محاضرات في مقياس الرقابة والتدقيق في القطاع العام

تمهيد:

ظهر التدقيق وتطور حتى وصل إلى ما هو عليه اليوم، جاء تبعا وتلبية للتطور المستمر للحياة الاجتماعية والاقتصادية وكذا السياسية وتوسع وظائف وزيادة درجة تعقيدها وتعريفها وانفصال الإدارة عن الملكية، نشأة الرقابة والتدقيق في القطاع العام وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها هذا القطاع، فالرقابة والتدقيق في القطاع العام بشكل عام يهدف إلى تحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، الإدارية والتشغيلية للمؤسسات الحكومية ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير مختلف أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية ممتلكتها، إن التدقيق الحكومي وكغيره من العلوم الاجتماعية يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم الذي يعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجله، كما أنه يرتكز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشد لممارسي مهنة التدقيق الحكومي حيث صاحب تطور الهيئات الحكومية اهتمام الدول نحو مساءلة الموظفين، ويرجع ذلك إلى تزايد المطالب الشعبية وضبط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفء للإدارة الحكومية دون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي لضمان تخصيص الموارد واستغلالها بشكل رشيد لتحقيق أهداف الوحدات الحكومية.

محاور المقياس:

المحور الأول:مدخل للتدقيق

المحور الثاني: المنظمات الحكومية

المحور الثالث: نظرة شمولية على التدقيق الحكومي(العمومي)

المحور الرابع: معايير وأبعاد التدقيق الحكومي(العمومي)

المحور الخامس: الرقابة المالية في القطاع العام

المحور الأول:مدخل للتدقيق بصفة عامة

أولا: تعريف التدقيق:

سنتطرق إلى تعريف التدقيق لغة و إصطلاحا قبل تناول التدقيق الحكومي.

1/ تعريف التدقيق لغة: التدقيق من الفعل دقق، ودقق في الشيء بمعنى استعمل الدقة فيه، والدقة هي الضبط والإحكام والتدقيق عند العلماء هو إثبات المسألة بدليل.

2/ تعريف التدقيق اصطلاحا :

عرف على أنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة، وأن يقوم بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره.

كما عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية Association Accounting American (AAA): بأنها عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج للأطراف المعنية.

كما عرفه آخرون بأنه:" جمع وتقسيم الأدلة عن المعلومات المعلنة لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، و يجب أداء عملية التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل.

ومما سبق يمكن أن نقول بأن التدقيق ما هو إلا فحص تام للمعلومات المتوفرة للمنظمة من قبل شخص تتوفر فيه مجموعة من المزايا وهي أن يكون مؤهل ومستقل ومحايد لمد معرفة الأداء لهاته المؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.

ثانيا: أهداف التدقيق:

يعتبر التدقيق وسيلة تستخدم في عديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها ، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات تجد لها مصلحة على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف:

1/ إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام،كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

2/ المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة، لمثل المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة.

3/ الجهات الحكومية: تعتمد أجهزة الدولة على القوائم المالية المدققة في كثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط فرض ضرائب والدعم لبعض النشاطات.

4/الملاك و المساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات،كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

5/الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

6/ الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم بمعاملات طويلة الأجل ، وإ ذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

7/العاملين: هم المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي.

ثالثا: أهداف التدقيق: تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من عملية المراجعة، ويتمثل الهدف الرئيسي لعملية المراجعة في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، و لغرض تكوين هذا الرأي يلزم تحقيق أهداف المراجعة الأساسية والتي نلخصها في مايلي:

1. دقة وصحة عرض القوائم المالية ؛
2. شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال فترة ؛
3. ملكية عناصر النشاط المختلفة ؛
4. تقويم عناصر النشاط في القوائم المالية ؛
5. الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

المحور الثاني: المنظمات الحكومية

المنظمات الحكومية هي تلك المؤسسات التي تنشئها الدولة، والتي تقوم على إدارتها ودعمها من أجل القيام بمهمات محددة، وبصرف النظر عن نوعية التنظيمات وطبيعة نش اطها فهي تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لانجاز أ هداف معينة، بحيث تمثل الحكومة الهيئات والمؤسسات في بلد معين أو خارج البلد وبتالي فهي تشمل الحكومات والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

أولا: أنواع التنظيمات الحكومية:

إن التنظيمات الحكومية التي تنتمي إلى قطاع الأعمال يعني به الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تسعي إلى تحقيق الأرباح، ويمكن تصنيف تلك التنظيمات بعدة طرق وفقا لطبيعتها وأنواع الخدمات التي تؤديها، ومع ذلك لا تعتبر تلك التصنيفات مطلقة، و يمكن تحديد أبرزها على النحو التالي:

1/التصنيفات حسب طبيعة التنظيمات: حيث تصنف التنظيمات إلي مجموعتين:

2/تنظيمات عامة حكومية: وتتكون من الوزارات والمصالح الحكومية بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس العامة وهي تنشأ بموجب القانون ووفقا لإدارة السلطة التشريعية.

3/ **تنظيمات خاصة اجتماعية:** تتكون من الجمعيات الخيرية، والمهنية، والنوادي بإضافة للمستشفيات والمدارس الخاصة وهي تنشأ من رغبة مجموعة من الأفراد يقدمون المنح و الهبات لأغراض اجتماعية أو قد تنشأ كمجتمع نقابات تسعى لتوفير خدمات لأعضائه أو تنشأ عن طريق أفراد يجمعهم هدف اجتماعي.

4/ التصنيفات حسب نوع الخدمات المقدمة: وتنقسم إلي أربعة مجموعات هي:

1. تنظيمات حكومية تقوم خدمات سيادية مثل الدفاع و الأمن و العدالة ؛
2. تنظيمات حكومية تقوم بتأدية خدمات اجتماعية مثل الرعاية والصحة والتعليم ،بدون مقابل وهناك تنظيمات اجتماعية خاصة لا تستهدف الربح تقدم تلك الخدمات بمقابل رمزي؛
3. تنظيمات حكومية تقدم خدمات البنية الأساسية مثل بناء الطرق وإ صلاح الأراضي؛
4. تنظيمات حكومية تقدم خدمات اقتصادية كالكهرباء والمياه والنقل دون السعي إلى تحقيق أرباح.

