيادة تدخل الدولة في الدول الرأسمالية، على وجه التحديد، في الحياة الاقتصادية وقيامها بالعديد من الأنشطة التي كانت تعد من قبيل النشاط الخاص، مما ترتب عليه زيادة في حجم النفقات العمومية زيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل الوطني في ذات الوقت. ولم يكن الحال مختلفا في الدول الاشتراكية، حيث تنتشر الإيديولوجية الجماعية وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة في النفقات العمومية إلى درجة تطابقها مع الدخل الوطني، كذلك انتشار المبادئ الاشتراكية جعل دور الدولة لا يقتصر على تحقيق التوازن الاقتصادي فحسب، بل تعدته إلى القيام بعملية الإنتاج التي تعتمد على الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج وتوجيهها إلى إشباع حاجات المجتمع، كما أن ظهور الدولة النامية في نهاية الستينات وتحملها مسؤولية التنمية الاقتصادية أدى إلى زيادة اتساع نشاط الدولة وبالتالي إلى زيادة حجم النفقات العمومية<sup>1</sup>.

## 2-2 الأسباب الاقتصادية<sup>2</sup>

تعدد الأسباب الاقتصادية لزيادة النفقات العامة، ولكن تأتي في مقدمة هذه الأسباب: زيادة الدخل القومي وانتشار المشروعات العامة، والمنافسة الاقتصادية بين الدول، وتوالي الدورات الاقتصادية.

### أ- زيادة الدخل القومي:

يساعد نمو الدخل القومي على زيادة النفقات العامة إذ أن الدولة تعرف ما تحتاج إليه لسد نفقاتها من هذا الدخل ولن تستطيع الدولة زيادة نفقاتها ما لم تجد المصدر الذي تستعين به لتغطيتها وكلما زاد دخل الفرد، كلما شجع ذلك الدولة على فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضرائب الموجودة دون أن تحشى مقاومة كبيرة من جانب دافعي الضرائب.

### ب- انتشار المشروعات العامة:

تقوم الحكومات في الآونة الحالية باستغلال الكثير من المشروعات الصناعية والتجارية استغلالا مباشرا، ويتسع كل يوم نطاق المشروعات العامة بحيث أخذت تحل محل المشروعات الخاصة في كثير من فروع النشاط الاقتصادي. ولا جدال في أن هذه الظاهرة تؤدي إلى زيادة النفقات العمومية. ويرجع اتساع نطاق المشروعات العامة إلى أسباب متعددة أهمها:

✓ **الرغبة في الحصول على موارد للخزانة العامة:** تلجأ الدول في كثير من الأحيان إلى القيام ببعض المشروعات الصناعية والتجارية بقصد الحصول على أرباح تمكنها من موازنة ميزانيتها لزيادة النفقات العامة. إذ أن التجاء الدول إلى القروض يزيد من أعباءها مستقبلا، كما أن المغالاة في فرض الضرائب تثير الرأي العام.

<sup>1</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 145.

<sup>2</sup> محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص 97-98.

✓ **مقاومة الاحتكارات الخاصة:** تقوم المشروعات الخاصة وخصوصا في حالة الاحتكار برفع الأثمان للحصول على أكبر ربح ممكن الأمر الذي يؤدي إلى إثارة نائرة المستهلكين غير الأثرياء ويدفعهم إلى مطالبة الحكومة والضغط عليها لتأميم هذه المشروعات، فتحل محل أصحاب المشروعات الخاصة، لتديرها بما فيه مصلحة المستهلكين.

✓ **الأخذ بسياسة التوجيه الاقتصادي:** إن انتشار سياسة التوجيه الاقتصادي تؤدي بالدول إلى تأميم الكثير من المشروعات وبصفة خاصة الصناعات الأساسية التي توصل إلى التأثير في سير النشاط الاقتصادي للدولة بأسرها.

### ت- المنافسة الاقتصادية بين الدول:

حمل التنافس الاقتصادي بين الدول في الأسواق الخارجية، الكثير من الدول على مساعدة المنتجين والمصدرين الوطنيين بوسائل شتى من بينها ترتيب الإعانات لبعض المشروعات مما أدى إلى زيادة في النفقات العامة.

### ث- توالي الدورات الاقتصادية:

إن تعاقب فترات الرخاء والأزمات تحدث أثرها في النفقات العمومية والمشاهد أن النفقات العمومية تميل إلى الازدياد في كثير من الدول، في كل من فترتي الرخاء والأزمة على السواء.

ففي فترة الرخاء تزداد حصيلة الضرائب نتيجة ارتفاع الأسعار وتحسن الدخل ويسهل على الدولة فرض ضرائب جديدة أو رفع سعر الضرائب الموجودة دون أن تحشى مقاومة دافعي الضرائب. وهذه الحالة تشجع الحكومات على زيادة الإنفاق بالتوسع في الوظائف العامة والإكثار من المشروعات.

فإذا جاءت فترة الأزمة بعد ذلك، يصعب إنقاص النفقات العمومية إنقاصا جوهريا بحيث تعود إلى مستواها قبل فترة الرخاء وفي نفس الوقت ترى الدولة نفسها مضطرة إلى مد يدها بمنح الإعانات للعاطلين، والقيام ببعض الأعمال العامة لإعادة النشاط إلى الحياة الاقتصادية، فترتفع النفقات العمومية مرة أخرى إلى مستوى أعلى من مستواها أبان فترة الرخاء.

## 2-3 الأسباب الاجتماعية:

عادة ما تلعب العوامل الاجتماعية دورا بارزا في زيادة المطالبة بتحسين الخدمات العمومية ورغبة الأفراد في تطوير مستوى معيشتهم وليس أمام الدولة الراغبة والمتدخلة سوى الرضوخ لهذه المطالب من خلال زيادة الإنفاق العام في إشباع الحاجات المتنوعة والمتجددة والتي عادة ما تتغير بفعل ما يلي:

### أ- تطور الوعي الاجتماعي :

إن زيادة الوعي الاجتماعي كنتيجة حتمية لانتشار التعليم وازدياد وعي الأفراد بحقوقهم، فأصبحوا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف لم تعرفها من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة والفقر والمرض والعجز والشيخوخة وغيرها، وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العمومية بصورة عامة.

### ب- زيادة عدد السكان والهجرة إلى المدن:

مع زيادة عدد السكان وتركزهم في المدن والمراكز الصناعية، يتزايد حجم النفقات العمومية لمواجهة زيادة الطلب على الخدمات التعليمية والصحية والثقافية أو خدمات النقل والمواصلات والمياه والغاز والكهرباء والأمن العام ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن الأكبر أعقد من حاجات سكان الريف.

## 2-4 الأسباب السياسية:

يمكن إرجاع الزيادة في النفقات العمومية إلى تطور الفلسفة السياسية سواء في الداخل نتيجة انتشار المبادئ الديمقراطية ونمو مسؤولية الدولة، أو في الخارج نتيجة شعورها بواجب التضامن الدولي.

### أ- انتشار الديمقراطية:

مع تنامي الوعي السياسي وتصاعد الأدوات لتوسيع المشاركة الشعبية في القرار السياسي والاقتصادي أضحي من الضروري على الفرد أو جماعات المجتمع المدني التأكد من أن النفقات العمومية تنفق في سبيل دعم أوضاعهم الاجتماعية ولهم الحق في المحاسبة إذا وجهت لغير ذلك.

### ب- نمو مسؤولية الدولة<sup>1</sup>:

ترتب على انتشار المبادئ الديمقراطية تغير النظرة إلى الدولة، فهي ليست سلطة آمرة لا يملك الأفراد سوى الخضوع لها، بل هي مجموعة من المرافق العمومية الموجهة لخدمة الجمهور فإذا ترتب على نشاطها ضرر لأحد الأفراد فليس هناك ما يمنع من مقاضاتها لتعويض عما لحقه من أضرار فيشارك المجتمع بذلك في تحمل عبء المخاطرة المترتبة على سير المرافق العمومية.

وقد يساعد على نمو مسؤولية الدولة ضغط الرأي العام وكتابات رجال القانون ووجود قضاء إداري، ويختلف هذا الوضع كثيرا عما كان مقرا حتى أواخر القرن الماضي في عدم مسؤولية الدولة بعد تعطيل المصالح العمومية، وليس لصاحب الحق سوى مقاضاة الموظف الذي ارتكب الخطأ بعد أن يستأذن في ذلك السلطات المختصة.

### ت- ازدياد نفقات التمثيل الخارجي ( نفقات الدولة في الخارج):

أدى تطور العلاقات الدولية ورغبة الدول في توسيع نطاق دورها الدولي إلى توسيع رقعة التمثيل الدبلوماسي وزيادة الرغبة في استضافة المؤتمرات الدولية والاشتراك في المنظمات والمؤسسات الدولية من أجل تعزيز هذا الدور الدولي وهذا قابلا للتحقيق في ظل زيادة التخصيص المالي من النفقات العمومية لتمويل التمثيل الخارجي.

### ث- نمو النفقات العسكرية:

تشغل النفقات العسكرية بندا هاما في تزايد النفقات العمومية، ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجي السريع في هذا المجال مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لمدها بأحدث الأساليب والمخترعات العسكرية بهدف حماية منشآتها ومواطنيها من خطر الغزو الخارجي.

<sup>1</sup> عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، 1990، ص 100-102.

أضف إلى ذلك ما تستلزمه الحروب من تمويلات مالية ضخمة ليس فقط أثناء الحرب، بل وأيضا في أعقابها، كدفع التعويضات والإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من المحاربين القدماء وأسر الشهداء، وكذلك نفقات إعادة تعمير ما دمرته الحرب، ودفع أقساط فوائد الديون التي عقدتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية.

## 2-5 الأسباب المالية:

ترتكز هذه الأسباب على أمرين هامين:

**أولهما:** سهولة الاقتراض في العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلى القروض العمومية للحصول على ما يلزمها لسد أي عجز في إيراداتها، مما يترتب عليه زيادة حجم النفقات العمومية لأن خدمة الدين تستلزم دفع الأقساط والفوائد. **ثانيهما:** وجود فائض في الإيرادات العمومية غير مخصص لغرض معين مما يؤدي إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء في أوجه إنفاق ضرورية أو كمالية، وتتجلى خطورة ذلك في الأوقات التي تحتم فيها السياسة المالية على الحكومة العمل على خفض نفقاتها، لأنه من الصعوبة مطالبة الدولة بخفض كثير من بنود الإنفاق العام.

## 2-6 الأسباب الإدارية:

ترتب على اتساع نشاط الدولة وتعدد وظائفها نتيجة التطور الاجتماعي والسياسي خلق العديد من الوزارات والإدارات المختلفة للقيام بهذه الخدمات وللإشراف على المشروعات والرقابة عليها. يمكن أيضا أن نشير إلى الزيادة الواضحة في نفقات الإدارة الحكومية في الدول المتخلفة، ومرجعه إلى سوء تنظيم الإدارة الحكومية وانخفاض إنتاجيتها وتعقيد إجراءاتها وضعف الشعور بالواجب وعدم الحرص على أموال الدولة، ضف إلى ذلك التبذير والنفقات المظهيرية الكبيرة التي يحاط بها كبار موظفي الدولة.

## ثانيا: تصنيفات النفقات العمومية

تعدد النفقات العمومية تعددا ظاهريا يزداد على مر الأيام نتيجة اتساع وظائف الدولة والأخذ بفكرة التوجيه الاقتصادي. غير أنه يمكن تجميع هذه النفقات في فئات أو أقسام تضم النفقات التي تتصف بصفات مشتركة سواء من حيث دوريتها أو طبيعتها أو الأغراض التي تستهدفها.

غير أن هذه التقسيمات العلمية لا يعمل بها دائما عند وضع الميزانيات ف كثيرا ما نجد النفقات العمومية مقسمة في ميزانيات الدول تقسيما لا يستند إلى أساس علمي وإنما يرجع إلى الظروف التاريخية أو بعض الاعتبارات الإدارية. وسنستعرض فيما يلي أهم التصنيفات العلمية للنفقات العمومية:

### 1-1 تصنيف النفقات العمومية المستند إلى معايير اقتصادية:

#### 1-1 تصنيف النفقات العمومية من حيث أثرها الاقتصادي على الدخل الوطني

يمكن تقسيم النفقات العمومية طبقا لأثرها الاقتصادي وحجم تأثيرها على الدخل الوطني إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية.

#### أ- النفقات الحقيقية:

هي تلك المبالغ المالية التي تصرفها الدولة مقابل الحصول على السلع أو خدمات رؤوس أموال إنتاجية ويندرج في نطاقها: أجور الموظفين، نفقات التعليم والصحة إلى جانب النفقات الاستثمارية والرأسمالية.

تتمثل النفقة العمومية في استعمال القدرة الشرائية للدولة وينتج عنها الحصول على السلع والخدمات واليد العاملة فالنفقة هنا تعبر عن سعر اقتناء السلعة أو سعر الشراء الذي تدفعه الدولة للحصول عليها، فالدولة هنا تحصل على مقابل لكل هذه النفقات، كما تؤدي الزيادة في الدخل الوطني إلى زيادة مباشرة في إجمالي الناتج الوطني بتكوين حجم إنتاجي جديد.

#### ب - النفقات التحويلية:

لا تؤثر مباشرة في الإنتاج القومي وإنما تستهدف إعادة توزيع الدخل القومي وهي على ثلاثة أنواع:

✓ **نفقات تحويلية اجتماعية:** وهي النفقات التي يراد منها نقل القدرة الشرائية من الأغنياء إلى الفقراء مثل الإعانات الاجتماعية والتأمينات الاجتماعية.

✓ **نفقات تحويلية اقتصادية:** إذا كانت نفقات التحويلات الاجتماعية تهدف إلى تحقيق توازن اجتماعي فإن نفقات التحويلات الاقتصادية مؤداها تحقيق توازن اقتصادي ومن أمثلتها إعانات الاستثمار والامتيازات الضريبية.

✓ **نفقات تحويلات مالية:** وهي النفقات التي تمثل فوائد الدين العام واستهلاكه.

وتتجلى أهمية التصنيفات الاقتصادية والاجتماعية بما يسمح لها من توجيه الإنفاق العام في القنوات الإنتاجية من جهة، وفي المجالات الاجتماعية من جهة أخرى.

#### 1-2 التصنيف الاقتصادي للنفقات العمومية<sup>1</sup>:

تمثل النفقات المنخفضة في القيمة الصافية ناتج عن معاملة. فالحكومات تناط بها مسؤوليتان عامتان في الميدان الاقتصادي هما: توفير سلع وخدمات مختارة للمجتمع على أساس غير سوقي، وإعادة توزيع الدخل والثروة عن طريق مدفوعات التحويلات. وتفي الحكومات بماتين المسؤوليتين من خلال سبل أهمها معاملات النفقات التي تصنف بأسلوبين في نظام إحصاءات مالية الحكومة هما: التصنيف الاقتصادي والتصنيف الوظيفي، هذا الأخير سنتطرق له لاحقاً.

عند توفير السلع والخدمات غير السوقية للمجتمع قد تنتج الوحدة الحكومية السلع والخدمات بنفسها وتقوم بتوزيعها، أو تشتريها من طرف ثالث وتقوم بتوزيعها، أو تحول مبالغ نقدية للأسر كي يكون بمقدورها شراء السلع والخدمات مباشرة. ويحدد التصنيف الاقتصادي أنواع النفقات التي تتحملها الحكومة على تلك الأنشطة. وتعلق تعويضات العاملين، واستخدام السلع والخدمات، واستهلاك رأس المال الثابت جميعها بتكلفة الإنتاج الذي تضطلع به الحكومة بنفسها. وتعلق الإعانات، والمنح، والمنافع الاجتماعية ونفقات أخرى متنوعة بالتحويلات النقدية أو العينية ومشتريات السلع والخدمات من أطراف ثالثة لتقديمها إلى وحدات أخرى.

ويصف التصنيف الاقتصادي كل فئة من فئاته بالتفصيل وهي كالآتي:

<sup>1</sup> دليل إحصاءات مالية الحكومة، صندوق النقد الدولي، و.م.أ، 2007، ص 62-72.

أ- تعويضات العاملين:

هي مجموع المكافآت النقدية أو العينية المستحقة الدفع للموظف الحكومي مقابل العمل الذي أداه خلال الفترة المحاسبية المعنية، باستثناء العمل المتصل بتكوين رأس المال للحساب الذاتي ( ينطبق نفس الاستثناء على كل فئة فرعية من تعويضات العاملين).

وتشمل هذه الفئة الأجور والرواتب والمساهمات الاجتماعية المدفوعة لبرامج التأمين الاجتماعي نيابة عن العاملين. وتستبعد من هذه الفئة المبالغ الواجبة الدفع للمقاولين، والعمال الخارجيين العاملين لحساب أنفسهم، والعمال الآخرين غير العاملين بوحدات الحكومة العامة، ويتم قيد تلك المبالغ ضمن فئة استخدام سلع وخدمات.

ب- استخدام السلع والخدمات:

تتألف هذه الفئة من سلع وخدمات مستخدمة في إنتاج سلع وخدمات سوقية وغير سوقية (باستثناء تكوين رأس المال للحساب الذاتي) زائدا السلع المشتراة بغرض إعادة البيع ناقصا صافي التغير في مخزونات العمل قيد الإنجاز، والسلع التامة الصنع، والسلع المقتناة لإعادة بيعها.

ت- استهلاك رأس المال الثابت:

استهلاك رأس المال الثابت هو انخفاض قيمة أصول ثابتة تملكها وتستخدمها إحدى وحدات الحكومة العامة خلال فترة محاسبية نتيجة للتدهور المادي، أو التقادم المعتاد، أو التلف العرضي المعتاد، ويتم تقييم ذلك الاستهلاك بمتوسط أسعار الفترة المعنية.

وقد ينحرف استهلاك رأس المال الثابت بدرجة كبيرة عن إهلاك الأصول كما هو مقيد في سجلات الحكومة المالية، والذي يحسب عادة باستخدام التكلفة الأصلية للأصول الثابتة.

يعتبر استهلاك رأس المال الثابت مقياسا استشرافيا لأن قيمته تستند إلى أحداث مستقبلية لا إلى أحداث ماضية. وقيمة الأصل الثابت هي القيمة الحالية المخصومة لتيار الإيجارات الذي يمكن لمالك الأصل الثابت توقعه إذا أجره خلال المدة الباقية من عمره الاقتصادي، وتتوقف الإيجارات بدورها على المنافع التي تتوقع الوحدات المعنية الحصول عليها من استخدام الأصل. وبذلك يكون استهلاك رأس المال الثابت هو انخفاض القيمة الحالية لسلسلة الإيجارات المتبقية، مع تقييم الإيجارات بمتوسط أسعار الفترة المعنية.

ث- الفائدة:

تكون الفائدة مستحقة الدفع على الوحدات التي تتحمل أنواعا معينة من الخصوم، وهي الودائع، والأوراق المالية عدا الأسهم والقروض، والحسابات المدينة.

وتنشأ تلك الخصوم عندما تقترض وحدة من وحدات الحكومة العامة أموالا من وحدة أخرى. والفائدة هي النفقات التي تتحملها وحدة الحكومة العامة ( المدين) عن استخدام أصل الدين القائم، وهو القيمة الاقتصادية التي قدمها الدائن.

تستحق نفقات الفائدة بصورة مستمرة طوال فترة وجود الخصوم. وقد يتم إثبات السعر الذي تستحق به الفائدة كنسبة مئوية من أصل الدين المستحق في كل فترة زمنية، أو مبلغ من المال محدد سلفاً، أو مبلغ متغير من المال يعتمد على مؤشر محدد، أو مزيج من هذه الأساليب. ولا تدفع الفائدة عادة حتى تستحق النفقات. وبعبارة أخرى، إذا كانت الفائدة على القرض تدفع شهرياً، فإن المبلغ المدفوع هو عادة النفقات المستحقة خلال الشهر السابق، وإلى أن يتم الدفع، يتزايد مجموع الخصوم القائمة على المدين للدائن بمقدار نفقات الفائدة الناشئة غير المدفوعة.

### ج- الإعانات:

الإعانات هي مدفوعات جارية بدون مقابل تقدمها الوحدات الحكومية إلى المشروعات على أساس مستويات أنشطتها الإنتاجية أو على أساس كميات أو قيم السلع أو الخدمات التي تنتجها أو تباعها أو تصدرها أو تستوردها، وقد تصمم الإعانات للتأثير على مستويات الإنتاج، أو على الأسعار التي تباع بها المخرجات، أو على مكافآت تلك المشروعات.

تدفع الإعانات إلى المنتجين وليس إلى المستهلك النهائي، وهي بمثابة تحويلات جارية فقط وليست تحويلات رأسمالية. والتحويلات التي تقدمها الوحدات الحكومية مباشرة إلى الأسر بوصفها وحدات استهلاكية، ومعظم التحويلات المقدمة إلى المؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر، تعامل على أنها إما منافع اجتماعية أو نفقات أخرى متنوعة، وذلك حسب سبب الدفع، وتدرج معظم التحويلات إلى وحدات الحكومة العامة تحت المنح.

### ح- المنح:

المنح هي تحويلات جارية أو رأسمالية غير إجبارية من وحدة حكومية إلى وحدة حكومية أخرى أو إلى منظمة دولية. وتصنف المنح أولاً حسب نوع الوحدة المتلقية للمنحة ثم حسب ما إذا كانت المنحة جارية أم رأسمالية. ويسجل نظام إحصاءات مالية الحكومة ثلاثة أنواع من متلقي المنح كما يلي: منح إلى حكومات أجنبية، ومنح إلى منظمات دولية، ومنح إلى وحدات أخرى تابعة للحكومة العامة، ولا يلزم توافر بيانات عن فئة المنح المقدمة إلى وحدات أخرى تابعة للحكومة العامة إلا في حالة إعداد إحصاءات عن قطاع فرعي لقطاع الحكومة العامة، وفي غير ذلك من الحالات تحذف هذه المعاملات عند توحيد البيانات.

المنح الجارية هي المنح المقدمة لأغراض النفقات الجارية والتي لا تكون مرتبطة أو مشروطة باقتناء الجهة المتلقية أصولاً. أما المنح الرأسمالية فتتطوي على اقتناء الجهة المتلقية أصولاً، وقد تتكون من تحويل نقدي ينبغي للجهة المتلقية أو يتعين عليها أن تستخدمه في اقتناء أصل أو أصول (بخلاف المخزونات)، أو تحويل أصل (بخلاف المخزونات والنقد)، أو إلغاء خصوم بالاتفاق بين الدائن والمدين، أو تحمل دين وحدة أخرى؛ وإذا كانت هناك شكوك حول طبيعة المنحة، فينبغي أن تصنف كمنحة جارية.

### خ- المنافع الاجتماعية:

تعرف المنافع الاجتماعية بأنها تحويلات نقدية أو عينية لحماية المجتمع بأسره أو فئات معينة منه من مخاطر اجتماعية معينة، والخطر الاجتماعي هو حدث أو ظرف يمكن أن يؤثر تأثيراً معاكساً على رفاهية الأسر المعنية إما بأن يفرض أعباء إضافية على مواردها أو بأن يؤدي إلى انخفاض دخلها.

ومن أمثلة المنافع الاجتماعية تقديم الخدمات الطبية، وتعويضات البطالة، ومعاشات الضمان الاجتماعي، وتصنف المنافع الاجتماعية حسب البرامج التي تنظم دفعها، وهي برامج الضمان الاجتماعي، وبرامج المساعدة الاجتماعية وبرامج أرباب العمل للتأمين الاجتماعي.

لا تنطبق معالجة المنافع الاجتماعية كنفقات على جميع المنافع الاجتماعية، إذ تعامل مدفوعات معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى التي تتم عن طريق أرباب العمل للتأمين الاجتماعي كإنخفاض في الخصوم.

هناك نفقات أخرى لا تندرج ضمن النفقات السابقة وهي:

- ✓ نفقات على الممتلكات عدا الفائدة تضم: أرباح موزعة (شركات عامة فقط)، مسحوبات من دخل أشباه الشركات (شركات عامة فقط)، نفقات على الممتلكات تعزى إلى حملة وثائق التأمين، ريع؛
- ✓ نفقات متنوعة أخرى جارية ورأسمالية.

### 3-1 تصنيف النفقات العمومية وفقاً لاقتصاد السوق:

يتم تصنيف النفقات العمومية في علاقتها بما تتم ممارسته من نشاطات في السوق، وهو كالاتي:  
يفترض في هذا التقسيم أننا بصدد اقتصاد رأسمالي يقوم أساساً على النشاط الفردي ويعمل تلقائياً من خلال ميكانيزم السوق وتقوم فيه الدولة بدور هام من الناحية الاقتصادية، إلا أن هذا الدور وإن كان يؤثر في سير الاقتصاد الوطني فإن النتيجة تتوقف في النهاية على العمل التلقائي لقوى السوق المتمثلة في قوى العرض والطلب والتفاعلات الخاصة بهما.

الإنفاق العام الذي يكمل عمل اقتصاد السوق، ويهدف إلى توفير حاجات يمكن أن يقوم بتوفيرها النشاط الخاص في السوق، إلا أن الدولة تقوم بتبليتها عن طريق الإنفاق عليها لارتباطها بالأفراد والمجتمع معاً كالإنفاق على توفير الخدمات الصحية والتعليمية.

الإنفاق العام الذي يتم على نشاطات يتم القيام بها في إطار اقتصاد السوق كالإنفاق على النشاطات الإنتاجية، والتي تمارس من خلاله الدولة إنتاج السلع والخدمات عن طريق المشروعات الإنتاجية العائدة للدولة حالها في ذلك حال الإنفاق الخاص عند القيام بالمشروعات الإنتاجية وفقاً لآلية السوق ومعاييرها.

### 2- تصنيف النفقات العمومية بالاستناد إلى معايير غير اقتصادية

#### 2-1 تصنيف النفقات العمومية تبعاً للوظائف الأساسية التي تقوم بها الدولة (التصنيف الوظيفي)<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> دليل إحصاءات مالية الحكومة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

تصنيف وظائف الحكومة هو تصنيف مفصل للوظائف أو الأهداف الاجتماعية الاقتصادية التي تسعى وحدات الحكومة العامة لتحقيقها عن طريق مختلف أنواع النفقات، ويعتبر هذا التصنيف واحدا من مجموعة مكونة من أربعة تصنيفات يشار إليها بتصنيفات الإنفاق حسب الغرض.

يوفر تصنيف وظائف الحكومة تصنيفا لنفقات الحكومة على الوظائف التي أوضحت التجارب أنها محل اهتمام عام وقابلة للعديد من التطبيقات التحليلية.

يتم جمع كافة النفقات المتعلقة بوظيفة معينة في فئة واحدة من فئات تصنيف وظائف الحكومة بغض النظر عن كيفية إجراء تلك النفقات، وبعبارة أخرى تصنف في نفس الفئة مدفوعات التحويلات النقدية الموجهة للاستخدام لأداء وظيفة معينة، أو مشتريات السلع والخدمات من منتج سوقي والتي تحول إلى الأسر لنفس الوظيفة، أو إنتاج سلع وخدمات من جانب إحدى وحدات الحكومة العامة، أو اقتناء أصل لتلك الوظيفة ذاتها.

يسمح تصنيف وظائف الحكومة بدراسة الاتجاهات العامة في نفقات الحكومة على وظائف أو أغراض معينة بمرور الوقت. ولا تعد حسابات الحكومة التقليدية عادة ملائمة لهذا الغرض لأنها تعكس الهياكل التنظيمية للحكومات، وقد لا تؤدي التغيرات التنظيمية إلى تشويه السلاسل الزمنية فحسب، ولكن بعض الأجهزة قد تكون مسئولة في وقت معين عن أكثر من وظيفة، وقد تكون المسؤولية عن وظيفة ما مقسمة بين عدة أجهزة .

يستخدم تصنيف وظائف الحكومة أيضا في إجراء مقارنات دولية لمدى مشاركة الحكومات في الوظائف الاقتصادية والاجتماعية؛ ومثلما يتجنب تصنيف وظائف الحكومة مشكلات التغيرات التنظيمية في حكومة واحدة، فإنه يتجنب أيضا مشكلات الفروق التنظيمية بين البلدان فقد تكون جميع الوظائف المرتبطة بإمدادات المياه في بلد واحد ، على سبيل المثال من اختصاص جهاز حكومي واحد، بينما قد تكون في بلد آخر موزعة بين إدارات تختص بالبيئة والإسكان والتنمية الصناعية. ويوضح الجدول الآتي تصنيف النفقات حسب وظائف الحكومة:

**الجدول رقم 01: تصنيف النفقات حسب وظائف الحكومة**

مجموع النفقات	706 الإسكان ومرافق المجتمع
701 خدمات عمومية عامة	7061 تنمية الإسكان
7011 الأجهزة التنفيذية والتشريعية، والشؤون المالية	7062 تنمية المجتمع
وشؤون المالية العامة، والشؤون الخارجية	7063 إمدادات المياه
7012 المعونة الاقتصادية الأجنبية	7064 إنارة الشوارع
7013 خدمات عامة	7065 البحوث والتطوير في مجال الإسكان ومرافق المجتمع
7014 بحوث أساسية	7066 الإسكان ومرافق المجتمع غير المصنفة في مكان
7015 البحوث والتطوير في مجال الخدمات العمومية	آخر
العامة	707 الصحة
7016 خدمات عمومية غير مصنفة في مكان آخر	7071 منتجات وأجهزة ومعدات طبية

7072 خدمات العيادات الخارجية	7017 معاملات الدين العام
7073 خدمات المستشفيات	7018 تحويلات ذات طبيعة عامة بين مختلف مستويات الحكومة
7074 خدمات صحية عامة	<b>702 الدفاع</b>
7075 البحوث والتطوير في مجال الصحة	7021 الدفاع العسكري
7076 شؤون صحية غير مصنفة في مكان آخر	7022 الدفاع المدني
<b>708 الترفيه والثقافة والدين</b>	7023 المعونة العسكرية الأجنبية
7081 خدمات ترفيهية ورياضية	7024 البحوث والتطوير في مجال الدفاع
7082 خدمات ثقافية	7025 شؤون دفاع غير مصنفة في مكان آخر
7083 خدمات إذاعة ونشر	<b>703 النظام العام وشؤون السلامة العامة</b>
7084 خدمات دينية وخدمات مجتمعية أخرى	7031 خدمات الشرطة
7085 البحوث والتطوير في مجال الترفيه والثقافة والدين	7032 خدمات الحماية ضد الحريق
7086 شؤون الترفيه والثقافة والدين غير المصنفة في مكان آخر	7033 المحاكم
<b>709 التعليم</b>	7034 السجون
7091 التعليم ما قبل الابتدائي والتعليم الابتدائي	7035 البحوث والتطوير في مجال النظام العام وشؤون السلامة العامة
7092 التعليم الثانوي	7036 النظام العام وشؤون السلامة العامة غير المصنفة في مكان آخر
7093 التعليم غير العالي ما بعد الثانوي	<b>704 الشؤون الاقتصادية</b>
7094 التعليم العالي	7041 الشؤون الاقتصادية والتجارية وشؤون العمالة العامة
7095 التعليم غير المحدد بمستوى	7042 الزراعة والحراثة والصيد البحري والبري
7096 خدمات تابعة للخدمات التعليمية	7043 الوقود والطاقة
7097 البحوث والتطوير في مجال التعليم	7044 التعدين والصناعة التحويلية والتشييد
7098 شؤون التعليم غير المصنفة في مكان آخر	7045 النقل
<b>710 الحماية الاجتماعية</b>	7046 الاتصالات
7101 المرض والعجز	7047 صناعات أخرى
7102 الشيخوخة	7048 البحوث والتطوير في مجال الشؤون الاقتصادية
7103 الورثة	7049 شؤون اقتصادية غير مصنفة في مكان آخر
7104 الأسرة والأطفال	
7105 البطالة	
7106 الإسكان	



يقصد بها تلك النفقات التي تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، أي كل سنة مالية، كمرتبات العاملين، وأثمان المواد اللازمة لسير المرافق العمومية، ونفقات تحصيل الضرائب وغيرها، والمقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها، ولكن تكرار نوعها في كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها من وقت لآخر.

#### ب- النفقات غير العادية :

هي تلك النفقات التي لا تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، ولكن تدعو الحاجة إليها، مثل نفقات مكافحة وباء طارئ أو إصلاح ما خلفته كوارث طبيعية أو نفقات حرب.

وإذا كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فإن النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالقروض، وهنا مكن الخطر، حيث أنه قد يحدث في بعض الأحيان أن تسمى السلطات المالية في الدولة استخدام النفقات غير العادية، ويظهر ذلك عادة عندما يحدث عدم توازن أو عجز في ميزانية الدولة فتعمد إلى تجنب بعض النفقات باعتبارها غير عادية لكي يتم الوفاء بها عن طريق القروض بدلا من الضرائب، وبذلك تظهر الميزانية متوازنة ولذلك يجب عدم التوسع في تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات.

أضف إلى ذلك أن القروض والإصدار النقدي التي يمكن اللجوء إليها لتغطية النفقات غير العادية لم تعد إيرادات غير عادية، بسبب ازدياد لجوء الدولة إليها في نطاق السياسة المالية بحيث أصبحت مع كثرة اللجوء إليها من الإيرادات العمومية العادية.

ونتيجة لذلك فإن الفكر المالي الحديث قد اتجه إلى التمييز بين نوعين من النفقات: النفقات الجارية، وتسمى أيضا بالنفقات التسييرية وهي تلك النفقات اللازمة لتسيير المرافق العمومية وإشباع الحاجات العمومية، والنفقات الرأسمالية وتسمى أيضا بالنفقات الاستثمارية، وهي تلك المتعلقة بالثروة الوطنية مثل نفقات إنشاء المشروعات الجديدة من مدن جديدة وطرق وسكك حديدية، فهي تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية في المجتمع، ومن ثم فهي نفقات تقابل النفقات غير العادية.

### 2-3 تصنيف النفقات العمومية من حيث السلطة القائمة بها

يرتكز هذا التقسيم إلى معيار شمولية النفقات العمومية، ومدى استفادة أفراد المجتمع منها.

#### أ- النفقات الوطنية (مركزية):

هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها، مثل نفقات الدفاع الوطني، القضاء والأمن، فهي نفقات ذات طابع وطني.

#### ب- النفقات المحلية (الإقليمية):

هي تلك التي تقوم بها الجماعات المحلية والبلديات، وترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة.

وما يجب أن نشير إليه في هذا الإطار أنه عادة ما تحتاج النفقات المحلية إلى رقابة مباشرة حيث لا يتاح للحكومة المركزية القيام بها بطريقة فعالة وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التي تتعلق بظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على وجه الخصوص.

### 3- تصنيف النفقات العمومية في الجزائر

استنادا إلى القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 الخاص بقوانين المالية المعدل والمتمم، يمكن تقسيم النفقات العمومية إلى نوعين مصاريف التسيير ومصاريف الاستثمار (المواد من 24 إلى 42):

**3-1 نفقات التسيير:** وهي تلك النفقات التي تخصص للنشاط العادي والطبيعي للدولة، والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة والتطبيق اللائق للمهام الجارية، أي هي تلك التي تدفع من أجل المصالح العمومية والإدارية، وتنقسم نفقات التسيير إلى أربعة أبواب، وتوجد أبواب تتكون من سبع فقرات كل فقرة يمكن أن تضم تسعة وتسعين فصلا وعدد المواد التي يشملها الفصل غير محددة ويمكن أن يقسم البند إلى فروع نفقات الباب الأول والثاني الممثلة في ميزانية الأعباء المشتركة المسيرة من طرف وزارة المالية، والباب الثالث والرابع نجددهما تقريبا في كل الميزانيات في مختلف الوزارات.

**الباب الأول:** أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات وهي أعباء ممنوحة لتغطية أعباء الدين المالي والمعاشات وكذلك مختلف الأعباء المحسومة من الإيرادات

**الفقرة الأولى:** احتياط الدين؛

**الفقرة الثانية:** الدين الداخلي، الدين العائم؛

**الفقرة الثالثة:** الديون الخارجية؛

**الفقرة الرابعة:** الضمانات؛

**الفقرة الخامسة:** النفقات المحسومة من الإيرادات.

**الباب الثاني:** تخصيصات السلطات العمومية: وهي عبارة عن الإعتمادات الضرورية واللازمة لتسيير مصالح الوزارات من ناحية المستخدمين والأجهزة والمعدات والعتاد يتكون من الفقرات التالية:

**الفقرة الأولى:** رواتب العمل؛

**الفقرة الثانية:** المعاشات، المنح العائلية؛

**الفقرة الثالثة:** المستخدمين معدات تسيير المصالح؛

**الفقرة الرابعة:** المستخدمين وأعمال الصيانة؛

**الفقرة الخامسة:** المستخدمين إعانات التسيير؛

**الفقرة السادسة:** المستخدمون النفقات المختلفة.

**الباب الثالث:** النفقات الخاصة بوسائل المصالح

**الباب الرابع:** التدخلات العمومية: و يتكون هذا الباب من الفقرات التالية:

**الفقرة الأولى:** التدخلات العمومية والإدارية مثل إعانات المجموعات المحلية؛

الفقرة الثانية: الأنشطة الدولية مثل المساعدات التي تمنح للهيئات الدولية؛

الفقرة الثالثة: تشمل النشاط التربوي والثقافي مثل تقديم المنح؛

الفقرة الرابعة: النشاط الاقتصادي والتشجيعات والتدخلات مثل الإعانات الاقتصادية والمكافآت؛

الفقرة الخامسة: النشاط الاقتصادي إعانات للمؤسسات للمصلحة الوطنية (إعانات للمصالح العمومية الاقتصادية)؛

الفقرة السادسة: الإعانات الاجتماعية: المساعدات والتضامن؛

الفقرة السابعة: النشاط الاجتماعي التوقعات (مساهمة الدولة في صناديق المعاشات وصناديق الصحة).

### 3-2 نفقات التجهيز (الاستثمار):

إذا كانت نفقات التسيير توزع حسب الوزارات فإن نفقات التجهيز أو الاستثمار توزع حسب القطاعات وفروع النشاط الاقتصادي، مثل الزراعة والصناعة الهيدروكربون، الأشغال والبناء والنقل والسياحة.

فنفقات الاستثمار تمثل تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني الإجمالي (PNB) وبالتالي ازدياد ثروة البلاد ويطلق على نفقات التجهيز اسم ميزانية التجهيز أو ميزانية الاستثمار وتوجه هذه النفقات للاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية.

ولا يمكن لأية عملية أن تنجز إلا إذا كانت مسجلة وتجدر الإشارة إلى أنه تختلف الإعتمادات المفتوحة لتغطية نفقات التسيير عن تلك التي تخصص لسد نفقات الاستثمار حيث "تجمع الإعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة ووفقا للمخطط الإنمائي لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاثة أبواب هي:

✓ **الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة:** وتشمل النفقات التي تستند إلى أملاك الدولة أو إلى أملاك المنظمات العمومية وشبه عمومية؛

✓ **إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛**

✓ **النفقات الأخرى برأس المال.**

و يلاحظ أن تقسيم ميزانية النفقات يخضع لقاعدة معروفة وهي قاعدة تخصيص الإعتمادات ومعناها أن اعتماد البرلمان للنفقات لا يجوز أن يكون إجماليا بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام.

أي أنه لا يجوز أن يوافق البرلمان مثلا على تخصيص 22 مليون دينار لنفقات وزارة الإسكان تاركا للحكومة أمر توزيع هذا المبلغ على أوجه إنفاق الوزارة المختلفة من مرتبات الموظفين ونفقات إدارة وصيانة مباني الوزارة واستثمارات في المشروعات التي تقوم بها وغير ذلك، بل يتعين أن يوافق البرلمان على تخصيص مبلغ معين لكل وجه من أوجه إنفاق الوزارة وبمقتضى هذه القاعدة لا يجوز للحكومة أن تنقل مبلغا اعتمده البرلمان للنفقات الواردة في باب معين للإنفاق، وبمفهوم المخالفة يجوز للحكومة أن تنقل الاعتماد المخصص لبند من البنود الواردة في اعتماد باب الإنفاق على بند آخر وارد في نفس الباب، ولا تختلف النفقات من وزارة إلى أخرى.

**المطلب الرابع: آثار النفقات العمومية**

لم تعد النظرة الكلاسيكية التي ترى أن الإنفاق العام مبلغ يختص حالة إنفاقه وليس له أية آثار اقتصادية واجتماعية، حيث أن تطور الفكر المالي أوضح أن النفقات العمومية تشكل أداة هامة من أدوات التأثير في الأوضاع الاقتصادية.

والآثار الاقتصادية للنفقات العمومية قد تكون مباشرة، وقد تكون آثار غير مباشرة، وتتوقف الآثار الاقتصادية للنفقات العمومية على عوامل عديدة منها:

- طبيعة هذه النفقات وهدفها؛
- طبيعة الإيرادات اللازمة لتمويلها؛
- الوضع الاقتصادي السائد.

#### أولاً: الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العمومية

وتشمل أثر النفقات العمومية على حجم الإنتاج الوطني، وكذلك على الاستهلاك وأخيراً آثارها على نمط توزيع الدخل الوطني.

#### 1- آثار النفقات العمومية على الإنتاج الوطني:

يتجلى أثر النفقات العمومية على الإنتاج الوطني من خلال دورها في زيادة حجم الموارد الاقتصادية ورفع درجة تأهيلها وتنظيمها باعتبارها أهم العوامل المحددة للطاقة الإنتاجية لأي مجتمع، ويساهم الإنفاق العام في زيادة الطاقة الإنتاجية لاختلاف طبيعة وأوجه الإنفاق العام.

**فالنفقات الإنتاجية أو الاستثمارية:** تعمل على إنتاج السلع المادية والخدمات العمومية لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد، وتعمل أيضاً على تكوين رؤوس الأموال العينية المعدة للاستثمار، وهذا الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري يعد من النفقات المنتجة التي تؤدي إلى زيادة حجم الدخل الوطني ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للاقتصاد الوطني، وقد تقوم بها الدولة مباشرة من خلال قيامها بالإنتاج، أو قد تمنح الدولة بعض المشروعات العمومية أو الخاصة إعانات اقتصادية .

**أما النفقات الاجتماعية:** فتشمل النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية التي تهدف إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية، ولهذا النوع من النفقات آثاراً مباشرة على الإنتاج سواء كان ذلك في صورة تحويلات نقدية أو عينية، فالنفقات الاجتماعية التي تتخذ شكل تحويلات نقدية أو إعانات، تهدف إلى تحويل جزء من القوة الشرائية لصالح الأفراد ( المتعلقة بفئات محدودة من الدخل)، فلا يمكن مقدماً معرفة مدى أثر هذا النوع من النفقات الاجتماعية على حجم الإنتاج، وذلك لعدم معرفة أنواع السلع التي تقوم هذه الفئات بالإنفاق للحصول عليها على وجه التحديد، وابتداء من تحديد هذه الفئات (ذوي الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك، فإنه من المنطقي أن يتجه المقابل النقدي والإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يستبعد ذلك من زيادة إنتاجها. أما في حالة إذا اتخذت النفقات الاجتماعية شكل تحويلات عينية (إعانات، أو تحويلات مباشرة) فإنها تؤدي إلى زيادة الإنتاج بشكل ملحوظ، إذ أنها تؤدي إلى زيادة إنتاج السلع والخدمات الاستهلاكية، مثل نفقات التعليم والصحة.

أما النفقات العسكرية: فقد تحدث أثرا انكماشيا في حجم الإنتاج الوطني، وذلك في حالات تحويل بعض عناصر الإنتاج من قطاع الإنتاج المدني المخصص لإشباع الحاجات الخاصة إلى العمليات المتعلقة بالأغراض العسكرية مما يؤثر على الإنتاج العادي للأفراد بالنقصان، مما يؤدي إلى التقليل من الاستهلاك من جهة وارتفاع أسعار عناصر الإنتاج من جهة أخرى.

أما بالنسبة للآثار التوسعية للنفقات العسكرية على حجم الإنتاج الوطني، فتتمثل في الحالات التي ترصد فيها النفقات للصناعات العسكرية وإنشاء الموانئ، ونفقات البحث العلمي وتصدير الأسلحة إذ تؤثر تلك النفقات على الدول النامية التي تعتمد جيوشها ومعداتها على الدول الخارجية، مما يؤدي إلى حدوث عجز في ميزان مدفوعاتها.

## 2- آثار النفقات العمومية على الاستهلاك:

تتجلى من خلال نفقات الاستهلاك الحكومي ومن خلال النفقات التي توزعها الدولة على الأفراد في صورة مرتبات وأجور تخصص نسبة كبيرة منها، لإشباع الحاجات الاستهلاكية من السلع والخدمات.

### 1-2 نفقات الاستهلاك الحكومي:

يتجه جانب من الإنفاق العام لشراء سلع استهلاكية معينة لتمويل بعض الفئات كأفراد القوات المسلحة مثلا، بدلا من توزيع دخول أكبر عليهم تقوم الدولة بهذا الشراء، بحيث يعد هذا الأخير نوع من تحويل الاستهلاك بدلا من قيام الأفراد بهذه المهمة، أو قد تشتري الأثاث والسيارات وتتفق على الخدمات من أجل تسيير مرافقها العمومية أو قد تقوم بتقديم سلع استهلاكية بدون مقابل (كالتغذية المدرسية) أو تتوسع في خدماتها المجانية (كالخدمات الصحية).

### 2-2 نفقات الاستهلاك الخاصة بدخول الأفراد:

تظهر آثار هذه النفقات عندما تخصص الدولة جزء من النفقات العمومية للرواتب والأجور لموظفيها وعمالها مقابل ما يؤديه هؤلاء من أعمال مما يؤدي إلى زيادة الاستهلاك والذي بدوره يؤدي إلى زيادة الإنتاج من خلال أثر مضاعف، وتعد هذه النفقات من النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديه هؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات.

### 3- آثار النفقات العمومية على نمط توزيع الدخل<sup>1</sup>:

يقصد بنمط توزيع الدخل الكيفية التي يوزع بها بين طبقات وفتات المجتمع، ونصيب كل طبقة أو فئة منه، وكقاعدة عامة يتحدد نمط توزيع الدخل الوطني بطبيعة طريقة الإنتاج.

فبالنسبة للمجتمع الرأسمالي يقوم بالإنتاج على أساس الملكية الفردية لوسائل الإنتاج والعمل الأجير ومدى سيطرة الوحدة الإنتاجية على السوق، وبالتالي فإن هذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيع الناتج الصافي بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالي:

**3-1 العمل وإنتاجيته:** حيث تتحدد الإنتاجية على أساس أن الهدف هو تدريب العمال وتحسين إمكانياتهم الإنتاجية، ويتم ذلك من خلال التعليم والتدريب الفني وتحسين ظروف المعيشة، فكلما ارتفع مستوى العامل التعليمي والفني وتحسنت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 112.

**3-2 الملكية الفردية لوسائل الإنتاج:** بذلك أصبح الرأسمالي ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الاجتماعي الصافي، وكلما زاد ما يمتلكه من وسائل إنتاج زادت قوته وسيطرته الاقتصادية، ومن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الاجتماعي الصافي بالمقارنة بغيره الأقل قوة والعكس صحيح.

**3-3 النفوذ الشخصي أو السياسي:** الذي يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو ما تحت سيطرتهم من وسائل الإنتاج.

وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تؤدي إلى انعدام العدالة التوزيعية للدخل لصالح الرأسمالي الذي يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصي وسياسي أكبر، على حساب الطبقة الكادحة، ويظهر هنا دور الدولة تحت تأثير الضغط السياسي للطبقات العاملة، في التأثير على نمط توزيع الدخل الوطني لغرض التخفيف من عدم العدالة في توزيع الدخل.

وللتعرف على أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل الوطني لابد من تحديد السياسة المنتهجة للدولة، ذلك أن ما قد تنتجه الدولة بشأن تقليل التفاوت بين الدخل (بمنح إعانات للطبقات محدودة الدخل) قد يضع مفعوله بإتباع سياسة ضريبية معينة، كفرض ضرائب مثلاً على هذه الطبقات، ولذا لابد من التنسيق بين السياسة الضريبية والإنفاقية.

### ثانياً: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العمومية<sup>1</sup>

كما أشرنا من قبل أن الأثر الأولي المباشر للإنفاق العام لن يتوقف عند هذا الحد بل سوف يتفاعل فيما بعد وبفعل عامل الزمن ليولد تأثيراً على الدخل والاستخدام وهذا ما وصفه كينز بأثر المضاعف وأثر المعجل.

**1- أثر المضاعف:** يقصد بالمضاعف في التحليل الاقتصادي، المعامل العددي الذي يشير إلى الزيادة في الدخل الوطني المتولدة عن الزيادة في الإنفاق، وأثر زيادة الإنفاق الوطني على الاستهلاك، وإذا كانت نظرية كينز اقتصر على بيان أثر الاستثمار على الدخل الوطني عن طريق نظريته في المضاعف، إلا أن الفكر الاقتصادي الحديث يميل إلى توسيع نظرية المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار، بل وكذلك الاستهلاك، والإنفاق العام، والتصدير.

لتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العمومية فإن جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتبات وأرباح وفوائد، وأثمان للمواد الأولية، وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على بنود الاستهلاك المختلفة، ويقومون بادخار الباقي وفقاً للميل الحدي للاستهلاك والادخار والدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدي إلى خلق دخول جديدة لفئات أخرى وتقسّم ما بين الاستهلاك والادخار، والدخل الذي يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه في الاستثمار، وبذلك تستمر حلقة توزيع من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في الإنتاج، الدخل، الاستهلاك، مع ملاحظة أن الزيادة في الإنتاج والدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الإنفاق ولكن بنسب مضاعفة، ولذلك سمي بالمضاعف.

ولأن أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدي للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدي للاستهلاك وينخفض بانخفاضه وهو

$$Y = C + I$$

ما تبرزه العلاقة التالية:

حيث أن  $Y$  : الدخل الوطني،  $C$  : الاستهلاك الوطني،  $I$  : الاستثمار الوطني

<sup>1</sup> نوازاد عبد الرحمن الهبتي، مرجع سبق ذكره، ص 340.

وأن أي تغير في  $Y$  سوف يؤدي إلى تغير في  $C$  و  $I$  أي:

$$\delta Y = \delta C + \delta I$$

أن الأثر الذي يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجي، وهذا يرتبط بدرجة التقدم الاقتصادي، ففي ظل الدولة المتقدمة حيث الجهاز الإنتاجي يتمتع بالمرونة والقدرة على التجاوب مع الزيادات في الاستهلاك، فالمضاعف ينتج أثره بشكل ملموس، أما في الدول النامية وبالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، يكون أثر المضاعف ضعيفا، نظرا لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي وانعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة في الاستهلاك.

2- **أثر المعجل:** لقد أوضحنا في نظرية المضاعف أثر التغير في الاستثمار على الدخل ومن ثم الإنفاق الاستهلاكيين وتعلق نظرية المعجل بالحالة المعاكسة، وهي أثر التغير في الاستهلاك أو الدخل على الاستثمار، أي الاستثمار هو التابع، واستنادا إلى نظرية المعجل، تؤدي التغيرات في الطلب على السلع الاستهلاكية (أو الإنتاج) إلى تغيرات أكبر في الطلب على السلع الرأسمالية اللازمة لإنتاج السلع الاستهلاكية، ويعبر عن هذه العلاقة بمعامل رأس المال وهو عبارة عن حجم الاستثمار الصافي الناتج عن التغير في الإنتاج أو الدخل، ويمكن قياس المعجل بالمعادلة التالية:

$$A =$$

$$\frac{\delta K}{\delta Y_t}$$

بحيث  $A$  : المعجل

لذلك يعزى الاستثمار الصافي (حسب نظرية المعجل) إلى تغيرات في الاستهلاك، فإذا افترضنا بقاء المستوى التكنولوجي على حاله، فإن الزيادة في الطلب على السلع الاستهلاكية من فترة إلى أخرى تؤدي بالمنتجين إلى زيادة الطلب على المعدات الرأسمالية لغرض تلبية الزيادة في الطلب، ويمكن إعادة كتابة المعادلة السابقة بالطريقة التالية:

$$I_n = \delta Y \times A$$

بحيث:

$I_n$  : الاستثمار الصافي

وتعني المعادلة بأنه من أجل زيادة مستوى الإنتاج بما يعادل  $(\delta Y)$ ، يجب زيادة الطلب من السلع الرأسمالية بمقدار يعادل حاصل ضرب التغير في الإنتاج اللازم مع معادل المعجل لذلك فإن زيادة الاستثمار الصافي تتوقف على معامل رأس المال، أو المعجل.

**خلاصة الفصل الثاني:**

تعتبر فكرة إعداد ميزانية لنفقات وإيرادات الدولة عن فترة مقبلة بالصورة المعروفة في الوقت الحالي، فكرة حديثة العهد يرجع تاريخها إلى ثورة 1688 في إنكلترا وإلى ثورة 1789 في فرنسا.

فالميزانية بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ونفقاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة، كما تعكس الميزانية في دول كثيرة الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول، فهي أداة تساعد في إدارة وتوجيه الاقتصاد القومي، حيث لم تعد الميزانية أرقاما وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل لها آثار في كل من حجم الإنتاج القومي وفي مستوى النشاط الاقتصادي، بكافة فروعها وقطاعاتها، فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية،

فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها « النفقات والإيرادات » لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها، بالإضافة إلى تحقيق العدالة الاجتماعية.

وتعتبر النفقات العمومية الوسيلة الأساسية التي تستعملها الميزانية ويقوم عليها تدخل الدولة في جميع الميادين الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي تترجم سياسة الحكومة ومدى نجاعتها والتي تتجلى من خلال طبيعة النفقات وتقسيمها على القطاعات المختلفة، فمن خلالها تحافظ الحكومات على الهوية الوطنية، وتوفر البنية الأساسية اللازمة للتنمية وتؤثر في معدلات التنمية وتهيئة الخدمات الاجتماعية اللازمة للسكان.

تمهيد:

إن كفاءة وفعالية الإدارة المالية العامة لهما دور هام وحاسم في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. لا يختلف اثنان في أهمية الرقابة على تنفيذ الأداء، بل هناك من يعتبرها جزءاً لا يتجزأ من التصرف والإدارة، وسواء كانت هذه الرقابة داخلية أو خارجية فهي تبقى من أوكذ الضمانات لجودة وسلامة التصرف الحكومي، لاسيما الرقابة الخارجية لما لها من أهمية في الرقابة على الأموال العامة وفي مساندة العمل الحكومي وفي وضع الأصبع على مواطن الخلل والداء، وفي التعرف على أهم القضايا والتحديات التي تنتزل في صميم اهتمامات السلط العمومية، وذلك عن طريق إشعار مختلف هذه السلط سواء التشريعية منها أو التنفيذية بالصورة الحقيقية لوضعية التصرف العمومي من حيث حسن أدائه أو اختلاله وبالأخص الجانب المالي ( النفقات العمومية).

وقد سعت الأجهزة العليا للرقابة لقياس ورصد أداء إدارة شؤون المالية العامة وتتبع الإنفاق للرفع من كفاءة الإنفاق وذلك باستخدام جملة من المؤشرات ولعل من أهمها جملة المؤشرات الواردة في إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة لرصد ومتابعة وقياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة على مرّ الزمن، وقام بوضعه الشركاء في برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، وذلك في إطار التعاون مع المشروع المشترك بشأن عملية إدارة الشؤون المالية العامة، التابعة لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD) وهو مشروع اعتمده لجنة المساعدات الإنمائية (DAC) بمثابة أداة من شأنها إتاحة معلومات يمكن التعويل عليها عن أداء أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة على مرّ الزمن، والممارسات التي تمثل عنصراً حيوياً لتقييم المساءلة عن تصميم سياسة المالية العامة وتنفيذها.

### المبحث الأول: قياس أداء مصداقية الموازنة والشمولية والشفافية

نظام إدارة الشؤون المالية العامة الجيد ضروري من أجل تنفيذ السياسات المعنّية وتحقيق الأهداف التنمويّة المرجوة، وذلك من خلال مساندة انضباط إجماليات المالية العامة، والتوزيع الاستراتيجي للموارد، والكفاءة في تقديم الخدمات . ويعتبر انفتاح وانتظام ذلك النظام من بين العناصر المساعدة للمستويات الثلاثة تلك من مستويات نواتج الموازنة<sup>1</sup>:

✓ تُسهم الضوابط الفعالة على مجاميع الموازنة وإدارة شؤون المخاطر المالية في الحفاظ على انضباط المالية العامة إجمالاً؛

✓ يسهم تخطيط وتنفيذ الموازنة بالاتساق مع الأولويات الحكومية في تنفيذ أهداف الحكومة المعنّية؛

✓ تسهم إدارة شؤون استخدامات موارد الموازنة في تحقيق كفاءة تقديم الخدمات وتحقيق القيمة مقابل المال.

### المطلب الأول: إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة - الإنفاق العام والمساءلة المالية PEFA -

يشمل إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة تقريراً عن أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة، ومجموعة من المؤشرات عالية المستوى تستفيد من: المعايير المرجعية لتبني الإنفاق بشأن مبادرة تخفيض ديون البلدان الفقيرة المثقلة بالديون، ومُدونة شفافية المالية العامة الصادرة عن صندوق النقد الدولي، ومعايير قياسية دولية أخرى .

#### أولاً: نطاق إطار قياس الأداء

يقوم إطار قياس الأداء بتحديد الأبعاد الحاسمة الأهمية لأداء نظام إدارة الشؤون المالية العامة المنفتح والمتنظم على النحو التالي<sup>2</sup>:

✓ **مصداقية الموازنة** : الموازنة واقعية ويجري تنفيذها حسب القصد منها.

✓ **الشمولية والشفافية** : الإشراف شامل على الموازنة والمخاطر على المالية العامة، وللمواطنين القدرة على الحصول على المعلومات عن الموازنة والمخاطر على المالية العامة.

✓ **وضع الموازنة استناداً إلى السياسات** : يتم إعداد الموازنة في إطار المراعاة التامة للسياسات الحكومية.

✓ **قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة** : يجري تنفيذ الموازنة بطريقة تتسم بالانتظام وقابلية التوقع مع وجود ترتيبات من أجل عملية الرقابة والتوجيه في استخدام الأموال العامة.

✓ **المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ** : يجري مسك سجلات كافية والحفاظ عليها وتعميمها بما يستوفي أغراض كل من: ضبط عملية اتخاذ القرارات، والإدارة، ورفع تقارير الإبلاغ.

✓ **التدقيق والمراجعة الخارجية** : ترتيبات تدقيق الأموال العامة ومتابعة المسؤولين لها تعمل كما ينبغي.

على خلفية الأبعاد الستة الرئيسية لأداء إدارة الشؤون المالية العامة، تقوم مجموعة المؤشرات عالية المستوى بقياس الأداء العملي للعناصر الرئيسية في أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة ، وذلك بالنسبة لكل من : الحكومة المركزية، والهيئة التشريعية، وهيئات المراجعة والتدقيق الخارجية.

<sup>1</sup> الإنفاق العام والمسؤولية المالية، برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، البنك الدولي، و.م.إ، يونيو 2005، ص 01.

<sup>2</sup> الدليل الإرشادي لمؤشرات قياس أداء الإنفاق الحكومي والمساءلة المالية PEFA ، وزارة المالية، الكويت، يونيو 2014، ص 11-12.

كما يستخدم التقرير عن أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة التحليل المستند إلى المؤشرات من أجل: وضع تقييم متكامل لنظام إدارة الشؤون المالية العامة على خلفية الأبعاد الستة الحاسمة الأهمية بالنسبة لأداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة، وتقييم الأثر المحتمل لنقاط ضعف تلك العملية على مستويات نواتج الموازنة الثلاثة. وتقيس مجموعة المؤشرات عالية المستوى العناصر الرئيسية لعملية إدارة الشؤون المالية العامة، أي التي تُعتبر حاسمة الأهمية من أجل تحقيق سلامة عملية إدارة الشؤون المالية العامة.

ومن المتوقع أن تكرر تطبيق مجموعة المؤشرات تلك من شأنه إتاحة معلومات عن مدى تحسُّن أو عدم تحسُّن أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة .

كما يعبر التقرير عن أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة عن الجهود التي تقوم بها الحكومة المعنية بغية إصلاح نظام إدارة الشؤون المالية العامة لديها، وذلك عن طريق وصف إجراءات الإصلاح الحديثة العهد والجارية، والتي قد لا تكون حتى ذلك الحين أثرت في أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة.

في العديد من البلدان، تعمل وحدات أخرى تحت سلطة الحكومة المركزية ولها شخصية اعتبارية منفصلة واستقلال ذاتي كبير في عملياتها ( يشار إليها في هذا الإطار باسم هيئات حكومية مستقلة) وتشكّل جزءاً من عمليات الحكومة المركزية، ويمكن أن يتم استخدام مثل هذه الوحدات لغرض تنفيذ سياسات الحكومة المركزية، وقد تتضمن مؤسسات لا تبغي الربح، والتي يعود للحكومة بصورة رئيسية تمويلها والسيطرة عليها.

في إطار مجموعة مؤشرات أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة، لا تؤخذ في الاعتبار عمليات المستويات الأخرى من عموم الحكومة ومؤسسات الأعمال العامة إلا بقدر أثرها على أداء نظام إدارة الشؤون المالية العامة على صعيد البلد المعني، وعلى صلات ذلك النظام بسياسات المالية العامة التي تضعها وتتابعها حكومة ذلك البلد (وهو ما أشارت إليه مؤشرات الأداء PI-8 و PI-9 و PI-23 ) وتشمل الأجزاء الأخرى من عموم الحكومة مستويات أدنى لها آليات مساءلة مستقلة وأنظمة خاصة بها من أجل إدارة الشؤون المالية العامة على سبيل المثال: ( موازنة وأنظمة محاسبة) وقد تشمل الأجهزة الحكومية الفرعية<sup>1</sup>: ما هو في ولايات وأقاليم ومناطق البلد المعني على مستوى أعلى، وما هو أجهزة إدارة محلية حكومية مثلاً: (المقاطعات والبلديات على مستوى أدنى) إضافة إلى عموم الحكومة، يشمل القطاع العام الشركات العامة أو مؤسسات الأعمال العامة التي جرى إنشاؤها لإتاحة السلع وتقديم الخدمات للسوق المعني، والتي تسيطر عليها وتراقبها وحدات حكومية خاضعة للمساءلة، ويمكن أن تكون الشركات أو المؤسسات العامة غير مالية أو مالية، ويشمل النوع الثاني مؤسسات النقد كالبنك المركزي .

تُقسم المؤشرات المختارة بشأن نظام إدارة الشؤون المالية العامة والبالغ عددها 28 مؤشراً إلى ثلاث فئات<sup>2</sup>:

أ- **نواتج نظام إدارة الشؤون المالية العامة:** وهذه تقيس النتائج المباشرة لنظام إدارة الشؤون المالية العامة من حيث الإنفاق والإيرادات الفعليتين، وذلك من خلال مقارنتهما بالموازنة الأصلية التي تمت الموافقة عليها ومستوى وتغيّرات متأخرات الإنفاق.

<sup>1</sup> دليل إحصاءات مالية الحكومة، صندوق النقد الدولي، 2001، مرجع سبق ذكره، ص 23.

<sup>2</sup> الإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 03.

ب- السمات المشتركة في نظام إدارة الشؤون المالية العامة: وهذه تقيس مدى شمولية وشفافية نظام إدارة الشؤون المالية العامة عبر دورة الموازنة بكاملها.

ج- دورة الموازنة: وهذه تقيس أداء الأنظمة والإجراءات والمؤسسات الرئيسية ضمن دورة موازنة الحكومة المركزية.

ثانياً: الهيكل العام لإطار قياس الأداء

نوجز أدناه هيكل إطار قياس الأداء كما يلي :

### 1- مجموعة مؤشرات الأداء عالية المستوى بشأن إدارة الشؤون المالية العامة:

يسعى كل مؤشر إلى قياس أداء عنصر رئيسي من عناصر نظام إدارة الشؤون المالية العامة على سُلّم ترتيبي وتم وضع الإرشادات فيما يتعلق بالأداء الذي يستوفي كل درجة تصنيف ترتيبي من أربع نقاط من أ إلى د بالنسبة لكل من المؤشرات، ويعطى أعلى تصنيف ترتيبي للمؤشر إذا كان العنصر الرئيسي من عناصر نظام إدارة الشؤون المالية العامة يستوفي الهدف ذا الصلة على نحو كامل ومنظم ودقيق ومتسق. ولذا، فإن مجموعة المؤشرات عالية المستوى تركز على الخصائص الأساسية لنظام إدارة الشؤون المالية العامة، وذلك استناداً إلى الممارسات الدولية الجيدة المتعارف عليها بدلاً من وضع معيار قياسي استناداً إلى أحدث الابتكارات في عملية إدارة الشؤون المالية العامة.

الجدول رقم 03: يوضح مجموعة مؤشرات الأداء عالية المستوى بشأن إدارة المالية العامة

أ- نواتج إدارة الشؤون المالية العامة: مصداقية الموازنة	
محمل نواتج الإنفاق مقارنة بالموازنة الموافقة عليها أصلاً	PI-1
تشكيلة نواتج الإنفاق مقارنة بالموازنة الموافقة عليها أصلاً	PI-2
محمل نواتج الإيرادات مقارنة بالموازنة الموافقة عليها أصلاً	PI-3
أصل ورصد متأخرات مدفوعات الإنفاق	PI-4
ب- القضايا المشتركة الرئيسية: الشمولية والشفافية	
تصنيف الموازنة	PI-5
شمولية المعلومات التي تتضمنها وثائق الموازنة	PI-6
مدى العمليات الحكومية غير المبلغ عنها	PI-7
شفافية العلاقات المالية العامة فيما بين الهيئات الحكومية	PI-8
الرقابة على مجمل المخاطر المالية العامة من جهات القطاع العام الأخرى	PI-9
قدرة الجمهور على الوصول إلى المعلومات عن المالية العامة	PI-10
ج- دورة الموازنة	
ج1- وضع الموازنة استناداً إلى السياسات	
النظامية والمشاركة في عملية وضع الموازنة السنوية	PI-11
منظور متعدد السنوات في التخطيط، وسياسات الإنفاق، ووضع الموازنة	PI-12
ج2- قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة	
شفافية واجبات والتزامات دافعي الضرائب	PI-13

## الفصل الثالث: التدقيق الحكومي وترشيد النفقات العمومية

فعالية إجراءات تسجيل دافعي الضرائب وفرض الضرائب	PI-14
فعالية جباية مدفوعات الضرائب	PI-15
قابلية توقع توفر الموارد المالية لارتباطات الإنفاق	PI-16
تسجيل وإدارة شؤون الأرصدة النقدية والديون والضمانات	PI-17
فعالية ضوابط كشف الرواتب والأجور	PI-18
المنافسة، وتحقيق القيمة مقابل المال، والضوابط في التوريدات	PI-19
فعالية الضوابط الداخلية بالنسبة للإنفاق غير الرواتب والأجور	PI-20
فعالية المراجعة الداخلية للحسابات	PI-21
<b>ج3- المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ</b>	
انتظام وإحكام توقيت مطابقة الحسابات	PI-22
توفر المعلومات عن الموارد التي تستلمها وحدات تقديم الخدمات	PI-23
نوعية وإحكام توقيت التقارير عن الموازنة في سنتها	PI-24
نوعية وإحكام توقيت البيانات المالية السنوية	PI-25
<b>ج4- التدقيق والمراجعة الخارجية</b>	
نطاق وطبيعة ومتابعة المراجعة الخارجية	PI-26
تمحيص الهيئة التشريعية لقانون الموازنة السنوية	PI-27
تمحيص الهيئة التشريعية لتقارير المراجعة الخارجية	PI-28

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، البنك الدولي، و.م.إ، يونيو 2005، ص 08.

### 2- طريقة تحديد درجة التصنيف الترتيبي<sup>1</sup>:

لمعظم المؤشرات عدة أبعاد متصلة بموضوع المؤشر المعني. ويجب تقييم كل من هذه الأبعاد بصورة مستقلة، وبذلك تكون درجة التصنيف الترتيبي الشاملة مستندة إلى تقييمات كل من أبعاد المؤشر المعني. ويتم جمع درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد تلك في درجة شاملة بالنسبة للمؤشر المعني، وذلك من خلال طريقة التصنيف الترتيبي (M1) بالنسبة لبعض المؤشرات، ومن خلال طريقة التصنيف الترتيبي (M2) بالنسبة للمؤشرات الأخرى. وتحدد الإرشادات الخاصة بكل من المؤشرات طريقة التصنيف الترتيبي الواجب استخدامها.

### 2-1 طريقة التصنيف الترتيبي الأولى ( M1 ):

تُستخدم بالنسبة لكافة المؤشرات وحيدة الأبعاد وكافة المؤشرات متعددة الأبعاد حيثما كان سوء الأداء فيما يتعلق بأحد أبعاد المؤشر من المرجح أن يقوّض أثر حسن الأداء فيما يتعلق بالأبعاد الأخرى للمؤشر ذاته (بعبارة أخرى، حسب

<sup>1</sup> التقرير رقم AUS3141 عن أداء إدارة الشؤون المالية العامة للضفة الغربية وقطاع غزة، البنك الدولي بالتعاون مع صندوق النقد الدولي والاتحاد الأوربي ووزارة الخارجية الفرنسية والأمم المتحدة وتمويل من وزارة التنمية الدولية للمملكة المتحدة، الضفة الغربية وقطاع غزة، يونيو 2013، ص 39.

أضعف حلقة في سلسلة أبعاد المؤشر المعني). وبالنسبة للمؤشرات التي لها بعدان اثنان أو أكثر، تكون خطوات تحديد درجة الترتيب التصنيفي الشاملة أو مجموع درجات التصنيف الترتيبي للمؤشر كما يلي:

✓ يتم أولاً تقييم كل بعد على حدة وإعطاؤه درجة تصنيف ترتيبي؛

✓ جمع درجات التصنيف الترتيبي لكل من الأبعاد باختيار أدنى درجة تصنيف حصل عليها أي من الأبعاد؛

✓ إضافة " + " حيثما كان لأي من الأبعاد الأخرى درجة تصنيف أعلى (ملاحظة: من غير الممكن اختيار درجة التصنيف لأحد الأبعاد التي حصلت على درجات تصنيف أعلى وإضافة " - " بالنسبة لأي من الأبعاد التي حصلت على درجات تصنيف أدنى. ومن غير الممكن إضافة " + " لدرجة تصنيف مؤشر ما ليس له سوى بعد واحد مُدرج).

