



**الدليل المنهجي العام حول الاختيار حسب
المخاطر في مجال مراجعة الحسابات**

الفهرس

1. المعايير المطبقة على برمجة مراجعة الحسابات 3
 - 1.1 النصوص المطبقة على مجلس المحاسبة 3
 - 2.1 معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنٹوساي). 4
 - 3.1 معايير مجلس المحاسبة 5
2. أهداف البرمجة 6
 - 1.2 الإطار العام لنشاط البرمجة 6
 - 2.2 طرق تحسين فعالية البرمجة 6
 - 3.2 مراحل البرمجة 7
 - 4.2 عملية البرمجة 7
3. الأطراف الفاعلة في البرمجة 8
4. الاستراتيجية 10
 - 1.4 ضبط البرمجة حسب مفهوم المركز المحاسبي 10
 - 2.4 البرمجة متعددة السنوات 10
 - 1.2.4 الحسابات ذات الأهمية 10
 - 2.2.4 الحسابات الأخرى 11
 - 3.4 البرمجة التلقائية لعمليات مراجعة حسابات الهيئات التي تمت بشأنها برمجة رقابة نوعية تسييرها 12
5. المنهجية 12
 - 1.5 المعطيات الضرورية للبرمجة 12
 - 2.5 جمع المعلومات 13
 - 3.5 تخصص فرق الرقابة 13
 - 4.5 التحديد السنوي لمجالات التحقيق 14
6. عوامل المخاطر 15
 - 1.6 إحصاء عوامل الخطر 15
 - 1.1.6 عوامل الخطر الموضوعية 15
 - 2.1.6 الأسباب العملية 17
 - 2.6 التسلسل الهرمي للمخاطر و ترجيحها في مصفوفة تصنيف المخاطر 17
 - 3.6 مصفوفة تصنيف مخاطر الجامعات 18
 - 1.3.6 عرض المصفوفة التجريبية 18
 - 2.3.6 عوامل المخاطرة المختارة و تصنيفها 19
7. التقدير الكمي لعمليات الرقابة 20
8. متابعة البرنامج في مجال مراجعة الحسابات 22
 - 1.8 الشروط المسبقة لمتابعة فعالة لأعمال المراجعة 22
 - 2.8 المساهمات المرغوب فيها من المقاربة حسب المخاطر 25

1. المعايير المطبقة على برمجة عمليات مراجعة الحسابات

إن إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين المنصوص عليها في المواد من 74 إلى 86 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، محددة في أحكام القسم 3 من الفصل الثالث "إجراءات خاصة بالعمل" من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة (المواد من 50 إلى 53).

تشكل البرمجة نقطة انطلاق لمهمة مراجعة حساب تسيير.

حتى يتسنى وضع برمجة مراجعة الحسابات حيز التنفيذ يتعين إدراجها في سياق معياري مستمد من نصوص ومعايير مجلس المحاسبة وكذا من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة على المالية العامة والمحاسبة (الإنوساي).

تسمح البرمجة حسب المخاطر بضمان مستوى كاف من الموارد الممكنة لمراجعة الحسابات، بالشكل الذي يسمح بانتقاء الحسابات التي تمثل الاحتمال الأكبر لمواطن الخلل. تشكل هذه المنهجية، التي تندرج في إطار البرمجة السنوية والبرمجة المتعددة السنوات، جزءا مكملا لها، فهي تندرج بشكل طبيعي ضمن الإطار الجامع لها. و ينبغي أن يندرج استغلال مصفوفات تصنيف مستوى المخاطر ضمن إجراء يتميز بالموضوعية، المتانة وقابل للتكيف حسب النتائج المحققة ونوعية المعلومات المستقاة. إن الهدف العملي لمثل هذه الألية يتمثل في الوصول إلى تطبيقها آليا في المستقبل، عن طريق استخلاص المعطيات المحاسبية المناسبة.

1.1 النصوص المطبقة على مجلس المحاسبة

يعد مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة (ه ع ر) البعدية لمالية الدولة و الجماعات الإقليمية ، والمصالح العمومية، بالإضافة إلى رؤوس الأموال التجارية الخاصة بالدولة. وفي ظل اختصاصاته القضائية، يتأكد المجلس من إيداع الحسابات و مراجعة حسابات التسيير وإصدار قرارات بشأنها، ويعاقب على المخالفات التي يرتكبها الأعوان العموميون والتي ألحقت ضررا للخزينة العمومية.

تتمثل مراجعة الحسابات، في ان واحد ، التحقق من الدقة المادية للبيانات المدونة على حساب التسيير ورقابة مطابقة العمليات المتعلقة بها للقوانين والأنظمة المعمول بها. وتؤدي هذه الرقابة إلى النطق بحكم حول المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي بعنوان تسييره¹.

¹ المواد 75، 82 و 83 من الأمر 95-20

ينص المرسوم الرئاسي رقم 95-377 على أن رئيس مجلس المحاسبة يحدد شروط وكيفيات إعداد البرامج. كما ينص أيضا على أن رؤساء الغرف يصوغون مقترحات في هذا الإطار. ومع ذلك، لا يلزم هذا النص مجلس المحاسبة القيام بالمراجعة الشاملة لمجموع حسابات التسيير المقترحة في البرنامج.

إن برمجة أنشطة رقابة مجلس المحاسبة منصوص عليها في أحكام المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، لاسيما المواد 3، 15، 18، 70، 71 و72.

وتضبط النصوص المطبقة على مجلس المحاسبة البرمجة بصورة شاملة²، دون مراعاة تحديدا عمليات الرقابة ذات الصبغة القضائية. غير أن ممارسات الغرف سمحت بإثبات وجود كيفيات عملية متباينة. ويتضح هذا النهج بوجه خاص في برمجة عمليات المراجعة، التي دأبت خلال السنوات الأخيرة في اختيار الحسابات المراد مراجعتها، على أساس تحليل المخاطر، حيث تم التخلي على أسلوب الرقابة الشاملة. و بما أن مجال الرقابة واسع و يشمل عددا كبيرا من الحسابات الواجب مراجعتها³ في ظل موارد بشرية ومادية محدودة، يكون من الضروري إيجاد طريقة نوعية صارمة يراعى فيها احترام القيم الأساسية للتدقيق العمومي، أي البحث عن الكفاءة والفعالية والاقتصاد. إن عقلنة استعمال الموارد البشرية والمادية تتطلب مراعاة فكرة التخصيص العادل للوسائل في ضوء الأولوية المعطاة لمختلف المهام. إن شمولية الرقابة لم تعد تتطابق مع ضغوط التسيير العمومي المعاصر، مما يتطلب استخدام أساليب انتقائية مناسبة في عمليات الرقابة. وعلى هذا النحو، تشكل المقاربة بالمخاطر أفضل وسيلة لتحسين إجراءات البرمجة.

2.1 معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة و المحاسبة (الانتوساي).

تتم برمجة مراجعة حسابات التسيير على ضوء عدة اعتبارات، منها معايير الانتوساي.

إن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) لا تنص بشكل صريح على محتوى البرمجة. ومع ذلك فهي تضع المعايير الأساسية التي يجب أن تبني عليها الهيئات العليا للرقابة برمجتها:

- حرية البرمجة (مبدأ استقلالية الهيئات العليا للرقابة)⁴
- موضوعية وشفافية طرق البرمجة⁵

² إجراءات البرمجة منصوص عليه في المواد 54 من الأمر 95-20 بتاريخ 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم والمواد 3، 70، 71 و72 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 بتاريخ 20 نوفمبر 1995 المحدد للقانون الداخلي لمجلس المحاسبة.

³ حوالي 8500 حساب تسيير للمراجعة.

⁴ إساي 10 - إعلان المكسيك حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة

⁵ إساي 20 - مبادئ الشفافية والمسؤولية

- تحديد النظام الذي يهدف إلى بناء شبكة تحليل تسمح بوضع تسلسل هرمي في إعداد برنامج الرقابة⁶ وتستند المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (معايير دولية للهيئات العليا للرقابة) إلى فرضية محدودة وسائل الهيئات العليا للرقابة، وبالتالي تطوير نموذج تدقيق يستند إلى تحليل المخاطر. تلخص العديد من معايير "إساي" شروط وكيفية تنفيذ البرمجة.

إن النجاعة المستهدفة في هذا الدليل منصوص عليها في "إساي 100" المعايير المطبقة في مجال الرقابة على المالية العامة " الفقرة 1.1 " على المحتسب أن يبرمج فحص الحسابات بطريقة تسمح له الحصول على رقابة ذات نوعية، و منجزة بطريقة اقتصادية، و ذات فائدة، فعالة وفي الآجال المحددة". الفقرة 1.3 " عندما يحدد المحتسب، إلى أي مدى يمكنه أن يتعمق في الفحص، و كذا المجال أو المجالات التي ينبغي تغطيتها، عليه أن يحرص على تقييم موثوقية الرقابة الداخلية".

