



## دليل مراجعة حسابات المؤسسات الجامعية

## الفهرس

3.....	تمهيد
4.....	1 المقدمة: التذكير بالمبادئ التي تحكم مراجعة الحسابات
4.....	1.1 الإطار القانوني المطبق على المؤسسات الجامعية
10.....	2.1 العناصر الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني
13.....	2 نطاق رقابة المراجعة
14.....	1.2 تحديد مجال الرقابة
18.....	2.2 إعداد خطة الرقابة
19.....	3 إعداد الاستبيانات
19.....	1.3 إعداد الاستبيان الأول
21.....	2.3 إعداد الاستبيانات اللاحقة

## تمهيد

يعتمد دليل مراجعة حسابات المؤسسات الجامعية بشكل واضح على الدليل العام لمراجعة الحسابات، وهو المرجع من حيث تنظيم عمليات الرقابة. يشكل هذا الدليل العنصر الأول الذي يهدف إلى تغطية مجال رقابة المؤسسات العمومية الإدارية (م. ع. إ) وما يماثلها في قطاع التربية.

يشتمل هذا الأخير على جزء تمهيدي ذو طابع عام، فضلا عن جزء تقني في شكل بطاقة مخصصة للمؤسسات الجامعية. تنتمي هذه الأخيرة إلى فئة المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، التي يمكن مماثلتها بالمؤسسات العمومية الإدارية.

## 1 المقدمة: التذكير بالمبادئ التي تحكم مراجعة الحسابات

### الملخص

يعد هذا الدليل شكلا من الأشكال المواضيعية للدليل العام للمراجعة، وهو موجه مباشرة إلى الرقابة العملية للمؤسسات التابعة لمجال التعليم.

يشمل هذا النطاق المؤسسات العمومية الإدارية وما يماثلها، على مستوى وزارة التربية الوطنية، ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ووزارة التكوين والتعليم المهنيين، ووزارة الشؤون الدينية والأوقاف.

تتخذ العمليات الرقابية المبرمجة في هذا الإطار على أساس المقاربة بالمخاطر. في الوقت نفسه، يُطلب من المدققين تحديد خطة لرقابة المراجعة.

تتضمن هذه الخطة على ثلاثة عناصر متميزة: تعليمية الإجراءات الرقابية الإلزامية حسب مفهوم الدليل العام للمراجعة، تحديد خريطة المخاطر المكيفة مع الرقابة، وإذا لزم الأمر، يتم ربطها مع خطة رقابة التسيير.

### 1.1 الإطار القانوني المطبق على المؤسسات الجامعية

#### 1.1.1 الإطار العام

تتبع الجامعات والمراكز الجامعية والمدارس العليا لفئة المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني (م. ع. ط. ع. ث. م). تمثل هذه المجموعة فئة فرعية للمؤسسات العمومية الإدارية للدولة.

يتميز تسيير اعتمادات الجامعة بالنقاط التالية:

- رئيس الجامعة هو الأمر بالصرف الرئيسي، يصدر تفويضات اعتمادات التسيير إلى عمداء الكليات، ومدراء المعاهد و إذا لزم الأمر، إلى الملحقات التابعة للجامعة.
  - تخضع العمليات المالية والمحاسبية للجامعة لنفس قواعد الرقابة القبلية التي تطبق على الميزانية العامة للدولة، إلا فيما يخص بعض النفقات التي تحدد قائمتها بمدونة، تخضع للرقابة البعدية.
- وبالتالي تقتضي هذه الأخيرة رقابة مزدوجة، تكون الأولى على الالتزامات التقديرية، والثانية على ضبطها. يتم إنجاز رقابات الضبط حسب دورية سداسية.

## الجدول رقم 1: الجامعات المسجلة في بطاقة المتقاضين

مجموع الرقابات	أنواع الرقابة						القانون الأساسي	العدد	تسمية المتقاضي	الرقم
	المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية	نوعية التسيير	مراجعة الحسابات	تقديم الحسابات						
				الحساب المالي	حساب التسيير	الحساب الاداري				
196	-	48	48	-	48	48	م ع ط ع ث م	48	الجامعات	02

المصدر: الغرفة الرابعة.

### 2.1.1 الإطار الميزانياتي و المحاسبي

يتم تنظيم الجامعات والمراكز الجامعية والمدارس العليا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-397 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد القواعد الخاصة بتسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني (م ع ط ع ث م).

يتم تعيين أو اعتماد محاسبي هذه المؤسسات من طرف وزارة المالية.

تخضع هذه المؤسسات لقواعد المحاسبة العمومية لاسيما القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المعدل و المتمم ، المتعلق بالمحاسبة العمومية و النصوص الأخرى ذات الصلة.

### 3.1.1 النصوص المطبقة

تم تعداد وذكر النصوص المطبقة على مراجعة الحسابات والمبادئ العامة للمحاسبة العمومية في الدليل العام للمراجعة .

النصوص الأساسية التي تنظم المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني المذكورة أدناه محددة على سبيل الذكر لا الحصر حسب موضوع الرقابة:

### (1) المهام والتنظيم والتسيير

- قانون رقم 99-05 مؤرخ في 4 أبريل 1999 يتضمن القانون التوجيهي للتعليم العالي (ج.ر. رقم 24، سنة 1999، ص. 4)، المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-06 مؤرخ في 23 فيفري 2008 (ج.ر. رقم 10، سنة 2008، ص. 38)؛

- مرسوم تنفيذي رقم 03-279 مؤرخ في 23 أوت 2003، يحدد مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها (ج.ر. رقم 51، سنة 2003، ص. 04-15)، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 06-343 مؤرخ في 27 سبتمبر سنة 2006 (ج.ر. رقم 61، سنة 2006، ص. 27-28)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 05-299 مؤرخ في أوت 2005، يحدد مهام المركز الجامعي والقواعد الخاصة بتنظيمه وسيره (ج.ر. رقم 58، سنة 2005، ص. 03-11)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-397 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد القواعد الخاصة لتسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني (ج.ر. رقم 66، سنة 2011، ص. 14-18)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 16-176 مؤرخ في 14 يناير 2016، يحدد القانون الأساسي النموذجي للمدرسة العليا (ج.ر. رقم 36، سنة 2016، ص. 11-19).

