

واقع التدقيق الحكومي بالجزائر - دراسة حالة الرقابة السابقة للنفقات  
الملتزم بها بأدرار

أ.د. أقاسم عمر  
أستاذ التعليم العالي- جامعة أدرار  
Ooakacem@yahoo.fr

أ. بن العرية محمد  
طالب دكتوراه - جامعة أدرار  
benlaria.mohammed@univ-  
adrar.dz

ملخص:

تمثل الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية إحدى أنواع الرقابة المالية على إنفاق الأموال العمومية المعتمدة في الجزائر، والتي يكلف بتطبيقها المراقب المالي، وقد جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على واقعها بولاية أدرار من خلال إعداد استبيان موجه للمراقبين الماليين، وقد بينت أهم النتائج المتوصل إليها إلى ضرورة تفعيل هذا النوع من الرقابة مع الحاجة إلى إعادة النظر في إطارها التنظيمي والممارساتي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق - الحكومة - النفقات

**Abstract:**

Represents the previous control of the commitment of public expenditure to a financial control over spending approved public funds in Algeria types, which cost the application of the Controller, this study was to shed light on the reality of Adrar state through the preparation of a questionnaire for financial observers, has been the most important results obtained showed the need adoption and application of this type of control with the need to re-examine its regulatory framework and Almmarsata.

**Key words:** Depenses – Gouvernement – Audit

**Code Jel:** H50 - H70 - M42

## مقدمة:

يعتبر إهدار المال العام وسوء تسييره من الفساد المالي، وهو من القضايا الأكثر انتشارا في العالم، وهذا لا يعني أن هناك مجتمعا يتمتع بنزاهة مطلقة، ويعاني الآخر من فساد مطلق، فالمجتمعات تكون بالمقارنة أكثر أو أقل فسادا من سواها، والأسباب الرئيسية التي تساعد في انتشاره ضعف نظم الرقابة الداخلية من المنظورين المالي والإداري، وكذا غياب قواعد الرقابة والمساءلة المحاسبية، لهذا تعد المساءلة المالية والإدارية شرطا ضروريا لكفاءة الإدارة الحكومية ومن ثم إدارة الأموال في سبيل دعم الصحة والتعليم والبيئة النظيفة وتحقيق السلام ومحاربة الفقر وقد تفهم مجتمع التنمية على مدار العشريون عاما الماضية أهمية الإدارة المالية العامة لتحقيق الأهداف التنموية والحاجة لنظم المساءلة التي تشكل الخير في البلاد.

وما يزيد من أهمية التدقيق بصفة عامة والتدقيق الحكومي بصفة خاصة انهيار أسعار البترول والتي عصفت بمعظم اقتصاديات الدول المنتجة للنفط، والذي فضل العديد من الدول للخروج السريع منها انتهاج سياسة النقشف والتي يراها البعض بأنها سياسة بطيئة، وانتهاج سياسة ضخ الأموال والتوسع في الإنفاق.

والجزائر كغيرها من الدول، وحرصا منها على ترشيد وتنظيم الأعمال والتصرفات المتصلة بإنفاق الأموال العمومية وضمانا لسلامة وصحة استعمالها، اعتمدت عدة أنواع من الرقابة وأعطتها أهمية بالغة، حيث خص الدستور الجزائري الرقابة بصفة عامة بفصل كامل، ونصت المادة 162 منه على أن: المؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة مكلفة بالتحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور، وفي ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية والتسيير، ومن بين أنواع الرقابة

المطبقة على تنفيذ النفقات العمومية في النظام الرقابي الجزائري نجد الرقابة المالية المسبقة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الرقابة المالية المسبقة والمعتمدة كنوع من الرقابة على الأموال العمومية في الجزائر، تشمل الرقابة السابقة التي تطبق على الالتزام بالنفقات العمومية ويكلف المراقب المالي بممارستها. ويتمثل الهدف الرئيسي من اعتماد الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية في سهرها على ضمان قانونية وسلامة إنفاق الأموال العمومية في حدود التراخيص بالاعتمادات الممنوحة، إلا أن تطبيقها يشكل حاليا موضوعا لانتقاد العديد من الدارسين والمهتمين بهذه الرقابة، كونها تشكل حسبهم عائق أمام السير الحسن للمصالح الإدارية وكثيرا ما تسبب في ثقل إجراءات تنفيذ النفقات العمومية، ما يستوجب حسب آراء منتقديها التخفيف منها أو إلغاؤها لتسريع عمل المصالح الإدارية وتنفيذ البرامج الإنمائية المسطرة، خاصة وأن هناك أنواع أخرى من الرقابة تطبق على إنفاق الأموال العمومية، وكمحاولة للبحث في ضرورة تطبيق هذه الرقابة في الجزائر.

#### الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن طرح السؤال الجوهرى التالي:  
هل تطبيق الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية بصيغتها الحالية لازال يشكل ضرورة حتمية لضمان سلامة وصحة إنفاق المال العام دون التأثير على السير الحسن للمصالح الإدارية؟

انطلاقاً من التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية

التالية:

- ما المقصود بالتدقيق الحكومي وما هي أبعاده؟
- ما المقصود بالرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية؟ وما هو موضوعها؟
- ما هي حدود وآفاق الإطار التنظيمي لهذه الرقابة؟ وهل هو كفيل بضمان سلامة إنفاق المال العام؟
- ما هو واقع الممارسة الميدانية لهذه الرقابة؟ وهل يشكل تطبيقها عائق أمام السير العادي للمصالح الإدارية؟

**الفرضيات:**

- ستتم الإجابة على الإشكالية المطروحة، والتساؤلات الفرعية انطلاقاً من الفرضيات التالية:
- التدقيق الحكومي هو تدقيق مالي وتدقيق أداء للوحدات الحكومية أو في وحدة اقتصادية يتم إدارتها من قبل الحكومة.
- التدقيق الحكومي يتضمن ثلاثة أبعاد هي: الرقابة المالية والقانونية، رقابة الكفاءة، رقابة الفعالية.
- للرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية إطار تنظيمي يحدد محتواها ومجال تدخلها بشكل يسمح بضمان سلامة وصحة كل النفقات العمومية.
- تمثل الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية ضرورة لضمان سلامة وصحة النفقات العمومية لكن إطارها التنظيمي وممارستها العملية يشكلان عائق أمام السير الحسن للمصالح الإدارية.

### أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى ملائمة الإطار التنظيمي الذي يحدد محتوى ومجال تدخل الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية مع التطورات الحاصلة في المحيط القانوني والميزانياتي، وكذلك البحث في الممارسة الميدانية لهذه الرقابة ( واقعها ) من طرف المكلفين بها.

### منهجية البحث:

بهدف الإجابة على مشكلة الدراسة والوصول إلى أهدافها جرى تقسيم هذا البحث كالآتي:

**المحور الأول:** بعنوان التأصيل النظري للتدقيق الحكومي والرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها.

**المحور الثاني:** واقع التدقيق الحكومي دراسة حالة الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها.

**خاتمة وتوصيات**

## المحور الأول: التأسيس النظري للتدقيق الحكومي والرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها

### أولاً: التدقيق الحكومي

#### 1- تعريف التدقيق الحكومي

ينفق العديد من الكتاب<sup>1</sup> على تعريف التدقيق الحكومي بأنه " تدقيق مالي أو تدقيق أداء للوحدات الحكومية أو في وحدة اقتصادية يتم إدارتها من قبل الحكومة".

ولذلك يرى " العايدي"<sup>2</sup> أن المستوى المرتفع للتدقيق المالي يعد مطلب أساسي لتدقيق الفعالية حيث يوفر تدقيق الفعالية تغذية عكسية منتظمة ومستقرة للمسؤولين عن بناء الأهداف وينظر دائماً إلى هذه التغذية العكسية فوقياً على أنها حلقة ضرورية في المساءلة المحاسبية بمعناها الواسع.

كما عرفت منظمة (INTOSAI)<sup>3</sup> 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، ويهدف تحسين وتطوير الأداء.

ومما سبق نستنتج أن التدقيق الحكومي هو فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي.

<sup>1</sup> إبراهيم رسلان، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1997، ص182.

