

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

التدقيق وأثره على المؤسسات العمومية غير المنتجة للثروة

دراسة تحليلية ونقدية على الجماعات المحلية (البلدية)

تحت إشراف الأستاذ
مرحوم محمد الحبيب

مقدمة من طرف الطالب
شويرف منصور

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة العلمية	عن الجامعة
رئيسا	ابراهيم عمر	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم
مقررا	مرحوم محمد الحبيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مدعو	لوصيف احمد	أستاذ جامعي (المركز الوطني للمرفق العام)	جامعة الجزائر
مدعو	مرحوم علاء الدين	أستاذ جامعي	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017 / 2018

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

رَبِّ هَبْ لِي مِنْ لَدُنْكَ ذُرِّيَّةً طَيِّبَةً إِنَّكَ سَمِيعُ الدُّعَاءِ

(آل عمران الآية 38)

صدق الله العظيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما، إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

أهدي هذا العمل إلى روح من ربتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات،

إلى أغلى إنسان كانت في هذا الوجود أُمي الحبيبة، والدتي رحمها الله

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمي معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه

أبي الكريم أدامه الله لنا بالصحة والعافية

إلى أختي وإخوتي الأعزاء سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

إلى الزوجة الفاضلة ورفيقة الدرب

إلى كل من رباني وعلمي منذ أن كنت صغيرا

إلى كل المعلمين، المدرسين والأساتذة الذين واللواتي كان لهم ولهن الفضل في تعليمي

إلى كل الزميلات والزملاء

أهدي هذا العمل إلى جميع الطلبة المتربصين المقبلين على التخرّج

وأرجوا من الله تعالى أن يجعله نفعا يستفيد منه الجميع إن شاء الله

إلى كل من سقط من قلبي سهوا

فهرس المحتويات		
الصفحة	البيان	عنوان الرسالة
	التدقيق وأثره على المؤسسات العمومية غير المنتجة للثروة	
	صفحة الغلاف	
	آية قرآنية	
	الإهداء	
	شكرو تقدير	
I	فهرس المحتويات	
IV	فهرس الجداول والأشكال	
V	قائمة المختصرات والرموز	
VI	الملخص باللغة العربية	
VII	الملخص باللغة الإنجليزية	
2	المقدمة العامة	
2	إشكالية البحث	
2	فرضيات البحث	
3	أهمية البحث	
4	أهداف البحث	
5	أسباب اختيار الموضوع	
6	منهجية البحث	
6	صعوبات البحث	
7	حدود البحث	
8	مصطلحات الدراسة	
9	الدراسات السابقة	
	الفصل الأول	
	ماهية الرقابة المالية، أهدافها وأنواعها	
17		تمهيد
18	ماهية الرقابة المالية وأهميتها	المبحث الأول
18	نبذة تاريخية عن الرقابة المالية على المال العام	المطلب الأول
21	تعريف الرقابة	المطلب الثاني
26	أهمية الرقابة المالية	المطلب الثالث
31	أهداف الرقابة المالية وخطواتها ووسائلها	المبحث الثاني
31	أهداف الرقابة المالية	المطلب الأول
33	خطوات الرقابة	المطلب الثاني
38	وسائل الرقابة المالية	المطلب الثالث