## 2-2 طريقة التصنيف الترتيبي الثانية ( M2 ):

تستند إلى إيجاد متوسط درجات التصنيف الترتيبي لكل من أبعاد المؤشر المعني. وهذا ما يوصى بإتباعه بالنسبة لمؤشرات مختارة متعددة الأبعاد، حيث درجة التصنيف المنخفضة في أحد الأبعاد لا تؤدي بالضرورة إلى تقويض أثر درجة التصنيف العالية على بعد آخر للمؤشر ذاته. ومع أن كافة الأبعاد تقع ضمن نفس المجال من نظام إدارة الشؤون المالية العامة، يمكن تحقيق التقدّم في كل من الأبعاد بصورة مستقلة عن الأبعاد الأخرى وبدون أن يتوجب منطقياً إتباع أي تسلسل محدد. أما خطوات تحديد درجة الترتيب التصنيفي الشاملة أو مجموع درجات التصنيف الترتيبي للمؤشر فهي كما يلي:

✓ بالنسبة لكل من الأبعاد، تقييم المدى الذي تم بلوغه على سُلّم من أربعة درجات بالنسبة لطريقة التصنيف الترتيبي ( M1 )

✓ الرجوع إلى جدول التحويل الخاص بطريقة التصنيف الترتيبي ( M2 )، وإيجاد القسم المناسب من الجدول (المؤشرات التي لها بعدان أو ثلاثة أبعاد أو أربعة أبعاد).

✓ تحديد السطر من الجدول الذي يتوافق مع مجموعة درجات التصنيف التي تم إعطاؤها لأبعاد المؤشر (أما ترتيب درجات التصنيف فهو غير ذي قيمة جوهرية).

✓ انتخاب درجة التصنيف الشاملة بالنسبة للمؤشر المعني.

## المطلب الثاني: قياس أداء مصداقية الموازنة

تتوقف فعالية الموازنة على قوة سندها القانوني وعلى القواعد التنظيمية والممارسات الإدارية المساندة لها، وتختلف الأهمية النسبية بين القوانين الأساسية للموازنة والقواعد التنظيمية والممارسات الإدارية اختلافاً كبيراً باختلاف البلدان. ورغم هذه الاختلافات، توجد عناصر مهمة يجب إدراجها في جميع الأطر القانونية/الإدارية، وينبغي أن توافق السلطة التشريعية على جميع النفقات وأن تخصص الاعتمادات اللازمة لها، وأن تكون الموازنة شاملة وتغطي كل معاملات الحكومة المركزية (وإن كان ذلك عن طريق الصناديق المختلفة)، وأن تظهر معاملات الموازنة بالقيمة الإجمالية؛ وينبغي أن يكون هناك وزير أو سلطة مسؤولة أخرى عن مالية الحكومة تتمتع بالصلاحية الفعلية لإدارة الموازنة؛ ويتعين أن توضع كل هيئة معنية موضع المساءلة عن تحصيل و/أو استخدام الأموال التي تقوم بتحصيلها؛ كما يتعين أن تحدد الأحكام

المتعلقة بالطوارئ أو الاحتياطات شروطاً واضحة وصارمة لاستخدام تلك الأموال؛ ويجب إعداد تقارير خاضعة للتدقيق من جهة مستقلة تشير بوضوح إلى كيفية استخدام الأموال العامة، لعرضها على السلطة التشريعية وللإطلاع العام.

### 1- مؤشر الأداء PI-1 مجمل نواتج الإنفاق مقارنة بالموازنة الموافق عليها أصلاً<sup>1</sup>:

تعتبر القدرة على تنفيذ الإنفاق حسب الموازنة من بين العوامل الهامة في مساندة قدرة الحكومة المعنية على تقديم الخدمات العامة في السنة المعنية حسبما ينص كل من: بيانات السياسات، وارتباطات الإنتاج، وخطط العمل، ويجسد هذا المؤشر هذا الأمر عن طريق قياس المجموع الفعلي للإنفاق مقارنة بمجموع الإنفاق المحدد أصلاً في الموازنة (حسبما تنص عليه وثائق الموازنة الحكومية وتقارير المالية العامة)، ولكنه يستبعد فئتين من فئات الإنفاق ليس للحكومة سيطرة تُذكر عليهما. وتلك الفئتان هما: (أ) مدفوعات خدمة الديون، التي لا يمكن للحكومة من حيث المبدأ تعديلها في أثناء السنة المعنية بينما قد تتغير نتيجة تقلبات أسعار الفائدة وأسعار الصرف، و (ب) الإنفاق على المشروعات الذي تموله الجهات المانحة، حيث أن إدارة شؤونه ورفع التقارير عنه يكونان عادة خاضعين إلى حد كبير لسيطرة الجهات المانحة.

من أجل فهم الأسباب الكامنة وراء الانحراف عن الإنفاق المبيّن في الموازنة، من المهم أن تصف الشروح العوامل الخارجية التي يمكن أن تكون أدت إلى الانحراف، مع الإشارة بصورة خاصة إلى أثر الانحرافات عن الإيرادات المبيّنة في الموازنة، حسبما يقدرها المؤشران PI-3 (الإيرادات المحلية) و D-1 (الإيرادات الخارجية). ومن المهم أيضاً فهم أثر انحراف مجموع الإنفاق على القدرة على تنفيذ تشكيلة الإنفاق حسبما تنص الموازنة، بالإشارة أيضاً إلى مؤشري الأداء PI-2 و PI-16.

### الجدول رقم 04: يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-1

(1) الفرق بين الإنفاق الأولي الفعلي والإنفاق الأولي المبيّن في الموازنة أصلاً

درجة التصنيف الترتيبي	الحد الأدنى من المتطلبات (طريقة التصنيف الترتيبي M2)
أ	(1) لم ينحرف الإنفاق الفعلي عن الإنفاق المبيّن في الموازنة بمقدار يعادل أكثر من 5% من الإنفاق المبيّن في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات.
ب	(1) لم ينحرف الإنفاق الفعلي عن الإنفاق المبيّن في الموازنة بمقدار يعادل أكثر من 10% من الإنفاق المبيّن في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات.
ج	(1) لم ينحرف الإنفاق الفعلي عن الإنفاق المبيّن في الموازنة بمقدار يعادل أكثر من 15% من الإنفاق المبيّن في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات.
د	(1) انحرف الإنفاق الفعلي عن الإنفاق المبيّن في الموازنة بمقدار يعادل أكثر من 15% من الإنفاق المبيّن في الموازنة في سنتين أو كافة السنوات الثلاث.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

### 2- مؤشر الأداء PI-2 تشكيلة نواتج الإنفاق مقارنة بالإنفاق بالموازنة الموافق عليها أصلاً:

<sup>1</sup> الإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 12-13.

حيثما كانت تشكيلة الإنفاق تختلف كثيراً عن الموازنة الأصلية، لا تكون الموازنة بياناً مفيداً عن قصد السياسات، ويتطلب القياس بهذا المؤشر تقييماً عملياً لنواتج الإنفاق مقارنة بالموازنة الأصلية على مستوى تفاصيل المجلد<sup>1</sup>. وبما أنه يتم عادة اعتماد الموازنات وإدارة شؤونها على أساس إداري (وزارة/هيئة)، يُفضّل الأساس الإداري من أجل عملية التقييم، ولكن الأساس المستند إلى الوظيفة يعتبر بديلاً مقبولاً.

وعلى المستوى الإداري، يتم حساب التباين بالنسبة للأبواب الرئيسية في الموازنة الخاصة بالوزارات والإدارات والهيئات المستقلة، التي تشملها الموازنة الموافق عليها، وإذا كان التصنيف حسب الوظائف هو المستخدم، يجب أن يستند إلى الوظائف العشر الرئيسية في إحصاءات المالية الحكومية/تصنيف وظائف الحكومة.

من شأن التغيرات في المستوى العام للإنفاق (حسب تقديرات المؤشر PI-1) أن يسفر عن تغيرات في الإنفاق على البنود الإدارية والوظيفية في الموازنة

ويقاس هذا المؤشر (PI-2) مدى مساهمة إعادة التوزيع فيما بين بنود الموازنة في تباين تشكيلة الإنفاق فيما يتخطى التباين الناجم عن التغيرات في المستوى العام للإنفاق.

ويتطلب القيام بعملية التقييم تلك حساب مجموع تباين تشكيلة الإنفاق ومقارنته بالانحراف العام في الإنفاق الأولي بالنسبة لكل من السنوات الثلاث الأخيرة.

يتم حساب التباين كانحراف معياري مُرجّح بين الإنفاق الفعلي والإنفاق المبيّن في الموازنة، ويتم حسابه كنسبة مئوية من الإنفاق المبيّن في الموازنة على أساس التصنيف الإداري أو الوظيفي، وذلك باستخدام القيمة المطلقة للانحراف ولكي تكون عملية الحساب متوافقة مع تقديرات مؤشر الأداء PI-1 يجب استبعاد مدفوعات خدمة الديون والإنفاق على المشروعات بتمويل من الجهات المانحة.

### الجدول رقم 05: يوضح الأبعاد الواجب تقيّمها في المؤشر PI-2

(1) مدى تجاوز التباين في تشكيلة الإنفاق الأولي مجموع الانحراف في الإنفاق الأولي

درجة التصنيف الترتيبي	الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
أ	(1) لم يتجاوز التباين في تشكيلة الإنفاق مجموع الانحراف في الإنفاق الأولي بأكثر من 5% في أي من آخر ثلاث سنوات
ب	(1) لم يتجاوز التباين في تشكيلة الإنفاق مجموع الانحراف في الإنفاق الأولي بأكثر من 5% في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات
ج	(1) لم يتجاوز التباين في تشكيلة الإنفاق مجموع الانحراف في الإنفاق الأولي بأكثر من 10% في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات
د	(1) تجاوز التباين في تشكيلة الإنفاق مجموع الانحراف في الإنفاق الأولي بنسبة 10% في سنتين

<sup>1</sup> الإنفاق العام والمساءلة عنه - الصندوق يعزز ميثاق شفافية المالية العامة، نشرة صندوق النقد الدولي ، 01 يوليو 2013، ص 03.

على الأقل من آخر ثلاث سنوات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 15.

### 3- مؤشر الأداء 3-PI. مجمل نواتج الإيرادات مقارنة بالموازنة الموافق عليها أصلاً

يتطلب انضباط الموازنة وجود وصف واضح لبرامج الحكومة المستمرة والمقترحات المتعلقة بسياساتها الجديدة، وحساب تكاليفها بدقة، وينبغي أن تحرص البلدان على الدوام على أن يكون من بين وثائق الموازنة بيان يوضح التغييرات المهمة في سياسة المالية العامة وآثارها المتوقعة

هذا وتعتبر دقة توقعات الإيرادات المحلية من بين العوامل الحاسمة الأهمية في تحديد أداء الموازنة، وذلك لأن مخصصات الإنفاق المدرجة في الموازنة تستند إلى تلك التوقعات.

وتتيح مقارنة الإيرادات المدرجة في الموازنة بالإيرادات الفعلية مؤشراً عاماً على نوعية توقعات الإيرادات، ولكن قد تحدث صدمات خارجية يمكن أن لا يكون جرى توقعها ولا تحسب عدم الكفاءة في الإدارة، وهذه أمور يجب إيضاحها في الشرح، فالمعايرة تسمح بوجود درجة تصنيف ترتيبي عالية ولو كانت النواتج في سنة من السنوات الثلاث الأخيرة مختلفة كثيراً عن التوقعات، على سبيل المثال كنتيجة لصدمة خارجية كبيرة حدثت أثناء تنفيذ الموازنة المعنية.

وبالنسبة لهذا المؤشر، يجب استخدام المعلومات من التقارير عن تنفيذ الموازنة أو الحسابات الختامية الحكومية قدر توفّر تلك المعلومات ( وليس البيانات من مصادر أخرى كهيئة الإيرادات أو البنك المركزي ). وعلى الشرح إيضاح مصادر البيانات وأية مخاوف فيما يتعلق باتساقها أو إمكانية التعويل عليها.

### الجدول رقم 06 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر 3-PI

(1) الجباية الفعلية للإيرادات المحلية مقارنة بتقديرات الإيرادات المحلية في الموازنة الموافق عليها أصلاً

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )	درجة التصنيف الترتيبي
(1) لم تكن الجباية الفعلية للإيرادات المحلية أدنى من 97% من تقديرات الإيرادات المحلية المبينة في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات	أ
(1) لم تكن الجباية الفعلية للإيرادات المحلية أدنى من 94% من تقديرات الإيرادات المحلية المبينة في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات	ب
(1) لم تكن الجباية الفعلية للإيرادات المحلية أدنى من 92% من تقديرات الإيرادات المحلية المبينة في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من آخر ثلاث سنوات	ج
(1) كانت الجباية الفعلية للإيرادات المحلية أدنى من 92% من تقديرات الإيرادات المحلية المبينة في الموازنة في سنتين من أو في كافة آخر ثلاث سنوات	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

### 4- مؤشر الأداء 4-PI أصل ورصد متأخرات مدفوعات الإنفاق:

تتضمن تقييمات استمرارية المالية العامة من الناحية الفنية تحليل عناصر التغيير في نسبة الدين على الرصيد الكلي ناقصا مدفوعات الفائدة، وسعر الفائدة على نحو يعكس الرصيد الأساسي على الدين، ومعدل النمو الاقتصادي، ورصيد الدين الأصلي . ومن منظور السياسات، يتركز الاهتمام على التغيير المطلوب في الرصيد الأساسي لتحقيق

الهدف المحدد للدين بدءاً من نسبة الدين التي يرتأى أنها مفرطة، أو البقاء دون حد أقصى معين للدين خلال فترة زمنية محددة. ويعتبر ذلك مؤشراً لمدى التصحيح المطلوب في المالية العامة لتحقيق الاستمرارية. وبطبيعة الحال، يعتبر التصحيح الذي يتعين إجراؤه استناداً إلى التقدير الاستصوابي هو الأهم لصانعي السياسات، وبالتالي يصبح من المهم على المدى القصير إلى المتوسط التمييز بين التغييرات الدورية المحتملة في مجملات المالية العامة والتغييرات الهيكلية الضرورية.

وتكتسب القضايا المتعلقة باستمرارية المالية العامة في المدى المتوسط والطويل أهمية إضافية بالنسبة للبلدان التي تحقق إيرادات كبيرة فيما يتصل بالموارد. فالفترات التي ترتفع فيها أسعار السلع الأساسية نسبياً قد تخلق ضغطاً بالنسبة للالتزامات الإنفاق من الموازنة لا يمكن المحافظة عليها عندما تعود أسعار السلع الأساسية إلى مستوياتها الاتجاهية أو دونها، وقد يكون من الصعب بصفة خاصة تقدير هذه الاتجاهات.

وعلاوة على ذلك، فإن القضايا المتعلقة باستمرارية المالية العامة بالنسبة لتلك البلدان ينبغي أن تأخذ في الاعتبار إمكانية نزوب الموارد، وكذلك التقلبات المعهودة في أسعار السلع الأساسية.

تعتبر متأخرات مدفوعات الإنفاق التزامات إنفاق تكبدها الحكومة، نتيجة تأخر دفعها للمعنيين من بين: العاملين، أو الموردّين، أو المقاولين، أو الدائنين، وهي تعتبر شكلاً من التمويل غير المتسم بالشفافية. ويمكن أن يشير مستوى المتأخرات المرتفع إلى عدد من المشاكل مثل عدم كفاية كل من: ضوابط الارتباطات، وتقنين المبالغ النقدية، وعدم كفاية مخصصات التعاقدات في الموازنة، وبخس مخصصات بنود محددة في الموازنة، والافتقار إلى المعلومات. وتفترض متأخرات الإنفاق أن مبالغ المدفوعات القائمة غير المسددة مستحقة الدفع بمقتضى التزام قانوني محدد أو التزام تعاقدي أبرمته الحكومة، ويمكن أن تشمل مطالبات مستحقة غير مدفوعة مقابل: رواتب، ومعاشات تقاعدية، ومستلزمات، وخدمات، وإيجارات، وفوائد على ديون محلية وخارجية. أما تأخير أو تخفيض تحويلات الدعومات المالية والمزج للهيئات الحكومية المستقلة والمستويات الحكومية الأخرى فلا تشكّل متأخرات ما لم تكن جزءاً من التزام قانوني (يحدد مبلغ وموعد كل من التسديدات) أو اتفاق تعاقدي. كما أن النصّ على تحويلات في قانون الموازنة السنوية أو قانون المخصصات لا يشكّل بحد ذاته التزاماً قانونياً. ولا يعتبر الإهلاك (الإطفاء) غير المدفوع بالنسبة لأصل القروض من بين المتأخرات بالنسبة لهذا المؤشر، وذلك لأن الإهلاك ليس إنفاقاً ولكن معاملة تمويل<sup>1</sup>.

يمكن أن تحدد اللوائح التنظيمية المحلية أو الممارسات المتعارف عليها على نطاق واسع متى تصبح المطالبة غير المسددة متأخرة عن التسديد. فإذا جرى تطبيق هذه الممارسة المحلية في قياس رصيد المتأخرات، وجب عند ذلك وصف مضمونها وأساسها في الشروح. ولكن الفيصل بالنسبة للتقديرات هو الممارسات المتعارف عليها دولياً في قطاع الأعمال حيث تعتبر المطالبة متأخرة عن التسديد إذا لم يتم التسديد في غضون 30 يوماً من استلام الحكومة المعنية لفاتورة/مطالبة المورد المعني (لقاء مستلزمات أو خدمات أو أشغال تم إنجازها)، بينما عدم تسديد كشوف رواتب الموظفين والعاملين أو عدم احترام موعد نهائي لتسديد فوائد الديون على الفور يسفر عن اعتبار المبالغ المعنية متأخرة عن التسديد.

<sup>1</sup> الإصلاح الشامل للإدارة المالية العامة في الأردن 2014-2017، تقارير الإدارة المالية العامة 2014، الأردن، ص 05.

يُعنى هذا المؤشر بقياس مدى وجود رصيد من المتأخرات، ومدى المعالجة والسيطرة على هذه المشكلة في النظام المعني. ومع أنه يمكن أن يكون من الضروري وجود إجراءات خاصة لتحديد وتسديد المتأخرات القديمة، لن يكون هذا فعالاً إذا تواصل خلق متأخرات جديدة (مبالغ مستحقة السداد أثناء السنة الماضية ولكن لم يتم تسديدها). ولكن الأهم من كل ذلك، تقييم مدى وجود وتمام البيانات عن المتأخرات، التي بدونها لا يمكن إجراء التقييم أو التوصل إلى تقديرات.

**الجدول رقم 07 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-4**

- (1) رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق (كنسبة مئوية من مجموع الإنفاق الفعلي بالنسبة للسنة المالية المعنية) وأي تغيير حديث العهد في ذلك الرصيد.
- (2) مدى توقّر البيانات من أجل متابعة رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )	درجة التصنيف الترتيبي
(1) رصيد المتأخرات منخفض (أي دون 2% من مجموع الإنفاق). (2) البيانات الموثوقة والنامة عن رصيد المتأخرات تأتي من خلال إجراءات روتينية على الأقل في نهاية كل سنة مالية (وتشمل بيانا لمواعيد كل منها).	أ
(1) رصيد المتأخرات يشكل 2-10% من مجموع الإنفاق؛ مع وجود شواهد على تخفيضها بدرجة كبيرة (أي بأكثر من 25%) في السنتين الأخيرتين. (2) يتم سنويا جمع البيانات عن رصيد المتأخرات، ولكن قد لا تكون كاملة بالنسبة لبضعة فئات إنفاق محددة أو مؤسسات لها موازنات محددة.	ب
(1) رصيد المتأخرات يشكل 2-10% من مجموع الإنفاق؛ وليس هناك شواهد على تخفيضها إلى حد كبير في السنتين الأخيرتين. (2) تم جمع البيانات عن رصيد المتأخرات من خلال ما لا يقل عن عملية واحدة شاملة وخاصة في غضون السنتين الأخيرتين.	ج
(1) رصيد المتأخرات يزيد على 10% من مجموع الإنفاق. (2) لا توجد بيانات موثوقة عن رصيد المتأخرات من السنتين الأخيرتين.	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية. مرجع سبق ذكره ، ص 17.

### المطلب الثالث: قياس أداء الشمولية والشفافية

ينبغي أن تتضمن تقارير المالية العامة والموازنة عرضا عاما لمركز الحكومة المالي والأداء الحكومي المالي على نحو يتسم بالشمول والدلالة والحداثة والموثوقية، ولإضفاء المزيد من الشفافية لا بد من وجود آليات واضحة لتنسيق وإدارة الأنشطة داخل الموازنة وخارجها ضمن الإطار الشامل لسياسة المالية العامة.

أن من أساسيات شفافية المالية العامة وجود أساس راسخ لتنفيذ سياسات المالية العامة. ويمكن أن يتحقق ذلك عند وضوح الغرض والإطار الشامل لإدارة المالية العامة، بما في ذلك التشريعات والقواعد التنظيمية والنظم الإدارية.

## 1- مؤشر الأداء PI-5 تصنيف الموازنة:

من شأن نظام التصنيف القوي تسهيل تتبّع الإنفاق وفقاً للأبعاد التالية الخاصة بكل من: الوحدة الإدارية، والاقتصاد، والوظائف، والبرامج. وحيثما يجري تطبيق ممارسات التصنيف الدولي المعياري، يمكن للحكومات الإبلاغ عن الإنفاق في صيغة إحصاءات المالية الحكومية وتتبع الإنفاق المخفّض لعدد الفقراء ومجموعات الإنفاق المختارة الأخرى. ويتم عرض الموازنة في صيغة تجسّد أكثر التصنيفات أهمية (عادة إدارية مقترنة بصيغ اقتصادية ووظيفية و/أو برمجية) ويكون التصنيف مُتضمّناً في الرسم البياني للحسابات بغية التأكد من إمكانية الإبلاغ عن كافة المعاملات وفقاً لأي من التصنيفات المستخدمة.

وفي البلدان التي تعتبر فيها استراتيجية تخفيض أعداد الفقراء من بين العناصر الرئيسة في إطار السياسات الشامل الذي اعتمدهت الحكومة، عادة ما يكون تعريف وتحديد الإنفاق المخفّض لأعداد الفقراء مرتبطاً مباشرة بتصنيف الموازنة. المعيار القياسي الدولي بشأن أنظمة التصنيف هو إحصاءات المالية الحكومية (GFS) التي تتيح الإطار من أجل التصنيف الاقتصادي والوظيفي للمعاملات. وبموجب تصنيف وظائف الحكومة الذي تسانده الأمم المتحدة، وهو التصنيف الوظيفي المطبّق في إحصاءات المالية الحكومية، هنالك عشر وظائف رئيسية على أعلى مستوى و 69 وظيفة على المستوى الثاني (الوظائف الفرعية).

ولا يوجد معيار دولي للتصنيف البراجمي، فهذا النوع من التصنيف يُستخدم بطرق متباينة على نطاق واسع فيما بين البلدان. ولكن التصنيف البراجمي يمكن أن يكون أداة مهمّة في عمليات وضع وإدارة الموازنة والإبلاغ عنها (يرجى الرجوع لمؤشر الأداء PI-12)، وينبغي في الشروح إيضاح طريقة تطبيقه إذا كانت أعلى درجة تصنيف ترتبي معطاة على هذا الأساس.

### الجدول رقم 08 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-5

(1) نظام التصنيف المستخدم من أجل وضع وتنفيذ موازنة الحكومة المركزية والإبلاغ عنها

الحد الأدنى من المتطلبات (طريقة التصنيف الترتبي M2)	درجة التصنيف الترتبي
(1) وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى التصنيف الإداري والاقتصادي والوظائف الفرعية، وذلك ( باستخدام معايير إحصاءات المالية الحكومية/تصنيف وظائف الحكومة أو معيار قياسي يمكنه إنتاج وثائق وفقاً لتلك المعايير). يمكن أن يحل التصنيف البراجمي بدلاً عن تصنيف الوظائف الفرعية، إذا جرى تطبيقه بمستوى من التفصيل مطابق على الأقل للوظائف الفرعية).	أ
(1) وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى التصنيف الإداري والاقتصادي والوظائف الفرعية، وذلك ( باستخدام معايير إحصاءات المالية الحكومية/ تصنيف وظائف الحكومة أو معيار قياسي يمكنه إنتاج وثائق وفقاً لتلك المعايير).	ب
(1) وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى التصنيف الإداري والاقتصادي باستخدام معايير	ج

إحصاءات المالية الحكومية أو معيار يمكنه إنتاج وثائق متسقة وفقا لتلك المعايير.	
(1) وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى تصنيف مختلف (على سبيل المثال ليس متوافقا مع إحصاءات المالية الحكومية أو بالتوزيع الإداري فقط).	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإففاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

## 2- مؤشر الأداء PI-6 شمولية المعلومات التي تتضمنها وثائق الموازنة

وثائق الموازنة السنوية (وثائق الموازنة السنوية والوثائق المعززة لها) - حسبما يتم رفعها للهيئة التشريعية لتمحيصها والموافقة عليها - يجب أن تعطي صورة كاملة عن: توقعات الحكومة المركزية بشأن المالية العامة، والمقترحات المتعلقة بالموازنة، ونواتج موازنة السنة السابقة. وإضافة إلى المعلومات التفصيلية عن الإيرادات والنفقات ولكي تُعتبر كاملة، يجب أن تتضمن وثائق الموازنة السنوية معلومات عن العناصر التالية<sup>1</sup>:

1. الافتراضات الاقتصادية الكلية، شاملة على الأقل تقديرات مجمل النمو ومعدلات التضخم النقدي وأسعار الصرف.
2. عجز المالية العامة، حسبما تحدده إحصاءات المالية الحكومية أو المعايير الدولية المتعارف عليها.
3. تمويل العجز بالاقتراض، مع وصف للتشكيلة المتوقعة لذلك التمويل.
4. رصيد الديون، شاملاً تفاصيل على الأقل بشأن بداية السنة الجارية.
5. الأصول المالية، شاملة تفاصيل على الأقل بشأن بداية السنة الجارية.
6. نواتج موازنة السنة السابقة، مُبيّنة في الصيغة ذاتها التي للموازنة المقترحة.
7. موازنة السنة الجارية (إما الموازنة المعدلة أو تقديرات النواتج)، مُبيّنة في الصيغة ذاتها التي للموازنة المقترحة.
8. بيانات موجزة عن الموازنة بالنسبة للإيرادات والإنفاق معاً وفقاً للأبواب الرئيسية للتصنيفات المستخدمة (يرجى الرجوع إلى مؤشر الأداء PI-5)، شاملة بيانات بشأن السنة الجارية والسنة السابقة.
9. شرح مدلولات مبادرات السياسات الجديدة على الموازنة، مع تقديرات أثر كافة تغييرات سياسات الإيرادات و/أو بعض التغييرات الرئيسية في برامج الإنفاق على الموازنة.

وهناك عدد من العوامل التي تتضافر لتحديد ما إذا كانت الموازنة المقترحة واقعية أم غير واقعية. ومن الأمور ذات الأهمية الحاسمة في هذا الصدد أن يكون إطار المالية العامة الذي تستند إليه الموازنة المقترحة قائماً على مجموعة من الافتراضات المتسقة والمقبولة، والمتوقع حدوثها بدرجة معقولة، ولا يشوبها التحيز، وهذا من شأنه أن يوفر أساساً صلباً لتوقع تكاليف الالتزامات القانونية في الموازنة مثل إعانات البطالة والمزايا الاجتماعية، وينبغي أن تكون تنبؤات الإيرادات واقعية أي متسقة مع الاتجاهات الحديثة، وأن يكون دور التدابير الجديدة و/أو التحسينات الإدارية جديراً بالثقة وينبغي بيان الآثار المترتبة على كل من السياسات والبرامج الحالية والجديدة بالكامل، وكذلك الآثار المترتبة على أي صناديق خارج الموازنة، والنفقات الضريبية الكبيرة، والأنشطة شبه المالية.

## الجدول رقم 09 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-6

<sup>1</sup> أنظر الموقع: [WWW.openbudgetindex.org](http://WWW.openbudgetindex.org)، منهجية مسح الموازنة المفتوحة، مبادرة الموازنة المفتوحة، منظمة الشراكة الدولية للموازنات، 2012، تاريخ الإطلاع، 2015/11/17.

(1) نسبة المعلومات المدرجة أعلاه في أحدث وثائق الموازنة التي صدرت عن الحكومة المركزية ( ولكي تدخل في التقييمات، ينبغي استيفاء التحديد والتفصيل التام للمعايير المرجعية بشأن المعلومات)

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1)	درجة التصنيف الترتيبي
(1) أحدث وثائق الموازنة تستوفي 7-9 من المعايير المرجعية التسعة بشأن المعلومات.	أ
(1) أحدث وثائق الموازنة تستوفي 5-6 من المعايير المرجعية التسعة بشأن المعلومات.	ب
(1) أحدث وثائق الموازنة تستوفي 3-4 من المعايير المرجعية التسعة بشأن المعلومات.	ج
(1) أحدث وثائق الموازنة تستوفي 2 أو أقل من المعايير المرجعية التسعة بشأن المعلومات.	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإففاق العام والمسؤولية المالية. مرجع سبق ذكره، ص 19.

### 3- مؤشر الأداء PI-7 مدى العمليات الحكومية غير المبلغ عنها:

نظراً لأن الموازنة السنوية تكاد تكون الأداة الرئيسية الوحيدة لسياسة المالية العامة، فإن عملية إعداد الموازنة والمعلومات المتاحة في وثائقها تشكل عاملاً أساسياً لتحقيق الشفافية في مجال المالية العامة. وتستخدم الحكومة الموازنة العامة من أجل عرض تفاصيل مقترحاتها المتعلقة بتحصيل الإيرادات وبالاقتراض ضمن إطار زمني، وشرح كيفية

مساهمة هذه المقترحات في تحقيق أهدافها، إضافة إلى ما تشكله من بنود إنفاق رسمية منظمة حسب الوحدة الإدارية، التي تمثل لب المعلومات التي تحتاجها السلطة التشريعية لتمحيص بنود الإنفاق والموافقة عليها. وينبغي أن تغطي المعلومات المقدمة وقت عرض الموازنة السنوية جميع أنشطة المالية العامة، بغض النظر عن الترتيبات المؤسسية التي تنفذ بموجبها هذه الأنشطة؛ أما إذا كانت عناصر الصناديق الممولة من خارج الموازنة، والأنشطة شبه المالية، والنفقات الضريبية مبينة في عرض الموازنة، فعندئذ فقط يمكن استعراض النطاق الكامل لتخصيص الموارد العامة طبقاً لأهداف وبرامج السياسة المعلنة. وينبغي كذلك ضمان سهولة الاطلاع على المعلومات المتعلقة بكيفية إعداد الموازنة وتنفيذها، بما في ذلك التعميمات المتعلقة بالموازنة.

ويغطي هذا المؤشر كل من<sup>1</sup>: تقديرات الموازنة السنوية، والتقارير عن تنفيذ الموازنة في سنتها، والبيانات المالية الختامية في نهاية السنة المالية، والتقارير الأخرى عن المالية العامة التي يُعلن عنها للجمهور العام وكافة الأنشطة التي تقوم بها الحكومة المركزية في إطار الموازنة وخارج إطار الموازنة، وذلك بغية إعطاء صورة كاملة عن: إيرادات الحكومة المركزية، والإنفاق الحكومي من كافة الفئات، والتمويل الحكومي. وينطبق هذا الأمر (1) إذا كانت العمليات خارج إطار الموازنة (أنشطة الحكومة المركزية غير المشمولة في قانون الموازنة السنوية كالتالي يتم تمويلها من خلال أموال خارج إطار الموازنة) غير جوهرية أو إذا كان أي إنفاق كبير على أنشطة خارج إطار الموازنة مشمولاً في التقارير عن المالية العامة، و (2) إذا كانت الأنشطة مشمولة في الموازنة ولكن تتم إدارتها خارج إطار إدارة الحكومة لشؤون الموازنة ونظام المحاسبة الذي

<sup>1</sup> الممارسات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي حول شفافية إعداد وتنفيذ الموازنة، منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)، فرنسا، 2002، ص 07-02.

اعتمدته الحكومة (بصورة رئيسية المشروعات التي تمولها جهات مانحة) غير جوهرية أو مشمولة في التقارير الحكومية عن شؤون المالية العامة.

مع أن تمويل الجهات المانحة للمشروعات يقع جزئياً خارج نطاق سيطرة الحكومة (ولاسيما بالنسبة للمدخلات التي يتم تقديمها على أساس عيني، أي التي يتم تقديمها ودفع مقابلها بموجب عقود ليست الحكومة المعنية طرفاً فيها)، فإنه ينبغي على الوزارات والإدارات والهيئات المسؤولة عن تنفيذ المشروعات التي تمولها جهات مانحة أن تكون على الأقل قادرة على إتاحة تقارير مالية كافية عن استلام واستخدامات الموارد التمويلية التي يتم استلامها نقداً من الجهات المانحة.

### الجدول رقم 10 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-7

(1) مستوى الإنفاق خارج الموازنة ( خلافاً للمشروعات التي تمولها جهات مانحة) غير المبلغ عنها، أي غير المشمول في التقارير عن المالية العامة.

(2) المعلومات المشمولة في التقارير المالية بشأن الدخل/ الإنفاق فيما يتعلق بالمشروعات التي تمولها جهات مانحة.

درجة التصنيف الترتيبي	الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )
أ	مستوى الإنفاق خارج إطار الموازنة غير المبلغ عنه (خلاف المشروعات التي تمولها جهات مانحة) غير جوهرية (أدنى من 1% من مجموع الإنفاق). التقارير عن المالية العامة تشتمل معلومات كاملة عن الدخل/ الإنفاق فيما يتعلق بنسبة 90% (من حيث القيمة) من المشروعات التي تمولها جهات مانحة، ما عدا المدخلات العينية أو الإنفاق على المشروعات التي تمولها جهات مانحة غير جوهرية (أدنى من 1% من مجموع الإنفاق)
ب	مستوى الإنفاق خارج إطار الموازنة غير المبلغ عنه (خلاف المشروعات التي تمولها جهات مانحة) يشكل 1-5% من مجموع الإنفاق. التقارير عن المالية العامة تشتمل معلومات كاملة عن الدخل/ الإنفاق فيما يتعلق بكافة المشروعات الممولة بقروض وعلى الأقل 50% (من حيث القيمة) من المشروعات الممولة بمنح.
ج	مستوى الإنفاق خارج إطار الموازنة غير المبلغ عنه (خلاف المشروعات التي تمولها جهات مانحة) يشكل 5-10% من مجموع الإنفاق. التقارير عن المالية العامة تشتمل معلومات كاملة عن الدخل/ الإنفاق فيما يتعلق بكافة المشروعات الممولة بقروض.
د	مستوى الإنفاق خارج إطار الموازنة غير المبلغ عنه (خلاف المشروعات التي تمولها جهات مانحة) يشكل أكثر من 10% من مجموع الإنفاق. المعلومات التي تشتملها التقارير عن المالية العامة بشأن المشروعات التي تمولها جهات مانحة تعاني من نقص جوهرية ولا تغطي كافة العمليات الممولة بقروض.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

#### 4- مؤشر الأداء PI-8 شفافية العلاقات المالية العامة فيما بين الهيئات الحكومية

تقتضي شفافية المالية العامة أن تكون العلاقات بين الحكومة والمؤسسات العامة محددة بوضوح، ونظراً لأن المؤسسات العامة مملوكة كلياً أو جزئياً للحكومة، لا بد من وجود توقعات واضحة بشأن كيفية تحديد تحويلات الأرباح أو مدفوعات الأرباح الموزعة التي تحصل عليها الحكومة، وينبغي أن يتضمن التقرير السنوي للمؤسسة العامة تفاصيل عن مجموع الأرباح، والإيرادات المحتجزة، وأي استخدامات أخرى

للأرباح، والمبلغ المحول إلى الموازنة، وينبغي تضمين هذه المعلومات أيضاً في وثائق الموازنة السنوية.

ويجوز في بعض البلدان تحويل الأرباح إلى صناديق خارج الموازنة، واستخدامها مباشرة في تمويل أو شراء سلع عامة، بل ويمكن تسليم الحكومة مدفوعات عينية لاستخداماتها. ولأغراض شفافية المالية العامة، ينبغي إثبات جميع مدفوعات المؤسسات العامة، بما في ذلك الضرائب أو حقوق الامتياز أو الأرباح الموزعة أو الأرباح في تقرير المؤسسة السنوي وكذلك في وثائق الموازنة. وينبغي تحديد قيمة أي مدفوعات عينية حسب قيمتها السوقية وإثباتها في الموازنة. ومن ناحية أخرى، إذا قدمت الحكومة تحويلات إلى المؤسسة العامة، ينبغي تضمينها في الموازنة السنوية. كذلك ينبغي إدراج التحويلات المقدمة من الحكومة في ميزانية المؤسسة وتقاريرها السنوية.

ومع أن مجموعة مؤشرات الأداء تركز على عملية إدارة الحكومة للشؤون المالية العامة، فإن لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم مسؤوليات إنفاق واسعة النطاق في الكثير من البلدان. ففي الدول الفدرالية، عادة ما تكون العلاقة المالية العامة بين الحكومة المركزية (الفدرالية أو الاتحادية) وكل من ولايات تلك الدولة راسخة في دستور الاتحاد أو الكيان الفدرالي. وفي حالات أخرى، تحدد قوانين خاصة كلاً من<sup>1</sup>:

طبقات أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ومسؤوليات الإنفاق، وترتيبات مشاطرة الإيرادات. فالتحويلات التي تقع في هذه الفئات عادة ما تكون على هيئة منح غير مشروطة، وتقوم أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم بتحديد استخداماتها من خلال موازنتها. كما يمكن أن تُتيح الحكومة المركزية لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم منحةً مشروطة (مُخصصة لأغراض محددة) بغية القيام بمسؤوليات مختارة في تقديم الخدمات والقيام بالإنفاق، على سبيل المثال، حسب الوظائف أو البرامج، على أساس كل حالة على حدة. ومستوى المنح العام هذا (أي التخصيص العمودي) يكون عادة قرارات بشأن سياسات الموازنة حسب استنساب الحكومة المركزية أو في إطار عملية تفاوض حسب الدستور، وهذا ما لا يقيّمه هذا المؤشر. ولكن من الضروري وجود معايير واضحة - ومنها الصيغ - من أجل توزيع المنح فيما بين أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم (أي التخصيص الأفقي للموارد التمويلية) بغية ضمان شفافية المخصصات وقابلية توقع الموارد المالية على الأمد المتوسط ولخطط وموازنات برامج إنفاق أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم. ومن البالغ الأهمية بالنسبة لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق

<sup>1</sup> أداة تقييم أداء إدارة الدين، السياسة الاقتصادية وإدارة الديون، إدارة البنوك والدين (TRE-BDM)، البنك الدولي، و.م.أ، 05 فبراير 2008، ص 12-13.

والأقاليم الحصول على معلومات أكيدة وموثوقة عن المخصصات السنوية من الحكومة المركزية قبل إنجاز خطوات إعداد موازنتها بفترة طويلة (ومن الأفضل قبل البدء بتلك العملية) .

ونظراً لزيادة التوجه لأن تجري إدارة شؤون عملية تقديم الخدمات الأساسية على مستوى أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، فإن التفسير الصحيح لتخصيص الموارد للقطاعات وعمليات الإنفاق الفعلية يتطلب تتبع أثر المعلومات عن الإنفاق على كافة المستويات الحكومية وفقاً للفئات القطاعية (التي قد تكون أو لا تكون مطابقة لتصنيف الوظيفة حسب إحصاءات المالية الحكومية)، حتى لو لم يكن هذا هو الشكل القانوني الذي يتم به تنفيذ الموازنة. ويتطلب وضع عرض عام تام لمخصصات إنفاق عموم الحكومة إمكانية قيام أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم بجمع بيانات المالية العامة بتصنيف مماثل لما لدى الحكومة المركزية، وأن يتم جمع هذه المعلومات على الأقل سنوياً ويتم تضمينها في تقارير المالية العامة التي تصدر عن الحكومة المركزية. وقد لا تكون أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم ملزمة برفع التقارير مباشرة للحكومة المركزية. ولذلك، فإن جمع وتوحيد بيانات المالية العامة لعموم الحكومة قد لا يتم بالضرورة عن طريق الحكومة المركزية، ولكن عن طريق مكتب الإحصاء الوطني. ولكي يكون نطاق التغطية مفيداً، ينبغي أن تكون التقارير الموحدة بشأن معلومات المالية العامة ذات نوعية معقولة، وأن تشمل كافة طبقات عموم الحكومة، فضلاً عن عرضها على أساس التوقعات السابقة (حسب الموازنة) والواقع اللاحق (الفعلي) وينبغي الحصول على المعلومات اللاحقة من مصادر أنظمة المحاسبة الروتينية.

#### الجدول رقم 11 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-8

- (1) أنظمة ذات شفافية مستندة إلى قواعد وأسس في التوزيع الأفقي بين أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم فيما يتعلق بالتحويلات المشروطة وغير المشروطة من الحكومة المركزية (سواء المخصصات حسب الموازنة أو الفعلية)؛
- (2) مدى إحكام توقيت المعلومات الموثوقة بشأن السنة القادمة من الحكومة المركزية لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم؛
- (3) مدى جمع بيانات المالية العامة الموحدة (على الأقل بشأن الإيرادات والنفقات) ورفعها بشأن عموم الحكومة وفقاً للفئات القطاعية.

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
(1) شفافية وموضوعية التوزيع الأفقي فيما بين أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم	درجة التصنيف الترتيبي = أ : يتم تحديد التوزيع الأفقي لكافة التحويلات تقريباً (على الأقل 90% حسب القيمة) من الحكومة المركزية من خلال أنظمة شفافة ومستندة إلى قواعد وأسس. درجة التصنيف الترتيبي = ب : يتم تحديد التوزيع الأفقي لمعظم التحويلات (على الأقل 50% من التحويلات) من الحكومة المركزية من خلال أنظمة شفافة ومستندة إلى قواعد وأسس. درجة التصنيف الترتيبي = ج : يتم تحديد التوزيع الأفقي لجزء صغير فقط من التحويلات (على الأقل 10-50%) من الحكومة المركزية من خلال أنظمة شفافة ومستندة إلى قواعد وأسس.

<p>درجة التصنيف الترتيبي = د : لا يتم تحديد التوزيع الأفقي لأي من التحويلات أو بالكاد لأي منها من الحكومة المركزية من خلال أنظمة شفافة ومستندة إلى قواعد وأسس.</p>	
<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: يتم إعطاء أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم معلومات موثوقة عن المخصصات التي سيتم تحويلها إليها قبل بدء إجراءات وضع تفاصيل موازاتها.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: يتم إعطاء أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم معلومات موثوقة عن المخصصات التي سيتم تحويلها إليها قبل إنجاز وضع موازاتها المقترحة، مما يجعل من الممكن إجراء تغييرات جوهرية على تلك الموازنات.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: يتم إصدار معلومات موثوقة لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم قبل بدء السنة المالية لدى تلك الأجهزة، ولكن في موعد متأخر لا يسمح بإجراء تغييرات في موازاتها.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: يتم إصدار التقديرات الموثوقة النهائية عن التحويلات بعد وضع الموازنات النهائية لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، أو أن التقديرات السابقة الصادرة ليست موثوقة.</p>	<p>(2) إحكام توقيت المعلومات الموثوقة إلى أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم عن مخصصاتها</p>
<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: يتم جمع المعلومات عن المالية العامة (المتوقعة والفعلية) على نحو متسق مع تقارير الحكومة المركزية عن المالية العامة، وذلك بشأن 90% (حسب القيمة) من إنفاق أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ويجري تضمينها في التقارير السنوية في غضون 10 أشهر من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: يتم جمع المعلومات عن المالية العامة (المتوقعة والفعلية) على نحو متسق مع تقارير الحكومة المركزية عن المالية العامة، وذلك بشأن على الأقل 70% (حسب القيمة) من إنفاق أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ويجري تضمينها في التقارير السنوية في غضون 18 شهراً من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: يتم جمع المعلومات عن المالية العامة (المتوقعة والفعلية) على نحو متسق مع تقارير الحكومة المركزية عن المالية العامة، وذلك بشأن على الأقل 60% (حسب القيمة) من إنفاق أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ويجري تضمينها في التقارير السنوية في غضون 24 شهراً من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: يتم جمع المعلومات عن المالية العامة (المتوقعة والفعلية) على نحو متسق مع تقارير الحكومة المركزية عن المالية العامة، وذلك بشأن أقل من 60% (حسب القيمة) من إنفاق أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ويجري تضمينها في التقارير</p>	<p>(3) مدى توحيد بيانات المالية العامة لعموم الحكومة وفقاً للفتات القطاعية</p>

<p>السوية مع تأخير لأكثر من 24 شهراً، إذا تم ذلك التضمين.</p>	
---------------------------------------------------------------	--

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية. مرجع سبق ذكره ، ص 22.

## 5- مؤشر الأداء PI-9 الرقابة على مجمل مخاطر المالية العامة من جهات القطاع العام الأخرى:

عادة ما يكون للحكومة المركزية دور رقابي رسمي فيما يتعلق بجهات القطاع العام الأخرى، وعليها رصد وإدارة شؤون المخاطر على المالية العامة التي لها مدلولات على الصعيد الوطني ناشئة عن أنشطة على مستوى: أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، والهيئات الحكومية المستقلة، ومؤسسات الأعمال في القطاع العام شاملة البنوك المملوكة للدولة، ولكن يمكن لأسباب سياسية أيضاً أن تكون ملزمة بتولي المسؤولية عن تخلف هيئات أخرى من هيئات القطاع العام عن الدفع عند عدم وجود دور رقابي رسمي. وقد تنجم المخاطر على المالية العامة عن: أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، والهيئات الحكومية المستقلة، ومؤسسات الأعمال في القطاع العام وتأخذ من بين أشكال أخرى شكل العجز عن سداد مدفوعات خدمة الديون (مع أو بدون ضمانات صادرة عن الحكومة المركزية)، وخسائر العمليات الناجمة عن: عمليات غير مُمَوَّلة شبه مالية عامة، ومتأخرات مدفوعات الإنفاق، والتزامات معاشات تقاعدية غير مُمَوَّلة.

بالإضافة إلى التباين في الافتراضات الاقتصادية الكلية، ينبغي مراعاة المصادر الأخرى لمخاطر المالية العامة، وأهمها الالتزامات الاحتمالية. ولا تشمل الالتزامات الاحتمالية الحالات التي يوجد فيها عقد قانوني ملزم (ضمانات صريحة) فحسب، بل تشمل أيضاً الحالات التي يكون من المفترض فيها تحمل الحكومة التكاليف - حتى في غياب عقد محدد ينص على ذلك .

وتشمل الالتزامات الاحتمالية الصريحة مجموعة من الأدوات من بينها الضمانات الحكومية لقروض المؤسسات العامة، والتأمين على الودائع، والالتزامات الدستورية التي تكون في صورة مستحقات (مثل المعاشات التقاعدية أو المزايا الاجتماعية). كذلك فإن التعويضات تمثل التزامات تتحمل الحكومة فيها مخاطر محددة. وعلى سبيل المثال، فعند خصخصة مؤسسة عامة، تقدم الحكومة أحيانا تعويضاً للمشتري مقابل هذه المخاطر - مثل الحماية من أي إجراء قانوني فيما يتعلق بالظروف التي كانت قائمة قبل الخصخصة. ويمكن تقييم احتمالات أن تصبح هذه الالتزامات واجبة الأداء ومقدارها، وقد بدأت الشراكات بين القطاعين العام والخاص تبرز باعتبارها مصدراً متزايد الأهمية للالتزامات الاحتمالية.

وكثيراً ما تكون قروض المؤسسات العامة التي تضمونها الحكومة من المصادر المهمة لمخاطر المالية العامة. وبالنسبة لكثير من الحكومات، تمثل الديون المتراكمة على المؤسسات العامة، وخصوصاً المؤسسات المعنية بالمرافق العامة، مصدراً للمخاطر لا يستهان به. فعندما يتضح أن المؤسسة العامة غير قادرة على سداد التزاماتها، ينبغي اعتبار القرض جزءاً من دين الحكومة كالتزام صريح وليس التزاماً احتمالياً.

بناء على ما سبق ينبغي على الحكومة المركزية طلب واستلام بيانات مالية ربع سنوية وبيانات مراجعة في نهاية السنة المعنية من الهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام، ورصد أدائها قياساً بالأهداف المالية المحددة لها. وغالباً ما ترفع الهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام تقارير للوزارات التنفيذية المعنية، ولكن لتوحيد المعلومات أهميته لأغراض الاستعراض ورفع التقارير عن مجموع المخاطر المالية للحكومة المركزية. وحيثما كانت أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم قادرة على خلق التزامات مالية عامة للحكومة المركزية، يجب رصد مركزها المالي على الأقل على أساس سنوي، مع توحيد المعلومات المالية العامة الضرورية أيضاً.

رصد الحكومة المركزية لمخاطر المالية العامة هذه يسمح لها باتخاذ الإجراءات التصحيحية الناجمة عن إجراءات أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، والهيئات الحكومية المستقلة، ومؤسسات الأعمال في القطاع العام، وذلك على نحو متسق مع: الشفافية، ونظم الإدارة الجيدة، وترتيبات المساءلة، ومع المسؤوليات النسبية للحكومة المركزية عن بقية القطاع العام.

### الجدول رقم 12 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-9

(1) مدى رصد الحكومة المركزية للهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام.

(2) مدى رصد الحكومة المركزية للمركز المالي لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
(1) كافة الهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام الرئيسية ترفع تقارير مالية للحكومة المركزية على الأقل كل نصف سنة، فضلاً عن حسابات سنوية خضعت للمراجعة، وتقوم الحكومة المركزية بتضمين قضايا المخاطر على المالية العامة في تقرير سنوي على الأقل.	أ
(2) لا يمكن لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم خلق التزامات مالية عامة للحكومة المركزية أو أن صافي المركز المالي خاضع للرصد على الأقل سنوياً بالنسبة لكافة مستويات أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، وتقوم الحكومة المركزية بتضمين مجمل المخاطر على المالية العامة في تقارير سنوية (أو أكثر تواتراً).	ب
(1) كافة الهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام الرئيسية ترفع تقارير مالية للحكومة المركزية على الأقل سنوياً، فضلاً عن حسابات سنوية خضعت للمراجعة، وتقوم الحكومة المركزية بتضمين قضايا المخاطر على المالية العامة في تقرير.	ب
(2) صافي المركز المالي خاضع لرصد سنوي على الأقل بالنسبة لأهم مستوى من أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، وتقوم الحكومة المركزية بتضمين مجمل المخاطر على المالية العامة في تقرير.	ب
(1) معظم الهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام الرئيسية ترفع تقارير مالية للحكومة المركزية على الأقل سنوياً، ولكن ليس هنالك استعراض موحد أو أنه	ج

<p>ناقص كثيرا. (2) صافي المركز المالي خاضع لرصد سنوي على الأقل بالنسبة لأهم مستوى من أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ولكن لا يوجد استعراض موحد أو أنه ناقص كثيرا.</p>	
<p>(1) لا يجري أي رصد سنوي للهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام، أو أنه ناقص كثيرا. (2) لا يجري رصد سنوي للمركز المالي لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم أو أنه ناقص كثيرا.</p>	<p>د</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

### 6- مؤشر الأداء PI-10 قدرة الجمهور على الوصول إلى المعلومات الأساسية عن المالية العامة:

تقتضي شفافية المالية العامة تضمين المعلومات ذات الصلة بأنشطة المالية العامة التي تقوم بها الحكومة المركزية أو يتم تنفيذها نيابة عن الحكومة المركزية في وثائق الموازنة. وينبغي أن تتضمن التقارير بيانات تفصيلية عن جميع الأنشطة داخل وخارج الموازنة، مثل أجهزة الحكومة المركزية المستقلة، ومركز المالية العامة الموحد للحكومة المركزية. وقد يختلف مستوى التفاصيل المستخدمة في وصف أي عنصر محدد من عناصر النفقات أو الإيرادات تبعاً لحجم وأهمية النشاط، وليس تبعاً للترتيبات المؤسسية المطبقة في إدارته.

وتتوقف الشفافية على ما إذا كان من السهل بالنسبة للجمهور العام أو على الأقل المجموعات ذات الاهتمام المعنية الحصول على المعلومات عن خطط ومراكز وأداء الحكومة فيما يتعلق بالمالية العامة<sup>1</sup>.

وينبغي أن تعلق شروح التقييم على نوعية المعلومات المتاحة (على سبيل المثال، النصوص والبنية المفهومة، والتنسيق، موجزةً بالنسبة للوثائق الكبيرة) والوسائل المستخدمة لتسهيل قدرة الجمهور على الحصول على المعلومات (ومنها: الصحافة، ومواقع شبكة الإنترنت، وبيع الوثائق الرئيسية بتكلفة طباعتها، ولوحات الإعلانات بشأن المعلومات الملائمة على الصعيد المحلي) ويتوقف مدى ملائمة الوسائل على طبيعة الوثائق وخصائص مجموعات الاهتمام أو المستهلكين المعنية، ومثال ذلك القدرة على الوصول إلى وسائل الإعلام المختلفة. تشمل عناصر المعلومات التي من الضروري وصول الجمهور إليها<sup>2</sup>:

1. وثائق الموازنة السنوية: إمكانية حصول الجمهور على مجموعة كاملة من الوثائق من خلال الوسائل الملائمة حين يجري تقديمها للهيئة التشريعية.

2. تقارير عن تنفيذ الموازنة في سنتها: إتاحة التقارير روتينياً للجمهور من خلال الوسائل الملائمة في غضون شهر واحد من إنجازها.

<sup>1</sup> التقرير رقم SD-67712، استقصاء رصد الإنفاق العام في السودان - دراسة حالة لقطاع الصحة، البنك الدولي، ديسمبر 2011، ص 15.

<sup>2</sup> الإنفاق العام والمساءلة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

3. البيانات المالية الختامية في نهاية السنة : إتاحة البيانات للجمهور من خلال الوسائل الملائمة في غضون ستة أشهر من إنجاز عملية مراجعتها.
4. تقارير المراجعة الخارجية : إتاحة كافة التقارير عن عمليات الحكومة المركزية على نحو موحد للجمهور من خلال الوسائل الملائمة في غضون ستة أشهر من إنجاز عملية مراجعتها.
5. إرساءات العقود : نشر إرساء كافة العقود التي تزيد قيمتها عن ما يعادل 100000 دولار أمريكي تقريباً على الأقل كل ربع سنة من خلال الوسائل الملائمة.
6. الموارد المتاحة لوحدات الخدمات الأساسية : إعلان المعلومات من خلال الوسائل الملائمة على الأقل سنوياً، أو إتاحتها عند الطلب بشأن وحدات الخدمات الأساسية التي تغطي الصعيد الوطني في قطاعين اثنين على الأقل (كالمدراس الابتدائية أو عيادات الرعاية الصحية الأولية) .

### الجدول رقم 13 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-10

- (1) عدد العناصر المدرجة أعلاه المستوفاة من قدرة الجمهور على الحصول على المعلومات (لكي يتم تضمينها في التقييم، يجب استيفاء المواصفات الكاملة للمعايير القياسية المرجعية للمعلومات).

درجة التصنيف الترتيبي	الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )
أ	(1) الحكومة تتيح للجمهور 5-6 من الأنواع الستة من المعلومات
ب	(1) الحكومة تتيح للجمهور 3-4 من الأنواع الستة من المعلومات
ج	(1) الحكومة تتيح للجمهور 1-2 من الأنواع الستة من المعلومات
د	(1) الحكومة لا تتيح للجمهور أياً من الأنواع الستة من المعلومات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإتفاق العام والمسؤولية المالية, مرجع سبق ذكره ، ص 25.

### المبحث الثاني: قياس أداء دورة الموازنة

ينبغي أن تتقيد عملية إعداد الموازنة بجدول زمني ثابت وأن تسترشد بالأهداف المحددة في مجال الاقتصاد الكلي وسياسة المالية العامة، هذا وتكفل الشروط الأساسية لإعداد الموازنة ما يلي:

✓ عرض مقترحات الموازنة الواقعية على السلطة التشريعية حسب جدول زمني محدد؛

✓ توخي الوضوح في شرح التكاليف والآثار المحتملة لإجراءات النفقات والإيرادات الجديدة؛

✓ توفير إطار متسق متعدد السنوات للمالية العامة، على أساس افتراضات اقتصادية واقعية.

وفيما يتعلق بموارد المالية العامة، تحدد وزارة المالية في بعض البلدان هدف التحصيل السنوي للإدارة الضريبية فيها. وهو الأمر الذي يضعف مصداقية سياسات الإيرادات وشفافية عملية الموازنة عموماً.

### المطلب الأول: قياس أداء سياسات وضع الموازنة

رغم المنظور السنوي الذي يقوم عليه إعداد الموازنة، فمن المهم وضعها في إطار الأهداف العامة لسياسة المالية العامة، واستمراريتها على المدى الأطول. وعلى أقل تقدير يجب أن توضح وثائق الموازنة مدى مساهمة الموازنة السنوية في تحقيق الأهداف الأشمل التي تتوخاها الحكومة فيما يخص ماليات الحكومة أو القطاع العام، والعجز على المدى الأطول، وأهداف الديون. ويمكن أن يكون هذا البيان أكثر فائدة إذا ما اشتمل على تفاصيل كمية بشأن ماليات الحكومة أو

القطاع العام، والآفاق المستقبلية طويلة الأجل للمالية العامة وعموماً، يجب تقديم هذه المعلومات في تقرير مرجعي يعد جزءاً من وثائق الموازنة.

### 1- مؤشر الأداء PI-11 النظامية والمشاركة في عملية وضع الموازنة السنوية:

مع أن وزارة المالية هي عادة الدافع الرئيسي لعملية وضع الموازنة السنوية، فإن مشاركة الوزارات والإدارات والهيئات الأخرى والقيادة السياسية في هذه العملية تؤثر في مدى تجسيد الموازنة لكل من: سياسات الاقتصاد الكلي، وسياسات المالية العامة، والسياسات القطاعية. وتتطلب المشاركة التامة عملية متكاملة من القمة إلى القاعدة ومن القاعدة إلى القمة تشترك فيها كافة الأطراف بطريقة منظّمة ومحكمة التوقيت، وذلك وفقاً للجدول الزمني المحدد مسبقاً لمواعيد وضع الموازنة.

وينبغي أن يسهّل هذا الجدول الزمني سنّ قانون الموازنة قبل بداية السنة المالية، فضلاً عن إعطاء الوقت الكافي للوزارات والإدارات والهيئات الأخرى لكي تهيئ التفاصيل المفيدة للمقترحات بشأن الموازنة وفقاً للإرشادات المعنية.<sup>1</sup> ويمكن أن يخلق التأخير في الموافقة على الموازنة احتمالات مجهولة عن مستوى الإنفاق الذي ستتم الموافقة عليه وتأخير بعض الأنشطة الحكومية، شاملة العقود الكبيرة. وينبغي على المنشور الخاص بالموازنة ودليل وضع الموازنات إتاحة إرشادات واضحة بشأن خطوات وضعها، شاملة الحدود القصوى التأشيرية بالنسبة للوحدات الإدارية أو مجالات الوظائف المعنية.

ولكي يتم تفادي التغييرات في المقترحات بشأن الموازنة في اللحظة الأخيرة، من المهمّ مشاركة القيادة السياسية مشاركة نشطة في وضع إجماليات المخصصات (ولاسيما للقطاعات أو الوظائف) منذ مرحلة مبكرة من عملية إعداد الموازنة. وينبغي بدء هذا من خلال استعراض الموافقة على الحدود القصوى للمخصصات في منشور الموازنة، إما عن طريق الموافقة على منشور الموازنة أو الموافقة على مقترح سابق بشأن إجماليات المخصصات (على سبيل المثال، وثيقة آفاق الموازنة).

### الجدول رقم 14 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-11

- (1) وجود جدول زمني ثابت لمواعيد وضع الموازنة يتم التقيد به؛
- (2) وضوح/ شمولية وانحراط القيادة السياسية في وضع الإرشادات بشأن وثائق إعداد الموازنة (المنشور أو ما يعادله)؛
- (3) إحكام توقيت موافقة الهيئة التشريعية أو الهيئة المماثلة التفويض على الموازنة (في السنوات الثلاث الأخيرة).

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
(1) وجود جدول زمني ثابت لمواعيد وضع الموازنة يتم التقيد به	درجة التصنيف الترتيبي = أ: هنالك جدول مواعيد محدد للموازنة السنوية، ويتم التقيد به بصورة عامة وهو يعطي الوزارات والإدارات والهيئات وقتاً كافياً (على الأقل ستة أسابيع من استلام منشور الموازنة) لتكامل على نحو مفيد تفاصيل تقديراتها في الوقت المحدد.
درجة التصنيف الترتيبي = ب: هنالك جدول مواعيد واضح للموازنة السنوية، ولكن هنالك	

<sup>1</sup> مستجدات مبادرة شفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2002، ص 02-03.

<p>غالبا بعض التأخير في تنفيذه، وهو يعطي الوزارات والإدارات والهيئات وقتا معقولا (على الأقل أربعة أسابيع من استلام منشور الموازنة) بما يمكن معظمها من أن تكمل على نحو مفيد تفاصيل تقديراتها في الوقت المحدد.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> هنالك جدول مواعيد للموازنة السنوية، ولكنه أولي ويمكن أن يحدث غالبا تأخر كبير في تنفيذه، وهو لا يعطي الوزارات والإدارات والهيئات سوى وقتا قليل لكي تكمل تفاصيل تقديراتها، مما يجعل العديد منها يخفق في إنجازها في الوقت المحدد.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> لا يتم إعداد جدول مواعيد للموازنة أو أنه لا يتم عادة التقيد به أو من الواضح أن الوقت المعطى للوزارات والإدارات والهيئات لكي تقوم بإعداد موازنتها غير كاف لرفع مقترحات مفيدة.</p>	
<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> يتم إصدار منشور موازنة شامل وواضح للوزارات والإدارات والهيئات، وهو يتضمن الحدود القصوى التي وافق عليها مجلس الوزراء (أو الجهة المعادلة له) قبل إرسال المنشور إلى الوزارات والإدارات والهيئات.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> يتم إصدار منشور موازنة شامل وواضح للوزارات والإدارات والهيئات، وهو يتضمن الحدود القصوى التي وافق عليها مجلس الوزراء (أو الجهة المعادلة له)، وتتم هذه الموافقة بعد توزيع المنشور على الوزارات والإدارات والهيئات، ولكن قبل أن تنجز الوزارات والإدارات والهيئات موازنتها المقترحة التي تزمع رفعها.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> يتم إصدار منشور موازنة شامل وواضح للوزارات والإدارات والهيئات، شاملا الحدود القصوى بالنسبة لكل من الوحدات الإدارية أو مجالات الوظائف، ويتم استعراض تقديرات الموازنة ويوافق عليها مجلس الوزراء إنما بعد أن تنجزها الوزارات والإدارات والهيئات بكافة التفاصيل، مما يقيد إلى حد كبير قدرة مجلس الوزراء على إجراء تعديلات.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> لا يتم إصدار منشور الموازنة للوزارات والإدارات والهيئات أو أن نوعية المنشور سيئة جدا أو أن مجلس الوزراء لا ينخرط في الموافقة على المخصصات إلا قبل رفع تفاصيل التقديرات للهيئة التشريعية مباشرة، ولذلك ليست لديه فرصة لإجراء تعديلات.</p>	<p>(2) الإرشادات بشأن وثائق إعداد الموازنة</p>

<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: في السنوات الثلاث الأخيرة، وافقت الهيئة التشريعية على الموازنة قبل بداية السنة المالية المعنية.</p>	(3) إحكام
<p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: الهيئة التشريعية توافق على الموازنة قبل بداية السنة المالية، ولكن حدث تأخير في حدود شهرين اثنين في إحدى السنوات الثلاث الأخيرة.</p>	توقيت موافقة الهيئة التشريعية
<p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: وافقت الهيئة التشريعية في اثنين من السنوات الثلاث الأخيرة على الموازنة في غضون شهرين اثنين من بداية السنة المالية المعنية.</p>	على الموازنة
<p>درجة التصنيف الترتيبي = د: تمت الموافقة على الموازنة مع تأخير زاد على شهرين اثنين في سنتين اثنين من السنوات الثلاث الأخيرة.</p>	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشركات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.

## 2- مؤشر الأداء PI-12 منظور متعدد السنوات في التخطيط، وسياسات الإنفاق، ووضع الموازنة:

ينبغي إعداد الموازنة السنوية وعرضها ضمن إطار كمي شامل ومتسق لسياسة الاقتصاد الكلي في الأجل المتوسط، مع عرض الافتراضات الأساسية التي تستند إليها الموازنة. ويعرف هذا الإطار في أبسط صوره بالآفاق المستقبلية للمالية العامة في المدى المتوسط، ويشتمل عادة على تقديرات مطلقة لتأثير السياسات الحالية في المدى المتوسط. وللتوسع في هذا المنهج بغية إعداد إطار متوسط الأجل للمالية العامة يلزم الاتفاق أيضا على بيان شامل بشأن أهداف سياسة المالية العامة والارتكاز عليه عند تقييم أداء المالية العامة. وينبغي على وجه الخصوص أن يكون تحديد أهداف المالية العامة متسقا مع الاستقرار الاقتصادي الكلي واستمرارية المالية العامة، وتضمن هذه الأهداف في التنبؤات الاقتصادية الكلية متوسطة الأجل المتسقة داخليا. وفي هذا السياق، يتعين خلق الرابط القوي بين إطار التخطيط أو التنمية الحكومي على المستوى القومي (مثل تقرير استراتيجية الحد من الفقر) والموازنة متوسطة الأجل.

ولقرارات سياسات الإنفاق مدلولات ونتائج متعددة السنوات<sup>1</sup>، لذا يجب تصويبها مع توفر الموارد في الأفق المنظور المتوسط الأمد، ولذلك يجب أن يكون أساس تغييرات السياسات توقعات متعددة السنوات بشأن كل من:

الإيرادات، وإجماليات الإنفاق المتوسط الأمد بشأن الإنفاق الإلزامي والتمويل المحتمل لعجز المالية العامة (بما في ذلك عمليات استعراض القدرة على تحمّل الديون فيما يتعلق بالديون الخارجية والداخلية على السواء).

ينبغي أن تصف وثائق الاستراتيجيات القطاعية قرارات أو خيارات سياسات الإنفاق، على أن تكون تكاليفها مُبيّنة تماماً من حيث تقديرات الإنفاق الآجلة (شاملة الإنفاق ذات الطبيعة المتكررة والإنفاق المتعلق بارتباطات لأغراض الاستثمار والتكاليف المتكررة الناجمة عنهما) بغية تحديد ما إذا كانت تكاليف السياسات الراهنة أو الجديدة مقدوراً عليها ضمن نطاق الإجماليات المالية العامة المستهدفة.

<sup>1</sup> بدر القايد، محمد جابر السيد، مشروع إنشاء وحدة المالية الكلية، الاجتماع السنوي السادس لشبكة مسؤولي الموازنة في دول منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ودول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، الدوحة، قطر، يومي 25-26 نوفمبر، 2013، ص 05.

وعلى هذا الأساس، ينبغي اعتماد خيارات السياسات وتحديد المخصصات التأشيرية للقطاعات على الأمد المتوسط. علماً بأن مدى اشتغال التقديرات الآجلة على تحديد صريح للتكاليف التي تترتب على مبادرات السياسات الجديدة يستدعي معايير اختيار واضحة مرتبطة بالاستراتيجيات بشأن الاستثمارات، مع تضمينها في عملية وضع الموازنة السنوية، وعند ذلك تكتمل الصلة بين السياسات والموازنة.

### الجدول رقم 15: يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-12

- (1) إعداد توقعات مالية متعددة السنوات ومخصصات الوظائف؛
- (2) نطاق وتواتر تحليلات القدرة على تحمل الديون؛
- (3) وجود استراتيجيات قطاعية مع تحديد التكاليف المتعددة السنوات للإنفاق المتكرر والإنفاق الاستثماري؛
- (4) الصلات بين موازنات الاستثمار وتقديرات الإنفاق الآجلة.

