

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور وظيفتي التدقيق ومراقبة التسيير في تدبير وتحليل المال العام
دراسة حالة مؤسسة -خزينة مستغانم-

تحت إشراف الأستاذة:
نسيمة غلاي

مقدمة من طرف الطالب:
سيف الدين لعيد

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	أمين مخفي	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	نسيمة غلاي	مقررا
جامعة مستغانم	أستاذ مساعد	محمد الأمين مكاوي	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي
في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور وظيفتي التدقيق ومراقبة التسيير في تدبير وتحليل المال العام
دراسة حالة مؤسسة -خزينة مستغانم-

تحت إشراف الأستاذة:
نسيمة غلاي

مقدمة من طرف الطالب:
سيف الدين لعيد

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	أمين مخفي	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	نسيمة غلاي	مقررا
جامعة مستغانم	أستاذ مساعد	محمد الأمين مكاوي	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

عن أبي هريرة رضي الله عنه قال قال رسول الله ﷺ :

(من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقا إلى

الجنة)

أخرجه مسلم

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي لم يبخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي ذودتني بالحنان والمحبة

أقول لهم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل والنشأة على شغف
الاطلاع والمعرفة

وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً

ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي

تَشْكُرَات

أَتَقْدِم بِجَزِيل الشُّكْرِ وَخَالِص الثَّنَاءِ إِلَى كُلِّ الْأَسَاتِذَةِ عَلَى مَا

قَدَّمُوهُ إِلَيْنَا مِنْ أَنْوَارِ أَضَاءَاتِ دَرْبِ مَشْوَارِنَا الدِّرَاسِيِّ.

وَأَخْصَ بِالذِّكْرِ مَنْ أَمْتَدَّتْ أَيْادِيهِ فِي إِحْتِضَانِ مَا أَنْجَزْتَهُ مَرَاجِعَةٌ

مِنْهُ وَتَمَحِيصًا وَإِشْرَافًا الْأُسْتَاذَةَ نَسِيمَةَ غَلَايِ .

كَمَا أَتَقَدِّمُ بِجَزِيل الشُّكْرِ فِي آخِرِ هَذِهِ الْكَلِمَةِ أَنْ أَشْكُرَ كُلَّ مَنْ

مَا سَاعَدَنِي مِنْ قَرِيبٍ أَوْ بَعِيدٍ .

الفهرس

تشكرات	02
الإهداء	03
مقدمة	06
الفصل الأول : مفاهيم عامة حول وظيفتي التدقيق ومراقبة التسيير	
تمهيد	14
المبحث الأول : عموميات حول التدقيق	14
المطلب الأول : مفهوم التدقيق وأهدافه	14
المطلب الثاني : أنواع التدقيق	17
المطلب الثالث : مبادئ وفروض التدقيق	19
المبحث الثاني : وظيفة مراقبة التسيير	27
المطلب الأول : مفهوم وظيفة مراقبة التسيير وخصائصها	27
المطلب الثاني : أهداف ومهام مراقبة التسيير	30
المطلب الثالث : أدوات نظام مراقبة التسيير	33
المطلب الثالث : علاقة وظيفة التدقيق بنظام مراقبة التسيير	34
خلاصة الفصل الأول	35
الفصل الثاني : دور التدقيق ومراقبة التسيير في تديرو تحليل المال العام	
مقدمة	36
المبحث الأول : مفهوم المال العام	37
المطلب الأول : التعريف بالمال العام والخاص	37

المطلب الثاني : مكونات الأموال العامة	41
المبحث الثاني : حماية الأموال العامة	46
المطلب الأول : دور التدقيق بالقطاع العام	47
المطلب الثاني : أهداف وآليات المراقبة على المال العام	51
خاتمة	61
الفصل الثالث: دراسة حالة (خزينة ولاية مستغانم)	
تمهيد	62
المبحث الأول: دور الموارد البشرية في تسيير الأموال العمومية وإشكالياتها	62
المبحث الثاني: المراجعة والمراقبة كأداة تسيير	64
المبحث الثالث: تحليل إيرادات ميزانية الدولة	66
المطلب الأول: إيرادات لسنة 2014.	67
المطلب الثاني: إيرادات لسنة 2015.	70
المطلب الثالث: مقارنة ميزانية الدولة.	72
المبحث الرابع: تحليل ميزانية الولاية.	75
المطلب الأول: إيرادات لسنة 2014.	75
المطلب الثاني: إيرادات لسنة 2015.	77
خلاصة الفصل	77
خاتمة	78
قائمة المراجع	80
الملاحق	83

يقصد بالأموال العمومية جميع الممتلكات العائدة إلى الدولة، فهذه الأخيرة بدورها ممثلة بالإدارة العامة المتكونة من الحكومة و الوزارات و فروعها الإدارية على سبيل المثال أملاك الدولة ، الضرائب ، الخزينة العمومية محل دراستنا ، و تشمل هذه الأموال بصفة عامة جميع العقارات، المنقولات و الثروات الموجودة لديها. ولكن ماهي ادن المرافق العمومية المكلفة بجمع ، تحقيق و تطبيق توظيف الأموال المراد استغلالها في الإنفاق، التسيير انجاز و تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا و التأكد من صحة و سلامة السياسات المتخذة و مدى أهميتها مستقبلا .

بحيث أصبح المال مقيدا بشروط تعجيزية كيفية الحصول عليه من جهة و كيفية إنفاقه و توزيعه من جهة أخرى بطريقة سليمة و محكمة التسيير .

فجميع الدول سواء كانت متقدمة أو في طريق النمو تعمل دائما جاهدة على حسن تسيير موالها و لكن التسيير المحكم يختلف من دولة لأخرى أو من مؤسسة لأخرى .

فالمال هوا لوسيلة لاختزان التطورات في المجال الاقتصادي و الاجتماعي لدى نجد المؤسسات و المنظمات تفكر بطريقة عقلانية و مثالية من اجل استغلال أموالها و عدم هدرها و إنفاقها في مجالات لن تعود عليها بالفائدة.و للحد من هذه المخاطر أصبحت الدول تعتمد على التسيير بوضع أسس تركيبية مثل الميزانية التي ترغب أن تكون متعادلة الأطراف من جانب الإيرادات و التكاليف و أن كانت هذه عادة قديمة نوعا ما سليمة فالأمور المرتبطة بها أصبحت الآن معقدة تبعا للتطورات التي عرفتها المجتمعات و خاصة المتطورة حسب تعدد المصادر المالية و كذا تعدد طرق تمويل المشاريع العمومية. ونتيجة هذه التحولات تطراً طبعا تغيرات و تحولات في مجال التسيير و المراقبة و عليه أصبح من الضروري مراعاة كيفية استعمال الأموال العمومية و استثمارها على أحسن ما يرام في عدة مجالات حتى لا تتعرض للضياع و الإسراف أو بالأحرى بما أصبح اليوم يسمى بالحوكمة و هنا يظهر الدور الأساسي التي تقوم بيه الخزينة العمومية في ترشيد هذه الأموال كونها وسيط هام في جمعها و توزيعها .

فكرة تجميع الأموال في ودائع أو خزائن من نوع جديد (مثل خزائن الدولة أو البنوك) حتى لا تعرض هذه الأموال للضياع أو الإتلاف من جهة و تتخذ الاحتياطات الضرورية و اللازمة من جهة أخرى و هذا من أجل الحفاظ على هذه الأموال التي توضع تحت ضمانها و ذلك حتى يمكنها إعادة توزيعها على عدة قطاعات و ميادين و حسب الاحتياجات و الأولويات أو الترتيبات المعمول بها أو بالأحرى حسب احتياج كل قطاع أو حسب طبيعة الخدمات المطلوب أدائها وتوفيرها .

أصبح في أذهاننا لا نستطيع أن نفكر في مشروع اقتصادي دون أن نقعده على شروط مالية وذلك كيفية توفير الأموال لتغطية نفقات هذا المشروع و إنجازه باقل نفقات و هذا ما يتطلب لوضع خطط اقتصادية طبقا للشروط المالية المعمول بها و تطبيق مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تسهر على تسيير هذه الأموال و تساهم و تساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مثالية .

و من خلال هذا السرد الواقعي الذي ذكرناه سالفًا نجد من بين أهم النقاط الملفتة للنظر خلال مراحل تطور الاقتصاد الجزائري في مجال تسيير الأموال العمومية ، مما تسببه هذه الأخيرة من آثار تلقي بظلالها على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي .

و يعتبر التسيير أحد أهم المؤشرات الرئيسية لهذا تحكم الدولة في أوضاع الاقتصاد الكلي ، كونه حالة مرضية لاصقة بالحياة الاقتصادية للدول المتقدمة وفي طريق النمو على السواء ، و لا سيما بلادنا التي عانت من الأبعاد و الانعكاسات الخطيرة لظاهرة سوء التسيير ، المتمثلة في صورة ارتفاع درجة الأخطار و الأخطاء في تسيير المؤسسات العمومية و هذا ما نقرأه يوميات الجرائد من وجود أخطاء فادحة ، و كذلك من اختلاسات لأموال عمومية .

و لا شك أن المعرفة المستقبلية لتدارك هذه الأخطاء تساعد كثيرا على بناء نظام جديد يؤمن التسيير الحسن لهذه الأموال العمومية و خاصة إذا كان هذا النظام يثنى على الرقابة الإدارية والتشغيلية و المحاسبية و كذلك إن كانت هذه الفروع متكاملة و مترابطة فيما بينها لتحقيق الهدف المنشود داخل المؤسسة و هذا من أجل منع الأخطاء و اكتشاف المخالفات و تجنب الاختلاسات، و تبديد الأموال العمومية، أو الرشوة أو جرائم الغدر و استغلال النفوذ من قبل الأضواء الذين يكونون قد أتمنوا على هذه الأموال، إلا أن شراهم و رذالهم جعلتهم يرتكبون مثل هذه الأخطاء و الجرائم الساقطة، و كذلك تفادي الخسائر الناجمة عن سوء التسيير أو الإسراف للأموال العمومية أو إهدارها في مشروعات تكلف خزينة الدولة أموال باهظة بدون منفعة ، أو إسراف أموال في قطاع غير إنتاجي مما يستهلك أموال طائلة و لكن دوره في المجتمع غير نفعي بالنسبة لهذا الأخير و نجد العكس مثلا القطاعات التي تخدم البشرية مثل التعليم و الصحة تنفق عليها أموال لا تغطي احتياجاتها و هذا بالعكس ما نجده في الدول المتقدمة فالقطاعات و الميادين التي تخدم البشرية فترصد لها ميزانيات خاصة لتغطية جميع النفقات المطلوبة لسد حاجاتها و هذا من أجل تشجيع القطاع في مجال البحث و التعليم و القضاء على الانعكاسات السلبية للمجتمع من بطالة و أضرار اجتماعية و القضاء على الأمية و الجهل فمثلا هذه الدول سبب تقدمها و هو العلم فالأموال التي تصرفها على قطاع التعليم تعتبر بالنسبة لها استثمارية على المدى البعيد لأن نتائجها تظهر مستقبلا .

فالدراسات في هذا الإطار أصبحت تشغل باستمرار حيزا خاصا ، و تفرض نفسها كفرع علمي مستقل ، نظرا للدور الهام الذي تلعبه القيم المتوقعة للتحليل في رسم التسيير الأمثل و توجيه السياسات و البرامج المثالية و نجد في مقدمة هذه الدراسات التسيير الاقتصادي الكمي و الكيفي ، الذي يزودنا بالطرق و الأدوات التحليلية التي تساعد على المراقبة و الحكومة الرشيدة لتسيير هذه الأموال العمومية و كيفية معالجة هذه الظواهر من خلال النتائج التي تظهر نقاط الضعف و القوة ، تنطلق من فرضية اعتبار أن أخطاء هذه النماذج لها محتوى

معلوماتي مهمل في مشاركته في تحديد القيم المستقبلية و من تم فان الصيغ والخطط لهذه البرامج لا تستطيع أن تترجم الصفة الحركية للظواهر المراد الوصول إليها أو الأهداف المسطرة ، و خاصة كما سبق إشراف أموال طائلة بدون مراقبة لاصقة ، و تسيير غير محكم .

أ اشكالية البحث :

وفقا لما سبق و محاولة منا لدراسة واقع التسيير والتدقيق في المؤسسة العمومية، يمكن لنا تحديد إشكالية الموضوع كالتالي :

- ماهي السياسات والسبل المتخذة في تسيير المؤسسات العمومية ؟
- و للاحاطة بكل جوانب الموضوع ارتأينا طرح الاسئلة الفرعية التالية:
- ما نوع التكامل الموجود في الإدارة العمومية ؟
- ماهي حوكمة الإيرادات والنفقات العمومية وكيفية تسييرها من خلال مراقبة و مراجعة الاموال العمومية ؟
- ماهو دور التسيير الفعال في \غدارة الأفراد داخل المؤسسة العمومية ؟
- ماهي الطرق و السبل لتحقيق نتائج مرضية بتسيير محكم ؟
- ماهي الإجراءات المتخذة لحماية و مراقبة هذه الأموال ؟

ب فرضية الدراسة :

- لتسهيل الإجابة على التساؤلات المطروحة ارتأينا لوضع الفرضيات التالية :
- الفرضية 1: نظرا لأهمية وواقع التسيير داخل المؤسسة العمومية يمكن اعتباره كأداة فعالة لمراقبة و مراجعة أموال الدولة .
- الفرضية 2: ان تفعيل التسيير داخل المؤسسة العمومية يعتبر إستراتيجي و له دور فعال في التنمية الاقتصادية عامة و في المؤسسة خاصة .

ج أهداف الدراسة وأهميتها :

اختيارنا لهذا الموضوع يرجع بالأساس إلى أهمية التحليل و التسيير داخل المؤسسة العمومية و خاصة في الوقت الراهن و ذلك باعتبارهما أداة هامة في تخفيض النفقات و المصاريف التي تتحملها الخزينة بسبب سوء التسيير و

الإهمال لمراقبة و مراجعة هذه الأموال ، و من هنا فإن من الأهمية بمكان إجراء دراسة تهدف إلى شرح مفهوم التسيير و أسسه و معياره و كذلك التعرف على العناصر الأساسية للتحليل و تبيان أهمية أساليبه و التحقق من سلامة رقابة و مراجعة و حوكمة الأموال العمومية كما نتطرق إلى جملة من أهداف أخرى من أهمها :

- إبراز الأساس النظري و التحليل لتسيير الأموال العمومية و اتخاذ الخزينة العمومية كعينة خاصة .
- محاولة اقتراح خطط و أساليب رقابة على الأموال العمومية.
- مبررات اختيار البحث :

إن من أهم الأسباب التي أدت بنا بتناول هذا البحث و هو المساهمة في معالجة النقص الملاحظ لتسيير و توزيع الأموال العمومية ، وكذا ندرة التحليل في هذا المجال لاسيما على مستوى كليتنا .

د المنهج المتبع :

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال دراسة القوانين و التعليمات و المراجع و المصادر المحاسبية و التي لها علاقة بموضوع البحث أو الدراسة ، و كذلك جمع الملاحظات و البيانات و تحليلها بالأسلوب المناسب لتقديم الاقتراحات و التوصيات اللازمة .

اما في الجانب التطبيقي سندستعمل بعض التقارير التي تحلل أوضاع التسيير داخل المؤسسة العمومية ، انطلاقا من الإيرادات و النفقات الموجودة لدينا ، كما نعتد على بعض العلاقات الرياضية و النسب المالية مزودة بتحليل بيانية و هذا ما تتطلبه مثل هذه الموضوعات و من أجل التأكد من مدى معنوية النسب ، نحاول استخدام أكبر عدد من الميزانيات .

ه حدود الدراسة :

بالتأمل في عنوان هذا البحث نجد أن له منظرين الأول اقتصادي نحاول من خلاله فهم واقع التسيير و الاستعانة بالنفقات الموزعة عن جميع القطاعات و الإيرادات المكتسبة من جميع المداخل و النتائج المعمول بها .

و ذلك انطلاقا من جمع البيانات المتوفرة لدينا حسب طبيعتها و الثاني وصفي نحاول فيه تحليل الميزانيات ، انطلاقا من الأدوات الإحصائية التي توفرها لنا بعض النسب ، من أجل التنبؤ بالمستقبل و هذا على الأقل من شأنه أن يكون أرضية خصبة لاتخاذ القرارات المستقبلية لمراقبة عملية التسيير .

و من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة اعتمدنا في معظم الأوقات على البيانات الخاصة بالإيرادات و النفقات

و صعوبات البحث:

إن من بين الصعوبات التي إعترضتنا في إنجاز هذه الدراسة هي التي تلك التي تقف عادة أمام الباحث عند محاولته الربط بين الجانب النظري و التطبيقي حول دراسة ظاهرة واقعية أو ميدانية في مؤسسة ما هذا من جهة ، و تحليل النتائج بأدوات إحصائية و رياضية أو نسب قياسية من جهة أخرى و في هذا الإطار نذكر :

- ندرة البحوث التي تقوم على دراسات ميدانية مثل المكتبات الجزائرية.

تمهيد :

إن نشاط التدقيق ومراقبة التسيير متعارف عليهما منذ القدم، ففي المشروعات الصغيرة يقوم صاحب المشروع عادة ببعض إجراءات المراجعة والمراقبة والتقييم والاستفسار من أجل تحقيق الرقابة على أعماله وفي هذه الحالة يكون صاحب المشروع هو المدقق، ولكن مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد أعمالها أصبح من المتعذر على أصحاب المشروع وعلى إدارتها القيام بالمهمة نتيجة الفجوة بين الإدارة و المنفذين للعمليات، فأصبح لزاماً على القائمين الاعتماد على بيانات وإحصائيات وملخصات وبدأت تستعين بإدارة الرقابة الداخلية بمساعدتها

للقيام بوظائفها، ولضمان الالتزام بالخطط والسياسات المرسومة والتأكد من حماية أصول المؤسسة؛ من هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة ومراقبة التسيير حيث يمكن الإدارة من التأكد من مدى صحة البيانات المقدمة لها والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية والالتزام بها .

وبالنظر الى الأهمية التي حظيت بها وظيفة التدقيق ومراقبة التسيير فقد ارتأينا تقسيم الفصل الى مبحثين :

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني : وظيفة مراقبة التسيير

المبحث الأول: عموميات حول وظيفة التدقيق

يعتبر التدقيق من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات وأحد أهم الأنظمة الرقابية الموجودة بها فهي أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة، ونشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، حيث تعمل على تطوير أنظمتها الرقابية الداخلية .

المطلب الأول: مفهوم وظيفة التدقيق وأهدافه

ظهرت وظيفة التدقيق نتيجة التطور السريع الذي مس المؤسسة الاقتصادية مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى أنظمة رقابية داخلية وخارجية محكمة تعمل على تدعيم السير الجيد لمختلف أنشطة المؤسسة.

مفهوم التدقيق :

يقصد بالتدقيق " فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواء كانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو تقريراً آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير"¹،

-كما عرفت منظمة العمل للمحاسبة و التدقيق الفرنسية، التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"²

-عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"³

-التدقيق هو "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف عام للتدقيق و هو: "عملية فحص لكم هائل من المعلومات ، وفق مجموعة من الأدلة والقرائن من قبل شخص مؤهل علميا ومهنيا، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والصحيحة والسليمة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية محددة ، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية، وتوصيل نتيجة هذا الفحص لمستخدمي هذه القوائم المالية."

¹ كمال عبد السلام علي، خالد المعتمد ، أصول علم المراجعة ، المنصورة ، 2002 ، ص: 18

² مسعود صديقي ، دور المراجعة Audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، 2012 ، ص : 65

³ محمد التوهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص : 09 .

⁴ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص : 11 .

أهداف المراجعة

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافه، لذا يمكننا تحديد أهدافه بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة¹ :

1-الأهداف التقليدية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة التي تم مراجعة حساباتها ، لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وحقيقة مركزها المالي في تلك الفترة؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تزوير؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش، وذلك عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وماتحدثه زيارات المراجع المفاجئة من أثر في نفوس الموظفين.

2-الأهداف الحديثة:

- تتمثل الأهداف الحديثة في الآتي :
- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات ؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2009 – 2010 ، ص : 10 - 11

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة من تدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات، والتنوع المتعدد للتدقيق هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو أصل وجوهر عملية تدقيق الحسابات ذاتها¹.