تم تناول المقاربة بالمخاطر في إطار المعيار الدولي للهيئات العليا للرقابة المالية العامة "إساي 1: إعلان ليما " V-2: " بما أن العملية الرقابية نادرا ما تكون شاملة لجميع عناصر التي ينبغي فحصها، فإن الأجهزة العليا للرقابة عادة ما تستخدم أسلوب العينة، لكن ينبغي أن تختار العينات وفق نموذج معلوم و أن يرتفع عدد عناصرها إلى حد يمكن من الحكم على جودة و نظامية الإدارة المالية " .

تعتمد عملية تحديد المخاطر على المعرفة الجيدة لأهداف ونتائج الهيئات الخاضعة للرقابة.

لكل غرفة من غرف المجلس طريقتها في إعداد برنامجها وفقا لمجال تدخلها. وقد نص على هذا المبدأ المعيار "إساي 1 " إعلان ليما" القسم 13 " الأساليب و الإجراءات الرقابية: تقوم الأجهزة العليا لرقابة بالأعمال الرقابية طبقا للبرامج التي تحددها بنفسها".

3.1 معايير مجلس المحاسبة

لقد نص الهدف رقم 2 من المخطط الاستراتيجي 2018/2015 لمجلس المحاسبة المتعلق بتحسين نوعية أنشطة الرقابة، في هدفه الثالث المباشر على ضرورة تطوير مقاربة حديثة في إنجاز عمليات التدقيق.

تسمح المقاربة بالمخاطر بالمساهمة في بلوغ هذا الهدف، من خلال التخصيص الأمثل للوسائل.

⁶ إساي 40-رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة

ينص دليل معايير الرقابة، الذي اعتمد سنة 2014، على أن المجلس يُعد برنامجه بكل حرية واستقلالية⁷. إن دليل معايير مجلس المحاسبة، الذي يستمد مبادئه من معايير إنتوساي والمعتمد في لجنة البرامج والتقارير (CPR)، يتناول في الفصل 1 من الجزء 2 "معايير تطبيق رقابة المالية العامة"

يتم إعداد مذكرة التوجيه العام لرئيس مجلس المحاسبة وترسل إلى الغرف كل سنة. وهي تشمل، من بين أمور أخرى، المحاور التوجيهية لبرامج الرقابة. وتسمح مذكرة التوجيه العام بتحديد المواضيع الرئيسية للغرف.

إن محاور الرقابة التي تحددها مذكرة التوجيه هي نفسها التي توضع في سياق البرمجة المتعددة السنوات، و هي تتدرج ضمن توسيع الرؤية في مجال برمجة ثلاثية (03 سنوات). و يجب أن تكون انتقائية الرقابة مرتبطة مباشرة بشبكة تحليل المخاطر.

2. أهداف البرمجة

تهدف البرمجة المبنية على تحليل المخاطر إلى تركيز الموارد المتاحة حسب التوجيهات العامة المحددة من طرف المجلس.

1.2 الإطار العام لنشاط البرمجة

كما هو مبين أعلاه، فإن برمجة أنشطة مجلس المحاسبة محددة في أحكام المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 الذي يحدد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة.

تسمح هذه البرمجة للمجلس ب:

- أداء مهمته الأساسية المتمثلة في مراقبة الاستخدام السليم للأموال العمومية على أكمل وجه؛
- ممارسة صلاحياته بموضوعية وفعالية.
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين المودعة لدى كتابة ضبط المجلس في آجال معقولة؛
- الكشف عن المخالفات وانتهاكات القوانين والأنظمة في الوقت المناسب.
- تحديد أولويات المجلس بالنظر إلى قائمة المتقاضين الخاضعين لرقابته، في حدود إمكانياته البشرية ووسائله المادية؛
- تعزيز تطبيق مبادئ الاستقلالية والحيادية من خلال فعالية الحرية في البرمجة.

2.2 طرق تحسين فعالية البرمجة

- تعزيز نشاط مراجعة حسابات المحاسبين العموميين؛

⁷ المعيار رقم 56.

- إلزامية القيام بعمليات رقابية مشتركة (رقابة نوعية التسيير ومراجعة الحسابات)؛
- تدعيم المعايير المتعلقة بنوعية العمليات الرقابية⁸.

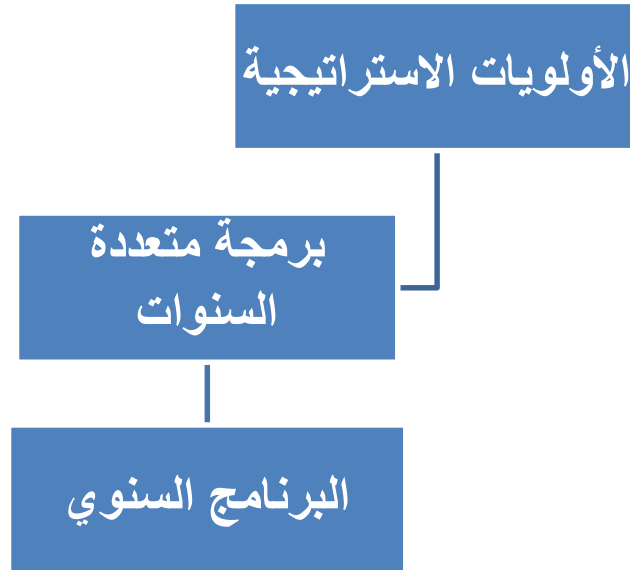
3.2 مراحل البرمجة

تحديد الأولويات الاستراتيجية: يتم تحديد هذه الأولويات وفقا للمجالات التي أولاها المجلس أهمية خاصة خلال السنوات السابقة. وعلى العموم فإن مراكز اهتمام المجلس تدخل في تحديد هذا السياق.

تفعيل البرنامج متعدد السنوات: يتم إعداد البرمجة متعددة السنوات مسبقا لمدة قدرها 3 سنوات مالية. تعتمد هذه البرمجة على الأولويات الاستراتيجية للرقابة وتحدد مجالات تدخلها الرئيسية.

تحديد البرنامج السنوي: يحدد البرنامج السنوي عمليات مراجعة الحسابات التي تقوم بها كل غرفة خلال السنة. وهو يعكس الأولويات الاستراتيجية المحددة خلال كل سنة.

4.2 عملية البرمجة



⁸ إساي 40 من المعايير الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية العامة والمحاسبة: "رقابة النوعية للأجهزة العليا للرقابة"

مسار البرمجة



3. الأطراف الفاعلة في البرمجة

تشكل المذكرة التوجيهية الصادرة عن رئيس المجلس الوثيقة المرجعية للغرف أثناء إعدادها للبرنامج، حيث يتم إرسال التعليمات من طرف الرئيس، و التي في ظلها يقدم القضاة و المدققون مقترحات التدقيق⁹. إن هذا الإجراء الذي يتكرر كل سنة مبني على مبدأ إثراء مشروع برنامج كل غرفة من طرف القضاة الذين يشكلونها.

⁹ إساي 40 " على مسؤولي الأجهزة العليا للرقابة أن تكون لهم المسؤولية الشاملة على جودة كل الأشغال المنجزة من طرف هيئاتهم.

طبقاً لأحكام المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995، المحدد للنظام الداخلي للمجلس، يشارك العديد من المتدخلين في عملية البرمجة. وهذه الأطراف الفاعلة هي: كتابة الضبط و القضاة والمدققون، و رؤساء الغرف، و المقرر العام المكلف بالبرنامج والتقييم، و لجنة البرامج والتقارير و رئيس المجلس.