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
(1) التوقعات المالية العامة المتعددة السنوات والمخصصات للوظائف	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> يجري إعداد توقعات إجمالية المالية العامة ( على أساس الفئات الرئيسية من التصنيف الاقتصادي وتصنيف الوظائف/القطاعات) لمدة ثلاث سنوات على الأقل على أساس سنوي دائر، والصلات بين التقديرات المتعددة السنوات وتحديد الحدود القصوى للموازنة السنوية واضحة والفروق مشروحة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> يجري إعداد توقعات إجمالية المالية العامة ( على أساس الفئات الرئيسية من التصنيف الاقتصادي وتصنيف الوظائف/القطاعات) لمدة سنتين على الأقل على أساس سنوي دائر، والصلات بين التقديرات المتعددة السنوات وتحديد الحدود القصوى للموازنة السنوية واضحة والفروق مشروحة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> يجري إعداد توقعات إجمالية المالية العامة ( على أساس الفئات الرئيسية من التصنيف الاقتصادي وتصنيف الوظائف/القطاعات) لمدة سنتين على الأقل على أساس سنوي دائر.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> لا يتم وضع تقديرات آجلة لإجماليات المالية العامة.</p>
(2) نطاق وتواتر تحليلات القدرة على تحمل الديون	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> يتم سنويا إجراء تحليل للقدرة على تحمل الديون الخارجية والديون المحلية.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> تم إجراء تحليل للقدرة على تحمل الديون الخارجية والديون المحلية على الأقل مرة واحدة في السنوات الثلاث الأخيرة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> تم إجراء تحليل على الأقل للقدرة على تحمل الديون الخارجية والديون المحلية مرة واحدة في السنوات الثلاث الأخيرة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> لم يتم إجراء تحليل للقدرة على تحمل الديون في السنوات الثلاث</p>

<p>الأخيرة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> هنالك استراتيجيات لقطاعات تشكل على الأقل 75% من الإنفاق الأولي مع بيان التكلفة التامة للإنفاق المتكرر والاستثماري، بصورة عامة بالاتساق مع توقعات المالية العامة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> هنالك بيانات استراتيجيات قطاعية وتكلفتها محددة على نحو تام، وباتساق بصورة عامة مع توقعات المالية العامة، وذلك بالنسبة لقطاعات تشكل 25-75% من الإنفاق الأولي.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> هنالك بيانات استراتيجيات قطاعية بالنسبة لعدة قطاعات رئيسية ولكنها محددة التكاليف بصورة جوهرية لقطاعات لا تشكل سوى 25% من الإنفاق الأولي أو أن الاستراتيجيات محددة التكاليف تغطي عددا أكبر من القطاعات ولكنها غير متسقة مع إجماليات توقعات المالية العامة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> يمكن أن يكون تم إعداد استراتيجيات قطاعية لبعض القطاعات، ولكن لم يتم تحديد تكاليف أي منها جوهريا بشأن الإنفاق الاستثماري والإنفاق المتكرر.</p>	<p>(3) وجود استراتيجيات قطاعية محددة التكاليف</p>
<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> يتم باتساق اختيار الاستثمارات على أساس الاستراتيجيات القطاعية المعنية والتكاليف المتكررة المترتبة عليها وفقا للمخصصات القطاعية وهي مشمولة في التقديرات الآجلة لموازنة القطاع المعني.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> يتم اختيار غالبية الاستثمارات الهامة على أساس الاستراتيجيات القطاعية المعنية والتكاليف المتكررة المترتبة عليها وفقا لمخصصات القطاع المعني وهي مشمولة في التقديرات الآجلة لموازنة القطاع المعني.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> للعديد من قرارات الاستثمار صلات ضعيفة باستراتيجيات القطاعات وليست التكاليف المتكررة المترتبة عليها مشمولة في التقديرات الآجلة إلا في بضعة حالات ( رئيسية).</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> عمليات وضع موازنات الاستثمار والإنفاق المتكرر منفصلة عن بعضها ولا تشترك في تقديرات تكاليفها المتكررة.</p>	<p>(4) الصلات بين الاستثمار وتقديرات الإنفاق الآجلة</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 28-29.

#### المطلب الثاني: قياس أداء قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة:

من المهم أن تراعي تقديرات الموازنة وتنبؤاتها جميع المعلومات المتاحة وقت عرض الموازنة، بما في ذلك أحدث التوقعات المتعلقة بالآفاق المستقبلية للاقتصاد وأحدث الشواهد في النفقات والإيرادات والتمويل. ولدى تحديث تقديرات الموازنة أثناء السنة، قد يتبين في بعض الأحيان أن الاختلافات بين التوقعات الأصلية والاتجاهات المترتبة على أحدث

معلومات عن حصيلة الموازنة يتعذر تحديد ما إذا كانت نتيجة انحراف عن الافتراضات الاقتصادية الكلية أو عن محددات التوقعات، مثل معدلات التنفيذ بالنسبة للاستثمار، أو معدلات التحصيل بالنسبة للضرائب. ويجب ممارسة حُسن التقدير فيما يتعلق بنوعية مصادر المعلومات المختلفة والمطابقة بين بنود البيانات المعارضة. وفي حالة إجراء مراجعات رئيسية لتقديرات الموازنة، ينبغي تقديم تفسيرات لها لضمان صحة بيانات عملية التنبؤ. وينبغي أيضاً التمييز بوضوح بين الآثار المترتبة على أي تغييرات في الالتزامات على مستوى السياسات المتبعة.

### 1- مؤشر الأداء PI-13 شفافية واجبات والتزامات دافعي الضرائب

تخضع فعالية تقديرات الالتزامات الضريبية إلى بيئة الضوابط الشاملة القائمة في نظام إدارة الإيرادات (يرجى الرجوع إلى مؤشر الأداء PI-14) ولكنها تعتمد إلى حد كبير على تعاون دافعي الضرائب الأفراد والشركات في القطاع الخاص ومشاركتهم المباشرة. ومما يسهل ويشجع مساهمتهم في ضمان التقيد بالسياسات الضريبية الدرجة العالية من شفافية ووضوح الواجبات الضريبية، بما في ذلك: وضوح التشريعات والإجراءات الإدارية المعنية، والقدرة على الحصول على المعلومات في هذا الخصوص، والقدرة على تنفيذ والاحتجاج على القواعد الإدارية المتعلقة بالواجبات الضريبية. هذا ويجب تنظيم الإدارة الضريبية بشكل يقلل قدر الإمكان من فرص التواطؤ بين الممولين ومأموري الضرائب. وفي هذا الخصوص، يجب توزيع الوظائف الإدارية المختلفة على كافة الإدارات الضريبية بشكل يضمن عنصر الرقابة الذاتية، حيث يستخدم عمل الموظف المختص بوظيفة معينة كوسيلة لمراقبة العمل الذي يقوم به الموظفون في مجالات أخرى.

ويُشجع حُسن نظام جباية الضرائب تقيد المكلفين بدفعها ويحد من تفاوض الأفراد على الالتزامات الضريبية، وذلك من خلال ضمان وضوح وشمولية التشريعات المعنية وحدّها من الصلاحيات الاستثنائية (على الأخص فيما يتعلق بتقديرات الضرائب والإعفاءات منها) لدى الهيئات الحكومية المعنية ومنها: مصلحة (إدارة) الإيرادات، ووزارة المالية، وهيئات تشجيع الاستثمار.

ويجدر التنويه إلى أن مصلحة الإيرادات في بلد من البلدان يمكن أن تتألف من عدة هيئات لكل منها وظيفتها الرئيسية وهي جباية الضرائب (على سبيل المثال: هيئة الإيرادات الداخلية، ومصلحة أو إدارة الجمارك)،. وينبغي اشمال كافة تلك الهيئات في تقييم المؤشرات المتعلقة بالإيرادات وهي: PI-13 و PI-14 و PI-15 عند الاقتضاء. وتعتبر توعية دافعي الضرائب جزءاً مُهمّاً من تسهيل تقيدهم بإجراءات: التسجيل، والتصريح، والدفع. ويحتاج دافعو الضرائب الفعليّون والمحتملون إلى سهولة الوصول إلى معلومات سهلة الاستعمال وشاملة وحديثة العهد عن: القوانين، واللوائح التنظيمية، والإجراءات (على سبيل المثال: وضعها على مواقع حكومية على شبكة الإنترنت، وإتاحتها من خلال ندوات لتوعية دافعي الضرائب، وتوزيع الإرشادات/النشرات على نطاق واسع، والترتيبات الأخرى من بين ترتيبات توعية دافعي الضرائب) كما أن من الضروري إعلام دافعي الضرائب المحتملين عن واجباتهم من خلال حملات لتوعية دافعي الضرائب.

تتطلب قدرة دافعي الضرائب على الطعن بقرارات وتقديرات مصلحة الإيرادات وجود آلية فعالة من آليات الشكاوى/الاستئناف تضمن لدافع الضرائب المعني معاملة منصفة. وينبغي أن يُجسّد تقييم آلية الاستئناف: الوجود الفعلي

لذلك النظام، واستقلاليتها من حيث الهيكل التنظيمي والتعيينات والتمويل، وصلاحياته من حيث تنفيذ قراراته وأحكامه، وقيامه بوظائفه من حيث: سهولة الوصول إليه (عدد وحجم القضايا)، والكفاءة (فترات تجهيز ومعالجة القضايا)، والإنصاف (توازن الأحكام).

### الجدول رقم 16: يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-13

- (1) وضوح وشمولية الواجبات الضريبية؛
- (2) قدرة دافعي الضرائب على الحصول على المعلومات عن الالتزامات الضريبية والإجراءات الإدارية؛
- (3) وجود آلية لإجراءات الطعن في الضرائب وقيامها بوظائفها كما ينبغي.

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
(1) وضوح وشمولية الالتزامات الضريبية	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> التشريعات والإجراءات بشأن كافة الضرائب الرئيسية شاملة وواضحة، مع المحدودية الشديدة للصلاحيات الاستثنائية لدى الهيئات الحكومية المعنية.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> التشريعات والإجراءات بشأن معظم وليس بالضرورة كافة الضرائب الرئيسية شاملة وواضحة، مع محدودية الصلاحيات الاستثنائية لدى الهيئات الحكومية المعنية.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> التشريعات والإجراءات بشأن بعض الضرائب الرئيسية شاملة وواضحة، ولكن درجة إنصاف النظام مشكوك فيها نتيجة الصلاحيات الاستثنائية لدى الهيئات الحكومية المعنية.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> التشريعات والإجراءات ليست شاملة وواضحة بشأن مجالات ضريبية واسعة و/أو تشمل على عناصر هامة من الاستثنائية الإدارية في تقديرات الالتزامات الضريبية.</p>
(2) قدرات دافعي الضرائب الحصول على المعلومات الواجبات الضريبية والإجراءات الإدارية	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> من السهل على دافعي الضرائب الحصول على معلومات شاملة وسهلة الاستخدام وحديثة العهد عن الالتزامات الضريبية والإجراءات الإدارية بشأن كافة الضرائب الرئيسية، وتردف مصلحة الإيرادات هذا بحملات التوعية النشطة لدافعي الضرائب.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> من السهل على دافعي الضرائب الحصول على معلومات شاملة وسهلة الاستخدام وحديثة العهد عن الالتزامات الضريبية والإجراءات الإدارية بشأن بعض الضرائب الرئيسية، ولكن المعلومات محدودة بالنسبة لبعض الضرائب الأخرى.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> من السهل على دافعي الضرائب الحصول على بعض المعلومات عن الالتزامات الضريبية والإجراءات الإدارية، ولكن فائدة تلك المعلومات محدودة نتيجة: اقتصار التغطية على ضرائب مختارة، وعدم الشمولية و/أو عدم كونها حديثة العهد.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> قدرة دافعي الضرائب على الوصول إلى أحدث التشريعات</p>

والإرشادات الإجرائية تعاني من نقص خطير.	
درجة التصنيف الترتيبي = أ: إجراءات نظام الاستئناف الضريبي واضحة وشفافة مع ضوابط وتوازنات ملائمة، ويتم تنفيذه من خلال هيكلية مؤسسية مستقلة، وهو قائم ويعمل بفعالية ودرجة إنصافه وسهولة الوصول إليه مرضية، ويتم تنفيذ قراراته وأحكامه على الفور.	(3) وجود آلية استئناف وقيامها بوظائفها كما ينبغي
درجة التصنيف الترتيبي = ب: نظام الاستئناف الضريبي موجود وقائم بوظائفه وإجراءاته الإدارية واضحة وشفافة، ولكن إما من المبكر جدا تقييم مدى فعاليته أو من الضروري معالجة بعض المشاكل فيما يتعلق بكل من: سهولة الوصول إليه، وكفاءته، ودرجة إنصافه أو المتابعة الفعالة لقراراته وأحكامه.	
درجة التصنيف الترتيبي = ج: تم إنشاء نظام استئناف ضريبي من إجراءات إدارية، ولكنه يحتاج إلى عملية إعادة تصميم كبيرة لكي يصبح منصفا وشفافا وفعالاً.	
درجة التصنيف الترتيبي = د: لم يتم إنشاء أي نظام استئناف ضريبي قائم بوظائفه.	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإفناق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

## 2- مؤشر الأداء PI-14 فعالية إجراءات تسجيل دافعي الضرائب وفرض الضرائب

يتم التأكد من فعالية فرض وتقديرات الضرائب من خلال التفاعل بين تسجيل المكلفين بدفع الضرائب والتقديرات الصحيحة للالتزامات الضريبية بالنسبة لهم.

ويتم تسهيل تسجيل دافعي الضرائب من خلال آليات ضبط تقوم باعتمادها مصلحة الإيرادات. ومن بين العناصر المهمة في نظام الضبط ذلك الحفاظ على قاعدة بيانات خاصة بهم مستندة إلى رقم تعريف فريد لكل منهم، ولكنه يكون على أكثر فعالية له عند اقترانه بأنظمة تسجيل حكومية أخرى تتضمن عناصر النواتج والأصول الخاضعة للضرائب (ومنها على سبيل المثال: إصدار تراخيص منشآت الأعمال، وفتح حسابات مصرفية، وحسابات المعاشات التقاعدية). كما ينبغي على مصلحة الإيرادات التأكد من التقيّد بمتطلبات وشروط التسجيل من خلال مسوحات استقصائية عشوائية لدافعي الضرائب المحتملين، على سبيل المثال من خلال التفتيش الانتقائي على منشآت الأعمال والمساكن.

ويتم عادة تشجيع ضمان تقيّد دافعي الضرائب بواجبات التسجيل والتصريح الضريبي، وذلك عن طريق جزاءات يمكن أن تتفاوت حسب خطورة الذنب أو الجنحة. ويتم تحديد مدى فعالية هذه الجزاءات بمدى كفاية ارتفاعها لكي يكون لها الأثر المرغوب، وبتطبيقها وتحديدتها على نحو متسق ومنصف.

وتعتمد مصالح (إدارات) الإيرادات الحديثة اعتماداً متزايداً على التقديرات الذاتية وتستخدم المراجعة الموجهة لمخاطر دافعي الضرائب بمثابة إجراء رئيسي لتحسين التقيّد وردع التهرب من دفع الضرائب. وتعني القيود التي لا مناص منها على الموارد ضرورة صقل عمليات الاختيار لتحديد دافعي الضرائب والأنشطة الخاضعة للضرائب التي تنطوي على أكبر مخاطر من بين مخاطر عدم التقيّد. ومن بين مؤشرات المخاطر تواتر التعديلات على التصريح الضريبي والضرائب الإضافية التي يتم فرضها من خلال مراجعة ضريبية. علماً بأن جمع وتحليل المعلومات عن عدم التقيّد والمخاطر الأخرى

ضروريان من أجل تركيز توجيه أنشطة وموارد المراجعة الضريبية إلى قطاعات محددة وإلى أنواع دافعي الضرائب الذين يشكّلون أعلى المخاطر من بين مخاطر تسرّب الإيرادات. علماً بأن قضايا عدم التقيد الأكثر خطورة تنطوي على مساعٍ عمدية للتهرب من دفع الضرائب والاحتيايل عليها، وقد تنطوي على تواطؤ مع مندوبين عن مصلحة الإيرادات. وتعتبر قدرة مصلحة الإيرادات على التحديد والتحقيق والنجاح في ملاحقة حالات التهرب والاحتيايل بانتظام ضرورية من أجل ضمان تقيد دافعي الضرائب بالتزاماتهم<sup>1</sup>.

### الجدول رقم 17: يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-14

- (1) الضوابط في نظام تسجيل دافعي الضرائب؛
- (2) فعالية جزاءات عدم التقيد بالتزامات التسجيل وواجبات التصريح؛
- (3) خطط ورصد برامج المراجعة الضريبية والتحقيق في الاحتيايل.

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
(1) الضوابط في نظام تسجيل دافعي الضرائب	<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: يتم تسجيل دافعي الضرائب في نظام قاعدة بيانات كامل له صلات شاملة مباشرة مع أنظمة تسجيل حكومية أخرى ذات صلة واللوائح الناظمة للقطاع المالي.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: يتم تسجيل دافعي الضرائب في نظام قاعدة بيانات كامل له بعض الصلات مع أنظمة تسجيل حكومية أخرى ذات صلة واللوائح الناظمة للقطاع المالي.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: يتم تسجيل دافعي الضرائب في أنظمة قواعد بيانات بالنسبة لضرائب منفردة قد لا تكون متصلة تماماً أو على نحو متسق. والصلات مع وظائف التسجيل/ الترخيص الأخرى قد تكون ضعيفة تردفها أحيانا استقصاءات غير منتظمة لدافعي الضرائب المحتملين.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: تسجيل دافعي الضرائب ليس خاضعاً لأية ضوابط أو إنفاذ فعالة.</p>
(2) فعالية جزاءات عدم التقيد بالتزامات التسجيل والتصريح الضريبي	<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: جزاءات كافة مجالات عدم التقيد عالية بما يكفي لتقوم بعمل الرادع ويتم تطبيقها على نحو متسق.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: توجد جزاءات لعدم التقيد بالنسبة لمعظم المجالات ذات الصلة، ولكنها ليست دائماً فعالة نتيجة لعدم كفاية المقدار و/أو عدم اتساق التطبيق.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: توجد عادة جزاءات لعدم التقيد، ولكن من الضروري إدخال تغييرات جوهرية على: هيكلها أو مستواها أو تطبيقها لإعطائها أثر حقيقي على التقيد.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: لا توجد عادة جزاءات لعدم التقيد أو أنها غير فعالة ( أي أنها أخفض من أن يكون لها أثر أو نادراً ما يتم فرضها).</p>

<sup>1</sup> الإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> تتم إدارة شؤون عملية مراجعة الضرائب والتحقيقات في التلاعب ويجري الإبلاغ عنها وفقاً لخطة مراجعة وموثقة، مع معايير واضحة لتقييم المخاطر بالنسبة لكافة الضرائب الرئيسية التي تطبق التقديرات الذاتية للضرائب.</p>	<p>(3) تخطيط برامج الضريبية</p>
<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> تتم إدارة شؤون عملية مراجعة الضرائب والتحقيقات في التلاعب ويجري الإبلاغ عنها وفقاً لخطة مراجعة شاملة وموثقة، مع معايير واضحة لتقييم المخاطر في على الأقل واحد من مجالات الضرائب الرئيسية التي تطبق التقديرات الذاتية للضرائب.</p>	
<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> هنالك برنامج مستمر من المراجعات للضرائب والتحقيقات في الاحتيال، ولكن برامج المراجعة ليست مستندة إلى معايير واضحة لتقييم المخاطر.</p>	
<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> ليتم القيام بعمليات مراجعة للضرائب والتحقيقات في الاحتيال على أساس عشوائي، إن وجدت.</p>	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشركات المعني بالإفناق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

### 3- مؤشر الأداء PI-15 فعالية جباية مدفوعات الضرائب:

إن عدم القدرة على تحديد المتأخرات - سواء على جانب المدفوعات أو الإيرادات - يمكن أن يشكل عقبة رئيسية تعوق شفافية المالية العامة، فضلاً عن الإشارة إلى وجود عيوب خطيرة في إدارة المالية العامة. وإضافة إلى ذلك، كلما ازداد قصور الإبلاغ بهذه المتأخرات، ازدادت الأخطاء في تسجيل مركز المالية العامة على أساس الاستحقاق. ويجب أن تقدم نظم المحاسبة الحكومية الفعالة معلومات كافية تتيح تقدير حجم المتأخرات في المدفوعات أو المتأخرات الضريبية.

يمكن أن يكون تراكم متأخرات الضرائب من بين العوامل الحاسمة الأهمية التي تقوّض إمكانية أن تكون نواتج الموازنة عالية، بينما تؤدي القدرة على جباية الضرائب إلى إسباغ المصدقية على إجراءات فرض الضرائب وتحسّد المساواة في المعاملة بين كافة دافعي الضرائب، وما إذا كانوا يدفعونها طواعية ويحتاجون لمتابعة وثيقة، والأكثر أهمية من ذلك أن المكانة المركزية للضرائب في ممارسة سلطة الدولة إنما تعني أن وضع نظم ضريبية أكثر كفاءة وعدلاً وأقل فساداً يمكن أن يؤدي دور رئيسياً في تحسين علاقات الحوكمة الأوسع نطاقاً<sup>1</sup>.

أما مستوى المتأخرات الضريبية بحد ذاته فليست له صلة بفعالية نظام جباية الضرائب لأن الحملة الكبيرة من حملات فرض الضرائب قد تؤدي إلى زيادة كبيرة في متأخرات الضرائب. ولكن قدرة مصلحة الإيرادات على جباية الضرائب المفروضة حاسمة الأهمية، وذلك ما لم يكن المستوى العام للمتأخرات كبير جداً. ويتصل جزء من عملية جباية المتأخرات بتسوية الديون الضريبية موضوع الخلاف. وفي بعض البلدان، تشكّل المتأخرات الضريبية موضوع

<sup>1</sup> تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، إدارة شؤون المالية العامة - صندوق النقد الدولي - منشورات صندوق النقد الدولي، واشنطن، و.م.أ، 26 يناير 2011، ص 04.

الخلاف جزءاً كبيراً من مجموع المتأخرات الضريبية، ولهذا السبب قد يوجد فرق كبير بين إجمالي وصافي المتأخرات (شاملاً وماعدا المتأخرات موضوع الخلاف على التوالي).

يعتبر التحويل الفوري للجبايات إلى الخزينة ضرورياً لضمان إتاحة الإيرادات التي تتم جبايتها للإنفاق. ويمكن أن يحدث هذا إما من خلال وجود نظام يلزم دافعي الضرائب بالدفع مباشرة إلى حسابات تسيطر عليها الخزينة (ربما يديرها أحد البنوك) أو - حيثما كانت مصلحة الإيرادات تحتفظ بحسابات الجبايات الخاصة بها - من خلال تحويلات متكررة وتامة من تلك الحسابات إلى الحسابات التي تسيطر عليها الخزينة (لا تشمل المدد الزمنية التأخير الناجم عن النظام المصرفي).

يجب أن يكون الإبلاغ عن إجماليات: الضرائب المفروضة، والمتأخرات، والتحويلات إلى الخزينة إبلاغاً منتظماً، كما يجب مطابقتها عند الاقتضاء بغية ضمان قيام نظام الجباية بوظائفه حسب القصد منه، والتأكد من رصد ومتابعة المتأخرات الضريبية وتقليل الإيرادات العائمة.

### الجدول رقم 18 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-15

- (1) نسبة الجبايات من إجمالي المتأخرات الضريبية - وهي النسبة المئوية من المتأخرات الضريبية في بداية السنة المالية - التي تمت جبايتها في تلك السنة المالية (متوسط آخر سنتين ماليتين).
- (2) فعالية قيام مصلحة الإيرادات بتحويل الجبايات الضريبية إلى الخزينة.
- (3) تواتر المطابقة الكاملة للحسابات فيما بين: التقديرات الضريبية، والجبايات، وسجلات المتأخرات، ومقبوضات الخزينة.

الحد الأدنى من المتطلبات (طريقة التصنيف الترتيبي M1)	درجة التصنيف الترتيبي
(1) متوسط نسبة جباية الديون في آخر سنتين ماليتين كان 90% أو أعلى أو أن مجموع المتأخرات الضريبية غير جوهري (أي أقل 2% من مجموع الجبايات السنوية). (2) يتم دفع كافة الإيرادات الضريبية مباشرة إلى الحسابات التي تسيطر عليها الخزينة أو تتم التحويلات إلى الخزينة يوميا. (3) تتم المطابقة الكاملة بين الضرائب المفروضة والجبايات والمتأخرات الضريبية والتحويلات إلى الخزينة على الأقل شهريا في غضون شهر واحد من نهاية الشهر المعني.	أ
(1) متوسط نسبة جباية الديون في آخر سنتين ماليتين كان 70-90% ومجموع المتأخرات الضريبية جوهري. (2) يتم تحويل جبايات الإيرادات إلى الخزينة على الأقل أسبوعيا. (3) تتم المطابقة الكاملة بين الضرائب المفروضة والجبايات والمتأخرات الضريبية والتحويلات إلى الخزينة على الأقل كل ربع سنة في غضون ستة أسابيع من نهاية ربع السنة المعني.	ب
(1) متوسط نسبة جباية الديون في آخر سنتين ماليتين كان 60-75% ومجموع	ج

<p>المتأخرات الضريبية جوهري.</p> <p>(2) يتم تحويل جبايات الإيرادات إلى الخزينة على الأقل شهريا.</p> <p>(3) تتم المطابقة الكاملة بين الضرائب المفروضة والجبايات والمتأخرات الضريبية والتحويلات إلى الخزينة على الأقل سنويا في غضون ثلاثة أشهر من نهاية السنة المعنية.</p>	
<p>(1) نسبة جباية الديون في آخر سنة كانت أقل من 60% ومجموع المتأخرات الضريبية جوهري ( أي أكثر من 2% من مجموع الجبايات السنوية).</p> <p>(2) يتم تحويل جبايات الإيرادات إلى الخزينة شهريا بأقل انتظام.</p> <p>(3) لا تتم المطابقة الكاملة بين الضرائب المفروضة والجبايات والمتأخرات الضريبية والتحويلات إلى الخزينة سنويا أو أنها تحدث مع تأخير يزيد على ثلاثة أشهر.</p>	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

#### 4- مؤشر الأداء PI-16 قابلية توفر الموارد المالية لارتباطات الإنفاق:

يتطلب التنفيذ الفعال للموازنة وفقاً لخطط العمل تلقي كل من الجهات القائمة بالإنفاق - وهي: الوزارات، والإدارات، والهيئات - معلومات موثوقة عن مدى توفر الموارد المالية التي يمكنها من خلالها الارتباط (الإنفاق على البنود المتكررة والبنود الاستثمارية). ويعني هذا المؤشر بتقييم مدى إتاحة وزارة المالية المركزية معلومات موثوقة عن مدى توفر الموارد المالية للوزارات والإدارات والهيئات، التي تقوم بإدارة شؤون أبواب (أو برامج) الموازنة الإدارية في موازنة الحكومة المركزية، وهي لذلك الجهات المتلقيّة الرئيسية لتلك المعلومات من وزارة

المالية. أما الوزارات والإدارات والهيئات المعنية في هذا المؤشر فهي تلك المعنية في المؤشر PI-11. في بعض أنظمة الموازنات، تقوم وزارة المالية بالإفراج عن الموارد المالية (الحدود القصوى من الارتباطات، وسلطة الإنفاق أو تحويلات الأموال النقدية) على مراحل ضمن سنة الموازنة المعنوية (شهرياً، كل ربع سنة، إلخ...). وفي أنظمة أخرى، يعني سنّ قانون الموازنة منح سلطة الإنفاق التامة في بداية السنة المعنية، ولكن وزارة المالية (أو هيئة مركزية أخرى) قد تفرض عملياً على الوزارات تأخيرات في تحمّل ارتباطات جديدة (وصرف المدفوعات ذات الصلة بها) عندما تنشأ مصاعب في التدفقات النقدية. ولكي يمكن التعويل على الموارد المالية المتاحة لهيئة ما للمدة المحددة، ينبغي عدم تخفيضها أثناء تلك الفترة.

فبالنسبة للوزارات والإدارات والهيئات، تنجم قابلية توقع توفر الموارد المالية عن فعالية قيام وزارة المالية بوضع خطط التدفقات النقدية الداخلة ورصدها وإدارتها، استناداً إلى توقعات منتظمة وموثوقة عن التدفقات النقدية الخارجة الرئيسية غير النموذجية (على سبيل المثال: تنظيم انتخابات واستثمارات رأسمالية منفصلة) مرتبطة بتنفيذ الموازنة وخطط الارتباطات لكل من الوزارات والإدارات والهيئات، كما تتضمن الافتراضات حسب الخطة للسنة المعنية بغية ضمان كفاية السيولة المالية في أي وقت من الأوقات.

ويمكن أن تحتاج الحكومات لإجراء تعديلات على المخصصات في السنة المعنية في ضوء وقائع وأحداث غير متوقعة تؤثر في الإيرادات و/أو الإنفاق. ويتم تقليل أثر ذلك على قابلية التوقع وعلى سلامة المخصصات في الموازنة الأصلية من خلال التحديد المسبق لآلية التعديل التي تربط التعديل بأولويات الموازنة بطريقة منهجية ومتسمة بالشفافية(على سبيل المثال: حماية أبواب محددة أو بنود محددة جرى إعلانها ذات أولوية عالية أو لِنَقْلُ " متصلة بتقليص الفقر. " ) وعلى نقيض ذلك، يمكن أن تحدث التعديلات بدون قواعد/إرشادات واضحة أو يمكن القيام بها على نحو غير رسمي(على سبيل المثال: من خلال فرض تأخيرات على الارتباطات الجديدة).

ومع أن العديد من تعديلات الموازنة يمكن أن تحدث إدارياً دون مدلولات تُذكر على تشكيلة نواتج الإنفاق على مستوى أكثر إجمالية من تصنيفات الموازنة، فإن التغييرات الأخرى الأكثر أهمية يمكن أن تؤدي إلى تغيير التشكيلة الفعلية على إجماليات مستويات تصنيف إداري ووظيفي واقتصادي. أما القواعد بشأن متى ينبغي انخراط الهيئة التشريعية في مثل تلك التعديلات في الموازنة في السنة المعنية فهي ما يقيّمه مؤشر الأداء PI-27 ولذلك ليست مشمولة هنا.

### الجدول رقم 19 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-16

- (1) مدى توقع ورصد النفقات النقدية.
- (2) موثوقية وأفق المعلومات الدورية بشأن ارتباطات الإنفاق في السنة المعنية للوزارات والإدارات والهيئات.
- (3) تواتر وشفافية التعديلات على مخصصات الموازنة المقررة فوق مستوى الإدارة في الوزارات والإدارات والهيئات.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) يتم إعداد توقعات للتدفقات النقدية بشأن السنة المالية ويجري تضمينها المستجدات شهريا على أساس التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة.</p> <p>(2) الوزارات والإدارات والهيئات قادرة على التخطيط والارتباط بالإنفاق مسبقا على الأقل لمدة ستة أشهر وفقا للمخصصات التي تتضمنها الموازنة.</p> <p>(3) لا تحدث تعديلات جوهرية على الموازنة في سنتها سوى مرة أو مرتين في السنة وهي تتم بطريقة تتسم بالشفافية وقابلية التوقع.</p>	أ
<p>(1) يتم إعداد توقعات للتدفقات النقدية بشأن السنة المالية ويجري تضمينها المستجدات على الأقل كل ربع سنة على أساس التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة.</p> <p>(2) يتم تزويد الوزارات والإدارات والهيئات بمعلومات موثوقة عن الحدود القصوى للارتباطات على الأقل لمدة ستة أشهر مسبقا .</p> <p>(3) لا تحدث تعديلات جوهرية على الموازنة في سنتها سوى مرة أو مرتين في السنة وهي تتم بطريقة تتسم بقدر من الشفافية وقابلية التوقع.</p>	ب
<p>(1) يتم إعداد توقعات للتدفقات النقدية بشأن السنة المالية ولكن لا يتم تضمينها المستجدات (أو لا يتم تضمينها المستجدات إلا جزئيا أو بصورة غير متكررة كثيرا).</p>	ج

<p>(2) يتم تزويد الوزارات والإدارات والهيئات بمعلومات موثوقة لشهر أو شهرين مسبقاً . (3) التعديلات الجوهرية على الموازنة في سنتها متكررة ولكن تحدث مع بعض الشفافية.</p>	
<p>(1) لا يتم تخطيط ورصد التدفقات النقدية أو أن نوعيتها سيئة جداً. (2) يتم تزويد الوزارات والإدارات والهيئات بمعلومات عن الحدود القصوى للارتباطات لأقل من شهر أو ليس هنالك مؤشر موثوق على الإطلاق على التوفر الفعلي للموارد المالية من أجل الارتباطات . (3) التعديلات الجوهرية على الموازنة في سنتها متكررة ولا تتم بشفافية.</p>	<p>د</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإففاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 36-37.

### 5- مؤشر الأداء PI-17 تسجيل وإدارة شؤون الأرصدة النقدية والديون والضمانات:

غالباً ما تكون إدارة شؤون الديون - من حيث تعاقداتها ومدفوعات خدماتها وتسديدها وإتاحة الضمانات الحكومية بشأنها - من بين العناصر الرئيسية لعملية إدارة شؤون المالية العامة .

ينبغي توخي الوضوح في التشريع المعني بإدارة الدين عند إسناد السلطة إلى شخص واحد، وهو وزير المالية في العادة، لاختيار الأدوات اللازمة للاقتراض؛ ووضع استراتيجية لإدارة الدين؛ وتعيين حدود الدين ( ما لم تكن محددة بموجب القانون)، وعادة ما يكون ذلك بالرجوع إلى استراتيجية الدين الذي يمكن تحمله؛ وإنشاء ومتابعة الهيئة المسؤولة عن إدارة الدين (سواء كانت داخل الوزارة أو منفصلة عنها)؛ وإصدار القواعد التنظيمية المتعلقة بإدارة الدين. وينبغي أن يستند منح الضمانات الحكومية بحكم القانون على فرد واحد، هو في العادة وزير المالية أو رئيس الهيئة المسؤولة عن إدارة الدين، على أن يخضع ذلك لضوابط محددة بوضوح. وفي بعض البلدان، يجب أن توافق السلطة التشريعية على جميع الضمانات الحكومية، وأن تحدد دور البنك المركزي باعتباره وكيل الحكومة في مجال المالية العامة حتى لا تؤدي عمليات السياسة النقدية إلى إرباك إصدار سندات في شكل أوراق مالية على الخزنة. وينبغي إيداع جميع القروض في حساب مصرفي يخضع لإشراف وزير المالية، مع الإفصاح عن الالتزامات المترتبة على القروض وعن شروط القروض بالكامل للجمهور. وفي مجال شفافية المالية العامة، ينبغي أن يحدد التشريع

متطلبات الإبلاغ السنوي برصيد الدين والتدفقات، بما في ذلك بيانات عن الدين المضمون من الحكومة، للهيئة التشريعية وللإطلاع العام، ومن الأفضل أن يكون ذلك عن طريق الإبلاغ المتكرر، وتمثل أفضل ممارسة في إجراء تدقيق سنوي لعمليات إدارة الدين من خلال مؤسسة التدقيق الخارجي.

فسوء إدارة شؤون الديون والضمانات يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف مدفوعات خدماتها ويمكن أن يخلق مخاطر مالية كبيرة، فالاحتفاظ بنظام بيانات الديون ورفع التقارير المنتظمة عن السمات الرئيسية لحافطة الديون وتطوراتها هما من بين العوامل الحاسمة الأهمية لضمان سلامة البيانات والمنافع ذات الصلة ومنها: دقة وضع موازنات مدفوعات خدمة الديون، وتسديد تلك المدفوعات في مواعيدها، وحسن تخطيط تجديد الديون.

من بين شروط تفادي التكاليف غير الضرورية للاقتراضات وفوائدها أن يتم تحديد وتوحيد الأرصدة النقدية في كافة الحسابات المصرفية الحكومية (شاملة ما هو حسابات لأموال خارج إطار الموازنة وحسابات المشروعات التي تحت سيطرة الحكومة المعنية). ويتم تسهيل حساب وتوحيد الحسابات المصرفية حيثما كان يوجد حساب واحد للخرينة أو حيثما كانت كافة الحسابات مركزية. ومن أجل تحقيق التوحيد المنتظم لحسابات مصرفية متعددة ليست مركزية الجهة التي تسيطر عليها، يكون عادة من المطلوب اعتماد ترتيبات مقاصة ودفع إلكترونية محكمة التوقيت مع الجهات المصرفية التي تمسك بالحسابات الحكومية.

ومن الأمور الحاسمة الأهمية أيضاً: تسجيل والإبلاغ عن الضمانات التي تصدرها الحكومة، وموافقة هيئة حكومية واحدة على كافة تلك الضمانات (على سبيل المثال: وزارة المالية أو لجنة إدارة شؤون الديون) بموجب معايير كافية وشفافة.

### الجدول رقم 20: يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-17

- (1) نوعية تسجيل بيانات الديون والإبلاغ عنها.
- (2) مدى توحيد الأرصدة النقدية الحكومية.
- (3) نظام التعاقد على القروض وإصدار الضمانات.

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد (طريقة التصنيف الترتيبي M2)
(1) نوعية تسجيل والإبلاغ عن بيانات الديون	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> سجلات الديون المحلية والأجنبية كاملة ويتم تضمينها المستجندات ومطابقتها شهريا وبياناتها تعتبر عالية السلامة. يتم كل ربع سنة وضع تقارير شاملة عن الإحصاءات وعملية الإدارة (تغطي: مدفوعات خدمة الديون، ورصيد الديون والعمليات).</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> سجلات الديون المحلية والأجنبية كاملة ويتم تضمينها المستجندات ومطابقتها كل ربع سنة. بياناتها تعتبر معقولة السلامة، ولكن تظهر مشاكل صغيرة في المطابقة. يتم كل سنة على الأقل وضع تقارير شاملة عن الإحصاءات وعملية الإدارة (تغطي: مدفوعات خدمة الديون، ورصيد الديون والعمليات).</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> سجلات الديون المحلية والأجنبية كاملة ويتم تضمينها المستجندات ومطابقتها سنويا على الأقل. وبياناتها معقولة السلامة، ولكن تشهد بعض الفجوات ومشاكل المطابقة. لا يتم وضع تقارير عن رصيد الديون ومدفوعات خدمة الديون إلا أحيانا أو أن محتواها محدود.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> سجلات بيانات الديون غير كاملة وإلى حد كبير غير دقيقة.</p>
(2) مدى توحيد الأرصدة النقدية الحكومية	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> يتم يوميا حساب كافة الأرصدة النقدية وتوحيدها.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> يتم أسبوعيا على الأقل حساب معظم الأرصدة النقدية وتوحيدها، ولكن تبقى بعض الأموال من خارج الموازنة غير مشمولة في ذلك الترتيب.</p>

<p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: يحدث حساب وتوحيد معظم الأرصدة النقدية الحكومية على الأقل شهريا، ولكن النظام المتبع لا يسمح بتوحيد الأرصدة المصرفية.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: يجري بغير انتظام حساب الأرصدة - إذا جرى- والنظام المتبع لا يسمح بتوحيد الأرصدة المصرفية.</p>	
<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: تعاقدات قروض الحكومة المركزية وإصدار الضمانات بشأنها تتم وفق معايير شفافة وأهداف المالية العامة، وتوافق عليها دائما هيئة حكومية مسؤولة واحدة.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: تعاقدات قروض الحكومة المركزية وإصدار الضمانات بشأنها تتم ضمن الحدود، وتوافق عليها دائما هيئة حكومية مسؤولة واحدة.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: تعاقدات قروض الحكومة المركزية وإصدار الضمانات بشأنها توافقت عليها دائما هيئة حكومية مسؤولة واحدة، ولكن لا يتم البث فيها وفق إرشادات ومعايير واضحة أو حدود قصوى.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: تعاقدات قروض الحكومة المركزية وإصدار الضمانات بشأنها توافقت عليها هيئات حكومية مختلفة بدون آلية استعراض موحدة.</p>	<p>(3) نظام التعاقد على القروض وإصدار الضمانات</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإفناق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 38.

#### 6- مؤشر الأداء PI-18 فعالية ضوابط كشوف الرواتب والأجور:

تعتبر فاتورة الأجور عادة من بين أكبر بنود الإفناق الحكومي، وهي عرضة لضعف الضوابط والفساد<sup>1</sup>. ويُعنى هذا المؤشر بكشف أجور ورواتب موظفي جهاز الخدمة العامة فقط. أما أجور العاملين غير الدائمين والعلاوات الاستثنائية التي لا تشكّل جزءاً من نظام الرواتب فهي مشمولة في تقييم الضوابط الداخلية العامة (PI-20).

ولكن يمكن أن تكون شرائح مختلفة من جهاز الخدمة العامة مسجّلة في كشوف رواتب مختلفة. ويجب تقييم كافة كشوف الرواتب الهامة هذه باعتبارها أساس التصنيف الترتيبي بشأن هذا المؤشر، مع ذكرها في الشروح والإيضاحات.

ترتكز كشوف الرواتب على قاعدة بيانات شؤون الموظفين (أحياناً تسمى "كشوف الأسماء" وليست مُحوسبة بالضرورة)، فهي تتيح قائمة بأسماء كافة أفراد جهاز الموظفين الذين يجب دفع رواتبهم في كل شهر والتي يمكن التحقق منها بمطابقتها بالقائمة الموافق عليها للمؤسسة المعنية وسجلات كل من الموظفين في قسم الذاتية (أو ملفات الموظفين)، وتعتبر الصلة بين قاعدة بيانات قسم شؤون الموظفين وكشوف الرواتب من بين الضوابط الرئيسية. أما التعديلات اللازمة في قاعدة بيانات قسم شؤون الموظفين فيجب أن تتم في التوقيت المحكم من خلال تقرير عن التغيير على أن تسفر عن مسار خاضع لعملية مراجعة وتدقيق. وينبغي بانتظام إجراء عملية مراجعة وتدقيق لكشوف الرواتب بهدف تحديد العاملين غير القائمين على رأس عمل، وملء فجوات البيانات، وتحديد نقاط ضعف الضوابط.

#### الجدول رقم 21 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-18

<sup>1</sup> الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول، مرصد الموازنة العامة وحقوق الإنسان، جمهورية مصر العربية، مارس 2015، ص 08.

- (1) درجة التكامل والمطابقة بين سجلات قسم شؤون الموظفين وبيانات كشوف الرواتب والأجور.
- (2) إحكام توقيت التغييرات في سجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور.
- (3) الضوابط الداخلية لسجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور.
- (4) وجود عمليات مراجعة وتدقيق كشوف الرواتب والأجور بهدف تحديد نقاط الضعف و/أو العاملين غير القائمين على رأس عمل.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) قاعدة بيانات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب مترابطة مباشرة بهدف ضمان اتساق البيانات والمطابقة الشهرية.</p> <p>(2) التغييرات اللازمة لسجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور يتم تضمينها المستجّدت شهرياً، وعادة في التوقيت المحكم من أجل مدفوعات الشهر القادم.</p> <p>التعديلات بمفعول رجعي نادرة(عند وجود البيانات الموثوقة، تبين تصحيحات في حد أقصى يبلغ 3 % من مدفوعات الرواتب) .</p> <p>(3) صلاحية تغيير السجلات وكشوف الرواتب محصورة وتسفر عن أثر يسهل المراجعة والتدقيق.</p> <p>(4) يوجد نظام قوي من عمليات مراجعة وتدقيق سنوية لكشوف الرواتب والأجور بهدف تحديد نقاط الضعف و/أو العاملين غير القائمين على رأس عمل.</p>	أ
<p>(1) قاعدة بيانات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب ليستا مترابطتين مباشرة ولكن كشوف الرواتب والأجور تعزّزها وثائق تامة بشأن كافة التغييرات التي تتم على سجلات شؤون الموظفين في كل شهر، وتتم مطابقتها مع بيانات كشوف رواتب وأجور الشهر الماضي.</p> <p>(2) يظهر تأخير في حدود ثلاثة أشهر في تضمين المستجّدت في سجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور، ولكن هذا لا يؤثر إلا في مقدار ضئيل من التغييرات. ويتم أحياناً إجراء تعديلات بمفعول رجعي.</p> <p>(3) صلاحية وأساس التغييرات في سجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور واضحة.</p> <p>(4) تم على الأقل مرّة واحدة في السنوات الثلاث الأخيرة إجراء مراجعة وتدقيق (سواء على مراحل أو في عملية واحدة) لكشوف الرواتب تغطي كافة هيئات الحكومة المركزية.</p>	ب
<p>(1) قد لا يجري الحفاظ على قاعدة بيانات لشؤون الموظفين تماماً ولكن تتم مطابقة كشوف الرواتب والأجور مع سجلات شؤون الموظفين مرّة كل ستة أشهر على الأقل.</p> <p>(2) يحدث تأخير في حدود ثلاثة أشهر في تجهيز التغييرات في سجلات شؤون الموظفين</p>	ج

<p>وكشوف الرواتب فيما يتعلق بجانب كبير من التغييرات، مما يؤدي إلى تعديلات في مرّات كثيرة بمفعول رجعي.</p> <p>(3) هنالك ضوابط، ولكنها ليست كافية لضمان السلامة التامة للبيانات .</p> <p>(4) جرت عمليات مراجعة وتدقيق جزئية في غضون الأشهر الثلاثة الأخيرة.</p>	
<p>(1) سلامة كشوف الرواتب والأجور يقوّضها كثيراً الافتقار إلى سجلات كاملة وقاعدة بيانات لشؤون الموظفين أو عدم المطابقة بين القوائم الثلاث.</p> <p>(2) تأخير تجهيز التغييرات في كشوف الرواتب والأجور وقائمة الأسماء غالباً ما يكون أطول بكثير من ثلاثة أشهر ويتطلب تعديلات واسعة بمفعول رجعي.</p> <p>(3) لا توجد ضوابط كافية للتغييرات في السجلات وهذا ما يسهّل الخطأ في المدفوعات .</p> <p>(4) لم تُجرى عمليات مراجعة وتدقيق لكشوف الرواتب في الأشهر الثلاثة الأخيرة.</p>	<p>د</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 39.

#### 7- مؤشر الأداء PI-19 المنافسة، وتحقيق القيمة مقابل المال، والضوابط في التوريدات:

يجب توخي العلانية وسهولة الاطلاع عند اتخاذ الترتيبات الخاصة بالتعاقد على السلع والخدمات، وخصوصاً في حالة العقود الكبيرة، وذلك لضمان الحد من فرص الفساد واستخدام الأموال العامة بالشكل المناسب. وينبغي تطبيق اعتبارات مماثلة فيما يتعلق بالتعاقد مع جهات خارجية لأداء خدمات حكومية أو عمليات إدارة، ويعد التقيّد الصارم بلوائح المشتريات من الشروط الأساسية لأي نظام قوي للمشتريات.

ويجب وضع آليات ملائمة وشفافة للعطاءات والمناقصات في حالة العقود التي يتجاوز حجمها مستوى حدياً معيناً، كما ينبغي أن تمنح القواعد التنظيمية المتعلقة بالمشتريات صلاحيات مستقلة للجنة أو المجلس المعني بالعطاءات والمناقصات، شريطة خضوع قرارات هذه اللجنة أو هذا المجلس للتدقيق .

وفي حالة التعاقد مع القطاع الخاص على تقديم خدمات كانت الحكومة توفرها، يجب أن تخضع هذه الإجراءات لنفس نظم المشتريات أو لقواعد أخرى مماثلة. وقد وضعت بعض البلدان قانوناً للمشتريات يستند إلى " القانون النموذجي لاشتراء السلع والإنشاءات والخدمات " (*Model Law on Procurement of Goods, Construction, and Services*) الصادر عن لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي (UNCITRAL).

يحدث قسم كبير من الإنفاق العام من خلال نظام التوريدات (المشتريات) العامة فهذا الأخير يشكل إحدى أكثر الأدوات فعالية في جعبة الحكومة لتحقيق الإصلاحات المستدامة في القطاع العام<sup>1</sup>. فنظام التوريدات القائم بعمله على نحو جيّد يضمن استخدام الأموال بفعالية وكفاءة. فقد ثبت أن المنافسة المفتوحة في إرساء العقود تتيح أفضل أساس لتحقيق الكفاءة في الحصول على المستلزمات والقيمة مقابل المال في إطار قيام الحكومة المعنية بتنفيذ البرامج وتقديم

<sup>1</sup> لم السعي إلى إصلاح أنظمة المشتريات العامة، منشورات البنك الدولي للإنشاء والتعمير/ البنك الدولي، واشنطن، و.م.أ، 2012، ص 06.

الخدمات. ويركّز هذا المؤشر على نوعية وشفافية الإطار الناظم للتوريدات من حيث ترسيخ استخدام المنافسة المفتوحة والمنصفة باعتبارها طريقة التوريد المفضّلة، ويحدد البدائل عن المنافسة المفتوحة التي يمكن أن تكون ملائمة حين تكون مبرّرة في أوضاع محددة واضحة المعالم.

يستفيد نظام التوريدات من بيئة الضوابط الشاملة القائمة في نظام إدارة الشؤون المالية العامة، بما في ذلك الضوابط الداخلية التي تعمل بها الهيئات القائمة بالعمليات، والرقابة الخارجية التي تقوم بها جهات المراجعة والتدقيق الخارجية، يرجى الرجوع إلى مؤشرات الأداء: PI-20 و PI-21 و PI-22 و PI-26.

ولكن من الأمور غير العادية في عملية التوريدات العامة الانخراط المباشر من مشاركين من القطاع الخاص، وهم جنباً إلى جنب مع المواطنين الآخرين أصحاب مصلحة مباشرة في نتائج عملية التوريدات. فنظام التوريدات الجيّد يستخدم مشاركة أصحاب المصلحة المباشرة هؤلاء في إطار نظام الرقابة، وذلك من خلال إقامة إجراءات واضحة وفق اللوائح التنظيمية المعنيّة التي تسهّل رفع شكاوى القطاع الخاص وحلّها في التوقيت المحكم. كما أن القدرة على الوصول إلى الإجراءات والمعلومات بشأن الشكاوى تسهّل لأصحاب المصلحة المباشرة المهتمّين المشاركة في نظام الرقابة.

#### الجدول رقم 22: يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-19

- (1) الشواهد على استخدام المنافسة المفتوحة على إرساء العقود التي تزيد على الحد النقدي المعلن على الصعيد الوطني بشأن المشتريات الصغيرة ( النسبة المئوية لعدد إرساءات العقود التي تزيد على الحد المعلن ) ؛
- (2) مدى تبرير استخدام طرق توريدات أقل تنافسية؛
- (3) وجود واستخدام آلية شكاوى بشأن التوريدات.

البعد المعني	الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد ( طريقة التصنيف الترتيبي M2 )
(1) استخدام المنافسة المفتوحة على إرساء العقود التي تزيد على الحد النقدي المعلن على الصعيد الوطني بشأن المشتريات الصغيرة	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> توجد بيانات دقيقة عن الطريقة المستخدمة في إرساء العقود العامة وهي تبين أن أكثر من 75 % من العقود فوق الحد المعلن يتم إرساؤها على أساس المنافسة المفتوحة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ب:</b> البيانات المتوقّرة عن إرساءات العقود العامة تبين أن أكثر من 50 % ولكن أقل من 75 % من العقود فوق الحد المعلن يتم إرساؤها على أساس المنافسة المفتوحة، ولكن هذه البيانات يمكن أن لا تكون دقيقة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = ج:</b> بيانات المتوقّرة تبين أن أقل من 50 % من العقود فوق الحد المعلن يتم إرساؤها على أساس المنافسة المفتوحة، ولكن هذه البيانات يمكن أن لا تكون دقيقة.</p> <p><b>درجة التصنيف الترتيبي = د:</b> توجد بيانات غير كافية لتقييم الطريقة المستخدمة في إرساء العقود العامة أو أن البيانات المتوقّرة تشير إلى محدودية استخدام المنافسة المفتوحة.</p>
(2) مدى تبرير استخدام طرق توريدات أقل تنافسية	<p><b>درجة التصنيف الترتيبي = أ:</b> عند استخدام طرق أخرى أقل تنافسية تكون مبرّرة وفقاً لشروط تنظيمية واضحة.</p>

<p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: عند استخدام طرق أخرى أقل تنافسية تكون مبررة وفقاً لشروط تنظيمية.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: مبررات استخدام طرق أقل تنافسية ضعيفة أو غير موجودة.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: الشروط التنظيمية لا تنص بوضوح على أن المنافسة المفتوحة هي الطريقة المفضلة بالنسبة للتوريدات.</p>	
<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: هنالك إجراءات (تحددها التشريعات) بشأن رفع والبت في الشكاوى المتعلقة بإجراءات التوريدات في التوقيت المناسب وهي خاضعة لإشراف هيئة خارجية علماً بأن البيانات بشأن البت في الشكاوى يسهل الوصول إليها ومفتوحة للجمهور.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: هنالك إجراءات (تحددها التشريعات) بشأن رفع والبت في الشكاوى، ولكن تفتقر إلى القدرة على تحويل البت في الشكاوى إلى هيئة خارجية أعلى.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: هنالك إجراءات (تحددها التشريعات) بشأن رفع والبت في الشكاوى، ولكنها سيئة التصميم ولا تعمل بطريقة تتيح البت في الشكاوى في التوقيت المناسب.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = د: ليست هنالك إجراءات محددة لتسهيل رفع ومعالجة الشكاوى فيما يتعلق بتنفيذ إجراءات عمليات التوريدات.</p>	<p>(3) وجود واستخدام آلية شكاوى بشأن التوريدات</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإفناق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 41.

### 8- مؤشر الأداء PI-20 فعالية الضوابط الداخلية بالنسبة للإفناق غير الرواتب والأجور:

نظام الرقابة الداخلية الفعال هو النظام الذي (أ) يكون ذا صلة أي (مستند إلى تقييم للمخاطر والضوابط اللازمة لإدارة شؤون المخاطر)، (ب) يتضمن مجموعة من الضوابط شاملة وفعالة التكاليف (تتناول الشكاوى بقواعد في التوريدات وإجراءات وعمليات الإفناق الأخرى، ومنع واكتشاف الأخطاء والاحتيال، وصون المعلومات والأصول، وجودة وإحكام توقيت الحسابات والتقارير)، (ج) يكون فهمه والتقيّد به واسع النطاق، و(د) لا يتم الابتعاد عنه إلا لأسباب طارئة حقيقية. يجب أن تأتي الشواهد على فعالية نظام الرقابة الداخلية من: المراقبين الماليين الحكوميين، وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية المنتظمة، أو مسوحات استقصائية أخرى تقوم بها أجهزة الإدارة المعنية. ومن بين أنواع المعلومات يمكن أن تكون معدلات الخطأ أو الرفض في الإجراءات المالية الروتينية.

تغطي المؤشرات الأخرى في هذه المجموعة ضوابط: عملية إدارة شؤون الديون، وإدارة شؤون كشوف الرواتب والأجور، وإدارة شؤون السلف. ولذلك، تقتصر تغطية هذا المؤشر على ضوابط: ارتباطات الإفناق والمدفوعات مقابل السلع والخدمات، وأجور العمال غير الدائمين، وعلاوات الموظفين الاستثنائية، وتم إفراد فعالية ضوابط ارتباطات الإفناق باعتبارها بعداً منفصلاً من أبعاد هذا المؤشر نتيجة لأهمية تلك الضوابط من أجل ضمان بقاء التزامات الدفع الحكومية ضمن حدود توقّر الأموال النقدية المتوقعة، مما يؤدي إلى تفادي خلق متأخرات إفناق.

الجدول رقم 23 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-20

(1) فعالية ضوابط ارتباطات الإنفاق.

(2) شمولية ومدى صلة وفهم إجراءات/قواعد الرقابة الداخلية.

(3) درجة التقيّد بقواعد تجهيز وتسجيل المعاملات.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) توجد ضوابط شاملة على ارتباطات الإنفاق وهي تحد بفعالية من الارتباطات بتوقّر المبالغ النقدية فعلاً ومخصصات الموازنة التي تمت الموافقة عليها (حسب التعديل).</p> <p>(2) قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية الأخرى ذات صلة وتتضمّن مجموعة ضوابط شاملة وعادة فعالة التكاليف، وهي مفهومة على نطاق واسع.</p> <p>(3) التقيّد بالقواعد عال جداً وأية إساءة استخدام للإجراءات المبسّطة والطارئة غير جوهرية.</p>	أ
<p>(1) توجد ضوابط على ارتباطات الإنفاق وهي تحد بفعالية من الارتباطات بتوقّر المبالغ النقدية فعلاً ومخصصات الموازنة التي تمت الموافقة عليها بالنسبة لمعظم أنواع الإنفاق، مع مجالات استثناءات طفيفة.</p> <p>(2) قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية الأخرى تتضمّن مجموعة ضوابط شاملة، وهي مفهومة على نطاق واسع، ولكن يمكن أن تكون في بعض المجالات مُفرطة (على سبيل المثال: من خلال ازدواجية الموافقات) وتؤدي إلى عدم الكفاءة في استخدام موظفين والتأخير غير الضروري.</p> <p>(3) التقيّد بالقواعد عالٍ إلى حدٍ ما ولكن الإجراءات المبسّطة والطارئة تستخدم أحياناً بدون مبررات كافية.</p>	ب
<p>(1) توجد ضوابط على ارتباطات الإنفاق وهي فعالة جزئياً ولكن يمكن أن لا تغطي بشمولية كافة الإنفاق أو يمكن أن يجري أحياناً الإخلال بها.</p> <p>(2) قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية الأخرى تتألف من مجموعة أساسية من القواعد بشأن تجهيز وتسجيل المعاملات، وهي مفهومة من جانب المعنيين مباشرة بتطبيقها. وقد تكون بعض القواعد والإجراءات مفرطة، ولكن يمكن أن تكون الضوابط ناقصة في مجالات طفيفة الأهمية.</p> <p>(3) يتم التقيّد بالقواعد في الغالبية العظمى من المعاملات، ولكن استخدام الإجراءات المبسّطة/الطارئة في أوضاع غير مبرّرة مجال قلق هام.</p>	ج
<p>(1) أنظمة ضوابط الارتباطات غير موجودة عادة أو أنه يتم خرقها بصورة روتينية.</p>	د

(2) قواعد/إجراءات الرقابة الواضحة والشاملة غير موجودة في مجالات أخرى هامة .
(3) مجموعة القواعد الرئيسية لا يتم التقيّد بها بصورة روتينية وعلى نطاق واسع نتيجة الخرق المباشر للقواعد أو الاستخدام الروتيني غير المبرر لإجراءات مُبسّطة/طارئة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإفناق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 42.

### 9- مؤشر الأداء PI-21 فعالية المراجعة الداخلية للحسابات:

من المطلوب إعطاء جهاز الإدارة المعني بمعلومات تقييمية عن أداء أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك من خلال وظيفة المراجعة والتدقيق الداخلية (أو وظيفة رصد معادلة بشأن رصد الأنظمة) . وينبغي أن تستوفي تلك الوظيفة المعايير القياسية الدولية ومنها المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعين الداخليين، من حيث (أ) الهيكلية الملائمة فيما يتعلق بالاستقلالية المهنية، (ب) الاتساع الكافي بالنسبة لكل من: التفويض، والقدرة على الحصول على المعلومات، وسلطة الإبلاغ، (ج) استخدام طرق المراجعة والتدقيق المهنية شاملة أساليب تقييم المخاطر . وينبغي أن تركز هذه الوظيفة على قضايا النظام الجوهرية فيما يخص: الحفاظ على الأصول، والتقيّد بالقوانين واللوائح التنظيمية والتعاقدات . ويقتصر اهتمام وظائف المراجعة الداخلية في بعض البلدان على المراجعة المسبقة للمعاملات، وهي ما نعتبره هنا جزءاً من نظام الرقابة الداخلي ولذلك نقيّمها في إطار المؤشر PI-20.

ويعتبر التدقيق الداخلي للحسابات أحد المكونات المهمة لنظم الرقابة الداخلية، فتوحي فعالية التدقيق الداخلي من جانب الهيئات الحكومية هو أحد خطوط الدفاع الأولى ضد إساءة استخدام و/أو سوء إدارة الأموال العامة . ويجب استناد التدقيق الداخلي إلى أسس سليمة للرقابة الداخلية، وليس باعتباره بديلاً لهذه الأسس . كذلك، فإن تدقيق الحسابات من قبل مدققين داخليين يوفر مادة قيمة يمكن أن تستخدمها جهات التدقيق الخارجية للتأكد من الالتزام بالقواعد المالية . ويتعين التأكد من وجود التدقيق الداخلي وفعالته عن طريق اشتراط وصف إجراءاته بوضوح يتيح للجمهور فهمها، بالإضافة إلى اشتراط السماح لمدققي الحسابات الخارجيين بالنظر فيها . وعلاوة على ذلك، فإن استقلال التدقيق الداخلي عن الأعمال الإدارية اليومية يضمن موضوعية عمليات التقييم التي يجريها . وينبغي أن تكون معايير الرقابة الداخلية متسقة مع المعايير الدولية ( المبادئ التوجيهية لمعايير الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة).

ومن شأن الشواهد المحددة على فعالية وظيفة المراجعة (أو رصد الأنظمة الداخلية) أن تشمل التركيز على: مجالات المخاطر العالية، واستخدام تقارير المراجعة الداخلية التي تعتمد عليها المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات، واتخاذ جهاز الإدارة المعني بالإجراءات اللازمة حسبما يتضح من نتائج عملية المراجعة الداخلية، ويعتبر الأمر الأخير حاسم الأهمية نظراً لأن عدم اتخاذ الإجراءات في ضوء تلك النتائج يقوّض كلاً مسوغات وجود وظيفة مراجعة داخلية . تقوم بوظيفة المراجعة الداخلية مؤسسة لديها التفويض من مختلف هيئات وجهات الحكومة المركزية (كالمفتش الحكومي العام أو الإدارة العامة للتفتيش المالي) أو وظائف مراجعة داخلية منفصلة في كل من الهيئات والجهات الحكومية . علماً بأن الفعالية المشتركة لكافة مؤسسات المراجعة هي الأساس بالنسبة لهذا المؤشر .

الجدول رقم 24 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-21

(1) نطاق تغطية ونوعية ووظيفة المراجعة الداخلية.

(2) تواتر وتوزيع التقارير.

(3) مدى استجابة أجهزة الإدارة لنتائج عملية المراجعة الداخلية.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) الرقابة الداخلية قائمة بعملها بالنسبة لكافة هيئات الحكومة المركزية، وهي تستوفي عموماً المعايير المهنية. وتتركز على قضايا الأنظمة ( على الأقل 50 % من وقت جهاز موظفيها).</p> <p>(2) تلتزم التقارير بجدول زمني محدد ويتم توزيعها على: الجهة الخاضعة للمراجعة، ووزارة المالية، والمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات.</p> <p>(3) إجراءات أجهزة الإدارة في ضوء نتائج عملية المراجعة فورية وشاملة في هيئات الحكومة المركزية.</p>	أ
<p>(1) الرقابة الداخلية قائمة بعملها بالنسبة لغالبية هيئات الحكومة المركزية (حسب قيمة الإيرادات/الإنفاق)، وهي تستوفي إلى حد كبير المعايير المهنية. وتتركز على قضايا الأنظمة (على الأقل 50% من وقت جهاز موظفيها).</p> <p>(2) تصدر التقارير بانتظام بالنسبة لمعظم الهيئات التي تخضع للمراجعة ويتم توزيع التقارير على: الجهة الخاضعة للمراجعة، ووزارة المالية، والمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات.</p> <p>(3) يقوم العديد من المديرين (وليس كافة المديرين) باتخاذ إجراءات فورية وشاملة.</p>	ب
<p>(1) هذه الوظيفة قائمة بعملها على الأقل بالنسبة لأكثر هيئات الحكومة المركزية أهمية وتقوم باستعراض بعض الأنظمة (على الأقل 20 % من وقت جهاز موظفيها)، ولكنها قد لا تستوفي المعايير المهنية المتعارف عليها.</p> <p>(2) تصدر التقارير بانتظام بالنسبة لمعظم الهيئات الحكومية التي تخضع للمراجعة، ولكن قد لا يتم رفعها إلى: وزارة المالية، والمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات.</p> <p>(3) يتخذ العديد من المديرين إجراءات إلى حد معقول بشأن القضايا الرئيسية، ولكن غالباً مع تأخير.</p>	ج
<p>(1) ليست هنالك مراجعة داخلية تُذكر تركز على رصد الأنظمة .</p> <p>(2) التقارير إما أنها غير موجودة أو شديدة عدم الانتظام.</p> <p>(3) يتم عادة تجاهل التوصيات في ضوء عملية المراجعة الداخلية (مع استثناءات لا تستحق الذكر).</p>	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية. مرجع سبق ذكره ، ص 44.

### المطلب الثالث: قياس أداء المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ:

تقتضي شفافية المالية العامة وجود نظام محاسبي شامل ومتكامل يوفر أساساً موثقاً لتقدير متأخرات السداد، ويعتمد التنفيذ الشفاف للموازنة على وجود نظام محاسبي فعال يوفر تغطية شاملة لمعاملات المالية العامة، ويقوم على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. وحتى إذا كان النظام المحاسبي يقوم على أساس المحاسبة النقدية، فإن شفافية المالية العامة تقتضي تسجيل الالتزامات وكذلك المدفوعات من أجل تقدير المتأخرات. وبغض النظر عن الأساس المحاسبي، فمن المهم بنفس الدرجة أن يكون النظام المحاسبي قادراً على رصد الأصول والخصوم والتغيرات التي تطرأ عليها.

#### 1- مؤشر الأداء PI-22 انتظام وإحكام توقيت مطابقة الحسابات:

يتطلب الإبلاغ عن المعلومات بصورة يمكن التعويل عليها الفحص والتحقق المستمرين من ممارسات القيد والتسجيل التي يقوم بها المحاسبون - وهذا جانب مهم من الرقابة الداخلية وأساس جودة نوعية المعلومات من أجل أجهزة الإدارة العليا والتقارير الخارجية. وتعتبر عملية المطابقة المتكررة والحكمة التوقيت بالنسبة للبيانات من مصادر مختلفة ضرورية من أجل إمكانية التعويل على تلك البيانات. وهناك نوعان من المطابقة حاسماً الأهمية وهما: (1) مطابقة بيانات الحسابات الموجودة في السجلات الحكومية مع بيانات البنك الذي

يحتفظ بالحسابات الحكومية كالبنك المركزي أو البنوك التجارية، بما لا يدع أي فروق جوهرية دون إيضاح وتبرير؛ و (2) تسديد ومطابقة الحسابات المعلقة (المؤقتة) والسلف، أي المدفوعات النقدية التي تم القيام بها والتي لم يتم بعد تسجيل الإنفاق بشأنها. وتتضمن السلف سلفيات السفر وحسابات السلف المستديمة بشأن العمليات اليومية، ولكن ليس التحويلات المدرجة في الموازنة بشأن الهيئات المستقلة وأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، فهذه تُصنّف على أنها إنفاق عندما يتم تنفيذها حتى حين يكون الإبلاغ عن أي جزء مخصص من التحويلات متوقعاً بصورة دورية.

#### الجدول رقم 25: يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-22

(1) انتظامية مطابقات البنوك؛

(2) انتظامية مطابقة وتسديد الحسابات المعلقة والسلف.

الحد الأدنى من متطلبات درجات التصنيف الترتيبي للأبعاد (طريقة التصنيف الترتيبي M2)	البعد المعني
درجة التصنيف الترتيبي = أ: مطابقة البنوك لكافة الحسابات المصرفية للحكومة المركزية تتم على الأقل شهرياً على المستويين الإجمالي والتفصيلي، وذلك في غضون أربعة أسابيع من نهاية الفترة المعيّنة.	(1) انتظامية مطابقات البنوك
درجة التصنيف الترتيبي = ب: مطابقة البنوك لكافة الحسابات المصرفية التي تديرها الخزينة تتم على الأقل شهرياً، عادة في غضون أربعة أسابيع من نهاية الشهر المعني.	
درجة التصنيف الترتيبي = ج: مطابقة البنوك لكافة الحسابات المصرفية التي تديرها الخزينة تتم على الأقل كل ربع سنة، عادة في غضون ثمانية أسابيع من نهاية ربع السنة المعني.	

<p>درجة التصنيف الترتيبي = د: مطابقة البنوك لكافة الحسابات المصرفية التي تديرها الخزينة تتم بتواتر تزيد مدته عن ربع سنة، أو مع تراكم متأخرات لعدة أشهر.</p>	
<p>درجة التصنيف الترتيبي = أ: مطابقة وتسوية الحسابات المعلقة والسلف تتم على الأقل كل ربع سنة، في غضون شهر من نهاية الفترة المعنية ومع ترحيل عدد لا يُذكر من الأرصدة.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ب: مطابقة وتسوية الحسابات المعلقة والسلف تتم على الأقل سنوياً، في غضون شهرين من نهاية الفترة المعنية. ومع ترحيل الأرصدة غير المسددة لبعض الحسابات.</p> <p>درجة التصنيف الترتيبي = ج: مطابقة وتسوية الحسابات المعلقة والسلف تتم كل سنة بصفة عامة، في غضون شهرين من نهاية السنة المعنية ومع ترحيل عدد كبير من أرصدة الحسابات غير المسددة.</p>	<p>(2) انتظامية مطابقة وتسديد الحسابات المعلقة والسلف</p>
<p>درجة التصنيف الترتيبي = د: مطابقة وتسوية الحسابات المعلقة والسلف تتم إما سنوياً مع تأخير لأكثر من شهرين، أو بتواتر أقل.</p>	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 45.

## 2- مؤشر الأداء PI-23 توفر المعلومات عن الموارد التي تستلمها وحدات تقديم الخدمات:

كثيراً ما تنشأ مشاكل في وحدات تقديم الخدمات الميدانية التي تقوم بتقديمها على مستوى المجتمعات المحلية (المدارس ومستوصفات الرعاية الصحية) في الحصول على الموارد التي تخصص لها، سواء من حيث التحويلات النقدية أو توزيع المواد العينية (على سبيل المثال: العقاقير الطبية والكتب المدرسية) أو إتاحة الأفراد المعيّنين والذين تُدفع رواتبهم وأجورهم مركزياً، وقد لا تكون إتاحة الموارد المزمعة صريحة في وثائق الموازنة، ولكن من المرجح أن تكون جزءاً من عملية إعداد تقديرات الموازنة الداخلية للوزارات التنفيذية.

فمنظراً لكون وحدات تقديم الخدمات ميدانياً الأبعد في سلسلة مخصصات الموارد، قد تكون هي التي تعاني أكثر من غيرها حين تنقص الموارد عن تقديرات الموازنة، أو حين تقرر وحدات مؤسسية أعلى منها في المستوى إعادة توجيه الموارد لأغراض أخرى (على سبيل المثال: أغراض إدارية). وقد يظهر تأخير كبير في تحويلات الموارد إلى الوحدات سواء نقدياً أو عينياً، ويعتبر تتبّع تلك المعلومات بالغ الأهمية في تحديد ما إذا كانت أنظمة إدارة الشؤون المالية العامة تساند بفعالية تقديم الخدمات ميدانياً.