وبشكل عام يمكن تبويب التدقيق علي النحو التالي:

1- من حيث القائم بعملية التدقيق :

يقسم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى نوعين :

-تدقيق خارجي (مستقل) : وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة .

-التدقيق الداخلي : وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظم الرقابة الداخلية فعالة وتقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة . ويمثل احد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة .

2-من حيث الإلزام في تنفيذ التدقيق :

يقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين :

-تدقيق إجباري : وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به , حيث الزم القانون عددا كبيرا من المنشآت بتدقيق حساباتهم واهم هذه المنشآت شركات الاموال .

-تدقيق اختياري : وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به , وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وبخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص .

3-من حيث النطاق والغرض :

أنواع التدقيق من حيث نطاق الفحص والغرض تتمثل فيما يلي:

-التدقيق المالي أي مراجعة القوائم المالية. .

ويقصد به لإبداء الرأي في مدى عدالة ما تعبر عنه البيانات الحسابية الختامية فيما يتعلق بالمركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للجهة العائدة إليها تلك البيانات وذلك بما يتفق وأصول المحاسبة المقبولة قبولا عاما أي أنه و بمعنى آخر ارتباط مع مدقق الحسابات الخارجي للاستفسار وإجراء الخطوات الضرورية التي تمكن

¹ محمد صالح محمد القرا ، مدونة العلوم المالية والإدارية ، <https://sqarra.wordpress.com/audittt> بتاريخ 25 / 12 / 2016

مدقق الحسابات من إبداء تأكيد محدود بأن القوائم المالية لا تحتاج إلى تعديلات جوهرية حتى تتمشى مع المبادئ المحاسبية المعترف بها .

-التدقيق لأغراض ضريبية وقانونية .

التدقيق لأغراض الوقوف على مدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات ، كما الالتزام بتدقيق قواعد المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في إعداد البيانات المحاسبية الختامية ، ومدى التزام المكلفين بدفع الضريبة للقوانين والأنظمة الضريبية لها احتساب الضريبة المستحقة عليها ، ومدى التزام الدوائر الحكومية في التشريعات المحلية والفسدالية في تجهيز موازنات الدورة والصرف منها .

ج. تدقيق لغرض تقييم الكفاءة الإنتاجية .

هذا النوع من التدقيق يتم القيام به من قبل المدقق الداخلي لغرض تقييم النتائج المتحققة مع النتائج المتوقعة لأي نشاط من أنشطة المنشأة وفي مثل هذه الحالات يقوم المدقق الداخلي بتضمين تقريره توصيات إلى الإدارة من شأن الأخذ بها ، تحسين الكفاءة الإنتاجية للجهة موضوع التقرير .

4- من حيث حجم الاختبارات : يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى :

-تدقيق شامل :

ويقصد به ان يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم ، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبياً .

-تدقيق اختياري :

هو تدقيق عينة من العمليات فحسب .

5- من حيث توقيت التدقيق

يقسم التدقيق من حيث توقيت التدقيق إلى :

-تدقيق نهائي :

وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية .

-تدقيق مستمر :

وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية وغالباً ما يتم وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً ، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية .

المطلب الثالث : مبادئ وفروض التدقيق

في هذا المطلب سنتطرق إلى مبادئ التدقيق وفروضه.

الفرع الأول: مبادئ التدقيق

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

- ركن الفحص

- ركن التقرير

وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما¹:

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات، التي تؤيد رأى المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

¹ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء الأردن الطبعة الأولى، 2000، ص: 23

- مبدأ الإنصاف : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية. علي أن المبادئ 211 هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي¹ :

- الاستقلالية

- الكرامة

- الموضوعية

- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة

- السرية

- السلوك المهني

- المعايير الفنية .

بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية). مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية

الفرع الثاني: فروض التدقيق

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال . ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي يتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقي القبول العام من المهنة .

الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل معين من Kohler يعرف المشاكل أو ترشيد السلوك² .

¹ د. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 24

² د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 20

و يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار¹. ولكن لم تحظي فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير. ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي :

- فرض استقلال المدقق: الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعل ومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة. ويعتمد فرض استقلال المدقق علي نوعين أساسيين من المقومات هما²:

- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات. ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع علي الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

-فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية : يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق. وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات (مجموعة من المعايير مثل :

- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها .

- البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

- القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة .

- القابلية للفحص: أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص. وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات . ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين

¹ د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 20

² د. أحمد حلي جمعة ، المدخل إلي التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص21

مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات¹.

- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية : يقوم نظام الرقابة الداخلية علي مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلي الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلي وجود نظام الرقابة السليم ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة اكبر من قبل الإدارة والملاك².

وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي :

- رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلي كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب).

- رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي).

- ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال و من وسائلها : (تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات)³

- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها. أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلي عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

- فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع علي المدقق ولا يستطيع نقله إلي الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها⁴. وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من :

¹ د. محمد سمير الصبان و د. محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، 1990، ص 31

² د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 21

³ د. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 22

⁴ د. أحمد أحلي جمعة، المدخل إلي التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 22

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.

- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق.

- أن المبادئ المحاسبية تم تطبيقها من قبل المؤسسة بثبات¹.

ويتضح بعد هذا العرض السريع لفروض التدقيق أنها جميعاً ترتبط فيما بينها، وترتبط بتحديد مسؤولية مدقق الحسابات. ومن ثم نجد أن هذه الفروض وطبيعة عملية التدقيق جعلت من الممكن القول بأن عملية التدقيق الاختياري تعتبر أساساً للعمل الميداني لمدقق الحسابات في وقتنا الحاضر، والمقصود بذلك أن يقوم المدقق بفحص جزء معين من عمليات المؤسسة على أن يتم بعد ذلك تعميم النتائج التي توصل إليها على كل عمليات المؤسسة حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية لها. وقد اعتمد هذا القول على عدة نقاط هي:

أ- أن دراسة تطور مفهوم وطبيعة عملية التدقيق أظهرت الاتجاه إلى استخدام التدقيق الاختياري بدلاً من التدقيق التفصيلي.

ب- الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة، مما دعي البعض إلى تعريف إجراءات التدقيق على أنها "فحص انتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية الموجودة والسجلات المحاسبية للمؤسسة والتي تسبق التعبير عن رأيه للحكم على مدى ملائمة القوائم المالية".

وكذلك فإن معايير التدقيق المتعارف عليها قد نصت في الجزء الخاص بمعايير العمل الميداني (الأداء المهني) والمتعلق بتنفيذ عملية التدقيق على أنه :

يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً في المؤسسة، حتى يمكن اتخاذ النتائج التي تم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد حجم الاختبارات اللازمة، والتي بدورها تحدد الإجراءات الضرورية لتنفيذ عملية التدقيق.

ج- تعدد العمليات وتكرارها نتيجة لكبر حجم المؤسسات، جعل من الصعب على مدقق الحسابات أن يقوم بفحص شامل لجميع العمليات لما يتطلبه هذا الفحص من ارتفاع في التكاليف وزيادة في الوقت الضروري للتنفيذ.

د- أن الفروض التجريبية للتدقيق تدعم إلى حد كبير هذا الاتجاه. ومن ثم فإن التدقيق الاختياري يستخدم لتنفيذ عملية التدقيق، ولا شك أن ذلك يتطلب من مدقق الحسابات اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بتحديد مدى التدقيق الاختياري "حجم العينة"، وكيفية اختيار المفردات التي تمثل العينة محل الدراسة، وأخيراً تحديد

¹ د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 22

الطريقة الملائمة لتقييم نتائج العينة وتعميم هذه النتائج علي المجتمع الذي سحبت منه .ولاتخاذ هذه القرارات نجد أن هناك مدخلين أساسيين هما :

- المدخل الشخصي أو الحكمي: ويعتمد هذا المدخل على الحكم الشخصي لمدقق الحسابات فيما يتعلق بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها، ومن ناحية أخرى فإن الخبرة العملية لمدقق الحسابات ومدى إلمامه بالمعايير المختلفة للتدقيق تؤثر إلى حد كبير علي حكمه الشخصي، ومن ثم فإن هذا الحكم قد يتغير من شخص إلى آخر بالنسبة لمشكلة واحدة. ويعاب على هذا المدخل عدم وجود أية طرق علمية أو موضوعية فيما يتعلق باتخاذ القرارات التي تسبق عملية الفحص أو تقييم النتائج التي حصل عليها بعد عملية الفحص لغرض التحقق من مدى تمثيل العينة للمجتمع الذي أخذت منه، فالطرق التي تستخدم في هذا المدخل لفحص عينة من

مجموع عمليات المؤسسة لا تعتمد على أية أسس علمية سليمة مما يجعل العينة المختارة لا تمثل المجموع تمثيلا سليما ومن هذه الطرق:

- فحص جميع المفردات التي تنتمي إلى مجموعة معينة: مثل فحص مجموع حسابات العملاء التي تبدأ بحرف هجائي معين، ويعاب على ذلك أن حسابات العملاء الأخرى لا تكون لها فرصة الظهور في هذه العينة.

- فحص جميع العمليات التي تمت في شهور معينة: ومن أمثلة ذلك فحص جميع العمليات التي تمت في شهري نوفمبر ويناير، ومثل هذه الطريقة لا تعطي اعترافا كافيا للعمليات التي تتم في الشهور الأخرى.

- أن يتم فحص نسبة محددة من العمليات ذات طبيعة معينة: وتختلف هذه النسبة من عمليات إلى أخرى حسب ظروف كل منها مثل (تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل منها) .

- فحص جميع المفردات التي تزيد قيمتها عن مبلغ معين يحدده مدقق الحسابات

- المدخل الإحصائي : ويعتمد هذا المدخل علي الأسس العلمية للإحصاء في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها (وهو ما يطلق عليه المعاينة الإحصائية) وهذا المدخل لا يعني إهمال الحكم الشخصي لمدقق الحسابات، بل إن استخدام هذا المدخل يضيف بعض المشاكل الجديدة التي تحتاج إلي رأي وحكم من مدقق الحسابات.

ومن مزايا هذا المدخل وجود طرق خاصة لاختيار مفردات العينة مع الاعتماد علي أسس موضوعية لتحديد حجم العينة والإمداد ب وسائل لقياس مدى دقة نتائج العينة والمخاطر التي تصاحب استخدامها.

وبالرغم من أن المدخل الشخصي هو الشائع الاستخدام بين مدققي الحسابات نظرا لبساطته وسهولة استخدامه، نري أن المدخل الإحصائي أفضل بكثير وبدأ يأخذ مكانه في تطوير مهنة التدقيق إلى الأفضل. ولقد اقتبست عملية التدقيق وهي بصدد تطوير مبادئ خاصة بها من العلوم الأخرى، مثل الإحصاء .

فعملية التدقيق مثل التطبيقات الأخرى للتفكير العملي تعتمد علي نظرية الاحتمالات والتي تمثل أحد العناصر الأساسية للإحصاء في عالم تقل فيه الحقائق المجردة، وخاصة أنها تتعامل مع بيانات مالية تخضع للعديد من

المؤثرات الداخلية والخارجية عن المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الاختياري يعتمد على فحص عينة من مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذا ما يعرف بالمعينة في علم الإحصاء. ولهذا فإن استخدام المدخل الإحصائي يتطلب فهم ودراسة مفهوم وطرق المعينة الإحصائية لأنها ستصبح من العوامل الهامة في مجال اختبارات المدقق. وعملية التدقيق لا بد أن تعتمد على طرق المعينة الإحصائية مثل اعتماد المجالات الأخرى عليها، ولهذا لا بد أن تستحدث الوسائل المناسبة لتحسين استخدامها للطرق الإحصائية في هذا المجال

المبحث الثاني : وظيفة مراقبة التسيير

نظرا للتغيرات التي يعرفه المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة تعتمد هذه الأخيرة على التسيير بأبعاده المختلفة التخطيط ، التنظيم ، التنسيق ، التوجيه ، الرقابة ، وذلك من أجل التكيف مع هذه المتغيرات من خلال التحكم في محيطها الداخلي ، ومسيرة محيطها الخارجي .

فنجدها تعتمد على الرقابة كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من أجل جعلها أكثر فعالية وملائمة مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها .

المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير وخصائصه

الفرع الأول :تعريف مراقبة التسيير

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير و التي نذكر منها :

- يعرفه " P.BERGERON " أنها تلك العملية التي تسمح للمديرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة¹.

- مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم².

- "مراقبة التسيير هي جملة من النشاطات و الوسائل والعمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل وكذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة"³.

- مراقبة التسيير هو عملية تعني بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة سلفا و باتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم و هو شديدة الارتباط بالتخطيط و تربي التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة⁴.

¹ ناصر دادي عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 ، ص:10.

² MICHEL GERVAIS : Contrôle de Gestion, ECONOMIE, France, 6^{ème} édition, 1997, P 13.

³ GARMILIS ALI , le contrôle de gestion eu action , les édition D'ORGANISATION, 1988, P. 15.

⁴ محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف ، تقنيات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995 ، ص 248.

- كما يعرفه "j.lardoun. M.michel et l.jschmid" مراقبة التسيير هي مجموع الأعمال و الإجراءات و الوثائق الهادفة إلى مساعدة المسؤولين العمليين في التحكم في أدائهم التسييري لبلوغ الأهداف المحددة"¹.

- و يقول "ALAZARD. C" أن رقابة التسيير تبحث عن إدراك و وضع وسائل معلوماتية موجهة لتمكين المسؤولين من التصرف و تحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف و الوسائل و ما هو محقق، لذا يجب اعتباره نظاماً معلوماتي لقيادة و تسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية و نجاعة الأداء لبلوغ الأهداف².

7-: حسب "M.GERVAIS": "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المديرون من أن الموارد موجودة مستعملة بصفة فعالة و بنجاعة و ملائمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيداً وفق الإستراتيجية المحددة".

8-: حسب "Dearden. Anthony": "فإن مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المديرين من أنه تم الحصول على الموارد واستغلالها بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المنظمة".

9- تم تعريف مراقبة التسيير في المعيار الأمريكي على النحو التالي :

"مراقبة التسيير هي عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية.

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

- فعالية وكفاءة العمليات.

أما المعيار البريطاني و المعيار الدولي فقد استخدم كلاهما التعريف التالي :

مراقبة التسيير تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، و تتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمناً الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء. و نستخلص من هذه التعاريف :

أ- أن مراقبة التسيير هي عملية يمارسها العامل البشري على كافة المستويات داخل المنشأة.

¹ ANNE MARIE KEISER. control de gestion , édition ESKA, 2^{ème} édition , paris , 2000:P.13.

² ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره ، ص : 10.

ب- التوجه الرئيسي لمراقبة التسيير هو المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتداخلة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين و اللوائح و كفاءة و فعالية العمليات.

إذن مراقبة التسيير هي مجموع العمليات و الإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديد الانحرافات و تصحيحها ، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة .

ومن خلال التعريف يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير يتركز على ثلاثة مفاهيم أساسية وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية والملائمة

الفرع الثاني : خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية¹:

1. تقديم معلومات صحيحة : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئياً أو كلياً ، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
3. الاقتصاد في التكاليف : تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.
4. سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
5. تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء .

¹ فورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007

المطلب الثاني : اهداف ومهام مراقبة التسيير¹

يمكن تقسيم هذا المطلب الى شقين :

الفرع الأول : أهداف مراقبة التسيير

من خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة و فعالية القرارات التسييرية للمسؤولين العمليين نجد إن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التوفيق بين استراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير؛
 - تصحيح التأثيرات و الانحرافات الموجودة في أساليب قياس الاداء؛
 - تصميم و وضع نظام المعلومات و الاستغلال الجيد له؛
 - التمكن من تحقيق اللامركزية؛
 - مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم و التدريب و تحسين الأداء؛
 - تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة؛
 - اكتشاف الانحرافات و تحديد أسبابها و المتسببين فيها و أخذ إجراءات التحسين؛
 - تنسيق النشاطات الحالية للمؤسسة أي مسايرة الأحداث الراهنة؛
 - مساعدة المدراء على اتخاذ القرارات .
- ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:
- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام؛
 - وضع النماذج في مكانها؛
 - تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
- وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي :
- هناك تقريبا يومياً انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية؛
 - هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص؛

¹ Suzana 2 ، دراسة بحثية حول مدخل لمراقبة التسيير ، <http://www.startimes.com/?t=24064864> ، اطلع عليه بتاريخ

- هناك عجز في بعض الحالات مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد؛

- الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير(اعتبارها تفتيش).

الفرع الثاني : وظائف مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير تعتبر أداة أساسية لدفع الاقتصاد الوطني و من ثمة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة ، فبعدما كان مراقب التسيير في الماضي لا يولى له اهتمام كبير و لا يحضى بالعناية الكافية في المؤسسة، أصبح في الوقت الحالي يحتل مكانة معتبرة داخل المؤسسة لكونه يساعد على اتخاذ القرارات، و يمكن إبراز ذلك بالتطرق إلى العناصر التالية :

1- مراقبة الأداء الوظيفي :

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها ، باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد، إذ أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية (زيادة الأجر، مكافآت، عقوبات..). مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص :

- المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة دافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد و أهداف المؤسسة.

- عدالة التوزيع : و تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة و العمال و ذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة

- عدالة التعاملات : إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المنصفة أو العادلة المتعلقة بالعمل ومستقبل العمال المهني

2- مراقبة الجودة :

تعتبر إدارة الجودة ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة إنتاجها و منه فإن موضوع إدارة الجودة لها اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة حسب مرجعية التنظيم الدولي ISO ، و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة

3- إدارة الوقت :

يكتسب عنصر الزمن أهمية كبرى لا سيما أنه غير قابل للشراء و البيع كما لا يمكن تخزينه لذا وجب التفكير في استغلاله حيث يعتبر كرأس مال للمؤسسة

لذا من الواجب مراقبة تسيير الوقت و إدارته عن طريق :

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب الخطة المسطرة

- تنفيذ الأهداف عن طريق جدولة زمنية باستخدام بحوث العمليات Recherche Opérationnelles

- تحديد الأولويات فيما يخص الأهداف

- وضع خطة لتحقيق الأهداف

- العمل على تطوير بعض الكفاءات و القدرات الشخصية للتغلب على إشكاليات الطارئة

المطلب الثالث :أدوات نظام مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، يذكر المفكرون أشكالا مختلفة لأدوات مراقبة التسيير، بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، وبعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا يستخدمه الجهاز التنفيذي للمؤسسة المعنية، وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي ومدى تميزها عن منافسيها، بينما يركز البعض الآخر على قياس أداء جزء معين من الأداء الكلي أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة مثل الإنتاج أو التسويق أو التموين أو الأفراد.¹

ويتم تصنيف أدوات مراقبة التسيير إلى صنفين تقليدية وحديثة :

1. الأدوات التقليدية : منها مايلي :

1.1 نظام المعلومات : هو عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة والمتفاعلة مع بعضها البعض، والتي تعمل على جمع البيانات والمعلومات، ومعالجتها، وتخزينها، وبثها، وتوزيعها لغرض صناعة القرارات، وتنسيق وتأمين السيطرة على المؤسسة، إضافة إلى تحليل المشكلات، وتأمين المنظور المطلوب للموضوعات المعقدة، ويشمل نظام المعلومات على بيانات الأشخاص الأساسيين، والأماكن والنشاطات، والأمور الأخرى التي تخص المؤسسة والبيئة المحيطة بها.²

¹ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 169

² خالد رجم، أثر نظام المعلومات الموارد البشرية على أداء العاملين، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص : 42.

2.1 المحاسبة العامة : تعرّف المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام. كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.¹

3.1 المحاسبة التحليلية : محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصيص تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة.²

2. الأدوات الحديثة : منها ماييلي :

1.2 التحليل المالي : هو العملية التي من خلالها يتم استنباط مؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة بما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.³

2.2 الموازنة التقديرية : هي خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعاً للموارد مرتبطاً بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفقة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ إنجاز النشاطات.⁴

3.2 لوحة القيادة : يعرف C.Alazard, S. Sépari لوحة القيادة على أنها "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".⁵

المطلب الرابع : علاقة وظيفة التدقيق بنظام مراقبة التسيير

- هما نوعان من الرقابة متكاملان وضروريان معاً، إذ أن صحة مراقبة الأداء ترتكز أساساً على صدق مختلف المعلومات والمراقبة والتأكد من هذا الصدق يعتبر من مهام المدقق المحاسبي والمالي بالإضافة أيضاً إلى أن مراقبة التسيير تهتم بمراقبة ملائمة الموازنات ومقارنتها بالنتائج، فهي إذن تقوم بمقارنة وموازنة الفحص المحاسبي والمالي مع النتائج التي حققتها وذلك لتقييم أدائها.