## (2) تصنيف المناصب العليا

- مرسوم رئاسي رقم 07-307 مؤرخ في 29 سبتمبر 2007، يحدد كفاءات منح الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا في المؤسسات و الإدارات العمومية (ج.ر. رقم 61، سنة 2016، ص. 15-17)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 11 ديسمبر 2004، يتضمن تصنيف المناصب العليا لمديرية الجامعة والكلية والمعهد وملحقة الجامعة ومصالحها المشتركة (ج.ر. رقم 23، سنة 2005، ص. 26-32)، معدل ومتمم بقرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 جوان 2009 (ج.ر. رقم 56، سنة 2009، ص. 15-17)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 10 أوت 2009، يحدد تصنيف المدرسة خارج الجامعة و شروط الالتحاق بالمناصب العليا التابعة لها (ج.ر. رقم 62، سنة 2009، ص. 21-26)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 26 يوليو 2016، يحدد عدد المناصب العليا للموظفين المنتمين لأسلاك مستخدمي دعم البحث بعنوان المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي (ج.ر. رقم 78، سنة 2016، ص. 18-20).

## (3) المنح

- مرسوم تنفيذي رقم 05-15 مؤرخ في 11 يناير 2005، يؤسس لمنحة تشجيع الإشراف على أطروحات الدكتوراه (ج.ر. رقم 5، سنة 2005، ص. 10)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 05-170 مؤرخ في 7 ماي 2005 يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 98-254 مؤرخ في 17 أوت 1998 متعلق بالتكوين في الدكتوراه وما بعد التدرج المتخصص والتأهيل الجامعي (ج.ر. رقم 33، سنة 2005، ص. 7)؛

- مرسوم تنفيذي رقم 05-178 بتاريخ 17 ماي 2005 (ج. ر، رقم 35، سنة 2005، ص. 8) (ملغى بالمرسوم التنفيذي رقم 13-306 بتاريخ 31 أوت 2013. (ج. ر، رقم 45، سنة 2013، ص 05)، يعدل و يتم المرسوم التنفيذي رقم 88-90 المؤرخ في 3 ماي 1988، المتضمن تنظيم تدرييب الطلبة في الوسط المهني (ج.ر. رقم 18، سنة 1988، ص. 752)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 05-299 مؤرخ في 16 أوت 2005، يحدد مهام المركز الجامعي والقواعد الخاصة بتنظيمه وسيره (ج.ر. رقم 58، سنة 2005، ص. 3)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 08-04 مؤرخ في 19 جانفي 2008، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك المشتركة في المؤسسات والإدارات العمومية (ج.ر. رقم 3، سنة 2008، ص. 4)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-443 مؤرخ في 26 ديسمبر 2011، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين لأسلاك مستخدمي دعم البحث (ج.ر. رقم 70، سنة 2011، ص. 8)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 10-133 مؤرخ في 5 ماي 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالتعليم العالي (ج.ر. رقم 31، سنة 2010، ص. 4) ؛
- مرسوم تنفيذي رقم 01-293 مؤرخ في الفاتح أكتوبر 2001، يتعلق بمهام التعليم والتكوين التي يقوم بها أساتذة التعليم والتكوين العالين، ومستخدمو البحث وأعاون عموميين آخرون باعتبارها عملا ثانويا (ج.ر. رقم 57، سنة 2001، ص. 11)، معدل بالمرسوم التنفيذي رقم 04-312 مؤرخ في 22 سبتمبر 2004 (ج.ر. رقم 62، سنة 2004، ص. 9)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 01-294 مؤرخ في الفاتح أكتوبر 2001، يحدد شروط توظيف الأساتذة المشاركين والأساتذة المدعويين وعملهم في مؤسسات التعليم والتكوين العالين (ج.ر. رقم 57، سنة 2001، ص. 16)؛
- المرسوم التنفيذي رقم 01-295 المؤرخ في 1 أكتوبر 2001 (ج.ر. رقم 57، سنة 2001، ص. 20)، يعدل مرسوم تنفيذي رقم 86-53 المؤرخ في 18 مارس 1986، يتعلق بمكافأة الباحثين غير المتفرغين (ج.ر. رقم 12، سنة 1986، ص. 417)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 08-129 مؤرخ في 3 ماي 2008، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالأستاذ الباحث الاستشفائي الجامعي (ج.ر. رقم 23، سنة 2008، ص. 07) ؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 17 ماي 2004 (ج.ر. رقم 39، سنة 2004، ص. 18)، يحدد مبلغ التعويض القابل للتحويل المتعلق بالتكوين وتحسين المستوى بالخارج لمدة تساوي ستة أشهر أو تقل عنها، معدل بالقرار الوزاري المشترك مؤرخ في 25 ديسمبر 2011 (ج.ر. رقم 71، سنة 2011، ص. 36)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 8 ديسمبر 2004 (ج.ر. رقم 7، سنة 2005، ص. 20)، يحدد مبلغ المنحة المدفوعة للمستفيد من العطلة العلمية بالخارج وشروط منحها، ملغى بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 نوفمبر 2014 (ج.ر. رقم 6، سنة 2015، ص. 29)؛

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 9 جانفي 2005، يحدد نسبة المعامل التصحيحي المستعمل لتحديد مرتب المستخدمين الأجانب الموظفين بصفة أساتذة وأساتذة محاضرين لدى مؤسسات التعليم والتكوين العالين (ج.ر. رقم 7، سنة 2005، ص. 21)، ملغى بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 أوت 2011.