عادة ما لا تتوفر المعلومات عن استلام وحدات تقديم الخدمات للموارد، وإذا كان نظام المحاسبة واسعاً بما يكفي ويمكن التعويل عليه ومحكم التوقيت، فإنه لا بد أن يُتيح تلك المعلومات، إلا أن المعلومات عن الإنفاق ميدانياً كثيراً ما تكون غير كاملة ولا يمكن التعويل عليها مع تعرض تدفق المعلومات للاضطراب نتيجة لاختلاف وعدم ترابط الأنظمة المستخدمة على المستويات الحكومية المختلفة (فعادة ما يكون معظم وحدات تقديم الخدمات الأساسية من مسؤوليات أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم)، وقد تكون هنالك

أنظمة جمع روتيني للبيانات خلاف أنظمة المحاسبة (أي أنظمة إحصاءات)، وقد تتمكن من جمع المعلومات ذات الصلة جنباً إلى جنب مع المعلومات عن تقديم الخدمات. ومما يمكن أن يشكل مصدراً بديلاً من مصادر المعلومات كل

من: مسوحات تتبّع الإنفاق العام، وعمليات التفتيش، والمراجعة والتدقيق (سواء من مراجعين داخليين أم خارجيين)، أو التقييمات الأخرى غير المنتظمة.

### الجدول رقم 26 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-23

(1) جمع وتجهيز المعلومات لبيان الموارد التي استلمها فعلاً (نقداً وعينياً) معظم ما هو شائع من وحدات تقديم الخدمات ميدانياً (التركيز على المدارس الابتدائية ومستوصفات الرعاية الصحية الأولية) نسبة إلى الموارد التي تتاح للقطاعات المعنية، بغض النظر عن المستوى الحكومي المسؤول عن تشغيل وتمويل تلك الوحدات.

درجة التصنيف الترتيبي	الحد الأدنى من المتطلبات (طريقة التصنيف الترتيبي M1)
أ	(1) تُتيح أنظمة الجمع الروتيني للبيانات أو أنظمة المحاسبة معلومات يمكن التعويل عليها عن كافة أنواع الموارد التي تستلمها المدارس الابتدائية ومستوصفات الرعاية الصحية الأولية في مختلف مناطق البلد المعني، نقداً وعينياً. ويتم تجميع هذه المعلومات في تقارير على الأقل سنوياً.
ب	(1) تُتيح أنظمة الجمع الروتيني للبيانات أو أنظمة المحاسبة معلومات يمكن التعويل عليها عن كافة أنواع الموارد التي تستلمها المدارس الابتدائية ومستوصفات الرعاية الصحية الأولية في معظم مناطق البلد المعني، نقداً وعينياً. ويتم تجميع هذه المعلومات في تقارير على الأقل سنوياً؛ أو أظهرت المسوحات الخاصة التي تم إجراؤها في الأشهر الثلاثة الأخيرة مستوى الموارد التي تستلمها المدارس الابتدائية ومستوصفات الرعاية الصحية الأولية في معظم مناطق البلد المعني نقداً وعينياً (شاملة العينة النموذجية).
ج	(1) أظهرت المسوحات الخاصة التي تم إجراؤها في الأشهر الثلاثة الأخيرة مستوى الموارد التي تستلمها المدارس الابتدائية أو مستوصفات الرعاية الصحية الأولية أو وحدات تقديم الخدمات الأساسية على مستوى المجتمعات المحلية في عدة قطاعات أخرى في جزء كبير من البلد المعني، نقداً وعينياً.
د	(1) لم يتم جمع وتجهيز بيانات شاملة عن الموارد إلى وحدات تقديم الخدمات في أي من القطاعات الرئيسية في الأشهر الثلاثة الأخيرة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 46.

3- مؤشر الأداء PI-24 نوعية وإحكام توقيت التقارير عن الموازنة في سنتها:

تتطلب القدرة على " إدخال " الموازنة أن تتوفر لوزارة المالية (ومجلس الوزراء) المعلومات المنتظمة والمحكمة التوقيت عن الأداء الفعلي للموازنة، وذلك بغية رصد الأداء لتحديد الإجراءات الجديدة لتصحيح مسار الموازنة إذا لزم الأمر، وأيضاً للوزارات والإدارات والهيئات من أجل إدارة الشؤون كل حسب مسؤوليته<sup>1</sup>.

ويركز هذا المؤشر على القدرة على وضع تقارير شاملة من نظام المحاسبة عن كافة جوانب الموازنة (أي أن التقارير السريعة عن الإفراج عن الموارد المالية للوزارات والإدارات والهيئات ليست كافية).

فلتغطية الإنفاق في مرحلتي الارتباط والدفع أهميتها من أجل رصد تنفيذ الموازنة واستخدام الموارد المالية التي يتم الإفراج عنها، ويجب اشتغال حسابات الإنفاق الذي يتم من التحويلات إلى وحدات غير متركزة ضمن الحكومة المركزية (كأجهزة إدارة الأقاليم).

من شأن توزيع المسؤولية عن إعداد التقارير فيما بين وزارة المالية والوزارات التنفيذية الاعتماد على نوع نظام الحسابات والدفع الموضوع في العمل، وقد يكون دور وزارة المالية ببساطة توحيد التقارير التي ترد من الوزارات التنفيذية (وعند الاقتضاء من الوحدات غير المتركزة) والمأخوذة من سجلات حساباتها، وفي حالات أخرى يمكن أن تقوم وزارة المالية بإدخال البيانات وتنظيم حسابات المعاملات وعندها يتم تقليص دور تلك الوزارات ربما ليقصر على مطابقة بيانات وزارة المالية مع سجلاتها. وفي حالات أخرى أيضاً، يمكن أن تقوم وزارة المالية بإنتاج تقارير من خلال أنظمة حسابات متكاملة ومحوسبة، أما الشرط الهام المطلوب فهو أن تكون البيانات دقيقة لكي تكون مفيدة حقاً لكافة الأطراف المعنية.

### الجدول رقم 27 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-24

(1) نطاق التقارير من حيث التغطية والتوافق مع تقديرات الموازنة.

(2) إحكام توقيت إصدار التقارير.

(3) نوعية المعلومات.

الحد الأدنى من المتطلبات (طريقة التصنيف الترتيبي M1)	درجة التصنيف الترتيبي
(1) تصنيف البيانات يسهل المقارنة المباشرة بالموازنة الأصلية. وتشمل المعلومات كافة بنود تقديرات الموازنة، والإنفاق مُغطى في مرحلتي الارتباط والدفع. (2) يتم إعداد التقارير بانتظام كل ربع سنة أو بتواتر أكبر ويجري إصدارها في غضون 4 أسابيع من نهاية الفترة المعنية. (3) لا توجد مخاوف جوهرية فيما يتعلق بدقة البيانات.	أ
(1) التصنيف يسهل المقارنة بالموازنة ولكن مع بعض الإجمال فقط. الإنفاق مُغطى في مرحلتي الارتباط والدفع معاً. (2) يتم إعداد تقارير كل ربع سنة، ويجري إصدارها في غضون 6 أسابيع من نهاية ربع	ب

<sup>1</sup> الإنفاق العام والمساءلة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<p>السنة المعني. (3) هنالك بعض المخاوف بشأن دقة البيانات، ولكن إصداراتها تبرز عادة في التقارير ولا تعرض للخطر اتساقها/فائدتها بصورة عامة.</p>	
<p>(1) ليست المقارنة بالموازنة ممكنة إلا بالنسبة للأبواب الإدارية الرئيسية. الإنفاق يظهر إما في مرحلة الارتباط أو في مرحلة الدفع وليس الاثنتين معاً. (2) يتم إعداد تقارير كل ربع سنة ربما ماعدا الربع الأول، ويجري إصدارها في غضون 8 أسابيع من نهاية ربع السنة المعني. (3) هنالك بعض المخاوف بشأن دقة البيانات، وقد لا يتم إبرازها دائماً في التقارير، ولكن هذا لا يقوّض بصورة كبيرة الفائدة الأساسية منها.</p>	ج
<p>(1) قد لا تكون المقارنة بالموازنة ممكنة في كافة الأبواب الإدارية الرئيسية. (2) التقارير ربع السنوية إما أنه لا يتم إعدادها أو أنها يجري إصدارها مع تأخير لأكثر من 8 أسابيع. (3) البيانات شديدة عدم الدقة وليست ذات فائدة حقيقية.</p>	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

#### 4- مؤشر الأداء PI-25 نوعية وإحكام توقيت البيانات المالية السنوية:

تعتبر البيانات المالية الموحدة (الختامية) (CGAF) في نهاية السنة حاسمة الأهمية بالنسبة لشفافية نظام إدارة الشؤون المالية العامة. ولكي تكون هذه البيانات كاملة، يجب أن تكون مستندة إلى تفاصيل عن كافة الوزارات والإدارات المستقلة والوحدات غير المتركة. كما أن القدرة على إعداد البيانات المالية الختامية في التوقيت المحكم تعتبر من المؤشرات الرئيسية عن مدى حُسن عمل نظام المحاسبة، وعن نوعية السجلات التي يتم الاحتفاظ بها. وفي بعض الأنظمة، تقوم كل من الوزارات والإدارات والوحدات غير المتركة بإصدار بيانات

مالية تقوم وزارة المالية بتوحيدها لاحقاً. وفي الأنظمة الأكثر مركزية، تقوم وزارة المالية بالاحتفاظ بكافة المعلومات بشأن البيانات المالية. ويعطي مؤشر الأداء PI-26 إثبات صحة البيانات المالية من خلال مصادقة المراجع المالي الخارجي عليها. أما قيام الهيئات الحكومية المستقلة التابعة للحكومة المركزية برفع بياناتها المالية السنوية فهو ما يغطيه مؤشر الأداء PI-19.

ولكي تكون البيانات المالية مفيدة ولتسهم في تحقيق الشفافية، يجب أن تكون مفهومة للقارئ وأن تتناول المعاملات والأصول والخصوم بطريقة متسمة بالشفافية والاتساق. وهذا هو غرض معايير التقارير المالية. ولبعض البلدان معاييرها الخاصة بها بشأن التقارير المالية المتعلقة بالقطاع العام، تضعها الحكومة المعنية أو هيئة أخرى مُخوّلة، ولكي تكون المعايير الخاصة ببلد ما مقبولة بصفة عامة، عادة ما تكون مصوّبة مع معايير دولية ومنها المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فبعضها ملائمة للبلدان التي تعتمد أنظمة

المحاسبة على أساس الاستحقاق (accrual basis)، بينما البعض الآخر منها ملائم للبلدان التي تعتمد أنظمة المحاسبة على الأساس النقدي (cach basis).

**الجدول رقم 28 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-25**

(1) مدى اكتمال البيانات المالية.

(2) إحكام توقيت رفع البيانات المالية.

(3) المعايير المحاسبية المستخدمة.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) يتم إعداد البيان الحكومي الموحد سنوياً وهو يشمل معلومات تامة عن : الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم المالية.</p> <p>(2) يتم رفع البيان للمراجعة الخارجية في غضون 6 أشهر من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>(3) يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو معايير محلية ماثلة لها.</p>	أ
<p>(1) يتم إعداد البيان الحكومي الموحد سنوياً وهو يشمل - مع بعض الاستثناءات - معلومات تامة عن : الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم المالية.</p> <p>(2) يتم رفع البيان للمراجعة الخارجية في غضون 10 أشهر من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>(3) يتم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو معايير محلية ماثلة.</p>	ب
<p>(1) يتم إعداد البيان الحكومي الموحد سنوياً. وقد لا تكون المعلومات دائماً تامة عن : الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم المالية، ولكن السهو ليس كبيراً.</p> <p>(2) يتم رفع البيان للمراجعة الخارجية في غضون 15 شهراً من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>(3) يتم عرض البيانات بشكل متسق على مرّ الزمن مع مقدار من الإفصاح عن المعايير المحاسبية.</p>	ج
<p>(1) لا يتم إعداد البيان الحكومي الموحد سنوياً، أو إن البيانات المالية تفتقر إلى المعلومات الضرورية، أو إن السجلات المالية سيئة بدرجة لا تسهّل إجراء عملية المراجعة والتدقيق.</p> <p>(2) لو تم إعداد البيانات السنوية، لا يجري عادة رفعها للمراجعة الخارجية في غضون 15 شهراً من نهاية السنة المالية المعنية.</p> <p>(3) لا يتم عرض البيانات بشكل متسق على مرّ الزمن أو لا يتم الإفصاح عن المعايير المحاسبية.</p>	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإفناق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 48.

#### المطلب الرابع: قياس أداء التدقيق والمراجعة الخارجية.

تتوقف فعالية إدارة المالية العامة على حسن توقيت المعلومات المتعلقة بمركز المالية العامة للحكومة، وموثوقيتها، وتقديمها خلال السنة، ويجب أن يحتوي تقرير منتصف العام عن الموازنة على تحليل شامل لتنفيذ الموازنة، متضمنا مقارنات بين جميع البنود الرئيسية للإيرادات والنفقات والتمويل من جهة، وأرقام منتصف السنة لموازنة السنة السابقة وتقديرات منتصف السنة للموازنة من جهة أخرى. وينبغي إبلاغ السلطة التشريعية بأي تأثير لقرارات أي من الحكومات الأخرى أو الظروف الأخرى التي يمكن أن يكون لها تأثير مادي على الموازنة. وينبغي كذلك تحديث التوقعات الخاصة بنتائج موازنة السنة المالية الجارية، وتحديد العوامل الرئيسية المتسببة في تباعد تقديرات الموازنة عن نتائجها المتوقعة (مثل تغير الافتراضات الاقتصادية، وتطبيق سياسات جديدة، ووقوع أحداث طارئة، والتغيرات في مواعيد الإيرادات أو النفقات). كما يجب نشر تقارير أخرى أكثر تواترا كل ثلاثة أشهر على الأقل.

#### 1- مؤشر الأداء PI-26 نطاق، وطبيعة، ومتابعة المراجعة الخارجية:

تعتبر عمليات المراجعة والتدقيق الخارجية الجيدة النوعية من الشروط الضرورية من أجل خلق الشفافية في استخدام الأموال العامة. وتتألف العناصر الرئيسية لجودة عمليات المراجعة الخارجية الفعلية من: نطاق/تغطية عملية المراجعة، والالتزام بمعايير المراجعة الصحيحة شاملة استقلالية مؤسسات المراجعة الخارجية (يرجى الرجوع إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة والهيئة الدولية لمعايير المراجعة والتدقيق/الاتحاد الدولي للمحاسبين)، والتركيز في التقارير على قضايا نظام إدارة الشؤون المالية العامة والقضايا الجوهرية، وتنفيذ المجموعة التامة من مقومات عملية المراجعة المالية ومنها: إمكانية التعويل على البيانات المالية، وانتظامية المعاملات، وقيام أنظمة الرقابة الداخلية والتوريدات بعملها. كما من المتوقع من وظيفة المراجعة العالية الجودة أن تشمل بعض جوانب مراجعة الأداء (ومنها على سبيل المثال: تحقيق القيمة مقابل المال في عقود البنية الأساسية الكبيرة)، وينبغي أن يشمل نطاق التفويض الممنوح لعمليات المراجعة الموارد المالية خارج الموازنة والهيئات المستقلة.

وقد لا تقوم المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات دائما بمراجعة حسابات الهيئات المستقلة، حيث يمكن أن تتوقع استخدام مؤسسات مراجعة أخرى لهذا الغرض. ويشير نطاق عملية المراجعة إلى الهيئات ومصادر الأموال التي تخضع للمراجعة في السنة المعنية، وحين تكون قدرات المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات محدودة، يمكن أن تقوم هذه المؤسسة بوضع خطط برنامج المراجعة بالاتساق مع واجبات المراجعة القانونية على أساس متعدد السنوات، وذلك بهدف ضمان أن تتم سنوياً تغطية أكثر الهيئات والوظائف أهميةً أو تعرضاً للمخاطر، بينما يمكن أن تتم تغطية هيئات ووظائف أخرى بتواتر أقل من ذلك.

مع أن الإجراءات المعنية بحد ذاتها تتوقف إلى حدّ ما على النظام الحكومي، من المتوقع من هيئات السلطة التنفيذية بصفة عامة (كل من الهيئات الخاضعة للمراجعة و/أو وزارة المالية) متابعة نتائج عملية المراجعة من خلال تصحيح الأخطاء ونقاط ضعف النظام التي يقوم مراجعو الحسابات بتحديدتها، وتشمل الشواهد على فعالية متابعة نتائج عملية المراجعة قيام الجهة التنفيذية أو الجهة الخاضعة لعملية المراجعة بإصدار ردّ مكتوب على تلك النتائج يشير إلى كيفية معالجة تلك الأخطاء ونقاط الضعف. ويمكن أن يتيح التقرير عن المراجعة الخارجية في السنة التالية شواهد على تنفيذ تلك المعالجة من خلال إنجاز مدى قيام الهيئات الخاضعة للمراجعة بالإجابة على تساؤلات عملية المراجعة وتنفيذ توصياتها.

ولضمان عدم قدرة السلطة التنفيذية على تعطيل فعالية المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات عن طريق منع التمويل الكافي عنها، أو التحكم في عدد العاملين فيها، أو التراخي في دراسة تقاريرها - وهي مشكلات موجودة في بعض البلدان بالفعل - يجب أن تكون هناك آليات إجرائية لتوفير درجة من الإشراف التشريعي أكبر من المعتاد على عمل المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات. ومن الآليات الممكنة في هذا الصدد أن يُعهد إلى لجنة تشريعية باقتراح الموازنة السنوية للمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات، وتحديد مجالات الأولوية العامة لعملها، مع إتاحة شيء من المرونة لكبار المدققين لأخذ المبادرة في إعداد بعض التقارير عن أي جانب يسترعي اهتمامهم في حدود ما لديهم من تعليمات. ومن الأهمية بمكان أن يعطى لمكتب التدقيق الوطني حق الاطلاع الكامل على جميع السجلات والوثائق الضرورية، والاتصال بجميع العاملين. ومن شأن مثل هذه الشروط التشريعية تيسير التعاون من جانب الهيئات الخاضعة للتدقيق.

### الجدول رقم 29 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-26

- (1) نطاق/طبيعة عملية المراجعة التي يتم القيام بها (شاملاً الالتزام بمعايير المراجعة).
- (2) إحكام توقيت رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية.
- (3) الشواهد على متابعة توصيات عملية المراجعة.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) تتم سنوياً مراجعة لكافة هيئات الحكومة المركزية تغطي: الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم. يتم تنفيذ المجموعة التامة من إجراءات المراجعة المالية وبعض جوانب مراجعة الأداء، مع الالتزام بصفة عامة بمعايير المراجعة والتركيز على القضايا الجوهرية وقضايا النظام.</p> <p>(2) يتم رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية في غضون 4 أشهر من نهاية الفترة المشمولة، وفي حالة البيانات المالية من استلام مكتب المراجعة لها.</p> <p>(3) توجد شواهد واضحة على المتابعة الفعلية والمحكمة للتوقيت.</p>	أ
<p>(1) تتم سنوياً مراجعة هيئات حكومية تشكّل على الأقل 75% من مجموع الإنفاق تغطي على الأقل الإيرادات والنفقات. ويتم تنفيذ مجموعة واسعة من إجراءات المراجعة المالية مع الالتزام بصفة عامة بمعايير المراجعة والتركيز على القضايا الجوهرية وقضايا</p>	ب

<p>النظام.</p> <p>(2) يتم رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية في غضون 8 أشهر من نهاية الفترة المشمولة، وفي حالة البيانات المالية من استلام مكتب المراجعة لها.</p> <p>(3) يتم القيام برد رسمي في الوقت اللازم، ولكن لا توجد شواهد تُذكر على المتابعة المنهجية.</p>	
<p>(1) تتم سنوياً مراجعة لهيئات حكومية تشكّل على الأقل 50% من مجموع الإنفاق. وتتألف عمليات المراجعة إلى حد كبير من اختبارات على مستوى المعاملات، ولكن التقارير تحدد القضايا الجوهرية. وقد يتم الإفصاح عن معايير المراجعة إلى مدى محدود فقط.</p> <p>(2) يتم رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية في غضون 12 شهراً من نهاية الفترة المشمولة بالنسبة لمراجعة البيانات المالية من استلام المراجعين لها.</p> <p>(3) يتم القيام برد رسمي ولو أنه متأخر أو ليس دقيقاً جداً، ولكن لا توجد شواهد تُذكر على المتابعة المنهجية.</p>	ج
<p>(1) تتم سنوياً مراجعة لهيئات حكومية تشكّل أقل من 50% من مجموع الإنفاق أو أن عمليات المراجعة أعلى تغطية ولكنها لا تُبرز القضايا الجوهرية.</p> <p>(2) يتم رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية بعد أكثر من 12 شهراً من نهاية الفترة المشمولة (بالنسبة لمراجعة البيانات المالية من استلام المراجعين لها).</p> <p>(3) لا توجد شواهد تُذكر على الرد أو المتابعة.</p>	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره، ص 49-50.

## 2- مؤشر الأداء PI-27 تمحيص الهيئة التشريعية لقانون الموازنة السنوية:

تمتلك الهيئة التشريعية صلاحية إعطاء الحكومة سلطة الإنفاق، وهي تمارس تلك الصلاحية من خلال سنّ قانون الموازنة السنوية. وإذا لم تكن الهيئة التشريعية تفحص وتناقش ذلك القانون بقوة وصرامة، يعني ذلك عدم ممارسة تلك الصلاحية بفعالية، ولكي تكون المساءلة فعالة لا بد أن تشتمل على مكونين هما: المساءلة وهي الالتزام بتقديم تفسير والحق في الحصول على رد، والإنفاذ وهو ضمان اتخاذ إجراء أو الانتصاف في حالة فشل المساءلة<sup>1</sup>، وهذا ما من شأنه تفويض مسؤولية الحكومة أمام الناخبين، فتقييم أداء الهيئة التشريعية في تدقيق ومناقشة قانون الموازنة السنوية تُثريه عدة عوامل شاملة: نطاق الفحص والتدقيق، وإجراءات التدقيق والمناقشة الداخلية، والمدة الزمنية المخصصة لتلك العملية.

وقد سبق وأن أشرنا إلى مؤشر الأداء PI-6 كفاية وثائق الموازنة التي تتم إتاحتها للهيئة التشريعية.

<sup>1</sup> تعزيز المساءلة الاجتماعية: من المبدأ إلى التطبيق، مذكرة توجيهية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، مركز أوسلو للحكم، أوسلو، النرويج، سبتمبر 2010، ص 10.

يعد " عرض الموازنة السنوية"، الذي يركز على حسابات الاعتمادات المالية التفصيلية التي تعرض على السلطة التشريعية للموافقة عليها، الأداة الرئيسية التي تعتمد عليها الحكومة في تحديد الأهداف والمحددات الرئيسية لسياسة المالية العامة والسياسات الاقتصادية الكلية.

ويوضع المزيد من التفاصيل في " الوثائق المساندة للموازنة"، وهي الوثائق التي تشرح خلفية المقترحات الحكومية، وتحدد المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها المالية العامة، وتتضمن تفاصيل عن جميع أنشطة خارج الموازنة التي يمكن أن تترتب عليها آثار فيما يتعلق بالمالية العامة. ولتقييم التقدم خلال السنة وتحديد مدى ضرورة اتخاذ أي إجراءات تصحيحية في منتصف المدة، يمكن استخدام " تقارير الموازنة خلال السنة" لمقارنة

النتائج الفعلية بالتوقعات الأصلية. وفي أقرب وقت ممكن بعد انتهاء السنة المالية، ينبغي تدقيق "الحسابات الختامية" وتقديمها إلى السلطة التشريعية مشفوعة بتقرير هيئة التدقيق. وبالإضافة إلى ذلك، يتزايد لجوء الحكومات إلى إصدار تقارير مالية أخرى لتقديم معلومات إضافية عن مركز الحكومة المالي وأدائها بحيث تتسق هذه التقارير مع عرض الموازنة.

هذا وتشكل تعديلات الموازنة في سنتها سمة شائعة من سمات عملية وإجراءات وضع الموازنات السنوية. ولكي لا يجري تفويض أهمية الموازنة الأصلية، يجب التحديد الواضح للتحويل بإجراء التعديلات التي يمكن أن تُجرىها السلطة التنفيذية، بما في ذلك: حدود مدى إمكانية توسيع موازنات الإنفاق وإعادة توزيعها، والحدود الزمنية لقيام السلطة التنفيذية بعرض التعديلات لموافقة الهيئة التشريعية عليها بأثر رجعي، ويجب أيضاً التقيّد بتلك القواعد.

### الجدول رقم 30 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمهما في المؤشر PI-27

- (1) نطاق عملية التدقيق التي تقوم بها الهيئة التشريعية.
- (2) مدى حُسن رسوخ واحترام إجراءات الهيئة التشريعية.
- (3) كفاية الوقت المُنح للهيئة التشريعية لتعطي ردّاً على الموازنة المقترحة سواءاً للتقديرات التفصيلية - وعند الاقتضاء - المقترحات بشأن الإجماليات الاقتصادية الكلية قبل ذلك في دورة إعداد الموازنة (المدة المتاحة عملياً لكافة المراحل معاً).
- (4) قواعد تعديل الموازنة في سنتها بدون موافقة مسبقة من الهيئة التشريعية.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
(1) يغطي الاستعراض الذي تقوم به الهيئة التشريعية: سياسات المالية العامة، وإطار المالية العامة المتوسط الأمد، والأولويات المتوسطة الأمد، مع تفاصيل الإنفاق والإيرادات.	أ
(2) إجراءات قيام الهيئة التشريعية باستعراض الموازنة راسخة بقوة ومحترمة. وهي تشمل ترتيبات مؤسسية داخلية كلجان الاستعراض المتخصصة وإجراءات التفاوض.	
(3) يُنح للهيئة التشريعية على الأقل شهران لاستعراض الموازنة المقترحة .	
(4) هنالك قواعد واضحة بشأن قيام السلطة التنفيذية بتعديل الموازنة في سنتها، مع حدود صارمة على مدى وطبيعة التعديلات وهي محترمة على الدوام.	

<p>(1) يغطي الاستعراض الذي تقوم به الهيئة التشريعية: سياسات المالية العامة، وإجماليات السنة القادمة، مع التقديرات التفصيلية للإنفاق والإيرادات.</p> <p>(2) هنالك إجراءات بسيطة بشأن قيام الهيئة التشريعية باستعراض الموازنة وهي إجراءات محترمة.</p> <p>(3) يُتاح للهيئة التشريعية على الأقل شهر واحد لاستعراض الموازنة المقترحة .</p> <p>(4) هنالك قواعد واضحة بشأن قيام السلطة التنفيذية بتعديل الموازنة في سنتها، وهي محترمة عادة، ولكنها تسمح بإعادة توزيع إدارية واسعة.</p>	<p>ب</p>
<p>(1) يغطي الاستعراض الذي تقوم به الهيئة التشريعية تفاصيل الإنفاق والإيرادات، ولكن فقط في المرحلة التي تكون فيها المقترحات التفصيلية في صيغتها النهائية.</p> <p>(2) هنالك بعض الإجراءات بشأن قيام الهيئة التشريعية باستعراض الموازنة، ولكنها ليست شاملة وهي محترمة جزئياً.</p> <p>(3) يُتاح للهيئة التشريعية على الأقل شهر واحد لاستعراض الموازنة المقترحة .</p> <p>(4) هنالك قواعد واضحة ولكن قد لا تكون محترمة على الدوام أو أنها قد تسمح بإعادة توزيع إدارية واسعة وتوسيع مجموع الإنفاق.</p>	<p>ج</p>
<p>(1) لا يوجد استعراض تقوم به الهيئة التشريعية أو أنه محدود جداً، أو لا توجد هيئة تشريعية قائمة بوظيفتها.</p> <p>(2) الإجراءات بشأن قيام الهيئة التشريعية باستعراض الموازنة إما غير موجودة أو ليست محترمة.</p> <p>(3) من الواضح أن المدة المتاحة للهيئة التشريعية لتقوم باستعراض الموازنة غير كافية لمناقشة مفيدة (أقل من شهر واحد بكثير).</p> <p>(4) قد تكون هنالك قواعد بشأن تعديل الموازنة في سنتها ولكنها قد تكون بدائية جداً وغير واضحة أو أنه لا يتم احترامها.</p>	<p>د</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، مرجع سبق ذكره ، ص 50-

للهيئة التشريعية دور رئيسي في القيام بالتدقيق في تنفيذ الموازنة التي توافق عليها<sup>1</sup>. وينبغي أن تكون هناك آليات تعمل على ضمان اتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة إزاء أية نتائج سلبية تخلص إليها تقارير التدقيق الخارجي، وقد تتخذ إحدى الآليات صورة الشرط التنظيمي الذي يلزم المصلحة الحكومية الخاضعة للتدقيق بالرد على هذه النتائج علنا في وثيقة مكتوبة والإشارة إلى الإجراءات التي تزمع اتخاذها تصحيحا لهذه النتائج السلبية، ويمكن أن يكون إنشاء لجنة حسابات عامة بمثابة آلية أخرى، حيث تقوم اللجنة بالنظر في الحسابات العامة وتقرير رئيس المدققين، وتحميل السلطة التنفيذية مسؤولية علاج أوجه القصور التي كشفت عنها عملية التدقيق، وتعد شفافية متابعة تقارير التدقيق الخارجي من السمات المهمة التي تساعد على اتخاذ إجراءات ملموسة في سبيل التحسين.

وتقوم اللجان التشريعية بفحص تقارير المراجعة والتدقيق المالي الخارجية وتوجه الأسئلة للأطراف المعنية المسؤولة عن نتائج تلك التقارير، ويعتمد عمل اللجان على كفاية الموارد المالية والفنية، وعلى كفاية المدة الزمنية المتاحة لمواكبة المستجدات في استعراض تلك التقارير. كما يمكن أن توصي اللجنة المعنية بقيام السلطة التنفيذية باتخاذ إجراءات وتوقيع جزاءات، إضافة إلى اعتماد التوصيات التي يرفعها القائمون بالمراجعة المالية الخارجية.

ويركّز هذا المؤشر على الهيئات الحكومية المركزية، شاملة الهيئات المستقلة قدر ما (أ) يطلب القانون منها رفع تقارير خضعت لعملية مراجعة مالية إلى الهيئة التشريعية أو (ب) من الواجب على الوزارات/الإدارات الأم أو التي لها السيطرة الإجابة على أسئلة واتخاذ إجراءات نيابة عن تلك الهيئات.

يمكن أن يتأثر إحكام توقيت عملية الفحص والتدقيق التي تقوم بها الهيئة التشريعية بكمية عدد تقارير المراجعة المالية المرفوعة، حيث يكون من الواجب على جهات المراجعة المالية الخارجية معالجة متراكمت تنتظر الإنجاز. وفي تلك الأوضاع، يمكن أن تقرّر اللجان إعطاء الأولوية الأولى لتقارير المراجعة المالية التي تغطي آخر فترات إبلاغ، والجهات التي خضعت لعملية مراجعة ولها سيرة من ضعف تقيدها بالأنظمة والقواعد.

وينبغي أن ينظر التقييم في عناصر الممارسات الجيدة، وأن لا يستند إلى التأخير الناجم في تدقيق وتمحيص التقارير التي تغطي فترات أبعد من الحالية.

## الجدول رقم 31 : يوضح الأبعاد الواجب تقييمها في المؤشر PI-28

<sup>1</sup> دور البرلمانات في جهود تحقيق الحكم الجيد ومكافحة الفساد، روبرت بيشيل الابن، إدارة الحكم - أخبار وأفكار - منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، مارس 2009، ص 01.

(1) إحكام توقيت قيام الهيئة التشريعية بفحص تقارير المراجعة المالية (بالنسبة للتقارير التي تم استلامها في غضون آخر ثلاث سنوات).

(2) مدى جلسات استماع الهيئة التشريعية للنتائج الرئيسية.

(3) إصدار الهيئة التشريعية للتوصيات باتخاذ إجراءات وقيام السلطة التنفيذية باتخاذها.

الحد الأدنى من المتطلبات ( طريقة التصنيف الترتيبي M1 )	درجة التصنيف الترتيبي
<p>(1) تُنجز الهيئة التشريعية تمحيص تقارير المراجعة المالية في غضون 3 أشهر من استلام تلك التقارير.</p> <p>(2) تُجرى على الدوام جلسات استماع متعمّقة بشأن النتائج الرئيسية بحضور مسؤولين من كافة أو معظم الهيئات التي تتم مراجعة حساباتها، التي رأي المراجعين بحساباتها يشمل تحقّطات أو سلمي.</p> <p>(3) تُصدر الهيئة التشريعية عادة توصيات بإجراءات ينبغي على السلطة التنفيذية اتخاذها، وتوجد شواهد على أنه يتم عادة اتخاذها.</p>	أ
<p>(1) تُنجز الهيئة التشريعية تمحيص تقارير المراجعة المالية في غضون 6 أشهر من استلام تلك التقارير.</p> <p>(2) تُجرى روتينياً جلسات استماع متعمّقة بشأن النتائج الرئيسية بحضور مسؤولين من الهيئات التي تتم مراجعة حساباتها، ولكن قد لا تشمل سوى بعض الجهات، التي رأي المراجعين بحساباتها يشمل تحقّطات أو سلمي.</p> <p>(3) تتم التوصية بإجراءات للسلطة التنفيذية اتخاذها، ويجري اتخاذ بعضها حسب الشواهد القائمة.</p>	ب
<p>(1) تُنجز الهيئة التشريعية تمحيص تقارير المراجعة المالية في غضون 12 شهراً من استلام تلك التقارير.</p> <p>(2) تُجرى أحياناً جلسات استماع متعمّقة بشأن النتائج الرئيسية، وهي لا تشمل سوى بعض الهيئات التي تتم مراجعة حساباتها أو قد لا تشمل سوى مسؤولين من وزارة المالية.</p> <p>(3) تتم التوصية باتخاذ إجراءات، ولكن نادراً ما تقوم السلطة التنفيذية باتخاذها.</p>	ج
<p>(1) لا تقوم الهيئة التشريعية بفحص تقارير المراجعة المالية أو أنها تستغرق ما يزيد على 3 شهراً لإنجازه.</p> <p>(2) لا تُجرى الهيئة التشريعية جلسات استماع متعمّقة بهذا الشأن.</p> <p>(3) لا تقوم الهيئة التشريعية بالتوصية باتخاذ إجراءات.</p>	د

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية. مرجع سبق ذكره ، ص 52.

### خلاصة الفصل الثالث:

تقتضي شفافية المالية العامة توفير معلومات شاملة وموثوقة بشأن أنشطة الحكومة في الماضي والحاضر والمستقبل، ويؤدي توفير هذه المعلومات إلى إضفاء طابع المعرفة على القرارات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية وتحسين نوعيتها .

وتسهم شفافية المالية العامة في تسليط الضوء على المخاطر المحتملة لآفاق المالية العامة، مما يؤدي إلى استجابة سياسة المالية العامة في وقت مبكر وبسلاسة أكبر للأوضاع الاقتصادية المتغيرة، وبالتالي تقليص احتمال حدوث الأزمات والحد من شدتها. ثانياً، أن شفافية المالية العامة تفيد المواطنين بإعطائهم المعلومات التي يحتاجون إليها لمساءلة حكوماتهم عن اختياراتها المتعلقة بالسياسات. ثالثاً، تستفيد الحكومات الأكثر شفافية أيضاً من زيادة قدرتها على الوصول إلى أسواق رأس المال الدولية، فازدياد رقابة المجتمع المدني والأسواق الدولية يعزز من أهمية الهدف الأول وذلك من خلال تشجيع الحكومات على اتباع سياسات اقتصادية سليمة وتحقيق مزيد من الاستقرار المالي.

وتعتبر عمليات المراجعة والتدقيق الخارجية النوعية من الشروط الضرورية من أجل خلق الشفافية في استخدام الأموال العمومية، هذا وقد سعت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة القائمة على التدقيق الحكومي لقياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة والتقرير عنه ، باستخدام سلسلة من مؤشرات الأداء والمتعلقة ببرنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية (PEFA) ، التي تشمل جوانب شفافية المالية العامة الحيوية لضمان فعالية إدارة المالية العامة وترشيد النفقات العمومية، على خلفية الأبعاد الستة الرئيسية لأداء إدارة الشؤون المالية العامة، تقوم مجموعة المؤشرات عالية المستوى بقياس الأداء العملي للعناصر الرئيسية في أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة ، وذلك بالنسبة لكل من: الحكومة المركزية، والهيئة التشريعية، وهيئات المراجعة والتدقيق الخارجية، وتضم الأبعاد الستة الرئيسية لأداء إدارة الشؤون المالية العامة:

- ✓ **مصدقية الموازنة** : الموازنة واقعية ويجري تنفيذها حسب القصد منها.
- ✓ **الشمولية والشفافية** : الإشراف شامل على الموازنة والمخاطر على المالية العامة، وللمواطنين القدرة على الحصول على المعلومات عن الموازنة والمخاطر على المالية العامة.
- ✓ **وضع الموازنة استناداً إلى السياسات** : يتم إعداد الموازنة في إطار المراعاة التامة للسياسات الحكومية.
- ✓ **قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة** : يجري تنفيذ الموازنة بطريقة تتسم بالانتظام وقابلية التوقع مع وجود ترتيبات من أجل عملية الرقابة والتوجيه في استخدام الأموال العامة.

- ✓ المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ : يجري مسك سجلات كافية والحفاظ عليها وتعميمها بما يستوفي أغراض كل من: ضبط عملية اتخاذ القرارات، والإدارة، ورفع تقارير الإبلاغ.
- ✓ التدقيق والمراجعة الخارجية : ترتيبات تدقيق الأموال العامة ومتابعة المسؤولين لها تعمل كما ينبغي.

## تمهيد

أن الرقابة على النفقات العمومية ليست هدفا في حد ذاتها لأن الهدف الفعلي هو القضاء على الآثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير وسوء التنظيم وتبديد الأموال العمومية وقلة الشفافية في التقرير حولها والتي تؤدي إلى تعطل المشاريع والمخططات المسطرة مما يؤثر أيضا على التوازنات الكبرى القائمة؛ المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية والسياسية.

أما في الجزائر؛ فقد ظلت الرقابة على النفقات العمومية تحظى بأهمية أقل بالنظر إلى الوضعية المالية المريحة التي عاشتها البلاد في مرحلة معينة، إضافة إلى طبيعة التوجه الاقتصادي للدولة القائم آنذاك على أساس الاختيار الاشتراكي الذي تميزه المخططات الكبرى ذات النتائج الأكيدة التي لا تحتاج للرقابة على الأقل من الناحية النظرية، لذلك لم تبذل بالفعل جهود جدية لتطوير إجراءات أو أجهزة قادرة على الحد من الانحرافات في تسيير الأموال العمومية.

ومع التطورات السياسية والاقتصادية تم الوقوف على العديد من الاختلالات التي أفرزتها السياسة السابقة والتي لا تعود مسؤوليتها بالضرورة إلى أجهزة الرقابة؛ لكنها تتحمل جزءا كبيرا منها، ولهذا تمت إعادة النظر في مهامها وطبيعة ومجال تدخلها؛ وقد تأكدت هذه الضرورة مع تأثر أسعار البترول سنة 1983 والهزة البترولية لسنة 1986 والهبوط الحاد المستمر في أسعار البترول في سنة 2015، وأصبحت حقيقة عملية تم إدخالها ضمن برنامج الإصلاح المالي وإصلاح المالية العمومية.

شملت هذه الإصلاحات معظم هيئات الرقابة على القطاع العمومي؛ بما فيها هيئات الرقابة القبلية التي يمثلها المراقب المالي والمحاسب العمومي ولجنة الصفقات العمومية؛ وهيئات الرقابة البعدية المتمثلة في المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة والرقابة البرلمانية، بالإضافة إلى إصلاح النظام المحاسبي والميزاني للدولة.

تشكل النفقات العمومية عماد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، لذلك أصبحت تسعى إلى تطوير وعصرنة كل ما يتعلق بها بما يساعد على تحقيق أهدافها؛ ولهذا تظهر أهمية الرقابة التي تعتبر أهم وسيلة في هذا الإطار. كما أن ندرة الموارد تتطلب الرقابة على تخصيصها واستعمالها الفعلي، وعليه فإن الرقابة تمنع الإسراف والتبذير وسوء استعمال الأموال العمومية من خلال مراقبة من ينفذون النفقات ويحصلون الإيرادات ويعقدون الصفقات. وبالنظر لأهمية النفقات العمومية سواء من حيث حجمها أو آثارها فإن النظام المالي في الجزائر حرص على حمايتها من الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتسبب في ضياعها دون تحقيق الأهداف المسطرة والمشاريع المبرمجة ولذلك فقد أقر رقابة مضاعفة تضمنها أجهزة للرقابة القبليّة وأجهزة للرقابة البعديّة.

### المطلب الأول: هياكل الرقابة القبليّة على النفقات العمومية بالجزائر

تلعب الرقابة القبليّة دور وقائي وهدفها الأساسي: ضمان المشروعية ودقة الحسابات، يقوم بهذا النوع من الرقابة كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي إضافة إلى لجنة مراقبة الصفقات العمومية.

#### أولاً: رقابة المراقب المالي على النفقات العمومية

يشكل المراقب المالي أحد أهم أعوان الرقابة القبليّة على النفقات العمومية، ويختص بتعيينه وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية الذين تكون لهم رتبة مفتش مركزي للميزانية أو رتبة مفتش رئيسي للميزانية مع خمس (05) سنوات خبرة<sup>1</sup>، أو أي موظف من رتبة مكافئة، وهو بذلك يخضع للسلطة الرئاسية للوزير المكلف بالمالية وليس لسلطة المسؤول عن الهيئة أو المؤسسة المعين لديها.

#### 1- مجال تدخل المراقب المالي:

يتولى المراقب المالي مراقبة الميزانية العامة للدولة أو الحسابات الملحقّة والحسابات الخاصة للخزينة، وميزانية الولايات ومخططات التنمية البلدية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري إضافة إلى ميزانية السلطات العمومية<sup>2</sup> (البرلمان، المجلس الدستوري....)، ولهذا فإنه يكلف على الخصوص بالقيام بما يلي:

- ✓ القيام بجميع أعمال الرقابة والتفتيش بناءً على تكليف وزير المالية لضمان حسن تنفيذ النفقات وتسيير الأموال العمومية؛
- ✓ المشاركة والتنسيق مع الأمرين بالصرف ومصالح تقدير الميزانية في أعمال التحضير والمناقشة من خلال اقتراح الإجراءات الضرورية التي تمكن من التسيير الدقيق والفعال للأموال العمومية ولهذا فإنه يلعب دور المستشار المالي للأمر بالصرف؛
- ✓ مراقبة نظامية ملفات (بطاقات) الالتزام الخاصة بالنفقات المنفذة في ميزانية التسيير أو ميزانية التجهيز أو الحسابات الخاصة للخزينة، وبصفة عامة كل الالتزامات بالنفقة العمومية؛
- ✓ ضمان مسك محاسبة الالتزامات ووضعيات الاعتمادات ومنح التأشيرة بالموافقة أو الرفض؛

<sup>1</sup> المادة 83 من المرسوم التنفيذي رقم 94-374 المؤرخ في 14 نوفمبر 1994، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة في الإدارة المكلفة بالمالية، الجريدة الرسمية رقم 76.

<sup>2</sup>Ministère des finance,DGB,Guide de Contrôle des Dépenses engages, p23.

- ✓ تمثيل وزير المالية أمام لجنة الصفقات العمومية، واقتراح آراء لضمان حُسن التنفيذ؛
  - ✓ تمثيل وزير المالية أمام مجلس الإدارة أو المجلس التوجيهي للهيئات العمومية ذات الطابع الإداري؛
  - ✓ تحضير تقرير سنوي شامل يُقدم إلى وزير المالية يتضمن على الخصوص الوضعية العامة للاعتمادات والنفقات. بالإضافة إلى المهام السابق ذكرها؛ يمكن أن تحدد مجالات أخرى لتدخل المراقب المالي بواسطة التنظيم.
- يجب أن تمارس الرقابة المسبقة للنفقات الملتزم بها في مهلة 10 أيام، ويمكن أن تمتد إلى 20 يوما خصوصا في الملفات الأكثر تعقيدا أو التي تتطلب رقابة معمقة حيث يبدأ حساب الآجال منذ استلام الملفات<sup>1</sup>.

## 2- محتوى رقابة المراقب المالي:

تنصب عملية الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية التي يقوم بها المراقب المالي على فحص ومراقبة العناصر التالية<sup>2</sup>:

- ✓ **صفة الأمر بالصرف:** في إطار مراقبته لصفة الأمر بالصرف، يقوم المراقب المالي بتحديد الأمر بالصرف المؤهل للالتزام بالأموال العمومية والمعتمد لديه (الأمر بالصرف الرئيسي، الثانوي، الوحيد، أو المفوض)، وذلك من خلال مراقبة قرار التعيين أو التفويض بالإمضاء، ومقارنة توقيعه مع نموذج التوقيع؛
- ✓ **مطابقة الالتزامات والقرارات للقوانين والتنظيمات المعمول بها:** المراقب المالي مطالب بمراقبة مطابقة بطاقة الالتزام والوثائق الثبوتية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ودون أن يتدخل في ملائمة النفقة؛
- ✓ **توفر الاعتمادات المالية:** المراقب المالي مطالب بالتأكد من توفر الاعتمادات المخصصة للنفقة محل الالتزام، حسب كل باب وكل مادة، وأن اقتراح الالتزامات تم في حدود الاعتمادات المرخص بها خلال السنة المالية، مع وجود بعض الاستثناءات فيما يخص النفقات الخاصة بالإعتمادات التقييمية (دين عمومي، مصاريف العدالة، تخفيضات... إلخ)، حيث يمكن أن يتعدى الالتزام بها الاعتمادات المخصصة؛
- ✓ **توفر المناصب المالية:** يقوم المراقب المالي بمراقبة توفر المناصب المالية من خلال مراقبته للمخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية (الذي يبين عمليات التوظيف، الترقية، الإحالة على التقاعد... إلخ)، الجداول الإسمية للمستخدمين الذين هم في حالة نشاط عند 31 ديسمبر من السنة المالية، والجداول التي تتضمن عدد مناصب العمل المفتوحة باسم ميزانيات الأمرين بالصرف، حتى يتمكن من التأكد باستمرار من توفر المناصب المالية؛
- ✓ **صحة تحميل النفقة:** يقوم المراقب المالي بمراقبة صحة وقانونية تخصيص الاعتماد الموجه لتسديد النفقة حسب كل باب ومادة؛
- ✓ **وجود التأشير أو الآراء المنصوص عليها بالتنظيمات المعمول بها:** يقوم المراقب المالي بالتأكد من وجود التأشير أو الآراء المسبقة التي سلمتها الهيئة أو السلطة المؤهلة، في الحالات المنصوص عليها قانونا، مثل تأشيرة لجان الصفقات العمومية؛

<sup>1</sup> المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

<sup>2</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

✓ **مطابقة مبلغ الالتزام مع الوثائق الثبوتية:** يتولى المراقب المالي عملية الفحص والمراجعة الحسابية للمبلغ المسجل في بطاقة الالتزام، والذي يجب أن يكون مطابقا لمحتوى وثائق إثبات قانونية وصحة الالتزام المرفقة.

## 2.1 الملفات الخاضعة لرقابة المراقب المالي:

- تشمل الرقابة المسبقة للمراقب المالي نفقات التسيير ونفقات التجهيز العمومي والتي تدخل ضمن:
- ✓ مراقبة كل الملفات المتعلقة بالمسار المهني للموظفين؛ خاصة مقررات التعيين والترسيم والتثبيت وكل ملفات الأجور باستثناء الترقية في الدرجات؛
  - ✓ اللائحة الإسمية للموظفين عند غلق العمليات المالية أو الميزانية؛
  - ✓ وضعية مصفوفة الأجور الأساسية ETAT Matrice التي يتم تحضيرها عند بداية كل سنة مالية، والتعديلات التي تلحقها خلال تنفيذ الميزانية؛
  - ✓ مراقبة كل القرارات الوزارية المتعلقة بتقديم المساعدات؛ تفويض الاعتمادات أو التكفل بنقلها وتحويلها؛
  - ✓ مراقبة كل التزام متعلق بتعويض الأتعاب والأتعاب الملحقة، إضافة إلى نفقات الوكلاء الماليين Régisseurs التي يتم تبريرها بواسطة فواتير نهائية؛
  - ✓ مراقبة سندات الطلب والفواتير الشكلية إذا كان المبلغ لا يتجاوز سقف الصفقات العمومية.
- وبصفة عامة يخضع لرقابة المراقب المالي كل الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير ونفقات التجهيز العمومي والنفقات برأس المال.

**2.2 تأشيرة المراقب المالي:** إذا كانت النفقات صحيحة من حيث توظيفها ومطابقتها مع التشريع والتنظيم المعمول بهما فإن المراقب المالي يُصدق على ذلك بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بها؛ وهي ضرورية لتنفيذها خلال المرحلة المحاسبية، وتأخذ القرارات المتعلقة بالتأشيرة الحالات الآتية:

- ✓ **رفض التأشيرة:** يمكن للمراقب المالي أن يرفض التأشير على الالتزامات غير النظامية الغير مطابقة للإجراءات المعمول بها؛ وهذا إما بصفة مؤقتة أو نهائية، حيث يتعين تعليل الرفض وتقديم التبريرات القانونية اللازمة<sup>1</sup>.
- ✓ **الرفض المؤقت:** يهدف إلى طلب تصحيح الأخطاء الجارية وهو يتم في الحالات التالية:
  - عند وجود التزام مشوب بعدم النظامية يمكن تصحيحه؛
  - غياب أو عدم كفاية وثائق الإثبات المتوفرة؛
  - إهمال وصف الوثائق الأساسية الملحقة.
- ✓ **الرفض النهائي:** يعتبر الوسيلة الأساسية في يد المراقب المالي لضمان مشروعية الالتزام الذي يوقعه الأمر بالصرف، وضمان تصحيح الأخطاء وأخذ ملاحظات وتحفظات الرفض المؤقت بعين الاعتبار؛ ويكون في الحالات التالية:
  - عدم مطابقة الالتزام بالنفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية إلا إذا تعلق الأمر بنفقات الدولة؛
- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المقدمة له خلال الرفض المؤقت.
- ✓ **تجاوز الرفض:** إن الرفض النهائي للالتزام بالنفقة يفتح الباب أمام الأمر بالصرف لتجاوزه لكن على مسؤوليته؛ وهذا بواسطة قرار معلل؛ ويجب إعلام وزير المالية بذلك.
- حيث يتم إرفاق الالتزام بقرار تجاوز الرفض وإرسالهما إلى المراقب المالي الذي يضع تأشيرة تتضمن معلومات ورقم وتاريخ التجاوز، ويتم إرسال نسخة منه إلى وزير المالية وكل هيئات الرقابة المؤهلة\*.
- لكن هناك حالات لا يمكن معها تجاوز قرار الرفض، وهي تدخل في مجملها ضمن ما يلي:
- ✓ في حالة نوعية الأمر بالصرف الذي يتجاوز مجال اختصاصه سواء الزماني أو المكاني أو اغتصاب الوظيفة الذي يعاقب عليه القانون؛
- ✓ عدم كفاية الاعتمادات أو المناصب المالية، إلا إذا تعلق الأمر بنفقات الدولة فإنه يجب الوفاء بها؛
- ✓ غياب التأشيرات المسبقة التي يشترطها القانون والتنظيم المعمول بهما خاصة تأشيرة لجنة الصفقات العمومية؛
- ✓ غياب الوثائق الثبوتية المتعلقة بالالتزام ( الفواتير، سندات الطلب.....)؛
- ✓ التسجيل غير النظامي للالتزامات بهدف التستر أو الاختلاس؛ خاصة عندما يتعلق الأمر بتعديل الاعتمادات الميزانية.

#### ثانيا: رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية

إن المحاسب العمومي هو أحد أعوان المحاسبة العمومية؛ يُكلف بالمرحلة المحاسبية من تنفيذ النفقة؛ وخلال ذلك يقوم بالرقابة الآتية التي تشمل ما يلي:

#### 1- طبيعة رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية

يتولى المحاسب العمومي تنفيذ الميزانية والعمليات المالية في شقها المحاسبي، حيث يختص بمرحلة الدفع التي تمثل الإجراء الذي بموجبه تتحرر الدولة من أعبائها<sup>1</sup>.

#### 1-1 إجراءات الرقابة: بعد أن يقوم الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية من تنفيذ النفقة العمومية والتي تشمل:

الالتزام، التصفية والأمر بالدفع<sup>2</sup>، يحول الملف إلى المحاسب العمومي الذي يتعين عليه - وقبل تنفيذ الدفع - القيام بعملية الرقابة التالية:

#### أ- رقابة الشرعية القانونية للنفقة:

يقصد بها التحقق مما إذا كانت العملية غير مخالفة للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها<sup>3</sup>، وتشمل ما يلي:

- التأكد من عدم مخالفة القوانين والتنظيمات المعمول بها\*؛

\* خاصة مجلس المحاسبة.

<sup>1</sup> المادة 22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

<sup>2</sup> المواد 19، 20، 21 من نفس القانون أعلاه

<sup>3</sup> المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- الخدمة المنجزة؛ وهي أحد أهم ركائز المحاسبة العمومية، ويُقصد بها أنه لا يتم الدفع إلا إذا كانت هناك خدمة فعلية مقابلة لها مع وجود استثناءات؛
- التأكد من وجود الوثائق الثبوتية؛ حيث يتعين إرفاقها بملف النفقة لإثبات تأدية الخدمة؛
- التأكد من وجود التأشير المنصوص عليها قانوناً؛ وهي تشمل تأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

#### ب- رقابة الشرعية المالية والمحاسبية:

يقصد بها التأكد مما إذا كانت المبادئ المحاسبية والمالية محترمة<sup>1</sup>؛ وتشمل ما يلي:

- ✓ التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، من خلال التأكد أن النفقة تدخل ضمن مجال اختصاصه النوعي والزمني والمكاني؛
- ✓ التأكد من توفر الاعتمادات المالية وهذا بالتنسيق مع المراقب المالي؛ حيث يتأكد من أن المبلغ المتوفر كافي لتغطية النفقة؛
- ✓ التأكد من أن الديون لم تسقط آجالها وأنها ليست محل معارضة؛ والتأكد من طابعها الإبرائي؛
- ✓ التأكد من التخصيص القانوني للنفقة وشرعية تصفيتها.

#### 2- نتائج رقابة المحاسب العمومي:

يترتب على رقابة المحاسب العمومي للنفقة العمومية النتائج الآتية:

- ✓ **الدفع:** عندما تستوفي النفقة العمومية الشروط السابقة، يقوم المحاسب العمومي بالدفع على مسؤوليته وهذا ضمن الآجال المنصوص عليها؛ حيث يعطي تأشيرة Vu; Bon à Payer ، ويتم بذلك إخراج النفقة من الحساب لفائدة الطرف المستفيد منها<sup>2</sup>.

- ✓ **رفض الدفع:** إذا لاحظ المحاسب العمومي عدم توفر الشروط السابقة في النفقة يوقف الدفع بعد إخطار الأمر بالصرف الذي يتعين عليه القيام بالتصحیحات الضرورية وإلا أصبح الرفض نهائي<sup>3</sup>.

وفي هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه وعلى مسؤوليته أن يصرف النظر عن رفضه، حيث يتم إعلام وزير المالية بذلك فوراً، لكن هناك حالات لا يمكن معها تسخير المحاسب العمومي؛ وهي:

- عدم توفر أموال بالخرزينة أو عدم توفر الاعتمادات المالية المفتوحة ما عدا بالنسبة للدولة؛
- انعدام إثبات أداء الخدمة أو الطابع غير الإبرائي للنفقة؛
- انعدام التأشير المنصوص عليها.

\* لا تشمل رقابة المحاسب العمومي الملائمة.

<sup>1</sup> المادة 36 من نفس القانون أعلاه.

<sup>2</sup> المادة 37،38 من نفس القانون أعلاه.

<sup>3</sup> المادة 47،48 من نفس القانون أعلاه.

**3- مسؤولية المحاسب العمومي:** تعد إقامة المسؤولية على المحاسبين العموميين الوسيلة العملية الكفيلة بضمان قيامهم بمهامهم على أكمل وجه، فالمحاسب العمومي مسؤول عن جميع العمليات التي يقوم بها\*، حيث تشمل هذه المسؤولية<sup>1</sup>:

✓ **المسؤولية الشخصية:** تنشأ عند عدم القيام بعملية الرقابة الآنية، وعند عدم مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق المحاسبية وسندات الإثبات.

✓ **المسؤولية المالية:** عندما يثبت وجود نقص في الأموال والقيم حينها يتعين على المحاسب العمومي تسديده على حسابه الخاص.

وفي جميع الحالات، لا يمكن إقحام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي، إلا من قبل وزير المالية\* أو مجلس المحاسبة.

**4- نتائج رقابة المحاسب العمومي:** إذا ثبت أن المحاسب العمومي قد ارتكب أي مخالفة فإنه ستقام مسؤوليته التي لا يمكن أن ينطق بها إلا وزير المالية أو مجلس المحاسبة<sup>2</sup>، وينتج عن ذلك:

✓ **قرار مدين:** وهو قرار له قوة تنفيذية يصدره وزير المالية أو مجلس المحاسبة، يتضمن الطلب من المحاسب العمومي المعني إعادة الأموال العمومية من أمواله الخاصة، ويمكن للخبزينة العمومية أن تقرر منحه تسبيق من أجل دفع المستحقات.

✓ **الإبراء المجاني:** يمكن لوزير المالية أن يقرر إبراءاً مجانياً جزئياً أو كلياً لفائدة المحاسبين العموميين الذين صدر في حقهم قرار مدين؛ وهذا بعد أخذ رأي الهيئة المعنية ومجلس الدولة.

كما يتم الإبراء المجاني في الحالة التي يثبت فيها المحاسب العمومي أن قيامه بالعملية كان لظروف قاهرة؛ حيث تتحمل الميزانية العامة للدولة الأعباء المرافقة.

#### ثالثاً: رقابة لجنة الصفقات العمومية

باعتبار الصفقات العمومية تتعلق بمبالغ معتبرة؛ فإنه من الطبيعي أن تكون الرقابة عليها أشد، ولهذا تم تأسيس لجنة أو لجان لمراقبة الصفقات العمومية، وهي موزعة على أربعة مستويات؛ بلدية، ولائية، وزارية ووطنية. وتتضمن الرقابة على الصفقات العمومية ما يلي:

**1- الرقابة على دفتر الشروط:** يخضع دفتر الشروط إلى رقابة أحد اللجان الأربعة السابقة حسب مبلغ الصفقة، حيث يتم التأكد مما يلي:

- مدى مطابقة دفتر الشروط للنصوص القانونية (قانون الصفقات العمومية، دفتر التعليمات العامة، دفتر التعليمات المشتركة)؛

\* نظراً لأهمية مسؤولية المحاسبين العموميين، فإنه يتعين عليهم قبل استلام مهامهم اكتب تأمين حول مسؤوليتهم والمخاطر المحيطة بها.

<sup>1</sup> المواد 38 ومن 40 إلى 46 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

\* من خلال الرقابة التي تجريها المفتشية العامة للمالية.

<sup>2</sup> المادة 64، 65، من نفس القانون أعلاه.

- مدى تناسق أحكامه (دفتر الشروط) وخاصة التناقضات المحتملة بين بنوده؛
  - مدى الشفافية في الإجراءات التي يوفرها؛ خاصة الآجال، العدالة بين المتنافسين....
- وتُختتم هذه الرقابة إما بالتحفظ على دفتر الشروط؛ وهو ما يتطلب إجراء التعديلات الضرورية عليه، وإما قبوله الذي يُترجم بمنحه تأشيرة دفتر الشروط التي تعتبر شرطا لا بد منه لإتمام المراحل اللاحقة\*.
- 2- الرقابة على الصفقات العمومية:** يتم إنشاء لجنة للرقابة على الصفقات العمومية لدى كل مصلحة متعاقدة تختص بالرقابة الخارجية القبلية للصفقات العمومية التي تبرمها، حيث تتأكد مما يلي:
- مدى احترام قانون الصفقات العمومية ومدى التقيد بدفتر الشروط، وأماكن وأسباب مخالفته، والآثار المحتملة لذلك؛
  - مدى أخذ التحفظات المحتملة حين المصادقة على دفتر الشروط بعين الاعتبار؛
  - كيفية إتمام إجراءات الإعلان؛ كيفية تحريره وأماكن نشره، والآجال المرتبطة به\*؛
  - كيفية إجراء عملية فتح الأظرفة وتقييمها، ومدى الشفافية التي تم توفيرها؛
  - مدى وضوح بنود الصفقة وأماكن الخلل أو التناقض بينها، واقتراح التصحيحات الضرورية؛
  - الأحكام الخاصة بالتحيين والمراجعة، خاصة إذا تعلق الأمر بصفقة تمويل؛
  - الأحكام الخاصة بالتسيقات وكيفية وآجال دفعها والضمانات المرتبطة بها؛
  - الأحكام الخاصة بالتنفيذ والاستلام؛
  - ضمانات ما بعد الاستلام.

وتختتم هذه الرقابة إما برفض الصفقة، أو التحفظ عليها أو قبولها الذي يعطي التأشيرة الفعلية للانطلاق في تنفيذها.

### المطلب الثاني: هياكل الرقابة البعدية على النفقات العمومية بالجزائر

إن الهدف الأساسي للرقابة البعدية ردي؛ فهي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية؛ ويضمن القيام بها كل من مجلس المحاسبة واللجان البرلمانية إضافة إلى المفتشية العامة للمالية.

### أولا: رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية؛ وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.<sup>1</sup>

\* تنقسم التحفظات إلى تحفظات ترفع أمام اللجنة وتحفظات ترفع أمام أمانة اللجنة.

\* يشترط التشريع الخاص بالصفقات العمومية أن يبدأ حساب الآجال من أول يوم صدر فيه الإعلان في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومي، أو أي جريدة أخرى تم فيها النشر.

<sup>1</sup> المادة رقم 02 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.<sup>1</sup>

### 1- تنظيم مجلس المحاسبة: باعتبار "مجلس المحاسبة هيئة رقابة إدارية وقضائية في آن واحد"<sup>2</sup> فإن تنظيمه يفترض أن

يستجيب لهذه الخصوصية لذلك تم تنظيمه على الشكل التالي:

✓ **الغرف** : يشتمل مجلس المحاسبة على ثمانية (08) غرف ذات اختصاص وطني وتسع (09) غرف ذات اختصاص إقليمي، إضافة إلى غرفة الانضباط في مجال الميزانية وهي تتولى التدخل في مجالات مختلفة يضبطها رئيس مجلس المحاسبة<sup>3</sup>.

وبصفة عامة فإن الغرف مسؤولة على أعمال التحقيق والتدقيق والرقابة والدراسة المسندة إليها والتي يتم توزيعها حسب رتب القضاة، وطبيعة المهام الواجب القيام بها ومدى تعقدها.

وتشارك الغرف في صياغة التقارير الخاصة بكل مهمة إضافة إلى المساهمة في إعداد مشروع التقرير السنوي ومشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي الخاص بقانون ضبط الميزانية.

✓ **النظارة العامة وكتابة الضبط**: تتكون النظارة العامة من ناظر عام يساعده من ثلاثة إلى ستة نظار مساعدين يمارسون مهامهم في مقر مجلس المحاسبة وناظرين عند كل غرفة ذات اختصاص إقليمي وتزود بمصالح إدارية يشترك في تحديد صلاحيتها رئيس مجلس المحاسبة والناظر العام<sup>4</sup>.

أما كتابة الضبط فتشتمل على كاتب ضبط رئيسي بمساعدة كُتاب ضبط من كل غرفة وهي تكلف بتسليم وتسجيل الحسابات والمستندات السنوية والإدارية والطعون وتبليغ القرارات والتقارير التي يصدرها مجلس المحاسبة، والمساهمة في وضع جدول الأعمال والتحضيرات المادية للجلسات، إضافة إلى سلك الأرشيف.

✓ **الأقسام التقنية والمصالح الإدارية**: يشتمل مجلس المحاسبة على قسم مكلف بتقنية التحليل والرقابة وقسم مكلف بالدراسات ومعالجة المعلومات إضافة إلى مديرية الإدارة والوسائل ويكلف الأمين العام بالتسيير المالي.

تتولى هذه الأقسام مهام البرمجة وتحليل مقاييس ومعايير ومناهج التدقيق والإشراف على برامج التكوين، إضافة إلى إعداد بنك المعلومات والوثائق والإشراف عليه والمساهمة في تحضير النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالحسابات الخاضعة للرقابة.

### 2- طبيعة رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية: يمثل مجلس المحاسبة هيئة رقابية وقضائية في آن واحد؛ لأنه

يمكنه أن يقر عقوبات عند ثبوت وجود مخالفات.

ويمكن لمجلس المحاسبة أن يمارس رقابته على ميزانية الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري والمنظمات الخاضعة للتسيير الإداري، وقواعد المحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> المادة 02 من الأمر 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

<sup>2</sup> المادة 03 من الأمر أعلاه.

<sup>3</sup> المواد من 29 إلى 31 من الأمر أعلاه.

<sup>4</sup> المواد 32، 33، 34 من الأمر أعلاه.

وتشمل مجالات تدخله كلا مما يلي: المالية، السلطات العمومية والمؤسسات الوطنية، التعليم والتكوين، الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية، الفلاحة والري، المنشآت القاعدية والنقل والصناعة والمواصلات، التجارة والبنوك والتأمينات.

ويعمار المجلس عمله بواسطة الغرف والفروع، وإذا تعلق الأمر بمجال تدخل غرفتين أو أكثر يُكون رئيس مجلس المحاسبة مجموعة من الغرف المعنية للقيام بعملية الرقابة<sup>1</sup>، وينشئ رئيس مجلس المحاسبة كل سنة تشكيلة كل الفرق مجتمعة بناء على اقتراح من رؤساء الغرف، أما غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية فإنها تتكون من رئيسها وستة مستشارين على الأقل<sup>2</sup>، حيث تسند عمليات المراقبة التي تتضمن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين وتقييم نوعية التسيير إلى مقررين يتم تعيينهم بأمر من رئيس مجلس المحاسبة، حيث يتولى المقرر على الخصوص القيام بمهمة التحضير للمهمة الرقابية وضبط المهام التي يفترض أن يقوم بها أي عون كما يسهر على حسن تنفيذ عمليات التدقيق والتحقق والتقييم، ويكلف بتحرير تقرير الرقابة وتوقيعه وإذا اقتضى الأمر إبلاغ السلطات السلمية أو الوصية بهذه المعاينات، حيث يتم ذلك بمذكرة استعجالية من رئيس مجلس المحاسبة، يتعين الرد عليها وجوبا.

**3- محتوى رقابة مجلس المحاسبة:** بخلاف ما هو معمول به لدى كثير من الدول التي أنشأت مجلس تأديب للميزانية والمالية *cour de discipline budgétaire et financière* يختص برقابة الأمرين بالصرف، فإن مجلس المحاسبة في الجزائر يتولى رقابة كل من المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف<sup>3</sup>.

حيث يمارس رقابته على جميع الوثائق والحسابات الإدارية وحسابات التسيير التي يتم تحويلها إليه إجباريا كما يمكن أن يمارس رقابته في الميدان أما بطريقة مفاجئة، أو بعد إشعار مسبق<sup>4</sup>، وبصفة عامة يخضع لرقابته:

✓ **حسابات المحاسبين العموميين:** من خلال مراجعة حساباتهم والتدقيق في صحة العمليات المرتبطة بها والحكم عليها والفصل في مسؤولياتهم من خلال إقرار مسؤوليتهم الشخصية والمالية أو منحهم الإبراء في حال لم تسجل على مسؤوليتهم أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه؛

✓ **نوعية التسيير:** من خلال تقييم استعمال الموارد والأموال العمومية والتدقيق في فعالية ونجاعة التسيير ومدى تحقيق الأهداف المسطرة، بالإضافة إلى التأكد من جدوى آلية الرقابة الداخلية ومراقبة شروط منح وكيفية استعمال الإعانات العمومية؛

✓ **الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** من خلال التأكد من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية العمومية ويختص بتحميل المسؤولية على الأخطاء والمخالفات وسوء استعمال وتسيير الأموال

<sup>1</sup> المواد من 47 إلى 54 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

<sup>2</sup> المادة 51 من الأمر أعلاه.

<sup>3</sup> المادة 87 من الأمر أعلاه.

<sup>4</sup> المادة 14 من الأمر أعلاه.

العمومية، ولتحقيق هذا فإن لقضاء مجلس المحاسبة حق الرقابة على أساس الوثائق المقدمة أو في عين المكان فجائيا أو بعد الإخطار حيث يتمتع في هذا الصدد بحق الإطلاع وصلاحيات التحري<sup>1</sup>.

**4- نتائج رقابة مجلس المحاسبة:** إذا أثبت مجلس المحاسبة وجود مخالفات أو تجاوزات يمكن أن تلحق ضرراً بمصالح الخزينة العمومية أو بأموال الهيئات الخاضعة لرقابته، فإنه يطلع فوراً مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها السلمية والوصية أو أي سلطة أخرى مؤهلة من أجل اتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان حسن تسيير الأموال العمومية<sup>2</sup>. وإذا لوحظ خلال ممارسة مهام الرقابة وقائع خطيرة يمكن أن تُرتب المسؤولية الجزائية، ويتعين عليه إرسال الملف إلى النائب العام المختص إقليمياً لمباشرة المتابعة القضائية، ويتم إطلاع وزير العدل بذلك، ويختص مجلس المحاسبة بوضع المحاسبين العموميين في حالة مدين إذا ثبت على ذمتهم نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية، أو غير مبرر، أو إيراد غير محصل، ويمكنه إبراء ذمتهم وفق ما ينص عليه القانون والتنظيم المعمول بهما.

لكن قرارات مجلس المحاسبة غير نهائية وإنما يمكن مراجعتها من نفس الغرفة أو الفرع الذي أصدرها، كما يمكن الاستئناف فيها أمام كل الغرف مجتمعة التي تصدر بدورها قرارات قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، وتكون قرارات المجلس محل مراجعة في حالة الإغفال أو التزوير، الاستعمال المزدوج، بسبب أخطاء، عند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك<sup>3</sup>.