¹ P. Biosselier, Contrôle de Gestion Cours et Applications, Ed Vuibert, Paris, France, 1999, p : 516.

² هلال درحومن، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص : 116.

³ نعيم نمر داوود، التحليل المالي : دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص : 10.

⁴ Nobert Guedj, Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise, 3ème Edition, Paris, France, Edition d'organisation, 2000, p : 38.

⁵ Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de Gestion, 5ème Edition, Dunod, Paris, France, 2001, p : 591.

- فهاتان الوظيفتان إذن لابد من تضافرهما وتوفرهما معا لضمان معلومات ذات كفاءة وجودة في الاستعمال، وريح الوقت.¹

- إن حرص التدقيق الداخلي على سلامة البيانات الواردة في مختلف الوثائق والدفاتر يضمن سلامة مخرجات المحاسبة وبالتالي دقة النتائج المتحصل عليها، هذه النتائج التي يهتم مراقبة التسيير بمراقبتها بعد ذلك ومن ثم تحديد الانحرافات بدقة وتقييم جيد للأداء.²

فإن عملية التدقيق تسمح ب:³

- تحسين جودة المعلومات المستخدمة في النظام المحاسبي؛

- ضمان احترام الإجراءات والقوانين المعمول بها في المؤسسة؛

- تقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية المتواجدة بالمؤسسة، فالتدقيق هو مراقبة الأنواع الأخرى من الرقابة .

وهنا يقوم المدقق بمساعدة مراقب التسيير من خلال توفير معلومات ذات جودة مناسبة، كما يضمن المدقق احترام الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، و يقوم بمعاينة المعلومات المتواجدة في مختلف الميزانيات، وفي الجهة المقابلة يقوم مراقب التسيير بكشف الأخطاء في العمل ويوجه عمل المدقق ، كما يساهم مراقب التسيير في إعداد الميزانية الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسة.⁴

¹ ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص : 26 .

² <http://www.4shared.com/office/> Cite Consulté le 24/02/2014 à 11 : 12 .

³ C. Alazard et S. Sépari, op-cit, p18.

⁴ A. Dayan, Manuel de Gestion, Volume 1, éd Ellipses, Paris, France, 1999, p : 802.

خلاصة :

من خلال هذا الفصل قمنا بدراسة سطحية عن عموميات وظيفتي التدقيق ومراقبة التسيير لما لها من أثر كبير في تحليل وحماية المال العام من خلال وظائف وطرق سنتحدث عنها في الشق الثاني من بحثنا

كما يهدف هذا الفصل لكيفية الوصول إلى نتائج ايجابية ، و تحقيق تسيير فعال قائم على الانضباط ، الدقة و الكفاءة العالية من خلال معرفة دور التدقيق والتسيير داخل المؤسسة في اتخاذ القرارات الناجعة مع تطبيق المبادئ المحاسبية و استعمال أدوات التحليل المالي للتنبؤ للتوقعات المستقبلية و هذا كله حتى نضمن فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة.

تمهيد :

يعتبر ترشيد التدير العمومي، وحسن إعداد وتنفيذ البرامج التنموية والسياسات العمومية في الجزائر ، إحدى المعضلات الكبرى التي استعصت على جميع الحكومات السابقة، سواء فيما يتعلق بتطوير طرق التدير العمومي في حد ذاته، أو بطبيعة الهيئات التي تعد هذه السياسات والاستراتيجيات والأوراش التنموية الكبرى، أو بترشيد التدير وضبط التكاليف المالية لهذه البرامج والسياسات التي يوكل أمر تنفيذها إما للأجهزة الحكومية أو للوكالات والمؤسسات والمقاولات العمومية التي توجد بدورها في وضعية غموض قانوني وسياسي.

ويعتبر الحديث عن الفساد المالي والإداري، وغياب شفافية التدير واستشرأ الفساد والرشوة بشكل غير مسبوق، أحد النتائج المباشرة للغموض الكبير الذي يطبع طرق إعداد البرامج والسياسات العمومية وكيفية تدير المال العام وآليات مراقبته وضبطه.

فتدير المالية العمومية يقع في صلب الحديث عن الفساد المالي، ولا يمكن في هذا السياق ذكر الفساد المالي دون الحديث عن الهيئات المختصة بتدير السياسات والاستراتيجيات العمومية وتنفيذها على مستويات مختلفة، ولا يمكن أيضا الحديث عن الإصلاح ومحاربة الفساد وتخليق الحياة العامة وترشيد الإنفاق العمومي دون التطرق للآليات الأساسية التي تمكن البرلمان والحكومة والقضاء المالي (المجلس الأعلى والمجالس الجهوية للحسابات خصوصا) من الرقابة على التدير العمومي ومن صيانة المال العام ووقف نزيف الرشوة والفساد.

وتعتبر بعض المؤسسات الرئيسية أهم الآليات المتاحة لمراقبة تدير المال العام وتتبع إعداد وتنفيذ السياسات العمومية ومراجعة تكلفتها المالية وتدقيق أهدافها وتأثيراتها على التدير العمومي بشكل عام.

من جهة أخرى تلعب كل من وظيفتي التدقيق ومراقبة تسيير دورا هاما في تدير المال العام سواء من ناحية حماية وطريقة استخدام المال العام و تحليل مصدر ومورده ، وبذلك نتطرق الى المبحث الأول وهو المال العام

المبحث الأول : مفهوم المال العام

تمثل الأموال العامة الوسيلة المادية التي تستعين بها الإدارة لأداء وظيفتها في تقديم الخدمات للجمهور في حين يمثل الموظفون الوسيلة البشرية ، وقد أثارت نظرية الأموال العامة و تحديد مفهوم المال العام خلافا في الفقه، نظرا لعدم تحديدها على وجه الدقة مما أدى إلى اختلاف الفقه حول تحديد كثير من المسائل التي تتعلق بالمال العام في الحالات التي لم يحدد المشرع اتجاهها موقفا واضحا وتتعدد عناصر المال العام و تنقسم محتوياته إلى عدة تقسيمات لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمال العام و المال الخاص (المطلب الأول) و مكونات الأموال العامة (المطلب الثاني).

المطلب الأول : التعريف بالمال العام والخاص

تعد نظرية الأموال العامة من أكثر النظريات القانونية تأثرا بالأفكار السياسية و الاقتصادية التي تسود النظم المختلفة، ففي أغلب الأنظمة الرأسمالية تقوم النظرية التقليدية للأموال العامة بالتفريق بين نوعين من أموال الدولة، أولهما تملكه الدولة ملكية عادية أسوة بملكية الأفراد لأموالهم، و لا تخصص للنفع العام و هي تخضع بصورة عامة لأحكام القانون الخاص و تسمى بالأموال الخاصة أو الدومين الخاص، و النوع الثاني هي الأموال التي تملكها الدولة و التي تخصص للنفع العام، و هي تخضع لنظام قانوني يغير النظام الذي تخضع له أموال الدولة الخاصة ، فلا يجوز حجزها أو التصرف فيها أو تملكها بالتقادم.

ولذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالمال العام (الفرع الأول)، و المال الخاص أو الأموال الخاصة للدولة (الفرع الثاني).

الفرع الأول : التعريف بالمال العام

إن مدلول المال يصدق على كل شيء ذي قيمة مالية ، فكما يعد الحق العيني أصليا كان أو تبعيا مالا ، فكذلك الحق الشخصي و الحق الذهني في وجهه المالي¹

و الأموال في بادئ الأمر كانت تقتصر على الأشياء المادية سواء كانت منقولة أم ثابتة كالأراضي و الأثاث ، إلا أنها أصبحت بعد ذلك تشتمل على كل ما يكون جزءا من الذمة المالية سواء كانت مادية أم معنوية . و قد أوردت بعض التشريعات تعريفا للمال في نصوصها واكتفت تشريعات أخرى بالتعريف التي أوردها الفقه للمال فلم تعرفه في نصوصها²

فقد عرف القانون المدني العراقي المال بأنه هو كل حق له قيمة مادية فالمال هو³

¹ كيرة حسن ، أصول القانون المدني ، الحقوق العينية الأصلية ج 1 ، ط 1 ، الإسكندرية ، منشأة المعارف، 1925 ، ص 5

² من هذه التشريعات القانون المدني الفرنسي

³ المادة 21 من القانون المدني العراقي ذي الرقم 40 لسنة 1951

الحق ذو القيمة المالية سواء كان حقا عينيا أم حقا من الحقوق الأدبية أو الفنية أو الصناعية فالمشرع قد جعل الأموال مرادفة للحقوق المالية التي تكون محلها الأشياء التي لا تخرج عن التعامل سواء بطبيعتها أم بحكم القانون مادية كانت أم غير مادية ، وهذا ما نصت عليه المادة 21 من القانون المدني العراقي .

والحقوق إما أن تكون حقوقا مالية أو حقوقا غير مالية كحقوق الأسرة أو الحقوق السياسية ، أما الحق المالي فهو مصلحة ذات قيمة مالية يقرها القانون¹ ، وهو يقسم إلى ثلاثة أقسام :

الحقوق العينية والشخصية والمعنوية .

وتنقسم الأموال إلى أقسام عديدة ، فهي تقسم إلى أموال ثابتة ومنقولة بالنظر إلى طبيعتها وإلى أموال مملوكة وموقوفة ومباحة بالنظر إلى تعلق الحقوق بها ، وإلى أموال خاصة وعامة بالنظر إلى ماليتها ، فضلا عن تقسيمات أخرى نص القانون على بعضها صراحة ، وأشار إلى بعضها دلالة ، وسكت عن البعض الآخر فتكفل الفقه ببيان ماهيتها .

وما يهمنا من هذه التقسيمات هو تقسيم الأموال إلى عامة وخاصة بالنظر إلى ماليتها وعلى الأخص منها المال العام لأنه موضوع بحثنا .

وقد عرف المال العام بأنه : " المال المملوك للدولة سواء كان مملوكا ملكية عامة تمارس عليه الدولة سلطاتها بصفتها صاحبة السلطة العامة ، أو مملوكا ملكية خاصة يخضع لقواعد القانون الخاص " ² ، كما عرف بأنه : " مجموعة من الأموال التي تعود إلى السلطة العامة " ³ .

ويلاحظ في هذا المجال أن الفقه قد خلط بين مفهوم المال العام بمعنى المال المملوك لمجموع الأمة وبين مفهوم المال العام بمعنى الأموال العامة المخصصة للنفع العام (الدومين العام) من جهة أخرى ، إذ غالبا ما يستخدم مصطلح المال العام ويكون القصد منه تلك الأموال التي تعود للدولة والتي تخصص للنفع العام أي الدومين العام.

كما عرف القضاء الفرنسي الأموال العامة بأنها " الأموال التي تعود إلى شخص معنوي في القانون العام و هي ترتبط به سواء عن طريق تحديد القانون أو تعيينها للاستخدام المباشر العام " ⁴ .

ويقصد بالدومين العام الأموال التي تملكها الدولة أو الأشخاص المعنوية العامة الأخرى ملكية عامة و هي تخضع للقانون العام و تخصص للنفع العام كالطرق و شواطئ البحر و الأنهار و الموانئ و الحدائق العامة ، و

¹ مبارك سعيد عبد الكريم ، شرح القانون المدني العراقي ، الحقوق العينية الأصلية ، ط 1 ، بغداد دار الحرية للطباعة ، 1993 ، ص 18 .

² سلام رفيق محمد ، الحماية الجنائية للمال العام ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ط 2 ، 1884 ص 131

³ CAMBIER (Gyr), droit administratif , maison ferdinand larcier , Bruxelles , 1968 , p . 327 .

⁴ TOURET (denis), droit public administratif , paris , rue saint jacques , 1995 , p 194.

الأصل أن لا تفرض الدولة رسماً أو مقابلاً للانتفاع به و استعماله إلا في حالات خاصة بهدف تنظيم هذا الانتفاع¹.

و يورد جانب من الفقه عند تعريفه للمال العام وهو يقصد مجموع أموال الدولة تعريف الدومين العام ، في حين أن الدومين العام ما هو إلا أحد أقسام أموال الدولة فضلاً عن الدومين الخاص وأن هذا الخلط يرجع إلى استعمال مصطلح المال العام للدلالة على معنيين

أولها يشير إلى مجموع الأموال التي تعود للدولة أي الدومين العام والخاص ، وثانيهما للدلالة على الأموال التي تعود للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تخصص للنفع العام ، وهي الأموال التي أطلق عليها الفقه تسمية الدومين العام تمييزاً لها من أموال الدومين الخاص .

لذلك يمكننا أن نعرف المال العام بأنه : " مجموع الأموال المملوكة للدولة أو الأشخاص المعنوية العامة الأخرى " . إذ يتجه الرأي السائد نحو القول بملكية الدولة لأموالها العامة فضلاً عن أموالها الخاصة .

الفرع الثاني: التعريف بالمال الخاص

أما أموال الدولة الخاصة الدومين الخاص هي الأموال المملوكة للدولة أو الأشخاص المعنوية العامة ملكية خاصة ولا تخصص للنفع العام، وللدولة أو الأشخاص المعنوية العامة الحق في استغلالها أو التصرف فيها كتصرف الأفراد في أموالهم الخاصة. وهي تخضع لأحكام القانون الخاص² ، وتخضع المنازعات بشأنها لرقابة القضاء العادي³ ومن أمثلتها الدومين العقاري والدومين التجاري والصناعي والدومين المالي الأسهم والسندات

وتتمثل أهمية هذه الأموال بأنها تنمي موارد الدولة ، فتعمل على تزويدها بما تنتجه من عوائد و غلات و ثمار ، ويكون لها الحق في استغلالها ماليا بالطرق المقررة قانوناً ، سواء عن طريق الاستغلال المباشر لها أو عن طريق تأجيرها⁴

. فالمال العام وسيلة من الوسائل التي تستعين بها الإدارة لأداء وظيفتها ، فلم تعد وظيفة الدولة تقتصر على حفظ النظام العام بمدلولاته التقليدية الأمن العام والسكينة العامة والصحة العامة وهي الوظائف التي كانت تقوم بها الدولة الحارسة ، بل تعدت هذه الوظيفة وأصبحت تساهم وتتدخل في النشاط الاقتصادي وتوجهه الوجهة التي تتلاءم مع الفلسفة التي تؤمن بها .

و تستمد قواعد تسيير الأموال الخاصة من القانون الخاص بصفة عامة إذ تكون الإدارة في موضع المالك العادي، و بالتالي فهي تملك ممارسة الحقوق المعترف بها في القانون الخاص للمالك ، فتملك استعمال المال مباشرة أو تحويله للاستعمال الغير و الانتفاع به، كما يمكن أن تخضع هذه الأموال لبعض الالتزامات التي

¹ بعلي محمد الصغير ، أبو العلا يسرى ، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، عناية، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2003، ص 52.

² . السنهوري عبد الرزاق ، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد ، نظرية الالتزام بوجه عام الإثبات ، آثار الالتزام ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1929، ص 154

³ . السلامي مهدي ياسين، مبادئ وأحكام القانون الإداري ، بغداد، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، 1983، ص 394

⁴ . أبو زيد محمد عبد الحميد، حماية المال العام ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1899 ، ص 10

تخضع لها الملكية الخاصة كالإتفاقات المحددة بالقانون المدني و نزع الملكية للمنفعة العامة و التعويض عن الأضرار الناتجة عن التسيير¹.

غير أن الأموال الخاصة لا تخضع كلية للقانون الخاص، بل في كثير من الأحيان ما تتمتع الإدارة بشأنها بامتيازات، فلها ممارسة سلطتها التنظيمية عليها كما يمكن لها اللجوء لنزع الملكية للحصول على عناصر تبقى ضمن أموالها الخاصة.

المطلب الثاني : مكونات الأموال العامة

اختلف الفقه في تصنيف الأموال العامة لبيان محتوياتها أو مكوناتها و عناصرها فذهب البعض إلى تصنيفها وفقا للشخص العام المالك للمال الدولة، الولاية، البلدية، و ذهب آخرون إلى إقامة التصنيف على أساس طبيعة المال عقارات و منقولات، و قسمها البعض الآخر على أساس نشأة المال و مكان وجوده إلى أموال عامة طبيعية أو اصطناعية، أموال عامة برية، بحرية، نهريّة و جوية.

لذلك سنتناول في هذا المطلب تصنيف الأموال العامة من حيث طبيعتها و الجهة الإدارية المالكة لها (الفرع الأول)، و الأموال العامة حسب نشأتها و مكان تواجدها (الفرع الثاني).

الفرع الأول : من حيث طبيعتها و الجهة الإدارية المالكة لها

الأموال العامة من حيث طبيعتها إما عقارات أو منقولات، و تشكل العقارات الجزء المهم من هذه الأموال العامة، و لم يثر أي أشكال في الإعراف للعقارات بالصفة العامة إلا في بداية ظهور التفرقة حيث تم استبعاد الكثير منها من الأموال العامة و خاصة المباني باعتبارها قابلة للتملك الخاص، ثم تم التخلي عن هذه الفكرة بتطبيق المعيار القضائي، أما المنقولات فقد استبعدت في البداية نهائيا من عناصر الأموال العامة لنفس السبب السابق، وخاصة أنها تخضع لقاعدة: الحيازة في المنقول سند الملكية.

وبظهور معيار التخصيص للمنفعة العامة أصبح بالإمكان تخصيصها لتحقيق هذه المنفعة فدخلت بالتالي ضمن الأموال العامة و من أمثلة ذلك: اللوحات الفنية في المتاحف و الوثائق الوطنية وغيرها من المنقولات المادية.

أما الأموال العامة من حيث الجهة الإدارية المالكة لها فتتوزع على الأشخاص العامة التالية: الدولة، الولايات، و البلديات و يدخل في الأولى الطرق ذات الفائدة الوطنية و الطرق العسكرية و السكك الحديدية ذات المنفعة العامة، شواطئ البحار، التحصينات العسكرية... و غيرها، و يدخل في الثانية أي الأموال العامة للولايات الطرق التابعة لها و السكك الحديدية ذات الفائدة المحلية، و يدخل في الثالثة الطرق البلدية و الأسواق المغطاة و المقابر و الساحات و مواقف السيارات و غيرها².

¹ GODFRIN (PH) droit administratif des biens, paris, masson, collection , droit et sciences économiques, 3éd, 1987, p 15.

² GODFRIN (PH), droit administratif des biens, paris, masson, 2°ed, 1983, p 24.

أما المؤسسات العامة فقد اعترف لها القضاء بملكية الأموال العامة إلا إذا ورد نص يضيف على أموالها الصفة الخاصة، و بقي النقاش قائماً حول المؤسسات العامة ذات الصبغة الصناعية و التجارية، و قد تم مؤخراً في حكم كان موضع تعليقات كثيرة الإعراف لها بذلك¹.

الفرع الثاني : من حيث نشأتها ومكان تواجدها

الأموال العامة من حيث نشأتها إما طبيعية أو اصطناعية، و الأموال العامة الطبيعية هي تلك التي ساهمت الظواهر الطبيعية في إنشائها، و بتكاملها تصبح هذه الأموال مناسبة للاستعمال العام من قبل الجمهور كشواطئ البحار، أو متوافقة مع هدف أحد المرافق العامة كالمراسي و المرفئ، و الأموال العامة الاصطناعية هي التي تحتاج إلى تغييرها عن طبيعتها الأصلية بعمل الإنسان لتتوافق مع الهدف الذي خصصت له².

واعتمد هذا التقسيم في النصوص القانونية لسهولة، و تكمن أهميته في أن الإدارة تكتفي بملاحظة الظواهر الطبيعية و التصرف بمقتضاها بالنسبة للأموال الطبيعية، إذ أن قرار التخصيص و معاينة الحدود هو قرار كاشف لحدود هذه الأموال حيث يقف دور الإدارة بالنسبة لهذه الأموال عند هذا الحد. أما بالنسبة للأموال الاصطناعية فإن تدخل الإدارة فيها واسع المجال.