5/ التصنيف حسب طبيعة الأموال: تصنف إلي مجموعتين هما:

1. تنظيمات تقدم خدمات بدون مقابل عن طريق إنفاق اعتمادات مخصصة لأغراض محددة ولذلك تخصص لها موارد وتتجدد سنويا أو كل فترة لتنفقها عل ى أغراض معينة ومحددة يطلق عليها أموال ذات موارد متجددة من مصدر خارجي، ومثال على ذلك الوزارات والمصالح الحكومية والمستشفيات والكليات والمدارس العامة، حيث يتم تخصيص إعتماداتها عن طريق الموازنة العامة للدولة.
2. تنظيمات تقدم خدماتها بمقابل عن طريق اعتماداتها علي إيرادات ذاتية تتولد من استغلال رأس مالها الدائم الذي سبق وأن ساهمت به الدولة من أموال القابلة للإنفاق أو التي ساهم فيها الأفراد لإنشاء مثل تلك التنظيمات، ولذلك يطلق على تلك الأموال بأنها أموال ذات موارد متجددة ذاتيا ومن أمثلتها المؤسسات الاقتصادية التي تقدم خدمات الكهرباء والمياه والنقل والمواصلات.

6/ تصنيف حسب الوظيفة التي تقدمها:وتتمثل فيما يلي:

1. وظيفة الحماية والصيانة وتتطلب منظمات تتولى حفظ الأمن وجمع المعلومات والإحصاءات ومسك النشاطات الحسابية والمالية وسجلات القوى العاملة وغيرها من المنظمات المركزية ذات الطابع العلمي والتقني؛
2. وظيفة التشريع والتنظيم والتفسير والترخيص، وتتطلب منظمات تقوم بإصدار اللوائح وتفسيرها والنظر بالتظلمات والمخالفات لها، وإجراء الرقابة والتفتيش اللازمين لنفاذها وسريانها؛
3. الوظيفة الثالثة هي تقديم الخدمات المباشرة إما مركزيا أو محليا وذلك من خلال المنظمات الصحية والتربوية والاجتماعية، أو تلك المتخصصة بالنقل والاتصال والبريد والبرق والماء والكهرباء والتامين؛

4. تنظيم العلاقات والاتصالات الداخلية، وتحقيق الترابط بين الأجيال والحفاظ على الهوية القومية الوطنية الدينية للمجتمع، مثل منظمات الإعلام والثقافة والنشر والإعلام والإذاعة والمنظمات الإقليمية والدولية التي تكون الدولة طرفا فيها.

ثانيا: خصائص التنظيمات الحكومية:

1. مع تعدد أنواع التنظيمات تنوع الخدمات التي يمكن أن تؤديها حيث تكون بعض التنظيمات حكومية وبعضها خاصة أي اجتماعية، وتقدم تلك التنظيمات خدماتها مجانا أو بمقابل، ومع ذلك تتسم تلك التنظيمات بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن تلك المتعلقة بقطاع الأعمال لعل أبرزها مايلي: عدم وجود حافز للربح: حيث تتسم تلك التنظيمات بأنه ليس لها حافز لتحقيق الربح لعدم وجود حقوق ملكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها ،فتلك التنظيمات لم تنشأ أصلا بدافع الربح وإ نما قد تغطي جزء أو كل تكاليف أداء الخدمة.
2. عدم وجود سوق تنافسية : تحصل تلك التنظيمات على قدر كبير من موارد ها إما جبارا (عن طريق فرض وجباية الضرائب)، وإ ما تطوعا (كما هو الحال في الهبات و التبرعات)، وهي لا تواجه قوة تنافسية لأنها تقدم خدمات ومنافع للمستفيدين الذين لا يتوفر لهم مصادر بديلة للحصول على مثل تلك المنافع وحتى لو توفرت فهي لا تشكل قوة تنافسية كالنقل
3. **عدم تجانس أهداف أصحاب المصالح** : هناك تجانس بين أهداف أصحاب المصالح في تنظيمات الأعمال (الملاك والمدرون والموظفين) يتمثل في وحدة الهدف التي تنصب على تحقيق قدرة مرضي من الأرباح واستغلال الموارد المخصصة بطريقة مثلى لتحقيق الربح، على النقيض من ذلك في التنظيمات الحكومية، حيث قد لا تحقق أهداف التنظيم مع دوافع واتجاهات مديرها ، لأنها تعينهم وتحدد رواتبهم وعلاوتهم يتم تحديدها نمطيا دون النظر إلى إنتاجيتهم كما أنهم يتخذون قراراتهم تنفيذا للتعليمات والأوامر والخطط المعتمدة من السلطة التشريعية أو الجهة الحكومية.
4. **الخضوع لقيود قانونية أو شروط خاصة** : تخضع التنظيمات الحكومية والاجتماعية سواء الممولة من الموارد السيادية أو من المساهمات والتبرعات أو التي توفر سلعة أو خدمات وفقا للحاجة لها إلى قيود تحديد مجالات إنفاق مواردها، حيث قد تفرض تلك القيود بنص القانون، كما في التنظيمات الحكومية أو بواسطة المساهمين بأموال أو إدارة التنظيم كما في التنظيمات الاجتماعية الأخرى.

المحور الثالث: نظرة شمولية على التدقيق الحكومي

في السبعينات ظهر اهتمام واضح للتدقيق، من جانب الهيئات العلمية الأجنبية بهدف تطوير لمسايرة التطورات التي لحقت بدور الدولة والنشاط الحكومي، وما واكبها من تزايد الاهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين محاسبيا، ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفء للإدارة الحكومية

مركزيا ومحليا بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي للاطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد وتخصيصها على الأهداف المنوطة بها.