ويتعين على مجلس المحاسبة أن يعد تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس الجمهورية وإلى الهيئة التشريعية يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن تحرياته، ويقدم الاقتراحات والتوصيات الضرورية كما يمكنه أن يضم اقتراحات بشأن تحسين النصوص السارية في مجال استعمال الأموال والموارد العمومية، ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية<sup>4</sup>.

### ثانيا: رقابة البرلمان والمجالس الشعبية على النفقات العمومية

تعد الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية ضرورة لازمة لأنها تحقق التوازن بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، وترفع مستوى الحكم وتحافظ على المال العام من الإسراف والتبذير، فهي تمارس باسم الشعب مصدر كل السلطات، فالشعب الذي تحمل عبء تمويل الميزانية العامة من حقه إن يراقب تنفيذها من خلال ممثليه ووفقا لما اقره الدستور والقانون. والرقابة البرلمانية هي تلك الرقابة التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة، وتباشر السلطة التشريعية هذه الصلاحية بطرق مختلفة، فقد تتم الرقابة مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي عن طريق آليات الرقابة على تنفيذ الميزانية.

### 1- محتوى الرقابة البرلمانية:

#### 1-1 آليات الرقابة المخولة للبرلمان:

<sup>1</sup> المادة 59 من الأمر 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

<sup>2</sup> المادة 88 من الأمر أعلاه.

<sup>3</sup> المواد من 102 إلى 110 من الأمر أعلاه.

<sup>4</sup> المادة 16 من الأمر أعلاه.

أ- الاستماع والاستجواب: يمكن لأعضاء البرلمان بغرفتيه أن يستمعوا إلى أي عضو من الحكومة حول مسألة من المسائل ومنها أوجه صرف الميزانية، كما يمكن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة<sup>1</sup>.

ب- السؤال الشفوي والكتابي: يخول لأعضاء البرلمان بغرفتيه، طرح سؤال شفوي أو تقديم سؤال كتابي لأي عضو في الحكومة عن أي موضوع أو قضية ومنها القضايا المتعلقة بالميزانية، وتكون الإجابة عن السؤال الكتابي كتابيا، في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما، والإجابة عن السؤال الشفوي تتم في جلسات المجلس<sup>2</sup>.

ت- بيان السياسة العامة: تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة، تعقبه مناقشة لعملها وأدائها، لمعرفة مدى تنفيذ مخطط عمل الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه بعد تعيين الحكومة؛ ويمكن أن تختتم هذه المناقشة بلائحة، كما يمكن أن يترتب على هذه المناقشة إيداع ملتمس الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني طبقا لأحكام المواد من 153 إلى 155 من الدستور<sup>3</sup>.

ث- ملتمس الرقابة: لا يقبل ملتمس الرقابة إلا إذا وقعه سبع (7/1) عدد النواب<sup>4</sup>، وتتم الموافقة على ملتمس الرقابة بتصويت أغلبية ثلثي الأعضاء (3/2)، حيث أنه لا يتم التصويت إلا بعد ثلاثة (03) أيام من إيداع ملتمس الرقابة<sup>5</sup>، وإذا صادق المجلس الشعبي الوطني على ملتمس الرقابة يقدم الوزير الأول استقالة حكومته<sup>6</sup>.

وبذلك يتوفر المجلس على إمكانية إيداع ملتمس الرقابة، بمناسبة مناقشة بيان السياسة العامة للحكومة.

ج- إنشاء لجان التحقيق: يمكن لكل غرفة من البرلمان في إطار اختصاصاتها أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة وهذا طبقا للمادة 134 من الدستور والمواد من 76 إلى 86 من القانون العضوي، ولضمان فعالية هذه الوسيلة في مراقبة عمل الحكومة يحدد كلاً من القانون العضوي المنظم للعلاقات بين البرلمان والحكومة في المواد من 76 إلى 86 وأحكام النظام الداخلي لغرفتي البرلمان، كيفية تشكيل هذه اللجان وإجراءات ووسائل أداء مهمتها في التحقيق والحماية المقررة لأعضائها وكذا الجزاءات المترتبة على نتائج التحقيق.

## 1-2 الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية (قانون تسوية الميزانية):

أ- الإطار القانوني المتعلق بقانون تسوية الميزانية: طبقا لأحكام المادة 179 من الدستور وأحكام القانون رقم

84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، يعتبر قانون تسوية الميزانية آلية قانونية للرقابة اللاحقة على تنفيذ

الميزانية العامة للدولة التي أقرها البرلمان بموجب قانون المالية الأولي أو التكميلي.

<sup>1</sup> المادة 134 من دستور 2016.

<sup>2</sup> المادة 152 من دستور 2016.

<sup>3</sup> المادة 98 من دستور 2016.

<sup>4</sup> المادة 153 من دستور 2016.

<sup>5</sup> المادة 154 من دستور 2016.

<sup>6</sup> المادة 155 من دستور 2016.

وتنص المادة 179 من الدستور على "تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها كل غرفة من البرلمان.

وتختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان، بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة في البرلمان."

**ب- منهجية عمل لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني:** إن دراسة مشروع قانون تسوية، يقتضي منهجية محددة، وبالنظر لحداثة العمل بآلية قانون تسوية الميزانية التي توقف العمل بها لمدة 24 سنة، لذلك فقد عملت اللجنة على إيجاد المنهجية المناسبة لدراسة مشروع القانون المرفق بالتقرير التقييمي لمجلس المحاسبة، وتوصلت إلى أن تخصص اللجنة اجتماعاتها الأولية لدراسة مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية والتي يتخللها:

- ✓ الاستماع إلى السيد وزير المالية ممثلا للحكومة، الذي يقدم عرضا عن مشروع القانون؛
- ✓ الاستماع إلى المديرية العامة للمحاسبة ( DGC ) والوكالة المحاسبية للخزينة ( ACCT ) باعتبارها الجهة المخول لها إعداد مشروع القانون؛
- ✓ الاستماع إلى رئيس مجلس المحاسبة في شأن التقرير التقييمي الذي أعده المجلس عن مشروع القانون طبقا لأحكام المادة 18 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة؛
- ✓ الاستماع إلى المديرية العامة للخزينة التي تقدم عرضا حول عمليات الخزينة والرصيد الإجمالي للخزينة وتدخلاها والمديونية العمومية الداخلية والخارجية ووضعية حسابات التخصيص الخاصة للخزينة؛
- ✓ الاستماع إلى المديرية العامة للتقدير والسياسات بشأن:
  - تأطير الاقتصاد الكلي والمالي، إلى جانب تقييم السياسات الميزانية والجباية؛
  - إجمالي نمو الناتج الداخلي الخام مع وخارج المحروقات؛
  - الإيرادات العادية والبتروولية؛
  - نفقات التسيير والتجهيز للميزانية؛
  - رصيد الميزانية ورصيد الخزينة؛
  - التجارة الخارجية ( الصادرات والواردات )؛
  - التضخم وأسعار الصرف.
- ✓ الاستماع إلى المديرية العامة للضرائب حول:
  - أسس التنظيم الجبائي مع الأغراض المسطرة؛
  - توقعات قانون المالية المعدل والتكميلي، وتحقيق الإيرادات حسب الطبيعة؛
  - تفسير الفوارق.
- ✓ الاستماع إلى المديرية العامة للجمارك بخصوص:

- أسس التنظيمات الجمركية مع الأغراض المصوبة؛
- التوقعات؛
- تفسير الفوارق.

### ✓ الاستماع إلى مسؤولي القطاعات الوزارية التي:

- تعرف ميزانيتها استهلاكاً معتبراً؛
- التي استهلكت اعتماداتها بنسب ضئيلة؛
- التي هي محل ملاحظات مجلس المحاسبة.

### 2- نتائج الرقابة البرلمانية:

بالرغم من أهمية الرقابة البرلمانية على الأموال العمومية إلا أنها لا تلعب دورها الأساسي في بلادنا؛ فقانون ضبط الميزانية لم يعرض على البرلمان للمصادقة عليه منذ 1987 إلى غاية 2011 رغم أن الدستور ينص على ذلك صراحة وحتى في حالة عدم المصادقة عليه فإن نتيجة ذلك تبقى غامضة، والأغلب أنه سيؤدي إلى استقالة الحكومة؛ أما تقرير لجان التحقيق فإنه يعرض على البرلمان من أجل المناقشة وإبراز الإيجابيات والسلبيات ثم المصادقة عليه، ويمكن بذلك نشره كلياً أو جزئياً بعد استشارة الحكومة حول ملائمة هذا النشر.

### الجدول رقم 32: يوضح قوانين تسوية الميزانية التي صادق عليها البرلمان بداية من السنة المالية 1978

رقم الجريدة الرسمية	تاريخ صدوره بالجريدة الرسمية	قانون تسوية الميزانية
العدد 07	1980/02/09	قانون رقم 80-02 يتضمن ضبط الميزانية لسنة 1978
العدد 02	1984/01/10	قانون رقم 84-04 يتضمن ضبط الميزانية لسنة 1979
العدد 57	1985/12/31	قانون رقم 85-10 يتضمن ضبط الميزانية لسنة 1980
العدد 04	1987/01/21	قانون رقم 87-02 يتضمن ضبط الميزانية لسنة 1981
العدد 13	2011/02/28	قانون رقم 11-01 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2008
العدد 12	2012/02/29	قانون رقم 12-08 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2009
العدد 12	2013/02/27	قانون رقم 13-04 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2010
العدد 07	2014/02/16	قانون رقم 14-02 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2011
العدد 18	2015/04/08	قانون رقم 15-07 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2012
العدد 46	2016/08/03	قانون رقم 16-08 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2013

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجريدة الرسمية.

إن القيود الثقيلة المفروضة على لجان التحقيق البرلمانية ومصير تحقيقها تجعل ممارستها غير أكيدة، وهذا ما جعل أعمالها موضوع تساؤل جماعي، فماجدوى من التحقيق في أعمال الحكومة إذا كان نشر التقرير المتعلق بها يخضع لموافقتها المسبقة؟

كما تجدر الإشارة إلى أنه وبهدف تدعيم الديمقراطية وإعطائها فعالية أكبر؛ وبناء على الدستور فإن المجالس الشعبية المنتخبة، وباعتبارها قاعدة اللامركزية، ومكان مشاركة المواطنين في تسيير الشؤون العمومية، فإنها مؤهلة لممارسة الرقابة في مدلولها الشعبي<sup>1</sup>.

وعلى هذا الأساس يمارس المجلس الشعبي الولائي والمجلس الشعبي البلدي الرقابة حول استعمال اعتمادات وأملاك الولاية أو البلدية؛ وهذا في إطار احترام الصلاحيات الممنوحة.

لكن هذه الرقابة تبقى ذات أهمية أقل؛ لأن الجماعات المحلية خاضعة في كل أعمالها ونشاطاتها إلى الرقابة الوصائية التي تمارسها الولاية بالنسبة للبلدية، ووزارة الداخلية بالنسبة للولاية والتي يعتبرها كثيرون ثقيلة جدا، يمكن أن تؤثر حتى على استقلالية التسيير فيها.

### ثالثا: رقابة المفتشية العامة للمالية IGF

إن التسيير الذي يقوم به الآمرون بالصرف خاضع لرقابة وفحص المفتشية العامة للمالية والتي تعتبر هيئة رقابة خاضعة لوصاية وزارة المالية، ويخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية كل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتعاونيات الفلاحية العمومية<sup>2</sup>.

#### 1- محتوى رقابة المفتشية العامة للمالية:

تم تحديد صلاحيتها من خلال المرسوم التنفيذي 78/92 في مادته الثانية والتي تتمثل في:

- الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي؛
- الدراسات والخبرات ذات الطبيعة الاقتصادية، المالية والتقنية مع إمكانية التعاون مع إدارات عمومية أخرى؛
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط إجمالي، أو قطاعي أو لفرع يطلب من السلطات العمومية أو الهيئة المعنية؛
- الدراسات والتحليل المالية والاقتصادية لتقييم فعالية التسيير؛
- الدراسات المقارنة في الزمان والمكان المتعلقة بطرق التسيير على المستوى الداخلي والخارجي.

#### 2- نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية:

بالنسبة لتنفيذ النفقات العمومية تتم الرقابة من خلال الوثائق ومراجعتها في عين المكان شكلا ومضمونا:

**1-2 من حيث الشكل:** يقوم المفتشون التابعون للمفتشية العامة للمالية بالتأكد من وجود وصحة الدفاتر والوثائق المالية والمحاسبية المتمثلة في الميزانية، الحساب الإداري، سجلات الجرد، سندات الطلب، الفواتير وغيرها من الوثائق المحاسبية الأخرى والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات السارية المفعول.

**2-2 من حيث المضمون:** وهنا يقوم المفتشون بالتحقيق في سير وعمل المصلحة العمومية بصفة فجائية وغير متوقعة قصد اكتشاف أي إهمال أو عدم الجدية من طرف الساهرين على هذه المصالح في تأدية

<sup>1</sup> المادة 178 من دستور 2016.

<sup>2</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي 78-92 المتعلق بالمفتشية العامة للمالية.

الوظائف المنوطة بهم من خلال قيام المفتشون بفحص الصندوق والتأكد من الأموال والقيم المتاحة للإدارة قصد تحقيق أهدافها ومقارنتها مع التسجيلات المحاسبية، إضافة إلى التدقيق في وثائق الإثبات المختلفة ويتم تحرير محضر يتضمن كل الملاحظات والمخالفات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسب العمومي.

وبعد ذلك يعقد المفتشون اجتماعا مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لإعلامهم بإرسال بعثة تحقيق وذلك بهدف معرفة تنظيم وسير الهيئة لتسهيل عملية الرقابة، وبعد ذلك تنتقل عملية الرقابة إلى الأمرين بالصرف للتأكد من التطابق بين العمليات المسجلة والوثائق الثبوتية المتعلقة بها.

### المبحث الثاني: تنفيذ نفقات الميزانية العامة بالجزائر

إن عملية التنفيذ الخاصة بالميزانية العامة هي المرحلة التي تلي مرحلة المصادقة على الميزانية من طرف السلطة التشريعية، وعملية تنفيذ النفقات تقوم على تدخل نوعين من الأعوان ألا وهما: الأمرين بالصرف les ordonnateurs من جهة، والمحاسبون العموميون les comptables publics من جهة أخرى كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ.

وتقوم عملية التنفيذ الخاصة بنفقات الميزانية العامة للدولة على مبدأ أساسي ألا وهو مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين Le principe de séparation entre les agents d'exécution.

#### المطلب الأول: الأعوان المكلفون بالتنفيذ

يتولى الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وفق الشروط المحددة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، والمتعلق بقوانين المالية.

أولا: مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

يعتبر هذا المبدأ مبدأً أساسياً تقوم عليه المحاسبة العمومية والذي يعني ضرورة تدخل صنفين من الأعوان في تنفيذ العمليات المالية للدولة ألا وهما كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، كل واحد منهم يتدخل في مراحل إجراء عملية التنفيذ حسب اختصاصه وصلاحياته التي يخولها إياه القانون ولعل أبرز القوانين القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث نصت المادة 55 من هذا القانون على " تتناهي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"، هذه المادة تعني عدم إمكانية تدخل الأمر بالصرف في المرحلة المحاسبية الخاصة بالمحاسب العمومي من جهة، وعدم إمكانية تدخل المحاسب العمومي في المرحلة الإدارية الخاصة بالأمر بالصرف من جهة أخرى، ووفقاً لهذا المبدأ لا يمكن لأزواج الأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين معينين لديهم.

حيث أن نشاطات الأمر بالصرف تتعلق بنشاطات إدارية محضة تتمثل في اتخاذ القرارات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة - الإيرادات والنفقات - أما المحاسب العمومي فعمله محاسبي محض ذو طبيعة مادية يتجسد في تطبيق قرارات الأمر بالصرف.

### 1- الفائدة من تطبيق مبدأ الفصل:

إن عملية الفصل بين أعوان تنفيذ العمليات المالية تهدف إلى:

1-1 **تقسيم العمل الإداري:** نظراً لحساسية عملية تنفيذ النفقات العامة للدولة وجب إسناد هذه المهمة إلى أشخاص مؤهلين لضمان السير الفعال للمصالح العمومية التابعة للدولة من جهة، ولحسن استعمال الأموال العمومية من جهة أخرى.

حيث أن مبدأ الفصل بين أعوان التنفيذ يسمح بتقسيم المهام الإدارية بصفة تضمن تدخل كل من الطرفين بصورة فعالة كل حسب تخصصه، ففي حين يختص الأمر بالصرف بالجانب الإداري لتنفيذ العمليات المالية والذي يتطلب منه التحكم الجيد في تطبيق القوانين والتنظيمات بصفة شرعية والقرارات المتخذة في ميدان صرف النفقات العمومية، فإن المحاسب العمومي له مهمة محاسبية تتطلب منه بدوره الخبرة الكافية والتحكم في إجراءات دفع النفقات العمومية؛ فنجد في غالبية الأحيان أن الأمر بالصرف: وزير، والي، مدير إدارة غير مرمكة..... إلخ ليس لديهم كفاءات في الجانب المالي، وعليه وجب إسناد مهمة العمليات المحاسبية ذات الطبيعة التقنية إلى أشخاص مؤهلين في هذا الميدان ألا وهم المحاسبون العموميون.

2-1 **الرقابة المزدوجة:** وهي نتيجة هامة لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، فإذا كان الأمر بالصرف هو نفسه المحاسب العمومي فلا معنى ولا وجود للرقابة لأن الأمر بالصرف في هذه الحالة يعطي القرار بدفع النفقة وينفذها، وبالتالي فإن وجود مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بوجود رقابة مزدوجة على العمليات المتعلقة بنفقات الميزانية العامة للدولة.

فمن جهة نجد أن المحاسب العمومي يمارس الرقابة على الأمر بالصرف من خلال رقابة شرعية العمليات والأوامر بالدفع، ومن جهة أخرى نجد أن الأمر بالصرف يمكنه أن يمارس رقابة على المحاسب العمومي من خلال التحديد الدقيق للمبالغ المدفوعة وبالتالي تمنع المحاسب العمومي من القيام بأية تلاعبات في صرف الأموال العمومية.

**3-1 وحدة العمليات المالية والصندوق:** إن مبدأ الفصل يؤدي إلى وحدة العمل المالي في الدولة من حيث الرقابة المالية رغم تعدد العمليات وذلك لأن وزير المالية يعتبر أعلى هيئة لكل المحاسبين العموميين حيث يمكنه الإطلاع على تنفيذ كل العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالهيئات العمومية على جميع المستويات.

وبعبارة أخرى فإن هذه القاعدة تفرض أن كل الأموال العمومية للدولة يجب أن توضع في صندوق واحد ووحيد تحت رقابة وزير المالية، وبالتالي من الضروري وضع المحاسبين العموميين تحت سلطة وزير المالية في جميع الجوانب المتعلقة بحياتهم المهنية.

**4-1 تسهيل عملية الرقابة:** حيث أن الأمر بالصرف يقوم بإعداد حسابات إدارية (الالتزام، الأمر بالدفع)، في حين يقوم المحاسب العمومي بإعداد حسابات التسيير (دخول وخروج السيولة من وإلى الخزينة).

وبالتالي يمكن معرفة عدم شرعية العمليات والثغرات الموجودة بمجرد مقارنة الحسابين واستخراج التجاوزات المسجلة في تنفيذ النفقات العمومية الخاصة بميزانية الدولة ومعرفة الطرف المتسبب في حدوثها.

**5-1 القضاء على التلاعبات:** إن مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين يمنع قيام نفس الشخص بالالتزام بالنفقة ودفعها في نفس الوقت وبالتالي فإن الأمر بالصرف يراقب المحاسب العمومي والعكس الأمر الذي يجعل من الصعب القيام بتلاعبات بالأموال العمومية.

## 2- مجال تطبيق المبدأ:

إن جعل تطبيق هذا المبدأ مطلقا في بعض الأحيان يعيق السير الحسن للأموال العمومية خاصة إذا تعلق الأمر بالنفقات العمومية وبالتالي أصبح من الضروري جعل هذا المبدأ مرنا ليتماشى مع ضرورة سير المصالح العمومية وبذلك نجد عدة استثناءات على هذا المبدأ تتمثل في:

## 2-1 التسبقات les avances :

ويتعلق الأمر هنا ببعض النفقات المالية التي تتميز بحجمها الصغير والتي يتطلب تنفيذها التعجيل، هذه العمليات محددة بدقة ومثال ذلك: مصاريف الأوامر بالمهمة، النفقات الصغيرة المتعلقة بالوسائل والتجهيزات، أجور العمال باليوم أو بالساعة.

إن تنفيذ هذه العمليات لا يكون مباشرة من طرف المحاسب العمومي وإنما من طرف موظف عامل بالإدارة معين من طرف الأمر بالصرف ومعتمد من طرف المحاسب العمومي، حيث يخصص هذا الأخير جزءا من المبالغ الموجودة لديه ويضعها تحت تصرف هذا العون الذي يطلق عليه اسم: وكيل التسبقات le régisseur الذي يتولى تنفيذ كل العمليات المتعلقة بالنفقات ذات الطبيعة الاستثنائية بما في ذلك عملية الدفع.

## 2-2 الأموال الخاصة les fonds spéciaux :

وهي مبالغ مالية توضع تحت تصرف الحكومة التي تستعمل هذه المبالغ بكل حرية في مجال الدعاية وبعض النشاطات الأخرى ذات الطبيعة الخاصة وذلك في حدود الاعتمادات المتوفرة.

ويخضع تنفيذ هذا النوع من العمليات إلى قواعد استثنائية حيث يكفي أن تتقدم السلطة السياسية بإيداع طلب للمحاسب العمومي الذي يقوم بإيداع هذه الأموال تحت تصرف السلطة السياسية المعنية.

### 3-2 النفقات المدفوعة بدون أمر بالدفع: **piement sans ordonnancement**

توجد بعض أنواع النفقات تدفع دون تدخل الأمر بالصرف حيث ينفذ هذا النوع من النفقات دون الحاجة إلى أمر مسبق بالدفع، فيقوم المحاسب العمومي مباشرة بدفع النفقات استنادا إلى النصوص التشريعية والتنظيمية والتي تحدد نوع النفقات، شروط تنفيذها، تاريخ دفعها، مبالغها.

ونذكر على سبيل المثال: المعاشات المدنية والعسكرية **les pension** ، نفقات الدين العمومي مثل القروض **les emprunts** حيث أنه بمجرد وصول وقت الاستحقاق يقوم المحاسب العمومي بتسديد الدين الواقع على عاتق الدولة دون الحاجة إلى صدور أمر مسبق بالدفع من طرف الأمر بالصرف.

#### ثانيا: الأمر بالصرف

نجد تعريفهم، أصنافهم، مسؤولياتهم نصت عليه المواد من 23 إلى 32 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية والمرسوم التنفيذي 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 الذي يحدد صلاحياتهم.

### 1- تعريف الأمر بالصرف:

" يعد أمر بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-19-21-22"<sup>1</sup> وتشمل العمليات المشار إليها في المواد المذكورة الالتزام، التصفية، إصدار الأوامر بالدفع. وتعرف المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 268/97 الأمر بالصرف ب " يعتبر أمرا بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية الذي تُفوض له السلطة وفقا للمواد 26 و 28 و 29 من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية، ويكون معتمدا قانونا طبقا للتنظيم الجاري العمل به".

وعليه يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه كل شخص تابع للجماعات المحلية أو هيئة عمومية وله الأهلية في الالتزام بالدين وتصفيته والأمر بدفعه، أو هو كل شخص مؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

والأمر بالصرف هو شخص معين أو منتخب لتولي وظيفة أو منصب يدخل ضمن ممارسة العمليات المشار إليها سابقا ( الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع) وتزول صفة الأمر بالصرف بمجرد زوال هذه الوضعية.

### 2- تصنيف الأمر بالصرف:

نميز بين صنفين من الأمر بالصرف:

<sup>1</sup> المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية.

## 1-2 الآمرون بالصرف الرئيسيون les ordonnateurs primaires :

وهم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري حيث توضع لديهم الاعتمادات مباشرة لصرفها دون تدخل أي وسيط آخر، ونجد ترتيب الأمرين بالصرف الرئيسيين في المادة 26 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية وهم كما يلي:

✓ **الوزراء:** لهم صفة الأمر بالصرف الرئيسي للميزانية العامة للدولة، والأصل أن الوزير هو المؤهل الوحيد في إطار رخصة الميزانية بإقراره للإيرادات وتسديد النفقات.

✓ **الولاية:** وهم آمرون بالصرف رئيسيون عندما يتصرفون باسم الولاية ولحسابها حيث تنص المادة 88 من القانون 07/90 المتعلق بقانون الولاية على أن الوالي هو الأمر بالصرف الرئيسي بالنسبة لميزانية الولاية.

✓ **المسؤولين المعيّنين على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:** عندما ينفذون عمليات خاصة بالمؤسسة المعيّنين على رأسها.

✓ **المسؤولين المعيّنين على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة:** مع العلم أن الميزانية الملحقة الوحيدة التي كانت موجودة على مستوى قانون المالية هي الميزانية الملحقة الخاصة باتصالات الجزائر التي تحولت طبيعتها القانونية إلى مؤسسة عمومية اقتصادية تتمتع بميزانية مستقلة.

✓ **المسؤولون على الوظائف المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات الخاصة بميزانية الدولة المعيّنين والمنتخبين.** ويقوم عمل الأمر بالصرف الرئيسي على استعمال أوامر الدفع، وذلك استناداً إلى المادة 07 من المرسوم 313/91 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والتي تنص على: " الآمرون بالصرف الابتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين".

## 2-2 الآمرون بالصرف الثانويون les ordonnateurs secondaires :

نتيجة لاتساع وتشعب العمل الإداري أصبح من الصعب على الأمرين بالصرف الرئيسيين القيام بكل العمليات المالية للميزانية العامة للدولة وجماعاتها المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وعليه ولتسهيل العمل الإداري على المسؤولين فإن القانون سمح بظهور فئة ثانية من الأمرين بالصرف ألا وهي فئة الأمرين بالصرف الثانويين والذين هم رؤساء المصالح الغير ممرضة المتواجدة على المستوى المحلي ( مدراء المديرية الغير ممرضة) الذين يقومون بتسيير الاعتمادات المفوضة من طرف الآمرون بالصرف الرئيسيين، ومثال على ذلك تفويض وزير الطاقة والمناجم لجزء من الاعتمادات الكلية الموضوعة تحت تصرفه لمدراء الطاقة والمناجم على المستوى المحلي الذين يعتبرون أمرين بالصرف ثانويين بالنسبة لميزانية وزارة الطاقة والمناجم، وإضافة إلى كون الوالي أمر بالصرف رئيسي لميزانية الولاية يعتبر في نفس الوقت أمر بالصرف ثانوي بالنسبة لميزانية الدولة.

وقد تم ذكر الأمرين بالصرف الثانويين في المادة 27 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية إضافة إلى المادة 06 من المرسوم التنفيذي 313/91 التي تنص على: " يكون الآمرون بالصرف إما ابتدائيين أو ثانويين "

هذا وتجدر الإشارة إلى أن تعيين الأمرين بالصرف الثانويين يكون بقرار وزاري وبعد التعيين مباشرة يصبح الأمر بالصرف الثانوي هو المسؤول الوحيد عن الاعتمادات المفوضة إليه.

ويقوم الأمر بالصرف الثانويين بإصدار حوالات الدفع **les mandats de paiement** حيث تنص المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على: " الأمر بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات اتجاه الدائنين "

ويمكن استخلاف الأمر بالصرف حسب المادة 28 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على " في حالة غياب أو مانع يمكن استخلاف الأمر بالصرف بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك".

وبالتالي فإن الأمر بالصرف المستخلف يظهر في حالات الضرورة لتعويض الأمر بالصرف المختص في حالة حدوث مانع يمنعه من ممارسة وظائفه أو في حالة غيابه.

يتمكن الأمر بالصرف حسب نص المادة 29 من القانون 21/90 أن يفوض التوقيع للموظفين الرسميين العاملين تحت سلطته المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم.

وعليه فالتفويض المذكور في المادة 29 هو تفويض التوقيع ( الإمضاء ) وبالتالي فهو يختلف تماما عن تفويض السلطة حيث أن المسؤولية في حالة تفويض التوقيع تكون على عاتق الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الثانويين الذين قاموا بالتفويض وعليه يمكنهم في هذه الحالة التدخل في صرف الاعتمادات المفوضة على عكس تفويض السلطة حيث تقع المسؤولية على الأمر بالصرف الثانوي الذي يكون وحده مسؤولا عن صرف النفقات المفوضة إليه.

### 3- صلاحيات الأمرين بالصرف ومهامهم:

يدخل ضمن صلاحيات الأمرين بالصرف المرحلة الإدارية من عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات، وعليه يمكن تقسيم صلاحيات الأمر بالصرف في مجالين:

#### 3-1 بالنسبة للإيرادات:

إن الأمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيراد حيث:

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

#### 3-2 بالنسبة للنفقات:

يدخل ضمن صلاحيات الأمر بالصرف فيما يخص النفقات:

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

ونجد أن الأمر بالصرف في مجال تنفيذ النفقات يتمتع بسلطة تقديرية في استعمال الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه من خلال إمكانية تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية واختيار الوقت المناسب لتسوية النفقة مُقيداً في ذلك بمبدأ السنوية الذي يفرض ضرورة تنفيذ جميع عمليات الميزانية العامة للدولة خلال السنة المدنية التي تبدأ من تاريخ أول جانفي إلى غاية 21 ديسمبر.

كما يمكن للأمر بالصرف تحديد مبلغ النفقة دون تجاوز السقف المحدد في مراسيم الاعتمادات *les dècrets de réparation* وفيما يخص مهام الأمر بالصرف نذكر ما يلي:

- ✓ مسك المحاسبة الإدارية من قبل مصلحة المالية والمحاسبة التابعة له والتي تعمل على تنفيذ العمليات وتسجيلها في وثائق قانونية ويعد في الأخير الحساب الإداري؛
- ✓ مسك سجل الجرد الذي يتضمن المحافظة على الممتلكات التي هي بحوزته تحت رقابة مديرية الأملاك وتبعاً لقانون الأملاك العمومية.

#### 4- نظام المسؤولية المتعلق بالأمرين بالصرف:

تحديد نظام المسؤولية الخاصة بالأمرين بالصرف يكون من خلال العودة إلى القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية من جهة، والمرسوم رقم 268/97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 والذي يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم.

حيث نصت المادة 31 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على: "الأمران بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها، كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق"

أما المادة 32 من نفس القانون فتتص على أن "الأمران بالصرف مسؤولون مدنياً وجزائرياً على صيانة واستعمال الممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم".

أما المرسوم 268/97 فتتص المادة السادسة (06) الفقرة الثانية منه، على أنه في حالة عدم احترام الأمر بالصرف للتنظيم الخاص بالالتزام بالنفقات يكون مسؤولاً شخصياً ومالياً طبقاً للتشريع والتنظيم الساريين المفعول.

وعليه فإن مسؤولية الأمرين بالصرف تكون قائمة على أساس الطبيعة التي تتميز بها العمليات التي ينفذونها، ونتيجة للطابع الإداري لعمل الأمرين بالصرف فإن مسؤوليتهم تقوم على أساس الأخطاء التي يرتكبونها في التسيير والمتمثلة في:

✓ الالتزام بنفقة منقذة بتجاوز الاعتمادات المرخص بها أو التعدي على قاعدة من القواعد المطبقة في ميدان الرقابة المسبقة للنفقات؛

✓ التقييد *imputation* الغير شرعي للنفقات؛

✓ الاستعمال التعسفي للحق المتعلق بالإنفاق العموميين بالدفع في إطار عملية التسخير *la réquisition*؛

✓ تنفيذ عملية خاصة بنفقات خارجة عن موضوع أو مهمة الجماعات أو الهيئات العمومية المعنية؛

✓ العمليات التي تتسبب في منح امتيازات مالية أو عينية للموظفين أو للغير بسبب علاقة شخصية معهم؛

✓ عمليات التسيير المنفذة بالتعدي على قاعدة من قواعد الصفقات العمومية وتنفيذها؛

✓ الإهمال الكبير الذي يؤدي إلى خسارة فرصة ربح بالنسبة للهيئة العمومية.

وتنقسم مسؤولية الأمرين بالصرف إلى:

**4-1 المسؤولية التأديبية الخاصة بالمعينين:** هذا النوع من المسؤولية يوجب عقوبات تأديبية على الأمر بالصرف من طرف الرئيس السلمي نتيجة لإحدى المخالفات المرتكبة ونجد أن هذه العقوبات المذكورة في القانون العام للتوظيف العمومي والتي تمس بالمسار المهني للأمر بالصرف من عدم الترقية، التنزيل في الرتبة، الفصل عن العمل وغيرها من العقوبات.

ونجد أن هذا النوع من المسؤوليات يمس خاصة الأمرين بالصرف الثانويين لأنهم معينين من طرف السلطة السلمية التي لها الحق في تنفيذ النظام التأديبي على المعينين التابعين لهم.

**4-2 المسؤولية السياسية الخاصة بالمنتخبين:** ويتعلق هذا النوع من المسؤوليات بالأمرين بالصرف المنتخبين الذين يمارسون صلاحيات تتعلق بتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية والوزراء.

فبالنسبة للوزراء فإنهم مسؤولين سياسيا أمام البرلمان الذي يمكنه استجواب أعضاء الحكومة من خلال توجيه أسئلة كتابية أو شفوية وذلك في أجل أقصاه ثلاثين يوما<sup>1</sup>؛

أما بالنسبة لرؤساء المجالس المنتخبة فتظهر المسؤولية من خلال سحب الثقة من طرف أعضاء المجالس المنتخبة عن طريق اقتراح علني بأغلبية ثلثي الأعضاء.

**4-3 المسؤولية المدنية:** استنادا للمادة 31 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، هذا النوع من المسؤولية يخص النوعين من الأمرين بالصرف سواء المنتخبين أو المعينين، وبمس الأمرين بالصرف في ممتلكاتهم من خلال تعويض الأضرار الناتجة التي تمس المصلحة العمومية.

ونتيجة للطابع التقديري للقرارات المتخذة حول هذا النوع من المسؤولية التي تأخذ في غالب الأحيان الاعتبارات الشخصية والسياسية فمن الصعب تطبيقها لأن المخالفات التي يتسببون فيها لا تمس بهم شخصا وإنما تمس بالصالح العام.

**4-4 المسؤولية الجنائية:** وتخص الأمرين بالصرف المنتخبين والمعينين على حد سواء، ويقوم هذا النوع من المسؤولية في حالة ارتكاب الأمر بالصرف لجُرح وجنایات ذات طبيعة مالية مذكورة في القانون الجنائي الجزائري.

وتنص المادة 32 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على: " الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية".

وتتمثل الأعمال التي تقيم مسؤولية جنائية على الأمر بالصرف في: الاختلاس، الرشوة، الغش، التزوير، الاستعمال الخاص للأموال العمومية للمنفعة الخاصة للأمر بالصرف.

<sup>1</sup> المادة 152 من دستور 2016.

### ثالثا: المحاسبون العموميون les comptable publics

**1- تعريف المحاسبين العموميين:** المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له صفة تؤهله لتنفيذ عمليات النفقات

وتسيير الأموال والممتلكات سواء عن طريق استعمال المبالغ والقيم المتاحة لديه أو عن طريق الوسيطاء ( وكلاء

الدفع les régisseurs ) الذين ينفذون بعض العمليات لحسابه.

كما يعتبر محاسبا عموميا كل عون مكلف بالتنفيذ المادي الفعلي للميزانية سواء من حيث دفع النفقات أو تحصيل

الإيرادات والقيام بعمليات الخزينة العمومية، فهو منفذ ومراقب في نفس الوقت.

وحسب المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا

للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

- ضمان حراسة الأموال والسندات والقيم والأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛

- حركة حسابات الموجودات.

ويتم تعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم من طرف وزير المالية وبالتالي فإنهم يخضعون لسلطته؛ وتنتهي مهام

المحاسب العمومي بسحب الاعتماد من طرف وزير المالية بناء على اقتراح السلطة السلمية أو في حالة ارتكاب خطأ

جسيم منصوص عليه في القانون والتنظيم.

وتتمثل مهام المحاسب العمومي في التكفل بالنظر في جانب المشروعية للنفقة والإيراد من خلال التدقيق ومراقبة

المعلومات الموجودة في الوثائق الإثباتية والأوامر بالدفع أو التحصيل الموجهة إليه من طرف الأمر بالصرف، ويلزم كل

محاسب عمومي بإعداد تقارير دورية حول وضعية الخزينة التي يشرف عليها لإطلاع الوزير على وضعية الأموال العمومية.

**2- أنواع المحاسبين العموميين:** تنص المادة 09 من المرسوم 313/91 الذي يحدد الإجراءات المحاسبية التي يمكنها

الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون والمؤرخ في 07 سبتمبر 1991 على : يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو

ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض.

**1-2 المحاسبون العموميون الرئيسيون:** المحاسب العمومي الرئيسي هو المحاسب المكلف بالتسيير المالي لعمليات

الإيرادات والنفقات على سبيل التخصيص من خلال التنفيذ النهائي لكل العمليات الحاصلة في صندوقه، وهو الذي

يسجل في النهاية كل العمليات التي أمر بها وتنفذت من طرفه وهو الذي يُركز في النهاية كل العمليات المحاسبية التابعة له.

ويتمثل المحاسبون العموميون الرئيسيون في:

**أ- العون المحاسب المركزي للخزينة agent comptable centrale de trésor :**

يتميز العون المحاسب المركزي للخزينة بعدم قيامه بعمليات ذات طبيعة نقدية، حيث أنه لا يملك صندوق على

غرار المحاسبين الرئيسيين الآخرون ويتولى المهام التالية:

- تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون ( أمناء الخزينة على مستوى 48 ولاية، أمين

الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي)؛

- متابعة حساب الخزينة المفتوح لدى بنك الجزائر *le compte courant du trèsor*.

ب- أمين الخزينة المركزي:

وهو المحاسب المسؤول على تنفيذ العمليات المالية على المستوى المركزي خاصة فيما يتعلق بميزانية الوزارات سواء ميزانية التسيير أو التجهيز، ويتكفل بتسيير العمليات الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ( الوطنية ) ويقوم بمنح تفويض إلى أمين الخزينة على المستوى الولائي لتنفيذ العمليات المتعلقة بالهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الإقليمية.

ت- أمين الخزينة الرئيسي:

يتكفل بعمليات الخزينة *les opérations du trèsor* ولا يهتم بتنفيذ العمليات الميزانية، وتتمثل مهامه في التكفل بالمعاشات الخاصة بالمجاهدين والعمليات الخاصة بالحسابات الخاصة للخزينة.

ث- أمين الخزينة الولائي:

تتمثل مهمته الأساسية في تنفيذ عمليات النفقات والإيرادات المتعلقة بالولاية، ينفذ العمليات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة على المستوى الإقليمي من خلال التسجيل المؤقت *imputation provisoire* للنفقات المتعلقة بالدوائر الوزارية على المستوى المحلي، كما يقوم بتركيز العمليات المتعلقة بالنفقات العمومية التي ينفذها المحاسبون العموميون الثانويون على مستوى الولاية، إضافة إلى ذلك يقوم أمين الخزينة الولائي بالعمليات المتعلقة بالإعانات والمعاشات المفوضة له من طرف المحاسب المعني.

2-2 المحاسبون العموميون الثانويون: وقد تم ذكرهم في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 313/91 ويتميز المحاسب

الثانوي عن الرئيسي في كون هذا الأخير يتمتع بصلاحيات واسعة في جميع المجالات، أما المحاسب العمومي الثانوي فيختص بمجال محدد ويتمثل المحاسبون الثانويون في:

أ- قابض الضرائب: وتتمثل مهمته الأساسية في جمع الضرائب المختلفة سواء المباشرة منها كالضريبة على أرباح

الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي، أو غير المباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة؛ وقد كان من قبل يقوم بتنفيذ ميزانية البلديات وقد تم تحويل هذه المهمة لأمين الخزينة البلدي.

ب- قابض أملاك الدولة

ت- قابض الجمارك

ث- محافظ الرهون

ج- أمين الخزينة البلدي

ح- أمين خزينة المؤسسات الصحية.

3- نظام المسؤولية المتعلق بالمحاسبين العموميين.

3-1 المسؤولية المالية والشخصية:

تنص المادة 38 من قانون المحاسبة العمومية على " مع مراعاة أحكام المادة 46 فإن المحاسبين العموميين مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات المؤكدة إليهم."، وبالتالي فإن المحاسب العمومي مسؤول شخصيا وماليا عن المبالغ والقيم الموجودة في خزينته.

وحسب المادة 41 من قانون المحاسبة العمومية فإن تطبيق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية يكون على جميع الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه إلى غاية تاريخ انتهاء مهامه.

ولا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير المحاسبين السابقين الذين تولوا نفس القسم قبله إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون التحفظ أو الاعتراض عند تسلمه للمصلحة.

وتقوم مسؤولية المحاسب العمومي في الحالات التالية<sup>1</sup>:

- إثبات وجود نقص في المبالغ والقيم في خزينة المحاسب العمومي؛
- عدم تحصيل إيرادات واجبة توفرت فيها جميع شروط التحصيل؛
- دفع نفقة بطريقة غير قانونية.

وعليه فإن المحاسب العمومي مسؤول عن تغطية النقص في خزينته من أمواله الخاصة بالنسبة للإيرادات الغير محصلة بسببه أو النفقات الغير شرعية المدفوعة من طرفه والتي تؤدي إلى وجود نقص في الصندوق.

ولا يكون المحاسب العمومي مسؤول عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وعملية التصفية المتعلقة بالعمليات المالية حيث تعود المسؤولية في ذلك للأمر بالصرف.

والمحاسب العمومي مسؤول عن مسك المحاسبة والحفاظ على سندات الإثبات والوثائق المحاسبية وذلك ما نصت عليه المادة 60 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة.

إن مسؤولية المحاسب العمومي لا يمكن أن تُفحم إلا من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة وهذا ما نصت عليه المادة 46 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

كما تنص المادة 82 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة على أن المجلس يقرر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة وضياع الأموال العمومية.

### 3-2 إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية:

للمحاسب العمومي إمكانية إعفائه من المسؤولية الملقاة على عاتقه إما عن طريق إبراء جزئي أو إبراء رجائي فبالنسبة للإبراء الجزئي يمكن أن يحصل عليه المحاسب العمومي بطلب يقدمه إلى مجلس المحاسبة، هذا الأخير يقرر في إمكانية منح المحاسب العمومي إبراءاً جزئياً بالنظر إلى الظروف المحيطة والملابسات التي جرت فيها العملية المتسببة في نقص في الأموال المتواجدة في صندوق المحاسب العمومي<sup>2</sup>.

وفي حالة رفض مجلس المحاسبة لطلب المحاسب العمومي بالإبراء الجزئي يمكنه أن يوجه طلباً إلى وزير المالية يتعلق بطلب إبراء رجائي يتعلق بإلغاء أو تخفيض المبالغ المالية الملقاة على عاتقه وذلك استناداً إلى المادة 188 من القانون

<sup>1</sup> المواد 42،43 من القانون 21-90 .

<sup>2</sup> المادة 78 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة.

21/84 المؤرخ في 24 ديسمبر 1984 المتضمن قانون المالية لسنة 1985 حيث تنص على "يجوز للمحاسبين العموميين المقيدون على الحساب والمدينين لدى الخزينة لأسباب خارجة عن الضريبة والأملاك الوطنية أن يستفيدوا من إبراء رجائي من دينهم كلياً أو جزئياً كلما تم إثبات حسن نيتهم"

ويقرر وزير المالية في منح الإبراء الرجائي أو عدم منحه عن طريق قرار يتخذه بعد استشارة لجنة المنازعات على مستوى وزارة المالية وذلك إذا تعلق الأمر بمبلغ يتجاوز 1000 دج مع العلم أن تحمل المبلغ المتعلق بالإعفاء الجزئي أو الإبراء الرجائي يكون على عاتق ميزانية الهيئة المعنية.

ولضمان المخاطر المتعلقة بمسؤولية المحاسب العمومي في إطار المهام التي يمارسها يمكنه اكتتاب تأمين شخصي يمكنه من تغطية مسؤوليته المالية سواء نتيجة لفعله الشخصي أو لفعل الغير وذلك إما بكتابة عقد تأمين لدى هيئات التأمين أو بالانضمام إلى جمعية تعاضدية المحاسبين العموميين، هذا الاكتتاب يعتبر حماية للمحاسب العمومي من طرف المشرع نظراً لأهمية وصعوبة وظيفته.

#### المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العامة للدولة

إن عملية التنفيذ الخاصة بالنفقات العمومية تم ذكرها في الفصل الثالث من القانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية بعنوان "التنفيذ" وذلك وفقاً للمواد من 71 إلى 75 من نفس القانون.

كما نجد أن القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية قد تطرق إلى عملية التنفيذ بنوع من التفصيل وذلك في الفصل الثالث بعنوان "عمليات التنفيذ" (المواد من 14 إلى 22).

ويقسم تنفيذ النفقات إلى مرحلتين متتابعتين: المرحلة الإدارية المنفذة من طرف الأمر بالصرف والتي تقسم إلى ثلاث عمليات ألا وهي: الالتزام بالنفقة، التصفية، وأخيراً الأمر بالدفع، ثم تأتي المرحلة المحاسبية المتمثلة في دفع النفقة التي يتم تنفيذها من طرف المحاسب العمومي وهذا تطبيقاً لمبدأ الفصل. إن تقسيم عملية التنفيذ إلى قسمين يقوم على عدة أسس:

✓ على أساس مالي: يضمن تقسيم عملية التنفيذ وضوح ودقة العمليات المتعلقة بالنفقات والذي يسمح بتقسيم المراحل المختلفة للعملية؛

✓ على أساس قانوني: يسمح بتحديد الزمن الذي انطلقاً منه تكون الدولة قد قامت بالالتزام قانوني بالنفقة؛

✓ على أساس إداري: يسمح بتأسيس نوع من الفصل بين السلطات أثناء عمليات تنفيذ النفقات بإسناد مختلف المراحل إلى سلطات مختلفة.

#### أولاً: المرحلة الإدارية في تنفيذ النفقات العمومية

وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 15 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية "إتمام العمل القانوني المنشئ للدين على عاتق الخزينة العمومية"، وهذه تُنفذ من طرف سلطة إدارية تسمى الأمر بالصرف، وتحتوي هذه المرحلة على ثلاثة أنواع من العمليات ألا وهي:

## 1- الإلتزام بالنفقة:

يعد الإلتزام بالنفقة الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، ويمكن أن ننظر للإلتزام من جهتين مختلفتين: فمن جهة الإدارة يعتبر الإلتزام بالنفقة العمل الذي يؤدي إلى الرفع من قيمة النفقات العمومية، أما من وجهة نظر الدائن فإن الإلتزام بالنفقة يظهر بأنه وعد بحصوله على مستحقاته وبالتالي يعتبر كضمان لحقه. ويمكن تقسيم الإلتزام إلى قسمين:

**1-1 الإلتزام القانوني:** هو النشاط القانوني الذي بموجبه تم خلق الإلتزام الذي تقوم به الإدارة ويمكن للإلتزام القانوني أن ينشأ نتيجة لعمل إرادي أو غير إرادي للدولة.

أ- الإلتزام الإرادي: ناتج خصوصا عن:

- ✓ عقد: يتضمن صفقة عمومية للأشغال والتموين، شراء عقارات ومنقولات، الاقتراض، التأمينات.....
- ✓ تنظيم أو نظام قانوني: يتضمن الأجور والتعويضات.....
- ✓ قرار قضائي: يتضمن الفوائد والأضرار التي تتسبب فيها الإدارة.
- ✓ قرار انفرادي: مثل تعيين مستخدم أو منح إعانة.....

وعليه فالإلتزام يكون ناتجا عن عمل آخر إذ لا يمكن أن ينشأ من حد ذاته فمثلا تعيين مستخدم يهدف في الأساس إلى ضمان سير المصالح العمومية وليس الهدف منه هو دفع أجر المستخدم أي الإلتزام بنفقة المستخدم المعين.

ب- الإلتزام الغير إرادي: ناتج عن عمل خارج عن إرادة الإدارة مثال ذلك: الأضرار الناتجة عن حادث وقع بسبب سيارة إدارية تجعل بذلك الدولة مسؤولة عن الحادث دون أن تريد ذلك.

## 1-2 الإلتزام المحاسبي:

وهو تخصيص الاعتمادات المالية من أجل إنجاز نفقة معينة ناتجة عن التزام قانوني أو بعبارة أخرى هو التجسيد المادي للإلتزام القانوني.

والإلتزام المحاسبي عبارة عن إعداد بطاقة الإلتزام من طرف الأمر بالصرف وذلك في نسختين نسخة ترسل للمراقب المالي للتأشير والنسخة الثانية تبقى على مستوى مصالح الهيئة المنشئة للإلتزام.

وتقوم عملية الإلتزام بالنفقات على الوثيقة القاعدية المتمثلة في بطاقة الإلتزام التي يقوم بتحريها الأمر بالصرف المؤهل قانونا للقيام بذلك بالنسبة لكل عملية والمرفقة بالوثائق التي تثبت النفقة.

✓ **بالنسبة لنفقات التسيير:** في هذا المجال تكون بطاقة الإلتزام مرفقة بسندات الطلب، الفاتورة الشكلية التي تبين تفاصيل المقتنيات، الأشغال أو الخدمات المعنية وكذا الأسعار الوحدوية والمبالغ الإجمالية الموافقة؛ وفيما يخص نفقات المستخدمين يجب أن ترفق بطاقة الإلتزام بالحالات الأصلية ووثائق الدفع الخاصة بالأعوان المؤقتين وكذا الوثائق المتعلقة بمصاريف التنقل والمهمات.....

- ✓ بالنسبة لنفقات التجهيز: إن بطاقات الالتزام الخاصة بعمليات التجهيز ترفق بوثائق تتعلق بوضعية الأشغال ومختلف الفواتير المتعلقة باقتناء مستلزمات العمليات بالاستعانة بالمعلومات المذكورة في مواضيع الصفقات. ويتم تحديد شكل بطاقة الالتزام عن طريق قرار من وزير المالية وتتضمن بطاقة الالتزام المعلومات التالية:
- دمغة الجهة المنفذة للالتزام: الوزارة، المديرية، المصلحة؛
  - الرقم التسلسلي لبطاقة الالتزام، السنة؛
  - الأمر بالصرف وصفته؛
  - طبيعة النفقة؛
  - الباب، المادة، الفقرة؛
  - مبلغ عملية الالتزام؛
  - الرصيد القديم والرصيد الجديد؛
  - خانة خاصة بملاحظات المصلحة؛
  - خانة خاصة بوضع تأشيرة المراقب المالي.
- ويتم غلق عملية الالتزام بالنفقات حسب التواريخ التالية:
- بالنسبة لنفقات التسيير يتم غلق عمليات الالتزام في اليوم العاشر من شهر ديسمبر للسنة المعنية؛
  - يتم تمديد الأجل المذكور أعلاه إلى 20 ديسمبر بالنسبة للعمليات التالية:
- نفقات التجهيز والاستثمار؛
  - النفقات المنفذة من طرف وكلاء الدفع؛
  - النشاطات المتعلقة بالحياة المهنية للمستخدمين؛
  - أجور المستخدمين المؤقتين.

## 2- عملية التصفية:

نصت عليها المادة 20 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"

وبالتالي فإن التصفية هي العملية التي يتم من خلالها إثبات وتأكيد وقوع الدين على عاتق الدولة بتحديد المبلغ الدقيق نقدا أي تحويل الاعتمادات إلى طبيعة سائلة وذلك اعتمادا على الوثائق الإثباتية المتاحة لدى الأمر بالصرف الذي يقوم هو بنفسه بعملية التصفية أو يوكل العملية إلى عون موضوع تحت سلطته المباشرة.

ويُبرر الفصل بين عملية الالتزام بالنفقة وتصفيته بأن العديد من النفقات لا يمكن تحديد مبلغها الدقيق عند القيام بعملية الالتزام حيث يكفي الأمر بالصرف في المرحلة الأولى بتقدير المبلغ التقريبي لأن المبلغ الدقيق لا يمكن تحديده إلا بعد أداء الخدمة *les erice fait*.

وتتضمن تصفية النفقات العمومية في معظم الأحيان عمليتين:

## 1-2 إثبات أداء الخدمة **la constatation de service fait**

إن قاعدة أداء الخدمة تعني أن الدولة لا تقوم بالدفع المسبق بل تقوم بالدفع عندما يقوم الدائن بتنفيذ الخدمة التي تكون على عاتقه، فمثلا نجد أنه بالنسبة لمستخدمي الدولة يتم دفع مرتبه شهريا ولا يمكن أن يتم تسديد المرتب عند بداية الشهر، كما أن التاجر الذي قامت الدولة بالتعامل معه لا تقوم بتسديد المبلغ إلا بعد تمام عملية تسليم السلعة. وبالتالي فإن التأكد من أداء الخدمة يعني بالنسبة للدولة ضمان أن الخدمة تمت وأن السلع تم الحصول عليها وفق عملية الالتزام، ويتم إثبات أداء الخدمة من خلال وثائق الإثبات المتاحة. إلا أنه يمكن الخروج عن قاعدة أداء الخدمة بالنسبة لبعض النفقات والمتمثلة في:

✓ الإعانات وبعض التعويضات؛

✓ التسبيقات المقدمة إلى المستخدمين عندما يتعلق الأمر بمصاريف المهمة، وكذا التسبيقات التي تمنحها الدولة بالنسبة للصفقات العمومية حيث يتم دفع جزء من مبلغ الصفقة في شكل تسبيق قبل الانطلاق في عملية الأشغال؛

✓ الاشتراكات المختلفة التي تقوم بها الدولة مثل اشتراكات الإشهار أو الاشتراك في المجالات.

## 2-2 تحديد المبلغ الدقيق للدفع:

هذه العملية تعني الحساب الدقيق لمبلغ الدين الواقع على عاتق الدولة والتأكد من صحة استحقاقه أي أنه لم يسقط بدفع سابق أو عن طريق التقادم الرباعي.

## 3- الأمر بالصرف (الأمر بالدفع) **l'ordonnancement de la dépense**

يقوم الأمر بالصرف بإعطاء الأمر بالصرف والذي يوجهه إلى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع، ويتمثل الأمر بالدفع في وثيقة مكتوبة تسمى "الأمر بالدفع" أو "حوالة الدفع" حسب صفة وطبيعة الأمر بالصرف، فالأمر بالصرف الرئيسي يقوم بإصدار الأمر بالدفع **l'ordonnance de paiement** أما الأمر بالصرف الثانوي فيقوم بتحرير حوالة الدفع **mandat de paiement**.

إلا أنه في الكثير من الحالات يتم إجراء عملية التصفية والأمر بالدفع في آن واحد، ولكن أحيانا فإن العمليتان تُنفذان بصفة مستقلة؛ يتم إصدار الأمر بالدفع أو حوالة الدفع باسم الدائن المباشر للدولة ولمصلحته ويجب أن يجرى وفق التنظيم المعمول به ويتضمن المعلومات التالية:

- التطبيق الذي تمت فيه العملية؛

- الباب، المادة، الفقرة؛

- الوثائق الإثباتية المقدمة والمبررة للنفقة؛

- تحديد الدائن المباشر للدولة؛

- موضوع النفقة، تاريخ أو وقت أداء الخدمة؛

- تحديد مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف وكذا الرقم التسلسلي للحوالات أو أوامر الدفع وتاريخ تحريرها أو الإمضاء عليها؛

- تأشيرة المراقب المالي.

ونجد أن عملية الدفع المتعلقة بالنفقات العمومية قد نصت عليها المادة 21 من القانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية: "بعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية" ويعتبر هذا الإجراء آخر إجراء في المرحلة الإدارية المتعلقة بتنفيذ النفقات العمومية والذي يكون في حدود الاعتمادات المتوفرة. إلا أنه توجد بعض الأنواع من النفقات يتم دفعها دون الحاجة إلى إصدار أمر مسبق بالدفع كما سبق وأن أشرنا إلى ذلك عند مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

ويكون الأمر بالدفع في أربعة نسخ يتم الاحتفاظ بنسخة في الأرشيف أما النسخ الثلاثة الباقية فيتم إرسالها إلى الخزينة العمومية، ونجد أن الأمر بالصرف له عدة قيود في مجال الأمر بالدفع والمتمثلة في:

✓ **القيد المالي:** إذ لا يجب أن يتجاوز المبلغ الإجمالي للأوامر بالدفع المحررة خلال السنة مبلغ الاعتمادات الموضوعة تحت تصرف الأمر بالصرف خلال السنة المالية.

✓ **القيد الزمني:** ويعني أن عملية الأمر بالدفع تنتهي يوم 20 ديسمبر للسنة المالية، حيث أنه بعد هذا التاريخ لا يمكن الأمر بدفع النفقة حتى وإن تم الالتزام بها ويؤجل تنفيذ هذه العملية إلى السنة الموالية، وفي هذه الحالة يقوم الأمر بالصرف بتحرير وثيقة إدارية لإثبات عدم دفع النفقة.

**ثانيا: المرحلة المحاسبية للتنفيذ (الدفع) le paiement :**

وهي المرحلة الأخيرة لتنفيذ النفقات العمومية وتحتوي المرحلة المحاسبية على عملية واحدة ألا وهي عملية الدفع والتي يقوم بها المحاسب العمومي.

**1- مميزات المرحلة المحاسبية:**

تُعرف عملية الدفع على أنها وضع النقود في يد الدائنين والذي من خلاله تكون الدولة قد تخلصت من الالتزام (الدين) الواقع على عاتقها، ويتضمن الدفع عمليتين:

**1-1 عملية قانونية:** حيث أن المحاسب العمومي لا يعتبر عوناً بسيطاً للتنفيذ وهو غير تابع للأمر بالصرف وإنما هو مستقل عنه، ويتمثل العمل القانوني في قيام المحاسب العمومي بالرقابة على شرعية الأمر بالدفع وذلك قصد دفع مسؤوليته حيث يقوم المحاسب العمومي قبل قيامه بعملية الدفع بالتأكد من عدة عناصر تتمثل في:

✓ شرعية عملية تصفية النفقة؛

✓ توفر الاعتمادات اللازمة لإجراء العملية؛

✓ عدم سقوط حق الدائن بمرور الأجل وعدم وجود معارضة من قبل الغير؛

✓ التأكد من الطابع الإبرائي للدفع؛

✓ التأشير المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بهما.

**1-2 عملية مادية:** حيث أن المحاسب العمومي قبل قيامه بدفع المبلغ نقداً يتأكد من أن الدائن الذي يريد استيفاء حقه هو المذكور في الأمر بالدفع وبعد ذلك يقوم المحاسب العمومي بدفع المبلغ وهو عمل مادي.

**2- طرق التسديد:** يمكن للمحاسب العمومي أن يسوي النفقة العمومية بعدة طرق تتمثل في:

**1-2 الدفع نقدا:** حيث يتقدم الدائن أو ممثله القانوني إلى المحاسب العمومي الذي يطلب منه الوصل الخاص بالدفع ويقوم بتسليمه مبلغ الوصل نقدا.

**2-2 الدفع عن طريق سندات الخزينة:** تعتبر سندات الخزينة وسيلة تقترب من الدفع نقدا حيث أنه عند وصول الأجل يتقدم الدائن إلى الخزينة ليحصل على المبلغ نقدا، كما يمكنه تحويل السند إلى حسابه البنكي أو البريدي وتعتبر هذه الطريقة الأكثر استعمالا في مجال تسديد النفقات العمومية.

**2-3 المقاصة:** تُطبق المقاصة عندما تكون الدولة في وضع دائن ومدين في نفس الوقت في علاقتها مع شخص واحد، وهنا يقوم المحاسب العمومي بطرح حق الدائن العمومي من مبلغ الدين ويقوم بتسديد الفارق للدائن.

### 3- التسجيل المحاسبي لعملية تنفيذ النفقات:

إن التسجيل المحاسبي لعمليات النفقات يقوم بها المحاسب العمومي من خلال العودة للمخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على تسعة أصناف **classes** ، فبالنسبة للنفقات العمومية فهي متواجدة في الصنف التاسع من المخطط المحاسبي للدولة والتي تأخذ الشكل  $91 \times$  بالنسبة للعمليات العادية و  $93 \times$  بالنسبة لحسابات التخصيص الخاص. ويتم تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بنفقات ميزانية الدولة من خلال القاعدة التي تنص على أن حساب النفقة العمومية المنفذة يزداد من جهة المدين **débit** (ازدياد الإنفاق) ويقابله نقص في الحساب المالي المستعمل في التسوية (صك بنكي، الحساب الجاري المفتوح لدى بنك الجزائر، الحساب الجاري البريدي) وذلك وفقا لمبدأ القيد المزدوج الذي ينص على أن التسجيل المحاسبي لأية عملية يكون دوما باستعمال حسابين أحدهما دائن والآخر مدين، وقد فصل المخطط المحاسبي للدولة في العمليات كما يلي:

✓ **نفقات التسيير:** عند قيام أمين الخزينة الولائي بتسديد نفقة من نفقات التسيير يقوم باستعمال الحساب 910 وذلك من خلال جعله مدينا بقيمة مبلغ النفقة يقابله الحساب المالي الذي تمت من خلاله عملية التسوية في الصنف الخامس (الحسابات المالية) الذي يكون دائنا بنفس القيمة.

**مثال:** تسديد فاتورة خاصة بالهاتف لإحدى مصالح الدولة بمبلغ 200.000 دج عن طريق الحساب الجاري البريدي، يقوم أمين خزينة الولاية بتسجيل العملية كما يلي:

D	910	C
200.000		

D	541	C
		200.000

ويتم تسجيل جميع نفقات التسيير بنفس الطريقة.

✓ **نفقات التجهيز:** بالنسبة لنفقات التجهيز العمومي للدولة يتم استعمال الحساب 911 الذي يحمل عنوان نفقات التجهيز للدولة الذي يكون مدين يقابله استعمال أحد الحسابات المالية الذي يكون دائنا، ويتم التسجيل كما يلي:

D	911	C

D	5xx	C
		x

✓ أما فيما يخص حسابات التخصيص الخاص يتم استخدام الحسابات التي تأخذ الشكل  $93 \times$  .  
✓ وفيما يخص نفقات الدين العمومي ( الفوائد ) تتحملها ميزانية الدولة للتسيير وبالتالي يتم استعمال الحساب 910 الخاص بميزانية التسيير، يقابله استعمال الحساب البنكي الجاري 530 لدى بنك الجزائر أما على مستوى أمين خزينة الولاية يتم التنفيذ المؤقت للنفقة في الحساب 474.2061 الذي يحمل عنوان نفقات الفوائد المتعلقة بالدين العمومي.

### المبحث الثالث: إصلاح النظام المحاسبي والميزاني بالجزائر

لقد عرفت الجزائر منذ مطلع التسعينات جُملة من الإصلاحات التي مست مختلف الأصعدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، من ضمنها محاولة إصلاح النظام الميزاني والمحاسبي للدولة من خلال ما يُعرف بمشروع "عصرنة الأنظمة الميزانية".

فلقد جاء هذا المشروع من أجل مواكبة المتطلبات الجديدة التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية سواء للقطاع العام أو الخاص وذلك وفقا للمعايير الدولية المعتمدة.

إلى جانب هذه الحتمية، فإن الملاحظ على أرض الواقع هو عجز الإطار المحاسبي الحالي على إعطاء الوصف الشامل لاستعمال المال العام، فالمعلومات المقدمة من طرف المحاسبة العامة للخرينة لا تُمكن من تبني فكرة المحاسبة التحليلية بالتحكم والتحليل الدقيق لكل الموارد والتكاليف الواقعة على عاتق الدولة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الإطار المحاسبي الحالي لا يساير مبادئ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الأمر الذي يحد من فعاليته كأداة للمقارنة من طرف مختلف الهيئات الوطنية والدولية.

وعليه تم الشروع في وضع مخطط محاسبي جديد منذ منتصف التسعينات لكنه عرف تعثرا بسبب العديد من المعوقات والمتطلبات التي فرضتها المستجدات الجديدة في مجال المحاسبة.

بناءً على ما سبق سنبرز في هذا المبحث نقائص مدونة حسابات الخزينة والإصلاحات المقترحة بشأن الإطار المحاسبي الحالي.

### المطلب الأول: نقائص مدونة حسابات الخزينة NCT

يعود التفكير في إيجاد إطار محاسبي جديد للعمليات المالية التي تقوم بها الدولة إلى عدة أسباب أهمها:

أولاً: محدودية الإطار المحاسبي الحالي - مدونة حسابات الخزينة -<sup>1</sup>

<sup>1</sup> DGC, communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'état, décembre 2002, p02.

يخضع التقييد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالأموال العمومية - من حيث جوانبه التقنية- إلى مدونة حسابات الخزينة الصادرة في التعليمات العامة لوزارة المالية سنة 1967، التي خضعت لعدة تعديلات من أجل تكيفها مع التغيرات الاقتصادية وكذا المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة.

وبالرغم من التعديلات بقي الإطار المحاسبي للدولة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به، نظرا لعدة نقائص نذكر منها:

#### 1- قصور المدونة على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:

حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مُهملة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي extra-comptable من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها؛ وأحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى المؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها ومنحنى تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي.

#### 2- جمود ترقيم حسابات المدونة:

إن ترقيم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على الترميز الخطي أثر سلبي على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة، إلى جانب هذا فإن عناوين الحسابات تتميز في كثير من الأحيان بعدم دقتها وعدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي.

#### 3- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي:

فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز في أغلب الأحيان لا تتم في الآجال المناسبة، مما يسبب تأخرا في حصر المعلومات واتخاذ القرارات، وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة ترشيد النفقات العمومية وكذا التسيير العصري للمالية العمومية.

#### 4- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية:

إن مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها، ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يُصعب من عملية التحليل والمقارنة إلى جانب تميز هذه الوثائق بطابعها الجزئي والتقليدي، حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لاسيما في مجال معرفة ذمة الدولة.

إلى جانب هذه النقائص، فإن النظام المحاسبي الحالي يعرف<sup>1</sup>:

- ✓ غياب الحسابات المماثلة لحساب الاستغلال والميزانية الموجودة في المحاسبة الخاصة؛
- ✓ ازدواجية السلطة السلمية الممارسة على قابض الضرائب؛
- ✓ عدم وضوح صلاحيات العون المحاسب المركزي للـ ACCT.

### ثانيا: ضرورة الاستجابة للمستجدات والمعايير الدولية

مع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، أصبح على الدولة التعامل كعون اقتصادي يلتزم بكل القواعد والآليات التي تحكم الأعوان الأخرى، لتخضع بذلك إلى قانون العرض والطلب، القانون التجاري..... إلخ؛ فالتكيف مع هذه المتغيرات الجديدة، فرض على الدولة تغيير نظامها المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية، وهو ما لا توفره مدونة الحسابات الحالية لقصورها على إعطاء نظرة متكاملة على وضعية ذمة الدولة وتطورها.

إلى جانب ذلك، فإن دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية مثل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، وضعها أمام حتمية الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية التي تعمل على إيجاد لغة موحدة تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول، وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أهم وسائل المقارنة الدولية.

فأمام كل هذه الضروريات من جهة وكذا الدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة العمومية في توفير نظام إعلامي فعال يكون مصدراً لاتخاذ القرارات في تسيير الأموال العمومية، من جهة ثانية برزت ضرورة إصلاح محاسبة الدولة التي أصبحت أحد أولويات برنامج وزارة المالية، فالهدف من إصلاح الإطار المحاسبي للدولة ترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية، وإعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدولة وذلك من خلال:

- ✓ توفير المعلومات الدقيقة التي يمكن الاعتماد عليها للتحكم في مجموع نشاطات الدولة؛
- ✓ وضع أداة فعالة لمراقبة كيفية استعمال المال العام؛
- ✓ توفير الوثائق والمعلومات والتحليل في الآجال المناسبة لأصحاب القرار؛
- ✓ معرفة ذمة الدولة من خلال مركباتها؛
- ✓ تحديد تكاليف الخدمات التي تقدمها الدولة؛
- ✓ تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية نشاط الإدارة؛
- ✓ تقديم المعلومات التي تسمح بالقيام بعملية المقارنة الوطنية والدولية.

<sup>1</sup> بن أشفون، محاضرات في المحاسبة العمومية، المدرسة الوطنية للإدارة، الموسم الدراسي 2003/2004.

## المطلب الثاني: إصلاح 1995: المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي

نظر للنقائص السالفة الذكر والتي عانى منها الإطار المحاسبي الحالي وكذا عدم مسابته لمختلف المتغيرات على الساحتين الاقتصادية والاجتماعية وضعت وزارة المالية خطة عمل لإصلاح وعصرنة المحاسبة العمومية شملت ما يلي:

أولاً: تصور مشروع إصلاح محاسبة الدولة:

والذي شمل مرحلتين<sup>1</sup>:

### 1- تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي الجديد:

تعمل هذه المرحلة على تحديد معالم مشروع المخطط وفق فكرة أساسية ألا وهي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، ومن أجل تجسيد ذلك تبني فريق العمل الخطوات التالية:

- ✓ جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية؛
- ✓ وضع تقارير تشخيصية للأنظمة المحاسبية المعمول بها حالياً من طرف مختلف المصالح الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وفي هذا الصدد فقد تم إعداد تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي ل: الإدارات المركزية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الميزانية الملحقمة للبريد والمواصلات، المرافق أو الهياكل الصحية، الجماعات المحلية، وبناء على هذه التقارير تم إعداد وثيقة ملخصة لنظام المحاسبة العمومية حسب القطاعات.
- ✓ عقد علاقات وتبادل الخبرات: حيث قامت الوزارة بالاتصال ممثلة في المديرية العامة للمحاسبة العمومية DGCP بوزارة المالية والصناعة الفرنسية منذ 1995 من أجل الاستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال، حيث شارك فوج عمل تقني في عدة ورشات مع الخبراء الفرنسيين؛
- ✓ تحديد محاور مشروع الإصلاح: اعتماداً على الوثائق والتقارير التشخيصية وكذا تبادل المعلومات والإطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال الإصلاحات المحاسبية، لاسيما الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي الوطني PCN، المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية PCE لسنة 1970 و 1995 وكذا مخططها العام لسنة 1982 تم تحديد الخطوط الكبرى لإصلاح محاسبة الدولة، التي كانت موضوع تقرير رُفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة والإثراء؛
- ✓ إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجلس الحكومة: بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول:
  - تذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها؛
  - إبراز نقائص مدونة حسابات النتائج الحالية؛
  - تقديم مشروع الإطار المحاسبي الجديد من خلال المبادئ المحاسبية والاختيارات التقنية المتعلقة به.