أما من حيث مكان تواجدها فتتوزع الأموال العامة إلى أموال عامة بحرية، نهريّة، جوية و برية.

أولاً: الأموال العامة البحرية:

وتضم جميع الأموال و الأشياء التي أنشأها الظواهر الطبيعية أو عمل الإنسان و تم تخصيصها للصيد و الملاحة البحرية أو لاستعمال الجمهور مباشرة، و جميعها تدخل في ملكية الدولة³.

أ-العناصر الطبيعية:

- شواطئ البحار: و هي الأراضي التي تمتد بجوار البحر و تغطيها مياه المد العالي ثم تكشف عنها مياه المد المنخفض وتضم بذلك كافة الأراضي و الأشياء التي تغطيها المياه خلال فترة المد العالي و كذلك مصبات الأنهار التي تنتهي عندها .

- الإمتداد القاري: وهو الأرض الممتدة أسفل المياه الإقليمية، و التي تتراوح حسب الدول بين ثلاثة أميال و اثني عشرة ميلاً بحرياً. وتضم التربة و باطنها، و من حق الدولة الشاطئية استغلالها دون غيرها من الدول إذ تخضع لرقابتها و ذلك طبقاً للقانون الدولي العام.

- طرح البحر و أكله: و طرح البحر هو الرواسب الطينية التي تتكون على الشواطئ أو خارجها و أكل البحر هي الأراضي التي كشفت عنها المياه و لم تعد تغطيها نهائياً.

¹ C.E, 21 mars 1984, MANSAY R.D.P.N°4. 1984.p1059.

² GODFRIN (PH), op.cit,p.19.

³ Ibid, p 25.

- البحيرات المالحة: وهي أجزاء انفصلت عن البحر و لم تعد تتصل به إلا بمجار ضيقة و صالحة للملاحة و مراقبة السواحل، أما التي لا تتوفر لها هذه الشروط فتضم إلى الأموال الخاصة.

- المرائي و المراسي: و هي النتوءات و الفجوات الطبيعية المشكلة على ساحل البحر بشكل تكسر به حدة الأمواج¹

ب -العناصر الاصطناعية :

– مشروعات استخلاص أراضي البحر: و هي التي تستهدف إبعاد المياه عن قطعة أرض بحرية بإقامة جسور حولها ، و يقوم بهذه العملية ملتزمون هدفهم تملك الأرض المستخلصة بمقتضى اتفاق مع الإدارة.

– الموانئ : و هي مناطق من الشاطئ أدخلت عليها تعديلات لتصبح صالحة لخدمة الملاحة و تضم حواجز الأمواج و أحواض التصليح و آلات الرفع و أجهزة الاتصال و غيرها مما هو ضروري لتسهيل الملاحة . و تمتد بذلك الصفة العامة للميناء و مياهه و المنشآت التي تتواجد به .

– المنارات وعلامات الإرشاد: و هي أجهزة مقامة على الساحل و في مناطق مرور خطوط الملاحة بقصد تسهيلها و إرشاد السفن إلى طريقها.

ثانيا: عناصر الأموال العامة النهرية : و تتكون من المجاري المائية العذبة و البرك المتكونة فيها

بفعل الطبيعة و المنشآت التي تسهل عملية توزيع المياه و تنظيم الملاحة في الأنهار .

أ -العناصر الطبيعية:ومنها

- الأنهار وفروعها : و تدخل في الأموال العامة بشرط قابليتها للملاحة و نقل الأخشاب بالطفو و تقتصر الصفة العامة بمقتضى قانون 8 أفريل 1910 على الأنهار الصالحة للملاحة و نقل الأخشاب بالطفو و التي تتضمنها قائمة رسمية ، و بالتالي لم يعد للقاضي سلطة تقديرية في هذا المجال² .

و يدخل في الأموال العامة أيضا المجاري المائية التي تغذي الأنهار السابقة أو توفر الموارد المائية للزراعة و مياه الشرب و كذلك إلى كافة فروعها .

- البرك الصالحة للملاحة : و هي تجمعات المياه التي تكون صالحة للملاحة أو تعتبر مصدرا للمياه اللازمة للزراعة و مياه الشرب و الصناعة . و تشمل الصفة العامة البرك أو النهر و مياهه و أرضه و شواطئه إلى أعلى نقطة يصل إليها منسوب المياه في حالة الفيضان العالي قبل تسرب المياه خارج المجرى .

¹ DEMENTHON (H), traite du domaine de l'état, 2^eéd, paris, librairie , DALLOZ, 1964, p28.

² AUBY (J.M) et DUCOS – ADER (R) , les grands services publics et entreprises nationales , 2- transport – énergie , THEMIS – droit , P.U.F 1973 , P 247.et s

- المياه العامة : و هي تلك المجموعة من مياه الأمطار من قبل الإدارة بأجهزة خاصة ، إذ تمتد الصفة العامة لمنشآت التجميع و تخرج منها المياه المحتملة التجميع و التي جمعتها الإدارة بمقتضى حقوق مجاورتها لأحد الأنهار .

ب - العناصر الاصطناعية:

- المساقى والتفريعات النهرية : و المساقى هي قنوات لسحب مياه النهر للانتفاع بها في الزراعة و الصناعة و مياه الشرب ، و التفريعات النهرية هي مجاري صناعية لتوسيع النهر في بعض المواقع تسهيلا للملاحة و طفو الأخشاب ، و هي أموال عامة حتى لو امتدت في أراضي مملوكة للأفراد .
- ترع الري وقنوات الملاحة : و هي كافة المجاري الاصطناعية التي تستخدم للملاحة أو الري و أماكن تجميع المياه و المصارف العامة و كل ملحقاتها .
- منشآت الملاحة و الصيد : و منها الموانئ المقامة على المجاري النهرية و الصالحة للملاحة و كل ملحقاتها من أرصفة و أحواض التصليح و الآلات الرافعة و غيرها مما يسهل الملاحة و الصيد
- المجاري المائية المستخدمة لإنتاج الكهرباء : و هي التي تعطي فيها سرعة المياه و طبيعة المجرى إمكانية إقامة السدود بقصد توليد الكهرباء ، و تمتد الصفة العامة لكافة منشآت المقامة على المجرى بشرط عدم دخولها في ملكية الملتزم بتشغيل هذا المرفق¹ .

ثالثا: الأموال العامة الجوية :

و يدخل فيها الجو الذي يعلو إقليم الدولة ، إلا أن سلطتها هنا لا تتعدى الضبط الإداري كما هو الحال بالنسبة للمياه الإقليمية . ومن عناصرها أيضا المطارات المملوكة للإدارة و ملحقاتها من منشآت الرصد الجوي و حظائر الإيواء و تصليح الطائرات و علامات الإرشاد و الإضاءة و كل ما هو ضروري لكي تؤدي هذه الأموال الهدف الذي رصدت له² .

رابعا : الأموال العامة البرية: ومنها:

- الطرق العامة : و تشمل كافة الطرق ما عدا الريفية إذ تدخل في الملكية الخاصة للقرى و تمتد الصفة العامة إلى كافة ملحقات الطرق العامة من أرصفة ، قنوات صرف المياه ، محطات انتظار وسائل النقل، لوحات الإعلانات و الإرشادات ، الأشجار الجانبية و أعمدة الإنارة ، و لا يؤثر على عمومية هذه الأموال فرض رسوم على مستعمليها.
- خطوط السكك الحديدية: و تعتبر من الأموال العامة بشرط ملكيتها للإدارة إذ تخرج منها إمداداتها في بعض الملكيات الخاصة لتسهيل نقل البضائع و المواد الخام ، و تضم إليها كل ملحقاتها الضرورية لتقديم خدمة النقل .

¹ GODFRIN (PH), op. cit., P.32

² محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام ، المرجع السابق ، ص 08.

- خطوط الإتصال الهاتفية والتلغرافية : إذ تضيف الصفة العامة على كل الأموال التي تساعد في تقديم هذه الخدمة من أعمدة ، خطوط ، أجهزة تضخيم ، محطات إرسال و استقبال .
 - شبكات توزيع المياه والكهرباء والغاز: و تدخل ضمن الأموال العامة بشرط ملكيتها للإدارة و ليس للملتزم القائم بتشغيلها، كما تمتد صفة العمومية إلى الملحقات الضرورية لتقديم هذه الخدمات من خزانات و مياه و أجهزة توليد الكهرباء.
 - الأموال العسكرية : و منها التحصينات العسكرية و ملحقاتها و الطرق الإستراتيجية و القواعد و المطارات العسكرية و مصانع الأسلحة ... و غيرها .
 - الآثار والأموال ذات القيمة الفنية : و تستوي في ذلك العقارات و المنقولات . و تمتد الصفة العامة إلى أماكن حفظها أي الكنائس و المباني التاريخية و المتاحف و المسارح العامة .
 - الأموال المخصصة للخدمات الاجتماعية : كالأسواق العامة و المقابر ... وغيرها وكلها تقدم خدمات مباشرة للجمهور و أطلقت هذه التسمية تماشياً مع المدلول الشامل للمال العام
- المبحث الثاني : حماية الأموال العامة

المال العام هو المال الذي تعود ملكيته للجهات العامة كالدولة أو المؤسسات المختلفة والمتعددة فيها، فهذا المال لا يتبع لشخص بعينه وإنما للجهات العامة، وهذا المال بهذا الوصف يجب حمايته من أي اعتداء أو تصرف ينتهك صفته العامة سواء كان ذلك ببيع أو تأجير أو أي تصرف عام، وهناك سبل لحماية المال العام، وكذلك يترتب على هذه الحماية آثار إيجابية متعددة .

المطلب الأول : دور التدقيق بالقطاع العام

يعتبر التدقيق نشاطاً تأمينا وإستشاريا غايته الأساسية إضافة جودة للعمليات التي تعرفها الإدارة بالقطاع العام من خلال تحقيق سليم للخطط و الأهداف، مما يتيح لها فرصة إكتساب نظام يعمل على تقييم جودة و فعالية الخدمات من خلال¹ :

- تحديد مدى فائدة وفعالية نظام الرقابة في الإدارة لضمان تدير عقلاني للأهداف
- صحة المعلومات وقابلية الإعتماد عليها في الوقت المناسب ليتسنى الإعتماد عليهما في إتخاذ القرارات و التخطيط لها مستقبليا ؛
- الالتزام بسياسات الإدارة العامة و الخاصة وإمكانية طلب التفسير في حالة عدم تنفيذها؛
- إكتشاف الإحتيال و الغش و منعهما من خلال تقييم لجودة الإجراءات ومدى فعاليتها من قبل الإدارة²

¹ - محمد عبد العال، السناري مبدأ المشروعية والرقابة على أعمال الإدارة في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مطبوعات جامعة الإمارات العربية المتحدة طبعة أولى 2000.ص 102

² - موسى خليل الإدارة المعاصرة، المبادئ الوظائف و الأهداف، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع 2005ص 29

من أجل ذلك فالتدقيق يبدو من المواضيع الهامة والحاسمة في ظل التحولات العميقة التي يعرفها المجتمع المغربي لاسيما على التعديلات الدستورية الأخيرة، حيث أصبحت إشكالية الإفتحاص على إختلاف مستوياتها الإشكالية المحورية الأكثر تداولاً في مختلف النقاشات والخطابات السياسية والاجتماعية والاقتصادية مما جعل المغرب كباقي الدول المتقدمة يتبنى إرساء المجلس الأعلى للحسابات ضمن المؤسسات الدستورية التي تساهم في عقلنة تدبير المال العام ،

مساهمة التدقيق في تجويد الأداء الإداري بالقطاع العام

تظهر أهمية التدقيق في تجويد الأداء الإداري من خلال تحقيق الفعالية والرقابة عن الأعمال وذلك على إعتبار ن نطاق عمل المدقق الداخلي يشمل ما يلي :

- فحص وتقييم نظام رقابة المحاسبة للإدارة.
 - فحص المعلومات التي تقدمها الرقابة ومدى مصحتها.
 - فحص الجوانب الغير المالية (التدقيق العملياتي).
 - فحص وتقييم نظم الإدارة والرقابة سواء كان ذلك يشمل جوانب مالية أو غير مالية¹
- وبالتالي يساعد التدقيق في التحقيق من مدى فعالية نظام المتبع بالإدارة متوافق مع ما خطط له، وأيضا يتمكن من قياس مدى فعاليته وملائمته مع الأهداف .
- إن الأهمية التي ينفرد بها نظام التدقيق تتمثل في كونه آلية تعمل على خدمة الإدارة بمختلف جهاتها الداخلية أو الخارجية، الامر الذي يجعلها تعتمد عليه بكثرة خصوصا إرتباطا بالتدقيق المستقبلي المتعلق بالأهداف المستقبلية و التكهن بمدى فعاليتها، مما يجعل من مصداقية توقيع المدققين على صحة الإجراءات له قيمة كبيرة في تحديد الخطوات المستقبلية للإدارة

1-2 نظام يعمل على ضبط رقابة الأداء الإداري والمالي

تتمثل الرقابة على الأداء في العمليات والإجراءات الضرورية للتأكد من أن التنفيذ سواء تعلق "بالأداء الفردي أو الجماعي" يتم مطابقا للخطط الموضوعة مسبقا، بمعنى آخر التأكد من أنه ثم إستخدام الموارد (المالية والبشرية والتقنية) المخصصة في ميزانياتها بدقة تامة و فعالية ليضمن ثلاثة عناصر وهي :

- الفعالية : بحيث يتم قياس النتائج والأهداف من كل خطة عمل، من خلال تقييم النتائج الحالية بالنتائج المستقبلية.
- الكفاءة: يتمحور معناها العام حول نهج أفضل الطرق للأداء الخطط، مع مراعاة الجودة في تفعيلها

¹ -موسى خليل، الإدارة المعاصرة المبادئ الوظائف والأهداف، نفس المرجع السابق ص 114

- التوفير: بمعنى القيام بالإجراءات عن طريق أصغر التكاليف بجودة عالية التي لا تكلف تبذير للموارد المالية و التقنية بالإدارة

2-2 التدقيق ومكافحة الفساد المالي بالقطاع العام

في ظل التحولات العميقة التي يعرفها المجتمع المغربي أضحت إشكالية الرقابة على اختلاف مستوياتها، الإشكالية المحورية الأكثر تداولاً في مختلف النقاشات والخطابات السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية، بحيث لا يستقيم تدير الأموال العامة في أي مجتمع دون وجود نظام رقابة فعال يعمل على تدير إنفاق هذه الأموال.

فمنذ بداية الألفية التالية تزايد الإهتمام بالشأن المالي و بنظام الرقابة عليه، ولا غرابة في ذلك ما دام المال العام هو الرحى التي تدور حولها عجلة التنمية بالدولة في كافة المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، أيضاً التطور الذي حصل في السياسة المالية بالمغرب بحيث أصبحت تحتاج إلى نظام يفرض الشفافية على جميع النشاطات الإدارية بهدف :

- التحقق من أن الموارد المالية العمومية قد تم تحصيلها وفق القواعد والقوانين واللوائح المعمول بها؛
- الكشف عن أي مخالفة أو تقصير بهذا المجال¹.

تستند ممارسة الرقابة على المال العام في المغرب إلى العديد من النصوص القانونية يمكن بيانها من خلال العديد من الظواهر والمراسيم؛

وجدير بالذكر أن النظام الرقابي الخاص بالمالية بالمغرب يستند على العديد من الأجهزة المختلفة من حيث الدور و الطبيعة وأسلوب عملها، ولكنها تتقاطع في هدف واحد يتجلى في الحرص على تأمين الاستعمال السليم للمال العام والتصدي للانحرافات ، والتجاوزات التي يمكن أن تمس العمليات الإدارية كذلك والسعي إلى تصحيحها و المساهمة في تقييم وتطوير التدير العمومي، وتتم الرقابة المالية بتقنيات متعددة وأساليب مختلفة يمكن التمييز بينها باعتماد عدة معايير، يبقى أهمها المعيار العضوي الذي تأسس على طبيعة الجهة المكلفة بالرقابة، وبناء عليه يمكن تصنيف الرقابة المالية إلى :

- رقابة بواسطة الأجهزة الإدارية
- رقابة بواسطة المؤسسة البرلمانية
- رقابة بواسطة المحاكم المالية

تضمن الرقابة المالية في جوهرها :

- التحقق من حسن استخدام الأموال العمومية في الأغراض المخصصة لها.

¹ -عون محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية 1983 ص 96

- التأكد من مدى ملائمة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، بالإضافة إلى إجراء التعديلات من شأنها أن تحقيق أهداف الرقابة المالية .
- الكشف عن أية أخطاء وإنحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، و توفير الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها. وتجنب تكرارها¹.
- العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل ، لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية، وإقترح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية وتحسين مستوى تقديم الخدمات العمومية على الأموال العمومية من خلال مراقبة التصرفات المالية.
- ضمان عدم مخالفتها للقوانين وكذلك ضمان تحقيق الأهداف المحددة لكل إدارة، فتحقق أفضل النتائج بكل كفاءة وفعالية واقتصادية.
- ومما لا شك فيه أن الفساد المالي له تكلفة إجتماعية وإقتصادية باهظة بحيث يعمل على تأخير عملية التنمية وتحقيقها بشتى أنواعها، ويعيق بناء الديمقراطية ويقلص مجال دولة القانون والمؤسسات ، وهذا ما يتيح للرقابة الحديثة مراقبة سلامة الأداء الإداري ومكافحة الفساد بأجهزة الدولة والحفاظ على المال العام من خلال :
- حماية المال العام من الإختلاسات وسوء التدبير.
- التركيز على مراقبة جودة الوحدات الإدارية. ومدى تحقيق الأهداف المخطط لها.
- الإهتمام بملائمة المساطر المتبعة وتعديلها.
- أن لا ينشغل المراقب في البحث عن الأخطاء والإنحرافات بقدر ما يجب أن يلعب دور الموجه والمساعد.
- إبلاغ المراقبين بالتقارير وتمكينهم من إبداء ملاحظاتهم وبياناتهم
- فإذا كان الهدف من الرقابة هو تقويم النتائج الفعلية فإنه من المفروض أن توجد معايير موضوعية يتم على أساسها هذا التقييم، و مكافحة كل أشكال الفساد الإداري والمالي، من أجل الوقوف على الاختلالات ومعرفة أسبابها، وإخطار الجهات المختصة باتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرارها.
- إن فعالية التدقيق بالقطاع العام تجعلنا أمام تقاطعات مترابطة فيما بينها بحيث يمكن القول أن الإدارة الناجحة والتي تسعى إلى جودة التدبير من خلال نظام رقابي حديث "التدقيق" يحفظ لها ضبط الأداء الإداري، و يسعى إلى تجويده وفق ترشيد علي للقرارات التي يتخذها المسؤولون وتنفيذها بأفضل صورة ممكنة ، من خلال مقارنة ما تم وسيتم إنجازه وفقا للخطة الموضوعية التي تقاس نتائجها المتحققة بمعايير تمكن من معرفة أسباب الإنحرافات والأخطاء من أجل إتخاذ تقويم تصحيحي يحفض عدم تكرارها في المستقبل.

¹ -كامل بربر، الإدارة عملية و نظام، الموسوعة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، بيروت 1976 ص 56

المطلب الثاني : اهداف وأنواع وآليات مراقبة التسيير على المال العام

وموضوع رقابة التسيير هو معرفة درجة تحقيق الأهداف أي رقابة الفعالية "Le controle de l'efficacite" وإذا ما كان استعمال الوسائل المتاحة بطريقة مثلى مقارنة بالأهداف المحققة أي رقابة المردودية "Le cotrole de l'efficience" وهي رقابة بعدية تتم بعد إتخاذ القرارات. ويمكن تفصيل ذلك فيما يلي :

أهداف الرقابة على الأموال العمومية: تعتبر الأموال العمومية من إيرادات ونفقات وسيلة غير مباشرة لتدخل الدولة في مجالات متعددة، وطبعاً يجب أن تكون هذه الأموال مرخصة من طرف السلطة التشريعية حتى تقوم الحكومة بتنفيذها. لكن أثناء أداء هذه الأخيرة لمهامها قد ترتكب أخطاء عن قصد أو غير قصد ، مما يستدعي ضرورة مراقبتها، وإن كان هدف المراقبة الأساسي هو أن يكون عمل السلطة التنفيذية وفق المسار الذي رخصته لها السلطة التشريعية، أي التسيير الحسن للأموال العمومية و ترشيد استعمالها. ونظراً لأهمية الجهاز الرقابي فقد ارتأينا أن نتطرق إلى الأهداف التي يرمي إليها على مختلف النواحي مالياً اقتصادياً وسياسياً.