<sup>2</sup> محمد عبد الرحمن العايدي، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بورسعيد، 1990، ص218.

<sup>3</sup> أنظر موقع: ويكيبيديا . [WWW.Wikipedia.com](http://WWW.Wikipedia.com) ، تاريخ الإطلاع 2015/08/25.

**2- أهداف التدقيق الحكومي:**

تتلخص أهداف الرقابة على النشاط الحكومي في الآتي:

- 1- التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة؛
- 2- الحد من حوادث الاختلاس والسرقة والإهمال؛
- 3- مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانب الإيرادات والنفقات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعية؛
- 4- الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة منها.

**3- أبعاد التدقيق الحكومي**

يتضمن التدقيق الحكومي ثلاثة أبعاد هي<sup>1</sup>:

**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؛
- 2- أن تقارير الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة يتم إعدادها بشكل صحيح وتعبّر بالفعل عن حقيقة ما حدث؛
- 3- أن الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة ملتزمة بالقوانين، واللوائح والتعليمات المعمول بها؛
- 4- ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية أصول الوحدة الإدارية الحكومية من السرقة والضياع والاختلاس؛
- 5- متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوفير المعلومات التي تساعد في

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 165.

تصحيح الانحراف عن الموازنة أولاً بأول.

ولتحقيق ما تقدم تقسم الرقابة المالية من وجهات نظر مختلفة إلى:

أ- من حيث طبيعتها تقسم إلى:

- أ-1- رقابة محاسبية على بنود الإيرادات والنفقات للتأكد من التصرفات المالية والقيود المحاسبية أي التوجيه المحاسبي والفني لها.
- أ-2- رقابة اقتصادية من حيث متابعة التنفيذ ومعرفة أثره على النشاط الاقتصادي ومدى تحقيق أهداف الخطة وتشمل رقابة العمليات ورقابة الأداء.

ب- من حيث التوقيت تقسم إلى:

- ب-1- رقابة قبل التنفيذ ( السابقة ): وتتم في مرحلة تنفيذ الموازنة للتأكد من قانونية التصرفات وأن الصرف يتم في حدود الاعتماد المقرر بالموازنة العامة للدولة.
- ب-2- رقابة أثناء التنفيذ ( المانعة ): وتتم من خلال اللوائح والتعليمات والقواعد المالية والإدارية والإجراءات التي تقرها الجهة الإدارية والمراقبين الماليين المكلفون من قبل وزارة المالية.
- ب-3- رقابة بعد التنفيذ ( اللاحقة ): وذلك للتحقق من مطابقة الإيرادات والنفقات للقوانين والحدود المرسومة.

ج- من حيث الاستقلال تقسم إلى:

- ج-1- الرقابة الداخلية: وتتم داخل الوحدة الإدارية الحكومية وذلك بإتباع الإجراءات والقواعد والتعليمات المالية والإدارية التي يجب أن تلتزم بها الوحدة للقيام بعمليات الصرف أو التحصيل أو عن طريق ممثلي وزارة المالية.

- ج-2- الرقابة الخارجية: وهي التي تقوم بها الأجهزة الرقابية الخارجية مثل وزارة المالية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، ديوان المحاسبات،



ولذلك تقسم الرقابة الخارجية إلى رقابة إدارية (وزارة المالية وهيئة الرقابة الإدارية)، رقابة برلمانية (السلطة التشريعية)، رقابة قضائية (ديوان المحاسبات والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة)

**البعد الثاني: رقابة الكفاءة:** ويهدف إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية محل الرقابة تستغل الاعتمادات المخصصة لها والأفراد والإمكانات 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 والإمكانات المتاحة.
- 4- مدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانات 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 معاً هما:

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

## ثانيا: الرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها

### 1- تعريف الرقابة السابقة

تعد الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية إحدى أشكال الرقابة المالية الإدارية، حيث يقصد بهذه الأخيرة تلك الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العمومية، حيث لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أي مبلغ، قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة على الصرف<sup>1</sup>.