<sup>1</sup> DGC,op cit,p7.

ليتم بعد ذلك إرسال هذا الملف إلى مختلف مصالح وهيكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات، والتي على أساسها تم إعداد التقرير النهائي الذي قُدم لمجلس الحكومة؛ هذا الأخير صادق على محتوى المشروع في 23 أفريل 1997 وأوصى بالشروع في إنجازه ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.

✓ عقد مداولات موسعة ومفتوحة على مختلف الوزارات والهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية:

- التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها؛
- العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة.

وقد كانت هذه المداولات موضوع لثلاث (03) جلسات عمل شارك فيها ممثلو مختلف الهياكل بأرائهم وملاحظاتهم حول محتوى مشروع الإصلاح لاسيما في جوانبه التقنية والمحاسبية.

## 2- الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي:

لقد أعطت نتيجة المناقشات حول إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية الضوء الأخضر لفريق العمل من أجل الانطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية، لذا برجت مجموعة من الأعمال ضمت:

- ✓ تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها.
  - ✓ إعداد الجداول المرفقة Tableaux de correspondance حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE الحساب المرافق له.
  - ✓ إعداد مشروع التعليمات التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يتضمن: الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط، إلى جانب التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.
- وقد صادف عملية تحضير هذا المشروع عدة صعوبات على مستوى:

- **كيفية اختيار مدونة الحسابات:** إن تحضير الميزانية العامة للدولة ومتابعة تنفيذها يتم بواسطة مدونة ميزانية تعتمد على تقسيم إداري يرجح المعايير العضوية والوظيفية ( أي استعمال إعمادات)، بينما ترجح المدونة المحاسبية التقسيم حسب طبيعة النفقات، أمام هذه الازدواجية، كان يجب اتخاذ ثلاث إجراءات بغرض صياغة إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية وهي:

- التخلي عن مدونة الميزانية الحالية وتبني مدونة محاسبة وحيدة؛
- إدماج مدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية؛

- متابعة تنفيذ الميزانية حسب المدونة الميزانية بواسطة محاسبة موازية ثانية على مستوى الخزينة مع تبني نظام موافق يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور ذمة الدولة ووفقا للمدونة المحاسبية للإيرادات والنفقات المسجلة للحسابات الميزانية.

- المعالجة المحاسبية ل:

- الاستثمارات؛

- **حقوق الدولة وديونها:** إن التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة وديونها لا يطرح مُشكلاً محاسبياً بقدر ما يتعلق الأمر بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه هذا التسجيل، أي متى تأخذ هذه الديون بعين الاعتبار: هل عند الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو التأشير بالنسبة للديون أو عند التثبيت، التصفية أو التحصيل بالنسبة لحقوق الدولة؟؛ ويطرح هذا المشكل نفسه بحدة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي للدولة خاصة فكرة الحقوق المثبتة.

ثانياً: اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع، ليمت ذلك في مرحلتين<sup>1</sup>:

**1- اختبار مشروع PCE على مستوى ستة ولايات**

فقد شُرع منذ 09 جويلية 2000 في اختبار الحسابات الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لستة (06) ولايات أخذت كعينة للاختبار هي: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميلة. وقد سمح هذا الاختبار ب:

- تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها مشروع المخطط المحاسبي للدولة والجداول المرفقة، حيث تم:

- فتح حسابات جديدة؛

- تقسيم الحسابات المتعلقة ب 910.31/32/33؛

- إعداد وثيقة TR6 وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليمت التأكد من صحتها عن طريق اختبار

عملية التركيز على مستوى العون المحاسب المركزي للخزينة ACCT.

وتجدر الإشارة هنا، أنه من خلال هذه المرحلة تم تسجيل عدم التحكم في التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة للدولة من طرف قباضات الضرائب، الجمارك، وأملاك الدولة.

**2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني:**

<sup>1</sup> DGC, op cit, p5.

بعد اختبار مشروع المخطط المحاسبي لمدة سنة على مستوى الولايات الستة، تم توسيع مجال الاختبار ليشمل كل ولايات الوطن من أجل:

- ✓ اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل والدفع وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- ✓ إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد PCE؛
- ✓ تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق المحاسبية TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط المحاسبي للدولة. ومن أجل إنجاح هذه المرحلة، تم تجنيد جهاز تنظيمي يضمن تسهيل مراقبة وتنسيق عمليات الاختبار، يشمل:
- ✓ لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة؛
- ✓ لجنة جهوية على مستوى المديريات الجهوية للخزينة؛
- ✓ خلية متابعة على مستوى كل خزينة ولائية.

وما يجب التنويه له، أن هذه المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبين NCT/PCE إلى جانب ذلك فقد أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف خالاي المتابعة على تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الخزائن الولائية، إذ جرى الاختبار في أحسن الشروط، لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولاسيما قباضات الضرائب، نظراً ل:

- ✓ صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛
- ✓ عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيداً في مسك الحسابات؛

✓ انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلاً من اختبار قواعد PCE.

**ثالثاً: عيوب إصلاح 1995 المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي**

الملاحظ من خلال مشروع هذا الإصلاح أن مختلف محاولات الانتقال إلى محاسبة النشاط Comptabilité d'exercice اقتصرت فقط على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة للذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لا سيما تلك المتعلقة بالموازنة.

فالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي لسنة 2002 سمحت بإعادة تصنيف العمليات وفق محاسبة النشاط من دون أن يتم توفير المعلومات اللازمة للتقيد المحاسبي وفق المبادئ الجديدة لا سيما فيما يخص برامج الإعلام الآلي وهو الأمر الذي فرض ازدواجية في عملية رقب المعلومات المحاسبية، والتي أصبحت عائقاً ومصدراً للاختلاف والتباين بين محاسبات مختلف المراكز المحاسبية.

إن هذه الوضعية عجلت بالتخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002 لاسيما بعدما ثبت عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم تبنيها على المستوى الدولي، ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد على ضوء مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

**المطلب الثالث: إصلاح 2006: إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام**  
تعد المحاسبة العمومية أداة تنفيذ الميزانية العامة للدولة لعملية تنفيذ النفقات العمومية تتم وفق الاعتمادات المفتوحة في قانون المالية، وعليه فإن أي عملية إصلاح للمحاسبة العمومية ترتبط بصفة آلية مع الجانب الميزانياتي وهو ما تم اعتماده في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

#### أولاً: الإطار العام لمشروع الإصلاح

##### 1- مشروع عصرنه أنظمة الميزانية- الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة وضرورية للإصلاح المحاسبي

فقد تم البدء في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية ( ممثلة في المديرية العامة للميزانية ) عقداً مع مكتب استشارات كندي يدعى CRC SOGEMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي ( crédit N° 7047-AL ).  
لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسيين هما:

✓ **الجوانب المتعلقة بالميزانية:** يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في أربع (04) مقومات:

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات\*؛
- تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة؛
- تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية؛
- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- إدراج نظام محاسبة الذمة.

✓ **الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات:** وقد اشتمل هذا المحور على:

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛
- إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني؛
- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.

ويعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانياتية أكبر الورشات التي تعمل عليها هياكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA بإنجاز الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق

\* وهو ما تم في قانون المالية لسنة 2017، حيث تم تقدير النفقات وتوقع الإيرادات لمدة ثلاث سنوات ( 2017، 2018، 2019 ).

بتحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي " حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية" SIGBUD.

أما الجانب المتعلق بإعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليتقرر بعد ذلك إعداد أول ميزانية برنامج سنة 2010؛ لكن ونظرا لعدة معوقات ونقائص فإن هذه الميزانية تأخرت إلى سنة 2017، ومع ذلك لم يتم توقع الإيرادات والنفقات على المستوى اللامركزي لثلاث سنوات.

أما فيما يتعلق بالجانب المتمثل في " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP-ADTETEF حيث تم إبرام العقد سنة 2006، ليتم الشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

## 2- مشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الإطار العملي لإصلاح المحاسبة العمومية

يعد هذا المشروع جزءاً من مشروع عصنة أنظمة الميزانية المتعلقة بالجوانب الميزانية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، وهذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات.

فقد تم الشروع في إنجاز هذا المشروع سنة 2007، حيث قام مكتب الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية (شبكة المحاسبين العموميين، هيكلية الخزينة العمومية...) وكذا التقنية (مدونة حسابات الخزينة)، إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2006 وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS، حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:

- ✓ وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
- ✓ الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- ✓ إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
- ✓ تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.

ثانيا: المخطط المحاسبي الجديد للدولة - استجابة جديدة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

## 1- التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد

خلصت أعمال مكتب الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF إلى إعداد مجموعة من التقارير والدراسات التي وضعت الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة الذي تم تصوره على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة تُدرج في مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما يسمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أي لحظة، وقد ضمت هذه التقارير<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> GIP-ADTETEF, Recueil du Plan comptable de l'Etat, janvier 2008, p4.

- ✓ مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع الواقع المحاسبي الجزائري؛
- ✓ مشروع لهيكل حسابات الدولة؛
- ✓ مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛
- ✓ مخطط الكتابات المحاسبية.

## 2- مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

انطلاقاً من المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة تم تبني استراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك من خلال:

✓ **المرحلة الانتقالية:** وتمحورت أساساً حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي يسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT، واستناداً لهذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة، وتتميز هذه الجداول باقتصرها على العمليات المتعلقة بحاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعلياً.

وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية، تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات والتي يتم إرسالها من قبل المديرية العامة للأموال الوطنية وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية" يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يُعرف بجزأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

✓ **المرحلة النهائية:** ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 17 IPSAS المتعلق بالاستثمارات؛

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تملية الإجراءات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي 23 IPSAS المتعلق بالإيرادات السيادية؛

- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

ترتبط عملية الإصلاح المحاسبي ارتباطاً وثيقاً بالإصلاح الميزاني وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولاً وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح

بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام بها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية.

### ثالثا: أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد

قطع إعداد مشروع الإطار المحاسبي الجديد شوطا كبيرا على مستوى عملية التصور حيث تم الانتهاء من إعداد مختلف الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات، مخطط الكتابات المحاسبية، جداول المرفقات ..... إلى جانب تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية، لكن وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه العديد من التحديات أهمها:

✓ غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛

✓ غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي ولعل الأمر يرجع إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة وهو ما يجعل نطاق سلطاتها وصلاحياتها محدوداً بالنظر للسلطات التي يتطلبها المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك؛ وعليه فإن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في عملية الإصلاح على كل المديريات العامة لوزارة المالية كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات المنفقة؛

✓ تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية والذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة<sup>1</sup>؛

✓ مشكل مقاومة التغيير، والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما وأنه يشكل تغييراً جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة.

<sup>1</sup> GIP-ADETEF, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat, septembre 2007, p21.

#### خلاصة الفصل الرابع:

لقد أعطيت للرقابة المالية في الجزائر أهمية بالغة، فزيادة على الشرعية الدستورية التي حظيت بها عبر مختلف الدساتير وآخرها دستور 2016 ( المواد 134، 98، 152، 153، 154 ) ، زودها المشرع الجزائري بمجموعة نصوص قانونية وتنظيمية تهدف إلى تطبيق استراتيجيات نظام المالية العمومية.

فيضمن كلاً من المراقب المالي، المحاسب العمومي، لجنة الصفقات العمومية عملية الرقابة القبلية للنفقات العمومية، التي هي في أساسها رقابة وقائية تهدف إلى ضمان المشروعية ودقة الحسابات، فيتولى المراقب المالي مراقبة الميزانية العامة للدولة أو الحسابات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة، وميزانية الولايات ومخططات التنمية البلدية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري إضافة إلى ميزانية السلطات العمومية، في حين يتولى المحاسب العمومي تنفيذ الميزانية والعمليات المالية في شقها المحاسبي، حيث يختص بمرحلة الدفع التي تمثل الإجراء الذي بموجبه تتحرر الدولة من أعبائها، بحيث يقوم بالرقابة الآنية أثناء تنفيذ النفقة العمومية، وباعتبار الصفقات العمومية تتعلق بمبالغ معتبرة؛ فإنه من الطبيعي أن تكون الرقابة عليها أشد، ولهذا تم تأسيس لجنة أو لجان لمراقبة الصفقات العمومية، وهي موزعة على أربعة مستويات؛ بلدية، ولائية، وزارية ووطنية؛ ونظراً لمحدودية الرقابة القبلية نتيجة الدور المحدود الذي تلعبه، فهي تنظر في مدى مطابقة النفقات العمومية للنصوص والتنظيمات القانونية والاعتمادات المرصودة لها في الميزانية ولا تنظر في مدى ملائمة النفقة، فملائمة النفقة تلعب دور مهم في سياسة ترشيد الإنفاق العام.

ويمثل مجلس المحاسبة هيئة رقابة بعدية تتولى الرقابة على الأموال العمومية، فهو هيئة رقابية وقضائية في آن واحد؛ لأنه يمكنه أن يقر عقوبات عند ثبوت وجود مخالفات، ويمكن لمجلس المحاسبة أن يمارس رقابته على ميزانية الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري والمنظمات الخاضعة للتسيير الإداري، وقواعد المحاسبة العمومية، وتعد الرقابة البرلمانية ضرورة لازمة لتحقيق التوازن بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، وتتولى السلطة التشريعية القيام

بالرقابة البرلمانية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة، وتباشر هذه الصلاحية بطرق مختلفة، فقد تتم الرقابة مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي عن طريق آليات الرقابة على تنفيذ الميزانية (قانون تسوية الميزانية)، ورغم أهمية الرقابة البرلمانية لكن لم تقم بالدور المنوط بها على أكمل وجه، فقانون تسوية الميزانية لا تتم مناقشته في سنته، كما أن التسيير الذي يقوم به الآمرون بالصرف خاضع لرقابة وفحص المفتشية العامة للمالية والتي تعتبر هيئة رقابة خاضعة لوصاية وزارة المالية، ويخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية كل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتعاونيات الفلاحية العمومية.

إن عملية التنفيذ الخاصة بالميزانية العامة هي المرحلة التي تلي مرحلة المصادقة على الميزانية من طرف السلطة التشريعية، وعملية تنفيذ النفقات تقوم على تدخل نوعين من الأعوان ألا وهما: الآمرون بالصرف من جهة، والمحاسبون العموميون من جهة أخرى كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ.

وتقوم عملية التنفيذ الخاصة بنفقات الميزانية العامة للدولة على مبدأ أساسي ألا وهو مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، حيث أن نشاطات الأمر بالصرف تتعلق بنشاطات إدارية محضة تتمثل في اتخاذ القرارات الخاصة بتنفيذ العمليات المالية للدولة - الإيرادات والنفقات - أما المحاسب العمومي فعمله محاسبي محض ذو طبيعة مادية يتجسد في تطبيق قرارات الأمر بالصرف.

هذا وقد عرفت الجزائر منذ مطلع التسعينات جملة من الإصلاحات التي مست مختلف الأصعدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، من ضمنها محاولة إصلاح النظام الميزاني والمحاسبي للدولة من خلال ما يعرف بمشروع "عصرنة الأنظمة الميزانية".

فلقد جاء هذا المشروع من أجل مواكبة المتطلبات الجديدة التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية سواء للقطاع العام أو الخاص وذلك وفقا للمعايير الدولية المعتمدة.

إلى جانب هذه الحتمية، فإن الملاحظ على أرض الواقع هو عجز الإطار المحاسبي الحالي على إعطاء الوصف الشامل لاستعمال المال العام، فالمعلومات المقدمة من طرف المحاسبة العامة للخزينة لا تمكن من تبني فكرة المحاسبة التحليلية بالتحكم والتحليل الدقيق لكل الموارد والتكاليف الواقعة على عاتق الدولة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الإطار المحاسبي الحالي لا يساير مبادئ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الأمر الذي يحد من فعاليته كأداة للمقارنة من طرف مختلف الهيئات الوطنية والدولية.

أن مختلف محاولات الانتقال إلى محاسبة النشاط التي شهدتها مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي سنة 1995 اقتصر على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة فلم يتعدى هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة للذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لاسيما تلك المتعلقة بالموازنة.

وأمام هذه الوضعية التي عجلت بالتخلي عن مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2002 لاسيما بعدما ثبت عدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم تبنيها على المستوى الدولي، ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد

على ضوء مشروع عصرنة أنظمة الميزانية، حيث تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية ( ممثلة في المديرية العامة للميزانية ) عقدا مع مكتب استشارات كندي يدعى CRC SOGEMA من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي ( crédit N° 7047-AL )، لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسيين هما الجوانب المتعلقة بالميزانية، والجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات.

### تمهيد:

تستهدف الدراسة عن أداء إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر إعطاء تقييم شامل ومتكامل لأداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر في الفترة 2012-2014، وذلك استنادا إلى تحليل قائم على المؤشرات بصفة خاصة للعناصر الرئيسية الستة لأداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة التي تم تحديدها في إطار قياس الأداء لبرنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية، بهدف التحليل الذي يبرز بصفة خاصة الاعتماد المتبادل فيما بين مختلف الأبعاد، أي مدى احتمال أن يؤثر سوء الأداء في واحد من الأبعاد الرئيسية على أداء نظام إدارة الشؤون المالية العامة فيما يتعلق بالأبعاد الأخرى مع التركيز على التدقيق والمراجعة الخارجية (مجلس المحاسبة).

هذا وتتميز الميزانية العامة في الجزائر بموارد متأتية أساسا من العائدات البترولية التي تمثل حصة معتبرة من الموارد الميزانياتية؛ إن هذه التبعية لسعر برمبل النفط إنما توضح هشاشة التوازن الميزانياتي لكون تذبذب سعر البترول في السوق العالمية أمر غير متوقع، فالموارد العادية غير قادرة على تغطية النفقات العمومية رغم نموها الدائم فهي تغطي في أحسن الحالات ما نسبته 32% إلى 35% من النفقات العمومية.

وأمام ندرة الموارد وزيادة الأعباء الميزانية من نفقات للتسيير والتجهيز ونفقات غير متوقعة، تفاقم العجز الميزانياتي، والمقارنة بين النتيجة المحققة والتقديرات تبرز ذلك، والسبب في ذلك يرجع لاستخدام أقل نجاعة لاعتمادات الدفع في مجال التجهيز والذي يقترن إلى حد ما بعجز في نضج بعض المشاريع المخطط لها ونقص القدرات الوطنية للإنجاز وهو ما أشار إليه مجلس المحاسبة في العديد من التقارير لاسيما في سنوات الدراسة 2012-2014.

### المبحث الأول: سياق عملية إعداد الدراسة

تستهدف هذه الدراسة عرض صورة كاملة ومتجانسة عن أداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة، شاملة مدى تأثير نظام إدارة الشؤون المالية العامة على تحقيق نواتج مجمل انضباط المالية، والتخصيص والتوزيع الاستراتيجي للموارد، وكفاءة تقديم الخدمات في الفترة 2012-2014 في الجزائر.

ويسمح عرض سياق عملية إعداد الدراسة بفهم وتوضيح الهدف من الدراسة، خطوات إعداد الدراسة، منهجية إعداد الدراسة بالإضافة إلى نطاق التقييم، وقبل استعراض الخطوات السابقة الذكر ينبغي إعطاء صور عامة حول الجزائر.

### المطلب الأول: معطيات عامة حول الجزائر

#### أولاً: معطيات عامة

تعتبر الجزائر أكبر بلد إفريقي وعربي من حيث المساحة حيث تقدر مساحتها بـ 2.381.741 كيلو متر مربع والعاشر عالمياً، والإسم الرسمي للجزائر هو الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وبالتالي فهي بلد يميزه الحكم الديمقراطي، وتقع الجزائر شمال غرب القارة الإفريقية تطل شمالاً على البحر الأبيض المتوسط ويحدها من الشرق تونس وليبيا ومن الجنوب مالي والنيجر ومن الغرب المغرب والصحراء الغربية وموريتانيا.

الجزائر عضو مؤسس في اتحاد المغرب العربي وعضو في جامعة الدول العربية والاتحاد الإفريقي ومنظمة الأمم المتحدة والأوبك والعديد من المؤسسات الدولية والإقليمية.

ووفق الدستور الجزائري لسنة 2016 فإن الدين الرسمي للدولة الجزائرية هو الإسلام واللغتان الرسميتان هما اللغة العربية واللغة الأمازيغية.

ويشهد عدد السكان في الجزائر نمو طبيعي يقدر بـ 2,15% سنوياً، وتتميز تركيبة السكان بتواصل الارتفاع في نسبة السكان الذين تقل أعمارهم عن 5 سنوات والتي انتقلت من 11,4% إلى 11,6% ما بين 2013 و2014، وعرفت كذلك نسبة فئة السكان الذين تقل أعمارهم عن 15 سنة ارتفاعاً، حيث انتقلت من 28,1% إلى 28,4% خلال نفس الفترة<sup>1</sup>.

فيما واصلت نسبة الفئة السكانية في سن النشاط الاقتصادي (15-59 سنة) انخفاضها حيث تراجعت من 64,0% إلى 63,6% في الفترة ما بين 2012 و2013، لتبلغ 63,1% في سنة 2014، في حين واصلت نسبة الفئة التي تتجاوز أعمارها 60 سنة ارتفاعها حيث انتقلت من 8,3% إلى 8,5% ما بين سنتي 2013 و2014 أي ما يعادل 3.334.000 نسمة<sup>2</sup>.

والجدول الآتي يظهر مؤشرات تطور سكان الجزائر في الفترة 2012-2014

<sup>1</sup> ديمغرافيا الجزائر 2014، التقرير السنوي للديوان الوطني للإحصائيات، الجزائر، 2014، ص 01.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 01.

الجدول رقم 33 : يوضح تطور سكان الجزائر في الفترة 2012-2014

السنة	2012	2013	2014
عدد السكان (نسمة)	37.495.000	38.297.000	39.114.000
النمو الطبيعي (نسمة)	808.000	795.000	840.000
معدل النمو الطبيعي (%)	2,16	2,07	2,15

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الديوان الوطني للإحصائيات.

ثانيا: الوضعية الاقتصادية للجزائر خلال الفترة 2012-2014

1- سنة 2012<sup>1</sup>:

عرف النشاط الاقتصادي انتعاشا في سنة 2012 مدفوعا بزيادة الطلب، خاصة على الاستثمار، ونمو اقتصادي للقطاعات خارج المحروقات، موزع بشكل جيد نسبيا، وقدر النمو الحقيقي السنوي لإجمالي الناتج الداخلي بنسبة 3,3%، أي بارتفاع قدره 0.5 نقطة، وقدر نمو إجمالي الناتج الداخلي خارج المحروقات بنسبة 7,1%، أي بارتفاع قدره نقطة واحدة؛ لكن وأخذا بعين الاعتبار النمو الديمغرافي المقدر ب 2,16% في 2012، لم يرتفع إجمالي الناتج الداخلي للفرد سوى ب 1,14%.

تسارع معدل التضخم المقاس بمؤشر الأسعار عند الاستهلاك في سنة 2012 حيث بلغ 8,89%، وهو أعلى معدل خلال العشرية، وعرفت أسعار الإنتاج الصناعي نفس الميل المتصاعد، بوتيرة أقل من 3,0% للقطاع العام والخاص.

2- سنة 2013<sup>2</sup>:

عرف النشاط الاقتصادي تباطؤا في سنة 2013 ويرجع هذا إلى تردد نمو الطلب الإجمالي وانخفاض إنتاج المحروقات، ولم يفق نمو حجم إجمالي الناتج الداخلي حدود 2,8%، أي في تراجع ب 0.5 نقطة بينما بقي نمو حجم إجمالي الناتج الداخلي خارج المحروقات مستقرا عند 7,1%، وأخذا بعين الاعتبار النمو الديمغرافي المقدر ب 2,07%، ارتفع إجمالي الناتج الداخلي للفرد ب 0.73%.

انخفض معدل التضخم المقاس بمؤشر الأسعار عند الاستهلاك في سنة 2013 حيث بلغ 3,26%، والسبب في ذلك انخفاض أسعار الإنتاج الصناعي ب 0,2% للقطاع العام و 2,6% للقطاع الخاص.

3- سنة 2014<sup>3</sup>:

شهد النشاط الاقتصادي في سنة 2014 انتعاشا وذلك بفضل توسع الطلب النهائي، والأداء الجيد لقطاعي البناء والخدمات في السوق، وقدر الناتج الداخلي ب 17205,1 مليار دينار، وقدر نمو حجم الناتج الداخلي الخام ب

<sup>1</sup> النشاط الاقتصادي، التقرير السنوي 2012، بنك الجزائر، الجزائر، 2012، ص33.

<sup>2</sup> النشاط الاقتصادي، التقرير السنوي 2013، بنك الجزائر، الجزائر، 2013، ص25.

<sup>3</sup> النشاط الاقتصادي، التقرير السنوي 2014، الجزائر، 2014، ص21.

3,8% ، أي ارتفع بنقطة واحدة، فيما انخفض نمو حجم إجمالي الناتج الداخلي خارج المحروقات إلى 5,6% أي تراجع ب 1,5 نقطة مقارنة بسنة 2013.

إذا أخذنا بعين الاعتبار النمو الديمغرافي المقدر ب 2,15% سنة 2014، نجد أن الناتج الداخلي للفرد ارتفع بنسبة 1,65%، وسجل معدل التضخم مستوى منخفض يقارب المستوى المسجل في 2013، حيث استقر عند نسبة 3,8% مقاسا بمؤشر الأسعار عند الاستهلاك، كما عرفت أسعار الإنتاج الصناعي للقطاع العام ارتفاع ب 0.8 نقطة مئوية لتبلغ 1,0%.

واستقر معدل البطالة في سنة 2014 عند 1.12 مليون، أي 9,8% من القوى العاملة، وهي نفس النسبة المسجلة في 2013، في حين سجلت نسبة البطالة في 2012 11,0%.

#### المطلب الثاني: منهجية الدراسة

يضم منهج إعداد الدراسة مجموعة من الخطوات تشمل ما يلي:

#### أولاً: التخطيط لعملية الدراسة

تم التخطيط لعملية إعداد الدراسة بعد الاتصال بمختلف الجهات التي لها علاقة بمسألة ترشيد النفقات العمومية، من حيث تأثيرها على هاته الأخيرة، وعلاقتها بالجوانب التي تقيسها مؤشرات الأداء المستخدمة في الدراسة. هذا وقد شملت الجهات المعنية بالدراسة:

✓ الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة والمديرية العامة للمحاسبة باعتبارهما المخولتان بمشروع إعداد قانون تسوية الميزانية وهذا بإعداد موازنة للإيرادات والنفقات التقديرية والفعالية، ونسب الإنجاز؛

✓ مجلس المحاسبة (المكلف بالتدقيق الخارجي) الذي يعد التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية والذي يدون فيها مختلف الملاحظات والتوصيات بشأن ترشيد الإنفاق وتحديد الانحرافات والتجاوزات التي تطال الإنفاق العام؛

✓ لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني التي تدرس مشروع قانون تسوية الميزانية المقدم من قبل وزارة المالية والتقرير التقييمي المقدم من مجلس المحاسبة لمعينة التجاوزات التي مست النفقات العمومية ورصد نسب إنجاز النفقات؛

✓ المفتشية العامة للمالية الجهة المكلفة بالتدقيق الداخلي والتي تقوم بمهام تدقيق لعدد من القطاعات لفحص جانب التسيير وتنفيذ النفقات؛

✓ المديرية العامة للضرائب الجهة المعنية بإعداد تقديرات الإيرادات العادية ومتابعة تنفيذها؛

✓ المديرية العامة للتقدير والسياسات التي تقوم بإعداد تقديرات المالية العام.

تم برمجت مقابلات مع الأمين العام لمجلس المحاسبة<sup>1</sup> ورؤساء بعثات التحقيق في المفتشية العامة للمالية ورئيس لجنة المالية والميزانية خلال سنوات الدراسة ورؤساء مصالح وزارة المالية.

<sup>1</sup> مقابلة مع السيد الأمين العام لمجلس المحاسبة السيد بن عمار محمد سليم، مكتب الأمين العام لمجلس المحاسبة، مجلس المحاسبة، الجزائر، بتاريخ 2015/03/17، 9:30 صباحاً.

### ثانيا: الهدف من الدراسة

تهدف الدراسة إلى قياس أداء الأبعاد الستة الرئيسية لنظام إدارة الشؤون المالية العامة والتي تضم:

- ✓ مصداقية الموازنة
- ✓ الشمولية والشفافية
- ✓ وضع الموازنة استناداً إلى السياسات
- ✓ قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة
- ✓ المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ
- ✓ التدقيق والمراجعة الخارجية

وهذا خلال الفترة 2012-2014 نظرا لأهمية الاعتمادات المرصودة خلال هذه السنوات بالإضافة إلى تذبذب أسعار البترول ما بين سنتي 2013 و2014 ومعرفة كيفية تعامل الحكومة مع هذه الوضعيات فيما يخص النفقات والإيرادات (ترشيد الإنفاق العام).

### ثالثا: مجال تطبيق الدراسة

تستهدف الدراسة النفقات العمومية الكلية بشقيها أي نفقات التسيير والتجهيز لمختلف القطاعات (31 قطاع) والمؤسسات والهيئات العمومية بالإضافة إلى إيرادات الميزانية والهيئات الرقابية ممثلة في هيئات التدقيق الداخلي (المفتشية العامة للمالية)، وهيئات التدقيق الخارجي ( مجلس المحاسبة والهيئة التشريعية) وهذا خلال الفترة 2012-2014.

### 1- نتائج الميزانية:

الجدول رقم 34: يوضح نتائج الميزانية (الإيرادات، النفقات، العجز، الديون) كنسبة مئوية من الناتج

### الداخلي الخام

النسب %			المبالغ (x 10 <sup>6</sup> دج)			المرجع
2014	2013	2012	2014	2013	2012	
22.81	23.38	23.47	3924059.00	3890810.00	3804450.00	إجمالي الإيرادات
5.13	4.94	5.32	882173.00	823022.00	862903.00	حاصل الضرائب المباشرة
0.41	0.38	0.35	70769.00	62518.00	56093.00	حاصل التسجيل والطابع
4.45	4.41	4.03	765274.00	734413.00	653235.00	حاصل الرسوم المختلفة على الأعمال
0.01	0.02	0.01	1675.00	3458.00	2002.00	حاصل الضرائب غير المباشرة

الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

2.15	2.43	2.08	369878.00	404330.00	336975.00	حاصل الجمارك
0.14	0.23	0.16	24276.00	38266.00	25693.00	حاصل دخل الأملاك الوطنية
0.29	0.27	0.31	49705.00	44208.00	49971.00	الحواصل المختلفة للميزانية
0.00	0.00	0.00	122.00	20.00	61.00	الإيرادات النظامية
1.06	0.99	1.84	182455.00	164675.00	298477.00	الإيرادات الاستثنائية
9.17	9.71	9.37	1577730.00	1615900.00	1519040.00	إيرادات الجباية البترولية
0.00	0.00	0.00	2.00			الإعانات والهبات والوصايا
<b>43.27</b>	<b>41.10</b>	<b>43.69</b>	<b>7444661.00</b>	<b>6840765.00</b>	<b>7081413.00</b>	<b>إجمالي النفقات</b>
0.53	0.63	0.58	90526.00	104277.00	94380.00	الدين العام والنفقات المحسومة من الإيرادات
0.08	0.08	0.10	13542.00	13363.00	15682.00	نفقات السلطات العمومية
16.63	15.49	18.87	2860969.00	2577323.00	3057796.00	نفقات وسائل المصالح
8.52	8.78	9.40	1465211.00	1461393.00	1523483.00	نفقات التدخلات العمومية
12.85	10.46	11.04	2211698.00	1740656.00	1789258.00	نفقات الاستثمار
3.68	4.85	3.71	633231.00	807595.00	600814.00	نفقات العمليات المرتبطة برأس المال
0.99	0.82	1.81	169484.00	136158.00	292859.00	نفقات غير متوقعة
<b>18.72</b>	<b>16.57</b>	<b>22.02</b>	<b>3221217.00</b>	<b>2758369.00</b>	<b>3569820.00</b>	<b>العجز الإجمالي</b>
19.98	18.38	23.73	3437986.00	3059820.00	3846108.00	العجز الأولي
<b>7.36</b>	<b>7.19</b>	<b>8.26</b>	<b>1266000.00</b>	<b>1197349.00</b>	<b>1338800.00</b>	<b>ديون الخزينة</b>
0.16	0.15	0.16	27000.00	24549.00	26700.00	الخارجية
7.20	7.05	8.10	1239000.00	1172800.00	1312100.00	الداخلية
			<b>17205100.00</b>	<b>16643800.00</b>	<b>16208700.00</b>	<b>الناتج الداخلي الخام</b>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة

2014.

يظهر الجدول أعلاه أن الحكومة الجزائرية تسعى جاهدة للرفع من مستوى إيرادات الميزانية لتغطية النفقات المرتفعة، حيث بلغت إيرادات الميزانية سنة 2013 3.890,810 مليار دج مقارنة بسنة 2012 حين بلغت 3.804,450 مليار دج أي بنسبة زيادة تقدر ب 2,27% مسجلة نسبة 23,47% و 23,38% من الناتج الداخلي الخام، هذا وواصلت ارتفاعها في سنة 2014 لتبلغ 3.924,059 مليار دج محققة نسبة زيادة ب 0,85% مقارنة بسنة 2013 حيث مثلت ما نسبته 22,81% من الناتج الداخلي الخام، لكن الملاحظ أيضا هو هيمنة مداخيل الجباية البترولية على إيرادات الميزانية، فهاته الأخيرة ساهمت ب 61,79% في الإيرادات الكلية للميزانية سنة 2013، مع العلم أنها ساهمت ب 63,95% و 63,67% توالي سنتي 2012 و 2014.

كما يتبين من خلال الجدول أن النفقات العامة تمثل نسبة معتبرة من الناتج الداخلي الخام فقد مثلت نسبة 43,69% و 441,10% و 43,27% خلال سنوات 2012 و 2013 و 2014 توالي وهذه النسب تعتبر غير نموذجية إذا ما قرنت بالحجم الأمثل للنفقات العمومية مقارنة بالناتج الداخلي الخام والمقدر ب 25%.

وتظهر عملية المقارنة بين النفقات والإيرادات أن هناك عجزا متراكما من سنة لأخرى، حيث بلغ العجز سنة 2012 3.569,820 مليار دج أي 22,02% من الناتج الداخلي الخام، فيما انخفض سنة 2013 إلى 2.758,369 مليار دج بنسبة 16,57% من الناتج الداخلي الخام، ليرتفع سنة 2014 إلى 3.221,217 مليار دج مسجلا نسبة 18,72% من الناتج الداخلي الخام.

فيما عرفت ديون الخزينة نسب متفاوتة مردها تقلبات أسعار الفائدة التي ليست للحكومة سيطرة عليها فسجلت ديون الخزينة أقل مبلغ سنة 2013 ب 1.197,349 مليار دج أي 7,19% من الناتج الداخلي الخام، مع العلم أنها بلغت سنة 2012 1.338,800 أي 8,26% من الناتج الداخلي الخام، وفي سنة 2014 مبلغ 1.266,000 مليار دج أي 7,36% من الناتج الداخلي الخام، مع تسجيل سيطرة الديون الداخلية على مجموع ديون الخزينة.

## 2- التوزيع القطاعي للموارد

الجدول رقم 35: يوضح التوزيع القطاعي للموارد (توزيع الاعتمادات)

المرجع	المبالغ (x 10 <sup>6</sup> دج)			النسب		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
الدفاع الوطني	694787.00	811860.00	956216.00	9.50	12.13	13.17
الداخلية والجماعات المحلية	966884.00	613099.00	720926.00	13.22	9.16	9.93
الشؤون الخارجية	35319.00	31395.00	45615.00	0.48	0.47	0.63
العدل	78973.00	71315.00	73051.00	1.08	1.07	1.01
المالية	106466.00	84878.00	88687.00	1.46	1.27	1.22
الطاقة والمناجم	32351.00	36710.00	41864.00	0.44	0.55	0.58

الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

0.54	0.61	0.69	39465.00	41135.00	50291.00	الموارد المائية
0.36	0.40	0.47	26122.00	26644.00	34034.00	الشؤون الدينية
3.32	3.53	3.08	240835.00	236043.00	225182.00	المجاهدين
0.04	0.04	0.05	2566.00	2956.00	3457.00	تهيئة الإقليم والبيئة
0.18	0.30	0.39	13294.00	20259.00	28398.00	النقل
9.80	10.40	12.79	711603.00	695666.00	935855.00	التربية الوطنية
3.33	3.32	3.36	242003.00	222372.00	246071.00	الزراعة والتنمية الريفية
0.28	0.17	0.17	20318.00	11175.00	12354.00	الأشغال العمومية
1.88	2.31	2.41	136505.00	154655.00	176329.00	التضامن الوطني والأسرة
0.37	0.34	0.35	26541.00	22991.00	25948.00	الثقافة
0.33	0.37	0.31	23969.00	24453.00	22477.00	التجارة
3.87	3.95	3.82	281320.00	264582.00	279716.00	التعليم العالي والبحث العلمي
0.00	0.00	0.00	277.00	278.00	297.00	العلاقات مع البرلمان
0.69	0.72	0.81	50234.00	48049.00	58939.00	التكوين والتعليم المهني
1.98	2.55	3.52	143520.00	170677.00	257420.00	السكن والعمارة
3.80	4.15	3.67	276139.00	277849.00	268623.00	العمل والحماية الاجتماعية
5.12	5.43	5.54	371746.00	363088.00	405210.00	الصحة
0.04	0.05	0.06	3143.00	3151.00	4300.00	السياحة
0.60	0.59	0.60	43483.00	39774.00	43924.00	الشباب والرياضة
0.07	0.07	0.34	5116.00	4690.00	24612.00	الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
0.05	0.05	0.06	3737.00	3546.00	4086.00	البريد وتقنيات الإعلام والاتصال
0.03	0.04	0.04	2409.00	2386.00	2675.00	الصيد
0.33	0.37	0.23	24314.00	25006.00	16879.00	الاتصال
0.11	0.14	0.17	8257.00	9507.00	12616.00	رئاسة الجمهورية
0.08	0.04	0.06	5720.00	2759.00	4750.00	مصالح الوزير الأول
4.09	3.81	3.25	296793.00	254822.00	238030.00	الأعباء المشتركة
32.15	31.60	27.59	2334208.00	2114496.00	2017910.00	أخرى

100	100	100	7259996.00	6692266.00	7315163.00	المجموع
-----	-----	-----	------------	------------	------------	---------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014.

من خلال الجدول يظهر لنا التوزيع القطاعي أن قطاعات الدفاع الوطني والتربية الوطنية والداخلية والجماعات المحلية تحتل المراتب الأولى، ففي سنة 2012 سجل قطاع الداخلية والجماعات المحلية نسبة 13,22% من النفقات الإجمالية وهذا راجع للاعتمادات المخصصة للانتخابات ولإحياء الذكرى الخمسين للاستقلال بالإضافة إلى دفع المستحقات المالية المرتبطة بالأنظمة التعويضية الجديدة، أما في سنتي 2013 و2014 فحل قطاع الدفاع الوطني أولا بنسبة 12,13% و13,17% تواليا والتربية الوطنية ثانيا بنسبة 10,40% سنة 2013 وثالثا سنة 2014 بنسبة 9,80% وهذا راجع لحجم الموظفين بالقطاع فهو يضم ما يقرب من نصف موظفي الوظيفة العمومية، لكن هناك قطاعات هامة تساهم في خلق القيمة المضافة لم تولى لها العناية الكبيرة كقطاع الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فلم تخصص له سوى نسبة 0,34% من إجمالي النفقات سنة 2012 مع العلم أن هذه النسبة تخص نفقات التسيير والتجهيز معا، وقد خفضت النسبة المخصصة له من إجمالي الإنفاق سنتي 2013 و2014 إلى 0,07%، كما نسجل نفس الملاحظة لقطاعات هامة أخرى وهي الطاقة والمناجم، الموارد المائية، السياحة، النقل، الأشغال العمومية، الاتصال، بالإضافة إلى النفقات الأخرى (نفقات الاستثمار) التي تضم النفقات المخصصة للبنى التحتية وبرامج دعم النشاط الاقتصادي والبرامج التكميلية لفائدة الولايات وبرامج دعم النمو والنفقات المرتبطة بعمليات على رأس المال، فنفقات التجهيز لم تتجاوز في أحسن الحالات نسبة 37% من النفقات الإجمالية، هذا وتعتبر القطاعات السالفة الذكر قطاعات حيوية تساهم في جلب الاستثمار، وتحسن من مردود الإيرادات العادية، وتدفع بعجلة التنمية الاقتصادية.

في حين نسجل تخصيص مبالغ جد معتبرة من إجمالي النفقات مقارنة بالقطاعات السابقة، مع أنها ليست بقطاعات منتجة أو محفزة للنشاط الاقتصادي منها قطاع المجاهدين الذي خصصت له نسبة 3,53% من إجمالي الإنفاق سنة 2013 مقابل نسبة 3,08% و3,32% سنتي 2012 و2014 تواليا، نفس الملاحظة بالنسبة لقطاع التضامن الوطني، وقطاع الثقافة الذي خصصت له نسبة 0,37% سنة 2014 و0,35%، و0,34% سنتي 2012 و2013 أكثر من النسبة المخصصة لقطاعي الصناعة والسياحة.

هذا ولم يشر مجلس المحاسبة في تقاريره التقييمية لقانون تسوية الميزانية لمسألة التخصيص الأمثل للموارد والتي تعتبر بالغة الأهمية نظرا لمساهمتها في الرفع من كفاءة الإنفاق، فالدولة لم تستغل ارتفاع أسعار البترول (الطفرة النفطية) خلال هذه الفترة لتحقيق مكاسب هامة في البنى التحتية ودعم القطاعات المنتجة والنهوض بها لخلق قيمة مضافة واستقطاب استثمارات أجنبية مباشرة أو غير مباشرة، كما تجدر الإشارة إلى أن متوسط سعر البرميل بلغ 111,5 دولار للبرميل سنة 2012 ليبدأ في الانخفاض التدريجي بدءا بسنة 2013 حين بلغ 109,08 دولار، مقابل 90,10 دولار سنة 2014 ومن هنا بدأت المخاوف.

المبحث الثاني: تقييم أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر خلال الفترة 2012-

على خلفية الأبعاد الستة الرئيسية لأداء إدارة الشؤون المالية العامة، تقوم مجموعة المؤشرات عالية المستوى بقياس الأداء العملي للعناصر الرئيسية في أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر خلال الفترة 2012-2014، وذلك بالنسبة لكل من: الحكومة المركزية، والهيئة التشريعية، وهيئات المراجعة والتدقيق الخارجية.

✓ **مصدقية الموازنة** : ما مدى واقعية الموازنة؟

✓ **الشمولية والشفافية** : هل الإشراف شامل على الموازنة والمخاطر على المالية العامة، وللمواطنين القدرة على الحصول على المعلومات عن الموازنة والمخاطر على المالية العامة؟

✓ **وضع الموازنة استناداً إلى السياسات** : هل الموازنة تعكس السياسات الحكومية؟

✓ **قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة** : هل يجري تنفيذ الموازنة بطريقة تتسم بالانتظام وقابلية التوقع مع وجود ترتيبات من أجل عملية الرقابة والتوجيه في استخدام الأموال العامة؟

✓ **المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ** : هل وثائق وتقارير تنفيذ الميزانية والمحاسبة وزعت على أساس منتظم؟

✓ **التدقيق والمراجعة الخارجية** : هل آليات عمل المراجعة الخارجية فيما يخص التدقيق في النفقات العمومية متاحة للجمهور للإطلاع؟

**المطلب الأول: مصداقية الموازنة**

**أولاً: مؤشر الأداء PI-1 مجمل نواتج الإنفاق مقارنة بالموازنة الموافق عليها أصلاً.**

يقيس هذا المؤشر الفرق بين الإنفاق الفعلي والإنفاق المبين في الموازنة، وهذا ويتبين من خلال جداول الحساب (أنظر الملحق 01)، أن الإنفاق الفعلي لم يتجاوز الإنفاق المبين في الموازنة بأكثر من 05% في أكثر من سنة واحدة من السنوات الثلاث محل الدراسة. ففي سنة 2012 تم استهلاك 98,5% من الاعتمادات المخصصة في الميزانية، كما تم استهلاك 97,1% و 96,9% سنتي 2013 و 2014 توالياً.

وبالرجوع للميزانية والتي تم تقسيمها إلى أربعة عناوين بالنسبة لنفقات التسيير، نجد أن بعض الأقسام تجاوزت الاعتمادات المرصودة لها في الميزانية كأعباء الدين العام والنفقات المحسومة من الإيرادات حيث سجلت هذه النفقات سنة 2013 ارتفاعاً بنسبة 10,49% مقارنة مع سنة 2012، وقدر مبلغها بـ 104,248 مليار دج، متجاوزاً بـ 51,46% مبلغ الاعتمادات المقررة والمقدرة بـ 68,850 مليار دج، لتتخفف سنة 2014 بنسبة 13,19% أي بمبلغ 90,52 مليار دج كاعتمادات مستهلكة متجاوزة الاعتمادات المرصودة بنسبة 7,72%، هذا التجاوز مسموح بحكم الطابع التقديري للاعتمادات من هذا القبيل حسب ما جاء في تقرير مجلس المحاسبة، لأن نفقات الدين القابل للاستهلاك تشكل أساساً من تسديدات للقرض (3,5%) الخاص بالحكومة العامة للجزائر سابقاً (الاتفاقية المؤرخة في 23 ديسمبر 1966 الموقعة بين خزينة الجزائر والخزينة الفرنسية)<sup>1</sup> بلغت عند نهاية سنة 2013 مقدار 5,554 مليار دج مقابل 948,839 مليون دج سنة 2012 أي بارتفاع نسبته 516% مرده معدل صرف الأورو مقارنة بالدينار

<sup>1</sup> الدين الداخلي القابل للاستهلاك، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، الجزائر، ص 42.

الجزائري من جهة ومبالغ تسديد السندات المتبقية من جهة أخرى، لتتخفص بمقدار 5,996 مليار دج أي بمبلغ 775,817 مليون دج سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

هذا وتشكل نفقات التدخلات العمومية حجما لا يستهان به من مجموع نفقات ميزانية التسيير حيث تأخذ نسبة 32%، وهذا راجع لمواصلة الدولة لدعمها للمواد الغذائية الأساسية والمواد الطاقوية ومختلف النشاطات الاجتماعية الموجهة للفئات المحرومة والمعوزة، لكن الشيء الملاحظ والذي لم يشر له مجلس المحاسبة في هذا الشأن هو في كل سنة من سنوات الدراسة تجاوزت النفقات الفعلية الاعتمادات المرصودة لها في القسم السادس (النشاط الاجتماعي) وهو ما يؤكد أن هناك ضعف في عملية إعداد التقديرات المتعلقة بهذا الجانب، وعدم ضبط بشكل دقيق للفئات المعنية بالدعم الغذائي والطاقوي، فمثلا نجد العديد من المؤسسات الأجنبية الناشطة في الجزائر والمصانع تستفيد من السعر المدعم للخبز والحليب....

أ	الإنفاق الفعلي لم يتجاوز الإنفاق المبين في الموازنة بأكثر من 05% في أكثر من سنة واحدة من السنوات الثلاث محل الدراسة.
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ثانيا: مؤشر الأداء **PI-2** تشكيلة نواتج الإنفاق مقارنة بالإنفاق بالموازنة الموافق عليها أصلاً

حيثما كانت تشكيلة الإنفاق تختلف كثيراً عن الموازنة الأصلية، لا تكون الموازنة بياناً مفيداً عن قصد السياسات، ويتطلب القياس بهذا المؤشر تقييماً علمياً لنواتج الإنفاق مقارنة بالموازنة الأصلية على مستوى تفاصيل المجل.

ويقاس هذا المؤشر مدى مساهمة إعادة التوزيع فيما بين بنود الموازنة في تباين تشكيلة الإنفاق فيما يتخطى

التباين الناجم عن التغيرات في المستوى العام للإنفاق

لاحتساب التباين في النفقات عن كل سنة من سنوات التقييم 2012، 2013، 2014 ينبغي اتباع خطوات الحساب التالية:

- لتحليل التباين التجميعي لميزانية كل قسم، يتم حساب الميزانية المعدلة (حاصل ضرب الميزانية المعتمدة لكل قسم في النفقات الكلية الفعلية مقسوماً على مجموع الميزانية المعتمدة)؛
- لكل قسم يتم احتساب الانحراف بين النفقات الفعلية والميزانية المعدلة؛
- إضافة القيمة الكلية للانحرافات لجميع أقسام الميزانية مع العلم أن القيمة الكلية = الفرق الإيجابي بين الفعلي وأرقام الميزانية؛
- احتساب المبلغ من واقع البند السابق، كنسبة مئوية من مجموع الميزانية المعدلة (مجموع النفقات الفعلية)؛
- معرفة عدد السنوات التي تجاوزت النسب المئوية 5، 10، 15 .

بعد تطبيق الخطوات السابقة انتقل إلى الدرجات في المؤشر **PI 2** لتحديد النتيجة النهائية.

أفضت عملية التقييم الخاصة بهذا المؤشر (أنظر الملحق 01)، إلى تحديد النتائج الخاصة بتباين مكونات

النفقات الأساسية الفعلية واعتمادات النفقات الأساسية بالميزانية في السنوات الثلاث إلى:

الجدول رقم 36: يبين نتائج تقييم مؤشر الأداء **PI 2**

التباين %	السنة
05	2012
07,2	2013
08,3	2014

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التقييم المتحصل عليها من جداول الحساب.

النتائج المحصل عليها تؤكد ما تم التوصل إليه، حيث أن هناك أقسام تجاوزت نفقاتها الفعلية النفقات المخصصة لها في الميزانية بأكثر من 967% كما هو الشأن بالنسبة للدين القابل للاستهلاك، والنفقات المحسومة من الإيرادات حققت نسبة تجاوز فاقت 435%، نفقات النشاط الاجتماعي حوالي 102% هذه التجاوزات أثرت على تشكيلة الإنفاق بالموازنة، كما تؤثر على جودة الخدمات التي يتم تمويلها بموجب هذه المخصصات.

ج لم يتجاوز التباين في تشكيلة الإنفاق مجموع الانحراف في الإنفاق الأولي بأكثر من 10% في أكثر من سنة من ثلاث سنوات محل التقييم.

### ثالثا: مؤشر الأداء 3-PI مجمل نواتج الإيرادات مقارنة بالموازنة الموافق عليها أصلاً

يعتبر التوقع الدقيق للإيرادات من بين المتطلبات الرئيسية في إعداد الميزانية التي تتمتع بالمصدقية، فتوقعات الميزانية التفاوضية يمكن أن تؤدي إلى تخصيص نفقات كبيرة غير مبررة وإلى عجز مالي كبير ومن جهة أخرى يمكن أن يؤدي التشاؤم في التوقعات إلى استخدام حصيلة الإيرادات المحققة في النفقات، في أوجه لم تتم مراعاتها عند إعداد الميزانية المعنية.

تعد الجباية البترولية من أهم مصادر تمويل نفقات الميزانية في الجزائر، فرغم تذبذب أسعار المحروقات وتقلب سعر الدولار الأمريكي، فقد شكلت نسبة 63,95% من إجمالي الإيرادات سنة 2012 و 61,79% سنة 2013 و 63,67% سنة 2014، في حين تبقى الإيرادات العادية دون المستوى المطلوب، فنسبة تغطيتها للنفقات الإجمالية لا تتعدى نسبة 35%.

ووفقا لنتائج التقييم المتعلقة بهذا المؤشر (أنظر الملحق 02)، لم تكن الجباية الفعلية للإيرادات أدنى من 97% من تقديرات الإيرادات المبينة في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من السنوات الثلاث محل التقييم.

فنسب إنجاز الإيرادات بلغت 109,7% و 101,9% و 93,0% خلال سنوات 2012، 2013، 2014، تواليا والملاحظ أن نسب الإنجاز تناقصت من سنة لأخرى بفعل تراجع سعر البترول من سنة لأخرى حيث بلغ السعر المتوسط للبرميل 111,05، 109,08، 90,10 دولار أمريكي خلال سنوات 2012، 2013، 2014 تواليا؛ وتشكل الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر وحاصل الضريبة على أرباح الشركات، أهم موارد الضرائب المباشرة في الجزائر، فمساهمة أنواع الضرائب الأخرى في الإيرادات الجبائية ضعيفة تتراوح ما بين 0,01% و 8,09% فلم تشهد تطورا كبيرا خلال السنوات 2012، 2013 و 2014.

هذا وأشار مجلس المحاسبة إلى أن الإنجازات المتعلقة بإيرادات الميزانية (الإيرادات العادية)، تبقى بعيدة عن الأهداف المسطرة الرامية إلى تدعيم الإيرادات الجبائية، فالتأخيرات المسجلة في تحسين بنية إيرادات الميزانية تبين الصعوبات

التي تواجهها الإدارة الجبائية لتطوير بعض أنواع الضرائب (الضريبة على الأملاك)، تخفيض حجم بواقي التحصيل ومواجهة الغش والتهرب الضريبي وانتشار السوق الموازية.

من جانب آخر تمثل التحفيزات الجبائية الممنوحة لتحفيز الاستثمار وخلق مناصب الشغل (النفقة الجبائية) التي نتائجها أقل مما هو منتظر، سبب آخر يؤثر على المردود الجبائي، خصوصا في ظل وجود مناخ استثماري قليل الجاذبية، بالإضافة إلى مشاكل العقار الصناعي التي أثرت أيضا على النمو الاقتصادي وتطوير القطاعات خارج المحروقات.

أ	لم تكن الجباية الفعلية للإيرادات أدنى من 97% من تقديرات الإيرادات المبينة في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من السنوات الثلاث محل التقييم.
---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

#### رابعا: مؤشر الأداء PI-4 أصل ورصد متأخرات مدفوعات الإنفاق

##### 1-رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق

إن دفعات النفقات المتأخرة هي الالتزامات التي تتحملها الحكومة لدفعها للموظفين والموردين والمقاولين أو قروض الدائنين المتأخرة، وتمثل شكلا من أشكال التمويل غير الشفاف، ويمكن لارتفاع حجم المتأخرات أن يشير إلى وجود عدد من المشاكل المختلفة كعدم كفاية الميزانية لإبرام العقود، ويجب أن تدفع النفقات المتأخرة بموجب التزام قانوني محدد أو التزام تعاقدي تباشره الحكومة وهي تشمل مطالبات غير مدفوعة للرواتب ومعاشات التقاعد، التجهيزات والخدمات والإيجارات والفوائد على الديون الداخلية والخارجية.

وقدر مبلغ دفعات النفقات المتأخرة بـ 51076.00 ، و 141501.90<sup>1</sup>، و 276876.111<sup>2</sup> مليار دج أي ما نسبته 0.69%، 0.62%، 1.06% من إجمالي النفقات خلال سنوات 2012، 2013، 2014 تواليا، وهو ما يعني أن رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق منخفض مقارنة بالنفقات الإجمالية، لكن يجب أخذ الحيطة والحذر فقد يخلق ارتفاع حجم متأخرات مدفوعات الإنفاق إلى ارتفاع حجم النفقات الإجمالية للسنة نتيجة ارتفاع فوائد التأخير المرتبطة بتسديد الالتزامات، فضلا عن التأثير على توازن الميزانية وعلى التقديرات المرتبطة بتخصيص الاعتمادات، لاسيما وأن رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق ارتفع بأكثر من 50% سنة 2014 مقارنة بسنة 2013.

أ	رصيد المتأخرات منخفض (أي دون 2% من مجموع الإنفاق).
---	----------------------------------------------------

##### 2- مدى توفّر البيانات من أجل متابعة رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق

تبين البيانات المالية السنوية المتعلقة بعمليات الخزينة رصيد المتأخرات مدفوعات الإنفاق في نهاية السنة 12/31/ن والتي تدرج ضمن حساب خزينة الغير (دفع تقييد في السنة الموالية)، وقد تم تحديدها في الحساب السالف الذكر خلال سنوات الدراسة 2012، 2013، 2014.

أ	البيانات الموثوقة والتامة عن رصيد المتأخرات تأتي من خلال إجراءات روتينية على الأقل في نهاية كل سنة مالية
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>1</sup> عمليات الخزينة (منظور محاسبي)، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، مرجع سبق ذكره، ص 100.

<sup>2</sup> عمليات الخزينة (منظور محاسبي)، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، مجلس المحاسبة، الجزائر، ص 116.

(وتشمل بيانا لمواعيد كل منها).

وباستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر "أ" (أ،أ)

المطلب الثاني: الشمولية والشفافية

أولا: مؤشر الأداء PI-5 تصنيف الموازنة

تم تصميم نظام تصنيف النفقات وفق أحكام المواد من 23 إلى 42 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية تحت ثلاثة عناوين رئيسية نفقات التسيير، نفقات التجهيز، والقروض والتسيقات وترد تحت كل عنوان رئيسي عناوين فرعية، وقد تم ذكر هذه العناوين الفرعية بالتفصيل في الفصل الثاني.

وبالرجوع للمعيار القياسي الدولي بشأن أنظمة التصنيف، والذي حدد في إحصاءات المالية الحكومية (GFS) الذي يتيح الإطار من أجل التصنيف الاقتصادي والوظيفي للمعاملات، وبموجب تصنيف وظائف الحكومة الذي تسانده الأمم المتحدة، وهو التصنيف الوظيفي المطبق في إحصاءات المالية الحكومية، هنالك عشر وظائف رئيسية على أعلى مستوى و 69 وظيفة على المستوى الثاني (الوظائف الفرعية)، تم كذلك التطرق لها بالتفصيل في الفصل الثاني، نجد في الجزائر وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى التصنيف الإداري والاقتصادي والوظائف الفرعية، وذلك ( باستخدام على الأقل 10 من الوظائف في نظام تصنيف وظائف الحكومة)، باستخدام معايير إحصاءات المالية الحكومية/ تصنيف وظائف الحكومة أو معيار قياسي يمكنه إنتاج وثائق وفقا لتلك المعايير.

ب وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى التصنيف الإداري والاقتصادي والوظائف الفرعية، وذلك ( باستخدام على الأقل 10 من الوظائف في نظام تصنيف وظائف الحكومة)، باستخدام معايير إحصاءات المالية الحكومية/ تصنيف وظائف الحكومة أو معيار قياسي يمكنه إنتاج وثائق وفقا لتلك المعايير

ثانيا: مؤشر الأداء PI-6 شمولية المعلومات التي تتضمنها وثائق الموازنة

تنص المادة 68 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية على أن يرفق قانون المالية للسنة بما يلي:

1- تقرير تفسيري للتوازن الاقتصادي والمالي والنتائج المحصل عليها وآفاق المستقبل يضم:

- ✓ السعر المرجعي لبرميل البترول الخام؛
- ✓ نسبة تطور صادرات المحروقات؛
- ✓ معدل نمو الناتج الداخلي الخام؛
- ✓ معدل صرف الدينار مقابل دولار أمريكي واحد؛
- ✓ نسبة التضخم.

2- ملحقات تفسيرية تبين خاصة ما يلي:

- ✓ التقييمات حسب كل صنف من أصناف الضرائب، لاسيما تلك المتعلقة بالإجراءات الجديدة؛
- ✓ توزيع نفقات التسيير لمصالح الدولة حسب كل فصل المرفوقة عند الاقتضاء بتقييم حول تطور تكاليف الخدمات؛

- ✓ توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للمخطط السنوي حسب كل قطاع؛
- ✓ توزيع رخص تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية حسب كل قطاع؛
- ✓ قائمة الحسابات الخاصة للخزينة تبين مبلغ الإيرادات والنفقات والمكشوفات المقررة لهذه الحسابات؛
- ✓ القائمة الكاملة للرسوم شبه جبائية.

إن المعلومات التي يتضمنها قانون المالية السنوي تتطابق مع المعلومات رقم 1، 2، 6، 7، 8 والواردة في هذا المؤشر (أرجع إلى الفصل الثالث).

ب وثائق الموازنة تستوفي 5-6 من المعايير المرجعية التسعة بشأن المعلومات.

### ثالثا: مؤشر الأداء PI-7 مدى العمليات الحكومية غير المبلغ عنها

تعتبر الحسابات الخاصة للخزينة لعمليات لا ترد في الموازنة السنوية للدولة والتي تعتبر عمليات خارج الميزانية في الجزائر، وتخضع هاته الحسابات لأحكام المواد من 48 إلى 61 من القانون 84-17 المتعلق بالقوانين المالية، وتحتوي على الأصناف التالية:

- الحسابات التجارية؛
  - حسابات التخصيص الخاص؛
  - حسابات التسبيقات؛
  - حسابات القروض؛
  - حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية؛
  - يمكن أن تفتح حسابات المساهمة والسندات بواسطة تعليمة من وزير المالية.
- وتعمل الحسابات الخاصة باعتمادات حصرية باستثناء الحسابات التجارية التي يمكن أن يحدد لمكشوفها مبلغ أقصى، هذا وينقل الرصيد الباقي من كل حساب خاص من سنة إلى أخرى ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك.

هذا وأشار مجلس المحاسبة في تقاريره التقييمية، إلى أن هناك عدة نقائص تشوب هذه الحسابات كضعف الرقابة الداخلية، وغياب نظام معلوماتي، النقص أو الغياب الكلي للمعلومات المتعلقة باستخدام الاعتمادات، إضافة إلى غياب الوضعيات المحاسبية.

### الجدول رقم 37: يوضح وضعيات الحسابات الخاصة للسنوات 2012، 2013، 2014.

عدد الحسابات			التعيين
2014	2013	2012	
03	03	03	الحسابات التجارية "301"
68	71	74	حسابات التخصيص الخاص "302"
03	03	03	حسابات التسبيقات "303"

الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

15	12	12	حسابات القروض "304"
01	01	01	حسابات التخصيص الخاص - منح "305"
09	09	09	حسابات المساهمة "306"
99	100	103	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014. من خلال الجدول أعلاه يلاحظ الكم الهائل للحسابات الخاصة في جميع سنوات الدراسة، إلا أنها تشهد تقلصا من حيث العدد من سنة لأخرى، والسبب في ذلك هو الملاحظات التي دائما ما نوه إليها مجلس المحاسبة والتي مفادها اللجوء المفرط إلى توسيع الحسابات الخاصة لاسيما حسابات التخصيص الخاص، كما نوهت لجنة المالية والميزانية إلى أنه تم اللجوء المفرط للحسابات الخاصة كآلية ميزانية مستقلة وكبديل للميزانية العامة للدولة، مما أدى إلى صعوبات في مجال الرقابة وشفافية تنفيذ النفقات العمومية.

إضافة إلى ما سبق فإن العدد الهام من الحسابات الخاصة الغير مبلغ عنها في قانون المالية ولا في قانون تسوية الميزانية المنشوران في الجريدة الرسمية للرأي العام يحد من شفافية هاته العمليات، ولا يسهم إطلاقا في ترشيد النفقات العمومية، ما جعل الجزائر تحتل مراتب متأخرة في مجال شفافية الموازنة\*.

الجدول رقم 38: يظهر الوضعية المالية للحسابات الخاصة وحجمها إلى النفقات الإجمالية

المبالغ (x 10 <sup>6</sup> دج)			التعيين
2014	2013	2012	
14169892.00	14377838.00	15113817.00	الاعتمادات الممنوحة للحسابات الخاصة (1)
1348927.00	1248521.00	1117891.00	الاعتمادات المستهلكة للحسابات الخاصة (2)
7259996.00	6692266.00	7315163.00	إجمالي النفقات بالميزانية (3)
9.52	8.68	7.40	1/2 %
195.18	214.84	206.61	3/1%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014. أشار مجلس المحاسبة في تقاريره التقييمية إلى أن الكم الهائل للحسابات الخاصة أدى إلى تجميد الأموال العمومية واعتمادات معبأة قليلة الاستعمال خلال السنة<sup>1</sup> وهو ما توضحه أرقام الجدول، حيث لم تتعدى الاعتمادات المستهلكة بعنوان هاته الحسابات عتبة 10%، وهذا نتيجة غياب برامج عمل تحدد الأهداف المنشودة وآجال التنفيذ وكذا غياب نظام متابعة وتقييم، بالإضافة إلى البطء في وضع وإصدار النصوص التطبيقية للإطار القانوني الذي يحكم حسابات التخصيص الخاص.

\* كانت الجزائر من بين المراتب العشرين الأخيرة في مؤشر الموازنة المفتوحة لسنة 2015، حيث صنفت من بين الدول التي تقدم معلومات نادرة أو لا توجد معلومات حول الموازنة.

<sup>1</sup> الحسابات الخاصة للخزينة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، مرجع سبق ذكره، ص 85.

كما تعكس الأرقام الواردة في الجدول حجم الاعتمادات المعبأة للحسابات الخاصة والتي تجاوزت النفقات الإجمالية المرصودة في الميزانية العامة بأكثر من 190%، حيث مثلت سنة 2012 نسبة 206,61% من إجمالي النفقات المعبأة في الميزانية، و214,84% سنة 2013 رغم انخفاض عدد الحسابات الخاصة في هذه السنة مقارنة بسنة 2012، وشكلت نسبة 195.18% من إجمالي النفقات سنة 2014، ولم يشير مجلس المحاسبة إلى أهمية الاعتمادات المعبأة بالحسابات الخاصة مقارنة مع النفقات الإجمالية المرصودة في الميزانية.

د	تجاوز مستوى الإنفاق خارج إطار الميزانية غير المبلغ عنه حاجز 10% من مجموع الإنفاق.
---	-----------------------------------------------------------------------------------

رابعا: مؤشر الأداء PI-8 شفافية العلاقات المالية العامة فيما بين الهيئات الحكومية

### 1- شفافية وموضوعية التوزيع الأفقي فيما بين أجهزة الإدارة الحكومية المحلية

لقد مرت البلاد منذ الاستقلال بعدة ظروف انعكست على وضعية الجماعات المحلية في مختلف هذه المراحل وبالتالي اختلاف نظام هذه الأخيرة حسب هذه الظروف، فقط تطرقت كل الدساتير الجزائرية إلى الجماعات المحلية، كما خصها المشرع الجزائري بأنظمة وقوانين آخرها القانون رقم 10-11 المؤرخ في 22 يونيو 2011 المتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 2011، والقانون رقم 07-12 المؤرخ في 21 فبراير 2012 المتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية رقم 12 لسنة 2012.

وأنابت الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 عن تصنيف الضرائب العائدة للجماعات المحلية على أساس تصنيف اقتصادي والذي يصنفها إلى ضرائب على النشاط وضرائب على الممتلكات أما التصنيف الإداري فيصنفها إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة، كما أن توزيع الموارد الجبائية بين الجماعات المحلية والصندوق المشترك للجماعات المحلية يوكل إلى السلطة المركزية باعتبارها الهيئة المسؤولة عن المالية العامة للدولة.

وقد نصت المواد 195 إلى 197 من قانون البلدية على مكونات إيرادات البلدية، والمواد من 198 إلى 201 نصت على مكونات نفقات البلدية.

ب	يتم تحديد التوزيع الأفقي لمعظم التحويلات (على الأقل 50%) من الحكومة المركزية من خلال أنظمة شفافية ومستندة إلى قواعد وأسس
---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 2- إحكام توقيت المعلومات الموثوقة إلى أجهزة الإدارة الحكومية المحلية

تقوم أجهزة الإدارة الحكومية المحلية بتحضير مشاريع ميزانياتها وترسلها إلى وزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) بتاريخ 21 أبريل من كل سنة على أكثر تقدير (ميزانية السنة الموالية)، وفور استلام مشاريع الميزانيات، تنظم وزارة المالية جلسات تحكيم مع الوزارات القطاعية والولايات، حسب رزنامة يتم تحديدها من قبل وزارة المالية (أنظر الملحق 03)، وفي الغالب يتم تعديل الميزانيات المقترحة.

ج	يتم إصدار معلومات موثوقة لأجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم قبل بدء السنة المالية لدى تلك الأجهزة، ولكن في موعد متأخر لا يسمح بإجراء تغييرات في موازنتها
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 3- مدى توحيد بيانات المالية العامة

مدى توحيد بيانات المالية العامة بمعنى محاسبة التوحيد، إلى غاية سنة 2014 لا توجد هناك منهجية عملية شاملة للتركيز أو المعالجة المسبقة لبيانات آخر ميزانية محلية لإدارات ومؤسسات القطاع العام. وقد نصت المادة 187 من قانون البلدية على أن ميزانية البلدية تعد للسنة المدنية ويمتد تنفيذها إلى غاية 15 مارس من السنة الموالية بالنسبة لعمليات التصفية ودفع النفقات، و31 مارس بالنسبة إلى عمليات تصفية المداخيل وتحصيلها.