1-2-1-الهدف المالي للرقابة: أن الهدف المالي للمراقبة هو ضمان تسيير حسن واستعمال سليم وعقلاني للاعتمادات الممنوحة، و لتحقيق هذا الهدف وضع المشرع العديد من القواعد القانونية و التنظيمية لضمان احترام إجازة الميزانية من جهة، والبحث عن مواضع الخلل التي تؤدي إلى المساس بالأموال العمومية و الأخطاء المرتكبة عند تنفيذ الميزانية من طرف الأعوان المكلفين من جهة أخرى. فعند وجود أخطاء أو تجاوزات يتم إحالة مرتكبيها على السلطات المختصة في تقرير العقوبات¹.

وترتكز الجهات الرقابية في تحقيقاتها وتحرياتهما على ثلاث محاور:

- أ - المحور الأول: يتمثل في مدى شرعية وصحة العمليات المالية.
- ب - المحور الثاني: يتناول دقة العمليات المالية والحسابية حيث الجهاز الرقابي يكشف الأخطاء العددية التي ترتكب خلال تنفيذ العمليات المالية وذلك بمقارنة مدى تطابقها مع الوثائق المثبتة.
- ج - المحور الثالث: حيث تعتمد فيه الرقابة على نزاهة و سلامة كل العمليات المالية والحسابية بكونها خالية من كل ضروب التزوير والتدليس .

1-2-2-الهدف الإداري للرقابة: من الناحية الإدارية تهدف الرقابة إلى محاربة البيروقراطية و التباطؤ الإداري ومختلف أشكال السلوك التي تؤدي إلى إهانة المواطن و المساس بمصالحه، كما أن الهدف من الرقابة، كذلك هو التحقيق في الظروف التي يتم فيها استخدام الوسائل البشرية و المادية من طرف الأجهزة الإدارية والاقتصادية للدولة. وبذلك يقوم الجهاز الرقابي بضمان السير الحسن والسليم للمصالح الإدارية لأداء مهامها على أحسن وجه². وبالتالي محاربة النقص والتقصير وسوء التنظيم و غياب الصرامة في العمل على مستوى الإدارات والمؤسسات العمومية.

¹ عبد الكريم صادق بركات ، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد اليد دراز ، المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1986 ، ص: 441

² حسين مصطفى حسين:المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية 1995، ص85

كما أن الرقابة تقوم بتقديم الاقتراحات والمعلومات اللازمة لإعادة التنظيم الجيد حتى تكون مردودية أداء العمل على أكمل وجه.

1-2-3- الهدف الاقتصادي للرقابة: إن البرامج الإنمائية، الاقتصادية والاجتماعية بعد المصادقة عليها من قبل البرلمان تشكل إطارا للبرامج الاستثمارية، والتي من خلالها تحاول تكثيف مجهوداتها بغية التطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد. وتحتوي هذه البرامج الإنمائية نوعية التجهيز والمبالغ المخصصة للتنفيذ والفترة الزمنية¹ و أجهزة الرقابة بإمكانها مراقبة وضمان مدى مطابقة التنبؤات المالية مع الأهداف المرجوة والمسطرة في البرامج الإنمائية، وعادة ما ترجع صلاحيات المراقبة والتحقيق في هذا الميدان، إلى البرلمان والهيئات التابعة للوزارات المكلفة بالمالية بالإضافة إلى السلطات الوصية.

1-2-4- الهدف السياسي للرقابة: إن الهدف السياسي من الرقابة على الأموال العمومية سواء من طرف الهيئات التابعة للسلطة التنفيذية أو تلك الخارجية عن إدارتها والممارسة من طرف هيئات دستورية قائمة بذاتها يتمثل في جانبين:

أ-رقابة داخلية: وهنا تحاول الحكومة أن تعطي صورة حسنة عن تنفيذها للميزانية، وذلك بمحاولة تجنب وقوعها في الأخطاء حتى تكون حصيلتها السنوية المقدمة مطابقة للتقديرات، عملاً بمبدأ المراقبة الذاتية.

ب- رقابة خارجية: وهي تلك التي تقوم بها أجهزة غير تابعة للحكومة كالبرلمان و مجلس المحاسبة، و الهدف منها تقويم سياسة الحكومة لتحقيق نمو اقتصادي واجتماعي.

2-آليات وأنواع الرقابة على الأموال العمومية

1-2-1-آليات الرقابة على الأموال العمومية: للرقابة آليات كثيرة ومتنوعة، بل وتختلف أنواعها من هيئة لأخرى، إذ أن لكل هيئة رقابية آليات خاصة بها للوصول إلى أداء مهامها بصفة ناجعة وفعالة و تقسم آليات الرقابة إلى:

1-2-1 من حيث اعتمادها على التوقيت الزمني لممارسة الرقابة تتخذ ثلاث صور:

- يمكن أن تقع قبل التنفيذ وتسمى الرقابة السابقة.
- يمكن أن تقع أثناء التنفيذ وتسمى الرقابة الآنية.
- يمكن أن تقع بعد التنفيذ وتسمى الرقابة اللاحقة.

و بالتالي فكل هيئة تعتمد على وقت معين لممارسة وظيفة المراقبة.

1-2-2 من حيث طريقة ممارسة الرقابة نجد:

- رقابة فجائية.

-رقابة دورية حسب فترات معروفة و منتظمة.

-رقابة دورية غير منتظمة وذات إشعار مسبق.

1-2-3- من حيث شموليتها نجد:

أ- رقابة بالوثائق على سبيل المثال، مجلس المحاسبة يمارس وظيفة المراقبة البعيدة للسنّة السابقة بواسطة مستندات يرسلها له الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون².

¹ حسين الصغير: دروس في المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 1999، ص 155

² القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 05

ب - الرقابة في عين المكان : يمكن في مجال مراقبة تسيير الإدارات العمومية القيام بالمهام في شكل ملاحظة وتحقيق بعين المكان، قصد استخلاص الوقائع والملاحظات الحقيقية لتلك الأخطاء كما يخول القانون الحق للمراقب في الاستماع إلى كل مسؤول أو عون على مستوى تلك الهيئة المعنية.

2-2 أنواع الرقابة على الأموال العمومية

يمكن تقسيم الرقابة على الأموال العمومية إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها الباحث:

2-2-1 فمن حيث الزمن الذي تمارس فيه هذه الرقابة يمكن تقسيمها إلى¹:

أ - الرقابة القبلية: هذه الرقابة تكون سابقة لعملية التنفيذ، حيث تمنع وقوع الأخطاء والتجاوزات، و تؤكد مطابقة التصرف المالي مع القوانين و الأنظمة المعمول بها وبالتالي فهي رقابة وقائية.

ب - الرقابة الآنية: وهي الرقابة التي تتزامن مع تنفيذ الإيرادات والنفقات، وقد يكون الجهاز المكلف بها جزء من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية كأن يقوم المحاسب العمومي بمراقبة الأمر بالصرف، و هي تعتبر رقابة داخلية و الهدف منها هو الوقاية من الوقوع في الأخطاء.

ج - الرقابة البعدية أو اللاحقة: وهي رقابة تأتي بعد تنفيذ عمليات الميزانية، وتتم من طرف هيئات قد تكون تابعة للسلطة التنفيذية أو مستقلة عنها، وهدف هذا النوع من الرقابة هو التحقيق من التنفيذ و كشف الأخطاء والتجاوزات التي تحصل.

2-2-2- وتقسم من حيث السلطة التي تمارس الرقابة المالية إلى رقابة إدارية سياسية وقضائية² :

أ - رقابة إدارية: هي تلك التي تقوم بها أجهزة الحكومة على نفسها وهي تتناول كيفية تنفيذ الميزانية وتسيير الأموال العمومية، و يتولى القيام بهذه الرقابة موظفون حكوميون وهي رقابة هرمية سلمية لرؤساء على مرؤوسهم أو تقوم بها أجهزة مختصة بذلك. أو قسم مالي تابع لوزارة المالية وتتناول هذه الرقابة عمليات التحصيل والصرف التي يأمر بها الوزراء أو من ينوبهم، وذلك للتحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية.

ب - الرقابة السياسية: بصورة عامة فالغاية من الرقابة على التنفيذ الميزانية هي التأكد من احترام الإجازة التي أعطاهها البرلمان للحكومة في تحصيل الإيرادات و صرف النفقات، و تتحقق هذه الرقابة عن طريق التزام الحكومة بتقديم حساب ختامي في نهاية السنة المالية للبرلمان تبين فيه ما تم جبايته فعلا من الإيرادات و ما تم صرفه فعلا من النفقات ومدى مطابقة كل هذا لما ورد في الميزانية³. كما يمكن لعرض من البرلمان أو مجموعة أعضاء من إجراء تحقيق في إحدى أو مجموعة من القضايا التي ترى فيها ضرورة لذلك.

ج - الرقابة القضائية: تقوم بها أجهزة مستقلة، حيث تعتمد بعض الدول بإنشاء أجهزة مستقلة وتنيط بها مهمة الرقابة على تنفيذ الميزانية ومراقبة كل التصرفات المالية، و تهدف من وراء ذلك إلى الحفاظ على المال العام، و عادة ما تتبع هذه الأجهزة رئيس الجمهورية حتى تتمتع باستقلال تجاه الوزارات المختلفة، وتقوم بتقديم

¹ عبد الكريم صادق بركات وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص 448

² عبد الكريم صادق بركات، و آخرون، مرجع سابق، ص 442

³ حسين مصطفى حسين: المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية 1995، ص 86

تقرير سنوي لرئيس الدولة تبين فيه كل ما قامت به من أعمال و ما كشفت عنه الرقابة المالية و المحاسبية من مخالفات وتوصيات للجهاز لتلافي أي أخطاء مستقبلياً، و هذه الرقابة يقوم بها مجلس المحاسبة في الجزائر.

2-2-3- وهناك تقسيم آخر للرقابة من حيث طريقة معالجتها للأخطاء حيث تصنف إلى:

أ - رقابة وقائية: وهي رقابة التي تقي العون المنفذ من الوقوع في الأخطاء، و بتالي تحميه من كل التصرفات المخالفة للقوانين والقواعد التنظيمية المعمول بها، والتي ينجر عنها عقوبات و هو الأحسن من الرقابة لأنه يضمن التسيير الحسن للأموال العمومية و الحفاظ عليها¹.

وحسب رأينا فان تدعيم الرقابة الواقية يجعل من عملية التنفيذ معقدة. إذا يجب أن تمر علي عدة مراحل مما يحول دون تسيير حسن للأموال العمومية نتيجة صعوبة التنفيذ والبيروقراطية مما يجعلنا نلجأ إلى النوع الثاني.

ب - الرقابة الكاشفة أو العقابية: وهي الرقابة التي تكون بعد تنفيذ الإيرادات والنفقات فتقيم نوعية التسيير وتكشف الأخطاء وبالتالي يتم تسليط العقوبات علي مرتكبيها و هي ضرورية حتى لا تتكرر مثل هذه الأعمال. وهذا النوع من الرقابة لا يعيق عملية التنفيذ إذ تتم عملية التفتيش بعد الانتهاء من تنفيذ الإيرادات و النفقات .

3- مبادئ الرقابة علي الأموال العمومية

إن نظام الرقابة علي الأموال العمومية يتركز علي عدة مبادئ تمثل أساس و ركيزة هذا النظام، هي مبادئ الشرعية و النظامية والفعالية والمردودية .

3-1- مبدأ الشرعية والنظامية

تنفيذ النفقات و الإيرادات المرصودة في الميزانية يجب أن تكون باحترام القواعد القانونية والمالية التي تحكم ذلك.

3-1-1- مبدأ الشرعية: فعملية تحصيل الإيرادات و صرف النفقات لا يمكن أن تتم إلا بعد موافقة قانونية مسبقة ولا يمكن تنفيذه إلا من طرف شخص مؤهل قانوناً.

أ - عملية تنفيذ النفقات والإيرادات يجب أن تكون مجازة قانوناً:

فكل تنفيذ لنفقة أو إيراد يجب أن تتوفر علي إجازة قانونية حيث تمثل شرط أساسي لازم لتنفيذها ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار ثلاث جوانب هي:

أ. 1 - الجانب السياسي: إذا يجب موافقة البرلمان علي الميزانية و بالتالي توفر رخصة صرف النفقات المرصودة وتحصيل الإيرادات .

أ. 2 - الجانب المالي: يجب أن لا يتعدى الإنفاق سقف محدد مسبقاً و هذا للحفاظ علي التوازن المالي.

أ. 3 - الجانب الإداري : يجب تهيئة الشروط اللازمة لمنع كل تبذير أو سوء استعمال من طرف أعوان الادارة المكلفين بتنفيذ الميزانية و لتجنب أن تفقد هذه الإجازة معانيها بسبب عدم احترام هذه

¹ عبد الكريم صادق بركات، و اخرون، مرجع سابق، ص445

الجوانب فان تنفيذ الميزانية أخضع لعدة إجراءات صارمة تخص طرق التنفيذ مدته ولأعوان المكلفين بذلك.

ب - عملية تنفيذ الميزانية تكون من طرف أشخاص مؤهلين قانونا: فتنفيذ الميزانية ليجب أن يكون مجازة قانونا فقط بل يجب أن يكلف بها أشخاص مؤهلين مكلفين بتنفيذ العمليات المالية هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي وفي هذا الموضوع تنص المادة 14 الفقرة الأولى من القانون 21/90 و تتعلق بالمحاسبة العمومية " تنفيذ النفقة و العمليات المالية يكون من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وذلك حسب الشروط المحددة في القانون رقم 17/84 المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية ¹ ".
والأمر بالصرف والمحاسب العمومي هم جزء من التنظيم الإداري، لكن مفصولان عن بعضهما والعلاقة التي تربطهما تكون تكاملية أثناء أداء مهامهما، والفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي أتت به التشريعات المالية الفرنسية، وأخذت به التشريعات المالية الجزائرية خاصة في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر.

3-1-2- مبدأ نظامية العمل المالي:

أ- نظامية عملية التسيير: في هذا الإطار يجب التحقق من مدى مطابقة التصرف المالي مع الإجازة الميزانية والقوانين والتنظيمات، و موافقة العملية المالية مع الإجازة الميزانية إذ أن احترام هذه الإجازة يعني احترام مبدأ سنوية الاعتمادات والتخصيص القانوني للعملية وسقف الاعتمادات.

فاحترام الإجازة الميزانية تكون لاعتمادات لا تتجاوز مدة استعمالها سنة ميلادية، وعمليات الإنفاق المنصبة على اعتمادات مفتوحة صالحة فقط للسنة التي تم فيها إجازتها وبعد انتهاء المدة، لا يسمح بأي نفقة دون فتح اعتمادات جديدة والمادة 25 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية تنص على الاعتمادات الضرورية لنفقات التسيير يجب أن تبرر سنويا وبا لمجاميع ولا تعطي أي حق لاستعمالها في السنة المقبلة ²، إذا فالاعتمادات المفتوحة مقبولة لسنة واحدة فقط ولا يمكن أن تمدد لسنة أخرى.

لكن هذا المبدأ لا يطبق بصفة مطلقة، فهناك استثناءات في بعض الأحيان كما هو الحال بالنسبة لبرامج التجهيز التي تتعدى عدة سنوات وقد نصت عليها المادة 06 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإجازات البرامج تطبق على نفقات التجهيزات العمومية والإنفاق الاستثماري و الإنفاق في رأس المال فتدون في الميزانية العامة للدولة في شكل إجازات البرامج، وتنفذ بواسطة اعتمادات للدفع ³، وإجازات البرامج تشكل الحد الأعلى لنفقات الأمرين بالصرف التي يمكنهم الالتزام بها لتنفيذ الاستثمارات المخططة وتبقى صالحة دون تحديد مدتها إلى غاية إلغائها واعتمادات الدفع تمثل المبالغ السنوية التي يجب أن يأمر بصرفها وإصدارها بشكل حوالات لتغطية الالتزامات المتعاقد عليها كما أن احترام مبدأ التخصيص القانوني هو شرط أساسي لنظامية العمل المالي فالقانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية نص على أن الاعتمادات المفتوحة تخصص بفصول أو قطاعات حسب الحالة تجمع النفقات حسب طبيعتها وتوجهاتها طبقا لمدونات محددة بواسطة التنظيم ⁴.

¹ القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 01

² القانون رقم 17/84 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، المادة 25

³ القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 06

⁴ القانون رقم 17/84 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، المادة 20

ب- موافقة عملية الإنفاق للتشريعات واللوائح :

عملية الإنفاق يجب أن تكون موافقة للقوانين واللوائح وعند التنفيذ يجب احترام النظم المطبقة في هذا المجال والنصوص المتعددة التي تحتوي على قواعد تنفيذ العمليات المالية تكون مرتبطة أكثر بشكلية التنفيذ ومثالنا على ذلك بعض العمليات المالية كالتعويضات الأساسية و التكميلية للموظفين، القواعد المطبقة لمصاريف التنقلات، نظام مساعدات الدولة للقطاع الاجتماعي...الخ.

ج- انتظام وصحة القيود المحاسبية:

تنفيذ العمليات المالية تتطلب من الأعوان المكلفين بذلك مسك دفاتر محاسبية وهي تعتبر عملية قانونية، فالأمر بالصرف الذي ينفذ العمليات المالية بمرحلتها الإدارية لا بد أن يمكسك محاسبة للالتزامات وأخرى للحالات المصدرة، بينما المحاسب العمومي لا بد له من مسك محاسبة خاصة بدخول وخروج الأموال. ويجب أ، تكون القيود المحاسبية مقدمة بكل صدق وأمانة وتنظيم محكم¹.

و الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لا بد لهم أن يحترموا التعليمات المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية.

و نعي بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني، وكل الحسابات والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وكذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين².

ويرجع أصل المحاسبة العمومية في الجزائر إلى المرسوم الفرنسي المؤرخ في 31 ماي 1862 وبعد الاستقلال تم الأخذ بالمرسوم رقم 259/65 المتضمن مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين، وأخيرا القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية بالإضافة إلى كل الأحكام الجديدة التي تنص عليها كل قوانين المالية.

2-3- مبدأ الفعالية والمردودية L'efficacité et l'efficience

هذا المبدأ يقودنا إلى التحقق من فعالية التسيير ثم مردودية العمل الإداري وبالتالي المرفق العام.

3-2-1- فعالية التسيير :

إن فعالية التسيير تفرض التفرقة بين فعالية المؤسسات الاقتصادية الفعالية في المرفق العام. إذ أنهما مختلفان تماما، فمفهوم فعالية التسيير في المؤسسات الاقتصادية يعني الربح والفائدة ويتطلب هذا استعمال تقنيات تسييرية ومراقبة الفعالية في المؤسسات هي مراقبة التسيير الذي ينصب على تقييم اختيارات الوسائل بالمقارنة مع التكاليف المحتملة، وتحليل التكاليف لاختيار أحسن توليفة ممكنة بين الوسائل المالية المستعملة، والأهداف المسطرة أو المحققة، وهنا يجب التفريق بين المردودية التي تعني تحقيق الأهداف المسطرة بواسطة الوسائل المتاحة والفعالية التي تعني تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكاليف.