أ/:مفهوم التدقيق الحكومي:

تعددت التعاريف والمفاهيم للتدقيق الحكومي وذلك بسبب التدرج في الهدف والتغيرات والتطورات التي تتم في أعمال وأنشطة الحكومة، حيث التصق مفهوم التدقيق الحكومي بمدى الالتزام بالقوانين، فعرف على أنه " تدقيق مالي أو تدقيق أداء للوحدات الحكومية، أو في وحدة إقتصادية يتم إدراجها من طرف الحكومة".

كما عرفت منظمة INTOSAI التدقيق الحكومي على أنه عملية تدقيق للأداء أي هو فحص مستقل لفعالية وكفاءة تعهدات الحكومة، أو برامجها، أو منظماتها، مع الأخذ بعين الاعتبار لمسألة الاقتصاد في النفقات، وبهدف تحسين وتطوير الأداء

ومنه فالتدقيق الحكومي هو التدقيق الذي يتم في الوحدات الحكومية، و التي تطبق نظام المحاسبة الحكومية (العمومية) وهو نظام متكامل للتدقيق يتضمن فحص وتدقيق الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية عن نشاط الوحدة الحكومية والتقرير عنها، بهدف تقويم الأداء و تخطيط النشاط الحكومي، بحيث يمكن تحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

ب: أنواع التدقيق الحكومي.

و قد تم تقسيمه حسب مكتب المحاسبة الأمريكية(AAA) إلى نوعين:

1/التدقيق المالي : ويمثل المفهوم التقليدي للرقابة على الأموال العامة، حيث يختص بالعمليات المالية والحسابات المختلفة و التقارير المالية و مدى الالتزام بالقوانين في تلك العمليات.

1/ تدقيق القوائم المالية: يحدد ما إذا كانت القوائم المالية للوحدة الحكومية محل التدقيق تمثل بعدالة المركز المالي و نتائج عملياتها والتغيرات في المركز المالي، وذلك حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، وأيضا يحدد ما إذا كانت الوحدة الحكومية قد التزمت بالأنظمة الحكومية والمعايير التي تخص بعض الأحداث و العمليات .

2/ التدقيق المتعلق بالأمور المالية: وهو تدقيق البيانات المالية ذات العلاقة و يتضمن:

1-أجزاء من القوائم المالية و معلومات مالية.

2- الرقابة الداخلية الخاصة بالتزام القوانين.

3-الرقابة الداخلية على الإقرار المالي و / أو الاحتفاظ بالأصول.

4-الالتزام بالقوانين و التشريعات و إدعاءات التزوير.

2/ تدقيق الأداء:

يمثل هذا النوع من أنواع التدقيق الحكومي الاتجاهات الحديثة في التدقيق، حيث يعمل على تقييم الكفاءة والفعالية في تنفيذ الأهداف وتقييم الاقتصاد باستخدام الموارد المتاحة ويتضمن:

1/التدقيق الاقتصادي و تدقيق الكفاءة: عند تنفيذ هذا النوع يجب الأخذ بعين الاعتبار، ما إن كانت الوحدة الحكومية محل التدقيق تلتزم بالأمور التالية:

1-إتباع سياسات سلمية عند الشراء .

2-ضمان حسن استخدام و تخزين الموارد.

3-تجنب الأعمال و الممارسات غير الاقتصادية وغير الكفأة، و يتضح لنا أن هذا النوع من يهتم بتدقيق الأنشطة غير المالية، حيث يهتم بتقييم أداء الوحدة الحكومية و تدقيق الكفاءة الذي يهتم بالموارد المتاحة و كفاءة استخدامها بالشكل الأمثل.

2/تدقيق برامج الإنفاق: ويتم وفق الأمور التالية:

1-تقييم فيما إذا كانت أهداف البرامج الجديدة سلمية و ملائمة.

2-تحديد مدى تحقيق البرامج للأهداف.

3-تقييم فعالية البرنامج.

4-تقييم الالتزام بالقوانين و الأنظمة التي تعود بالبرنامج.

ملاحظة: يعتبر إنجاز الأهداف هو المقياس الرئيسي لتقييم البرامج.

ج/ أهمية التدقيق الحكومي.

عمل مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة على إيضاح أهمية التدقيق الحكومي في النقاط التالية:

1-التأكد من التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة.

2-تحديد مدى قيام الوحدة الحكومية بإدارة مواردها المالية، البشرية والعقارية وأملاكها باقتصادية وكفاءة.

3-معرفة أي من نتائج أو مخرجات البرامج في القطاعات الحكومية تم إنجازها، وتحديد إذا كانت الخطط الموضوعة من قبل المشرعين القانونيين تم اعتمادها ومدى وجود انحرافات عن تلك الخطط والأهداف.

د/أهداف التدقيق الحكومي.

1-التأكد من أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي وفق المبادئ المتعارف عليها.

2-تحديد مدى إلتزام الوحدات الحكومية بالقوانين.

3-التحقق من استخدام الموارد بشكل اقتصادي وكفء.

4-إكتشاف أسباب الممارسات غير الإقتصادية وغير الكفأة

5-التحقق من دقة تقديرات الموازنة العامة.

6-تحديد مدى فعالية الوحدة الحكومية وفعالية برامجها.

7- معرفة الآثار الإجتماعية للبرامج والأنشطة الحكومية.

8- فحص نظام الرقابة الداخلية وفعالية الوسائل الرقابية المطبقة.

المحور الرابع: معايير وأبعاد التدقيق الحكومي(العمومي).

أولا: معايير التدقيق الحكومي.

أ/ المعايير العامة.

1-الإستقلال: قد يكون فكريا بأن يتم أداء عملية التدقيق دون التأثر بمؤثرات قد تساومه على الحكم المهني و يتصرف بنزاهة و موضوعية.

وقد يكون في المظهر: بأن يتم تجنب الظروف التي تتسبب في اعتقاد طرف ثالث مطلع بوجود شبهة في نزاهة وموضوعية المدقيق.