## النصوص التطبيقية

- مرسوم تنفيذي رقم 130-08 مؤرخ في 3 ماي 2008، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالأستاذ الباحث (ج.ر. رقم 23، سنة 2008، ص. 18)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 131-08 مؤرخ في 3 ماي 2008، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالباحث الدائم (ج.ر. رقم 23، سنة 2008، ص. 28)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 199-09 مؤرخ في 24 ماي 2009، يحدد نشاطات الصحة الخاصة بالأستاذ الباحث الاستشفائي الجامعي ويضبط كفاءات دفع المكافأة المرتبطة بها (ج.ر. رقم 31، سنة 2009، ص. 22)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 259-09 مؤرخ في 11 أوت 2009، يحدد كفاءات التعيين في درجة أستاذ استشفائي جامعي مميز وأستاذ مميز ومدير بحث مميز (ج.ر. رقم 47، سنة 2009، ص. 17)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 133-10 مؤرخ في 5 ماي 2010 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتميين للأسلاك الخاصة بالتعليم العالي (ج.ر. رقم 31، سنة 2010)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 232-10 مؤرخ في 02 أكتوبر 2010، يحدد شروط ممارسة الأستاذ الباحث الاستشفائي الجامعي أو الأستاذ الباحث نشاطات البحث وكذا كفاءات مكافأتهما (ج.ر. رقم 57، سنة 2010، ص. 16)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 250-10 مؤرخ في 20 أكتوبر 2010، يتضمن تأسيس نظام تعويضي لفائدة الباحث الدائم (ج.ر. رقم 60، سنة 2010، ص. 6)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 251-10 مؤرخ في 20 أكتوبر 2010، يتضمن تأسيس نظام تعويضي لفائدة الأستاذ الباحث الاستشفائي الجامعي (ج.ر. رقم 60، سنة 2010، ص. 8)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 252-10 مؤرخ في 20 أكتوبر 2010، يتضمن تأسيس نظام تعويضي لفائدة الأستاذ الباحث (ج.ر. رقم 60، سنة 2010، ص. 11)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 253-10 مؤرخ في 20 أكتوبر 2010، يحدد مبلغ تعويض التميز للأستاذ الاستشفائي الجامعي المميز والأستاذ المميز ومدير البحث المميز وكفاءات دفعه (ج.ر. رقم 60، سنة 2010، ص. 13)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 280-12 مؤرخ في 9 جويلية 2012، يحدد كفاءات الاستفادة من العطلة العلمية (ج.ر. رقم 41، سنة 2012، ص. 6)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 03-09 مؤرخ في 3 جانفي 2009، يوضح مهمة الإشراف ويحدد كفاءات تنفيذها (ج.ر. رقم 1، سنة 2009، ص. 27)؛
- مرسوم رئاسي رقم 196-14 مؤرخ في 6 جويلية 2014، يتضمن تنظيم التكوين وتحسين المستوى في الخارج وتسييرهما (ج.ر. رقم 42، سنة 2014، ص. 12)؛

- مرسوم تنفيذي رقم 82-217 مؤرخ في 3 جويلية 1982، متعلق بالمكافئات المُعوّضة للمصاريف المترتبة عن المهمات المؤقتة في الخارج (ج. ر. رقم 27، سنة 1982، ص. 893)، معدل بالمرسوم التنفيذي رقم 90-53 مؤرخ في 6 فيفري 1990 (ج. ر. رقم 6، سنة 1990، ص. 243)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 91-188 مؤرخ في 1 جوان 1991، متعلق بالمكافئات المُعوّضة للمصاريف المترتبة عن المهمات المؤقتة في الخارج (ج. ر. رقم 27، سنة 1991، ص. 999)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 93-03 مؤرخ في 2 جانفي 1993، متعلق بالمكافئات المُعوّضة للمصاريف المترتبة عن المهمات المؤقتة في الخارج (ج. ر. رقم 1، سنة 1993، ص. 6)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 93-195 مؤرخ في 19 أوت 1993، متعلق بالمكافئات المُعوّضة للمصاريف المترتبة عن المهمات المؤقتة في الخارج (ج. ر. رقم 53، سنة 1993، ص. 9)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 02-466 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يعدل ويتم المرسوم رقم 82-217 مؤرخ في 3 جويلية 1982 والمتعلق بالمكافئات المُعوّضة للمصاريف المترتبة عن المهمات المؤقتة في الخارج (ج. ر. رقم 87، سنة 2002، ص. 12)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 11-306 مؤرخ في 25 أوت 2011، يؤسس النظام التعويضي للموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالتعليم العالي (ج. ر. رقم 49، سنة 2011، ص. 16)؛
- مرسوم رقم 84-296 مؤرخ في 13 أكتوبر 1984، يتعلق بمهام التدريس والتكوين باعتبارهما عملا ثانويا (ج. ر. رقم 48، سنة 1984، ص. 1712)، معدل بالمرسوم رقم 86-62 المؤرخ في 1 أبريل 1986 (ج. ر. رقم 14، سنة 1986، ص. 481)؛
- مرسوم رقم 88-172 مؤرخ في 20 سبتمبر 1988، متعلق بمهام التدريس والتكوين باعتبارهما عملا ثانويا (ج. ر. رقم 38، سنة 1988، ص. 1316)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 90-142 مؤرخ في 22 ماي 1990، متعلق بمهام التدريس والتكوين باعتبارهما عملا ثانويا (ج. ر. رقم 21، سنة 1990، ص. 702)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 98-46 مؤرخ في 8 فيفري 1998، متعلق بمهام التدريس والتكوين باعتبارهما عملا ثانويا، يعدل ويتم المرسوم رقم 84-296 المؤرخ في 13 أكتوبر 1984 (ج. ر. رقم 6، سنة 1998، ص. 5)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 03-219 مؤرخ في 22 ماي 2003، متعلق بمهام التدريس والتكوين باعتبارهما عملا ثانويا، يعدل ويتم المرسوم رقم 84-296 المؤرخ في 13 أكتوبر 1984 (ج. ر. رقم 35، سنة 2003، ص. 5)؛
- مرسوم تنفيذي رقم 06-268 مؤرخ في 14 أوت 2006، متعلق بمهام التدريس والتكوين باعتبارهما عملا ثانويا يعدل ويتم المرسوم رقم 84-296 المؤرخ في 13 أكتوبر 1984 (ج. ر. رقم 51، سنة 2006، ص. 6)؛