¹ المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

² حسين الصغير: دروس في المالية والمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص 134

بينما مفهوم الفعالية في المرافق العامة فهو مختلف اختلافا جوهريا، لأن مفهوم الربح منعدم تماما ومفهوم الفعالية للتسيير العمومي مرتبط بالمنفعة العامة المقدمة من المرفق العام كما أن مفهوم الفعالية مرتبط بالحاجات العامة وذلك بالبحث عن موازنة بين الغايات والنتائج المحصل عليها¹، ومن هذا المنظور فمفهوم الفعالية في الإدارة العمومية ينصب على البحث عن أثر برنامج أو سياسة معينة على المجتمع وذلك بمعرفة مدى تحقيقها للأهداف المرجوة، مثلا إذا أرادت الدولة تطبيق برنامج لتنظيم الولادات ففعالية مثل هذا البرنامج تكون بمعرفة أثره على عدد الولادات، فإذا تحددت الولادات هذا يعني أن البرنامج حقق الهدف منه، إن الإدارة التي تعمل لتحقيق أهداف معينة لا يجب أن تكتفي بالنتائج المحققة لكن أن تبحث هل هذه النتائج كافية أو مناسبة بالمقارنة مع الوسائل المستعملة، وبالتالي فمفهوم الفعالية في التسيير العمومي يتطلب تحديد مفهوم التحكم في الإدارة، وذلك بتحديد درجة الكفاءة والفعالية للتسيير المالي للإدارة العمومية². والكفاءة تعني تحديد هل الإدارة سيرت واستعملت الوسائل المادية والبشرية بطريقة اقتصادية لتحقيق الأهداف، وبالتالي فالكفاءة هي مرادفة للإنتاجية التي تسمح بقياس المردودية النهائية، ثم أن البحث عن توازن بين الأهداف المسطرة والنتائج المتحصل عليها صعبة للغاية خاصة عندما تكون درجة المنفعة العامة صعبة التقييم، وأنه من الصعب معرفة ما إذا كانت النتائج المتوخاة قد تحصلنا عليها فعلا. إن صعوبة التقييم الكمي للنتائج المتحصل عليها في غياب معايير كافية لذلك يشكل أحد أهم الصعوبات في البحث على الفعالية في التسيير العمومي.

3-2-2- مردودية العمل الإداري:

لضمان تقديم الخدمات العامة تقوم الدولة بتسخير وسائل هامة خاصة اعتمادات مالية ضخمة. ورغم كون هذه الخدمات العمومية غير معنية بقوانين المنافسة الحرة لكنها قد تكلف غالبا في حالة ما إذا كان هناك سوء تسيير، وإذا اختفت الرقابة يعني ذلك غياب آليات تضمن استعمال رشيد للوسائل. إن التسيير الجيد للأموال العمومية يستلزم قياس التكاليف والمردودية وتستلزم بالضرورة القيام بالمقارنة بين التكاليف و المردودية. ودراسة هذه التكاليف ضرورية لتقدير مردودية المرافق العامة وحث المسيرين على استعمال الموارد بصفة مثلى خاصة إذا كانت الدولة تعاني من مشاكل مالية وقياس المردودية للمؤسسات العمومية يقودنا إلى قياس المردودية للإدارات العمومية وقياسها لمؤسسات ذات طابع صناعي وتجاري.

أ - قياس التكاليف و المردودية في المرافق العامة والإدارات العمومية : إن قياس التكاليف و المردودية في المرافق العامة صعب التحقيق نظرا لكون الخدمات المقدمة لا يمكن قياس تكلفتها بدقة بل يكون ذلك بصفة تقديرية، ورغم كون هذا التقييم لا يعطي بصفة دقيقة تكاليف الخدمات المقدمة ورغم كون النتائج المحصل عليها غير كافية لكنها تعتبر مهمة حيث تسمح للمسيرين باستعمال الوسائل بصفة مثلى وبالتالي تحسين تسيير المرافق العامة.

و لقياس تكلفة مصلحة معينة يجب حساب كل ما يكلفه تسيير المرفق لمدة سنة وهناك ثلاث مفاهيم للتكلفة هي:

¹ صالح رويلى: اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 10

² Fabre.F.J. op.cit.P 65

- 1.أ - التكلفة الداخلية: وتأخذ بعين الاعتبار فقط تكاليف النفقات المتعلقة مباشرة بسير المصلحة، أي كافة نفقات المستخدمين وجزء من نفقات المنقولات والعقارات.
 - 2.أ - التكلفة الخاصة بالتسيير: وتشمل النفقات الداخلية ونفقات التسيير، مثلاً بالنسبة لمصلحة الطرقات والجسور فإنه تضاف لها تكاليف صيانة الطرقات.
 - 3.أ - التكاليف الشاملة أو الكلية: وتشمل بالإضافة إلى ما سبق باقي التكاليف مثل نفقات التحويل، كمنح ا لمجاهدين وأرامل الشهداء وأهم ما تركز عليه الرقابة هو تكاليف التسيير¹. مع العلم أن تكلفة المصالح الخارجية تتضمن بالإضافة إلى تكاليفها جزء من تكلفة الإدارة المركزية، أي السلطة الوصية.
- كما أنه لا يمكن معرفة علاقة التكلفة بالمردودية إلا إذا قمنا بحساب:
- تكلفة العون أي العلاقة بين التكلفة والوظيفة بمتوسط عدد المستخدمين.
 - السعر المرجعي أي تكلفة تنفيذ وحدة من الخدمة المؤداة.
 - المردودية أي عدد العمليات من نوع معين والتي يتكلف بها عون لمدة سنة
- وإذا كان تحديد التكلفة الخاصة بكل عون ممكنة فإن تحديد السعر المرجعي و المردودية من الصعب بمكان، فهل يمكن تجزئة كل وظيفة إلى عدد من العمليات الملموسة والمتجانسة وسهلة الإحصاء ؟
- أما فيما يخص قياس التكاليف و المردودية في المرافق العمومية ذات طابع صناعي وتجاري فلا يمثل صعوبة كبيرة كونها تضع منتوجات وتقدم خدمات وبالتالي فمن السهل معرفة وبدقة تكلفة المنتوجات والخدمات بالإضافة لكون هذه المرافق مزودة بمحاسبة عامة ومحاسبة تحليلية للاستغلال مما يسهل تحديد أسعار البيع للمنتجات والخدمات المقدمة.
- ب - البحث على أقل تكلفة: إن البحث على أقل تكلفة يستلزم القضاء على التبذير والاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة للمرفق العام، ويتمثل ذلك في جانبين:
- الجانب الأول: القضاء على عوامل التبذير: إن آثار التبذير متعددة وتظهر على عدة مستويات وهي عادة ناتجة عن الإهمال في المرافق العامة. ففي مجال المستخدمين مثلاً: أثر التبذير هو زيادة عدد العمال على الاحتياجات، والزيادة في تصنيف رتبهم، وخلق وظائف غير مبررة وتظهر آثار التبذير عادة في الاستعمال المفرط للسيارات الإدارية خاصة خارج أوقات العمل، كذلك استعمال الهاتف لأغراض شخصية.
 - الجانب الثاني: الاستعمال الأمثل للوسائل: إن المرافق العمومية مزودة بوسائل هامة لكن من الضروري، استعمالها بصفة مثلى، وهو ما يظهر عند إبرام عقود التزود بالمنتجات والتجهيزات وعقود العمل حيث يجب على المرافق العامة أن تستعمل كفاءات الأعوان من إمكانيات الدراسة، الاقتراحات والتفاوض للحصول على أفضل الأسعار وأحسن النوعيات للتجهيزات والخدمات المقدمة من الموردين .

4- التوصيات والاقتراحات :

إن تكييف الرقابة الحالية مع التوجهات الجديدة للإدارة تتطلب من هذه الأخيرة أن تحضر الأفضلية وتتبنى القواعد الجديدة للتسيير مرتكزة على المسؤولية الكبيرة للمسيرين العموميين أين يتوجب إعطاء حرية أكبر ولا

¹ Fabre.F.J. op. cit. P 67

مركزية في اتخاذ القرارات و التخفي فمن الإجراءات ومهلة التنفيذ. ولا يحصل ذلك إلا إذا كانت الإدارة تعمل بصفتها أداة تنمية. ووظيفة الرقابة تصبح داخلية في التسيير الإداري، وتصبح مفاهيم مثل تقييم البرامج و مراقبة الجودة و المراقبات من الهيئات العليا حول التسيير العمومي تقبل على أنها وسائل عقلنة لاستعمال الموارد المحدودة للدولة، و توجمها لتحقيق أفضل النتائج. ويجب اتخاذ عدة إجراءات لتمكين الميسرين العموميين من اتخاذ القرارات و العمل بكل حرية، وهذه الإجراءات تتمثل في:

1 - طرح المسؤولية على عاتق الميسرين العموميين والتوسيع من صلاحيا تهم

2 - التخفيف من الإجراءات الإدارية

3 - تدعيم وسائل الرقابة البعدية والتسيير و تقييم العمل الإداري

خلاصة :

من هنا يمكن الإثبات أن ناجعة و صرامة التدقيق و الرقابة راجع أساسا إلى مدى إلمامها بكل جوانب التسيير ، كما تعرفنا على أهم الوسائل التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة التي تبرهن على مصداقية البيانات، و دور الإشراف على النشاط المهني بكيفية تضمن تحقيق أهداف المؤسسة بالدرجة الأولى، من خلال المراقبة و متابعة الأعمال التي تخص حماية وتسيير المال العام .

تمهيد:

بعدما تعرضنا إلى الجانب النظري والذي من خلاله أعطينا صورة واضحة عن الكيفية التي يتم بها التسيير العمومي للأموال و العناصر التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كما رأينا في الفصلين السابقين من طرق و أساليب المحافظة على الأموال العمومية باستعمال الرقابة و المراجعة لصيانتها من جميع الجوانب الممكن حدوثها أو وقوعه من إسراف أو اختلاس .

ويمكننا صياغة جميع هذه الأساليب في استعمالها في هذا الفصل الأخير الذي نعتبره بمثابة الجانب التطبيقي لهذه الدراسة حيث نحاول من خلاله إعطاء صورة واقعية بناءة عن حالة خزينة ولاية مستغانم لمعرفة تغيرات ميزانياتها من جانب الإيرادات والنفقات خلال ثلاث سنتين محل الدراسة و التي أخذناها كعينة.

و نحاول الإلمام في هذا الفصل الأخير عن واقع التغيرات بتحليل الميزانيات باستعمال أدوات و أساليب إحصائية و رياضية في صيغة نسب مئوية تفسر كل زيادة و نقصان في نتائج هذه الأخيرة .

المبحث الأول: دور الموارد البشرية والمراجعة في التسيير

تلعب الموارد البشرية شرطا ضروريا لكل تنمية اقتصادية واجتماعية ومالية كما تعتبر المراجعة تعتبر نظرية المراجعة المرشد للمراجع خلال قيامه بمهمة المراجعة، فهي تساعد المراجع والمهنة بشكل عام على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بتنفيذ عملية المراجعة .

المطلب الأول : دور الموارد البشرية :

يمكن أن نعتبر بصفة عامة أن الموارد البشرية تشكل شرطا ضروريا و لا مجيد لكل تنمية اقتصادية اجتماعية و مالية لان الوضعية الحقيقية التي توجد عليها تلك الموارد هي التي تبين إلى أي حد يمكن لأي تنظيم إداري أن يقوم بانجاز الأدوار المنوطة به على أحسن ما يرام.

و بصفة خاصة ، فقطاع تسيير الأموال العمومية يرتكز بالأساس على مهارة و استعداد و خبرة العنصر البشري الذي يلعب دورا استراتيجيا و محوريا في تسيير هذه الأموال، فضرورة تخطيط الموارد البشرية تطرح نفسها بكل إلحاح لأنها السبيل الوحيد الذي يقوم بإعداد و تنفيذ القرارات و البرامج .

فمساهمة الموارد البشرية في تسيير الموال العمومية تفرض مجموعة من الشروط على رأسها تحديث الإدارة بما فيها من الشروط على رأسها تحديث الإدارة بما فيها من تكنولوجيا، و إعلام آلي للإسراع و تنفيذ العمليات الحسابية و خاصة التي تتراكم في آخر كل سنة مما ينجم عنه التأخير في تنفيذ هذه الأخيرة و من جهة أخرى تنمية قدرات التأطير و التدخل لديها أي إعداد إدارة فاعلة شفافة و ذات قدرات مستدامة تتماشى مع العصر الحالي، و كذلك من جهة أخرى للاستفادة من الجهود البشرية كما سبق و أن رأينا في الجانب النظري فلا بد من تحفيز العمال بتوزيع عادل للأجور و منح مكافآت معتبرة و خاصة المهام التي يقوم بها الموظف في قطاع المالية و ذلك من اجل تفادي الاختلاسات ، أو الرشوة أو الفساد المالي بصفة عامة.

و السؤال الذي يتعين علينا الإجابة عنه هو: هل القطاع المالي المشرف على تسيير الأموال العمومية في وضع يسمح له اليوم بالاستجابة للشروط و الأدوات المذكورة سابقا أعلاه.

يمكن المساهمة بكل تواضع في توضيح هذه المسألة عبر تحليل الهيكل التنظيمي الموجود في الشكل.

فخزينة ولاية مستغانم تزرع بتعدادها العمالي الذي يتجاوز أكثر من مائة وثلاثون موظفا موزعين حسب الهيكل التنظيمي في مختلف المصالح و لكن هذا الانتشار غير لائق لان المشكل الموجود و هو عدم وجود اختصاص كل موظف حسب رتبته المهنية فكل واحد يعمل حسب درجة احتياج المصلحة بدون مراعاة رتبته هل هو عون معaine ؟ مراقب، مفتش، مفتش رئيسي ، أو حتى مفتش مركزي ، فالكمل يؤدي وظيفة واحدة بدون اختصاص أو حسب كفاءته العلمية أو المهنية و هذا ما يفسر انه لا يوجد توزيع و انتشار جيد و عادل في تشغيل الموظفين فمثلا في بعض الأحيان أن هناك موظف برتبة مفتش مركزي أو رئيسي يشتغل في وظيفة بسيطة يستطيع أن يقوم بها عون معaine بدلا ما تكون مهمته في مكتب المراقبة و التحقيقات و خاصة هذا الأخير بحاجة إلى موظفين مؤهلين يقومون بعملية مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مثل المتوسطات، الثانويات و مراكز التكوين الخ و هذا ما يدل على عدم استغلال المهارات المهنية و اكتسابها في الاختصاص المحدد هذا من جهة و

من جهة أخرى فالنقص العددي في هذه المصالح ينجم عنه تجاوزات و استغلال هذا الفراغ من طرف هذه المؤسسات التي تجد نفسها لمدة سنوات بدون تفتيش حساباتها و سجلاتها و بدون مراقبة لفترة زمنية معتبرة.

و من جهة أخرى فمثلا مصلحة التحصيل أو التغطية تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين ففي السابق كان عدد موظفيها لا يتعدى الاثنين و هذا لا يكفي لمتابعة و تغطية الديون المتراكمة خارج الخزينة و التي تعد بالملايير.

أما مصلحة الحافظة المالية فتشهد يوميا اكتظاظا في شبابيكها فيوجد بها نقص عددي ما من ناحية الموظفين و التنظيم و بالعكس فمصلحة النفقات العمومية و خاصة التي تقوم بتنفيذ تسيير ميزانية الدولة فعددتها بكثرة و وظيفتها تتزامن مع بداية الشهر ثم تتضال تدريجيا إلى غاية نهاية الشهر و هذا ما يتنافى مع المنطق فدور الخزينة العمومية و هي خدمة المواطن بدلا من إرهاقه و تعبته حتى يكل من الانتظار و التباطؤ الذي لا يخدم مصلحته بصفة عامة.

و خلاصة القول و في ظل التغييرات و التطورات الجديدة و اللامتناهية و في فترة تشهد تغير تكنولوجي متسارع و منافسة حادة فمن الضروري إعادة النظر في توزيع و انتشار الموظفين والعمل على إيجاد حلول مناسبة تتلاءم مع الكفاءات و المعارات الفنية للعمل وآفاق الإستراتيجية تنموية للموارد البشرية من اجل تسيير فعال محكم قائم على الانضباط و الدقة والكفاءة العالية.

أما فيما يخص ظاهرة التوظيف فهي الأخرى تشهد مشكلا عويصا و هو عدم تأطير أو رسكلة هذه الأخيرة فعادة يجرى التوظيف مباشرة من مراكزي التكوين أو الجامعات إلى ميدان العمل و هذا ما يتنافى مع أسلوب تسيير الموارد البشرية.

وهنا ما يجدر الإشارة بيه و هو وضع مدرسة وطنية لتكوين إطارات مختصة في الميدان وكذلك رسكلة الموظفين من حين لآخر و خاصة في ظل التغييرات المحاسبية الجديدة المعمول بها في الدول المتقدمة مع مراعاة التطورات التكنولوجية الحديثة العصر هذا من جهة ومن جهة أخرى تسيير مناصب العمل حسب احتياج المؤسسة المالية فلا بد من التحكم الاستراتيجي في تسيير هذه الموارد البشرية و ذلك بالتحكم في القيود الخارجية من جهة و في الاحتياجات والقدرات الداخلية للمؤسسة من جهة أخرى و هنا يكمن التخطيط الاستراتيجي إلى التسيير الاستراتيجي و نستطيع أن نسمي هذا التسيير الحديث بالتسيير " مرونة-قروبة وهذا النوع من التسيير يهتم بتطبيق و إعداد الإستراتيجية.

المطلب الثاني : المراجعة والمراقبة كأداة تسيير:

بعدما عرفنا ما المقصود بالمراجعة في الجانب النظري، نتناول في الفقرة التالية الإطار الذي يعمل من خلاله المراجع أثناء و قيامه بمهمة المراجعة تعتبر نظرية المراجعة المرشد للمراجع خلال قيامه بمهمة المراجعة، فهي تساعد المراجع والمهنة بشكل عام على اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بتنفيذ عملية المراجعة.

و مما سبق ذكره في الجانب النظري يتوجب على المراجع أن يراعي الفروض الأساسية التي بنيت عليها المراجعة و تشمل ما يلي :

- 1- يمكن التحقق من القوائم المالية و المعلومات المالية
 - 2- لا يوجد تعارض طويل الأمد بين المراجع و هدي القوائم المالية
 - 3- نظام الرقابة الداخلية الفعال يقلل من احتمال وقوع الإختلالات.
 - 4- تطبيق مبادئ المحاسبة ، المتعارف عليها ينتج عنه عرض للقوائم المالية بصورة عادلة.
 - 5- ما كان صحيحا في الماضي سوف يسلم كذلك إلا إذا ثبت العكس.
 - 6- القوائم المالية خالية من الأخطاء غير الطبيعية أو التواطؤ.
 - 7- يتصرف المراجع أثناء عملية المراجعة كمراجع فقط.
 - 8- يلتزم المراجع بالتزامات المهنة المحددة .
- مهنة المراجعة تعتبر من المهن التي تحتاج إلى ثقة المستفيدين من خدماتها بشكل خاص و ثقة المجتمع بشكل عام كمهنة مناط بها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة العمومية، وحتى تستطيع المراجعة كسب ثقة الجميع فهي تحتاج إلى تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء لجميع المحاسبين العموميين ، و لتحقيق هذا الهدف لابد من وضع معايير للمراجعة تقيس جودة أداء هذه المهنة ، و هي تعني وجود أساس للمراقبة.
- فوجود نظام جيد للرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية يعتبر من أدلة الإثبات ، حيث انه يقلل من احتمال حدوث الأخطاء و الغش و يساعد كذلك في سرعة اكتشافها عند حدوثها، فالنظام الجيد يعطي مؤشرا على صحة العمليات المالية التي تحدث داخل المؤسسة، وعلى انتظام تسجيلها في السجلات و لأهمية نظام الرقابة الداخلية فان المراجع يقوم بتقويم النظام قبل بداية عملية المراجعة ليحدد مدى درجة الاعتماد عليه، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية سليم و محكم زادت درجة اعتماد المراجع عليه و قلت كمية الاختبارات التي سوف يقوم بها، و ننبه إلى نقطة مهمة هنا و هي أن مجرد وجود نظام رقابة داخلية سليم و محكم لا يعني الاعتماد عليه، فقد يوجد النظام على الورق و لكنه غير مطبق فعلا، فيجب أولا التأكد أن مكونات نظام للرقابة الداخلية جيدة و من ثم التأكد أن هذا النظام يطبق بصورة فعلية.
- فاستخدام أسلوب الفحص التحليلي و أالانتقادي لمساعدة المراجع في اكتشاف الأحداث و العلاقات غير العادية في عمليات المؤسسة ، فهناك بعض العلاقات و الارتباطات بين بعض بنود القوائم المالية (مثل العلاقة بين الاعتمادات و النفقات ، التقديرات و الإيرادات) يستفيد منها المراجع كمؤشرات تزيد من ثقته في الحسابات أو تدعوه لزيادة البحث والتحري، فكلما كانت هذه العلاقات طبيعية مقارنة بالسنوات الماضية ، و بالمنشآت المماثلة كلما كان ذلك مؤشرا للاطمئنان و العكس في حالة وجود اختلافات كبيرة فان المراجع سيحتاج إلى البث عن أسباب ذلك و هذا ما رأيناه سابقا في تحليلات الميزانيات الثلاث للسنوات الأخيرة كما بينته الجداول سالفا فلاحظنا وجود فروقات كبيرة سواء في الإيرادات أو النفقات و هذه الأمور التي ينبغي أو يولها المراجع أهمية عند

عملية الفحص و التدقيق للحصول عن الأدلة و القوانين المطلوبة التي كانت السبب في اختلاف النتائج سواء نقص في الإيرادات أو زيادة في النفقات.