### 2- خصائص الرقابة السابقة وأهدافها:

تتميز الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية بخصائص قد تشترك في بعضها مع الأنواع الأخرى للرقابة على الأموال العمومية، غير أنها تتفرد ببعض الخصائص فهي رقابة إدارية داخلية، استباقية (وقائية)، رقابة مطابقة، كما تهدف إلى تحقيق أهداف سياسية تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان وعدم تجاوز الأولويات والتراخيص بالاعتمادات لتنفيذ المشاريع، وأهداف اقتصادية من خلال عقلنة استخدام الأموال العمومية، والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام وبالطرق المشروعة، بالإضافة إلى أهداف اجتماعية وأهداف إدارية وتنظيمية.

### 3- الالتزام بالنفقة كموضوع للرقابة السابقة:

يقصد بالالتزام بالنفقة حسب قانون المحاسبة العمومية ذلك الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين<sup>2</sup>، أي أنه الإجراء الذي يكون سببا في نشوء أو ارتفاع نفقة عمومية "إبرام ملحق في حالة الصفقات

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1981، ص104.

<sup>2</sup> المادة 19 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

العمومية"، ومن وجهة نظر الدائن فهو يمثل وعد بتلقيه لمستحقته المالية مقابل ما قدمه من خدمة لهذه الإدارة أو المؤسسة.

#### 4- الإطار التنظيمي للرقابة السابقة

##### 4-1- الجهاز المكلف بالرقابة

##### 4-1-1- تعريفه

المراقب المالي هو العون المكلف بالرقابة السابقة على الالتزام بالنفقات العمومية، ويتم تعيينه هو والمراقبين الماليين المساعدين من طرف الوزير المكلف بالمالية من بين الموظفين الذين يمارسون مهامهم في المديرية العامة للميزانية ولهم رتبة رؤساء المفتشين المحليين للميزانية، المتصرفين المستشارين، المفتشين المحليين المركزيين الذين يثبتون خمس سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية، المتصرفين الرئيسيين، المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية، المفتشين المحليين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون 10 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية<sup>1</sup>، وهم بذلك يخضعون للسلطة الرئاسية للوزير المكلف بالمالية.

ويخضع المراقب المالي بمناسبة ممارسة مهامه لرقابة مجلس المحاسبة، بأن يسلط عليه غرامات مالية في حالة التصرفات غير القانونية مثل الرفض غير المؤسس للتأشير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية رقم 64، 2011/11/27، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

<sup>2</sup> Manuel de Contrôle des Dépenses Engagées, Ministère Finances, DGB, Agérie 2007, p35 et 55. des

## 4-1-2- مهامه

- يكلف المراقب المالي زيادة على الدور الذي يؤديه في الرقابة السابقة للالتزام بمهام أخرى ذات أهمية بالغة بالنسبة لتنفيذ ميزانيات المؤسسات الخاضعة لرقابته يمكن حصرها في:
- دوره كمراقب: يتولى فحص ودراسة بطاقات الالتزام بالنفقات العمومية والوثائق الثبوتية المرفقة معها.
  - دوره كمستشار للأمر بالصرف: يقدم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي<sup>1</sup>.
  - دوره كمخبر: وكممثل للوزير المكلف بالمالية: يرسل المراقب المالي عبر المدير العام المكلف بالميزانية إلى الوزير المكلف بالمالية الوضعيات الدورية قصد إعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات وتعداد الميزانياتي (المناصب المالية)<sup>2</sup>.
  - دوره كمحاسب: يتولى المراقب المالي مسك محاسبة الالتزام بالنفقات، حسب ما جاء في المواد 27، 28، 29 من المرسوم 92-414<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 58 الفقرة 04 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المواد 13، 16، 17، 18 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية رقم 67، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

<sup>3</sup> المواد 27، 28، 29 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 82، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

**4-2 محتوى ونتائج رقبته****4-2-1 محتواها**

تعد رقابة المراقب المالي بمثابة رقابة مطابقة، حيث يهتم بدراسة وفحص مطابقة ملفات الالتزام بالنفقة التي يقدمها الأمر بالصرف مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، وذلك في أجل عشرة أيام<sup>1</sup>، وتكون نتائج رقبته مرتبطة بمدى مطابقة واحترام ملفات الالتزام بالنفقة للقواعد القانونية المعمول بها.