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 12 نوفمبر 2009، يتضمن وضع بعض الأسلاك النوعية التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في حالة الخدمة لدى وزارة الداخلية والجماعات المحلية (المدرسة الوطنية للإدارة) (ج.ر. رقم 74، سنة 2009، ص. 10)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي 2010، يحدد عدد المناصب العليا لأسلاك الأساتذة الباحثين (ج.ر. رقم 55، سنة 2010، ص. 19)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي 2010، يحدد عدد المناصب العليا لأسلاك الأساتذة الباحثين (ج.ر. رقم 55، سنة 2010، ص. 19)، معدل بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 3 جويلية 2011 (ج.ر. رقم 28، سنة 2012، ص. 33) وبالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 نوفمبر 2013 (ج.ر. رقم 74، سنة 2014، ص. 27)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 9 نوفمبر 2010، يتضمن وضع بعض الأسلاك الخاصة التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في حالة الخدمة لدى وزارة الداخلية والجماعات المحلية (المدرسة الوطنية للإدارة) (ج.ر. رقم 5، سنة 2011، ص. 31)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 11 ديسمبر 2012، يتضمن تحديد المصلحة الاستشفائية الجامعية والوحدة الاستشفائية الجامعية (ج.ر. رقم 19، سنة 2012، ص. 36)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 11 ديسمبر 2012، يحدد كفاءات التعيين بالنيابة بصفة رئيس مصلحة استشفائية جامعية (ج.ر. رقم 19، سنة 2012، ص. 38)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 11 ديسمبر 2012، يحدد كفاءات إعداد قوائم التأهيل للتعين في المنصب العالي لرئيس وحدة استشفائية جامعية (ج.ر. رقم 19، سنة 2012، ص. 39)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 15 مارس 2012، يحدد قائمة التخصصات للشهادات المطلوبة للالتحاق ببعض رتب الأسلاك الخاصة بالتعليم العالي (ج.ر. رقم 30، سنة 2013، ص. 24)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 أبريل 2012، يحدد كفاءات تنظيم وسير المسابقة للتعين في المنصب العالي لرئيس مصلحة استشفائية جامعية (ج.ر. رقم 43، سنة 2012، ص. 20)؛
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 12 سبتمبر 2013، يتضمن وضع بعض الأسلاك الخاصة التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في حالة القيام بالخدمة لدى المجمع الجزائري للغة العربية (ج.ر. رقم 35، سنة 2014، ص. 11)؛

يولي المحتسب كل الأهمية للتحديث الذي يطرأ على النصوص المذكورة.

## 2.1 العناصر الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني:

تعتبر المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني كقاعدة عامة مؤسسات من الحجم الكبير، مزودة بميزانيات هامة. يعد المحاسبون العموميون الذين يتكفلون بالتسيير المالي والمحاسبي في الأساس محاسبين مرسومين.

تتم رقابة هذه المؤسسات بشكل مستمر، ويتم ربط رقابة المراجعة عموماً برقابة التسيير.

وبالتالي تتضمن نقاط الرقابة، بصفة عامة العناصر الثلاثة، وهي الإجراءات الرقابية الإلزامية، العناصر المحددة بواسطة المقاربة بالمخاطر والعناصر الخاصة المحددة من طرف برمجة الغرفة الرابعة والمضمنة في خطة رقابة التسيير.

### 1.2.1 مدونة الميزانية المطبقة

يتشكل حساب تسيير الجامعة، الذي لم يُقرر شكله بأي نص تنظيمي، من العناوين الأربعة التالية:

- العنوان الأول: إيرادات الجامعة؛
- العنوان الثاني: نفقات الجامعة، المقسمة إلى فرعين، نفقات المستخدمين ونفقات التسيير الأخرى؛
- العنوان الثالث: العمليات خارج الميزانية (ع. خ. م) للجامعة؛
- العنوان الرابع: الأموال المتاحة والبواقى.

بالتالي، يتشكل حساب تسيير جامعة ما من العناوين و الفروع التالية:

### العنوان الأول: إيرادات الجامعة

الباب	البيان
01-11	إعانات الدولة
02-11	إعانات الجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية
03-11	إعانات المنظمات الدولية
04-11	إيرادات مرتبطة بنشاط المؤسسة
05-11	عائدات ناتجة عن الخدمات والأشغال وأعمال الدراسات والبحث والخبرة
06-11	القروض وهبات وتركات
07-11	تخصيصات استثنائية
08-11	مداخل أخرى مرتبطة بنشاطات المؤسسة
09-11	رصيد ميزانية السنة المالية السابقة

العنوان الثاني: النفقات  
الفرع الجزئي الأول: المصالح المركزية  
الفرع الأول: نفقات المستخدمين

الباب	البيان
01-21	الراتب الرئيسي للنشاط
02-21	المستخدمون المتقاعدون والرواتب ومنح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي
03-21	تعويضات ومنح مختلفة
04-21	شبه مرتبات المتمهين
05-21	أعباء اجتماعية
06-21	الخدمات الاجتماعية
07-21	تأمين الطلبة
08-21	أجور الأساتذة المؤقتين والمشاركين والمدعويين
09-21	معاش الخدمة والأضرار الجسدية

الفرع الثاني: نفقات التسيير

الباب	البيان
11-21	تسديد المصاريف
12-21	الأدوات والأثاث
13-21	اللوازم
14-21	التوثيق
15-21	تكاليف ملحقة
16-21	ألبسة العمال
17-21	حظيرة السيارات
18-21	أشغال الصيانة
19-21	مصاريف التكوين وتحسين المستوى في الخارج
20-21	مصاريف تكوين الموظفين وتحسين المستوى قصير المدى بالجزائر
21-21	عتاد ولوازم الإعلام الآلي
22-21	عتاد وأثاث البيداغوجية
23-21	المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج والطور الثالث
24-21	المساهمة في الهيئات الوطنية والدولية
25-21	مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية والتقنية (ملتقيات ومؤتمرات ومنتديات وأيام دراسية...)