و ينبغي التنبيه إلى أن النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام عينات تعتبر دائما تقديرات وليست قطعية ، فالرقابة المحاسبية تهدف إلى حماية أموال المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ، إضافة إلى اختيار دقة البيانات المقيدة في السجلات و درجة الاعتماد عليها، و هذا يعني أن الرقابة المحاسبية تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات المبرمجة و المرسومة.

و لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية لابد من وجود نظام رقابة داخلية فعال و متكامل يعتمد على ما يلي :

1- وضع خطة واضحة للوظائف التنظيمية مشكلة على تنظيم للصلاحيات والمسؤوليات.

2 نظام مالي سليم و متكامل يشمل على إجراءات واضحة لاعتماد و تسجيل العمليات والمحافظة على أموال المؤسسة .

3- نظام للإشراف و المتابعة لجميع أنشطة المؤسسة مشتملا بصفة أساسية على نظام

المراجعة الداخلية، فوجود مثل هذا النظام ضروري جدا للتأكد من تطبيق الأنظمة و التعليمات.

4-إطارات بشرية مؤهلة، توفير موظفين أكفاء مخلصين لنجاح تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: تحليل إيرادات ميزانية الدولة:

الوظيفة المالية تحتاج إلى اتخاذ قرارات مالية يمكن إعدادها و تطبيقها في الميدان المالي لدى يعتبر التحليل المالي من العناصر التي تهتم في إعداد القرارات المالية و استخدامها في النشاط المعتمد عليه، فالأسباب التي تجعلنا نتخذ القرارات السليمة فتكون ناتجة أو صادرة من كل مؤسسة التي لا تترك الأموال تضيع من حوزتها و إنما تحاول دائما تحصيلها بوفرة و إنفاقها بطريقة معقولة و هذا ما يتطابق مع التسيير المحكم.

فالقرارات المالية لها ميزات خاصة بها نتوقع حسب طبيعتها فمثلا المدة ، الخطورة ، التكلفة التي من أجلها أقيمت العملية و خاصة التي تظهر في مكافأة الأموال المستثمرة.

فالتسيير يهتم بتحليل جميع البيانات بغرض اتخاذ القرارات لدى قمنا بدراسة ميزانيتي 2014 و 2015 و هي كالتالي.

المطلب الأول: الإيرادات لسنة 2014:

و يمكن التعبير عنها من خلال الجدول التالي:

(ملاحظة: المبالغ مأخوذة بالدينار الجزائري دج)

جدول 1 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2014 (دج)

تعين الإيرادات	المبلغ السنوي	نسبة التحصيلات
ناتج الضرائب المباشرة	2.017.362.302	23.61%
ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم	463.837.035	5.42%
ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال	4.699.733.710	55%
ناتج الضرائب غير المباشرة	22.847.867	0.27%
ناتج الجمارك	1.054.390.535	12.35%
ناتج و دخل على أملاك الدولة	185.935.532	2.18%
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	99.654.146	1.17%
المجموع الكلي	8.543.761.129	100%

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2014

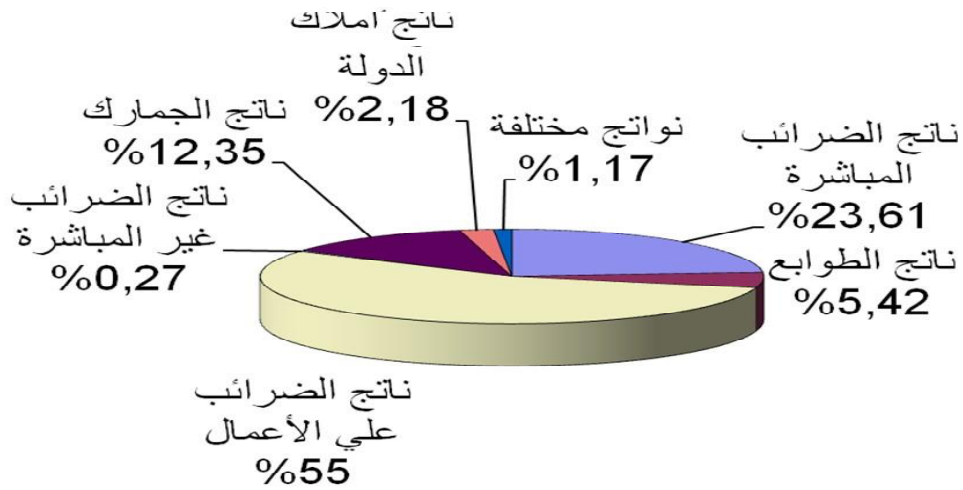
بالنسبة لإيرادات ميزانية الدولة لسنة 2014 كما نلاحظ في جدول الميزانية

(جدول 1) فيتبين لنا أن ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال هو المبلغ الأكثر ارتفاعا حيث يمثل نسبة 55% وهذا راجع إلى النشاطات الموجودة عبر الولاية وضواحيها سواء كانت تجارية أو صناعية أو استثمارية أو كذلك قطاع الخدمات، فهذا ما يترتب على الهيئة الوصية أن تعمل على تجنيد وتطوير كل الوسائل التي تحصل بها هذه الضرائب و التحصيلات إذ تعتبر فعالية في غاية الأهمية، حيث أن العائد المتولد عنها يمثل المحور الرئيسي للإيرادات مهما تعددت وتنوعت مصادر و التحصيلات الأخرى ثم تليها ناتج الضرائب المباشرة والتي بدورها تمثل نسبة 23,61 % من مجموع الإيرادات فهي بالنسبة للنواتج الأخرى إيجابية حسب معطيات جدول الميزانية ونجد في المرتبة الثالثة ناتج الجمارك الذي يمثل نسبة 12,35% وهي نسبة ضعيفة بالنسبة لولاية تلمسان حيث توجد بها حدود برية وبحرية، فهذا المبلغ غير كاف وغير لائق فمثلا هناك عدة صادرات وواردات يوميا مثلا تعبر الميناء وخاصة آلاف الأطنان من السلع، وهذا ما يتطلب أن نضع شروط إرشادية وتسييرية لهذه المطاردات والموانئ التي من خلالها نجلب أموالا طائلة.

وهذا ما يترتب علينا بدراسة المناخ الاقتصادي العام ومراعاة التشريعات النقدية والجمركية بتنظيم أنشطة التجارة الخارجية استيرادا أو تصديرا وكذلك مراعاة مراحل النمو أو الاستقرار أو مرحلة الانحدار وهذا لتدارك الضعف الموجود في النواتج الأخرى فعملية تحليل المعلومات والبيانات سوف تخلف القدرة على التعرف على كيفية اتخاذ القرار السليم لتسيير هذه الأموال.

فهنا المسير مجبر على تطوير القدرات التي يمتلكها وخاصة من إطارات بشرية مؤهلة ومدرّبة على القيام بوظيفة ائتمان الأموال الموضوعة تحت تصرفه وتطبيق تكنولوجيا مجهزة تتماشى مع العصر الحديث (وضع التجهيزات الكترونية لمراقبة السلع) أما العائدات الأخرى فهي تمثل نسب ضئيلة وهذا ما يتوجب عنه اتخاذ قرارات بصورة إلزامية لتغطية هذا النقص، ويمكننا إظهار هذه النسب في الشكل التالي أدناه:

الشكل رقم 01 : دائرة نسببة توضح إيرادات ميزانية الدولة سنة 2014



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2014

المطلب الثاني : الإيرادات لسنة 2015 :

فالجداول أدناه يبين ذلك.

جدول 2 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2015(دج)

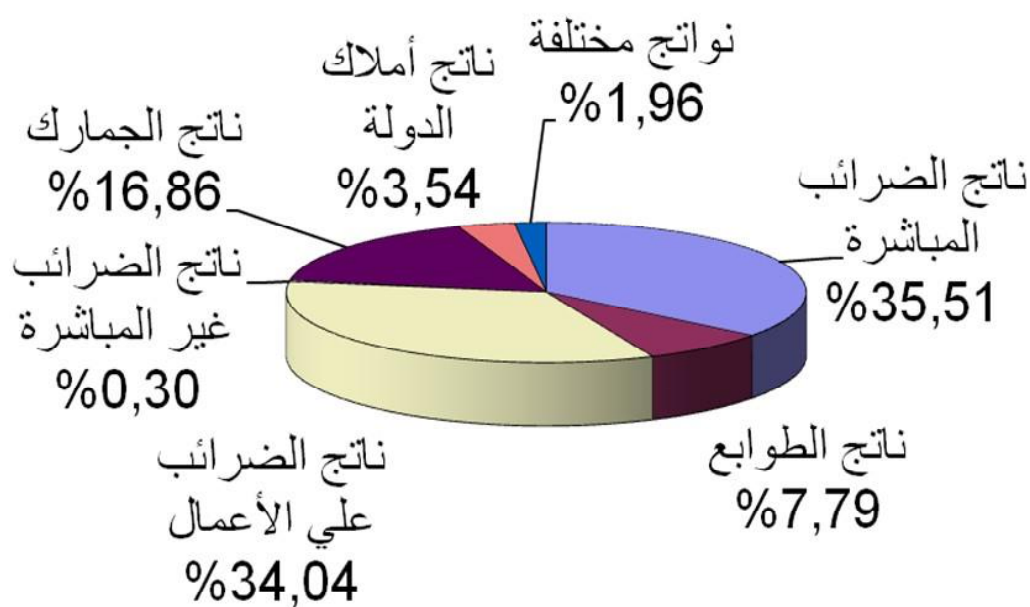
تعيين الإيرادات	المبلغ السنوي	نسبة التحصيلات
ناتج الضرائب المباشرة	2.137.995.132	35.51%
ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم	468.893.848	7.79%
ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال	2.048.986.804	34.04%
ناتج الضرائب غير المباشرة	17.780.630	0.30%
ناتج الجمارك	1.014.979.813	16.86%
ناتج و دخل على أملاك الدولة	213.011.480	3.54%
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	117.948.219	1.96%
المجموع الكلي	6.019.595.930	100%

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2015

بالنسبة لسنة 2015 (جدول 2) فنتائج الضرائب المباشرة هو المبلغ الأكثر ارتفاعا وهذا ما يدل على أنه هو العائد الأكثر دخلا إذ يمثل نسبة بـ 35,51% وبعد ذلك يليه ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال لكن نسبة التفاوت ضئيلة جدا إذ تقدر بـ 1,47% فنتائج الجمارك تقدر نسبته بـ 16,86% كما نقلنا سابقا بالنسبة لولاية من حجم تلمسان هي دائما نسبة ضعيفة وفي المرتبة الرابعة نجد عائد ناتج الطوابع والتسجيلات للقيم الذي يمثل نسبة 7,79% لأمّا في المرتبة الخامسة فنجد ناتج ودخل على أملاك الدولة والتي تمثل نسبة 3,54% ومعظم هذه النواتج تكون عبارة عن بيع عقارات أو إيجارها لجهات أخرى، فالنواتج المختلفة للميزانية الدولة تمثل نسبة ضعيفة تقدر بـ 1,96% وأخيرا نجد ناتج الضرائب غير مباشرة وهي النسبة الضعيفة والأقل دخلا إذ تمثل نسبة 0,30%.

والشكل التالي يوضح بصورة عامة نتائج النسب المئوية:

الشكل رقم 02: دائرة نسبية إيرادات ميزانية الدولة سنة 2015



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2015

المطلب الثالث : مقارنة ميزانية الدولة : جدول يوضح المقارنة بين ميزانية الدولة لسنتي 2014 و 2015

جدول رقم 03 مقارنة ميزانية الدولة لسنتي 2014 و 2015 (دج)

السنة تعيين الايادات	2014	2015	التغيير	النسبة %
نتائج الضرائب المباشرة	2.017.362.302	2.137.995.132	120.632.830	% 5.97
نتائج الطوابع والتسجيلات للقيم	463.837.035	468.893.848	5.056.813	% 1.09
نتائج الضرائب المباشرة على الأعمال	4.699.733.710	2.048.986.804	- 2.650.746.906	% -56.40
نتائج الضرائب غير المباشرة	22.847.867	17.780.630	- 5.067.236	% -22.17
نتائج الجمارك	1.054.390.535	1.014.979.813	-39.410.721	% -3.73
النتائج والدخل على أملاك الدلة	185.935.532	213.011.480	27.075.947	%14.56
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	99.654.146	117.948.219	18.294.073	%18.35
المجموع الكلي	8.543.761.129	6.019.595.930	7.924.165.199	% 29.54

المصدر: من إعداد الطالب

الضرائب المباشرة :

نلاحظ تطور في ناتج الضرائب المباشرة من سنة لأخرى حيث شاهد هذا الأخير انتعاشا من سنة 2014 إلى سنة 2015 بنسبة جد مرتفعة قدرت بـ 5,97%

ناتج الطوابع والتسجيلات للقيم:

سجل تطورا ملحوظا وهذا ناتج عن ارتفاع الطلب على هذه المواد المتمثلة في الطوابع الخ.....

ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال:

تبدو إيجابية في سنة 2014، لكنها سالبة في سنة 2015 فبلغت هذه السنة (806.986.048.2 دج) فهنا في هذه الحالة على المسير أن يدرس بدقة عن أسباب انخفاض هذا المبلغ وتراجعته من سنة لأخرى وما هي الأسباب التي أدت إلى انخفاضه

ناتج الضرائب غير المباشرة: يمكننا القول بأن تغيرها مرتبط بتغير ناتج الضرائب المباشرة على الاعمال ففي سنة 2014، كانت ايجابية ولكن في سنة 2015 كانت منخفضة حيث قدرت بمبلغ (630.780.17 دج) أي بنسبة 22,77 %

ناتج الجمارك: فنسبتها كانت مرتفعة في سنة 2014 إذ قدرت بمبلغ 1.054.390.535

حيث انخفضت في سنة 2015

ناتج ودخل على أملاك الدولة : تتميز بالارتفاع حيث تتراوح نسبتها ما بين 14,56% و 29,33%

نستطيع القول بأن هذا الارتفاع ناتج عن بيع عقارات ملك للدولة أو تزايد إيراداتها للغير.

نواتج مختلفة أخرى: فهي كذلك نسبتها في تغير مستمر حيث تتراوح ما بين 18,35% و 39,50 %

فهذا ما يدل على أن هناك تحصيلات متنوعة تساهم في الارتفاع سنة 2015 .

فخلاصة القول من جدول التغيرات للميزانيتين السابقتين وحسب الدراسة والمقارنة التي أجريناها فنجد ميزانية سنة 2014 هي التي تتميز عن باقيها وذات أهمية خاصة إذ كان مجموع إيراداتها يقدر بـ 129.761.543.8 دج وهذا ما يعني أنها كانت الأكثر مردودا عن ميزانية 2015 .

المبحث الرابع: تحليل ميزانية الولاية:

بالنسبة لميزانية الولاية فتنقسم بدورها إلى قسمين، قسم التسيير و قسم التجهيز والاستثمار.

فقبل أن نقوم بتحليل النتائج الخاصة بميزانية الولاية فنتطرق إلى كيفية تجميع هذه البيانات الموجودة في هذه الأخيرة و المتكونة من جانب الإيرادات و النفقات، كما ذكرنا سابقا فالمحاسب العمومي مكلف بتنفيذ الميزانية من الجانبين (الإيرادات و النفقات).

فالإيرادات متكونة بدورها من نواتج سوء كانت من الدخل على الضرائب أو أملاك الدولة وغالبا ما تكون على شكل مساهمات و إعانات تمنحها الدولة على حسب الاحتياجات و البرامج المسطرة.

أما بالنسبة للنفقات فتمثل في دفع أجور و رواتب للعمال أو أشغال و خدمات مقدمة من طرف الولاية للغير و كذلك نفقات تدفع على شكل مصاريف التسيير العام و غالبا ما تكون كذلك أعباء استثنائية أو خاصة، فهذه الأعباء تكون مسددة على حسب المواد المبرمجة في ميزانية الولاية سواء كانت تقديرية أو حقيقية و في بعض الأحيان تكون تكميلية أو إضافية حسب طلب الاحتياجات و البرامج المراد إنجازها.

المطلب الأول: الإيرادات لسنة 2014:

فمن خلال ميزانية 2014 (جدول 1) نحاول القيام ببعض التحاليل على النتائج المحققة.

/ أولا من جانب الإيرادات: فالمبلغ الذي يشد انتباهنا و هو الأكبر في الميزانية و هو عبارة على تحصيلات و إعانات و مساهمات فهذه المادة الأكثر تميزا عن باقيها إذ تتكون من ثلاثة مجموعات أولها التحصيلات و المقبوضات المدفوعة من طرف الغير ثم ثانيا من جانب الإعانات التي تقدمها الدولة لبرامجها و أخيرا مساهمات تمنحها الولاية للغير.

2/ فبعد التحصيلات و الإعانات فنجد في المرتبة الثانية النواتج الاستثنائية التي تكون عبارة عن نواتج غير مبرمجة فتأتي تلقائية و استثنائية بالأحرى تكون محدودة فمثلا تحصيلات لسنوات قديمة. فبعدما تطرقنا إلى جانب تسيير الإيرادات يمكننا التطرق إلى جانب التجهيز فهذا القسم الأقل تمثيلا في ميزانية الولاية بالنسبة لقسم التسيير الذي يمثل 70%.

فنلاحظ مادة التزويدات فهي الأكثر تحصيليا فهي غالبا ما تتكون من التزويدات المقدمة من طرف الدولة للولاية، أما العجز أو الفائض المرحل فغالبا ما يكون عبارة عن تحويلات من قسم التسيير إلى قسم التجهيز، و يتم ذلك بقرارات محررة من طرف الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي.

فمن خلال هذه التحليلات نستنتج من هذا كله أن العناصر المكونة لميزانية الولاية فتكون بصفة عامة على شكل إعانات و مساهمات مقدمة من طرف الدولة للولاية.

فالتحليل في مثل هذه الحالات مفيدا في إبراز العناصر الأكثر نشاطا و إبراز التفاوت للقرارات التي تتخذها الوصايات المعنية في مدى نجاح أو فشل السياسات المتخذة.

أما بالنسبة للنفقات فبعد الفائض الإجمالي الذي يغطي النقص و العجز فنجد في المرتبة الأولى المادة الأكثر استهلاكاً للنفقات و هي أجور المستخدمين بما فيها من مرتبات ومخلفات الأجور و هي المادة التي لا يمكن الاستغناء عنها أو تبديلها أو التماطل في تسديد هذه المستحقات.

فجل هذه النفقات يكون الأمر بالصرف مجبر على تسديدها و غالبا ما تكون عبارة عن شراء سلع و لوازم منح وإعانات أو تكون على شكل بنايات ، أشغال و تصليحات عامة.

و ما نستخلصه من ميزانية 2005 أن جانب الإيرادات يفوق جانب النفقات و هذا ما يدل على عدم وجود عجز أو نقص في الميزانية، و هذا كذلك بصفة أساسية مما يوضح الملائمة في التنبؤ بالأحداث أو التكاليف المستقبلية التي تجعل السلطات المعنية في اتخاذ القرارات

المطلب الثاني: الإيرادات لسنة 2015:

فمن خلال ميزانية 2015 نلاحظ التغيرات التي حصلت في هذه السنة.

أما بالنسبة لسنة 2015 (جدول 2) كذلك نفس الشيء فالمبلغ الأكثر دخلا و هو دائما عبارة عن تحصيلات و إعانات و مساهمات ثم تليها نواتج و أعباء السنوات المالية السابقة ثم تأتي في المرتبة الثالثة الضرائب المباشرة و هي تمثل التحصيلات التي يقوم بها عادة قابضي الضرائب على المستوى الولائي أما بقية المواد الأخرى فكان دخلها متواضعا .

و من جانب قسم التجهيز و الاستثمار فالفائض المرحل هو الذي يمثل الحصّة الكبرى في هذا الجانب و تأتي بعده التزويدات و أخيرا الأملاك العقارية أو المنقولة و التي بدورها تكون عبارة عن مبيعات لأملاك الولاية أو إيجار عقارات تابعة لها .