أما المادة 188 من قانون البلدية تقرر بأن يعد رئيس المجلس الشعبي البلدي حساب إداري للبلدية ويعرضه على المجلس الشعبي البلدي للمصادقة، وتتم المصادقة على الحساب الإداري وإعداد حساب التسيير وكذا التقريب الدوري للكتابات طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

د	يتم جمع المعلومات عن المالية العامة (المتوقعة والفعالية) على نحو متسق مع تقارير الحكومة المركزية عن المالية العامة، وذلك بشأن أقل من 60% (حسب القيمة) من إنفاق أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، ويجري تضمينها في التقارير السنوية مع تأخير لأكثر من 24 شهراً، إذا تم ذلك التضمين.
---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

وباستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر "ج" (ب، ج، د)

**خامسا: مؤشر الأداء PI-9 الرقابة على مجمل مخاطر المالية العامة من جهات القطاع العام الأخرى**

تخضع مؤسسات الضمان الاجتماعي لوصاية وزارة العمل والضمان الاجتماعي<sup>1</sup>، تتجسد هذه الوصاية في الرقابة على الأشخاص والتي تتمثل في سلطة تعيين مسيرها الإداريين والرقابة على الأعمال التي تتجسد في سلطة الإلغاء والمعارضة لقرارات مجالس إدارتها، وترفع هاته الأخيرة تقارير سنوية عن نتائج أعمالها. أما بالنسبة للمؤسسات والهيئات العمومية فتمارس عليها سلطة الرقابة عن طريق أجهزة التخطيط والمالية والبنوك والتي تتولى تسيير حسابات المؤسسات، حيث أن سلطة الرقابة مكلفة على الخصوص بما يلي:

✓ مراقبة ومتابعة تنفيذ مخططات القطاع؛

✓ مراقبة تسيير المؤسسة عن طريق الموازنات وحساب الاستثمار والاستغلال وحسابات الأرباح والخسائر، وكذا

التقرير الخاص بالقروض والديون، والتقرير السنوي الخاص بنشاط المؤسسة والمتعلق بالسنة المنصرمة.

ب	كافة الهيئات الحكومية المستقلة ومؤسسات الأعمال في القطاع العام الرئيسية ترفع تقارير مالية للحكومة المركزية على الأقل سنويا، فضلا عن حسابات سنوية خضعت للمراجعة، وتقوم الحكومة المركزية بتضمين قضايا المخاطر على المالية العامة في تقرير
---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**سادسا: مؤشر الأداء PI-10 قدرة الجمهور على الوصول إلى المعلومات الأساسية عن المالية العامة**

تشمل المعلومات المنشورة والتي يصل إليها الجمهور ما يلي:

<sup>1</sup> المادة 03 من المرسوم 92-07 المؤرخ في 04/01/1991 المتضمن النظام القانوني لهيئات الضمان الاجتماعي والتنظيم الإداري والمالي لهيئات الضمان الاجتماعي.

✓ قانون المالية شاملا الميزانية المعتمدة من قبل البرلمان ومختلف التغييرات أو التعديلات التي تمس مواد القوانين الجبائية والجمركية والأملاك الوطنية؛

✓ قانون تسوية الميزانية بعد ثلاث سنوات من انتهاء السنة المالية المعنية فقانون تسوية الميزانية لسنة 2012 مثلا نشر في سنة 2015.

ج | الحكومة تتيح للجمهور 1-2 من الأنواع الستة من المعلومات الواردة في هذا المؤشر

المطلب الثالث: قياس أداء سياسات وضع الموازنة

أولا: مؤشر الأداء PI-11 النظامية والمشاركة في عملية وضع الموازنة السنوية

1- وجود جدل زمني ثابت لمواعيد وضع الموازنة يتم التقيد به

في إطار تحضير الميزانية يقوم كل سنة وزير المالية بإرسال مذكرة توجيه لإعلام السيدات والسادة الآمرون بالصرف لميزانية الدولة بعناصر التوجيه التي يمكن أن توطر مشاريع الاقتراحات الميزانية، وهذا بغرض ضمان نجاعة قصوى في تحضيره؛ ويتم تحديد تاريخ إرسال المشاريع الميزانية، بالإضافة إلى تاريخ بداية جلسات التحكيم (أنظر الملحق 03).

الجدول رقم 39: يوضح مواعيد وضع الميزانية

2014	2013	2012	البيان
مارس 2013	مارس 2012	فيفري 2011	تعليمية وزير المالية
أفريل 2013	أفريل 2012	مارس 2011	الميزانيات المقدمة من إدارات الإنفاق
ماي 2013	ماي 2012	أفريل 2011	جلسات التحكيم مع الوزارات القطاعية والولايات
2013/09/29	2012/09/17	2011/09/17	موافقة مجلس الوزراء
2013/10/28	2012/10/21	2011/10/18	عرض قانون المالية على البرلمان
2013/11/12	2012/11/11	2011/11/12	تصويت البرلمان على قانون المالية
2013/12/30	2012/12/26	2011/12/28	التقديم للنشر
2013/12/31	2012/12/30	2011/12/29	الإصدار في الجريدة الرسمية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات اجتماع مجلس الوزراء، النواب، مذكرات وزير المالية بشأن الميزانية.

أ | هنالك جدول مواعيد محدد للموازنة السنوية، ويتم التقيد به بصورة عامة وهو يعطي الوزارات والإدارات والهيئات وقتا كافيا (على الأقل ستة أسابيع من استلام منشور الموازنة) لتكتمل على نحو مفيد تفاصيل تقديراتها في الوقت المحدد.

2- الإرشادات بشأن وثائق إعداد الموازنة

نوعية المنشور الموجه للوزارات والقطاعات لإعداد تقديراتها سيئة جدا (أنظر الملحق 03)، لا تشتمل على أرقام وتحليلات كمية ولا تقديرات بالأرقام للنفقات والإيرادات، ولا نتائج السنوات السابقة.....

د | لا يتم إصدار منشور الموازنة للوزارات والإدارات والهيئات أو أن نوعية المنشور سيئة جدا أو أن مجلس الوزراء لا ينخرط في الموافقة على المخصصات إلا قبل رفع تفاصيل التقديرات للهيئة التشريعية مباشرة، ولذلك ليست لديه فرصة لإجراء تعديلات.

### 3- إحكام توقيت موافقة الهيئة التشريعية على الموازنة

في السنوات الثلاث محل الدراسة 2012، 2013، 2014 وافقت الهيئة التشريعية على الموازنة قبل بداية السنة المالية المعنية (أنظر جدول مواعيد وضع الموازنة أعلاه).

أ	في السنوات الثلاث وافقت الهيئة التشريعية على الموازنة قبل بداية السنة المالية المعنية.
---	----------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر "ج" (أ،د،أ)

ثانيا: مؤشر الأداء PI-12 منظور متعدد السنوات في التخطيط، وسياسات الإنفاق، ووضع الموازنة

#### 1- التوقعات المالية العامة المتعددة السنوات والمخصصات للوظائف

في الجزائر تجري التوقعات بشأن إجماليات المالية العامة لمدة سنة واحدة، كما نصت على ذلك المادتين 03 و06 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، مع العلم أن هناك توجه في إطار إصلاح المالية العمومية لإعداد التوقعات على أساس ثلاث سنوات (أنظر الملحق 04).

د	لم يتم وضع تقديرات آجلة لإجماليات المالية العامة
---	--------------------------------------------------

#### 2- نطاق وتواتر تحليلات القدرة على تحمل الديون

في الجزائر يتم سنويا إجراء تحليل للقدرة على تحمل الديون الخارجية والديون المحلية، وذلك في تقارير بنك الجزائر السنوية، ووزارة المالية ممثلة في المديرية العامة للخزينة، التي تقوم بتوفير بيانات ربع سنوية، وتوجد نشرة خاصة في هذا الشأن تسمى سوق الأوراق المالية الحكومية، هاته الأخيرة تغطي تطور معدلات وأسعار الفائدة على الديون الداخلية والخارجية، وتطور رصيد الديون.

أ	يتم سنويا إجراء تحليل للقدرة على تحمل الديون الخارجية والديون المحلية.
---	------------------------------------------------------------------------

### 3- وجود استراتيجيات قطاعية محددة التكاليف

تم إعداد استراتيجيات قطاعية لبعض القطاعات ( قطاع الموارد المائية، قطاع الأشغال العمومية، قطاع الطاقة، قطاع الفلاحة والتنمية الريفية)، ولكن لم يتم تحديد تكاليف أي منها جوهريا بشأن الإنفاق الاستثماري والإنفاق المتكرر (أنظر الملحق 05).

د	تم إعداد استراتيجيات قطاعية لبعض القطاعات، ولكن لم يتم تحديد تكاليف أي منها جوهريا بشأن الإنفاق الاستثماري والإنفاق المتكرر.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

#### 4- الصلات بين الاستثمار وتقديرات الإنفاق الآجلة

عمليات وضع موازنات الاستثمار والإنفاق المتكرر منفصلة عن بعضها ولا تشترك في تقديرات تكاليفها المتكررة، وهذا يظهر جليا في الميزانية العامة لسنوات التقييم.

د عمليات وضع موازنات الاستثمار والإنفاق المتكرر منفصلة عن بعضها ولا تشترك في تقديرات تكاليفها المتكررة.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر "د+" (د، أ، د، د)

المطلب الرابع: قياس أداء قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة

أولا: مؤشر الأداء PI-13 شفافية واجبات والتزامات دافعي الضرائب

1- وضوح وشمولية الالتزامات الضريبية:

التشريعات والإجراءات بشأن كافة الضرائب الرئيسية شاملة وواضحة، حيث توفر الإدارة الضريبية وتضع بين أيدي المكلفين بالضريبة مجموعة من القوانين منها قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الجبائية الخمسة (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع).

أ التشريعات والإجراءات بشأن كافة الضرائب الرئيسية شاملة وواضحة، مع المحدودية الشديدة للصلاحيات الاستثنائية لدى الهيئات الحكومية المعنية.

2- قدرات دافعي الضرائب على الحصول على المعلومات عن الواجبات الضريبية والإجراءات الإدارية

من السهل على دافعي الضرائب الحصول على معلومات شاملة وسهلة الاستخدام وحديثة العهد عن الالتزامات الضريبية والإجراءات الإدارية بشأن كافة الضرائب الرئيسية، وتردف مصلحة الضرائب هذا بحملات التوعية النشطة لدافعي الضرائب، والمتمثلة في عقد ندوات وأيام دراسية على مستوى 48 ولاية من قبل المديرية العامة للضرائب لشرح مختلف التدابير الجبائية الجديدة التي يأتي بها قانون المالية، كما يتم تنظيم أيام إعلامية وتحسيسية من قبل المديرية الولائية للضرائب.

أ من السهل على دافعي الضرائب الحصول على معلومات شاملة وسهلة الاستخدام وحديثة العهد عن الالتزامات الضريبية والإجراءات الإدارية بشأن كافة الضرائب الرئيسية، وتردف مصلحة الضرائب هذا بحملات التوعية النشطة لدافعي الضرائب.

3- وجود آلية استئناف وقيامها بوظائفها كما ينبغي

تنص المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على: "تدخل الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما على الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي."

كما تنص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على: "توجه الاحتجاجات المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المنصوص عليها في المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، في بداية الأمر، وحسب كل حالة، إلى مدير الضرائب الولائي أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة."

وللمكلف بالضريبة الحق في الاستئناف، إذا لم يقتنع برد المدير الولائي للضرائب أمام هيئات (من بينها الهيئة القضائية) تم تحديدها في قانون الإجراءات الجبائية.

وتجدر الإشارة إلى أن عدد الشكاوى وصل إلى 57880 سنة 2012، لنتقل إلى 59620 سنة 2013، في حين أن الطعون أمام اللجان المختصة\* بلغت 8284 سنة 2012 و16429 طعن سنة 2013، هذا وتم قبول 680، 944 شكاية سنتي 2012 و2013 على التوالي، فيما تم رفض 101، 193 شكاية سنتي 2012 و2013 حسبما جاء في التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013 لمجلس المحاسبة، وتثبت الأرقام السابقة إلى أن هناك بطء من قبل الإدارة الجبائية في معالجة الشكاوى حيث لم تتعدى نسبة المعالجة 10% من مجمل الشكاوى.

ب	نظام الاستئناف الضريبي موجود وقائم بوظائفه وإجراءاته الإدارية واضحة وشفافة، ولكن من الضروري معالجة بعض المشاكل فيما يتعلق بكل من: سهولة الوصول إليه، وكفاءته، ودرجة إنصافه أو المتابعة الفعالة لقراراته وأحكامه.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "أ" (أ، أ، ب)  
 ثانيا: مؤشر الأداء PI-14 فعالية إجراءات تسجيل دافعي الضرائب وفرض الضرائب  
 1- الضوابط في نظام تسجيل دافعي الضرائب

حتى تكون الإدارة الجبائية فعالة قامت الجزائر بعدة إصلاحات جبائية، إذ فرقت بين التكاليف الضريبي للأشخاص الطبيعيين والتكاليف الضريبي للأشخاص المعنويين، وليكون التكامل بين الإصلاح التشريعي والإصلاح الإداري تقرر بنص قانون المالية 2003 تأسيس مديرية المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب والمركز الجوارية للضرائب، وهذا لتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الجبائية، هذا ويوجد تعاون بين الإدارة الجبائية ومصالح المركز الوطني للسجل التجاري، فلا يتم منح الرقم الجبائي للمكلف إلا بعد الحصول على السجل التجاري.

ب	يتم تسجيل دافعي الضرائب في نظام قاعدة بيانات كامل له بعض الصلات مع أنظمة تسجيل حكومية أخرى ذات صلة واللوائح الناظمة للقطاع المالي.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2- فعالية جزاءات عدم التقيد بالتزامات التسجيل والتصريح الضريبي

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا وصورا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب، وحسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها والتي تتمثل في ثلاث أشكال متتابعة ومتكاملة هي<sup>1</sup>:

✓ الرقابة الشكلية؛

✓ الرقابة على الوثائق؛

✓ الرقابة في عين المكان.

مما سبق يتبين أن القانون الجبائي الجزائري كثف من أشكال الرقابة الجبائية لتوقيع جزاءات في كافة مجالات عدم التقيد بما يكفي لتقوم بعمل الرادع ويتم تطبيقها على نحو متسق.

\* لجنة طعن الدائرة، لجنة الطعن الولائية.

<sup>1</sup> ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، الجزائر، 2013، ص 08.

أ جزاءات في كافة مجالات عدم التقيد بما يكفي لتقوم بعمل الرادع ويتم تطبيقها على نحو متسق.

### 3- تخطيط ورصد برامج المراجعة الضريبية

هنالك برنامج مستمر من المراجعات للضرائب والتحقيقات في الاحتيال، حيث يتم إرسال إحصائيات كل ثلاثي بشأن تقدم عملية فحص الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية من المديرات الولائية للضرائب إلى المديرات الجهوية (أنظر الملحق 06)، لكن برامج المراجعة ليست مستندة إلى معايير واضحة لتقييم المخاطر، حيث للمحققين الجبائين الحرية في اختيار طريقة العمل، فلا يوجد دليل للمراجعة يتم الاسترشاد به.

ج هنالك برنامج مستمر من المراجعات للضرائب والتحقيقات في الاحتيال، ولكن برامج المراجعة ليست مستندة إلى معايير واضحة لتقييم المخاطر.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب" (ب، أ، ج)

ثالثا: مؤشر الأداء PI-15 فعالية جباية مدفوعات الضرائب

### 1- نسبة الجبايات من إجمالي المتأخرات الضريبية

يمكن أن يكون تراكم متأخرات الضرائب من بين العوامل الحاسمة الأهمية التي تقوّض إمكانية أن تكون نواتج الموازنة عالية، بينما تؤدي القدرة على جباية الضرائب إلى إسباغ المصدقية على إجراءات فرض الضرائب وتجسّد المساواة في المعاملة بين كافة دافعي الضرائب، وما إذا كانوا يدفعونها طواعية ويحتاجون لمتابعة وثيقة، والأكثر أهمية من ذلك أن المكانة المركزية للضرائب في ممارسة سلطة الدولة إنما تعني أن وضع نظم ضريبية أكثر كفاءة وعدلا وأقل فسادا يمكن أن يؤدي دور رئيسيا في تحسين علاقات الحوكمة الأوسع نطاقا.

الجدول رقم 40: يوضح تشكيلة المتأخرات الجبائية بالمبالغ ونسبتها إلى إجمالي الإيرادات

المتأخرات الجبائية إلى إجمالي الإيرادات %			المبالغ حسب السنوات (x 10 <sup>6</sup> دج)			الضريبة/الرسم
2014	2013	2012	2014	2013	2012	
0.014	0.01	0.01	578.00	511.00	481.00	الضريبة على الدخل الإجمالي
0.003	0.00	0.00	129.00	111.00	112.00	الضريبة على أرباح الشركات
0.001	0.00	0.00	44.00	38.00	36.00	التسجيل والطابع
0.0126	0.01	0.01	495.00	430.00	388.00	الضرائب المباشرة
0.027	0.02	0.02	1095.00	928.00	918.00	الرسم على القيمة المضافة
0.007	0.01	0.01	299.00	275.00	269.00	الرسم على النشاط المهني

الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

0.001	0.00	0.00	62.00	55.00	55.00	الرسم العقاري
0.0003	0.00	0.00	12.00	9.51	9.28	الدفع الجزائي
0.0003	0.00	0.00	13.00	3.88	4.28	الضرائب غير المباشرة
0.001	0.00	0.00	3.27	3.18	3.12	الضرائب على الأملاك
0.003	0.00	0.00	122.00	69.00	84.00	الضريبة الجزائرية الوحيدة
0.072	0.06	0.06	2852.27	2433.57	2359.68	المجموع
-	-	-	3924059.00	3890810.00	3804450.00	إجمالي الإيرادات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014. نلاحظ من خلال الجدول أن المتأخرات الجبائية لم تتجاوز 2% من مجموع الجبايات السنوية خلال سنوات 2012، 2013، 2014، إلا أن المتأخرات الجبائية (بواقى التحصيل) ترتفع من سنة لأخرى، أي أن التحصيلات ضعيفة؛ إذ تجد إدارة الضرائب صعوبات لتحصيل كل الحقوق المعينة خلال السنة المالية وتلك الخاصة بالسنوات السابقة، إذ لم تتعدى نسبة تحصيل المتأخرات الجبائية 1,27% خلال سنوات 2012، 2013، 2014 وهو ما يؤدي إلى تراكم بواقى التحصيل، ما يعني أن متوسط نسبة جباية الديون في السنوات محل الدراسة كان أقل من 60%.

د	نسبة جباية الديون في آخر سنة (2014) كانت أقل من 60% .
---	-------------------------------------------------------

## 2- فعالية قيام مصلحة الإيرادات بتحويل الجبايات الضريبية إلى الخزينة

تعتبر الخزينة مؤسسة عمومية ذات طابع غير ربحي تعتمد في نشاطها المحاسبي على المحاسبة العمومية، والخزينة لها عمل البنك أي تحتوي على جانبين مدين كنفقات (إخراجات)، ودائن والذي يعتبر كإيرادات (مدخولات) للخزينة، فهناك من يقوم بفتح حسابات في الخزينة وهناك من له حسابات خارج الخزينة.

ويقوم القابض بإرسال ميزانية شهرية تتضمن العمليات الخاصة بقباض الضرائب والمتمثلة في الدفع les paiements، التحصيلات les remises، التحويلات les transfères، رفض الشيكات les rejets، الاخراجات les dégagements، chèque.

ج	يتم تحويل جبايات الإيرادات إلى الخزينة على الأقل شهريا.
---	---------------------------------------------------------

3- تواتر المطابقة الكاملة للحسابات فيما بين: التقديرات الضريبية، والجبايات، وسجلات المتأخرات، ومقبوضات الخزينة

لا تتم المطابقة الكاملة بين الضرائب المفروضة والجبايات والمتأخرات الجبائية والتحويلات إلى الخزينة سنويا، فلا يوجد نظام آلي للتسجيل والمتابعة لا على مستوى مديرية الضرائب ولا على مستوى الخزينة، ولا حتى سجلات مقارنة بين التقديرات والجبايات الفعلية.

د	لا تتم المطابقة الكاملة بين الضرائب المفروضة والجبايات والمتأخرات الضريبية والتحويلات إلى الخزينة سنويا أو أنها تحدث مع تأخير يزيد على ثلاثة أشهر.
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "د+" (د، ج، د)

## رابعا: مؤشر الأداء PI-16 قابلية توفر الموارد المالية لارتباطات الإنفاق

### 1- مدى توقع ورصد التدفقات النقدية

يتم إعداد توقعات للتدفقات النقدية بشأن السنة المالية ويجري تضمينها المستجندات شهريا على أساس التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة ويتولى هاته العملية مديريات البرمجة والتخطيط الولائية.

أ	يتم إعداد توقعات للتدفقات النقدية بشأن السنة المالية ويجري تضمينها المستجندات شهريا على أساس التدفقات النقدية الفعلية الداخلة والخارجة.
---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 2- موثوقية وأفق المعلومات الدورية بشأن ارتباطات الإنفاق في السنة المعنية للوزارات والإدارات والهيئات

خلال السنة تتابع مديرية الميزانية عن كتب تنفيذ الميزانية مع الوزارات والهيئات والإدارات بواسطة المراقب المالي الذي يعطي التأشير حول قانونية الإنفاق، كما يساعد الأمرين بالصرف في الاستشارات المتعلقة بنقل الاعتمادات من استخدام لآخر.

أ	الإدارات والهيئات والوزارات قادرة على التخطيط والارتباط بالإنفاق مسبقا على الأقل لمدة ستة أشهر وفقا للمخصصات التي تتضمنها الموازنة.
---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 3- تواتر وشفافية التعديلات على مخصصات الموازنة المقررة فوق مستوى الوزارات والإدارات والهيئات

لجأت معظم الوزارات بشكل مفرط إلى إعادة تقييم رخص البرامج، وتعرضت بعض عمليات التجهيز إلى عدة تعديلات خلال السنة تعلقت بكلفة ومضمون المشروع، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالحالات التالية<sup>1</sup>:

- ✓ بالنسبة لوزارة المالية تم تسجيل إعادة تقييم 11 عملية تجهيز مسجلة في حساب المديريات العامة للجمارك، للمحاسبة، للميزانية والاستشراف، والإدارة المركزية للوزارة، بحيث تراوحت نسبة إعادة التقييم بالنسبة للبعض منها ما بين 450 و532% خلال سنتي 2012 و2013؛
- ✓ على مستوى وزارة الصيد البحري والموارد الصيدية قدر مبلغ التقييمات المعادة ب 1,216 مليار دج، وهي تمثل رفع قيمة رخص البرامج الأولية المقدرة ب 679 مليون دج إلى 1,895 مليار دج، أي بنسبة زيادة 179,08% وهي تخص ست عمليات للتجهيز تدخل في إطار البرنامج التكميلي لدعم النمو وحده.
- ✓ منح اعتمادات تفوق رخص البرامج فعلى مستوى وزارة الاتصال تم منح رخص البرامج في إطار برنامج دعم النمو الاقتصادي بمبلغ 4,710 مليار دج في حين بلغت اعتمادات الدفع 12,662 مليار دج.
- ✓ تمت بعض التحويلات لصالح وزارات على أساس تلکس مثلما لوحظ بالنسبة للتحويل الذي تم في 04 نوفمبر 2014 بمبلغ 135 مليون دج لصالح مصالح الوزير الأول، وهذا يعد مخالفة لأحكام المادة 32 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية؛

<sup>1</sup> أهمية المبالغ الخولة، التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، مرجع سبق ذكره، ص 36.

✓ الاعتماد المراجع المقدّر ب 372,285 مليون دج والمسجل بعنوان الوزارة المكلفة بإصلاح الخدمة العمومية لدى الوزير الأول لم يتم إلغاؤه بعد إبطاله خلال التعديل الحكومي الذي جرى سنة 2014 وهذا يعد مخالفا لأحكام المادة 22 من القانون 84-17؛

✓ تنفيذ عمليات نقل بين الفصول على مستوى العديد من الوزارات دون احترام أحكام المادة 32 من القانون 84-17 المتتممة بالمادة 152 من المرسوم التنفيذي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 حيث ترخص التعديلات في حدود 20% من التخصيص الأصلي للباب أو الفصل الأقل تخصيصا من الاثنين.

بناء على ما سبق نستنتج أن التعديلات الجوهرية على الموازنة في سنتها متكررة ولا تتم بشفافية.

د التعديلات الجوهرية على الموازنة في سنتها متكررة ولا تتم بشفافية.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب" (أ، أ، د) خامسا: مؤشر الأداء PI-17 تسجيل وإدارة شؤون الأرصدة النقدية والديون والضمانات 1- نوعية التسجيل والإبلاغ عن بيانات الديون

يتم رصد الديون الخارجية من قبل الخزينة العمومية بشكل مستمر وذلك بتحديد هيكله الديون وتسييرها (التكاليف والفوائد)، كما يتم نشر تقارير سنوية من قبل بنك الجزائر ووزارة المالية حول تطور وضعية الديون الخارجية والداخلية.

حيث بلغ الدين الداخلي 1.312,100 مليار دج سنة 2012، و 1.172,800 مليار دج، 1.239,000 مليار دج سنتي 2013، 2014 تواليا مع العلم أن الدين الداخلي يشكل أكبر نسبة من الدين العام، ويتقسم الدين الداخلي إلى ديون تطهير والمتمثلة في شراء ديون الفلاحين وتطهير المؤسسات العمومية الاقتصادية، وديون السوق.

في حين بلغ الدين الخارجي 26,700 مليار دج، 24.549 مليار دج، 27,000 مليار دج سنوات 2012، 2013، 2014 وظهر توزيع الدين الخارجي في نهاية سنة 2014 بالوضعية الآتية<sup>1</sup>:

- 1.089,14 مليون دج يمثل دين كندا ( 12,39 مليون دولار أمريكي)؛
- 11.581,7 مليون دج يمثل دين فرنسا ( 131,70 مليون دولار أمريكي)؛
- 7.695,2 مليون دج يمثل دين المملكة العربية السعودية ( 87,50 مليون دولار أمريكي)؛
- 1.814,9 مليون دج يمثل دين الإمارات العربية المتحدة ( 20,90 مليون دولار أمريكي)؛
- 919,57 مليون دج يمثل دين اليابان ( 10,46 مليون دولار أمريكي)؛
- 3.903,7 مليون دج يمثل دين بلجيكا ( 44,4 مليون دولار أمريكي).

أ سجلات الديون المحلية والأجنبية كاملة ويتم تضمينها المستجدات ومطابقتها شهريا وبياناتها تعتبر عالية السلامة، ويتم كل ربع سنة وضع تقارير شاملة عن الإحصاءات وعملية الإدارة تغطي: مدفوعات خدمة الديون، ورصيد

<sup>1</sup> الدين العام، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، مرجع سبق ذكره، ص 115.

الديون والعمليات.

## 2- مدى توحيد الأرصدة النقدية الحكومية

كما سبق وأن أشرنا في الفصل الثاني فإنه يتم حساب كافة الأرصدة النقدية وتوحيدها بشكل يومي، من قبل المحاسب العمومي المكلف بالتسيير المالي لعمليات الإيرادات والنفقات على سبيل التخصيص من خلال التنفيذ النهائي لكل العمليات الحاصلة في صندوقه، وهو الذي يسجل في النهاية كل العمليات التي أمر بها ونفذت من طرفه وهو الذي يُركز في النهاية كل العمليات المحاسبية التابعة له، وفق ما جاء في المرسوم التنفيذي 91-313 الذي يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

أ يتم يوميا حساب كافة الأرصدة النقدية وتوحيدها.

## 3- نظام التعاقد على القروض وإصدار الضمانات

تم إدارة الدين العام الداخلي والخارجي ومراقبته بدقة من قبل وزارة المالية السلطة الوحيدة المسؤولة عن الترخيص وضمان القروض الخارجية، ما يعني أن تعاقدات قروض الحكومة المركزية وإصدار الضمانات بشأنها تتم وفق معايير شفافة وأهداف المالية العامة، وتوافق عليها دائما هيئة حكومية مسؤولة واحدة (وزارة المالية).

أ تعاقدات قروض الحكومة المركزية وإصدار الضمانات بشأنها تتم وفق معايير شفافة وأهداف المالية العامة، وتوافق عليها دائما هيئة حكومية مسؤولة واحدة.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "أ"، (أ، أ، أ)

سادسا: مؤشر الأداء PI-18 فعالية ضوابط كشوف الرواتب والأجور

### 1- درجة التكامل والمطابقة بين سجلات قسم شؤون الموظفين وبيانات كشوف الرواتب والأجور

يقوم المراقب المالي بمراقبة توفر المناصب المالية من خلال مراقبته للمخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية (الذي يبين عمليات التوظيف، الترقية، الإحالة على التقاعد....)، الجداول الإسمية للمستخدمين الذين هم في حالة نشاط عند 31 ديسمبر من السنة المالية، والجداول التي تتضمن عدد مناصب العمل المفتوحة باسم ميزانيات الأمرين بالصرف، حتى يتمكن من التأكد باستمرار من توفر المناصب المالية.

بلغت نفقات المستخدمين المنفذة والموزعة على الأجور الرئيسية والمعاشات والمنح والأعباء الاجتماعية 1.875 مليار دج سنة 2013 مسجلة انخفاضا ملموسا مقارنة بسنة 2012 ( - 8,30%)، لترتفع إلى 2.030 مليار دج أين عرفت زيادة معتبرة مقارنة بسنة 2014 قدرت ب 8,27%.

وتستحوذ وزارة الدفاع الوطني على أكبر حصة بنسبة تقارب 40%، تليها وزارة التربية الوطنية بنسبة تقارب 32% ثم وزارة الداخلية والجماعات المحلية بنسبة تقرب من 14% منها 72% لفائدة المديرية العامة للأمن الوطني .

وتفسر الأرصدة المتبقية بعنوان نفقات المستخدمين والتي تمثل الفارق بين الاعتمادات الممنوحة والمستهلكة حجم المناصب المالية الشاغرة التي بقي عددها مرتفعا باستمرار خلال سنوات الدراسة 2012-2014.

ب	قاعدة بيانات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب ليستا مترابطتين ولكن كشوف الرواتب والأجور تعززا وثائق تامة بشأن كافة التغييرات التي تتم على سجلات شؤون الموظفين في كل شهر، وتتم مطابقتها مع بيانات كشوف ورواتب وأجور الشهر الماضي.
---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 2- إحكام توقيت التغييرات في سجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور

بسبب الوصول المتأخر للاعتمادات من الوزارات إلى الهيئات اللامركزية التابعة لها، فإنه يحدث تأخير في إعداد القوائم الإسمية للمستخدمين وكذا مصفوفات الأجور، وغالبا ما يصل التأخر ثلاثة أشهر ويتجاوزها بالنسبة للعديد من الإدارات.

ب	يظهر تأخير في حدود ثلاثة أشهر في تضمين المستجّدات في سجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور، ولكن هذا لا يؤثر إلا في مقدار ضئيل من التغييرات. ويتم أحيانا إجراء تعديلات بمفعول رجعي.
---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 3- الضوابط الداخلية لسجلات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب والأجور

أقر المشرع الجزائري رقابة داخلية لسجلات وكشوف الرواتب والأجور يضمنها المراقب المالي حيث يقوم بمراقبة كل الملفات المتعلقة بالمسار المهني للموظفين؛ خاصة مقررات التعيين والترسيم والتثبيت وكل ملفات الأجور باستثناء الترقية في الدرجات؛ اللائحة الإسمية للموظفين عند غلق العمليات المالية أو الميزانية؛ وضعية مصفوفة الأجور الأساسية ETAT Matrice التي يتم تحضيرها عند بداية كل سنة مالية، والتعديلات التي تلحقها خلال تنفيذ الميزانية.

أ	صلاحية تغيير السجلات وكشوف الرواتب محصورة وتسفر عن أثر يسهّل المراجعة والتدقيق.
---	---------------------------------------------------------------------------------

### 4- وجود عمليات مراجعة وتدقيق كشوف الرواتب والأجور بهدف تحديد نقاط الضعف و/أو العاملين غير

#### القائمين على رأس عمل

تتولى المفتشية العامة للمالية عملية المراجعة والتدقيق لكل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتعاونيات الفلاحية العمومية.

حيث يقوم المفتشون بالتحقيق في سير وعمل المصلحة العمومية بصفة فجائية وغير متوقعة قصد اكتشاف أي إهمال أو عدم الجدية من طرف الساهرين على هذه المصالح في تأدية الوظائف المنوطة بهم، ويتم تحرير محضر يتضمن كل الملاحظات والمخالفات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسب العمومي، ومن ضمن أعمال التدقيق التدقيق في الموارد البشرية (كشوف الرواتب والأجور)

أ	يوجد نظام قوي من عمليات مراجعة وتدقيق سنوية لكشوف الرواتب والأجور بهدف تحديد نقاط الضعف و/أو العاملين غير القائمين على رأس عمل.
---	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب+" (ب، ب، أ، أ)

سابعاً: مؤشر الأداء PI-19 المنافسة، وتحقيق القيمة مقابل المال، والضوابط في التوريدات

## 1- الشواهد على استخدام المنافسة المفتوحة على إرساء العقود التي تزيد على الحد النقدي المُعلن على الصعيد الوطني بشأن المشتريات الصغيرة

تبرم الصفقات العمومية وفقا لإجراء طلب العروض الذي يشكل القاعدة العامة، أو وفق إجراء التراضي<sup>1</sup>. طلب العروض هو إجراء يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين مع تخصيص الصفقة دون مفاوضات للمتعهد الذي يقدم أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية، استنادا إلى معايير اختيار موضوعية، تعد قبل إطلاق الإجراء<sup>2</sup>.

التراضي هو إجراء تخصيص صفقة لمعامل متعاقد واحد دون الدعوة الشكلية إلى المنافسة<sup>3</sup>. طلب العروض يمكن أن يكون وطنيا أو دوليا ويتم حسب أحد الأشكال التالية<sup>4</sup>:

✓ طلب العروض المفتوح؛

✓ طلب العروض المفتوح مع اشتراط قدرات دنيا؛

✓ طلب العروض المحدود؛

✓ المسابقة.

كل صفقة عمومية يساوي فيها المبلغ التقديري لحاجات المصلحة المتعاقدة اثني عشر مليون دينار جزائري (12.000.000 دج) أو يقل عنه للأشغال أو اللوازم، وستة ملايين دينار جزائري (6.000.000 دج) للدراسات أو الخدمات لا تقتضي وجوبا إبرام صفقة عمومية وفق الإجراءات الشكلية المنصوص عليها في هذا المرسوم.

الجدول رقم 41: قيمة وعدد الصفقات حسب طريقة الإبرام

طريقة إبرام الصفقة					المرجع
المسابقة	التراضي	طلب العروض المحدود	طلب العروض المفتوح	السنوات	
%0,1	%2,8	%8,2	%88,9	2012	العدد
%2,0	%9,6	%3,6	%6,86	2013	
%1,0	%9,4	%1,7	%0,88	2014	
%1,0	%1,35	%8,0	%0,64	2012	القيمة
%1,0	%0,53	%0,2	%9,44	2013	
%0,0	%8,45	%1,1	%9,53	2014	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مديرية الصفقات العمومية، وزارة المالية.

يتضح من خلال المعطيات الواردة في الجدول أن صيغ إبرام العقود وفق طريقة طلب العروض المفتوح والذي يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين مع تخصيص الصفقة دون مفاوضات للمتعهد الذي يقدم

<sup>1</sup> المادة 39 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام .

<sup>2</sup> المادة 40 من نفس المرسوم أعلاه.

<sup>3</sup> المادة 41 من نفس المرسوم أعلاه.

<sup>4</sup> المادة 42 من نفس المرسوم أعلاه.

أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية، تمثل أكبر نسبة من حيث العدد والقيمة، وهذا راجع لتجاوز المبلغ التقديري للصفقات حدود 12 مليون دينار جزائري، فقد تجاوزت عتبة 75% خلال السنوات الثلاث 2012، 2013، 2014، وتخطت حاجز 50% من القيمة سنتي 2012 و2014 في حين لم تتجاوز 50% في سنة 2013، وسجلت صيغة التعاقد بالتراضي التي تقتضي إجراء تخصيص صفقة لمعامل متعاقد واحد دون الدعوة الشكلية إلى المنافسة نسب 35,1%، 53,0%، 45,8% من المبلغ الإجمالي لمختلف صيغ إبرام الصفقات، وما يجب التنويه إليه أنه رغم سيطرة طريقة إبرام الصفقات عن طريق طلب العروض إلا أن نسب إبرام الصفقات بصيغة التراضي سجلت نسب تقترب من 50% وهو ما قد يؤثر على هدف الشفافية المبتغى من المنافسة، ناهيك عن أنها لا تقدم أي ضمان بحسن التنفيذ.

أ	توجد بيانات دقيقة عن الطريقة المستخدمة في إرساء العقود العامة وهي تبين أن أكثر من 75 % من العقود فوق الحد المعلن يتم إرساؤها على أساس المنافسة المفتوحة.
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2- مدى تبرير استخدام طرق توريدات أقل تنافسية

في حالة الاستعجال الملح المعلل بخطر داهم يتعرض له ملك أو استثمار قد تجسد في الميدان أو وجود خطر يهدد استثمارا أو ملكا للمصلحة المتعاقدة، أو الأمن العمومي ولا يسعه التكيف مع آجال إجراءات إبرام الصفقات العمومية، بشرط أنه لم يكن في وسع المصلحة المتعاقدة توقع الظروف المسببة لحالات الاستعجال، وأن لا تكون نتيجة مناورات للماطلة من طرفها، يمكن لمسؤول الهيئة العمومية أو الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني أن يخصص بموجب مقرر معلل بالشروع في تنفيذ الخدمات قبل إبرام الصفقة العمومية، ويجب أن تقتصر هذه الخدمات على ما هو ضروري فقط لمواجهة الظروف المذكورة أعلاه.

وترسل نسخة من المقرر المذكور في الفقرة السابقة المعد حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما إلى مجلس المحاسبة وإلى الوزير المكلف بالمالية ( سلطة ضبط الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام والمفتشية العامة للمالية)<sup>1</sup>.

تعفى الصفقات العمومية المبرمة حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 49 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 والمتعلق بتنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام من الاستشارة<sup>2</sup>.

أ	عند استخدام طرق أخرى أقل تنافسية تكون مبررة وفقاً لشروط تنظيمية واضحة.
---	------------------------------------------------------------------------

## 3- وجود واستخدام آلية شكاوى بشأن التوريدات

<sup>1</sup> المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 15 من نفس المرسوم أعلاه.

يمكن للمتعهد الذي يحتج على المنح المؤقت للصفقة أو إلغاءه أو إعلان عدم جدوى أو إلغاء الإجراء، في إطار طلب العروض أو إجراء التراضي بعد الاستشارة أن يرفع طعنا لدى لجنة الصفقات العمومية المختصة. ويرفع الطعن في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ أول نشر لإعلان المنح المؤقت للصفقة في النشرة الرسمية لصفقات المتعامل العمومي أو في الصحافة أو في بوابة الصفقات العمومية<sup>1</sup>.

ج	هنالك إجراءات (تحددها التشريعات) بشأن رفع والبث في الشكاوى، ولكنها سيئة التصميم ولا تعمل بطريقة تتيح البت في الشكاوى في التوقيت المناسب.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب+" (أ، أ، ج)  
ثامنا: مؤشر الأداء PI-20 فعالية الضوابط الداخلية بالنسبة للإنفاق غير الرواتب والأجور  
1- فعالية ضوابط ارتباطات الإنفاق\*

إن عملية التنفيذ الخاصة بالميزانية العامة هي المرحلة التي تلي مرحلة المصادقة على الميزانية من طرف السلطة التشريعية، وعملية تنفيذ النفقات تقوم على تدخل نوعين من الأعوان ألا وهما: الأمرون بالصرف، والمحاسبون العموميون، كل يتدخل حسب اختصاصه في عملية التنفيذ. وتقوم عملية التنفيذ الخاصة بنفقات الميزانية العامة للدولة على مبدأ أساسي ألا وهو مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فوجود مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بوجود رقابة مزدوجة على العمليات المتعلقة بنفقات الميزانية العامة للدولة. يمارس المحاسب العمومي الرقابة على الأمر بالصرف من خلال رقابة شرعية العمليات والأوامر بالدفع، أما الأمر بالصرف يمارس رقابته على المحاسب العمومي من خلال التحديد الدقيق للمبالغ المدفوعة وبالتالي منع المحاسب العمومي من القيام بأية تلاعبات في صرف الأموال العمومية. ولضمان المشروعية ودقة الحسابات ولتفادي ارتباط الإدارة بالإنفاق في حالة عدم توفر المبالغ النقدية، يقوم الأعوان المكلفون بالرقابة القبليّة (المراقب المالي والمحاسب العمومي إضافة إلى لجنة مراقبة الصفقات العمومية) بمراقبة نظامية ملفات الالتزام الخاصة بالنفقات المنفذة في ميزانية التسيير أو ميزانية التجهيز أو الحسابات الخاصة للخزينة، وبصفة عامة كل الالتزامات بالنفقة العمومية.

ولم تسجل في سنوات الدراسة 2012-2014 أية تجاوزات بهذا الشأن

أ	توجد ضوابط شاملة على ارتباطات الإنفاق وهي تحد بفعالية من الارتباطات بتوفّر المبالغ النقدية فعلاً ومخصصات الموازنة التي تمت الموافقة عليها (حسب التعديل).
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2- شمولية ومدى صلة وفهم إجراءات/قواعد الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> المادة 82 من نفس المرسوم أعلاه.

\* لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى المبحثين الأول والثاني في الفصل الرابع.

إن التسيير الذي يقوم به الآمرون بالصرف خاضع لرقابة وفحص المفتشية العامة للمالية والتي تعتبر هيئة رقابة خاضعة لوصاية وزارة المالية، ويخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية كل من مصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتعاونيات الفلاحية العمومية، وقد تم تحديد صلاحيات المفتشية العامة للمالية في المادة الثانية من المرسوم 92-78 والمتعلق بالمفتشية العامة للمالية\*.

ج	قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية الأخرى تتألف من مجموعة أساسية من القواعد بشأن تجهيز وتسجيل المعاملات، وهي مفهومة من جانب المعنيين مباشرة بتطبيقها. وقد تكون بعض القواعد والإجراءات مفرطة، ولكن يمكن أن تكون الضوابط ناقصة في مجالات طفيفة الأهمية.
---	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 3- درجة التقيّد بقواعد تجهيز وتسجيل المعاملات

بغض النظر عن عملية الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية التي يقوم بها المراقب المالي والمتعلقة بالتأكد من صفة الأمر بالصرف ومطابقة الالتزامات والقرارات للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتوفر الاعتمادات المالية والمناصب المالية، بالإضافة إلى صحة تحميل النفقة ووجود التأشيريات أو الآراء المنصوص عليها بالتنظيمات المعمول بها، ومطابقة مبلغ الالتزام مع الوثائق الثبوتية.

تقوم بعثات المفتشية العامة للمالية بمراجعة وفحص التسيير المحاسبي والمالي للهيئة من حيث الشكل والمضمون، وتسيير المستخدمين والوسائل وعمليات التجهيز وأنشطة الإدارة (أنظر الملحق 07)، فهي تركز على المحاور الكبرى مهملة الإجراءات المبسطة والغير جوهرية، والتي من الممكن أن تكون مجال قلق هام.

ج	يتم التقيّد بالقواعد في الغالبية العظمى من المعاملات، ولكن استخدام الإجراءات المبسطة/الطارئة في أوضاع غير مبررة مجال قلق هام
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب" (أ، ج، ج)

تاسعا: مؤشر الأداء PI-21 فعالية المراجعة الداخلية للحسابات

### 1- نطاق تغطية ونوعية وظيفة المراجعة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها البعض وتضم: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والتبليغ، المراقبة فكلما ارتفعت كفاءته المكونات كلما زادت فعالية المراجعة الداخلية. وتمارس المفتشية العامة للمالية (الهيئة المكلفة بالمراجعة الداخلية في الجزائر) مهامها في إطار الصلاحيات الموكلة إليها لإجراء الرقابة والتقييم، بواسطة مفتشي المالية الذين يشكلون وحدات عمل تدعى بالبعثات والفرق التفتيشية، ويمارس المفتشون أعمالهم وفقا لشروط وقواعد معينة حددها المرسوم التنفيذي 91-502 المتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية.

ولضمان قيام المفتشون بأعمالهم بحياد ولضمان استقلاليتهم نص المرسوم 91-502 على:

\* يرجى الرجوع للمبحث الأول في الفصل الرابع، والمؤشران PI19،PI21 في هذا الفصل.

- ✓ أداء اليمين أمام مجلس القضاء قبل مباشرة أعمالهم؛
- ✓ القيام بكل مهمة قد تسند إليهم في إطار صلاحيات تقويم التسيير المالي والمحاسبي للمصالح والجماعات والهيئات التي تمارسها المصلحة ومراقبته؛
- ✓ تأدية مهامهم بكل موضوعية، وبناء استنتاجاتهم على وقائع ثابتة؛
- ✓ المحافظة على السر المهني، لاسيما عدم تبليغ الوقائع التي يعاينونها أثناء تدخلاتهم إلا للسلطات أو الجهات القضائية المختصة؛
- ✓ تجنب كل تدخل في تسيير الإدارات أو الهيئات المراقبة.

ب	الرقابة الداخلية قائمة بعملها بالنسبة لغالبية هيئات الحكومة المركزية (حسب قيمة الإيرادات/الإنفاق)، وهي تستوفي إلى حد كبير المعايير المهنية. وترتكز على قضايا الأنظمة (على الأقل 50% من وقت جهاز موظفيها).
---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2- تواتر وتوزع التقارير

إن تدخلات المفتشية العامة للمالية تتم حسب برنامج سنوي تعده مديرية المناهج والتخليص بالتعاون مع الهياكل المركزية الأخرى، ويضبط هذا البرنامج من طرف الوزير المكلف بالمالية بقرار حسب الأهداف المحددة وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة، وعلى هذا الأساس فإن تدخلات المفتشية العامة للمالية لا تتم عشوائيا وبصفة غير منتظمة، بل تكون حسب برنامج مسطر مسبقا.

وتكفل رقابة المفتشية في النهاية بإعداد تقرير كتابي أولي يحتوي على الملاحظات والمعائنات التي جمعها المفتشون في شأن فعالية تسيير المصلحة أو الهيئة المراقبة (أنظر الملحق 07).

ويتمتع مسيرو المصالح والهيئات المراقبة بحق الرد خلال أجل شهرين من إرسال التقرير، وهو ما يعرف بالإجراء المضاد، وبعد نهاية الأجل يحرر المفتشون تقريرا نهائيا ويبلغ إلى السلطة السلمية أو السلطة الوصية.

وقامت المفتشية العامة للمالية خلال سنوات 2012، 2013، 2014 بإنجاز 40، 38، 42 مهمة على التوالي لقطاعات المالية، الإتصال والثقافة، التعليم العالي والبحث العلمي، التربية والتكوين، الفلاحة، النقل، الصيد البحري، الصحة، الأشغال العمومية والري والتي نتج عنها إعداد تقارير أساسية.

"تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا عن حصيلة عملها وتلخيصها لمعايناتها والاقتراحات ذات المغزى العام التي تراها، قصد تكيف التشريع والتنظيم المطبقين في مجال تدخلها أو تحسينهما على الخصوص.

ويقدم هذا التقرير للوزير المكلف بالمالية في غضون الفصل الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد التقرير في شأنها"<sup>1</sup>.

والملاحظ في قانون المفتشية العامة للمالية لم ينص على تقديم التقرير السنوي لمجلس المحاسبة أو التنسيق والتشاور بين الهيئتين، وهو ما أكده السيد بن يخلف م. رئيس بعثة تفتيشية في مقابلة<sup>2</sup>.

ب	تصدر التقارير بانتظام بالنسبة لمعظم الهيئات التي تخضع للمراجعة ويتم توزيع التقارير على: الجهة الخاضعة
---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------

<sup>1</sup> المادة 21 من المرسوم التنفيذي 92-78 المتعلق بالمفتشية العامة للمالية، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> مقابلة مع السيد بن يخلف م، بمقر المفتشية العامة للمالية، وزارة المالية، على الساعة 10:30 صباحا، بتاريخ 18-03-2015.

للمراجعة، ووزارة المالية، والمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات.

### 3- مدى استجابة أجهزة الإدارة لنتائج عملية المراجعة الداخلية

رغم ما نصت عليه المادة 20 من المرسوم التنفيذي 92-78 المتعلق بالمفتشية العامة للمالية والتي مفادها " تعلم السلطات والمسؤولون عن الهيئات المنصوص عليها في المادة 19 من هذا المرسوم، عند الاقتضاء المفتشية العامة للمالية بالتدابير المترتبة على التقارير التي بلغتهم"، فإنه توجد صعوبة في تقييم ومتابعة تنفيذ التوصيات ومعالجة النقاط المشار إليها في التقارير.

ولعل السبب في ذلك غياب الإلزامية في المادة أعلاه، بماذا تفسر عند الاقتضاء، أي ما هي النقاط الرئيسية أو المشكلات، الحالات التي تستدعي الإبلاغ؟ هذا من جهة، والعدد المحدود لموظفي المفتشية (يبلغ عدد المستخدمين 300 بما فيهم 175 مفتش عمليات) مقارنة بالمهام الموكلة إليهم من جهة ثانية.

ج يتخذ العديد من المديرين إجراءات إلى حد معقول بشأن القضايا الرئيسية، ولكن غالباً مع تأخير.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب" (ب، ب، ج)

المطلب الخامس: قياس أداء المحاسبة، والتسجيل، والإبلاغ

أولاً: مؤشر الأداء PI-22 انتظام وإحكام توقيت مطابقة الحسابات

#### 1- انتظامية مطابقات البنوك

تقوم البنوك بإجراء مقارنة بنكية شهرية للحسابات المصرفية للحكومة المركزية مع حساباتها الجارية في الخزينة العمومية؛ هذا "ويرسل بنك الجزائر إلى الوزير المكلف بالمالية وضعية حساباته المقفلة في نهاية كل شهر، وتنتشر هذه الوضعية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية"<sup>1</sup>.

أ مطابقة البنوك لكافة الحسابات المصرفية للحكومة المركزية تتم على الأقل شهرياً على المستويين الإجمالي والتفصيلي، وذلك في غضون أربعة أسابيع من نهاية الفترة المعنية.

#### 2- انتظامية مطابقة وتسديد الحسابات المعلقة والسلف\*

يتولى وكيل التسبيقات le régisseur تنفيذ كل العمليات المتعلقة بالنفقات ذات الطبيعة الاستثنائية ( التسبيقات) بما في ذلك عملية الدفع، وتبين حسابات التسبيقات عمليات منح التسبيقات أو تسديدها التي يرخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض<sup>2</sup>.

تعفى التسبيقات الممنوحة من طرف الخزينة العمومية للهيئات العمومية من الفوائد ما لم ينص حكم قانون المالية على خلاف ذلك ويجب تسديدها ضمن أجل أقصاه سنتان؛ ويكتسي المكشوف المرخص به سنوياً لكل حساب طابعا حصرياً<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 31 من الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض.

\* لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى الجزء المتعلق بتنفيذ النفقات العمومية بالجزائر في الفصل الرابع.

<sup>2</sup> المادة 58 من القانون رقم 84-17، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> المادة 60 من القانون أعلاه.

أ	مطابقة وتسوية الحسابات المعلّقة والسّلف تتم على الأقل كل ربع سنة، في غضون شهر من نهاية الفترة المعنية ومع ترحيل عدد لا يُذكر من الأرصدة.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "أ" (أ، أ)

ثانيا: مؤشر الأداء PI-23 توفر المعلومات عن الموارد التي تستلمها وحدات تقديم الخدمات

يتم تحويل الاعتمادات من الوحدات المركزية (الوزارات) إلى الوحدات اللامركزية، وذلك بتحديد مبالغ الإيرادات الواجب تحصيلها من قبل المحاسب العمومي للمؤسسة، بالإضافة إلى تحديد النفقات التي تتقيد بحدود قصوى لا يمكن تجاوزها من قبل الوحدات اللامركزية أثناء إعداد الكشف التنبؤي لميزانياتها، فإذا أخذنا على سبيل المثال ميزانية المؤسسات الصحية في الجزائر، فقد تم تحديد إيراداتها ونفقاتها وفق الأبواب والعناوين الآتية<sup>1</sup>:

#### خلاصة الإيرادات تضم:

- ✓ مجموع الباب الأول (مساهمة الدولة)؛
- ✓ مجموع الباب الثاني (مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي)؛
- ✓ مجموع الباب الثالث (مساهمة الهيئات والمؤسسات العمومية)؛
- ✓ مجموع الباب الرابع (إيرادات واردة من نشاط المؤسسة)؛
- ✓ مجموع الباب الخامس (موارد أخرى)؛
- ✓ مجموع الباب السادس (حاصل السنوات المالية السابقة)؛

#### خلاصة العنوان الأول: نفقات المستخدمين وتشمل

- ✓ مجموع الباب الأول (الراتب الرئيسي للنشاط للمستخدمين المرسمين، المتربصين و المتعاونين)؛
- ✓ مجموع الباب الثاني (التعويضات والمنح المختلفة)؛
- ✓ مجموع الباب الثالث (الراتب الرئيسي للمقيمين، الداخليين والخارجيين)؛
- ✓ مجموع الباب الرابع (مرتبات المستخدمين المتعاقدين)؛
- ✓ مجموع الباب الخامس (التكاليف الاجتماعية للمستخدمين المرسمين، المتربصين و المتعاونين)؛
- ✓ مجموع الباب السادس (التكاليف الاجتماعية للمقيمين الداخليين والخارجيين)؛
- ✓ مجموع الباب السابع (التكاليف الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين)؛
- ✓ مجموع الباب الثامن (معاش الخدمة والأضرار الجسدية وبيع حوادث العمل)؛
- ✓ مجموع الباب التاسع (المساهمة في الخدمات الاجتماعية).

#### خلاصة العنوان الثاني: نفقات التسيير تحتوي على

- ✓ مجموع الباب الأول (تسديد النفقات)؛
- ✓ مجموع الباب الثاني (مصاريف الرسوم القضائية ومستحقات الدولة)؛

<sup>1</sup> بروكي عبد الرحمان، إجراءات إعداد وتفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر، ندوة حول المحاسبة العمومية، 2016/04/27، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص06-08.

- ✓ مجموع الباب الثالث (العتاد والأثاث)؛
  - ✓ مجموع الباب الرابع (اللوازم)؛
  - ✓ مجموع الباب الخامس (الألبسة)؛
  - ✓ مجموع الباب السادس (التكاليف الملحقة)؛
  - ✓ مجموع الباب السابع (حاضرة السيارات)؛
  - ✓ مجموع الباب الثامن (صيانة وإصلاح الهياكل)؛
  - ✓ مجموع الباب التاسع (نفقات التكوين وتحسين الأداء، إعادة التأهيل وترىص المستخدمين)؛
  - ✓ مجموع الباب العاشر (مصاريف مرتبطة بالمؤتمرات، الملتقيات والتظاهرات العلمية المختلفة)؛
  - ✓ مجموع الباب الحادي عشر (التغذية ومصاريف الإطعام)؛
  - ✓ مجموع الباب الثاني عشر (الإيجار)؛
  - ✓ مجموع الباب الثالث عشر (الأدوية، المواد الصيدلانية ومواد أخرى موجهة للطب البشري والمستلزمات الطبية)؛
  - ✓ مجموع الباب الرابع عشر (نفقات الأعمال الوقائية النوعية)؛
  - ✓ مجموع الباب الخامس عشر (إقتناء وصيانة العتاد والملحقات والأدوات الطبية)؛
  - ✓ مجموع الباب السادس عشر (تسديد مصاريف الإستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من أجل المرضى المحولين إليها الغير معينين بالعلل الخاضعة لإتفاقيات خاصة)؛
  - ✓ مجموع الباب السابع عشر (نفقات البحث الطبي).
- يتم في نهاية السنة إعداد الحساب الختامي من قبل كل مؤسسة يضم النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية (نتائج عمليات المؤسسة)، ويرسل للوزارة التي تقوم بتجميع بيانات كل الهياكل الصحية.

أ	تُتيح أنظمة الجمع الروتيني للبيانات أو أنظمة المحاسبة معلومات يمكن التعويل عليها عن كافة أنواع الموارد التي تستلمها المدارس الابتدائية ومستوصفات الرعاية الصحية الأولية في مختلف مناطق البلد المعني، نقداً وعينياً. ويتم تجميع هذه المعلومات في تقارير على الأقل سنوياً.
---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ثالثاً: مؤشر الأداء PI-24 نوعية وإحكام توقيت التقارير عن الموازنة في سنتها

### 1- نطاق التقارير من حيث التغطية والتوافق مع تقديرات الموازنة

في نهاية كل سنة تقوم الوزارات والإدارات والهيئات التابعة لها بإعداد حساب ختامي يتضمن نتائج تنفيذ الميزانية حسب كل باب، ويقوم المراقب المالي بمسك تعداد المستخدمين ومتابعته حسب كل باب من أبواب الميزانية، بالإضافة إلى مسك سجلات تدوين التأشيريات والرفض ومسك محاسبة الالتزامات<sup>1</sup>.

تستعرض محاسبة الالتزام بالنفقات التي يمسكها المراقب المالي في مجال نفقات التسيير ما يأتي<sup>2</sup>:

✓ الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد؛

<sup>1</sup> المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 28 من نفس المرسوم أعلاه.

✓ ارتباط الاعتمادات؛

✓ تحويل الاعتمادات؛

✓ التفويضات بالاعتمادات التي تمنح للآمرين بالصرف الثانويين؛

✓ الالتزام بالنفقات التي تمت؛

✓ الأرصد المتوفرة.

وتستعرض محاسبة الالتزامات، التي يمسكها المراقب المالي في مجال نفقات التجهيز والاستثمار، بالنسبة لكل عملية ما يأتي<sup>1</sup>:

✓ الترخيصات بالبرنامج، وعند الاقتضاء إعادة التقييمات المتتالية؛

✓ التفويضات بترخيص البرنامج؛

✓ الأرصد المتوفرة.

أ	تصنيف البيانات يسهل المقارنة المباشرة بالموازنة الأصلية. وتشمل المعلومات كافة بنود تقديرات الموازنة، والإنفاق مُغطى في مرحلتى الارتباط والدفع.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2- إحكام توقيت إصدار التقارير

بعدها تقوم الوزارات التنفيذية بإعداد حسابها الختامي تقوم بإرساله إلى وزارة المالية، لكي تقوم وزارة المالية بواسطة مصالحها المختصة بإعداد تقارير حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة بقصد إبلاغ مجلس المحاسبة والهيئة التشريعية بنتائج التنفيذ.

ويرسل المراقب المالي بمناسبة المهام التي يقوم بها، إلى الوزير المكلف بالميزانية حالات دورية معدة لإعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات وبتعداد المستخدمين.

كما يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالميزانية على سبيل العرض، وإلى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام، تقريراً يستعرض فيه شروط التنفيذ والصعوبات التي لقيها إن وجدت في مجال تطبيق التنظيم والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية، وكذا كل الاقتراحات التي من شأنها أن تحسن شروط صرف الميزانية.

بالإضافة إلى التقارير السابقة هناك التقارير المشار إليها في المؤشر PI22.

ب	يتم إعداد تقارير كل ربع سنة، ويجري إصدارها في غضون 6 أسابيع من نهاية ربع السنة المعني.
---	----------------------------------------------------------------------------------------

## 3- نوعية المعلومات

<sup>1</sup> المادة 29 من نفس المرسوم أعلاه.

تم الإشارة إلى نوعية المعلومات المقدمة في المادة 76 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية (تم ذكرها سابقاً في هذا الفصل)، وتم الإشارة أيضاً إلى المعلومات التي تتيحها المديرية العامة للمحاسبة، والوكالة المحاسبية للخزينة، المديرية العامة للخزينة في الجزء المتعلق بمنهجية عمل لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بالفصل الرابع من الأطروحة.

أ لا توجد مخاوف جوهرية فيما يتعلق بدقة البيانات.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "أ" (أ، ب، أ)

رابعا: مؤشر الأداء PI-25 نوعية وإحكام توقيت البيانات المالية السنوية

### 1- مدى اكتمال البيانات المالية

تتيح الحسابات الختامية في نهاية السنة والتي تصدر عن كافة الوزارات والإدارات المستقلة والوحدات اللامركزية، معلومات حول النتائج المتعلقة بالتنفيذ الفعلي للميزانية (تحصيل الإيرادات، وضعية استهلاك الاعتمادات، الأرصدة المتبقية)، مرفقة بالوثائق الثبوتية.

تعمل وزارة المالية (الوكالة المحاسبية للخزينة) على توحيد البيانات الواردة إليها من مختلف الوزارات لإعداد الحساب الختامي للدولة الذي يبين وضعية الاعتمادات المرصودة للقطاعات (نفقات التسيير والتجهيز)، رصيد الخزينة، المقارنة بين الإيرادات النهائية والتقديرات.

ج يتم إعداد البيان الحكومي الموحد سنوياً. وقد لا تكون المعلومات دائماً تامة عن : الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم المالية، ولكن السهو ليس كبيراً

### 2- إحكام توقيت رفع البيانات المالية

خلال سنوات الدراسة لا تتوفر معلومات حول تواريخ إعداد البيانات المالية وإرسالها إلى هيئات المراجعة الخارجية.

د لو تم إعداد البيانات السنوية، لا يجري عادة رفعها للمراجعة الخارجية في غضون 15 شهراً من نهاية السنة المالية المعنية

### 3- المعايير المحاسبية المستخدمة

تم تقديم حسابات الحكومة خلال سنوات الدراسة وفق مدونة حسابات الخزينة PCE، وطبقاً للأحكام التنفيذية العامة التي جاءت في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ولا تتماشى المعايير التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS، بالرغم من سعي الجزائر إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، إلا أنه لم يرى النور بعد.

ج يتم عرض البيانات بشكل متسق على مرّ الزمن مع مقدار من الإفصاح عن المعايير المحاسبية.

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "د+" (ج، د، ج)

المطلب السادس: قياس أداء التدقيق والمراجعة الخارجية

أولاً: مؤشر الأداء PI-26 نطاق، وطبيعة، ومتابعة المراجعة الخارجية

1- نطاق/طبيعة عملية المراجعة التي يتم القيام بها (شاملاً الالتزام بمعايير المراجعة)

## 1-1 التزام مجلس المحاسبة في الجزائر بالمبادئ العامة للرقابة في القطاع العام المعيار الدولي ISSAI 11

أنشئ مجلس المحاسبة في الجزائر بموجب المادة 190 من دستور 1976، وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989، وهو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية\*، وتسري عليه حاليا أحكام المادة 170 من دستور 1996.

ويوضح الجدول الآتي مدى استيفاء مجلس المحاسبة في الجزائر للمبادئ العامة لرقابة القطاع العام التي حددها

المعيار الدولي ISSAI 11

\* ورد تعريفه وتنظيمه ومحتوى ونتائج رقابته في المطلب الثاني من الفصل الرابع.









يتضح من خلال الجدول أعلاه أن هناك نصوص قانونية عدة موافقة للمبادئ التي حددها المعيار الدولي ISSAI11- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإيضاحات والتطبيقات الجيدة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "انتوساي" المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، لكن هناك بعض النقاط التي تستدعي إعادة النظر للرفع من فعالية وكفاءة واستقلالية مجلس المحاسبة، وهي:

- ✓ على مجلس المحاسبة أن يفتح نقاشا ومشاورات مع أصحاب المصلحة (رئيس الجمهورية، البرلمان)، لضمان تعزيز حرية قرارات المجلس، خصوصا فيما يتعلق بنشر التقرير السنوي، والتقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية؛
- ✓ على مجلس المحاسبة أن يحرص على تطبيق ما جاء في الفقرة 03 من المادة 16 في الأمر 95-20 بنشر التقرير السنوي، فهي تدعم استقلاله، وفي هذا الشأن يتعين على مجلس المحاسبة أن يفتح نقاشا مع رئيس الجمهورية والبرلمان من أجل إعادة النظر في الإطار القانوني لمجلس المحاسبة، خصوصا ما تعلق بمسألة الاستقلالية؛
- ✓ على مجلس المحاسبة أن ينشأ قسم رقابة داخلي يعمل على متابعة تنفيذ التوصيات؛
- ✓ على مجلس المحاسبة أن ينسق مع لجنة المالية والميزانية بالبرلمان لإنشاء لجنة برلمانية تعمل على متابعة تنفيذ توصيات مجلس المحاسبة؛
- ✓ ينبغي على مجلس المحاسبة أن يشير في تقريره السنوي إلى حقيقة نقص الموارد البشرية والتي من الممكن أن تؤثر على نتيجة أعماله وجودتها.

## 2-1 المخطط السنوي للعمل لمجلس المحاسبة

تعتبر المذكرة التوجيهية التي يصدرها رئيس للغرف وثيقة مرجعية لإعداد برنامج العمل السنوي، وهناك خطوتان مهمتان أثناء إعداد البرنامج الأولى وهي إبلاغ التعليمات من "أعلى إلى أسفل"، وفي الوقت نفسه تصدر مقترحات التدقيق من قبل قضاة الغرف على أساس التعليمات "من أسفل إلى أعلى".

يتم تقديم برنامج موحد للجنة البرامج والتقارير، والتي توافق على الغالبية العظمى لمقترحات التدقيق، ليكون بعدها البرنامج قابل للاعتماد من قبل الرئيس في شهر جانفي من السنة المعنية؛ كل إلغاء أو تعديل للأنشطة المبرمجة لا يتم إلا بأذن من الرئيس ولجنة البرامج والتقارير.

تختلف طريقة التخطيط السنوي لأنشطة التدقيق من غرفة لأخرى، حسب وظيفتها ومجال تدخلها، وتأخذ الغرف بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بأنشطة التدقيق خلال فترة إعداد البرامج، كمخاطر الاحتيال المحتملة ومخاطر الأحداث الجارية؛ ومع ذلك احتمال حدوث الخطر لا يزال غير منظم<sup>1</sup>.

### 3-1 متابعة تنفيذ الأنشطة من قبل المجلس

تتولى لجنة البرامج والتقارير مراقبة تقدم الأنشطة، وقد تم تطوير أدوات مختلفة لهذا الغرض. منذ سنة 1995، تقوم الغرف بإعداد لائحة فصلية لنسبة تقدم عمليات التدقيق المبرمجة، ومنذ سنة 2011 وعملا بالتعليمية رقم 220 المؤرخة في 2011/05/08 الصادرة عن رئيس المجلس، أصبحت ترسل اللائحة الفصلية لنسب تقدم البرنامج مصحوبة بوثيقة تقدم كل عملية تدقيق<sup>2</sup>. وحتى يتسنى للمقرر العام تقييم البرامج والمنتجات المختلفة تم توحيد وثائق المراقبة مثل تتبع تقدم الملفات الفصلية والسنوية أو الميزانيات الربع سنوية لتقييم تنفيذ برنامج العمل على مستوى الإجراءات؛ هذه الوثائق تسمح لمجلس المحاسبة بأن يحدد بدقة نسبة تقدم الأشغال.

يخص مجال الاختصاص الواجب تغطيته سنويا أكثر من 14.000 حساب تسيير للمحاسبين العموميين والحسابات الإدارية للآمرين بالصرف، هذا الحجم الهام من الحسابات يقابله 376 مستخدم بمجلس المحاسبة موزعين بين 194 قاض، 33 مدقق مالي، 19 كاتب ضبط و 125 عون إداري.

يمثل عدد مستخدمو الرقابة 180 من العدد الإجمالي لمستخدمي مجلس المحاسبة (376) والذين يقومون بأشغال التدقيق أو التحقيق أو الدراسة المسندة إليهم في الآجال المقررة.

إذا ما قارنا عدد مستخدمي الرقابة بالعدد الإجمالي فنجد أنهم يمثلون نسبة 47,87% من مستخدمي المجلس، كما أن عدد الحسابات الواجب تغطيتها سنويا المقابلة لكل مستخدم رقابة يقارب 78 حساب لكل مستخدم خلال السنة، وهو عدد معتبر خصوصا أن كل حساب يتميز بالعديد من الإجراءات خلال مرحلتي الارتباط والدفع، وهو ما يفسر التأخر في إنجاز التقارير السنوية والمقدر بستتين تأخير، ضف على ذلك إمكانية تأثيره على جودة أعمال التدقيق. وتراوح نسبة إنجاز العمليات المبرمجة خلال سنوات الدراسة ما بين 77-84%.

عدد معين فقط من غرف المجلس الذي يستخدم مناهج مثلى لوضع المخطط السنوي لعملهم، وتحديد المؤسسات للتدقيق والتحقق من المعاملات، وتحقيقا لهذه الغاية، تقوم هذه الغرف في المقام الأول على وسائل رسمية كتحليل المخاطر وأخذ العينات، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار نوعية الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> SIGMA, initiative conjointe de l'ocde et de l'UE, financée principalement par l'UE, RAPPORT DE REVUE VOLONTAIRE PAR LES PAIRS DE LA COUR DES COMPTES D'ALGÉRIE, OCTOBER 2013. P18.

<sup>2</sup> SIGMA, op cit, P18.

عدد العمليات الغير مغلقة مهم جدا: أزيد من 1400 عملية سجلت خلال الفترة 1998-2005 لا تزال مفتوحة في أواخر عام 2011، وبعد ذلك ( في سنوات 2012، 2013، 2014)<sup>1</sup>.

#### 1-4 منهجية التدقيق بمجلس المحاسبة

يبين الجدول التالي مستوى تنفيذ منهجيات التدقيق المختلفة لكل بعثة من قبل المجلس خلال سنوات 2012-2014:

الجدول رقم 43: يبين مستوى تنفيذ منهجيات التدقيق لكل بعثة

منهجية التدقيق	تسوية الحسابات	قانون ضبط الميزانية	رقابة نوعية التسيير
معاملات التحقيق في الوثائق	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة
التحقيق 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	مستعمل	مستعمل	مستعمل
رقابة المطابقة	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة
رقابة التسيير: - الاقتصاد - الكفاءة - الفعالية	غير مستعمل	غير مستعمل	استعمال ضعيف

المصدر: SIGMA, initiative conjointe de l'ocde et de l'UE, financée principalement par l'UE, RAPPORT DE REVUE VOLONTAIRE PAR LES PAIRS DE LA COUR DES COMPTES D ALGÉRIE, OCTOBER 2013. P24

يتضح من خلال الجدول أن مجلس المحاسبة يستخدم أغلب مناهج التدقيق التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية في كل أنشطته الرقابية، باستثناء منهجية رقابة التسيير التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية فهي غير مستعملة لا في تسوية الحسابات ولا في قانون ضبط الميزانية، مع تسجيل استعمال ضعيف في رقابة نوعية التسيير.