الرئيس: يضبط ، عن طريق مذكرات منهجية و تعليمات عامة، شروط وكيفيات إعداد برنامج النشاط الرقابي و المقترحات الخاصة به و حصيلة تنفيذه¹⁰. و يوافق على البرنامج السنوي للرقابة¹¹؛

- **لجنة البرامج والتقارير (ل ب ت)**¹²: تضبط مشروع برنامج الرقابة السنوي لمجلس المحاسبة و تصادق عليه ؛

- **المقرر العام المكلف بالبرنامج والتقييم:** بعد الفحص الأولي، يعرض مقترحات حول البرنامج مرفقة بملاحظاته على لجنة البرامج والتقارير¹³؛

- **رؤساء الغرف،** يقومون، بالتشاور مع رؤساء أقسام غرفهم، بصياغة مقترحات لوضع البرنامج السنوي لنشاط المجلس وتنفيذه بعد المصادقة عليه¹⁴. و تقدم الغرف، كل في مجال تدخلها، مقترحاتها المتعلقة بالبرنامج السنوي، في ظل التوجيهات والتعليمات العامة الصادرة. ويرسل رؤساء الغرف مقترحاتهم إلى المقرر العام. و ترفق كل عملية رقابية مقترحة بالأهداف المبتغاة، والمحاور الرقابية الكبرى ، فضلاً عن مخطط البرنامج الرقابي و وسائل تنفيذه¹⁵؛

- **القضاة**¹⁶: يقوم القضاة بالنظر إلى خبرتهم بصياغة مقترحات حول الهيئات التي ينبغي مراقبتها، كما يشاركون في إعداد مقترحات البرنامج السنوي لنشاط غرفهم.

- **كتابة الضبط**¹⁷: مكلفة باستقبال وتسجيل الحسابات، و الوثائق التبريرية، و الأجوبة، و الطعون و كل الوثائق الأخرى المودعة أو المرسلة للمجلس.

- **تستند البرمجة حول حواصل تنفيذ البرامج السابقة.**

¹⁰ المادة 3 من القانون الداخلي.

¹¹ المادة 70 من القانون الداخلي.

¹² المادة 71 من القانون الداخلي.

¹³ المادة 71 من القانون الداخلي.

¹⁴ المادة 15 من القانون الداخلي.

¹⁵ المادة 70 من القانون الداخلي.

¹⁶ المادة 18 من القانون الداخلي

¹⁷ المادة 22 من القانون الداخلي

4. الاستراتيجية

1.4 ضبط البرمجة حسب مفهوم المركز المحاسبي

يضمن المحاسبون العموميون نوعية وانتظام إيداع الحسابات العمومية. وتقع المسؤولية على عاتقهم بخصوص تقديم حسابات التسيير لمجلس المحاسبة من أجل مراجعتها (المواد 60، 61 و62 من الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17/07/1995 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة).

إن الأهمية الاستراتيجية لبعض مراكز المحاسبية (على سبيل المثال: الخزينة المركزية، الخزينة الرئيسية وخزينة الولاية)، تؤدي بطبيعة الحال إلى تسجيل حساباتها في برنامج المراجعة بشكل أولوي. إن مبدأ التخصيص الكافي للوسائل يجب أن يؤدي إلى برمجتها في أجل معقول. وفي كل الأحوال، ينبغي أن تتم مراجعة هذه الحسابات الهامة " أو الحسابات الكبيرة" قبل انقضاء الفترة الإلزامية للاحتفاظ بالوثائق التبريرية لعمليات التسيير المحدد بعشر (10) سنوات في أحكام المادة 63 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

2.4 البرمجة متعددة السنوات

تهدف هذه المقاربة إلى تقليص دورية عمليات الرقابة، من أجل أن تتم مراجعة حسابات التسيير المودعة لدى المجلس في آجال معقولة.

وتعتمد هذه الاستراتيجية على الجمع بين معيارين، الفئة الإدارية التي تنتمي إليها الهيئة وأهمية المركز المحاسبي من حيث الكتل المالية.

وبتعبير آخر، إذا كان بالوسع استعمال طريقة استهداف الإجراءات الواجب اتخاذها فيما يتعلق بالبرمجة المبنية على المخاطر، فمن غير المسموح أن تؤدي هذه الطريقة إلى إفراغ عمليات الرقابة من جوهرها. ليس الهدف من البرمجة متعددة السنوات على أساس المخاطر إنجاز عمليات رقابة مخففة بغرض تحقيق نسبة تغطية شاملة، ولكن الهدف هو تحديد العمليات التي تمثل مخاطر أكثر بغية القيام بمساعي معقدة و بطريقة هادفة . وعليه، فمن الأفضل القيام بتحديد آجال مرجعية حسب أهمية الحساب المراد مراجعته.

1.2.4 الحسابات ذات الأهمية

إن مفهوم خريطة المخاطر يطبق أساسا على فئة الحسابات ذات الأهمية، نظرا لأهمية الكتل والتدفقات المالية التي تحتوي عليها، فضلا عن المعايير الأخرى.

ولذلك فإن الرهان يكمن في إعطاء تعريف دقيق لهذه الفئة بعينها من الحسابات أكثر منه في تطبيق مصفوفة تصنيف لمستوى المخاطر على هذه الحسابات الكبيرة. وعليه يجب إعطاء الأولوية لإعداد قوائم لهذه الحسابات من طرف الغرف. ومراعاة للاستقرار المؤسسي، تجري مراجعة هذه القوائم بانتظام (كل خمس سنوات مثلا).

مبدئيا، سيتم استبعاد الحسابات ذات الأهمية من عملية تصنيف المخاطر. الأمر الذي يسمح بتركيز استخدام مصفوفات المخاطر فيما يتعلق بباقي الحسابات، وبالتالي التخفيف من عملية جمع ومعالجة المعلومات، مما يستلزم المتابعة الصارمة لتكرار العمليات الرقابية، طبقا لمعدل زمني يساوي أو يقل عن عشر (10) سنوات. ويجب أن تولي غرف المجلس الأهمية البالغة لعملية تصنيف المخاطر، في حدود الوسائل المادية و البشرية المتاحة لها.

تحدد البرمجة متعددة السنوات على مدى ثلاث سنوات (3) متتالية. يجب أن يتضمن العمل الرقابي المراد إنجازه في إطار برنامج كل غرفة، رؤية واسعة تمتد لثلاث (3) سنوات، بهدف أن يمتد توزيع مراقبة الحسابات ذات الأهمية، على مدى تسع (9) سنوات. يتطلب الضبط الجيد لهذه الفئة من الحسابات تفكيراً أولياً على مستوى كل غرفة، لوجود الضغوط المتعلقة باحترام الجدول الزمني للرقابة، وأي تأجيل من شأنه أن يرهن الهدف الأصلي لمراجعة الحسابات التي من المفروض أن تتم قبل حفظها في الأرشيف. تمس برمجة مراجعة الحسابات الخاصة بهذه الفئة من المراكز المحاسبية، السنوات المالية الثلاثة (03) الأخيرة، حيث تتركز الرقابة خاصة على حساب التسيير للسنة المالية الأخيرة.

2.2.4 الحسابات الأخرى

تخضع الحسابات الأقل أهمية (عكس الحسابات ذات الأهمية التي تدرج تلقائياً في البرمجة متعددة السنوات)، لانتقاء يتوافق مع المخاطر الضعيفة التي تشكلها.

في إطار البرمجة متعددة السنوات، ينبغي أيضاً استبعاد العمليات الرقابية التي تتم برمجتها على النحو المذكور، من مصفوفة تصنيف المخاطر، مما يسمح بتقليص عدد التحقيقات الواجب القيام بها. ويبقى من الممكن بطبيعة الحال ادراج هذه الحسابات في عملية تصنيف المخاطر، وذلك في حدود ما إذا كانت الموارد البشرية للغرفة المعنية تسمح بذلك.

وقد تم أدناه تفصيل المنهجيات التي تؤدي إلى تقييم المخاطر:

تخص برمجة الحسابات التي ينبغي مراجعتها السنوات المالية الخمس (05) الأخيرة. ويتم تركيز الرقابة على حسابات التسيير للسنتين الماليتين (02) الأخيرتين.

3.4 البرمجة التلقائية لعمليات مراجعة حسابات الهيئات التي تمت بشأنها برمجة رقابة تقييم نوعية تسييرها.

في إطار رقابة نوعية التسيير، يفحص المجلس جميع جوانب تسيير الهيئة، و تحقيق الأهداف المسطرة، و النتائج المحققة، و شروط اقتناء واستخدام الوسائل المختلفة. كما تمس الرقابة أيضا شرعية و مصداقية وتسجيل جميع العمليات المنجزة. فضلا عن حقيقة إذا كانت الخدمات المقدمة، وكذا اللوازم المسلمة، والأشغال المنجزة. وتسمح الرقابة المنسقة بين تقييم نوعية التسيير ومراجعة الحسابات بأداء الرقابتين معا، ولا سيما في الإطار الموصى في خطة المراقبة المسبقة. وفي هذا السياق، يتعين على الغرف أن تشجع على القيام بعملية المراجعة ورقابة نوعية التسيير من قبل فريق الرقابة نفسه.