26-21	مصاريف نقل الطلبة للتكوين طويل المدى بالخارج
27-21	النشاطات الرياضية والعلمية والثقافية لفائدة الطلبة
28-21	التعاون العلمي واتفاقيات برامج البحث
29-21	مصاريف الندوة الجهوية (قسنطينة 1، الجزائر 1، وهران 1)
30-21	مصاريف الترتيبات الميدانية في الوسط المهني لفائدة الطلبة

### الفرع الجزئي الثاني: المصالح غير الممركزة

الباب	البيان
22	الكليات
23	المعاهد
24	الملحقات

### العنوان III: العمليات خارج الميزانية

الباب	البيان
09 - 01	العمليات خارج الميزانية (تتضمن تحتها عدة مواد)
09 - 02	عمليات الصندوق الوطني للبحث
09 - 03	عمليات زائدة على المهمة الرئيسية
09 - 04	الصندوق الوطني للبحث، ميزانية التجهيز
09 - 06	البرنامج الوطني للبحث و مكافأة البحث

### العنوان IV: الأموال المتاحة والبواقي

يتعلق هذا العنوان من الحساب بخزينة الجامعة، يُقيد فيه في المقام الأول النتيجة الصافية للسنة المالية (فائض الميزانية وخارج الميزانية)، وهو يفصل في المقام الثاني أرصدة حساب الخزينة، الصكوك البريدية وصندوق المؤسسة (النقد).

### 2 نطاق رقابة المراجعة

#### تنفيذ خطة الرقابة

تسمح خطة رقابة المراجعة بتنفيذ مفهوم المقاربة بالمخاطر بطريقة عملياتية، إذ لا يتعين على المدقق إجراء تدقيق شامل للحسابات التي يتم إخطاره بها، وهو يمارس حكمه المهني من أجل اختيار العمليات التي يتفحصها بشكل معمق. خطة الرقابة ليست إلزامية، ولكنها تسمح للقاضي المكلف بذلك بالتأكد البعدي، من الطابع الكلي للخطوة السابقة للتبليغ.

## 1.2 تحديد مجال الرقابة

ينقسم مجال الرقابة إلى محاور ثلاث، الإجراءات الرقابية الإلزامية ومناطق الخطر ومجال رقابة التسيير.

### 1.1.2 الإجراءات الرقابية الإلزامية

تم تحديد الإجراءات الرقابية الإلزامية في النقطة 3 من الدليل العام للمراجعة ويتعين الرجوع إليه.

تأخذ هذه الإجراءات الرقابية الإلزامية طابعا رسميا، محاسبيا ويمكن أن تخص فحص المضمون.

يمكن للفئتين الأوليتين من الإجراءات الرقابية الإلزامية أن يتم إنجازهما، في جزء على الأقل، من خلال تصفح الوثائق التي ترافق الحساب. الإجراءات الرقابية الإلزامية التي تخص فحص المضمون تستوجب طلب التزويد بالوثائق الثبوتية من المحاسب العمومي. ينبغي إذن القيام باستهلال ذلك اعتبارا من هذه المرحلة من الرقابة، من أجل تحضير الاستبيان الأول للمحاسب بأكثر عناية ممكنة.

بالنسبة لرقابة مراجعة حسابات المؤسسات الجامعية، تجب الإشارة إلى نقطة متعلقة بالحد الأدنى من الإجراءات الرقابية الإلزامية المطلوبة وهي تخص العمليات خارج الميزانية مع تقديم أدلة ثبوتية عن الأرصدة المتعلقة بها.

تتم معالجة هذه النقطة إذن منذ هذه المرحلة من سير عملية تخطيط الرقابة، ولا يتم تناولها إذن من جديد في إطار خريطة المخاطر، مع كونها تشكل عاملا رئيسيا لهذه الأخيرة.

### 1.1.1.2 الإجراءات الرقابية الإلزامية العامة

#### الإجراءات الرقابية الإلزامية للمدقق

- التأكد من وضع الحساب في وضعية الفحص ومن دقة العمليات المالية المسطرة على الصعيد الحسابي؛
- التأكد من إيداع الحساب لدى مجلس المحاسبة في الآجال التنظيمية وأنه موقَّع عليه؛
- التحقق من المستندات العامة مثل محاضر تسليم واستلام الخدمة بين المحاسب المغادر والمحاسب الجديد، بالإضافة إلى التحفظات المسجلة من طرف هذا الأخير؛
- التأكد من وجود تسخيرات الأمر بالصرف، وإذا لزم الأمر، أخذها بعين الاعتبار؛
- التأكد من خط الحساب من خلال ترحيل رصيد السنة المالية الماضية إلى السنة المالية الجديدة؛
- فحص قائمة سندات الإيرادات غير المحصلة حسب تاريخ إصدارها من طرف الأمر بالصرف (خطر التقادم، التقييم الموضوعي للمثابرات التي قام بها المحاسب)؛
- التدقيق في كشوف المقاربة، والتأكد من توافقها ودقتها من حيث الكتابات المحاسبية المقيدة في حساب التسيير؛
- فحص محضر إقفال الصندوق عند ختام السنة المالية والتأكد من أنّ الوكيل المالي باشر بإعادة صب الباقي النقدي في نهاية السنة المالية؛

- التدقيق في الأرصدة خارج الميزانية، والتأكد من احتسابها حسب كل دائن من أجل التمكن من كشف الإيرادات التي طالها التقادم الرباعي، وغيره من أشكال الخلل.