**4-2-2 نتائجها**

يخلص المراقب المالي عند انتهائه من الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية إلى نتيجتين، فقد يؤشر على بطاقة الالتزام كدليل على قانونية النفقة وصحة إجراءات تنفيذها، أو يكون الالتزام محل رفض مؤقت أو نهائي.

فالرفض المؤقت يعني عدم التأشير مؤقتا على بطاقة الالتزام الخاصة بالنفقة موضوع الرقابة وذلك في الحالات التالية:

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛
- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة؛
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

والرفض المؤقت لا يجب أن يتكرر مرة أخرى بالنسبة لنفس الالتزام، كما يترتب عليه إيقاف آجال تنفيذ الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية.

أما الرفض النهائي فيعني عدم تأشيرهِ نهائيا على الالتزام بالنفقة، ويكون في الحالات التالية:

<sup>1</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، مرجع سبق ذكره.

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- عدم توفر الإعتمادات أو المناصب المالية؛
- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

ويجب على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي، أن يرسل نسخة من الملف مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالمالية، هذا الأخير يمكن له إعادة النظر في الرفض النهائي الصادر عن المراقب المالي عندما يعتبر أن العناصر المبني عليها هذا الرفض غير مؤسسة<sup>1</sup>.

#### المحور الثاني: واقع التدقيق الحكومي بالجزائر - دراسة حالة الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها بولاية أدرار -

سننطلق في هذا المحور إلى أهم العناصر التي تمت مراعاتها عند إعداد الاستبيان، بالإضافة إلى أهم مكوناته، طريقة تبويب الأسئلة، وطرق تفريغ البيانات، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستثمارات من أفراد العينة.

#### أولا: إعداد الاستبيان

هناك العديد من النقاط التي حاولنا مراعاتها لدى إعداد استمارة

الاستبيان أهمها:

- اعتمدنا في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، كونه قد لا يستطيع توضيح الالتباسات التي قد تنشأ نتيجة استخدامه قنوات توزيع مختلفة، (البريد الإلكتروني، وطاء... الخ)؛
- توافق أسئلة الاستبيان مع الإطار النظري؛

<sup>1</sup> المادة 08 الفقرة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374، مرجع سبق ذكره.

- اعتماد طريقة الإجابة مغلقة مفتوحة لعدة أسباب من بينها:
- كون الاستبيان موجه لفئة خاصة ومحددة (عينة مقصودة) بغرض الحصول على إجابات من أصحاب الاختصاص تعكس واقع الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم معرفة جيدة به ؛
- إحداث بعض التعديلات على الاستبيان ( إضافة، حذف، تغيير) بعد استشارة أساتذة في التخصص، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

#### ثانيا: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين:

- الجزء الأول:** شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة ( المنصب، الجهة المعين لديها، الجنس)
- الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الموضوع تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور تشكل في مجملها 06 أسئلة؛
- المحور الأول:** ضم 03 أسئلة حول الإطار النظري للرقابة السابقة وشكلها القانوني من حيث المضمون ومجال تدخل هاته الرقابة؛
- المحور الثاني:** ضم 01 سؤال حول طلبات الاستشارة التي يتلقاها المراقبين الماليين من قبل الأمرين بالصرف؛
- المحور الثالث:** ضم 01 سؤال حول احترام إجراءات الرقابة السابقة من طرف الأمرين بالصرف؛
- المحور الرابع:** ضم 01 سؤال حول عدد قرارات الرفض مقارنة بعدد الالتزامات الخاضعة للتأشيرة والأسباب التي تقف وراء هذا الإجراء.
- للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH فكان المعامل المقابل

للدراسة هو 0.7 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

### ثالثا: تفرغ نتائج الاستبيان

#### 1- معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قمنا بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها في كل من برنامج EXEL وبرنامج SPSS20 حسب طبيعة المعلومة.

بالنسبة لمحاور الاستبيان الأربعة، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 20 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية... الخ، وهي الأساليب المستخدمة وفق ما يلي:

**التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان؛ **المتوسطات الحسابية:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل محور؛ **الانحرافات المعيارية:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي.