5. المنهجية

1.5 المعطيات الضرورية للبرمجة

- المعرفة الدقيقة بالوسائل البشرية المتاحة للمجلس ولكل غرفة من أجل الحفاظ على جودة عمليات المراقبة التي يقوم بها المجلس¹⁸؛
- خريطة الهيئات الخاضعة لرقابة المجلس وتوزيعها بين الغرف الوطنية والإقليمية (حسب نظامها الأساسي والقطاعات التابعة له)؛
- التوزيع الجغرافي للهيئات التي ستخضع للرقابة، حيث يجب أن تغطي رقابة المجلس معظم التراب الوطني؛
- تصنيف الهيئات حسب كتل الميزانية؛
- الأخذ بعين الاعتبار للعدد الفعلي لأيام العمل خلال السنة لكل قاض ومدقق، أي 215 يوما في السنة، مقسمة بين أعمال الرقابة¹⁹، والأعمال المتعلقة بأنشطة الرقابة²⁰ وغيرها من الأنشطة²¹.

¹⁸ إساي 40 " تعمل الأجهزة العليا للرقابة عادة بموارد محدودة. وعليها أن تخصص الجدول الزمني لأشغالها وتتأكد من امتلاكها الموارد الضرورية التي تسمح لها باحترامه مع الحفاظ على مستوى الجودة المرغوب فيها. وبلوغ هذا الهدف، يتحتم عليها حيازة نظام يتكفل بترتيب الأولويات فيما يتعلق بأشغال الرقابة مع مراعاة حتمية الحفاظ على الجودة. وإذا كانت الموارد غير كافية فقد يشكل ذلك خطرا على الجودة".

¹⁹ مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، تقييم نوعية التسيير، رقابة المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية (APLRB) ومعالجة التسخيرات التي ترد إلى الغرفة"
²⁰ مقترحات المقررين المراجعين، القرارات المؤقتة، القرارات النهائية، مذكرات التقييم، ملفات المراجعة، قرارات المراجعة، تقارير ملفات الاستئناف، قرارات الاستئناف، نشاطات المداولة داخل الغرف، مداولات تشكيلية كل الغرف مجتمعة، المذكرات المبدئية، المذكرات الاستعجالية، رسائل رئيس الغرفة، الملفات المبلغة لغرفة الانضباط في مجال الميزانية والمالية، الملفات المتعلقة بالمتابعات القضائية، مذكرات الإدراج في التقرير السنوي، العمليات غير المختتمة، أشغال الترجمة.

²¹ أيام تكوينية، عضو لجنة، دراسات، مؤتمرات، الخ.

2.5 جمع المعلومات

على الأطراف الفاعلة المكلفة بالبرمجة، المذكورة أعلاه، أن تكون على دراية تامة بالهيئات الخاضعة للتدقيق، وأن تتوفر على رصيد وثائقي كاف لبرمجة مراجعة الحسابات.

إعداد البرمجة يتوفر المجلس على:

- عمليات مراجعة حسابات الهيئات المعنية أو هيئات أخرى مماثلة التي قامت بها الغرفة سابقا؛
- الملف الدائم الممسوك على مستوى كتابة الضبط والذي يتم تحديثه بانتظام. ويشمل هذا الملف، على وجه الخصوص، تقارير عمليات الرقابة السابقة، و مذكرات التقييم و الرسائل المتعلقة بالمذكرات الاستعجالية والمقالات الصحفية؛
- الملف القانوني الذي يضم النصوص التشريعية والتنظيمية الرئيسية المتعلقة بالهيئة الخاضعة للرقابة والمطبقة عليها. وينبغي إيلاء اهتمام خاص للنصوص التنظيمية التي لم تنشر في الجريدة الرسمية، لا سيما: القرارات، المنشورات، التعليمات والرسائل؛
- تقارير نشاط الغرفة.
- تقارير التفتيش الصادرة عن المفتشيات وهيئات الرقابة المخولة؛
- التقارير المنجزة من طرف الإدارات ورسائل التبليغ المرسلة من طرف أشخاص، بشرط توفرها على المصادقية؛
- التسخيرات الموجهة إلى المحاسب ومقررات التغاضي.
- حساب التسيير المودع من طرف المحاسب العمومي.
- استقاء معلومات من مصادر أخرى، مثل قواعد البيانات المعلوماتية أو المواقع الإلكترونية.

إن الرهان الأساسي لاستعمال مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر هو جمع المعلومات المناسبة لكل فئة من فئات الحسابات، حسب الهيئة، وتخصيص مُعامل يسمح بتحديد عمليات الرقابة التي من شأنها أن تُظهر أكبر قدر ممكن من تكرار المخالفات.

3.5 تخصص فرق الرقابة

تتدرج مراجعة حسابات المحاسبين العموميين في نطاق ممارسة الصلاحيات القضائية للمجلس. ويجب أن يؤدي ذلك إلى الحكم عن طريق قرارات تتضمن إبراء الذمة أو إقحام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب. تتطلب هذه الرقابة مهارات تقنية وقانونية على حد سواء.

إن تكليف فرق ذات كفاءة ومتعددة الاختصاص بعمليات المراجعة امر مستحب. إن امتلاك القدرات التحليلية والتجربة الضرورية وتحيين المعارف، التقنية والقانونية على حد سواء، أمر ضروري لتمكين القضاة والمدققين الماليين من القيام بتحقيقاتهم على أحسن وجه.

ويجب أن يؤخذ هذا الشرط الأساسي المرتبط بسياسة المجلس في مجال التكوين، في الحسبان عند برمجة النشاطات على مستوى الغرف. ولذلك ينبغي إقامة صلة بين اختيار الرقابة، وتشكيلة الفرق، والجدول الزمني التقديري لتنفيذ المهام. كما ان مسألة الجدول الزمني الخاص بالتنفيذ مرتبط بمدى أخذ الحسابات ذات الأهمية بعين الاعتبار في عملية البرمجة متعددة السنوات.

4.5 التحديد السنوي لمجالات التحقيق

لقد كانت الرقابة الشاملة تمثل الطريقة الأنسب في مجال مراجعة الحسابات، على اعتبار أنها كانت تمثل ضمنا لدقة وصحة الحسابات، وبالتالي تسمح بإبراء ذمة المحاسب أو وضعه في حالة مدين على بينة. غير أن هذه الطريقة أضحت عمليا مستحيلة التنفيذ، بالنظر إلى الوسائل المتاحة.

وعليه فقد أصبح انتهاج المقاربة بالانتقاء ضرورة حتمية

يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار خلال البرمجة كل أخطار التدقيق، بما يؤدي إلى تقليصها إلى مستوى معقول. إن تفعيل هذه المنهجية في برمجة عمليات مراجعة الحسابات يحتوي على عنصرين من عناصر خطر التدقيق، وهي خطر عدم الرقابة وخطر عدم كشف المخالفات.

إن بلوغ الهدف المتعلق بدرجة ضمان الرقابة حسب المعايير الدولية يتطلب تبني مقاربة رقابية يتم تكييفها مع طبيعة، و أهمية وحجم الحساب، علاوة على تكرار العملية الرقابية دوريا.

يمكن اتباع أسلوب الرقابة الانتقائية بالقيام بفحص نقاط الضعف في العمليات التي تشكل خطرا عاليا. والأمر ذاته بالنسبة للعمليات التي تكون خارج الميزانية التي لم تتم تسويتها و التسبيقات و المصاريف الاستثنائية، و الباقي للتحصيل و أعباء السنوات المالية السابقة و تخفيضات السندات وقبول القيم المنعدمة والنفقات التي كانت محل تسخير المحاسب.

هذه العناصر مفصلة في الدليل العام لمراجعة الحسابات.

يجب أن تعزز المبادئ المحددة في الدليل العام للمراجعة، و في الدلائل المتخصصة، إجراءات البرمجة بتحديد نقاط الرقابة الواجب التركيز عليها بالنسبة لقطاع محاسبي.

6. عوامل الخطر

تتم ممارسة مهام المجلس بواسطة وسائل محدودة بالنظر إلى مجال اختصاصاته. وبالتالي فمن الضروري تركيز نشاطه حسب مقارنة انتقائية. فإضافة إلى تنظيم نشاطاته ضمن حيز زمني محدد فإن الهدف من البرمجة هو البحث عن الفعالية و النجاعة والاقتصاد، من خلال إيجاد علاقة بين الوسائل المسخرة للمهام والنتائج المحصل عليها.

وبغرض تحسين هذه المسعى، تمثل المقاربة بالمخاطر التي تم التعريف بها من قبل، الطريقة الأكثر نجاحا. بيد أن تنفيذه يطرح عددا من المشاكل الملموسة. إن إنشاء أداة عملية، في شكل مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر، يتطلب مراعاة الوقت المستغرق في تجميع المعلومات، وتدوينها وتحليلها.