2-الحكم المهني: أي أن يمارس المدقق الشك المهني بقدر من الحكمة و المعقولية في إختيار الأدلة لدعم النتائج.

3-التأهيل المهني: و يركز هذا المعيار على أن يكون لدى فريق التدقيق المهارة و الكفاءة و الخبرات التي تساعد منظمة التدقيق في أداء عملها بفعالية فتطور مجال الأنشطة الحكومية بذلك.

4-ضمان و الرقابة الجودة : أي إن منظمات التدقيق يجب أن يكون لديها من يراقبها أيضا و يقيم أدائها و يقدم لها التوصيات.

ب/ معايير التدقيق المالي.

- **متطلبات معايير التدقيق المالي الحكومية الخاصة بأداء التدقيق المالي:**

1-إتصال المدقق : أي يجب إيصال المعلومة ذات الصلة بالحكم المهني إلى طالبي خدمة التدقيق أو إلى اللجان التشريعية المسؤولة عن المراقبة والتدقيق حيث يجب على المدقق أن يوصل المعلومة بشكل واضح وسلس.

2-إعتبارات نتائج التدقيق السابقة : حيث يمكن للمدقق تجنب نقاط الضعف والأخطاء التي وقع فيها المدقق السابق و الإستفادة منها.

3-كشف التعريفات المهمة الناتجة عن إنتهاك الشروط للعقود أم إتفاقيات المنح و سوء الإستخدام: ويعتبر هذا المعيار ذو أهمية مادية كبيرة و تأثير على المبالغ المالية في القوائم المالية.

4-تقديم عناصر النتائج : يمكن القول أن الوصول إلى نتائج مرجوة لعملية التدقيق يتطلب تحديد أهداف التدقيق ويتطلب تخطيط عملية التدقيق بالشكل الملائم للوصول لتلك النتائج.

5-توثيق عملية التدقيق : يعتبر مصدرا للمدققين الآخرين ويعزز النتائج التي توصل إليها المدقق و الأدلة التي قام بجمعها و ينبغي أن يكون التوثيق ملائما.

- **متطلبات معايير التدقيق الحكومي الخاصة بالتقرير عن التدقيق المالي:**

1-تقرير إلتزام المدقق: بحيث يلتزم المدقق بالمعايير المعمول بها، حيث يؤدي إلى زيادة تطابق نتائج التقرير مع الأهداف المسطرة.

2-التقرير عن الرقابة الداخلية و الإلتزام بأحكام القوانين والأنظمة، العقود واتفاقيات المنح:

هذا المعيار يولي أهمية بالغة لوجود نظام رقابة داخلية قوي و فعال يساعد على المراقبة والالتزام بالأنظمة والقواعد.

3-التقرير عن القصور في الرقابة الداخلية : هذا المعيار يضع على عاتق المدقق مسؤولية معالجة القصور في الرقابة الداخلية و شرح دواعي الفشل و إتخاذ الخطوات التصحيحية و شرح كل ذلك للأطراف المعنية (ذات العلاقة).

4–التقرير عن وجهات نظر الموظفين المسئولين : و يعتمد هذا المعيار إلى بناء الثقة بين الإدارة والمدقق ويضمن وجود تقرير موضوعي عن توثيق وجهات نظر المسئولين و رأي المدقق فيها بحيادية.

5–التقرير عن المعلومات السرية و الخاصة: و هي المعلومات التي تقدم فقط للأشخاص المخولين باستلامها.

6–توزيع التقرير : ويتم توزيع التقارير إلى الجهات المخولة باستلامه، ولكن ذلك يعتمد على مدى سرية وخصوصية المعلومات الواردة فيها.

ج/ معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء .

1- **التخطيط**: يساعد هذا المعيار على تقييم خطر التدقيق و إجراء العملية بكفاءة و فعالية و الحصول على نتائج ملائمة.

2-**الإشراف**: ويضمن هذا المعيار توفير الإرشاد و التوجيه لفريق عمل التدقيق لتحقيق الأهداف منه.

3–الأدلة: إن الحصول على أدلة كافية و مناسبة يساعد على تحقيق أهداف التدقيق .

4–توثيق التدقيق: و ذلك يدعم تقرير المدقق و يجعل منه ذو جوده.

د/ معايير التقرير لتدقيق الأداء.

1–شكل تقرير التدقيق: قد يكون التقرير مفصلا يدل على عملية التدقيق، و قد يكون في شكل رسالة، حيث يجب أن يناسب الشكل مع ما يتضمنه التقرير.

2–محتويات التقرير : وهي موضوع التقرير وتعكس أهداف عملية التدقيق وهي المعلومات التي من شانها شرح عملية التدقيق.

3–توزيع التقرير : إن توزيع التقرير يجب أن يعمل على إتاحة الفرصة للرأي العام وللأطراف الرقابية العليا للإطلاع على نتائج أعمال التدقيق على الوحدات الحكومية.

أبعاد التدقيق الحكومي: يتضمن التدقيق الحكومي ثلاثة أبعاد هي :

البعد الأول: الرقابة المالية والقانونية :ويهدف إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات وذلك للتأكد من الآتي:

1. أن العمليات المالية تتم بشكل سليم ومرفقة بالمستندات سواء فيما يتعلق بتحصيل الموارد أو الإنفاق في حدود الإعتمادات؛

أن تقارير الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة يتم إعدادها بشكل صحيح وتعِ بر بالفعل عن حقيقة ما حدث؛

2. أن الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة ملتزمة بالقوانين، واللوائح والتعليمات المعمول بها؛
3. ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية أصول الوحدة الإدارية الحكومية من السرقة والضياع والاختلاس؛
4. متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوفير المعلومات التي تساعد في تصحيح الانحراف عن الموازنة أولا بأول.

البعد الثاني :رقابة الكفاءة :ويهدف إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية محل الرقابة تستغل الاعتمادات المخصصة لها والأفراد والإمكانيات الأخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أداء هذه الوحدة ويتضمن البعد الرقابي الكفؤ النواحي التالية:

1. مدى الحاجة إلى الخدمة التي توفرها الوحدة الإدارية الحكومية؛
2. مدى مناسبة التكاليف المنفقة؛
3. مدى توافر الحماية الكلية للموارد والإمكانيات المتاحة.
4. مدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانيات المتاحة.
5. مدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها إذا كان هناك عوائد.