## 2- عرض خصائص عينة الدراسة:

## 2-1- الجنس:

## جدول رقم 01: يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
86.67%	13	ذكر
13.33%	02	أنثى
100%	15	المجموع

المصدر: مستنتب من الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم 01 أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور 86.67% أي ما يعادل 13 ذكرا، وتبلغ نسبة الإناث 13.33% أي ما يعادل 02 أنثى.

تؤكد هذه النسب على أن غالبية المراقبين الماليين هم ذكور نظرا لصعوبة أداء هاته الوظيفة والمشاكل شبه يومية التي تعترض عمل المراقب المالي.

## 2-2- الجهة المعين لديها:

## الجدول رقم 02: يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجهة المعين لديها

النسبة	التكرار	الجهة المعين لديها
26.68%	04	المراقبة المالية الولائية
20%	03	المراقبة المالية لبلدية أدرار
13.33%	02	المراقبة المالية لبلدية رقان
13.33%	02	المراقبة المالية لبلدية أولف
13.33%	02	المراقبة المالية لبلدية برج باجي المختار
13.33%	02	المراقبة المالية لبلدية تميمون
100%	15	المجموع

المصدر: مستنتب من الاستبيان

يوضح الجدول رقم 02 توزيع المراقبين الماليين على مستوى ولاية أدرار، فنلاحظ أن المراقبة المالية الولائية تضم أكبر نسبة من المراقبين الماليين ب 26.68% وهذا راجع لحجم الأعمال الموكلة إليها، ثم تليها المراقبة المالية لبلدية أدرار بنسبة 20%، لتأتي المراقبة المالية لبلدية رقان، أولف، برج باجي المختار، تيميمون على التوالي بنسبة 13.33% أي ما يعادل 02 مراقب مالي لكل بلدية وهذا راجع لاستحداث الرقابة المالية للبلديات هذا من جهة، ورفع الغبن عن على مسيري الإدارات البعيدة عن الرقابة المالية للولاية ونذكر على سبيل المثال بلدية برج باجي المختار.

### 2-3- المنصب

#### جدول رقم 03: يوضح توزيع أفرا العينة حسب المنصب

النسبة	التكرار	المنصب
40%	06	مراقب مالي
60%	09	مراقب مالي مساعد
100%	15	المجموع

المصدر: مستبظ من الاستبيان

يوضح الجدول رقم 03 المناصب التي يشغلها أفراد عينة الدراسة، فنلاحظ أن هناك 40% مراقبين ماليين و60% مراقبين ماليين مساعدين، وهذا راجع للعينة المقصودة التي تم اختيارها على اعتبار أن لها سلطة الرفض والتأكد من احترام القوانين والإجراءات من قبل الأمرين الصرف.

## رابعاً: تحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية، النسب المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من المحاور الأربعة.

الجدول رقم 04: نتائج الاستبيان المتصلة بالإطار التنظيمي للرقابة السابقة للالتزام

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
من الضروري إخضاع كل الالتزامات بالنفقات العمومية للرقابة السابقة	1.13	0.51	نعم
من الضروري توسيع مجال تدخل الرقابة السابقة للالتزام ليشمل جميع النفقات العمومية	1.13	0.35	نعم
يجب إعادة النظر في شكل ومضمون الرقابة السابقة	2.93	0.92	نعم

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج spss من خلال الجدول يتضح أن 93.33% من المراقبين الماليين الذين شملهم الاستبيان يرون أن هناك ضرورة لإخضاع كل الالتزامات بالنفقات للرقابة السابقة دون استثناء، ويتضح ذلك من خلال المتوسط

الحسابي الذي يمثل 1.13 الذي يميل للإجابة الأولى وبانحراف معياري 0.51 الذي يدل على تشتت ضعيف وتجانس في الأجوبة.

وهو ما تعكسه الإجابة حول السؤال الثاني حول ضرورة توسيع مجال تدخل الرقابة السابقة حيث أن هناك إجماع تام من قبل المراقبين الماليين بنسبة 93.33% وهو ما يؤكد المتوسط الحسابي الذي يمثل 1.13 هناك إجماع حول الإجابة بنعم وبتباين 0.35 يدل على تشتت ضعيف وتجانس وتوافق كبيرين في الإجابة.