### 2.1.1.2 العمليات خارج الميزانية

تعتبر العمليات خارج الميزانية عمليات غير منصوص عليها في الميزانية، ويتم إنجازها دون مستند. تشكل هذه الأخيرة مخبأ للعمليات، يمكن للمحاسب أن يخفي فيها مخالفات، بل اختلاسات للأموال، وهي تشكل عمليات مؤقتة، يتعين أن تكون موضوع تقييد نهائي، أو تسوية أو مراجعة دورية، وهي تخضع للقاعدة القانونية للتقادم الرباعي. تم التفصيل في العمليات خارج الميزانية (OHB) في النقطة 10 من الدليل العام للمراجعة، يتعين الرجوع إليها.

يتم تسجيل هذه العمليات في المحاسبة ضمن القسم III من مدونة الميزانية (أنظر النقطة 1.2.1 من هذا الدليل).

ينبغي تقديم أدلة ثبوتية على أرصدة بعض حسابات الغير، والعمليات خارج الميزانية (بما في ذلك عمليات التسبيقات)، والحسابات المتعلقة بالعمليات التي ينبغي تصنيفها و/أو ضبطها. في حال العكس، يمكن إقحام مسؤولية المحاسب.

يمكن لهذه الحسابات أن تغطي على اختلالات في المحاسبة: يمكن أن يقيد المحاسب فيها نفقات تكفل بها دون أن يكون قد تحصل على المستندات الثبوتية المتعلقة بها، أو تسوية عمليات خاصة، لم يتم تبريرها هي أيضا.

من المناسب التحقق من تماسك وانسجام كشوف تطور الأرصدة، من جهة مع حساب التسيير والميزان (استثناف الأرصدة، الحركات المالية، الأرصدة). يتم تحميل المحاسب المسؤولية عن كل فارق بالنقصان، معايير وغير مبرر، إذا كان ذلك يتبع لتسييره.

ينبغي لحسابات النفقات للتصنيف والتسوية ألا تظهر رصيدا، إلا بصفة استثنائية، وإذا ما أظهرت هذه الحسابات رصيدا في آخر السنة المالية، مرتفعا أو متكررا بصفة غير طبيعية، من المناسب معرفة أسباب ذلك. يمكن لمعاينة مثل هذه الأرصدة أن يكشف عن إخفاء لعمليات غير مبررة.

### 3.1.1.2 نقاط الحذر الخاصة

➤ الحسابات خارج الميزانية: هناك خطر كبير لعمليات نفقات هذه الحسابات، التي لا تخضع لتأشير المراقب المالي إلا بعد دفعها (خطر نفقات غير شرعية أو ذات تقييد خاطئ)؛

- هناك خطر عدم إعادة دفع أرصدة مخابر البحث المقفلة للصندوق الوطني للبحث. تستوجب هذه الرقابة تفقي تاريخ العملية. كما يصبح من الضروري بالتالي تحديد مسبق لها في المحاسبة، أو تخصيص لها نقطة محددة في الاستبيان المرسل إلى المحاسب، وعند الاقتضاء، إلى الأمر بالصرف؛
- أداء الخدمات: هناك خطر في التحصيل الدقيق للإيرادات المتعلقة بالاتفاقيات والطلبات المنجزة. تستوجب هذه النقطة فحصا دقيقا للعقود والاتفاقيات المبرمة من طرف المؤسسة مع مستفيدين خارجيين من أجل تقديم خدمات لهذه الأخيرة؛
- في النفقات: يكمن الخطر في إمكانية الوقوع في الخطأ عند تخصيص توزيع المداخل (النسبة والمستفيدين) مثلما هو محدد في التنظيم.

## 2.1.2 تحديد مناطق الخطر

يسمح نهج المقاربة بالمخاطر بضمان الطابع الاختياري لمجالات الرقابة المعمقة التي تستوجب بالتالي المعرفة الجيدة للمؤسسة المرأبة.

ينبغي إجراء هذه الخطوة قبل التبليغ بالرقابة، من أجل تحضير أفضل لاستبيان بداية الرقابة وطلب المستندات الثبوتية الأكثر أهمية، مع مطالبة المحاسب بتصنيف هذه الأخيرة حسب الشكل الأكثر تكيفا مع رقابة سريعة، كاملة وفعالة، في مجال محدد ومعين بوضوح.

يمكن أن يكون المبدأ الأساسي الذي تستند إليه هذه الخطوة هو "أنا لا نجد سوى ما نبحث عنه". ومن هنا تأتي أهمية الرقابة المسبقة المعمقة، والتي لا تستهلك بالضرورة وسائل كبيرة للمؤسسة الخاضعة للرقابة.

### 1.2.1.2 مناطق الخطر المحددة من طرف المقرر

يتمثل الدور الأول للقاضي المقرر في الرجوع إلى الملف الدائم للمؤسسة، وأيضا للتقرير الأخير (مراجعة الحسابات، وأيضا رقابة التسيير)، وفي حالة مخاطر مثبتة، للتقارير السابقة. إن وجود تحفظات من قبل المحاسب الجديد، والتقارير الموثوقة المتأتمية من الإدارة، من الموردين، أو من الخاضعين للإدارة، كما أن التقديم الذي فيه إهمال أو غير المكتمل للحساب، يشكّلون نقاط دخول مهمة في الرقابة.

من المرجح أن توجه هذه العناصر إلى حد كبير، نقطة الجهد وتحدد بشكل مفيد كيفية اختيار أبواب الميزانية لدراستها بشكل معمق، وأيضا من تحديد الصفقات العمومية التي يمكن أن تنطوي على مخالفات خطيرة. تعتبر أيضا عمليات الخزينة الحساسة، العمليات غير العادية، استخدام الحسابات أو الإجراءات المحاسبية، الميزانياتية أو القانونية غير النمطية، علامات ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند الرقابة.