البعد الثالث: رقابة الفعالية :يهدف إلى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الإدارية الحكومية بغية تحسينها وتطويرها في المستقبل ويتحقق ذلك عن طريق تقرير الفعالية الذي يعده المدققون والذي يستخدم لخدمة هدفين متزامنين معا هما :

1. إمداد البرلمان والحكومة والشعب بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم وبناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل.
2. إمداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية محل التدقيق بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم

المحور الخامس: الرقابة المالية في القطاع العام

أولا: مفهوم الرقابة المالية

يمكن النظر إلى الرقابة المالية بالشكل العام على أنها تتبع أداة كافة نشاطات المنشاة من اجل كشف الأخطاء والانحرافات الحالية والمستقبلية و العمل على تلافيها من اجل الوصول إلى أقصى كفاءة إدارية ممكنة، ولقد تعددت التعارف التي تناولت الرقابة المالية.

فمنهم من عرفها على أنها" عملية الكشف عن الانحرافات ايا كانت موقعها سواء في ذالك الانحرافات عما يجب انجازه أو الانحرافات عن الإجراءات والعمل على مواجهتها بالأسلوب الملائم حتى تصحح ولا تظهر مرة أخرى في المستقبل"

ومنهم من يعرفها على أنها تأكيد من إن ما تم أويتم مطابق لما أريد إتمامه .

وهناك من يعرفها على أنها جميع الإجراءات الهادفة إلى تأكيد من أن ما تم أو يتم مطابق لما هو مخطط، وتهدف إلى إظهار مواطن الضعف واكتشاف أخطاء التنفيذ بغية معالجتها والحيلولة دون تكرارها

وهي من جهة أخرى مراجعة العمليات المالية التي تمت في الماضي والحاضر أولا بأول، إن تعدد هذه التعارف السابقة يشير إلى انه لم يتم التوصل إلى تعريف موحد ومحدد ومشترك من قبل جميع المفكرين ، وربما كان ذلك يعود إلى المفاهيم المعقدة التي تنطوي عليها الرقابة المالية, ومن جهة أخرى بتطور مستمر باستمرار تطور الحياة الاقتصادية.

ثانيا: أنواع وأهداف الرقابة المالية:

أ/ أنواع الوقابة المالية: الرقابة المالية عملية دائمة ومستمرة تدور مع المال العام وجودا وعدما فتختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وفقا لمعايير مختلفة، ونستطيع أن نقسم الرقابة المالية إلى الأنواع التالية:

1/من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية:

تتخذ الرقابة من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية ثلاثة أشكال أساسية :الرقابة المستندية ورقابة الأداء والرقابة الشاملة.

أ/الرقابة المستندية :

ويشتمل هذا النوع من الرقابة على الوثائق والسجلات الموجودة في المنظمة، أي فحص المستندات والتثبت من صحتها وتحركها وفقا للإجراءات المرسومة، ومن هنا تشكل الوثائق والمستندات والسجلات وسيلة من وسائل الرقابة الإدارية، فمن خلال هذه الوثائق الرسمية يمكن التوصل إلى فهم سير العمل داخل المنظمة.

وفي الواقع أن هذه الوسيلة الرقابية قد نشأت وطبقت على نطاق واسع في المنظمات الكبيرة في الإدارة العامة منذ قديم الزمان، وبالرغم من أن تطبيق هذه الوسيلة في الإدارة العامة تعد من الوسائل القديمة إلا أنها أثبتت فائدتها المحققة في التأكد من أن التصرفات والإجراءات تسير وفقا للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها بما يكفل تحقيق الأهداف .

ب/رقابة على الأداء : هي عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقا فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي، وأسلوبا لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذا الأداء من قبل، ويطلق عليها أيضا رقابة تقييمية، وهذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة منه دون رقابة مستندية تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة كأدوات للتحليل ، فهذه الرقابة الاقتصادية بجانب اهتمامها بالأدوات المحاسبية كالموازنات والتكاليف النمطية تهدف إلى مراجعة نشاط السلطات العامة بقصد متابعة ما تم تنفيذه من أعمال، وما قد يكون صاحب التنفيذ من إسراف، ومدى تحقيق النتائج المستهدفة.

ج/الرقابة الشاملة:

هي المراجعة الشاملة، ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة، للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية، وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع ومدى تحقيق الوحدة لأهدافها، فهذا النوع يجمع بين الرقابة المستندية الحسابية والمحاسبية واللائحية وتقويم الأداء.

2/ من حيث توقيت عملية الرقابة:

كما كانت الرقابة من العمليات الدائمة والمستمرة فإنه يمكن تقسيم عمليات الرقابة إلى ثلاثة أنواع وهي: الرقابة السابقة، والرقابة أثناء التنفيذ، والرقابة اللاحقة.

أ/رقابة سابقة:

الرقابة السابقة هي الرقابة التي تسبق الصرف ، وتهدف إلى التدقيق في المعاملات المالية قبل تنفيذها، للحيلولة دون ارتكاب أية مخالفات مالية، وتتطلب هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية على إذن سابق بالصرف، من الجهة الموكول إليها مراقبة تنفيذ الموازنة العامة، حتى تتمكن من الصرف وهي بوجه عام ذات طابع وقائي إذ تمنع الخطأ قبل وقوعه.

ب/ الرقابة أثناء التنفيذ:

أما فيما يختص بالرقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فإن هذه الرقابة تتمثل في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات والإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة، وعادة ما يمارس الرقابة فترة التنفيذ المجالس النيابية المختلفة المنبثقة من السلطة التشريعية في الدول ذات الأنظمة الديمقراطية، إذ أن رقابة تنفيذ الميزانية هي في الأصل من اختصاص هذه السلطة بحكم كونها رقيبة على السلطة التنفيذية، وهي أن من واجباتها في هذا الشأن التأكد من مدى تقيد هذه الأخيرة بإجازة الجباية والإنفاق.