وتأكيدا للإجابتين السابقتين كان هناك إجماع من قبل المراقبين الماليين على ضرورة إعادة النظر في شكل ومحتوى الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية، لكن مع اختلاف وجهات نظرهم حول المستوى الذي سيضمه هذا التعديل وهو ما يؤكد المتوسط الحسابي 2.93 الذي يقع بين الإجابة الأولى والثالثة بانحراف معياري 0.92 وهو ما يؤكد تباين الآراء إذ يرى 46.66% كانت إجاباتهم بنعم و33.33% يرون أن إعادة النظر في شكل ومحتوى الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات يجب أن يكون فقط بالنسبة لبعض أصناف النفقات؛ كالنفقات التي تكون مبالغها قليلة.

**الجدول رقم 05: يوضح نتائج الاستبيان المتصلة باستشارة الأمرين بالصرف للمراقب المالي**

العبارة	المؤشرات الإحصائية	
	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
تتلقون طلبات استشارة من طرف الأمرين بالصرف	1.03	1.93
الاتجاه العام للعينة	نعم	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

تؤكد نتائج الاستبيان المتعلقة بطلبات الاستشارة من قبل الأمرين بالصرف حيث يرى 60% من المراقبين الماليين أن هناك استشارة كانت إجاباتهم بنعم و40% يرون أحيانا توجد استشارة وليس دائما وهو ما يؤكد الانحراف المعياري 1.03 أي أن هناك تباين وتشتت كبيرين في الإجابة وبمتوسط حسابي 1.93

الجدول رقم 06: يوضح نتائج الاستبيان المتعلقة باحترام إجراءات الرقابة السابقة من طرف الأمرين بالصرف

المؤشرات الإحصائية				
العام	الاتجاه للعيينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
	رأي آخر	0.73	2.6	هناك احترام صارم لإجراءات الرقابة السابقة من طرف الأمرين بالصرف

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

يتضح من الجدول أن 20% من المراقبين الماليين يرون أن هناك احترام لإجراءات الرقابة السابقة من طرف الأمرين بالصرف، و80% منهم يرون أنه ليس هناك احترام لإجراءات الرقابة وهذا ما يؤكد المتوسط الحسابي 2.6 الذي يميل للإجابة الثالثة (رأي آخر) ويانحرف 0.73 يعكس توافق الإجابات.

الجدول رقم 07: يوضح نتائج الاستبيان المتعلقة بعدد قرارات الرفض مقارنة بعدد الالتزامات الخاضعة للتأشير

العام	الاتجاه للعينة	المؤشرات الإحصائية		العبارة
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
	متوسطة	0.51	1.86	تقديركم لعدد قرارات الرفض (النهائي أو المؤقت) مقارنة بعدد الالتزامات الخاضعة لتأشيرتكم

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان وبرنامج spss يوضح الجدول أعلاه أن 80% من المراقبين الماليين يقرون بقرارات الرفض التي يصدرونها مقارنة مع التأشيريات التي يمنحونها بالمتوسطة بينما 13.33% يرون أنها ضئيلة وما يؤكد صحة نتائج الاستبيان المتعلقة بهذا المحور المتوسط الحسابي 1.86 وبانحراف معياري 0.51 أي أن هناك تجانس كبير في الآراء.

#### خاتمة:

إن اعتماد نظام الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية جاء في المقام الأول من أجل الحد من التجاوزات التي يمكن أن تلحق بالاعتمادات الممنوحة، حيث أسندت لها مهمة السهر على مشروعية ومطابقة الالتزامات بالنفقات العمومية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي تحكم وتنظم جميع التصرفات والأعمال المتصلة بإنفاق الأموال العمومية.

ومع التطورات السريعة الحاصلة في طرق وأدوات التسيير الإداري والميزاني، أصبح ينظر إلى هذا النوع من الرقابة على أنه يشكل أحيانا عائقا أمام تسريع العمل الإداري وتنفيذ البرامج الإنمائية، كونها تتسبب في الكثير من الأحيان في ثقل إجراءات تنفيذ النفقات العمومية ومن ثم تعطيل عمل المصالح الإدارية، ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة كمحاولة للبحث في واقع هاته الرقابة بولاية أدرار.