1.6 إحصاء عوامل الخطر

1.1.6 عوامل الخطر الموضوعية

يجب التمييز بوضوح بين تعداد المخاطر و العناصر التي سيتم نقلها على مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر²². في الواقع، إن معرفة الهيئات، وبالتالي عوامل الخطر، مستقلة عن المصادر الموضوعية لاستقاء المعلومات، التي يمكن استغلالها بشكل مفيد في إطار تصنيف المخاطر.

علاوة على ذلك، لا يمكن ان تكون مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر فعالة إلا في حالة تطبيقها حسب نوع الهيئة، وحسب نوع المحاسبة المطبقة عليها. إن المصدر الوحيد المتجانس حاليا والذي يوفر معلومات موضوعية وقابلة للمقارنة (عامل حاسم في تحليل المخاطر) هو حساب التسيير. وفي حالة غياب سوابق رقابية، أو في حالة تنفيذ هذه المقاربة للمقارنة بين البيانات، لا يجوز استخدام سوى البيانات المدونة في حساب التسيير وقرارات المجلس.

غير أن مقارنة الوضعيات الناتجة عن هذه الشبكة التحليلية تختلف عن إحصاء عوامل الخطر، الذي يسمح بتكييف كل مصفوفة حسب طبيعة الفئة التي تنتمي إليها الهيئة، وبالتالي نوع المحاسبة المطبق عليها.

إن إحصاء ومعرفة نوعية المخاطر يسمح بمنح الأطراف الفاعلة في البرمجة المستوى الضروري من المعرفة، الذي يتيح لهم، إذا تم تصنيف المخاطر بصفة متساوية أو متقاربة، ممارسة الحكم المهني الذي يسمح لهم بتحديد الهيئات بشكل واضح التي يبدو من المناسب تسجيلها في البرنامج.

²² مصفوفة تصنيف المخاطر هي شبكة أو خريطة تحصي المخاطر المرتبطة بالهيئات، والمنقطة حسب حجم معين يسمح بتصنيفها بوضوح بهدف إجراء البرمجة.

بناء على ما ذكر، يتضمن إحصاء عوامل الخطر، فحص النقاط التالية:

- الكتل المالية للهيئات والمؤسسات. فبالإضافة إلى الطبيعة النظامية لحجم الميزانية والتدفقات المالية، يتدخل هذا العامل فيما يتعلق بكمية عمليات المحاسبة المنجزة و عدد الأعوان المكلفين بإنجازها وطبيعة ونوعية عمليات الرقابة التي تكون تحت مسؤولية المحاسب.
- تاريخ المراجعة السابقة. باستثناء بعض الحالات الخاصة (التبليغ، رقابة نوعية التسيير المبرمجة على شكل عملية موضوعاتية)، تكون الحسابات الكبيرة موضوع مراجعة دورية أكثر تكرارا مقارنة مع " الحسابات الصغيرة"، ومع ذلك تسمح الأحكام السابقة على الحسابات الحصول على معلومات قيمة حول جودة الخدمات المقدمة.
- طبيعة الهيئة (من خلال التجربة يتضح أن بعض الهيئات، تحمل مخاطر)
- إن العمليات الخاصة بنشاط الهيئة، مثل الطلب العمومي و النظام التعويضي غير المنصوص عليه، وما إلى ذلك، ينبغي أن تكون محل اهتمام خاص. غير أن هذه النقطة لها علاقة بسوابق على مستوى الهيئة. إن استغلال مثل هذا المصدر مرتبط بإنشاء قاعدة بيانات ووثائقية ينبغي أن تتدرج في أفق تطوير المقاربة بالمخاطر؛
- تعد الرقابة الداخلية للهيئات نقطة حاسمة في تقييم المخاطر. غير أن استغلال هذا المعيار يتميز حاليا بنوع من التعقيد. والواقع أنه لم يثبت أن الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الرقابة الداخلية متاح على مستوى جميع فئات الهيئات والمؤسسات. وإذا كان من السهل الوصول إلى هذه المعلومة بالنسبة لجميع الهيئات المنتمية إلى الفئة التي تدخل في مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر، فمن الضروري أيضا التأكد من وجود ودرجة نضج الرقابة الداخلية. وفي غياب رقابة سابقة ووثائق منظمة، يوصى بعدم إدراج هذه المعطيات، في الوقت الراهن، في مصفوفات التصنيف؛
- وجود مبالغ مالية مهمة في حسابات الموجودات الخاصة بالمحاسبين في إطار العمليات خارج الميزانية غير الخاضعة لمبدأ سنوية الميزانية و في قطاع التكوين المهني والتعليم العالي على سبيل المثال.
- وجود وكيل تسيير الإيرادات أو النفقات.
- التسخيرات أو مقررات التفاوضي الصادرة عن الأمر بالصرف.
- أهمية العمليات خارج الميزانية (OHB).
- نسبة الباقي للتحصيل مقارنة مع الإيرادات المتكفل بها، إذا أمكن الحصول على هذه المعلومة من حساب التسيير.
- نسبة قبول القيم المنعدمة مقارنة مع الإيرادات المتكفل بها، إذا أمكن الحصول على هذه المعلومة من حساب التسيير.
- وجود تبيغات إدارية أو شكاوى من أشخاص تكون جدية وموثقة.
- عدم احترام مواعيد إيداع حساب التسيير.

2.1.6 الأسباب العملية

مثلاً هو منصوص عليه أعلاه، وحدها العناصر الموضوعية والقابلة للمقارنة يمكنها المساهمة في تحديد تصنيف ناتج عن مصفوفة. ومع ذلك يمكن لبعض العناصر الذاتية أن تؤخذ في الحسبان خلال مرحلة تحليل عناصر التصنيف، بتقييد متساو أو قريب بين هئيتين. كما يمكن للعناصر الفاعلة في البرمجة استعمال هذا النوع من المعلومات.

- المحاسبون " الذين يشكلون خطراً": قد يتعلق الأمر بمحاسب معروف لدى المجلس بسوابقه (قرارات سابقة بالوضع في حالة مدين، نقص المهنية لدى المحاسب أو الوسائل غير الكافية في مركز المحاسبة، الخ).
- المحاسب المعين أو المعتمد حديثاً.
- عدم استقرار المحاسبين في مناصب عملهم بسبب تحويلهم المتكرر.
- المحاسبون المكلفون بحسابات عديدة.

2.6 التسلسل الهرمي للمخاطر وترجيحها في مصفوفة تصنيف المخاطر

تتضمن المصفوفة المستعملة في تصنيف مستوى المخاطر المواصفات التالية:

- التمييز بين احترام الالتزامات الشكلية، وخاصة احترام إيداع حساب التسيير والمعايير النوعية؛
- تصنيف متباين من حيث الشرائح، حينما يتم تحديد المعيار المستخدم بكتلة الميزانية أو بالتدفقات المالية؛
- مصفوفة نموذجية، ولكن مكيفة من طرف الغرف حسب نوع الهيئة أو المؤسسة أو نوع المحاسبة. وفي الواقع، تختلف عوامل المخاطرة حسب فئات الهيئات؛
- الاعتبار الوحيد للعناصر الموضوعية والقابلة للمقارنة؛
- الوصول السريع و السهل والموثوق به إلى المعلومات. استحالة اللجوء إلى عمليات استخراج بيانات من الحاسوب وحقيقة أن الالتزام المتعلق بإيداع حساب التسيير لا يتعلق سوى بالحساب المدون عليه المعطيات المحاسبية، باستثناء الوثائق التبريرية وتفاصيل المحاسبة، تؤدي إلى استغلال حساب التسيير وحده،
- الاتفاقية المعتمدة هي التنقيط "الإيجابي". وكلما ارتفع مؤشر التصنيف، انخفض الخطر؛
- تحتوي المصفوفة على عدد من عوامل الخطر (أعمدة) محدود ومكيف مع نوع فئة الهيئة أو المؤسسة. يختلف عدد عوامل المخاطرة حسب الفئة. غير أنه من المستحسن جعل عدد الأعمدة في حدود العشرة؛ (10)

- قبل تطبيق المصفوفات المختلفة بطريقة عملية، من المستحسن اختبار متانة النموذج. ولهذا الغرض، يمكن إجراء اختبار على عينة صغيرة من الهيئات التي كانت محل مراجعة في وقت قريب نسبياً. ويمكن أن تساعد المقارنة بين التصنيف الذي تم الحصول عليه ونتائج الرقابة في تحسين معايير التصنيف، أو حتى تطبيق معامل على عوامل المخاطر.
- إن إجراء التصنيف لمستوى المخاطر وحسب هيكله التطوري يخضع لتكييف مستمر. ومع اكتساب الخبرة وتشكيل خلفية، أو حتى الوصول لمعلومات محاسبة إضافية، تجد عوامل المخاطرة وموازنتها طريقها نحو التطوير والصقل.