ج/ الرقابة 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 وكشف الأخطاء والتجاوزات التي تحصل .

3/ من حيث الجهة التي تتولى الرقابة:

هنا نجد نوعين من الرقابة :رقابة داخلية ورقابة خارجية.

أ/ رقابة داخلية:

وهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها، فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ، ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية :

- إدارة المراجعة على مستوى الوحدة؛
- الرقابة على مستوى المصلحة أو المؤسسة أو الهيئات أو الشركات القابضة؛
- رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة؛
- رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي على الوزارت والمصالح والوحدات .

ومن أهداف الرقابة الداخلية مايلي :

- حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛
- رفع مستوى الكفاية الإنتاجية؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .
- تقوم الإدارة المحاسبية بالمراقبة الداخلية لأنه لا يمكن في بعض الأحيان أن يكون عضو من الخارج عضوا في المراقبة الداخلية.

ب/رقابة خارجية:

هي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية ، وهي في الغالب الأعم رقابة لاحقة، وقد تكون هذه الرقابة قضائية أو رقابة تشريعية

4/من حيث السلطة المخولة للجهة الرقابية:

تنقسم الرقابة إلى ثلاثة أنواع :رقابة إدارية، رقابة سياسية، رقابة قضائية.

أ/ رقابة إدارية:

الرقابة الإدارية هي متابعة الأعمال أولا بأول للتعرف على مدى قدرتها على تقويم الخطأ الناتج عن الأعمال، وعادة من يقوم بهذه المراقبة وحدات تكون داخل تنظيم الرقابة السابقة واللاحقة في الإدارة، والرقابة هي قسم لا ينفصل عن الإدارة والتخطيط والتوجيه لأنها من وظائفها ويمكن للرقابة الإدارية أن تتخذ ثلاثة وجوه :

- من جهة العاملين الإداريين والمحاسبين الموضوعيين؛
- المحاسبون عليهم مراجعة العمليات المخرجة من طرف الحواسيب قبل تسديد الفواتير؛
- اللجنة العامة للمحاسبين توافق على مجموع العمليات المحاسبية.

ب/ رقابة سياسية:

ويقصد بهذه الرقابة تلك التي يمارسها المجتمع عن طريق الأجهزة الشعبية سواء كانت ممثلة على مستوى المجتمع بأكمله أو على مستوى الوحدات الإقليمية أو الإنتاجية، وتقوم بعملية الرقابة السياسية المجالس النيابية بتسمياتها المختلفة وتشكيلاتها المتباينة ... وكذلك الفرد باعتباره منتجا أو مستهلكا سواء كان ذلك عن طريق كونه عضوا في مجالس للمنتجين أو المستهلكين أو باعتباره يمارس حقا سياسيا في المجتمع .

ج/ رقابة قضائية:

تتولى هيئة قضائية فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة، فهي تتولى مراقبة تنفيذ الموازنة طبقا للقواعد المالية للدولة.

5/ من حيث دور الدولة في عملية الرقابة:

فإنه يمكن تقسيم الرقابة إلى: رقابة تنفيذية، ورقابة تشريعية، ورقابة شعبية.

أ/ رقابة تنفيذية :

هي الرقابة التي تقوم بها أجهزة حكومية أيا كان نوعها بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام، وهذه الرقابة تتمثل في الرقابة المستندية السابقة منها واللاحقة ورقابة الأداء، وقد تتعدد الأجهزة القائمة بعملية الرقابة وقد تتبع في إجرائها نظاما رأسيا، وخير مثال على ذلك الرقابة على شركات قطاع الأعمال العام، حيث يوجد بها رقابة ذاتية داخلية ثم رقابة الشركة القابضة أو الهيئة ثم رقابة وزير قطاع الأعمال العام، هذا بالإضافة إلى رقابة الأجهزة الأخرى التي تدخل في هذا النظام الرأسي للرقابة وتتبع السلطة التنفيذية.

ب/ رقابة تشريعية:

يتمتع البرلمان زيادة على سلطته في وضع وسن القوانين، باختصاص لا يقل أهمية ألا وهو مراقبة الإدارة العامة(الحكومة)، من حيث مدى التزامها بتطبيق برنامج الحكومة الذي كان قد وافق عليه من قبل، تمس الرقابة البرلمانية(التشريعية) مختلف أنشطة الحكومة ومجالات تدخلها، ومنها المجال المالي.إضافة إلى الاختصاص بالمصادقة على قانون المالية واعتماده(رقابة

قبلية) في مرحلة إعداد الميزانية، فإن مراقبته تمتد أيضا أثناء تنفيذ الميزانية(رقابة آنية)، بل وحتى نهاية السنة المالية(رقابة بعدية).

ج/رقابة شعبية:

تعتبر الرقابة الشعبية نوع من أنواع الرقابة الجيدة لضمان حسن إدارة الأموال العامة .إذ نجدها في كثير من دول العالم سببا في إجراء تعديلات وزارية ومحاسبة المتلاعبين بالمال العام والجدير بالذكر أن هذا النوع من الرقابة يكون أكثر فعالية وتأثيرا، كلما تمتع الأفراد بحرية الرأي . وأوجه الرقابة الشعبية تتمثل في مايلي:

- رقابة الأفراد والمؤسسات؛
- رقابة من قبل النقابات والمؤتمرات المهنية؛
- رقابة من قبل أجهزة الإعلام.

ب/ أهداف الرقابة المالية

تبرز أهداف الرقابة المالية في التقلبات التي تطرأ على الظروف الاقتصادية والتجارية والاجتماعية والتي تتطلب إحداث تعديلات في الخطة الموضوعة من اجل ملائمة هذه الخطة للتغيرات، غير أن هذه التعديلات المطلوب إحداثها في الخطة لا يمكن أن تترك من دون متابعة، علاوة على الغموض في التنبؤ الكلي بالمستجدات في الاحداث الاقتصادية والسياسة والتجارية ... داخل وخارج الدولة، مما يجعل الخطة عرضة للخطأ والانحراف، لهذا لابد من رقابة على تنفيذ الخطط لمعرفة فيما إذا كان الانحراف ناجما عن خطا في وضع الخطة أو في تنفيذها.