كما أنه ومن خلال الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها من خلال

الاستبيان تم الخروج بالنتائج التالية:

- بينت إجابات المراقبين الماليين أن هناك نقص في تحكم الأمرين بالصرف في القواعد والتنظيمات التي تحكم وتنظم علاقتهم الوظيفية بالمراقبين الماليين، وتهاونهم في تطبيق واحترام القوانين والإجراءات المعمول بها؛

- من خلال النتائج المعروضة سابقا يرى أغلب المراقبين الماليين أنه لا يوجد هناك احترام لإجراءات الرقابة السابقة للالتزام من طرف الأمرين بالصرف، ويضيف البعض منهم أن هناك نوع من التحايل على إجراءات الرقابة السابقة، حيث ينتظر البعض من الأمرين بالصرف اقتراب آجال إقفال السنة المالية للشروع في إصدار بطاقات الالتزام ما ينتج عنه تكديس لملفات الالتزام على مستوى أجهزة الرقابة، وذلك محاولة منهم للإفلات من صرامة هذه الرقابة؛

- تشكل قرارات الرفض التي يصدرها المراقبين الماليين دليلاً على أهمية الدور الوقائي الذي تلعبه هذه الرقابة كونها تمنع حدوث الأخطاء قبل أن تلتزم الإدارات والمؤسسات العمومية اتجاه الغير؛

- كما يعبر وجود قرارات الرفض على عدم احترام الأمرين بالصرف للقواعد والتنظيمات التي تحكم وتنظم الالتزام بالنفقات، كما يرى المراقبين

الماليين أن قرارات الرفض مقارنة بعدد الالتزامات الخاضعة لتأشيرتهم متوسطة.

استنادا إلى النتائج المستخلصة من هذه الدراسة، ارتأينا تقديم بعض التوصيات:

- إعادة النظر في آجال ممارسة الرقابة، بتقصيرها إلى الحد الممكن وضبطها بصورة واضحة حسب أهمية الملفات؛

- دعم الدور الاستشاري للمراقب المالي، من خلال دعم أجهزة الرقابة السابقة للالتزام بالموارد البشرية المؤهلة وتقريبها أكثر من الأمرين بالصرف؛

- إصدار دليل موحد لتنفيذ النفقات العمومية حسب مدونة كل ميزانية لاجتناب الأخطاء (تحميل النفقات، عنوان النفقة،...)، مع الاعتماد أكثر على أنظمة الإعلام الآلي في تسيير الميزانية (أتمتة الميزانية)، مما يساهم في تقليل الأخطاء وبالتالي تسريع عملية ممارسة الرقابة السابقة للالتزام بالنفقات العمومية.

- توسيع الرقابة السابقة إلى رقابة ملائمة وعدم الاقتصار على كونها رقابة مطابقة فقط لكي تحقق سياسة ترشيد النفقات العمومية فعاليتها.

كما أن هذه الدراسة ون حاولت الإحاطة ببعض جوانب الموضوع، إلا أن هذا الأخير لازال يحتاج للعديد من الدراسات والأبحاث المتخصصة نقترح منها:

- دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية؛

- تكامل أدوار المراقبين الماليين والأمرين بالصرف لزيادة فعالية الرقابة السابقة؛

- الانتقال بالرقابة السابقة من رقابة مطابقة إلى رقابة ملائمة.



### قائمة المراجع:

#### i. المراجع باللغة العربية

1. إبراهيم رسلان، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1997.
2. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1981.
4. محمد عبد الرحمن العايدي، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجلاء الحديثة، بوسعيد، 1990.
5. [WWW.Wikipedia.com](http://WWW.Wikipedia.com).
6. القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، المتعلق بمصالح المراقبة المالية.
8. المرسوم التنفيذي رقم 09-374، المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
9. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

#### ii. المراجع باللغة الأجنبية

10. Manuel de Contrôle des Dépenses Engagées, Ministère Finances, DGB, Agérie 2007.