إن المصفوفة المقدمة في الملحق هي نموذج مكيف مع مواصفات المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الجامعية.

3.6 مصفوفة تصنيف مخاطر الجامعات

1.3.6 عرض المصفوفة التجريبية

تتعلق المصفوفة التي تم تطويرها بغرض عرضها للتوضيح، بالمؤسسات الجامعية.

وقد وقع الاختيار على هذه الفئة من المحاسبة نظراً للاحتياجات التالية، التي تتعلق بالخصوص بفترة التجربة:

- تتحصر العينة في حوالي خمسين مؤسسة، من أحجام مختلفة والتي يمكنها أن تحتوي على حسابات ذات أهمية (مبدئياً غير معنية بالمصفوفة، ولكن يمكن فقط أن تتم مقارنتها مع المؤسسات الأخرى خلال فترة التنفيذ).
- كانت بعض الحسابات محل مراجعة في السنوات الأخيرة، مما يسمح بإنجاز اختبار التصنيفات من حيث متانتها وتحسينها.
- اقتصر اختيار عوامل المخاطرة على عناصر سهلة الجمع نسبياً، من غير الحاجة إلى اللجوء إلى مصادر خارجية. حيث أن المعطيات قابلة للمقارنة فيما بينها.
- إن نسخ المصفوفة إلى أنواع أخرى من الهيئات والجماعات أمر سهل، بما أن بعض عوامل المخاطرة التي لا تكون عناصرها موجودة فيما يتعلق بالجامعات أو حتى غير فعالة، كانت موضوع عمود جسد مسبقاً اختياريها في إطار المصفوفات التي يمكن تطبيقها على أنواع أخرى من الهيئات (وجود رقابة داخلية: نسبة قبول القيم المنعدمة مقارنة بالإيرادات المتكفل بها، نسبة التحصيل مقارنة بالإيرادات المتكفل بها). إن عوامل المخاطرة هذه حاسمة في تقييم مدى وجاهة البرمجة ولكنها لا يمكن أن تكون محددة، بخصوص الجامعات، فقط بالاطلاع على حساب التسيير.

2.3.6 عوامل المخاطرة المختارة وتصنيفها

بصرف النظر عن امتلاك عناصر أخرى، تتحصر عوامل المخاطر المتعلقة باحترام الالتزامات الشكلية حاليا في فحص شروط إيداع حساب التسيير. ففي حالة إيداعه في الآجال القانونية، يكون التصنيف مساويا لنقطتين (02)، وفي حالة إيداع متأخر، نقطة واحدة (1)، أما في حالة عدم الإيداع فصفر (0) نقطة. يمكن أخذ عوامل أخرى بعين الاعتبار لاحقا (غياب التوقيع، عدم تقديم وثائق اجبارية، الخ)

تكون المعايير النوعية محل عوامل المخاطرة التالية:

- كتلة الميزانية في أربع (4) مستويات مصنفة بثلاث (3) نقاط للميزانيات الصغيرة جدا وصفر (0) نقطة للميزانيات الأكثر أهمية.
- وجود تسخيرات للمحاسبين، صفر (0) نقطة في حالة التسخيرات، نقطة واحدة (1) في حالة غياب هذه الأخيرة. إن وجود تسخيرات للمحاسب يعتبر علامة تشير إلى وجود مخالفات من قبل المحاسب. وهو أيضا علامة على نشاط رقابي هام لهذا الأخير. ولذلك ينبغي مراقبة هذه النقطة على وجه التحديد أثناء مرحلة الاختبار، بغرض التحقق مما إذا كانت المقاربة البديهية (عامل الخطر إذن مؤشر سلبي) مناسبة، أو إذا كانت تُظهر فقط اكتشاف المخالفات بسبب فتح عمليات الرقابة في أعقاب وجود تسخيرات؛
- وجود تبليغات للمحاسبين: نقطتان (2) في حالة غياب التبليغ، نقطة واحدة (1) في حالة شكوى متلقاة من طرف أشخاص وصفر (0) نقطة في حالة التبليغ من طرف إدارة أو جهاز رقابي.
- مقررات وأحكام سابقة (الفترة 2010-2015)، نقطتان (2) في حالة إبراء الذمة، نقطة واحدة (1) في حالة غياب الحكم و صفر (0) نقطة إذا كان مدينا.
- مجموع العمليات خارج الميزانية بالإيرادات والنفقات بالدينار الجزائري حسب العتبة المحددة للجامعات في ثلاثة أجزاء: نقطتان (2)، نقطة (1) واحدة إذا كانت فوق 25 % أو صفر (0) نقطة حسب العتبة.
- وجود رقابة داخلية فعالة: نقطة (1) واحدة إذا كانت الرقابة فعلية، صفر (0) نقطة إذا كانت الرقابة الداخلية منعدمة. عامل الخطر هذا لا يمكن أن يطبق على قطاع الجامعات، ولكن ينبغي أن يكون محل توثيق.
- طريقة تعيين المحاسب: محاسب مرسوم نقطة واحدة (1)، مرسوم معتمد (0) نقطة.
- نسبة الباقي للتحصيل مقارنة بالإيرادات المتكفل بها: يبقى التصنيف للتحديد بالنسبة لفئات الهيئات التي يمكن أن توثق هذا الجانب. عامل الخطر هذا لا يمكن أن يطبق على قطاع الجامعات لغياب المعطيات المتاحة في حساب التسيير.

- نسبة قبول القيم المنعدمة مقارنة بالإيرادات المتكفل بها: يبقى التصنيف للتحديد لفئات الهيئات التي يمكنها توثيق هذا الجانب. لا يمكن تطبيق عامل المخاطر هذا على القطاعات الجامعية لغياب المعطيات المتاحة في حساب التسيير.
- في المجموع، تحدد المصفوفة التجريبية " الجامعة" لحد الآن عشرة (10) عوامل خطر، منها سبعة (7) قابلة للتطبيق على المؤسسات الجامعية، أما العوامل الثلاثة (3) الأخرى للمخاطر تم وضعها في المصفوفة لتستعملها الغرف الأخرى، حتى يتم التجسيد المسبق لمصفوفة "تموجية" لتصنيف المخاطر. ومع الممارسة و التجربة وتطبيق إجراء يهدف إلى انشاء خلفية موثوق بها مجهزة بعناصر المحاسبة، فإن نماذج المصفوفات من شأنها أن تتمكن من الاقتراب بتدرج بين القطاعات المحاسبية (الهيئات والمؤسسات).

التصنيف العام هو كما يلي:

- الخطر ضعيف (مؤشر أخضر): أكبر من تسع (9) نقاط.
 - الخطر متوسط (مؤشر برتقالي) بين ست (6) وثمانية (8) نقاط.
 - الخطر عال (مؤشر أحمر) بين صفر (0) وخمس (5) نقاط.
- من البديهي أن هذا المقياس إرشادي وينبغي إخضاعه لاختبار المتانة، سواء من حيث المقارنة المسبقة لنتائج المصفوفة مع نتائج مراقبة المراجعة التي أجريت من قبل (بما في ذلك طبيعة التهم الموجهة)، أو المقارنة البعدية بعد تنفيذ السلسلة الأولى من عمليات المراجعة الناجمة عن هذا الأسلوب من المساعدة على البرمجة.

إن ترجيح التصنيف وتحديد عوامل المخاطرة ليس نهائيا

- إن الفحص النقدي للنتائج التي تم الحصول عليها بعد سنتين مائتين للبرمجة السنوية وفقا للمقاربة بالمخاطر أمر ضروري لتقييم مدى ملاءمة المعايير المعتمدة وترجيحها؛
- إن البحث عن عوامل الخطر المتعلقة بالمعايير المعتمدة (الموضوعية، قابلية المقارنة، وسهولة الوصول إلى وثائق داخلية في المجلس) أمر لا غنى عنه لصقل التصنيف وإبراز الفوارق النموذجية بين الحسابات التي تم فحصها.

7. التقدير الكمي لعمليات الرقابة

تعتمد كل غرفة أسلوبها الخاص للتقدير الكمي للوقت اللازم لإجراء رقابة المراجعة. ولذلك فإن الأمر متروك لها لوضع ميزانية زمنية محسوبة على أساس عدة معايير. ويجب أن يرتبط هذا التقدير الكمي بالطريقة المتبعة في برمجة المخاطر. وفي هذا الصدد، يجدر التنكير بأن وضع رقابة تلقائية لمراجعة الحسابات الهامة بمعدل عشر سنوات (ثلاث دورات ثلاثية السنوات) يتطلب تعريفا دقيقا للعبئات المعتمدة، توقع الميزانية الزمنية اللازمة للحصول على مثل هذه النتيجة، أثناء البرمجة السنوية، فضلا عن متابعة صارمة للتنفيذ السنوي للأعمال.