#### 1-5 تنفيذ المهام الرقابية بمجلس المحاسبة

##### أ- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

في مجال مراجعة حسابات التسيير، يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> SIGMA, OP CIT, P19.

ويقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب العمومي أن ينجح فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته<sup>2</sup>.

يمكنه عند الاقتضاء، أن يحمل المسؤولية الشخصية والمالية للكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المعني طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

يمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه، ويضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل.

إن مراجعة الحسابات التي يقوم بها مجلس المحاسبة تعتبر رقابة مالية، وتحدد هاته المراجعة فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية عن الوضع، وإذا قدمت وفقاً لقواعد المحاسبة، وتدقيق الامتثال للتأكد من أن الأنشطة ليست مخالفة لأحكام القوانين واللوائح والأنظمة.

تطبق السلطة القضائية للمجلس في تحديد المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين في إطار الحسابات التي تعرضت للسرقة، والنفقات غير نظامية أو غير مبررة، والإيرادات الغير محصلة.

من حيث الأحكام القانونية المتعلقة بتسوية الحسابات فإن مجلس المحاسبة يتماشى مع ما جاء في المعيار ISSAI 200 التدقيق المالي .

تم تنفيذ مجموعة من عمليات تسوية الحسابات لكنها غير موثقة وغير معلنة، وهو ما يحد من إمكانية الاستفادة منها، وهذا خلاف ما نص عليه المعيار ISSAI 200 بشأن التوثيق الذي يعتبر من الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية.

مجلس المحاسبة لم يستخدم الأحكام القانونية التي تسمح له بالتواصل مع الهيئات الرقابية الأخرى وتفويض ضوابط معينة، بخلاف ما جاء في المبادئ الأساسية للرقابة المالية، فاستخدام هذا الامتياز من شأنه أن يرفع من نتائج الرقابة.

#### ب- رقابة نوعية التسيير

يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 07 إلى 10 من الأمر 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة، وبهذه الصفة، يقيم شروط استعمال هذه الهيئات والمصالح الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة.

يتأكد مجلس المحاسبة خلال تحرياته من وجود وملائمة وفعالية وآليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين، وفي هذا الإطار، يتأكد المجلس خصوصاً من الإقامة، على مستوى الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابته، لأنظمة وإجراءات

<sup>1</sup> المادة 75 من الأمر رقم 95-20، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 82 من المرجع أعلاه.

تضمن نظامية تسيير مواردها واستعمالاتها وحماية ممتلكاتها ومصالحها وكذا التسجيل وتقفي المخرجات الصارمين والموثوقين لكل العمليات المالية والمحاسبية والممتلكية المنجزة<sup>1</sup>.

وبهذه الصفة، يقدم مجلس المحاسبة كل التوصيات التي يراها ملائمة لتدعيم آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات العمومية.

يقوم الآمرون بصرف النفقات العمومية بإيداع حساباتهم الإدارية لدى مجلس المحاسبة، بغرض التدقيق في نوعية التسيير، ويجري الاستماع دائما للآمرين بالصرف (مصالح الدولة والجماعات الإقليمية) الذين هم محل تدقيق في مقر المجلس، والأمر نفسه بالنسبة لحسابات المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا.

وتشمل أعمال التدقيق عموما فحص انتظام شروط تنفيذ النفقات العمومية والإيرادات مقارنة باللوائح والأنظمة، ويعتبر فحص استثمارات التجهيز والمناقصات من المحاور الرئيسية لرقابة نوعية التسيير التي ركز عليها المجلس في عمليات التدقيق المنفذة.

عمليات التدقيق في إدارة الجودة لم تتم إلا مرة واحدة في إطار رقابة نوعية التسيير وفقا للموارد المتاحة، بعدما برجت لمرة واحدة في برنامج المهمات المطلوبة (بما في ذلك مراجعة الحسابات، قانون تسوية الميزانية)، وهذا لا يتماشى مع جاء في المعيار ISSAI 400 بشأن رقابة الجودة والتي تعتبر من المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام والرقابة المالية ورقابة الأداء.

يتم عرض نتائج العمل ودرجة التقييم في تقرير مراجعة الحسابات (والذي يتضمن النتائج والتقييمات والملاحظات التي حررها المجلس، بالإضافة إلى الردود التي قدمتها الجهة الخاضعة للتدقيق والاستنتاجات والتوصيات)، وإضافة أيضا، إذا كان ذلك مناسبا، إدراج إيضاحات حول التقرير السنوي.

المشكلة التي يواجهها المجلس هي نقص الموارد اللازمة لإجراء التحقيق في نوعية التسيير، على سبيل المثال توجد غرفة واحدة مع بعض القضاة تتولى عملية الرقابة على القطاع الصناعي بأكمله، وقطاع الطاقة والسياحة، والبريد وتكنولوجيا الإعلام والاتصال.

إن التدقيق في نوعية التسيير الممارس من قبل مجلس المحاسبة، يساهم في خلق قيمة مضافة، كما أن التوصيات الواردة في تقرير تقييم تدقيق نوعية التسيير ذات أهمية من حيث تحسين الإدارة المالية العامة، ومع ذلك فإن مضمون التشريع الحالي يسمح لمجلس المحاسبة بتجاوز رقابة الالتزام، ودفع الأداء الحقيقي لرقابة الاقتصاد والفعالية والكفاءة.

مضمون رقابة نوعية التسيير يتوافق مع القواعد المبينة في المعايير الدولية للمؤسسات العليا للرقابة والمحاسبة، وعلى وجه الخصوص المعيار ISSAI 300، والمعيار ISSAI 400.

## ت - رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

<sup>1</sup> المادة 69 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سبق ذكره.

تعتبر هاته الرقابة واحدة من أهم المهام الرقابية لمجلس المحاسبة، والتي تسبق عملية إعداد التقرير التقييمي المتعلق بقانون تسوية الميزانية.

إن الهدف من هذه الرقابة هو تحديد المخالفات المرتكبة أثناء استخدام الاعتمادات الممنوحة في الميزانية ( ميزانية التسيير والتجهيز)، وحددت المادة 88 نوع المخالفات والأخطاء في مجال تسيير الميزانية والمالية والتي تعتبر مخالفة لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وفي هذا الإطار يختص المجلس وفق الشروط المحددة في هذا الأمر بتحميل مسؤولية أي مسؤول أو عون في مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، يرتكب مخالفة أو عدة مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية<sup>1</sup>.

يتم تحديد المخالفات خلال عمليات التدقيق التي تقوم بها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وإذا كشفت نتائج تدقيقات مجلس المحاسبة التي تضبطها الغرفة المختصة قانونا، أن المخالفة التي ارتكبها العون قد تدخل في مجال تطبيق أحكام المادة 88 من الأمر 95-20، يوجه رئيس الغرفة تقريرا مفصلا إلى الناظر العام.

وإذا رأى الناظر العام الذي أخطر بذلك وبعد تلقيه المعلومات الإضافية التي يطلبها، عند الاقتضاء، من الغرفة القطاعية المختصة، أنه لا مجال للمتابعات، يقوم بغلق الملف بموجب قرار معلل قابل للإلغاء أمام تشكيلة خاصة تتكون من رئيس غرفة ومستشارين اثنين من مجلس المحاسبة ويطلع رئيس الغرفة المعنية بذلك.

بالرغم من الإجراءات والتعليمات المحددة، التي تقضي بإرسال الملفات المدققة من قبل الناظر العام بعد أن يحجر استنتاجاته إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح تحقيق وإصدار الحكم، لا تزال هناك نقاط ضعف يمكن أن تعرض الحكم للطعن وهي<sup>2</sup>:

✓ عيوب في الإجراءات؛

✓ قصور التعليمات؛

✓ غياب الأدلة؛

✓ غياب تحديد المسؤولين؛

✓ غياب تحديد الأضرار؛

✓ عدم وجود العناصر اللازمة لتحديد الغرامات.

أ	تتم سنوياً مراجعة لكافة هيئات الحكومة المركزية تغطي: الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم. يتم تنفيذ المجموعة التامة من إجراءات المراجعة المالية وبعض جوانب مراجعة الأداء، مع الالتزام بصفة عامة بمعايير المراجعة والتركيز على القضايا الجوهرية وقضايا النظام.
---	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## 2- إحكام توقيت رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية

<sup>1</sup> المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> SIGMA,OP CIT, P48.

يعتبر التقرير التقييمي الذي يعبه مجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، من بين التقارير التي يرفعها مجلس المحاسبة للهيئة التشريعية، والذي نصت عليه المادة 18 من الأمر 95-20، والمادة 05 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

والهدف الأول من هذا التقرير هو مراقبة تنفيذ الميزانية وتسوية حساباتها (حسابات نفقات التسيير، حسابات نفقات التجهيز)، فالرقابة على تنفيذ ميزانتي التسيير والتجهيز تعنى بتحديد الفرق بين الاعتمادات المرصودة والمستهلكة. يقوم المقرر العام بتشكيل مجموعة عمل، تتألف من ممثل معين عن كل غرفة، باستثناء الغرفة الأولى فإن عدد ممثليها 03، ما يعني أن فوج العمل يتشكل من 10 أشخاص.

تبدأ عملية الرقابة المتعلقة بالتقرير التقييمي خلال بداية السنة، وتقدر فترة الرقابة ب 02 إلى 03 أشهر حسب حجم المؤسسات والفرق.

وتضم الطريقة المستخدمة في هذه الرقابة:

✓ تحليل التكاليف؛

✓ التحقق من اتساق الميزانية مع المحاسبة؛

✓ مراقبة الأجور، وهي تشكل أولوية.

ويضم التقرير التقييمي ملخص الملاحظات المعينة أثناء تنفيذ الميزانية، التوصيات، نتائج عمليات الخزينة، وضعية الدين العام.

ويلاحظ من الجانب التطبيقي، أن مجلس المحاسبة يقدم التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية المنفذة للسنة ن+2، ويرسل مجلس المحاسبة التقرير التقييمي إلى وزارة المالية هاته الأخيرة التي تقوم بعرض قانون تسوية الميزانية على البرلمان مرفوقا بالتقرير التقييمي في السنة ن+3.

الرقابة على ميزانية التسيير والتجهيز التي تمت فعلا للسنة ن+2، تعني فحص ميزانية 2010 يتم في 2012 من قبل مجلس المحاسبة، ويعرض التقرير على البرلمان لمناقشته في 2013.

د	يتم رفع تقارير المراجعة إلى الهيئة التشريعية بعد أكثر من 12 شهراً من نهاية الفترة المشمولة (بالنسبة لمراجعة البيانات المالية من استلام المراجعين لها).
---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 3- الشواهد على متابعة توصيات عملية المراجعة

تقرير المراجعة الذي يعبه مجلس المحاسبة لا يبين إن كانت هناك شواهد على قيام الهيئات والمؤسسات بالأخذ بعين الاعتبار توصيات المجلس وتنفيذها. كما سبقت الإشارة من قبل في هذا المبحث إلى أنه لا توجد آليات متابعة من قبل المجلس أو البرلمان لمعرفة مدى تنفيذ التوصيات التي أقرها المجلس.

ج	يتم القيام برد رسمي ولو أنه متأخر أو ليس دقيقاً جداً، ولكن لا توجد شواهد تُذكر على المتابعة المنهجية.
---	-------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب" (أ، د، ج)

ثانيا: مؤشر الأداء PI-27 تمحيص الهيئة التشريعية لقانون الموازنة السنوية

### 1- نطاق عملية التدقيق التي تقوم بها الهيئة التشريعية

حددت المادة 68 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية نطاق الاستعراض الذي تقوم به الهيئة التشريعية في الجزائر (أرجع إلى المؤشر PI 6).

ب	يغطي الاستعراض الذي تقوم به الهيئة التشريعية: سياسات المالية العامة، وإجماليات السنة القادمة، مع التقديرات التفصيلية للإنفاق والإيرادات.
---	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 2- مدى حسن رسوخ واحترام إجراءات الهيئة التشريعية

إجراءات تحضير قوانين المالية والتصويت عليها وتنفيذها واضحة، وتم تحديدها من خلال المواد من 67 إلى 69 من القانون 84-17 والمتعلق بقوانين المالية، خصوصا المادة 69 والتي نصت على أن التصويت على قانون المالية يكون قبل 01 جانفي، وفي حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ 01 جانفي من السنة المالية المعتبرة، فإنه يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب شروط معينة، تم ذكرها في نفس المادة أعلاه.

أ	إجراءات قيام الهيئة التشريعية باستعراض الموازنة راسخة بقوة ومحترمة. وهي تشمل ترتيبات مؤسسية داخلية كلجان الاستعراض المتخصصة وإجراءات التفاوض.
---	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

### 3- كفاية الوقت اللازم للهيئة التشريعية لتقديم رد على مقترحات الميزانية

خلال سنوات الدراسة 2012، 2013، 2014 تم منح مدة شهرين للهيئة التشريعية للتصويت على قانون المالية، شهر لأعضاء المجلس الشعبي الوطني، وشهر لأعضاء مجلس الأمة (أرجع إلى المؤشر PI 11).

أ	يُنَاح للهيئة التشريعية على الأقل شهران لاستعراض الموازنة المقترحة
---	--------------------------------------------------------------------

### 4- قواعد تعديل الموازنة في سنتها بدون موافقة مسبقة من الهيئة التشريعية

يمكن تعديل اعتمادات الميزانية المفتوحة لفصل يتضمن نفقات التسيير خلال السنة المالية بموجب مرسوم يقضي بتحويل الاعتمادات أو نقلها، يتخذ بناء على تقرير من الوزير المكلف بالمالية<sup>1</sup>.  
تعديل التحويلات وتعين المصلحة المسؤولة عن تنفيذ النفقة دون أن تغير طبيعة هذه النفقة، وينبغي أن تندرج كل عملية نقل للاعتمادات ضمن حدود الميزانية بمقتضى قانون المالية<sup>2</sup>.  
تحدد شروط توزيع وتعديل الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية ضمن كل قطاع لتغطية النفقات ذات الطابع النهائي ورخص تمويل الاستثمارات المخططة للمخطط السنوي عن طريق التنظيم.  
بالرجوع إلى ما جاء في التقرير التقييمي المستند إلى ما جاء في ميزانية الوكالة الحاسوبية للخزينة، نجد أن ميزانية كل القطاعات تقريبا مستها عملية التعديل سواء بالزيادة أو النقصان خلال سنوات الدراسة.

<sup>1</sup> المادة 32 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 33 من القانون أعلاه.

ب	هنالك قواعد واضحة بشأن قيام السلطة التنفيذية بتعديل الموازنة في سنتها، وهي محترمة عادة، ولكنها تسمح بإعادة توزيع إدارية واسعة.
---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ب+" (ب، أ، أ، ب).

ثالثا: مؤشر الأداء PI-28 تمحيص الهيئة التشريعية لتقارير المراجعة الخارجية

1- إحكام توقيت قيام الهيئة التشريعية بفحص تقارير المراجعة المالية

أن الوقت المستغرق لدراسة ومناقشة قانون تسوية الميزانية المرفق بالتقرير التقييمي لمجلس المحاسبة (لسنوات 2012، 2013، 2014)، إلى غاية المصادقة عليه تجاوز مدة 03 أشهر، وسجلت أكبر مدة بتقرير سنة 2014، فرغم إيداعه بتاريخ 2016/10/18 إلا أنه لم تتم المصادقة عليه وإصداره إلى يومنا هذا (2017/03/23)، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 44: يوضح تواريخ تقديم التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية والمصادقة عليه من قبل البرلمان

المرجع	تاريخ الإيداع بالجلس	تاريخ صدوره في الجريدة الرسمية
التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2012	2014/12/20	2015/04/08
التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013	2016/04/18	2016/08/03
التقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014	2016/10/18	ما زال لم يصدر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجرائد الرسمية للمناقشات (2012، 2013، 2014)، المجلس الشعبي الوطني، الجزائر.

ب	تُنجز الهيئة التشريعية تمحيص تقارير المراجعة المالية في غضون 6 أشهر من استلام تلك التقارير
---	--------------------------------------------------------------------------------------------

2- مدى جلسات استماع الهيئة التشريعية للنتائج الرئيسية

رغم نص المادة 134 من الدستور على أنه يمكن لأعضاء البرلمان بغرفتيه أن يستمعوا إلى أي عضو من الحكومة حول مسألة من المسائل ومنها أوجه صرف الميزانية، إلا أن آلية عمل لجنة المالية والميزانية تقتضي الاستماع إلى مسؤولي القطاعات التي تعرف ميزانيتها استهلاكاً معتبراً، والتي استهلكت اعتماداتها بنسب ضئيلة، والتي هي ملاحظات مجلس المحاسبة، والملاحظ من خلال آلية عمل لجنة المالية والميزانية أنها لا تجري مناقشات معمقة. على لجنة المالية والميزانية أن تغير من طريقة عملها، وذلك بالاستماع إلى جميع مسؤولي القطاعات الوزارية سواء استهلكت اعتماداتها بنسب ضئيلة أو مرتفعة، لأن العبرة ليست باستهلاك الاعتمادات وإنما بالنتائج المحققة على أرض الواقع، فاستهلاك الاعتمادات مع غياب النتائج يدل على عدم كفاءة الإنفاق.

د	لا تُجري الهيئة التشريعية جلسات استماع معمّقة بهذا الشأن.
---	-----------------------------------------------------------

3- إصدار الهيئة التشريعية للتوصيات باتخاذ إجراءات وقيام السلطة التنفيذية باتخاذها

لا توجد أي وثائق تتضمن متابعة الهيئة التشريعية للتوصيات التي أقرتها في تقريرها المتعلق بقانون تسوية الميزانية، حتى أنه لا توجد وثائق مستقلة عن التقرير تبين التوصيات والنتائج التي استندت إليها.

ج	تتم التوصية باتخاذ إجراءات، ولكن نادراً ما تقوم السلطة التنفيذية باتخاذها.
---	----------------------------------------------------------------------------

باستخدام طريقة التصنيف الترتيبي م2، تكون النتيجة الكلية للمؤشر هي "ج+" (أ، د، ج).

#### خلاصة الفصل الخامس:

بعد قياس أداء العناصر الرئيسية الستة لأداء عملية إدارة الشؤون المالية العامة في الجزائر في الفترة 2012-2014، تم الخروج بمجموعة من النتائج تتعلق ب:

✓ **مصادقية الموازنة:** سجلت غالبية المؤشرات المتعلقة بمصادقية الموازنة مستويات أداء متقدمة بناء على درجات التصنيف الترتيبي المحققة حيث حققت ثلاث مؤشرات من أصل أربعة الدرجة "أ"، في حين حقق مؤشر الأداء PI 2 درجة تصنيف ترتيبي "ج"، لكن هذا لا يخفي مجموعة من النقائص تم الوقوف عليها، حيث أن هناك أقسام تجاوزت نفقاتها الفعلية النفقات المخصصة لها في الميزانية بأكثر من 967% كما هو الشأن بالنسبة للدين القابل للاستهلاك، والنفقات المحسومة من الإيرادات والتي حققت نسبة تجاوز فاقت 435%، نفقات النشاط الاجتماعي حوالي 102% هذه التجاوزات أثرت على تشكيلة الإنفاق بالموازنة، كما تؤثر على جودة الخدمات التي يتم تمويلها بموجب هذه المخصصات، أن الإنجازات المتعلقة بإيرادات الميزانية (الإيرادات العادية)، تبقى بعيدة عن الأهداف المسطرة الرامية إلى تدعيم الإيرادات الجبائية، فالتأخيرات المسجلة في تحسين بنية إيرادات الميزانية تبين الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية لتطوير بعض أنواع الضرائب (الضريبة على الأملاك)، تخفيض حجم بواقى التحصيل ومواجهة الغش والتهرب الضريبي وانتشار السوق الموازية.

✓ **الشمولية والشفافية:** سجلت مؤشرات الأداء المتعلقة بالشمولية والشفافية درجات تصنيف متفاوتة، لكن هناك نقاط مهمة في هذا الشأن تؤثر على شفافية المالية العامة في الجزائر، ولا تحدم البتة مسألة ترشيد الإنفاق العام، فهناك كم هائل للحسابات الخاصة في جميع سنوات الدراسة 2012-2014 فهي تعتبر نفقات خارج إطار، إلا أنها تشهد تقلصا من حيث العدد من سنة لأخرى، بفضل الملاحظات التي أشار إليها مجلس المحاسبة والتي مفادها اللجوء المفرط إلى توسيع الحسابات الخاصة لاسيما حسابات التخصيص الخاص، كما نوهت لجنة المالية والميزانية إلى أنه تم اللجوء المفرط للحسابات الخاصة كآلية ميزانية مستقلة وكبديل للميزانية العامة للدولة، مما أدى إلى صعوبات في مجال الرقابة وشفافية تنفيذ النفقات العمومية.

إضافة إلى ما سبق فإن العدد الهام من الحسابات الخاصة الغير مبلغ عنها في قانون المالية ولا في قانون تسوية الميزانية المنشوران في الجريدة الرسمية للرأي العام يحد من شفافية هاته العمليات.

✓ **وضع الموازنة استنادا إلى السياسات:** سجلت مؤشرات الأداء المرتبطة بوضع الموازنة استنادا إلى السياسات درجات تصنيف متدنية، حيث لا يتم التخطيط لسياسات الإنفاق ووضع الموازنة وفق منظور متعدد السنوات.

✓ **قابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة:** سجلت مؤشرات الأداء المتعلقة بقابلية التوقع والرقابة في تنفيذ الموازنة درجات تصنيف متفاوتة لكن متقاربة، فإجراءات تسجيل دافعي الضرائب وفرض الضرائب وتحصيلها واضحة، لكن إجراءات معالجة الشكاوى بطيئة، بالإضافة إلى أن المتأخرات الجبائية (بواقي التحصيل) ترتفع من سنة لأخرى، أي أن التحصيلات ضعيفة؛ إذ تجد إدارة الضرائب صعوبات لتحصيل كل الحقوق المعينة خلال السنة المالية وتلك الخاصة بالسنوات السابقة، إذ لم تتعدى نسبة تحصيل المتأخرات الجبائية 1,27% خلال سنوات 2012، 2013، 2014 وهو ما يؤدي إلى تراكم بواقي التحصيل، ما يعني أن متوسط نسبة جباية الديون في السنوات محل الدراسة كان أقل من 60%.

✓ **المحاسبة والتسجيل والإبلاغ:** سجلت مؤشرات الأداء المتعلقة بالمحاسبة والتسجيل والإبلاغ درجات تصنيف عالية خصوصا المؤشرات PI 22, PI 23, PI 24، فعملية مطابقة وتسوية الحسابات المعلقة والسلف تتم كل ربع سنة، وتتيح الحسابات الختامية في نهاية السنة والتي تصدر عن كافة الوزارات والإدارات المستقلة والوحدات اللامركزية، معلومات حول النتائج المتعلقة بالتنفيذ الفعلي للميزانية (تحصيل الإيرادات، وضعية استهلاك الاعتمادات، الأرصدة المتبقية)، مرفقة بالوثائق الثبوتية، إلا أن المؤشر PI 25 شكل استثناء في هذا العنصر (المحاسبة والتسجيل والإبلاغ) بتحقيقه أدنى درجة تصنيف ترتبي ومرد ذلك هو أنه لا تتوفر معلومات حول تواريخ إعداد البيانات المالية وإرسالها إلى هيئات المراجعة الخارجية، كما أن تقديم حسابات الحكومة خلال سنوات الدراسة لا يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS، وبالرغم من سعي الجزائر إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، إلا أنه لم يرى النور بعد.

✓ **التدقيق والمراجعة الخارجية:** سجلت مؤشرات الأداء المتعلقة بالتدقيق والمراجعة الخارجية درجات تصنيف جيدة ، لاسيما المؤشران PI 26, PI 27، فالنصوص القانونية ومنهجية عمل مجلس المحاسبة في الجزائر موافقة للمبادئ والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الانتوساي ، لكن هناك بعض النقاط التي تستدعي إعادة النظر للرفع من فعالية وكفاءة واستقلالية مجلس المحاسبة كإنشاء نظام للرقابة الداخلية يسهر على متابعة تنفيذ توصياته، في حين سجل مؤشر الأداء PI 28 درجة تصنيف متدنية، لأن الهيئة التشريعية لا تولى لعملية متابعة تنفيذ توصياتها وتوصيات مجلس المحاسبة من قبل السلطة التنفيذية أي عناية، وهو ما يجد من فعالية المراجعة الخارجية ومن مساهمتها في ترشيد النفقات العمومية.

الجدول رقم 42: مدى استيفاء مجلس المحاسبة للمبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام		
النقاط الواجب مراجعتها أو تحسينها	نقاط التوافق/الاختلاف	المعيار الدولي ISSAI 11
<b>المبادئ التوجيهية للانتوساي - إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية</b>		
نلاحظ أن هناك إطار قانوني ودستوري نص على استقلالية مجلس المحاسبة ضمان للموضوعية والرفع من فعالية أعماله، زيادة على أنه يتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة مهامه. هاته النقطة لا تحتاج إلى مراجعة.	المادة 03 من القانون 95-20 معدل ومتمم بالأمر 10-02 والمتعلق بمجلس المحاسبة تنص على: مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه. وهو يتمتع بالاستقلال الضروري، ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله.	المبدأ الأول: وجود إطار دستوري، نظامي، قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيق واقعية خاصة بهذا الإطار.
حدد القانون 95-20 من خلال المواد الموافقة لهذا المبدأ صراحة على استقلالية رئيس المجلس وقضاة المجلس، وحمائهم من التهديدات التي من المحتمل تعرضهم لها بمناسبة ممارسة مهامهم.	المادة 38 نصت على: يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم: رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون من جهة، ومن جهة أخرى الناظر العام، النظار المساعدون. المادة 39 تنص على: تحدد حقوق قضاة المحاسبة وواجباتهم بموجب قانون يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة. المادة 03 من الأمر 95-23 المؤرخ في 26 أوت 1995 يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة تنص على أن: يعين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي. المادة 08 من الأمر أعلاه تنص على: يتمتع قاضي مجلس المحاسبة بالحماية من جميع أشكال الضغط أو التدخل أو المناورة التي من شأنها أن تعرقه في القيام بمهامه. ونصت المادة 09 من نفس الأمر على: يجب على الدولة أن تحمي قاضي مجلس المحاسبة من التهديدات أو الإهانات أو السب أو القذف أو الاعتداءات مهما يكن نوعها والتي قد يتعرض لها أثناء قيامه بوظائفه أو بمناسبة ذلك. تعوض الدولة الضرر المباشر الناجم عن ذلك في جميع الحالات غير المنصوص عليها في التشريع المعمول به. وتحل في هذه الظروف محل الضحية في حقوقها كي تستعيد المبالغ التي تدفع لقاضي	المبدأ الثاني: استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والأعضاء (في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات جماعية متساوية)، بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم.

الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

	مجلس المحاسبة.	
<p>حددت المواد الموافقة لهذا المبدأ الصلاحيات الواسعة التي يتمتع بها مجلس المحاسبة والمتمثلة في رقابة حسن استعمال الموارد والوسائل والقيم، وكذا تقييم نوعية التسيير من حيث الفعالية والاقتصاد ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.</p>	<p>نصت المواد الآتية من الأمر 95-20 على:</p> <p>المادة 06: يكلف مجلس المحاسبة، في ممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة إياه، برقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد. ويوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته، بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك.</p> <p>وفي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، تترتب عن معيّناته الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في هذا الأمر.</p> <p>المادة 07: تخضع لرقابة مجلس المحاسبة، ضمن الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر، مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.</p> <p>المادة 08: تخضع أيضا لرقابة مجلس المحاسبة، وفق الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر، 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.</p> <p>بغض النظر عن أحكام الفقرة الأولى أعلاه، لا يخضع بنك الجزائر لرقابة مجلس المحاسبة.</p> <p>المادة 08 مكرر: يمارس مجلس المحاسبة رقابته، وفق الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر، على تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى، بصفة مشتركة أو فردية، مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة.</p> <p>تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة، عند الحاجة، عن طريق التنظيم.</p>	<p>المبدأ الثالث: صلاحية واسعة، كافية، وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها.</p>
<p>حددت المواد الموافقة لهذا المبدأ حق حرية الإطلاع وسلطة التحري لمجلس المحاسبة، ما يعني ضمان</p>	<p>تنص المواد الآتية من الأمر 95-20 على:</p> <p>المادة 55: يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة</p>	<p>المبدأ الرابع: الوصول غير المقيد للمعلومات</p>

الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

<p>الوصول غير المقيد للمعلومات.</p>	<p>العمليات المالية والمحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته. يستفيد مجلس المحاسبة، لممارسة مهمته، من حق الإطلاع وسلطة التحري التي يمنحها القانون لمصالح المالية في الدولة. وله أيضا أن يجري كل التحريات الضرورية من أجل الإطلاع على المسائل المنجزة، بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام، مهما تكن الجهة التي تعاملت معها مع مراعاة التشريع الجاري العمل به. المادة 56: لقضاة مجلس المحاسبة، في إطار المهمة المسندة إليهم، حق الدخول إلى كل المحلات التي تشملها أملاك جماعة عمومية أو هيئة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة عندما تتطلب التحريات ذلك.</p>	
<p>حددت المادة الموافقة لهذا المبدأ الإطار القانوني الذي يقر بإعداد تقارير عن الأشغال التقييمية ووجوب رد مسؤولي الهيئات المراقبة على التقارير.</p>	<p>تنص المادة 73 من الأمر 95-20 على: يترتب عن الأشغال التقييمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة إعداد تقارير تحتوي على المعائنات والملاحظات والتقييمات. ترسل هذه التقارير إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية، وعند الحاجة، إلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة. يمكن لمجلس المحاسبة حتى يستنير في أشغاله أن ينظم نقاشا يشارك فيه مسؤولو أو مسيرو الهيئات المعنية. يضبط مجلس المحاسبة بعد ذلك تقييمه النهائي ويصدر كل التوصيات والاقتراحات قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات المراقبة ويرسلها إلى مسؤوليها وكذا إلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية. يتعين على مسؤولي الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذين أرسلت إليهم النتائج النهائية لعمليات الرقابة المنجزة أن يبلغوها لهيئات المداولة لتلك الجماعات والهيئات في أجل أقصاه شهران. ويخطر المسؤولون المعنيون مجلس المحاسبة بهذا التبليغ.</p>	<p>المبدأ الخامس: حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها</p>
<p>تحدد المادة الموافقة لهذا المبدأ الإطار القانوني لرفع</p>	<p>تنص المادة 16 من الأمر 95-20 على: يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس</p>	<p>المبدأ السادس: حرية تحديد محتوى تقارير</p>

<p>التقارير السنوية إلى رئيس الجمهورية مع إمكانية نشره كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية، ولكن يبدو أن فيه نوع من القيود في هذا الشأن تحد من حرية مجلس المحاسبة في نشر التقارير، فالتقارير السنوية لم تنشر في الجريدة الرسمية باستثناء التقرير السنوي لسنتي 1995، 1997 بمبادرة من رئيس الجمهورية، في حين أن التقارير التقييمية المتعلقة بقانون ضبط الميزانية لم تنشر.</p> <p>عملية نشر التقرير تمت مرتين فقط، في حين تقارير السنوات الأخرى ومن بينها التقارير المتعلقة بسنوات الدراسة لم تنشر، وهذا يعد مخالفا لهذا المبدأ.</p> <p>بالنسبة للتقارير السنوية لم تستقبل لجنة المالية والميزانية بالبرلمان أي تقرير، في حين أنها استلمت التقارير التقييمية لقانون ضبط الميزانية مع تأخر لسنتين بالنسبة لكل قانون.</p>	<p>الجمهورية.</p> <p>ويبين التقرير السنوي المعاينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.</p> <p>ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.</p> <p>يرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية.</p>	<p>الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.</p>
<p>لم يتم تحديد أو وضع الآليات اللازمة لمتابعة تنفيذ توصيات مجلس المحاسبة سواء من طرف مجلس المحاسبة أو عن طريق البرلمان.</p> <p>فلا توجد مصلحة داخل المجلس مهمتها مراقبة تنفيذ التوصيات، ولا تقوم لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بمتابعة تنفيذ توصيات المجلس، ما يدل على ضعف الرقابة الخارجية.</p>	<p>لا يوجد نص قانوني يوضح آليات متابعة تنفيذ توصيات مجلس المحاسبة.</p>	<p><b>المبدأ السابع:</b> وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة</p>

## الفصل الخامس تقييم دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة 2012-2014

<p>نصت المادة الموافقة لهذا المبدأ على الاستقلال المالي والإداري لمجلس المحاسبة، لكن مجلس المحاسبة لا يحتوي على الموارد البشرية الضرورية للقيام بعملية التدقيق، وهو يعتمد على السلطة التنفيذية (وزارة المالية) في تزود بالموارد البشرية والمالية والمادية.</p>	<p>تنص المادة 28 من الأمر 95-20 على: يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلال في التسيير. ويزود بالموارد البشرية والوسائل المالية والمادية الضرورية لعمله وتطوير نشاطاته. يخضع مجلس المحاسبة لقواعد المحاسبة العمومية. نصت المواد من 28 إلى 38 التنظيم العام لمجلس المحاسبة (أرجع إلى تنظيم مجلس المحاسبة المدرج في المطلب الثاني من المبحث الأول في الفصل الرابع من الأطروحة)</p>	<p>المبدأ الثامن: الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الدولي ISSAI 11 والأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة 95-23 .

إن الهدف والغاية من التدقيق الحكومي هي تحسين وتطوير الأداء في المؤسسات والإدارات العمومية، ولذلك لم يعد يقتصر على مستوى البحث عن الأخطاء وإبداء الرأي بشأنها بل تعداه إلى دراسة النشاط ككل في محاولة لتقدير مستوى تحقيقه لأهدافه ومدى تطبيق قواعد الكفاءة والاقتصاد والفعالية للوصول إلى النتائج المطلوبة، مع دراسة المعوقات والانحرافات وتبيان أسبابها والوسائل الكفيلة بتجنبها.

والمطلوب من أجهزة التدقيق الاهتمام بالظروف التي يتم فيها استخدام وتسيير الوسائل البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرف الأجهزة الإدارية والاقتصادية للدولة، وأن تستكشف التنظيم السيئ للعمل والاستعمال السيئ للمال العام، فلا ينبغي للرقابة أن تقتصر على كشف النقائص والانحرافات، وإنما يجب أن تتعداها إلى إجراء تفتيش لا يهدف إلى تجريم المسؤول بقدر ما يهدف إلى تحسين مستوى عمله، لأن الغاية المثلى للمدقق لا تتمثل في مطاردة النقائص ولكن في القضاء عليها، وبهذا الصدد لا بد أن يكون بوسع الأجهزة القائمة على التدقيق اقتراح قوانين وتنظيمات جديدة من خلال التوصيات التي تتضمنها تقاريرها، وضرورة المتابعة الصارمة لتنفيذ التوصيات.

ومن إبراز ما يميز حقل المالية العامة بالجزائر هو التطور المستمر والحركية الدائمة التي يشهدها، لكن الملاحظ هو أنه بمقابل هذا المستمر، هناك بطء وعدم مسايرة النصوص المنظمة لهذا المجال للتحويلات والمتغيرات التي تعرفها الساحة المالية ببلادنا، فالقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يشكل الحجر الأساس لتنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات وتحديد صلاحيات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، مر على صدوره أكثر من 26 سنة، كما أن الحاجيات العامة هي في تطور مستمر وحجم الصفقات العمومية وتعدد أشكالها هو في تطور مستمر كذلك، ناهيك عن كثرة الصعوبات التي أصبحت تطرح أمام استخلاص الديون العمومية وتفاقم ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.

وبالنظر لأهمية النفقات العمومية سواء من حيث حجمها أو آثارها فإن النظام المالي في الجزائر حرص على حمايتها من الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتسبب في ضياعها دون تحقيق الأهداف المسطرة والمشاريع المبرمجة ولذلك فقد أقر رقابة مضاعفة تضمنها أجهزة للرقابة القبلية وأجهزة للرقابة البعدية، لكن أجهزة الرقابة القبلية والتي يتكفل بها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي إضافة إلى لجنة مراقبة الصفقات العمومية تعتبر رقابة شرعية نظامية تنفيذ النفقات العمومية دون التدقيق في مدى ملائمة النفقة، عكس أجهزة الرقابة البعدية التي تتولى مهمة التدقيق في المالية العامة والتي يتكفل بها كل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، والهيئة التشريعية، من أجل حسن تسيير الأموال العمومية وحمايتها.

كان هدف الدراسة تحليل أثر هيئات التدقيق الحكومي الداخلية والخارجية على ترشيد النفقات العمومية بالجزائر خلال الفترة الممتدة ما بين 2012-2014، وكذا معرفة أهم المتغيرات التي تؤثر في ترشيد الإنفاق العام، وكذا فهم طبيعة التدقيق الحكومي وعلاقته بالنفقات العمومية التي تعد وسيلة لإعادة توزيع الدخل، ولقد ازدادت أهمية دراسة النفقات العمومية في المدة الأخيرة مع تعاظم دور الدولة وتوسع سلطتها وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية وترجع أهمية النفقات العمومية إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة من خلال سياستها الاقتصادية في تحقيق أهدافها النهائية التي تسعى إليها فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة وكيفية تمويلها.

لقد تم دراسة جميع فرضيات البحث المدرجة سابقا وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ رفض الفرضية الأولى فالتدقيق الحكومي لا يساهم لوحده في ترشيد النفقات العمومية بل هناك مجموعة من المتغيرات الأخرى التي تؤثر في ترشيد النفقات كالسياسة الميزانية، المحاسبة والتسجيل والإبلاغ....؛
  - ✓ رفض الفرضية الثانية فلا تساهم التوصيات التي تخرج بها الهيئات القائمة على التدقيق الحكومي خاصة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة والهيئة التشريعية في الجزائر، أو أن مساهمتها محدودة في ترشيد النفقات العمومية وتحسين أداء الأجهزة القائمة بالإنفاق، نظرا لغياب المتابعة؛
  - ✓ رفض الفرضية الثالثة، فلا توجد شواهد على تنفيذ الهيئات المدققة لتوصيات الأجهزة القائمة بالتدقيق الحكومي؛
  - ✓ قبول الفرضية الرابعة هناك متابعة مستمرة لتنفيذ النفقات العمومية خلال السنة من قبل هيئات الرقابة القبلية، خاصة المراقب المالي والمحاسب العمومي؛
  - ✓ قبول الفرضية الخامسة، فلم تتجاوز الاعتمادات المستهلكة خلال السنة الاعتمادات المرصودة لميزانية السنة المعنية خلال سنوات الدراسة 2012، 2013، 2014؛
  - ✓ رفض الفرضية السادسة، فلا يوجد هناك أي تنسيق بين هيئات التدقيق الحكومي بالجزائر لاسيما المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة والهيئة التشريعية للاستفادة من بعضها البعض في أعمال الرقابة المنجزة؛
  - ✓ رفض الفرضية السابعة، فلا يوجد هناك استخدام لمؤشرات كمية أثناء عملية التدقيق لتقييم إدارات الإنفاق، وهو ما بينته تقارير المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.
- أن النتائج التي خلصت إليها الدراسة كانت مشجعة في بعض النقاط، ومن شأنها أن تساهم في ترشيد النفقات العمومية، وهي:
- ✓ الإنفاق الفعلي لم يتجاوز الإنفاق المبين في الموازنة بأكثر من 05% في أكثر من سنة واحدة من السنوات الثلاث محل الدراسة؛
  - ✓ لم تكن الجباية الفعلية للإيرادات أدنى من 97% من تقديرات الإيرادات المبينة في الموازنة في أكثر من سنة واحدة من السنوات الثلاث محل التقييم؛
  - ✓ رصيد متأخرات مدفوعات الإنفاق منخفض جدا مقارنة بالنفقات الإجمالية؛
  - ✓ وضع وتنفيذ الموازنة مستند إلى التصنيف الإداري والاقتصادي والوظائف الفرعية، وذلك ( باستخدام على الأقل 10 من الوظائف في نظام تصنيف وظائف الحكومة)، باستخدام معايير إحصاءات المالية الحكومية لسنة 1986؛
  - ✓ وثائق الموازنة السنوية تستوفي 5-6 من المعايير المرجعية التسعة بشأن المعلومات؛
  - ✓ يتم تحديد التوزيع الأفقي لمعظم التحويلات (على الأقل 50%) من الحكومة المركزية من خلال أنظمة شفافة ومستندة إلى قواعد وأسس؛

✓ هنالك جدول مواعيد محدد للموازنة السنوية، ويتم التقيد به بصورة عامة وهو يعطي الوزارات والإدارات والهيئات وقتاً كافياً (على الأقل ستة أسابيع من استلام منشور الموازنة) لتكامل على نحو مفيد تفاصيل تقديراتها في الوقت المحدد؛

✓ قاعدة بيانات شؤون الموظفين وكشوف الرواتب ليستا مترابطتين ولكن كشوف الرواتب والأجور تعززها وثائق تامة بشأن كافة التغييرات التي تتم على سجلات شؤون الموظفين في كل شهر، وتتم مطابقتها مع بيانات كشوف ورواتب وأجور الشهر الماضي؛

✓ صلاحية تغيير السجلات وكشوف الرواتب محصورة وتسفر عن أثر يسهل المراجعة والتدقيق؛

✓ توجد بيانات دقيقة عن الطريقة المستخدمة في إرساء العقود العامة وهي تبين أن أكثر من 75 % من العقود فوق الحد المعلن يتم إرساؤها على أساس المنافسة المفتوحة؛

✓ توجد ضوابط شاملة على ارتباطات الإنفاق وهي تحد بفعالية من الارتباطات بتوفر المبالغ النقدية فعلاً ومخصصات الموازنة التي تمت الموافقة عليها (حسب التعديل)؛

✓ الرقابة الداخلية قائمة بعملها بالنسبة لغالبية هيئات الحكومة المركزية (حسب قيمة الإيرادات/الإنفاق)، وهي تستوفي إلى حد كبير المعايير المهنية. وتتركز على قضايا الأنظمة (على الأقل 50% من وقت جهاز موظفيها)؛

✓ تصنيف البيانات يسهل المقارنة المباشرة بالموازنة الأصلية. وتشمل المعلومات كافة بنود تقديرات الموازنة، والإنفاق مُغطى في مرحلتى الارتباط والدفع؛

✓ يتم إعداد تقارير كل ربع سنة، ويجري إصدارها في غضون 6 أسابيع من نهاية ربع السنة المعني؛

✓ تتم سنوياً مراجعة لكافة هيئات الحكومة المركزية من قبل مجلس المحاسبة تغطي: الإيرادات، والإنفاق، والأصول/الخصوم. يتم تنفيذ المجموعة التامة من إجراءات المراجعة المالية وبعض جوانب مراجعة الأداء، مع الالتزام بصفة عامة بمعايير المراجعة والتركيز على القضايا الجوهرية وقضايا النظام؛

✓ تسمح تقارير المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة بكشف مواطن الخلل والتجاوزات التي لحقت بعملية الإنفاق العام، وتحديد المسؤوليات؛

✓ هناك نصوص قانونية عدة موافقة للمبادئ التي حددها المعيار الدولي ISSAI11 - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإيضاحات والتطبيقات الجيدة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "انتوساي".

بالرغم من النتائج المشجعة التي خلصت إليها الدراسة، إلا أن هناك نتائج سلبية أثرت في شفافية وكفاءة الإنفاق العام، ومن شأنها أن تحد من فعالية التدقيق الحكومي وتجعل نتائجه غير أكيدة، وتم حصر هذه النقاط في:

✓ هناك قطاعات هامة تساهم في خلق القيمة المضافة لم تولى لها العناية الكبيرة كقطاع الصناعة

والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فلم تخصص له سوى نسبة 0,34% من إجمالي النفقات سنة 2012 مع العلم أن هذه النسبة تخص نفقات التسيير والتجهيز معاً، وقد خفضت النسبة المخصصة له من إجمالي الإنفاق سنتي 2013 و2014

إلى 0,07%، إلى جانب قطاعات أخرى وهي الطاقة والمناجم، الموارد المائية، السياحة، النقل، الأشغال العمومية، الاتصال، بالإضافة إلى النفقات الأخرى (نفقات الاستثمار) التي تضم النفقات المخصصة للبنى التحتية وبرامج دعم النشاط الاقتصادي والبرامج التكميلية لفائدة الولايات وبرامج دعم النمو والنفقات المرتبطة بعمليات على رأس المال، نفقات التجهيز لم تتجاوز في أحسن الحالات نسبة 37% من النفقات الإجمالية، هذا وتعتبر القطاعات السالفة الذكر قطاعات حيوية تسهم في جلب الاستثمار، وتحسن من مردود الإيرادات العادية، وتدفع بعجلة التنمية الاقتصادية؛ في حين نسجل تخصيص مبالغ جد معتبرة من إجمالي النفقات مقارنة بالقطاعات السابقة، مع أنها ليست بقطاعات منتجة أو محفزة للنشاط الاقتصادي منها قطاع المجاهدين الذي خصصت له نسبة 3,53% من إجمالي الإنفاق سنة 2013 مقابل نسبة 3,08% و 3,32% سنتي 2012 و 2014 تواليًا، نفس الأمر بالنسبة لقطاع التضامن الوطني، وقطاع الثقافة الذي خصصت له نسبة 0,37% سنة 2014 و 0,35%، 0,34% سنتي 2012 و 2013 أكثر من النسبة المخصصة لقطاعي الصناعة والسياحة.

هذا ولم يشر مجلس المحاسبة، في تقاريره التقييمية لقانون تسوية الميزانية، ولا الهيئة التشريعية (لجنة المالية والميزانية) لمسألة التخصيص الأمثل للموارد والتي تعتبر بالغة الأهمية نظرا لمساهمتها في الرفع من كفاءة الإنفاق، والدولة لم تستغل ارتفاع أسعار البترول (الطفرة النفطية) خلال هذه الفترة لتحقيق مكاسب هامة في البنى التحتية ودعم القطاعات المنتجة والنهوض بها لخلق قيمة مضافة واستقطاب استثمارات أجنبية مباشرة أو غير مباشرة؛

✓ تشكل نفقات التدخلات العمومية حجما لا يستهان به من مجموع نفقات ميزانية التسيير حيث تأخذ نسبة 32%، وهذا راجع لمواصلة الدولة لدعمها للمواد الغذائية الأساسية والمواد الطاقوية ومختلف النشاطات الاجتماعية الموجهة للفئات المحرومة والمعوزة، لكن الشيء الذي لم يشر له مجلس المحاسبة في هذا الشأن هو في كل سنة من سنوات الدراسة تجاوزت النفقات الفعلية الاعتمادات المرصودة لها في القسم السادس (النشاط الاجتماعي) وهو ما يؤكد أن هناك ضعف في عملية إعداد التقديرات المتعلقة بهذا الجانب، وعدم ضبط بشكل دقيق للفئات المعنية بالدعم الغذائي والطاقوي، فمثلا نجد العديد من المؤسسات الأجنبية الناشطة في الجزائر والمصانع تستفيد من السعر المدعم للخبز والحليب ... ؛

✓ هناك أقسام تجاوزت نفقاتها الفعلية النفقات المخصصة لها في الميزانية بأكثر من 967% كما هو الشأن بالنسبة للدين القابل للاستهلاك، والنفقات المحسومة من الإيرادات حققت نسبة تجاوزت 435%، نفقات النشاط الاجتماعي حوالي 102% هذه التجاوزات أثرت على تشكيلة الإنفاق بالموازنة، كما تؤثر على جودة الخدمات التي يتم تمويلها بموجب هذه المخصصات؛

✓ أشار كلا من مجلس المحاسبة في تقاريره التقييمية، ولجنة المالية والميزانية بالبرلمان إلى أن هناك عدة نقائص تشوب الحسابات الخاصة كضعف الرقابة الداخلية، وغياب نظام معلوماتي، النقص أو الغياب الكلي للمعلومات المتعلقة باستخدام الاعتمادات، إضافة إلى غياب الوضعيات المحاسبية، ولطالما أشار مجلس المحاسبة ولجنة المالية والميزانية إلى النقطة السالفة الذكر خلال سنوات الدراسة 2012-2014 وسنوات سبقتها، لكن بقيا

يسجلان نفس الملاحظة في هذا الشأن، ما يدل على ضعفهما في متابعة وإلزام الجهات المعنية بتنفيذ التوصيات؛

✓ العدد الهام من الحسابات الخاصة الغير مبلغ عنها في قانون المالية ولا في قانون تسوية الميزانية المنشوران في الجريدة الرسمية للرأي العام يجد من شفافية هاته العمليات، ولا يسهم إطلاقا في ترشيد النفقات العمومية، ما جعل الجزائر تحتل مراتب متأخرة في مجال شفافية الموازنة؛

✓ أشار مجلس المحاسبة في تقاريره التقييمية إلى أن الكم الهائل للحسابات الخاصة أدى إلى تجميد الأموال العمومية واعتمادات معبأة قليلة الاستعمال خلال السنة، حيث لم تتعدى الاعتمادات المستهلكة بعنوان هاته الحسابات عتبة 10%، وهذا نتيجة غياب برامج عمل تحدد الأهداف المنشودة وآجال التنفيذ وكذا غياب نظام متابعة وتقييم، بالإضافة إلى البطء في وضع وإصدار النصوص التطبيقية للإطار القانوني الذي يحكم حسابات التخصيص الخاص، لكن لم يتم بالتحليل الكافي لحجم الاعتمادات المعبأة للحسابات الخاصة والتي تجاوزت النفقات الإجمالية المرصودة في الميزانية العامة بأكثر من 190%، حيث مثلت سنة 2012 نسبة 206,61% من إجمالي النفقات المعبأة في الميزانية، و214,84% سنة 2013 رغم انخفاض عدد الحسابات الخاصة في هذه السنة مقارنة بسنة 2012، وشكلت نسبة 195.18% من إجمالي النفقات سنة 2014؛

✓ نوعية المنشور الموجه للوزارات والقطاعات لإعداد تقديراتها سيئة جد، لا تشمل على أرقام وتحليلات كمية ولا تقديرات بالأرقام للنفقات والإيرادات، ولا نتائج السنوات السابقة.....

✓ التوقعات أو التقديرات بشأن إجماليات العامة، وخصوصا عند إعداد الموازنة تتم على أساس سنوي، ولا تستند لتحليلات أو مؤشرات كمية؛

✓ لجأت معظم الوزارات بشكل مفرط إلى إعادة تقييم رخص البرامج، وتعرضت بعض عمليات التجهيز إلى عدة تعديلات خلال السنة تعلقت بكلفة ومضمون المشروع، حيث تم منح اعتمادات تفوق رخص البرامج؛

✓ تم تقديم حسابات الحكومة خلال سنوات الدراسة وفق مدونة حسابات الخزينة PCE، وطبقا للأحكام التنفيذية العامة التي جاءت في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ولا تتماشى المعايير التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS؛

✓ مجلس المحاسبة يستخدم أغلب مناهج التدقيق التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية في كل أنشطته الرقابية، باستثناء منهجية رقابة التسيير التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية فهي غير مستعملة لا في تسوية الحسابات ولا في قانون ضبط الميزانية، مع تسجيل استعمال ضعيف في رقابة نوعية التسيير؛

✓ التأخر المسجل من قبل مجلس المحاسبة في إنجاز التقارير السنوية والمقدر بستين تأخير، وهو ما يؤثر على جودة أعمال التدقيق؛

✓ عدد العمليات الغير مغلقة من قبل مجلس المحاسبة مهم جدا: أزيد من 1400 عملية سجلت خلال الفترة 1998-2005 ولا تزال مفتوحة؛

- ✓ فلا توجد مصلحة داخل المجلس مهمتها مراقبة تنفيذ التوصيات، ولا تقوم لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بمتابعة تنفيذ توصيات المجلس، ما يدل على ضعف الرقابة الخارجية؛
- ✓ هنالك نوع من القيود تحد من حرية مجلس المحاسبة في نشر تقاريره السنوية، فبالنسبة للتقارير السنوية لمجلس المحاسبة لم تستقبل لجنة المالية والميزانية بالبرلمان أي تقرير، في حين أنها استلمت التقارير التقييمية لقانون تسوية الميزانية مع تأخر لثلاث سنوات بالنسبة لكل قانون متعلق بسنوات الدراسة؛
- ✓ لا يملك مجلس المحاسبة الموارد البشرية الضرورية للقيام بعمليات التدقيق، مقارنة بالكم الهائل للحسابات الواجب تدقيقها؛
- ✓ رغم نص المادة 134 من الدستور على أنه يمكن لأعضاء البرلمان بغرفتيه أن يستمعوا إلى أي عضو من الحكومة حول مسألة من المسائل ومنها أوجه صرف الميزانية، إلا أن آلية عمل لجنة المالية والميزانية تقتضي الاستماع إلى مسؤولي القطاعات التي تعرف ميزانيتها استهلاكاً معتبراً، والتي استهلكت اعتماداتها بنسب ضئيلة، والتي هي ملاحظات مجلس المحاسبة، والواضح من خلال آلية عمل لجنة المالية والميزانية أنها لا تجري مناقشات معمقة؛
- ✓ لا توجد أي وثائق تتضمن متابعة الهيئة التشريعية للتوصيات التي أقرتها في تقريرها المتعلق بقانون تسوية الميزانية، حتى أنه لا توجد وثائق مستقلة عن التقرير تبين التوصيات والنتائج التي استندت إليها.
- وكنتيجة عامة وبناءً على ماسبق، يمكن القول أن الهيئات القائمة على التدقيق الحكومي في الجزائر لها دور محدود وغير فعال في ترشيد النفقات العمومية، نظراً لتركيزها على رقابة الشرعية أي مطابقة النفقات المستهلكة للوثائق الثبوتية، مهملة بذلك رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تسهم في ترشيد النفقات العمومية وتحسن من مردوديتها.
- إن النتائج السابقة المستخلصة من الدراسة، جعلتنا نخرج بمجموعة من التوصيات، من شأنها أن تحسن من أداء هيئات التدقيق الحكومي في الجزائر، وأداء إدارة الشؤون المالية العامة، وهو ما ينعكس بالإيجاب على مسألة ترشيد النفقات العمومية، وتضم هذه التوصيات:
- ✓ لزيادة فعالية وكفاءة التدقيق الحكومي، على مجلس المحاسبة إقامة حوار مع المفتشية العامة للمالية بهدف تعزيز التعاون بينهما؛ في مجال برامج العمل والتقارير السنوية، عقد اجتماعات دورية (مرة واحدة على الأقل سنوياً) لتبادل المشاكل والتحديات ومناقشة حلها؛
- ✓ لكي يكون التدقيق أكثر فعالية على مجلس المحاسبة اعتماداً وتعميم الأساليب المستخدمة في الميدان من قبل بعض الغرف وخاصة أسلوب تحليل المخاطر، تقنيات أخذ العينات؛
- ✓ على مجلس المحاسبة تعزيز وضع استراتيجي للتدقيق حتى يعطيها رؤية طويلة الأجل، تتضمن التخطيط للأنشطة المراجعة التي يتعين القيام بها؛
- ✓ على مجلس المحاسبة استعمال مؤشرات كمية قابلة للقياس تكمل بعض المؤشرات النوعية المستخدمة، مع تحديد الأهداف؛

✓ على مجلس المحاسبة أن يقارن لتحديد وتحليل الاختلافات بين معايير التدقيق الخاصة به، ومعايير التدقيق الدولية؛

✓ على مجلس المحاسبة أن يفتح نقاشاً ومشاورات مع أصحاب المصلحة (رئيس الجمهورية، البرلمان)، لضمان تعزيز حرية قرارات المجلس، خصوصاً فيما يتعلق بنشر التقرير السنوي، والتقرير التقييمي لقانون تسوية الميزانية؛

✓ على مجلس المحاسبة أن يحرص على تطبيق ما جاء في الفقرة 03 من المادة 16 في الأمر 95-20 بنشر التقرير السنوي، فهي تدعم استقلاله، وفي هذا الشأن يتعين على مجلس المحاسبة أن يفتح نقاشاً مع رئيس الجمهورية والبرلمان من أجل إعادة النظر في الإطار القانوني لمجلس المحاسبة، خصوصاً ما تعلق بمسألة الاستقلالية؛

✓ على مجلس المحاسبة أن ينشأ قسم رقابة داخلي يعمل على متابعة تنفيذ التوصيات؛

✓ على مجلس المحاسبة أن ينسق مع لجنة المالية والميزانية بالبرلمان لإنشاء لجنة برلمانية تعمل على متابعة تنفيذ توصيات مجلس المحاسبة؛

✓ ينبغي على مجلس المحاسبة أن يشير في تقريره السنوي إلى حقيقة نقص الموارد البشرية والتي من الممكن أن تؤثر على نتيجة أعماله وجودتها؛

✓ لضمان الإدارة المالية السليمة وضمان جدوى تدخل مجلس المحاسبة، من الضروري معرفة نتائج مراجعة حسابات الميزانية في أقرب وقت ممكن؛

✓ على لجنة المالية والميزانية أن تطور من مناهج وأساليب التحقق المرتبطة بقانون تسوية الميزانية؛

✓ ضرورة التوجه نحو الميزانية الموجهة بالنتائج، والتي تسهل عمل التدقيق الحكومي وترشيد النفقات العمومية، لأن التدقيق في إطار الميزانية الموجهة بالنتائج ينطلق من التأكد من الإنجازات المحققة على أرض الواقع؛

✓ ضرورة تطوير نظام المحاسبة العمومية، فالنظام الحالي لا يعطي صورة صادقة عن تصرفات الإدارات في صرف الأموال العمومية، وجعله يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لتسهيل عملية تتبع الإنفاق من قبل هيئات التدقيق.

✓ ضرورة عقد دورات تكوينية من قبل مجلس المحاسبة لمستخدمي لجنة المالية والميزانية لشرح مناهج التدقيق المستخدمة، حتى تستفيد اللجنة من طريقة عمل المجلس ونتائج رقابته.

وفي أعقاب النتائج المحصل عليها يمكن تقديم آفاق مستقبلية للبحث :

1. التنسيق بين أجهزة الرقابة وأثره على جودة التدقيق؛
2. دراسة وتحليل أثر مخرجات تقارير مجلس المحاسبة على قرارات الهيئة التشريعية؛
3. مخرجات المحاسبة العمومية وأثرها على أعمال التدقيق.

أولاً: باللغة العربية:

I- الكتب:

1. إبراهيم أحمد الصعيدي، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر، 1998.
2. أعمر يجاوي، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقاً للتطورات الراهنة، دار هومة، 2010.
3. أكرام إبراهيم حماد، الرقابة في القطاع الحكومي، دار جهينة، عمان، 2006.
4. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
5. حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، 1998.
6. حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات، منشورات جامعة دمشق، 1999.
7. حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014.
8. خالد شحاتة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2005.
9. ديدني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، 2014.
10. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009.
11. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2000.
12. عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003.
13. عبد الستار عبد الجبار الكبسي، التحليل اللازم لاستيعاب مفهوم الرقابة المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد، 1994.
14. عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، 1990.
15. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2010.
16. فاطمة السويسي، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس لبنان، 2005.
17. فليح حسن خلف، المالية العامة، علم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008.
18. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار جدلاوي، عمان، 1980.
19. محمد حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007.
20. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، جامعة عين الشمس، القاهرة.
21. محمد طاقة، هدى الغراوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1، 2007.
22. محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 2، 2005.
23. محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

24. محمد عبد الرحمن العائدي، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعيد، 1990.
25. محمد نصر الهواري و آخرون، دراسات متقدمة في المراجعة المالية والوظيفية، مكتبة قصر الزعفران، القاهرة، 1990.
26. نوازاد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006.
- II- المنشورات:**
27. أداة تقييم أداء إدارة الدين، السياسة الاقتصادية وإدارة الديون، إدارة البنوك والدين (TRE-BDM)، البنك الدولي، و.م.أ، 05 فبراير 2008.
28. أرتور غونزاليس دي أراغون، المراقب العام للمكسيك، منافع الإنتوساي بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة، إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، 2004، و.م.أ.
29. الإصلاح الشامل للإدارة المالية العامة في الأردن 2014-2017، تقارير الإدارة المالية العامة 2014، الأردن.
30. الإنتوساي 50 سنة (1953-2003)، إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
31. الإنفاق العام والمساءلة عنه - الصندوق يعزز ميثاق شفافية المالية العامة، نشرة صندوق النقد الدولي، 01 يوليو 2013.
32. الإنفاق العام والمسؤولية المالية، برنامج الشركات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، البنك الدولي، و.م.أ، يونيو 2005.
33. بن أشفون، محاضرات في المحاسبة العمومية، المدرسة الوطنية للإدارة، الموسم الدراسي 2003/2004.
34. تطوير إجراءات الميزانية بدولة الإمارات العربية المتحدة، وزارة المالية، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
35. تعبئة الإيرادات في البلدان النامية، إدارة شؤون المالية العامة - صندوق النقد الدولي-، منشورات صندوق النقد الدولي، واشنطن، و.م.أ، 26 يناير 2011.
36. تعزيز المساءلة الاجتماعية: من المبدأ إلى التطبيق، مذكرة توجيهية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، مركز أوسلو للحكم، أوسلو، النرويج، سبتمبر 2010.
37. التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، الجزائر.
38. التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2014، مجلس المحاسبة، الجزائر.
39. التقرير رقم SD-67712، استقصاء رصد الإنفاق العام في السودان - دراسة حالة لقطاع الصحة، البنك الدولي، ديسمبر 2011.

40. التقرير رقم AUS3141 عن أداء إدارة الشؤون المالية العامة للضفة الغربية وقطاع غزة، البنك الدولي بالتعاون مع صندوق النقد الدولي والإتحاد الأوروبي ووزارة الخارجية الفرنسية والأمم المتحدة وبتمويل من وزارة التنمية الدولية للمملكة المتحدة، الضفة الغربية وقطاع غزة، يونيو 2013.
41. الخطة الإستراتيجية 2011-2016، إصدار خاص للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.
42. دليل إحصاءات مالية الحكومة، صندوق النقد الدولي، و.م.أ، 2007.
43. دليل إصلاح الميزانية، المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية المرتكزة على النتائج والمدمجة لمقاربة النوع الاجتماعي، وزارة المالية والخصخصة، المملكة المغربية، 2005.
44. الدليل الإرشادي لمؤشرات قياس أداء الإنفاق الحكومي والمساءلة المالية PEFA ، وزارة المالية، الكويت، يونيو 2014.
45. دليل شفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، و.م.أ، 2007.
46. دور البرلمانات في جهود تحقيق الحكم الجيد ومكافحة الفساد، روبرت بيشيل الابن، إدارة الحكم – أخبار وأفكار-، منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، مارس 2009.
47. ديمغرافيا الجزائر 2014، التقرير السنوي للديوان الوطني للإحصائيات، الجزائر، 2014.
48. عمر التونكتي، مسؤولية الفاعلين في تسيير الميزانية حسب الأهداف، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، العدد 32، 2006، الجزائر.
49. لم السعي إلى إصلاح أنظمة المشتريات العامة، منشورات البنك الدولي للإنشاء والتعمير/ البنك الدولي، واشنطن، و.م.أ، 2012.
50. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أربوساي)، نتائج وتوصيات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية العدد 2001، 38.
51. محمد براو، المسؤولية المالية بوجه عام والمسؤولية عن تدبير الميزانية حسب الأهداف بوجه خاص –تشخيص مقارنة-، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، العدد 32، الجزائر، 2006.
52. مرصد الموازنة العامة وحقوق الإنسان، الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول، أوراق السياسات 12، مارس 2015.
53. مستجدات مبادرة شفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2002.
54. المعيار ISSAI 200 ، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، النمسا، 2016.
55. المعيار الدولي ISSAI 300 ، المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، النمسا، 2016.
56. المعيار الدولي ISSAI 400 ، المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام، إصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، النمسا، 2016.

57. الممارسات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي حول شفافية إعداد وتنفيذ الموازنة، منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)، فرنسا، 2002.
58. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية، 1977، النمسا.
59. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، فيينا.
60. الموازنة العامة المصرية وتحديات التحول، مرصد الموازنة العامة وحقوق الإنسان، جمهورية مصر العربية، مارس 2015.
61. ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، الجزائر، 2013.
62. ميثاق الكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، الجزائر، 2013.
63. النشاط الاقتصادي، التقرير السنوي 2012، بنك الجزائر، الجزائر، 2012.
64. النشاط الاقتصادي، التقرير السنوي 2013، بنك الجزائر، الجزائر، 2013.
65. النشاط الاقتصادي، التقرير السنوي 2014، بنك الجزائر، الجزائر، 2014.
66. الوحدة العربية للعلوم الإدارية، الموازنات الحكومية في الدول النامية، إدارة البحوث والدراسات، مديرية المكتبات والوثائق الوطنية، العدد 319، عمان، 1987.
- III- المداخلات:**
67. بدر القايد، محمد جابر السيد، مشروع إنشاء وحدة المالية الكلية، الاجتماع السنوي السادس لشبكة مسؤولي الموازنة في دول منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ودول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، الدوحة، قطر، يومي 25-26 نوفمبر، 2013.
68. بروكي عبد الرحمان، إجراءات إعداد وتنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر، ندوة حول المحاسبة العمومية، 2016/04/27، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر.
- IV- الأطروحات والرسائل:**
69. طاوش قندوسي، تأثير النفقات العمومية على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر (1970-2012)، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2014.
- V- القوانين والمراسيم:**
70. القانون رقم 01/16 المؤرخ في 6 مارس 2016 المعدل لدستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 1996، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 2016/14.
71. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية.
72. القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

73. المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.
74. المرسوم التنفيذي 92-07 المؤرخ في 04/01/1991 المتضمن النظام القانوني لهيئات الضمان الاجتماعي والتنظيم الإداري والمالي لهيئات الضمان الاجتماعي.
75. المرسوم التنفيذي 92-78 المتعلق بالمفتشية العامة للمالية.
76. المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
77. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
78. المرسوم التنفيذي رقم 94-374 المؤرخ في 14 نوفمبر 1994، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة في الإدارة المكلفة بالمالية، الجريدة الرسمية رقم 76.
79. الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض.
80. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

## VI- المقابلات:

81. مقابلة مع السيد الأمين العام لمجلس المحاسبة السيد بن عمار محمد سليم، مكتب الأمين العام لمجلس المحاسبة، مجلس المحاسبة، الجزائر.
82. مقابلة مع السيد بن يخلف م، بمقر المفتشية العامة للمالية، وزارة المالية.

## ثانيا: باللغة الأجنبية:

### I- المنشورات:

- 83.DGC،communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'état، décembre 2002.
- 84.GIP-ADETEF،Recueil du Plan comptable de l'Etat، janvier 2008.
- 85.GIP-ADETEF،Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat، septembere 2007.
- 86.H.Laufenburger: Budget et Trésor.
- 87.Ministère des finance،DGB،Guide de Contrôle des Dépenses engages .
- 88.SIGMA،anitiative conjointe de l'ocde et de l'UE،financée principalement par l'UE، RAPPORT DE REVUE VOLONTAIRE PAR LES PAIRS DE LA COUR DES COMPTES D'ALGÉRIE،OCTOBER 2013.
- 89.U.S. General Accounting Office Governmental Auditing Standards ،1988 Revision(Washington D.C:USGAO، JULY 1988).

90. William w 'Holder and John R. Miller(1989)" Compliance Auditing : The Changing State of the Art" , The CPA Journal , September .

**II- المواقع الالكترونية**

91. [WWW.INTOSAI.ORG](http://WWW.INTOSAI.ORG).

92. [WWW.openbudgetindex.org](http://WWW.openbudgetindex.org)

كان هدف الدراسة تحليل أثر هيئات التدقيق الحكومي على ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، ولمعرفة أثر مساهمة التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية خلال الفترة الممتدة ما بين 2012-2014، استخدمنا مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية، وتوصلنا إلى أن الهيئات القائمة على التدقيق الحكومي في الجزائر لها دور محدود وغير فعال في ترشيد النفقات العمومية، نظرا لتركيزها على رقابة الشرعية أي مطابقة النفقات المستهلكة للوثائق الثبوتية، مهمة بذلك رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تسهم في ترشيد النفقات العمومية وتحسن من مردوديتها.

## Abstract

The objective of the study was to analyze the impact of government audit bodies on the rationalization of public expenditure in Algeria. To find out the impact of government auditing on the rationalization of public expenditures during the period 2012-2014, we used the indicators of public spending and financial accountability. Have a limited and ineffective role in rationalizing public expenditures, because they focus on the supervision of legitimacy, is, matching the expenditures incurred to the supporting documents, neglecting the control of the economy, efficiency and effectiveness that contribute to the rationalization of public expenditures and improve their revenues.

## Résumé

L'objectif de l'étude analyse l'impact de l'audit du gouvernement sur la rationalisation des dépenses publiques dans les organes Algérie, et de voir l'impact de la contribution de l'audit du gouvernement dans la rationalisation des dépenses publiques au cours de la période 2012-2014, nous avons utilisé les dépenses publiques et les indicateurs du programme de responsabilité financière, et nous avons déterminé que les organismes existants de vérification du gouvernement en Algérie ont un rôle limité et efficace dans la rationalisation des dépenses publiques, en raison de l'accent mis sur le contrôle légitime de tous les documents correspondants dépenses-consommation de soutien, négligées économie ainsi contrôlée, efficience et efficacité qui contribuent à la rationalisation des dépenses publiques et d'améliorer la rentabilité.