خلاصة :

ما نستخلصه من هذا الفصل أن هناك علاقة تسلسلية و تضامنية مما ذكرناه سابقا أن التسيير للأموال العمومية يحتاج إلى موارد بشرية مؤهلة و ذات كفاءة عالية و هذابين العنصرين بحاجة ماسة إلى مراجعة و مراقبة تسهر على أداءهما.

ومن خلال التحليلات التي قمنا بها كذلك في هذا الفصل لقد أسفرت على النتائج التالية:

- بالنسبة للإيرادات (ميزانية الدولة، الولاية) فهناك تفاوت في السنوات الثلاث حسب ما أظهرته النسب المئوية لكل سنة و حسب كل مادة.

بالنسبة للنفقات فكانت توزيعاتها عشوائية و متذبذبة من سنة لأخرى و هذا ما يدل على وجود إختلالات جهوية.

فرغم تطور مراقبة التسيير كما رأيناه في الفصل الثاني وحاولنا التوسع في هذا المفهوم كذلك من إبراز مدى أهميته ودوره و هدفه داخل المؤسسة. إلا أن نتائج العمليات و مجموع الإجراءات كانت متفاوتة، فلذلك على المسيرين أن يأخذوا نتائج الانحرافات بعين الاعتبار و يقومون بتصحيح و مراقبة مدى ناجعة و فعالية الأداء مع التنسيق بين مختلف المصالح التي تترتب عليها مسؤولية تسيير هذه الأموال و ذلك بالاعتماد على جميع الأدوات و الخطوات المتبعة من اجل تحقيق الأهداف المسطرة مع التحقق من كفاءة العمليات و ناجعة عمليات التسيير من جميع النواحي المسخرة له سواء من موارد بشرية مع استخدام نظام إعلام آلي مترابط يسمح للمؤسسة من الاقتصاد في الوقت و الجهد البشري. وهذا ما يعمل به اليوم في الوقت الحالي بحيث أصبح يعرف بنظام مراقبة التسيير المدمج.

فإدخال حوكمة رشيدة ، فعالة و إلزام تطبيقها في الإطار القانوني للدولة لابد و أن تكون حاميا ، قويا و مرنا حتى تضمن لها التسيير الفعال لأموالها على مستوى جميع هيئتها الحكومية و الإقليمية و كذلك اجتناب الممارسات السلبية ، من جودة المراجعة و المراقبة التي تسهر على الاستعمال الحديث لهذه النظرية بوضع استراتيجيات تحقق أهداف المؤسسة العمومية و مصلحتها العامة، كما تساعد على مواجهة الانحرافات التي تعتبر إخلالا بشروط التسيير المحكم. فالحوكمة تقوم بتعديل سلوك المسير السلبي و ذلك باتخاذ تدابير تقويمية و رقابية عن طريق إنشاء نظام يملك آليات و أدوات رقابية و إشرافية داخلية تعتمد على رقابة تبادلية بين المسيرين مثلا رئيس و مرفوس و رقابة خارجية ممارسة من جهات أخرى و هذا من اجل ضمان الانضباط و الشفافية في ترشيد هذه الأموال و عدم هدرها و إسرافها

فمن خلال دراستنا وتحليلاتنا السابقة وتطرقنا لأهم وظائف التسيير الحديثة للأموال العمومية التي كانت تخص كافة النشاطات الاقتصادية والتحقق من أن هذه الأخيرة تسيير في تناسق وتتقدم نحو تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وترتيباً على ذلك أصبح من الواجب عن السلطات الوصية والجهات المعنية أن تتدخل لتعالج وتعديل بل وتقرر استخدامات حديثة تتماشى مع العصر لتحقيق الأهداف المراد بلوغها. وحتى يتسنى لها على تأدية هذه الوظائف على أحسن ما يرام فيتعين عليها الحصول على الأموال، كما تتزايد الحاجة لهذه الأموال مع تزايد حاجة الدولة الحديثة للأموال حافظاً للبحث عن التجديد من مصادر الإيرادات العامة وخاصة حسب نتائج دراساتنا فشاهدنا في السنتين الأخيرتين نقص في مجموع الإيرادات وارتفاع في النفقات وهذا ما استخلصناه من دراستنا التحليلية. لدى من الواجب أن تضع قواعده تهتدي بها في الحصول على مواردها المالية واستجلاء أسس موضوعية لتوزيع الأعباء العامة بما يتفق وآثارها الاقتصادية من جهة ومقتضيات وحاجيات المجتمع من جهة أخرى، فالتسيير الكفاء يظهر من خلال النتائج المتحصل عليها وعموماً فنتيجة التسيير الآتي تبين أن المؤسسة العمومية انشغلت بالأرقام بدل أن تنشغل بالواقع وتحاول إيجاد خلق أو إحداث ديناميكية حقيقية مبنية على أسس وأنظمة تخدم الاقتصاد عامة المؤسسة المؤكل إليها التصرف في الأموال الخاصة .

وكذلك من خلال الدراسة والتحليل للبيانات تظهر فروقات معتبرة خلال السنتين السالفة الذكر ربما هذا راجع إلى عدم التنبؤ بالتوقعات المستقبلية وخاصة من جانب الإيرادات التي ظهرت في نقصان مستمر وهذا مما يتطلب بتقديم النتائج الموجودة في الميزانية التي بدورها تهدف إلى الترشيد العلمي للإدارة والجهات الوصية في رفع درجة كفاءتها ووضع رقابة تقييمية تسعى إلى قياس مدى الكفاءة الإدارية في القطاع الحكومي ، وتحسين مستوى الأداء هذا من جانب ومن الجانب الآخر النفقات .

كذلك نشاهد هدر الأموال العمومية في جميع القطاعات التي أخذناها كعينة لدراساتنا ومن خلال هذه النتائج من المفروض أن نضع ترتيب تنازلي حسب احتياج كل قطاع وخاصة القطاع الذي يكون أهمية في تطوير الاقتصاد العام أو يكون إنتاجي، أو يقدم خدمة تعود على الفرد والمجتمع بالمنفعة والمصلحة العامة أي الذي يخدم البشرية، مثل التعليم والطب .

التوصيات:

فالتوصيات التي نقدمها أو نقترحها أولاً على الجهات المعنية أن تعمل جاهدة على تطوير وظائفها بالاستغلال الأمثل لوضع برنامج عام ومنسق بالإعلام الآلي مع جميع مصالحها داخليا وخارجيا أي إنترانت (INTRANET) مثل النظام المعمول به على مستوى الدول المتقدمة مثل فرنسا وهذا من أجل خلق مجال اقتصادي يتماشى مع متطلبات العصر وخاصة أن الدولة تنوي تغيير نظامها الاقتصادي إلى اقتصاد حر .

وضع آليات وأساليب مبنية على أسس علمية لمراقبة الكفاءة الفاعلية، الرقابة والمراجعة التي تكون مناسبة تأهيل الموارد البشرية وتأطيرها في تسيير هذه الموال .

ضرورة زيادة للاهتمام بالتحليل المالي من خلال النتائج المحققة.

ضرورة تعيين الموظفين على أساس الكفاءة والجدارة في اتخاذ القرارات في استخدام وترشيد هذه الأموال.

متابعة التطورات العالمية المتعلقة بالتسيير والتحليل المالي، والاستفادة من خيارات الدول السابقة في هذا .

ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بما يلزم مدققي ومراجعي الحسابات بتقديم وضع مالي حقيقي .

ضرورة دراسة المعلومات الإستراتيجية التي تؤدي إلى النمو لتجنب الفشل في المستقبل ومراعاة المتغيرات الاقتصادية وأخيرا يعتبر التحليل المالي من أهم أدوات التسيير التي يستعين^[2] متخذ القرار المالي سواء في حالة استخدام الأموال، وفي حالة الحصول عليها، سواء كان متخذ القرار الإدارة أو أي طرف آخر له مصلحة بتحصيل وتوزيع هذه الأموال.

وعلى هذا يجب على الجهات الوصية والمعنية أن تستعمل طرق علمية في إدارة أعمالها والذي يعتبر التحليل جزءا منها حيث يمكنها من توفير المعلومات الدقيقة وإجراء الدراسات حول أوضاعها المالية التي تعتمد عليها كقاعدة لاتخاذ القرارات

قائمة المراجع :

المراجع باللغة العربية

- 1- موسى خليل الإدارة المعاصرة، المبادئ الوظائف والأهداف، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، 2005
- 2- محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2003 .
- 3- أبو زيد محمد عبد الحميد، حماية المال العام، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1899 .
- 4- بعلي محمد الصغير ، أبو العلا يسرى ، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، عناية، دار العلوم للنشر و التوزيع ،2003.
- 5- حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية ،دار المحمدية العامة، الجزائر 1999 .
- 6- حسين مصطفى حسين، المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية 1995.
- 7- خالد رجم، أثر نظام المعلومات الموارد البشرية على أداء العاملين، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
- 8- د. أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار صفاء الأردن الطبعة الأولى ، 2000 .
- 9- د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية ،دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2009 .
- 10- د. محمد سمير الصبان و د. محمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية ، 1990 .
- 11- سلام رفيق محمد، الحماية الجنائية للمال العام، القاهرة، دار النهضة العربية، ط2 ، 1884 .
- 12- السلامي مهدي ياسين، مبادئ وأحكام القانون الإداري ، بغداد، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، 1883.
- 13- السنهوري عبد الرزاق ، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد ، نظرية الالتزام بوجه عام الإثبات ، آثار الالتزام، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1829.
- 14- صالح رويلى :اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 15- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2009 – 2010 .
- 16- عبد الكريم صادق بركات ، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد اليد دراز ، المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1986.
- 17- عون محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية 1983.
- 18- قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007
- 19- كامل بربز ، الإدارة عملية و نظام، الموسوعة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، بيروت 1976 .
- 20- كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم ، أصول علم المراجعة ، المنصورة ، 2002 .
- 21- كيرة حسن ، أصول القانون المدني ، الحقوق العينية الأصلية ج1 ، ط1 ، الإسكندرية ، منشأة المعارف ، 1825 .

22-مبارك سعيد عبد الكريم ، شرح القانون المدني العراقي ، الحقوق العينية الأصلية ، ط 1 ، بغداد دار الحرية للطباعة
1893-23-محمد التوهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر
، 2003 .

24-محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة
ورقلة، العدد09، 2011.

25-محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير (أساسيات و وظائف ، تقنيات)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

26-محمد عبد العال، السناري مبدأ المشروع والرقابة على اعمال الإدارة في دولة الإمارات العربية المتحدة ، مطبوعات
جامعة الإمارات العربية المتحدة طبعة أولى 2000.

27-ناصر دادي عدون ، وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 .

28-ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 .

29-نعيم نمر داوود، التحليل المالي : دراسة نظرية تطبيقية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،
2012.

30-هلال درحمون، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية،
أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة،
جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.

القوانين والمراسيم :

- 1-القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 01
- 2- القانون رقم 17/84 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، المادة 25
- 3-القانون رقم 17/84 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، المادة 20
- 4- القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 06
- 5- القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 المتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 05
- 6-المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق باجراءات تسخير الامرين بالصرف و المحاسبين
العموميين . 7-المادة 21 من القانون المدني العراقي ذي الرقم 40 لسنة 1851

مواقع الانترنت :

1-<http://www.4shared.com/office/>

2- <http://www.startimes.com/?t=24064864> دراسة بحثية حول مدخل لمراقبة التسيير ،

3- <https://sqarra.wordpress.com/audit> محمد صالح محمد القرا ، مدونة العلوم المالية والإدارية ،

المراجع باللغة الفرنسية :

- 1-A. Dayan, Manuel de Gestion, Volume 1, éd Ellipses, Paris, France, 1999.
- 2-ANNE MARIE KEISER. control de gestion , édition ESKA, 2^{ème} édition , paris , 2000.
- 3-AUBY (J.M) et DUCOS – ADER (R) , les grands services publics et entreprises nationales , 2- transport – énergie , THEMIS – droit , P.U.F 1973 .
- 4-C. Alazard et S. Sépari, op-cit, p18.
- C.E, 21 mars 1984, MANSAY R.D.P.N°4.1984.p1059.5-
- 6-CAMBIER(Gyr), droit administratif , maison ferdinand larcier , Bruxelles ,1968.
- 7-Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de Gestion, 5ème Edition, Dunod, Paris, France, 2001,.
- 8-DEMENTHON (H), traite du domaine de l'état, 2^{ed}, paris, librairie , DALLOZ, 1964.
- 9-Fabre.F.J. op.cit.P 65
- 10-Fabre.F.J. op. cit. P 67
- 11-GARMILIS ALI , le contrôle de gestion eu action , les édition D'ORGANISATION, 1988.
- 12-GODFRIN (PH) droit administratif des biens, paris, masson, collection , droit et sciences économiques, 3éd.
- 13-GODFRIN (PH), droit administratif des biens, paris, masson,2^{ed}, 1983.
- 14-GODFRIN (PH), op. cit.
- 15-MICHEL GERVAIS : Contrôle de Gestion, ECONOMIE, France, 6^{ème} édition, 1997, P 13.
- ¹⁶⁻Nobert Guedj, Le Contrôle de Gestion pour Améliorer la Performance de L'entreprise, 3ème Edition, Paris, France, Edition d'organisation, 2000.
- ¹⁷⁻ P. Biosselier, Contrôle de Gestion Cours et Applications, Ed Vuibert, Paris, France, 1999, p : 516
- 18-TOURET (denis), droit public administratif, paris, rue saint jacques, 1995

قائمة الملاحق (الجداول والاشكال) :

الجداول

جدول 1 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2014 (دج)

تعين الإيرادات	المبلغ السنوي	نسبة التحصيلات
ناتج الضرائب المباشرة	2.017.362.302	%23.61
ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم	463.837.035	%5.42
ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال	4.699.733.710	%55
ناتج الضرائب غير المباشرة	22.847.867	%0.27
ناتج الجمارك	1.054.390.535	%12.35
ناتج و دخل على أملاك الدولة	185.935.532	%2.18
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	99.654.146	%1.17
المجموع الكلي	8.543.761.129	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2014

جدول 2 : إيرادات ميزانية الدولة لسنة 2015(دج)

تعين الإيرادات	المبلغ السنوي	نسبة التحصيلات
ناتج الضرائب المباشرة	2.137.995.132	%35.51
ناتج الطوابع و التسجيلات للقيم	468.893.848	%7.79
ناتج الضرائب المباشرة على الأعمال	2.048.986.804	%34.04
ناتج الضرائب غير المباشرة	17.780.630	%0.30
ناتج الجمارك	1.014.979.813	%16.86
ناتج و دخل على أملاك الدولة	213.011.480	%3.54
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	117.948.219	%1.96
المجموع الكلي	6.019.595.930	%100

المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2015

النسبة %	التغير	2016	2015	السنة تعيين الايادات
5.97 %	120.632.830	2.137.995.132	2.017.362.302	نتائج الضرائب المباشرة
1.09 %	5.056.813	468.893.848	463.837.035	نتائج الطوابع والتسجيلات للقيم
-56.40 %	2.650.746.906 -	2.048.986.804	4.699.733.710	نتائج الضرائب المباشرة على الأعمال
-22.17 %	- 5.067.236	17.780.630	22.847.867	نتائج الضرائب غير المباشرة
-3.73 %	-39.410.721	1.014.979.813	1.054.390.535	نتائج الجمارك

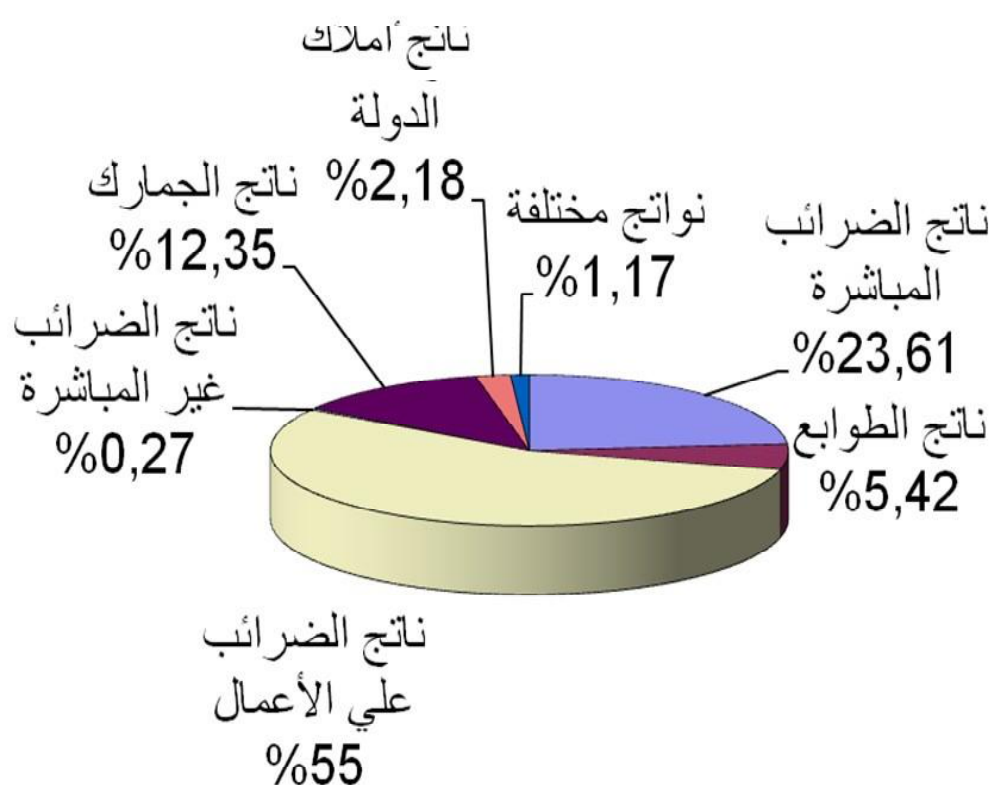
الناتج والدخل على أملاك الدولة	185.935.532	213.011.480	27.075.947	%14.56
نواتج مختلفة لميزانية الدولة	99.654.146	117.948.219	18.294.073	%18.35
المجموع الكلي	8.543.761.129	6.019.595.930	7.924.165.199	% 29.54

جدول رقم 03 مقارنة ميزانية الدولة لسنتي 2014 و 2015 (دج)

المصدر: من إعداد الطالب

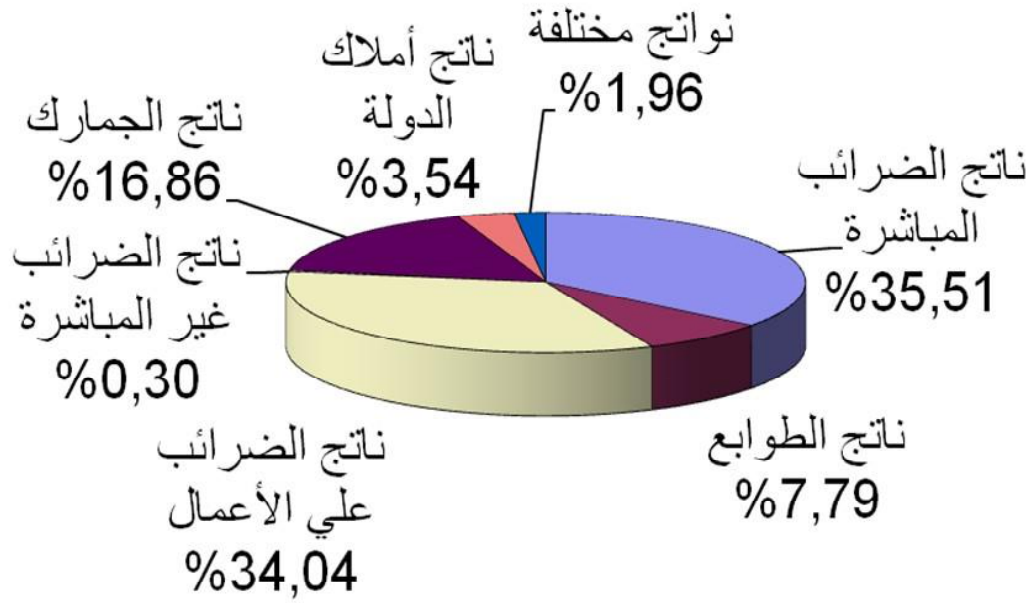
الأشكال :

شكل رقم 01 : إيرادات ميزانية الدولة سنة 2014



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2014

شكل رقم 02 : إيرادات ميزانية الدولة سنة 2015



المصدر: من إعداد الطالب حسب إيرادات ميزانية 2015