وعلى سبيل المثال، اعتمدت الغرفة الرابعة الصيغة التالية:

عدد أيام العمل لمراجعة الحسابات = حجم ميزانية الهيئة (رهانات الميزانية) × ترجيح المخاطر × خبرة القاضي و تكوينه × تاريخ آخر رقابة ومعدل المخالفة × إجراء الرقابة (شامل أو بالعينات) × خبرة المحاسب العمومي.²³

يتم تقدير الوقت المقدر حسب طبيعة المؤسسة بالنسبة لوزارات التكوين والتعليم المهنيين، والتعليم العالي والبحث العلمي والتربية الوطنية على النحو التالي:

وزارة التكوين والتعليم المهنيين (وت م)				
الميزانية/الوقت (قضاة من ذوي الخبرة)	طريقة الرقابة	طبيعة النفقات	التقدير المتباين	المؤسسة
15 يوما (18-10)	ق 1: أخذ العينة ⁽²⁴⁾ ق 2: شاملة	قسمين 2	100-0 مليون	مركز التكوين المهني والتمهين
15 يوما (18-11)	ق 1: أخذ العينة ق 2: شاملة	ق 1 و ق 2	200-0 مليون	المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي (وت ع ب ع)				
54 يوما	ق 1: أخذ العينة ق 3 ⁽²⁵⁾ : أخذ العينة	3 أقسام	4-0 مليارات	مديرية الخدمات الجامعية (م خ ج)
34 يوما	شاملة	قسمين (ق 1 وق 2)	6-0 مليارات	
16 يوما	ق 1: أخذ العينة ق 2: شاملة	قسم واحد (ق 2)	100-0 مليون	الجامعة
42 يوما	ق 1: أخذ العينة ق 2: شاملة	قسمين (ق 1 وق 2)	700-200 مليون	الكلية
30 يوما	ق 1: شامل ق 2: شاملة	قسمين (ق 1 وق 2)	500-0 مليون	المدرسة المعهد العالي
15 يوما (20-15)	ق 1: أخذ العينة ق 2: شاملة	قسمين (ق 1 وق 2)	100-0 مليون	
وزارة التربية الوطنية (وت و)				
10 أيام	شاملة	قسمين (ق 1 وق 2)	50-0 مليون	المركز الوطني للتربية والتكوين (م و ت)
20 يوما	ق 1: أخذ العينة ق 2: شاملة ق 3 ⁽²⁶⁾ : شاملة	3 أقسام	150-0 مليون	المعهد الوطني للبحث في التربية (م و ب ت)

تم اعتماد المخطط الفردي لمهام كل قاض ومدقق وفق هذا الحساب.

²³ على أساس مهام المراجعة المنجزة سابقا. وعلى أساس استمارة موجهة لقضاة الغرفة الرابعة.

²⁴ يخص أخذ العينات شهر جانفي، جويلية وديسمبر ماعدا مديرية الخدمات الجامعية (فيفري، جوان) والمدرسة العليا الوطنية للإحصاء (شهر واحد)

²⁵ يخص القسم 3 نفقات الخدمات الجامعية

²⁶ يخص القسم 3 نفقات اللجنة الوطنية للمناهج

8. متابعة البرنامج في مجال مراجعة الحسابات

من أجل إدماج عمليات المراجعة في مخطط أعمال المجلس، من المناسب إعداد تقدير أولي لآجال تقديم مختلف الإجراءات (التقارير، القرارات المؤقتة والنهائية)

1.8 الشروط المسبقة لمتابعة فعالة لأعمال المراجعة

إن مبادئ الفعالية و الكفاءة والاقتصاد، السائدة فيما يتعلق بالتخصيص الكافي للوسائل تتطلب كشروط مسبقة، برمجة تتكيف مع الرهانات وفقا للمبادئ التوجيهية المحددة على مستوى المجلس والمخاطر التي يحددها التحليل الموضوعي.

وتعتبر متابعة الأعمال الناتجة عن البرامج السنوية والمتعددة السنوات أمرا أساسيا من أجل إتاحة تسلسل أمثل للبرامج فيما بينها. وللقيام بذلك، لا بد من توفر عنصرين يتمثلان في تجنب البرمجة المفرطة وإجراء متابعة صارمة لبرنامج لكل غرفة على مدار السنة. قد تكون هناك حاجة ملحة إلى بعض الأعمال غير المبرمجة أثناء السنة المالية. وعليه من الأفضل تخصيص احتياطي شاغر غير مخصص في البرمجة.

يتطلب احترام البرمجة إدراكا جيدا للجدول الزمني المؤقت للرقابة من طرف الفرق المخصصة لذلك.

ولذلك فإن تحديد خطة رقابية، تتضمن جدولا زمنيا لإيداع التقرير، يعتبر ممارسة جيدة يستحب تعميمها. وبالمثل، فإن الحد من عدد العمليات غير المقفلة (ع غ م) هو الهدف الذي ينبغي الوصول إليه. ويجب أن تندرج أعمال المراجعة، مثل جميع أنواع الرقابة الأخرى، في سياق عقلائي وتوقعي. في بداية كل سنة مالية، يتم بشكل مشترك بين رئيس الغرفة والقاضي المكلف بالرقابة، إعداد بيان توقعي لتقديم أعمال المراجعة، يأخذ بعين الاعتبار العمليات غير المقفلة الجارية و برنامج السنة الجارية و تعقيد الأشغال، والأعمال الأخرى ومختلف المهام، بما في ذلك تشكيلتها.

ويجب إعداد الجدول الزمني التوقعي لكي يكون أداة مرجعية للبرمجة ومتابعة أعمال الرقابة.

إن لوحة التحكم في متابعة تقدم عمليات الرقابة هي أداة لا غنى عنها. وهي تسمح بتصور وضعيات تقدم العمليات الرقابية، وقياس تأثير الإجراءات المتخذة والخروج بالتطورات المرتقبة. تبرز لوحة التحكم الفوارق بين الجدول الزمني التوقعي للمهمة والوضع الفعالية لمهمة الرقابة.

يتم توليف لوحة التحكم من الوضعية الدورية لأعمال الرقابة، الموضوعة من طرف الغرف كل ثلاثة أشهر، و يرسل إلى م ع ب ت²⁷. ويمتلك رئيس الغرفة، عن طريق كتابة ضبط الغرفة، لوحة تحكم لجميع عمليات الرقابة، مع رموز العمليات، وأسماء المقررين والمساعدين وأهداف الرقابة، والتقدم الحقيقي للأعمال والغرض من أعمال الرقابة.

وفقا للمادة 15 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، يعد رؤساء الغرف الحصيلة السنوية للنشاط، علاوة على تقاريرهم التقييمية لإنجاز برنامج الرقابة السنوية. و بهدف تمكين لجنة البرامج و التقارير من متابعة و تقييم إنجاز البرنامج السنوي للرقابة، يرسل رؤساء الغرف للمقرر العام هذه الحصيلة، مرفقة بتقرير تقييم إنجاز برنامج المراقبة مع الإشارة إلى التدابير اللازمة لتحسين النتائج و فعالية الأعمال²⁸.

²⁷ المقرر العام المكلف بالبرنامج والتقييم

²⁸ المادة 72 من القانون الداخلي.

2.8 المساهمات المرغوب فيها من المقاربة حسب المخاطر

تعتبر طريقة المقاربة بالمخاطر في مجال مراجعة الحسابات إجراء جديدا على مستوى الأجهزة العليا للرقابة. ونظرا لوجود جانب من عدم اليقين المتعلق بنشر مشروع المصفوفة المدرجة في المرفق رقم 1 من هذا التقرير، فإن تفعيل هذه الطريقة لا يمكن أن ينجز إلا حسب جدول زمني توقعي يدوم على الأقل حتى برمجة سنة 2019.

إن هذه المنظومة مرتبطة برهان هام فيما يخص المالية العامة، يتمثل في تركيز وسائل المجلس على الحسابات الأكثر احتمالا لأن تحتوي على مخالفات.