إنّ تحديد مناطق الخطر يسمح بإنجاز رقابة مستهدفة، ممّا يزيد لأقصى حد من احتمالات اكتشاف لحقائق يمكن أن تؤدّي إلى تشكيل تهم. ومع ذلك، لا تشكل هذه الطريقة علماً دقيقاً. وإذا ظهر، أثناء الرقابة، أنّ عناصر أخرى يمكن أن تشكل منطقة خطر، فيجب النظر في استبيان تكميلي.

### 2.2.1.2 مناطق الخطر التي حدتها الغرفة الرابعة

حددت الغرفة الرابعة سلفاً مناطق الخطر التي تغطي مجمل مجال رقابتها.

النقاط التي تم تكييفها لرقابة المؤسسات الجامعية هي كما يلي:

- تكوين المحاسبين المعتمدين، في الغالب غير كاف؛
- الخطر الرئيسي في تضارب مصالح المحاسبين المعتمدين، الذين يخضعون إلى الأمر بالصرف الخاص بهم في حياتهم المهنية؛
- الوسائل غير الكافية في الغالب (المستخدمون والعتاد) الموضوعت تحت تصرف المحاسبين؛
- الطبيعة القديمة للمحاسبة، الممسوكة عادة يدوياً؛
- ضعف أو حتى عدم وجود رقابة داخلية، لا سيما بالنسبة للمؤسسات العمومية الإدارية ذات الطابع التكنولوجي والعلمي؛
- وجود أموال متاحة كبيرة في الحسابات المالية، في إطار العمليات خارج الميزانية، غير خاضعة لسنوية الميزانية (التكوين المهني والتعليم العالي)؛
- عدم موثوقية عمليات التنصيف والمحاسبة بسبب عدم وجود أدوات محاسبية إلكترونية؛
- يشكل حجم الميزانيات الأكثر أهمية خطر الوقوع في الخطأ بنسبة أعلى (الجامعات)؛
- مسك الصناديق على مستوى الوكالات المحاسبية (الوكالات المالية)، ممّا يزيد من خطر التعامل غير المشروع بالنقد.

بالرغم من أنّ هذه العناصر التأطيرية هي ذات طابع عام، غير أنّها تؤكد الطبيعة الحساسة لرقابة مراجعة حسابات المؤسسات الجامعية. و بالتالي، سيأخذ المدقق المكلف برقابة المراجعة ذلك في الحسبان عند الفحص العام لوضعية المؤسسة.

مع ذلك، يتم تحديد منطقة الخطر الخاصة على ضوء العناصر المحددة المذكورة أعلاه. من ناحية أخرى، يجب أخذ العناصر العامة التي حدتها الغرفة الرابعة، بعين الاعتبار من أجل رقابة التحليل قبل صياغة خطة الرقابة (اختيارية) أو إرسال الاستبيان الأول إلى المحاسب.

## 2.2 إعداد خطة الرقابة

تعتبر خطة الرقابة وثيقة عملياتية مساعدة في اتخاذ القرار ومُركّز تطبيقي لمتابعة عمليات الرقابة. يتم صياغة هذه الخطة من قبل القاضي المكلف بالرقابة قبل التبليغ بفتح الإجراء. يتعلق الأمر بوثيقة تلخيصية، والتي لا يتم تبليغها. تعدل خطة الرقابة حسب الحاجة أثناء المهمة.

يتعلق الأمر بشكل ملموس بممارسة جيدة يوصى باتباعها فيما يتعلق برقابة التسيير، وكذلك رقابة مراجعة الحسابات. وفي حالة الرقابة المدمجة، تكمل الوثيقتان بعضهما البعض.

### 1.2.2 جمع المعلومات اللازمة لتشكيل خطة الرقابة

تسمح خطة الرقابة بإضفاء الطابع الرسمي على استخدام المقرر لخطوة الدراسة الكاملة المسبقة قبل التبليغ بفتح الإجراء.

يقوم المقرر بإعداد الرقابة من خلال الاطلاع على المؤسسة التي يتم النظر فيها أو النشاط المتوخى عبر مجموعة من مصادر المعلومات، الداخلية والخارجية على حد سواء، مع الأخذ بعين الاعتبار، عند الاقتضاء، لعناصر البرمجة للغرفة الرابعة. يُعدُّ هذا العنصر مهماً بشكل خاص في حالة الرقابة المدمجة للمراجعة ونوعية تسيير المؤسسة.

يفحص المقرر بشكل خاص مجال ونتيجة عمليات الرقابة السابقة والتطورات التشريعية والتنظيمية التي حصلت منذ ذلك الحين والرهانات المالية الرئيسية. يهدف تحليل المعلومات التي يتم جمعها خلال المرحلة التحضيرية إلى تحديد المناطق الرئيسية للمخاطر والإشكاليات الواجب فحصها على سبيل الأولوية من حيث انتظام المحاسبة.

### 2.2.2 العناصر الواردة في خطة الرقابة

عادة ما تحتوي خطة الرقابة على العناصر التالية:

- عرض سريع للهيئة مع التذكير بالرقابة أو الرقابات السابقة؛
- تحليل للمخاطر المحددة، الناتجة على حد سواء عن فحص الحسابات المودعة، والتحفظات المحتملة للمحاسبين الجدد، وأية تسخيرات محتملة، ومستندات تبليغ موثوقة يمكن إيداعها في الملف الدائم. كما يمكن أن تكون دراسة مستندية سريعة على الإنترنت مفيدة عند تحضير خريطة المخاطر؛
- التحديد الزمني لمجال الرقابة: السنة أو السنوات المالية الخاضعة للرقابة؛ الأشهر الخاضعة للرقابة، لا سيما فيما يتعلق بمعالجة الأجرور، المنح والتعويضات (مارس، أوت وديسمبر عادة)؛

- تحديد المجال المواضيعي إن أمكن وفقا للخطة المحددة أعلاه (العنايات الدنيا، المواضيع المحددة بواسطة نهج المقاربة بالمخاطر، وعند الاقتضاء، الموضوعات الرئيسية المختارة ضمن خطة رقابة التسيير)؛
  - تحديد مدة تقديرية للرقابة؛
  - التاريخ المتوقع لإيداع تقرير رقابة المراجعة.
- تسمح الاستشارة المستمرة، وتحديث خطة الرقابة، بإجراء متابعة أدق لعمليات الرقابة، وأيضاً باحترام مواعيد إيداع التقرير.