47	أنواع الرقابة	المبحث الثالث
47	من حيث توقيت عملية الرقابة، معيار القائم بها والسلطة الممارسة لها	المطلب الأول
58	حسب الموضوع، الأثر ووجهة النظر الاقتصادية	المطلب الثاني
61	مستويات الرقابة	المطلب الثالث
63		خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني مالية البلدية		
64		تمهيد
65	الإطار القانوني للبلدية وهيئات تسييرها	المبحث الأول
65	: البلدية وهيئاتها	المطلب الأول
68	مالية البلدية	المطلب الثاني
69	المبادئ العامة التي تحكم تحضير تسيير الميزانية	المطلب الثالث
74	الإجراءات المالية	المبحث الثاني
75	تنفيذ عملية النفقات	المطلب الأول
76	كيفية تنفيذ عمليات الإيرادات في الميزانية العامة	المطلب الثاني
78	المحاسبة العمومية	المطلب الثالث
82	أجهزة الرقابة المالية على البلدية	المبحث الثالث
82	: الرقابة البرلمانية	المطلب الأول
84	رقابة الأجهزة المستقلة	المطلب الثاني
86	الرقابة الإدارية	المطلب الثالث
87		خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث الرقابة المالية على البلدية ومعوقاتها		
88		تمهيد
89	معوقات الرقابة المالية على البلدية	المبحث الأول
89	معوقات عمل أجهزة الرقابة المالية على البلدية	المطلب الأول
93	معوقات تتعلق بالموارد البشرية في أجهزة الرقابة	المطلب الثاني
95	معوقات فنية وإدارية	المطلب الثالث
98	معوقات الرقابة تتعلق بالبلديات	المبحث الثاني
98	معوقات تتعلق بالنظامين المالي والإداري في البلديات	المطلب الأول
102	معوقات ذات طبيعة عامة	المطلب الثاني
106	الرقابة المالية في ظل غياب كل من التنسيق والتقنية الحديثة	المطلب الثالث
108	الآفاق	المبحث الثالث
108	نحو تحديث الرقابة المالية على البلدية	المطلب الأول

115	نحو تفعيل الرقابة السابقة على البلديات (ربطها مع الرقابة الدائمة)	المطلب الثاني
118	إصلاح أجهزة الرقابة وتفعيل دورها	المطلب الثالث
125		خلاصة الفصل الثالث
126	الخاتمة العامة	
133		المصادر والمراجع

فهرس الأشكال والجداول

الصفحة	الأشكال	الرقم
30	الرقابة كنشاط ديناميكي	1 - I
34	خطوات الرقابة	2 - I
37	خطوات دراسة وتحليل الانحرافات	3 - I
	الجداول	
72	الجدول العام للموازنة	1 - II
74	الحساب الإداري	1 - II

قائمة المختصرات والرموز

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإنتوساي INTOSAI)

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي ARABOSAI)

(الإنكوساي INCOSAI) في أوروبا و(الآسياساي ASIASA) في آسيا

مؤتمر «ليما mali»

الملخص

الملخص باللغة العربية :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق و الرقابة المالية على الجماعات المحلية بالجزائر و أخص بالذكر البلدية ، حيث تم التطرق لأهداف و أنواع التدقيق المالي و الجبائي و كذا دور الأجهزة الرقابية المالية المعنية بذلك بالإضافة الى المعوقات التي تحول دون فعاليتها، و ذلك لتذليل الصعوبات و وضع الحلول الكفيلة للتغلب عليها و معالجتها و العمل على تحديثها لمواكبة مختلف التطورات التي عرفها التدقيق المالي في القطاع الحكومي و الوصول به الى تطبيق رقابة الأداء التي تركز على تحقيق التنمية الاقتصادية و الكفاءة و الفعالية .

وقد أظهرت نتائج الدراسة عمق الهوة المتواجدة بين واقع إدارة المال العام في البلديات وواقع الرقابة المالية التي تقوم به أجهزة الرقابة المالية من جهة، بالإضافة إلى الهوة بين واقع أجهزة الرقابة في الجزائر والدور المنوط بها من جهة أخرى. فقد تبين لنا وجود العديد من المعوقات التي تحول دون الوصول الى فعالية و نجاعة الرقابة و التدقيق و تمثلت أهمه في غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق الرقابة المالية الحديثة المتمثلة في رقابة الأداء المتمثلة في الكفاءة و الفعالية و الاقتصاد (La Règle des trois E) .

وقد انتهت الدراسة الى عدد من التوصيات الخاصة بتطوير العمل الرقابي على البلديات بشكل عام تطوير أجهزة الرقابة و أداء عمل الجماعات المحلية بشكل خاص و ذلك لمعالجة عدم فعالية الرقابة المالية على البلديات.

وكان من أبرز هذه التوصيات خلق مصالح للرقابة الداخلية في البلديات تكون بمثابة صمام الأمان للرقابة الخارجية و عوناً دائماً للمجالس البلدية المنتخبة التي تسيير ميزانيات بالمليارات دون ان يفقه الكثير من مسيروها أبسط قواعد التسيير العمومي.