ومن أجل ذلك، من الجدير أن تراعى الصرامة اللازمة في البرمجة على مستوى كل غرفة:

- التحديد الدقيق لعمليات رقابة المراجعة المتعلقة بالهيئات والمؤسسات التي يكون الرهان عليها كبيرا، والتي ستبرمج في دورة متعددة السنوات؛
- تحديد الوقت المتاح لعمليات رقابة المراجعة التي تدخل في نطاق المقاربة بالمخاطر؛
- اختيار فئات الهيئات أو المؤسسات التي تدخل في إطار هذه المقاربة بالنسبة للبرنامج السنوي (أو المتعدد السنوات) المعني؛
- إنشاء مصفوفة مكيفة مع النموذج المقترح، عن طريق التنقيح لأقصى حد لعوامل المخاطرة بالإضافة إلى تصنيف هذه الأخيرة؛
- تحديد خطة نموذجية للرقابة، تستند إلى الانتقائية، وتتناول نقاط الرقابة المحددة في الدليل العام للمراجعة والتغيرات الموضوعاتية؛
- ضمان متابعة صارمة لممارسة الأعمال.

مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر للمؤسسات الجامعية (الغرفة 4)

مصفوفة تصنيف مستوى المخاطر الجامعية														
اسم الهيئة	المعايير النوعية للتقييم										احترام الالتزامات الرسمية			
	المعسكرات السابقة (2015/2010)	التعليقات	تسخير المحاسب	كتلة الميزانية بمليارات دج	خارج الميزانية		الرقابية الدافعية	البياناتي للتصنيف	نسبة قبول القيد المتعمدة	طريقة تعيين المحاسب	إيداع الحساب			
					إيداع العادي	التسخير أو الإيداع المتأخر = نقطة 1					التسخير أو عدم إيداع الحساب = نقطة 0			
المعسكرات السابقة (2015/2010)	التعليقات	تسخير المحاسب	كتلة الميزانية بمليارات دج	إيداع العادي	التسخير أو الإيداع المتأخر = نقطة 1	التسخير أو عدم إيداع الحساب = نقطة 0								
جامعة حسبية بن بوعلي - الشلف	3	3	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
جامعة وهران 1 أحمد بن بلة - وهران	4	2	2	1	0	0	1	1	0	2	2			
جامعة وهران 2 أحمد بن بلة - وهران	5	5	0	1	1	1	1	1	!!!	0				0
جامعة حاج لخضر - باتنة	5	5	0	1	1	1	2	1	0	0				0
جامعة عمار ثلجي - الاغواط	5	5	0	1	1	1	2	1	!!!	0				0
جامعة باجي مختار - عنابة	6	4	2	1	0	1	1	1	0	2	2			
جامعة قاصدي مرياح - ورقلة	6	4	2	1	0	1	1	1	1	2	2			
جامعة جيلالي ليايس - سيدي بلعباس	6	4	2	0	0	1	2	0	1	2	2			
جامعة سعد دحلب - بليدة 1	7	5	2	1	1	0	1	1	1	2	2			
جامعة الدكتور طاهر مولاي - السعيدة	7	7	0	1	1	1	2	1	2	0				0
جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان	7	5	2	1	0	2	2	1	0	2	2			
جامعة محمد صديق بن يحيى - جيجل	7	5	2	1	0	1	1	1	2	2	2			
جامعة العربي تبسي - التيبسة	7	5	2	2	1	1	2	2	2	2	2			
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم	8	8	0	1	1	1	2	1	2	0				0
جامعة الجزائر - 1	8	6	2	0	1	1	2	0	0	2	2			
جامعة محمد خيضر - بسكرة	8	6	2	1	1	1	1	1	1	2	2			
جامعة الجزائر - 2	8	6	2	1	1	1	2	1	1	2	2			
جامعة قسنطينة 2	8	6	2	0	!!!	1	2	0	2	2	2			
جامعة العلوم والتكنولوجيا هاري بومدين - الجزائر	9	7	0	1	2	1	1	0	0	2	2			
جامعة امحمد بوقرة - بومرداس	9	7	2	1	2	2	2	1	1	2	2			
جامعة ابن خلدون - تيارت	9	7	2	1	1	1	2	1	2	2	2			
جامعة محمد لمين دباغين - سطيف 02	9	7	3	1	!!!	1	2	1	3	2	2			
جامعة الاخوة منتوري - قسنطينة	10	8	0	1	2	2	2	1	0	2	2			
جامعة مولود معمري - تيزي وزو	10	8	1	1	2	1	2	1	1	2	2			
جامعة فرحات عباس - سطيف 01	10	8	1	1	2	1	2	1	1	2	2			

مصنوفة تصنيف مستوى المخاطر الجامعية

اسم الهيئة	المعايير النوعية للتقييم											احترام الالتزامات الرسمية					
	مستوى المخاطر	التقييم العام	طريقة تعيين المحاسب	نسبة قبول القبول المتعددة	البيانات التي للتصنيف	الرقابة الداخلية	خارج الموازنة		المقررات السابقة (2015/2010)	التعليقات	تسجيل المحاسب	كتلة الموازنة بمليرات دج	إيداع الحساب				
							المعلومات غير متاحة في الحين	المعلومات غير متاحة في الحين					الإيداع العادي	التسجيل أو الإيداع بتأخر	التسجيل أو عدم إيداع الحساب		
							إذا كان مجموع الإيرادات > أو = 0.1 مليار دج = 2 نقاط ، بين 0.1 مليار و 0.44 مليار دج = 1 نقطة ، < 0.45 دج = 0 نقطة	إذا كان مجموع الإيرادات > أو = 0.5 مليار دج و 2 مليار دج = 1 نقطة ، بين 2.1 مليار و 5 مليارات دج = 0 نقطة	إبراء = نقطتين 2، ليس هناك مقرر (غياب الرقابة) = 1 نقطة، وضع في حالة مسدين = 0 نقطة	لا تبليغ = نقطتين 2، إبلاغ من خواص = نقطة 1، إبلاغ من الإدارة = 0 نقطة	تسجيل 1 على 5 سنوات = 0 نقطة لا تسجيل = نقطة 1	إذا كان مجموع الإيرادات > أو = 2 مليار دج 3 نقاط، بين 2.5 مليار دج و 4.2 مليار دج = 2 نقطة، بين 4.3 مليار و 6.5 مليار دج = 1 نقطة، أعلى من					
جامعة عبد الرحمن ميرة - بجاية	10	8					1	2	2	1	1	1	2	2			
جامعة زيان عاشور - الجلفة	10	8					1	1	1	2	1	2	2	2			
جامعة محمد بوضياف المسيلة	11	9					2	2	2	1	1	1	2	2			
جامعة الجزائر 03	11	9					2	2	1	2	0	2	2	2			
جامعة العلوم والتكنولوجيا محمد بوضياف - وهران	11	9					2	2	1	2	0	2	2	2			
جامعة ام البواقي	11	9					2	2	1	2	0	2	2	2			
جامعة عباس الغرور - خشنلة	11	9					1	1	1	2	1	3	2	2			
جامعة العلوم الإسلامية الأمير عبد القادر - قسنطينة	11	9					1	1	1	2	1	3	2	2			
جامعة طار محمد - بشار	12	10					2	2	1	2	1	2	2	2			
جامعة حمة لخضر - الوادي	12	10					2	2	1	2	1	2	2	2			
جامعة مصطفى اسطنبولي - معسكر	12	10					2	2	1	2	1	2	2	2			
جامعة قسنطينة 3	12	10					2	2	1	2	1	2	2	2			
جامعة 08 ماي 1945 - قالمة -	12	10					2	2	1	2	1	2	2	2			
جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة	12	10					2	2	1	2	1	2	2	2			
جامعة سعد دحلب - بليدة 2	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - ب ب ع	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة الدكتور يحيى فارس - المدينة	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة مسعينة محمد الشريف - سوق اعراش	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة شبلي بن جديد - الطارف	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة أدرار	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			
جامعة غرداية	13	11					2	2	1	2	1	3	2	2			

قائمة المساهمين في إعداد هذا الدليل

تكفل كل من رئيس غرفة وخمسة قضاة بتحرير جزء أو أكثر من الدليل:

- السيد عمر دباخ، رئيس الغرفة الإقليمية للبلدية؛
- السيد صالح حزام، قاضٍ بالغرفة الرابعة؛
- السيد عبد الرزاق غليس، قاضٍ بالغرفة الأولى؛
- السيد مصطفى مرزوق، قاضٍ بالغرفة الثالثة؛
- السيدة حسينة مقدم، قاضية بالغرفة الرابعة؛
- السيد عمرو هاني، قاضٍ بالغرفة الرابعة.

كما ساهم في التحرير كل من السيدة أنياس كربوش والسيد فريديريك غوتمان قاضيان بغرفتين
جهويتين للحسابات - فرنسا