### 3. إعداد الاستبيانات

تسمح الاستبيانات بضمان متابعة مستمرة ورسمية للمراحل المختلفة للرقابة. يعتبر تحرير هذه الاستبيانات حاسماً من أجل ضمان سير سريع وفعال وآمن قانونياً على حد سواء لرقابة المراجعة. لأسباب أخلاقية، من المطلوب تجنب العلاقات المباشرة بين المقيّر والمحاسب. يجب إنجاز جميع التبادلات من قبل كاتب ضبط الغرفة. وبالمثل، يجب تسجيل جميع الوثائق التي يتم استلامها والرسائل ورسائل البريد الإلكتروني (نسخة ورقية) التي تدخل في إطار الإجراء الرقابي على مستوى كتابة الضبط من أجل منحها تاريخاً ثابتاً.

#### 1.3 إعداد الاستبيان الأول

يتميز الاستبيان الأول بأهمية جدّ خاصة، وهو يسمح في الواقع بتحديد النطاق العام لرقابة المراجعة. يكتسي تحرير هذا الاستبيان أهمية بالغة لأنه يسمح بطلب الوثائق الثبوتية التي تشكل عناصر الأدلة التي تدعم التقرير. تم التفصيل في هذه النقطة ضمن الرقم 2.13 من الدليل العام للمراجعة، من المناسب الرجوع إليه.

يشكل تحرير الاستبيان الأول الخطوة الأولى بعد إنجاز خطة رقابة المراجعة.

يجب أن تكون طلبات تقديم المستندات الثبوتية دقيقة. يجب أن يتم الإشارة بشكل خاص لنوع الترتيب المنتظر للمستندات الثبوتية (السنة المحاسبية، أبواب الميزانية، أشهر الدفع، على سبيل المثال). أمّا بالنسبة للوثائق المتعلقة بالصفقات العمومية، يتطلب الأمر أن يتم الإجراء على مرحلتين: طلب قائمة الصفقات العمومية لسنة مالية معينة، ثم طلب المستندات المتعلقة بالصفقات المختارة.

تدخل المستندات التالية في نطاق تلك التي يمكن أن تطلب عند تطبيق عملية الاختيار التي قام بها القاضي:

السجلات والوثائق المحاسبية:

- حساب تسيير كل سنة من السنوات المالية المعنية بالرقابة؛
- سجل الإيرادات؛
- سجل النفقات؛
- سجل العمليات خارج الميزانية؛
- مجمل الوثائق المحاسبية لإيرادات ونفقات الميزانية بالإضافة إلى العمليات خارج الميزانية التي تدخل في مجال الرقابة؛
- السجل المركزي الذي يتم إقفاله في 31 ديسمبر؛
- سجل حساب الخزينة؛
- سجل حساب الصكوك البريدية (ح. ج. ب)؛
- كشوف مقارنة حساب الخزينة والحساب الجاري البريدي للسنوات المالية المعنية؛
- مستخرجات الحساب الجاري البريدي؛
- مستخرجات حساب الخزينة.

#### الوثائق المتعلقة بمركز المحاسب (في جميع الحالات)

- مقرر تعيين المحاسب؛
- محضر التنصيب؛
- محضر استلام وتسليم المهام في حال تداول العديد من المحاسبين للفترة المعتمدة؛
- مقرر اعتماد من وزارة المالية.

#### الوثائق المحاسبية المتعلقة بالوكالة المالية

- مقرر إنشاء الوكالة المالية؛
- مقرر تعيين الوكيل المالي؛
- مقرر يتضمن تحديد المبلغ المرخص به والأبواب والمواد المعنية؛
- محضر إقفال الصندوق في 31 ديسمبر؛
- سجل حساب إيرادات ونفقات الوكالة المالية.

#### وثائق أخرى

- نص إنشاء المؤسسة الجامعية؛
- موازنات المؤسسة للسنوات المالية المعنية؛
- الكشوف الإسمية لمستخدمي المؤسسة (المرسمين، المؤقتين، صفات أخرى)، قائمة مناصب الميزانية المفتوحة والمشغولة، بالإضافة لمصفوفة الأجور؛

- التسخيرات الموجهة للمحاسب عند الاقتضاء.

### 2.3 إعداد الاستبيانات اللاحقة

يمكن أن يؤدي تحليل كل من المستندات المطلوبة، والأجوبة المقدمة من طرف المحاسب العمومي، أو حتى من الأمر بالصرف، والمعلومات المحصل عليها خلال الرقابة في عين المكان (في إطار رقابة الصندوق أو الوكالات المالية على سبيل المثال) إلى تحرير استبيان واحد أو استبيانات عديدة.

من الأفضل المتابعة بصرامة للتعليمات الإجرائية والأخلاقية المستخدمة.

في حالة ظهور عناصر مهمة خلال الرقابة، يمكن أن يصبح تعديل خطة الرقابة الأولية ضروريا.

## المساهمون في إعداد هذا الدليل

- عمر دباخ، رئيس الغرفة الإقليمية للبلدية؛
- صالح حزام، قاض خارج السلم بالغرفة الرابعة؛
- محمد حنافي، قاض خارج السلم بالغرفة الرابعة؛
- بوغزة بن حسين، محتسب بالغرفة الرابعة؛
- حسينة مقدم، محتسب بالغرفة الرابعة.

كما شارك في إعداد هذا الدليل السيد فريدريك غوتمان، رئيس فرع الغرفة الجهوية للحسابات بورغوني- فرانش كومته.