أما الوصول إلى هذه الانحرافات يحتاج إلى نظام للرقابة المالية لا يمكن أن يتم بمعزل عن توفر الشروط التالية:

1/تحديد المعايير :فمن الضروري أن تشتق المعايير من الأهداف وان تمتلك العديد من صفاتها فهي كالأهداف، ولهذا يجب أن تكون واضحة مرتبطة بالأهداف، أما المعايير فهي معادلات التي تقارن بها الأعمال المستقبلية والحالية، وتقاس بطرق متنوعة، المادية منها والنقدية والكمية، وبالطبع فهي تتوقف على ماهية ما يجب إن يقاس.

2/توظيف نظام جيد وشبكة اتصالات تمكن من الحصول على معلومات بشكل سريع ومنسق،وبشكل يخدم الغرض من هذه المعلومات.

3/توفير المعلومات التي تبين الأداء الفعلي والآتي تسمح بالتقييم هذا الأداء، وبقد ما تكون هذه المعلومات وافية وصحيحة بقدر ما تساعد على إعطاء نتائج سليمة فيما يتعلق بتقييم الأداء.

4/ الإجراء التصحيحي حيث انه لا جدوى من نظام الرقابة إذ لم يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية لمعالجة الانحرافات ومنع حدوثها أو تكرارها.

5/التحقق من تنفيذ إجراء التصحيح لأن مجرد وضع هذا الإجراءات موضع التنفيذ لا يعني انها تنفذ بالشكل المطلوب، لذا يجب متابعة تنفيذ التصحيحات.

وبتالي تتمثل أهداف الرقابة المالية في:

1-التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقا للقوانين.

2-التحقق من إن الإنفاق تم وفقا لما قرر له.

3-متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء.

4-التحقق من مدى كفاية وملائمة التعليمات المالية.

5- التأكد من كفاية المعلومات والأنظمة والإجراءات المستخدمة.

6- معرفة مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية وفقا للسياسة المعتمد.

7- بيان أثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي و اتجاهاته.

ثالثا: مراحل عملية الرقابة المالية

تمر عملية الرقابة المالية بأربعة مراحل أساسية هي:

أ/ مرحلة الأعداد:

قبل الانطلاق في عملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل، والذي ينصب على اختيار الأفراد الأكفاء والذين يتمتعون بمايلي:

1. تمتع الأفراد المراقبين على توفير معلومات دقيقة عن أوجه نشاط المنشأة المالي.
2. الإلمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة.
3. قدرتهم على الاتصال مع جميع إدارات المنشأة.
4. قدرتهم على اكتساب ثقة الآخرين الأمر الذي يودي إلى تسهيل مهمتهم في الرقابة وذلك من خلال تقديم المساعدة.
5. القدرة على تحليل البيانات المتوفرة وتحويلها إلى معلومات ذات فائدة.
6. أن يتسم بالموضوعة والمرونة ويبتعد عن التحيز.

ب/ مرحلة جمع البيانات:

يقوم فريق العملية الرقابية بجمع البيانات المالية من مصادرها سواءا كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو على أجهزة الحواسيب، ليتم استخراج هذه البيانات وجدولتها للقيام بالعملية التي ستليها.

ج/ مرحلة الفحص:

في هذه المرحلة يقوم المكلف بالرقابة المالية بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين بأدوات الرقابة المالية التالية:

1. الموازنة التخطيطية: وتعتبر من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة وهي عبارة عن خطة شاملة بمجمع عمليات المؤسسة خلال مدة معينة فهي تحتوي على معايير من أجل مقارنة الانجاز الفعلي وقياس الأداء.
2. التحليل المالي: يعتبر عنصر أساسي في الرقابة المالية لان هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعة ومستوى تنفيذها والمقاربة بين الفترات الزمنية المختلفة وبين المنشأة المماثلة من خلال تحليل القوائم المالية وذلك من خلال الميزانية العمومية

3. وكذا تحليل النسب المالية مثل نسب السيولة والربح والعائد على الاستثمار.

د/ التقارير المالية:

تختتم عملية الرقابة المالية بإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية وعند الانتهاء منها، ويشترط في هذه التقارير موجزة ومفهومة كأن تأخذ شكل رسومات بيانية أو أي شكل أخر يظهر ويوضح مدى الانحرافات والتغيرات المالية لدى المؤسسة.

رابعا: أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

تشمل أساليب تنفيذ الرقابة المالية العناصر التالية:

1/ الرقابة الشاملة:

وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلي ة على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وقد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من المجالات والأعمال المالية للوحدة الإدارية أم رقابة مالية على باقي المجالات.

2/ الرقابة الانتقائية: وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة من المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة ويمكن استخدام أسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة منها:

1. **العينة العشوائية:** حيث يتم اختيار عينة أو عينات متعددة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الإدارية ويتبع هذا الأسلوب غالبا في المؤسسات والشركات ذات الأعمال المالية الضخمة والمتعددة.
2. **العينة الإحصائية:** وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع حيث يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدى.
3. **العينة العنقودية:** حيث يتم اختيار عينة معينة ويمتد هذا الأخير إلى مختلف مفردات موضوع المعاملات المالية التي تم اختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة أو ذات صلة لموضوع العينة المختارة وجدير بالذكر أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوبا معينة فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية أما الرقابة الانتقائية فيعاب عليها عدم الدقة والموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقية.

خامسا: مستلزمات الرقابة المالية:

1/ المقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية:

هناك مقومات أساسية يجب توفرها في نظام الرقابة المالية أهمها:

1. سهولة ووضوح النظام الرقابي ويجب أن يكون نظام الرقابة سهلا وواضحا للقائمين عليه فبساطة النظام الرقابي ووضوحه تعتبر من الشروط اللازمة لنجاحه وفاعليته لأن أي تعقيد في النظام الرقابي ووضوحه تعتبر من الشروط

الأزمة إنجاحه وفاعليته لان أي تعقيد في النظام الرقابي يؤدي إلى إرباك في عملية القرابة وحدوث أخطاء فيها وبالتالي في عدم فاعليته.

2. مرونة وملائمة النظام الرقابي، إذ يجب أن يلاءم نشاط الرقابة عمل الجهة موضوع الرقابة فمثلا يجب أن تختلف برامج المراجعة والفحص في إدارات الدولة منها في شركات القطاع العام.
3. الاقتصاد في تكاليف العمل الرقابي وذلك بالاكتفاء بالعدد المطلوب من الموظفين والذي لا يتعدى الحاجة الفعلية لأعمال الرقابة واختصاصات هذه الأجهزة.

3/ المقومات الاساسية لمن يتولى مهمة العملية الرقابية: من أهمها نجد

- الاستقلالية والحماية ولابد أن يتوفر للقائمين بأعمال الرقابة الاستقلال الذي يبعدهم عن الضغوط والمؤثرات الخارجية والضمانات الكافية لهم لضمان عملهم الرقابي بنزاهة واخلاص.
- الخبرة والكفائة والتي يجب أن يتمتع بها القائمون بأعمال الرقابة المالية بالخبرة والكفائة اللازمتين لأداء أعملهم الرقابية بصورة صحيحة.

سادسا:الهيأت المكلفة بالرقابة:

1/ رقابة المراقب المالي (الرقابة القبلية):

هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعينه بمقتضى قرار وزاري وتتثل مهامه طبقا للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 1992/11/14 والمتعلق بإجراءات الالتزام يتحقق المراقب المالي من:

1. صفة الامر بالصرف.
2. مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها بالقوانين والانظمة المعمول بها.
3. توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
4. التخصص القانوني للنفقة.
5. مطابقة مبلف اللتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

2/ الرقابة المرافقة:

أ/ المحاسب العمومي:

يعرف المحاسب العمومي حسب المادة 33 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا في مفهوم احكام هذا القانون كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات التالية:

1. تحصيل الايرادات ودفع النفقات.
2. ضمان حراسة الأموال أو السندات والقيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
3. تداول الأموال والسندات والقيم والعائدات والموارد العمومية.

وتتمثل مجالات رقابة المحاسب العمومي في مايلي:

التأكد من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، لذا كان من الملازم ان يرسل كل أمر بالصرف قرار تعينه وعينة عن امضائه للمحاسب العمومي حتي يتسسنى له مطابقتها مع الامضاء الموجود على الأمر بالدفع، وهذا ماجاء في القرار الصادر عن وزير الاقتصاد المؤرخ في 1991/01/06 المبين لكيفية اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العمومين.

يراقب شرعية عمليات تصفية النفقات، والتي هي من المراحل الادارية التي يختص بها الامر بالصرف.

مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع، للقوانين والتنظيمات الجاري بها العمل.

الرقابة البعدية

ب/المفتشية العامة: المفتشية العامة للمالية هي هيئة مستقلة للرقابة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية.

وتصنف الرقابة المالية المفتشية العامة للمالية ضمن الرقابة اللاحقة على أعمال المحاسبة من خلال ما تم دفعه أو تحصيله، ولذلك فهي تتم بعد تنفيذ الموازنة وهي لذلك ليست تأشيرية وإنما تحقيقية حسابية من ناحيةٍ ودراسة علمية من ناحية أخرى.

وتتمثل أهم القواعد العامة لتنفيذ الرقابة فيما يلي:

1. يقع تنفيذ تدخلات المفتشية العامة للمالية في الوثائق وفي عين المكان بعد الإشعار القبلي أو بصفة مباغتة؛
2. تضبط مهام القيام بالدراسات والخبرات التي تسند إلى المفتشية العامة للمالية بالاشتراك مع الهيئات المخولة التابعة للمؤسسات المعينة؛
3. تنجز المفتشية العامة للمالية في مصالحها الأشغال التحضيرية والتحليلية المرتبطة بتدخلاتها، وتقوم فيما يعنيها باستغلال المعطيات الاقتصادية والمالية والقياسية التي تتولد عن ذلك؛
4. تقدم أراء واقتراحات لاتخاذ تدابير وللقيام بتنظيم أو تقنين لاسيما فيما يخص الطرق والإجراءات المطلوب استخدامها في مجال التقييس والفعالية والنجاعة؛
5. يحق للمفتشين أن يطلعوا على الوثائق التي تحوزها أو تعدها الإدارات والهيئات العمومية، والتي تخص الأملاك والمعاملات والوضعية المالية في المصالح أو الهيئات التي تجرى عليها الرقابة؛
6. يحرر المفتشون في نهاية تدخلاتهم تقريٍ يسجلون فيه ملاحظاتهم ومعايناتهم التي جمعوها في شأن فعالية تسيير المصلحة أو الهيئة التي فتشوها ويحتوي هذا التقرير على اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن تنظيم المصالح والهيئات التي كانت موضوع تقدير اقتصادي ومالي،كما يمكن أن يحتوي على أي اقتراح من شأنه تحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تطبق عليها.

ج/ مجلس المحاسبة:

مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

1. وفي مجال ممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة إياه يكلف مجلس المحاسبة برقابة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق، والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
2. المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية؛
3. تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي؛
4. الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين؛

المراجع والمصادر:

أهم المراجع المعتمدة والتي يرجع الاطلاع عليها لإثراء المعارف والمكتسبات:

1. غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان 2006.
2. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
4. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
5. القانون 90-21المؤرخ في 15أوت 1990المتعلق بالمحاسبة العمومية.
6. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21نوفمبر ،2011 المتعلق بمصالح المراقبة المالية.
7. United States General Accounting Office ,Government Auditing Standards,1988.