كما ننوه أنه أصبح وجوباً على السلطات العمومية أن تعمل على تغيير أسلوب الرقابة المالية و تطويره وذلك بالتركيز على مراقبة اهداف الإنفاق و نتائجها بدلاً من الاهتمام بتحديد أوجه الإنفاق و عناصره، بالإضافة إلى تعزيز استقلالية الأجهزة الرقابية و دعم الشفافية في نشر التقارير الرقابية في ظل حتمية التحول نحو الرقابة باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

الكلمات الدالة: الرقابة المالية، التدقيق المالي و الجبائي، أجهزة الرقابة، رقابة الأداء، الكفاءة، النجاعة، الفعالية، البلدية، المجلس البلدي، الجماعات المحلية.

Abstract:

The objective of this study was to identify the reality of auditing and financial control of the local communities in Algeria, especially the Municipality.

The objectives and types of financial and fiscal auditing, the role of the financial supervisory bodies concerned, and the obstacles to their effectiveness were discussed.

And to develop solutions to overcome them and to address them and to update them to keep abreast of the various developments known in the financial audit in the government sector and access to the application of performance control, which focuses on economic development, efficiency and effectiveness.

The results of the study showed the depth of the gap between the reality of the management of public funds in the municipalities and the reality of financial control carried out by the financial control bodies on the one hand, in addition to the gap between the reality of the control bodies in Algeria and the role entrusted to them on the other hand.

We have found that there are many obstacles to the effectiveness and effectiveness of supervision and auditing, which are important in the absence of the legislative text that requires the application of modern financial control of the performance control of efficiency, efficiency and economy (La Règle des trois E).

The study concluded with a number of recommendations concerning the development of supervision work on municipalities in general and the development of monitoring bodies and the performance of local communities in particular, in order to address the inefficiency of financial control of municipalities.

One of the most prominent of these recommendations was the creation of internal control interests in the municipalities, which serve as a safety valve for external control and a permanent help for elected municipal councils, which are budgeted in billions, without much of its path being understood by the most basic rules of public administration.

We also note that the public authorities must change and develop the method of financial control by focusing on monitoring expenditure targets and outcomes instead of focusing on the definition of expenditure and its components, as well as enhancing the independence of SAIs and supporting transparency in the publication of oversight reports. Information technologies.

Key words: financial control, financial and tax audits, oversight bodies, performance control, good performance, efficiency, effectiveness, municipal, municipal council, local communities.

المقدمة العامة

المقدمة العامة

يتغير العالم من حولنا بسرعة كبيرة تجعل من الإنسان في الدول النامية يصاب أحيانا بالعجز والإحباط في متابعة التطورات المتصارعة التي أصبح المال فيها سيد الموقف. فأصبح كل شيء تقريبا يخضع لسلطة المال ونفوذه ومما يزيد في أهمية المال، خاصة مع بداية الألفية الثالثة، مدى تأثيره على مستوى الدولة من كافة النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وبذلك أصبح يتطلب تعبئة كل أدوات العمل الرقابي لأجل تحقيق إدارة فعالة، له من حيث ترشيده وحسن استعماله وإضفاء الشفافية على إنفاقه.

وإذا كانت إدارة المال العام على مستوى الدولة تخضع إلى أنواع عديدة من الرقابة، فإن إدارة المال العام على المستوى المحلي أي على مستوى البلدية في الجزائر، باعتبارها نواة اللامركزية الإدارية، تخضع رقابة جهات مختلفة داخلية وخارجية بهدف التأكد من حسن إدارة المال العام فيها، خاصة إذا علمنا أن الوضعية المالية للبلديات في الجزائر، بشكل عام، تطورت بشكل كبير في العقدين الأخيرين بسبب زيادة نفقاتها، وبذلك أصبحت تشكل عبئا ماليا معتبرا على ميزانية الدولة. إلا أن هذا التطور في مالية البلديات لا يعتبر إلا عاملا واحدا من بين عوامل عديدة أثرت في ماليتها، ويأتي على ها رأس ما تعانيه البلديات الجزائرية اليوم من سوء تسيير مالي و هدر للمال العام و عقد للصفقات المشبوهة...الخ، خاصة في العقدين الأخيرين المتميزين بالصراعات السياسية وانتشار الفساد المالي بشكل جلي وكبير، الأمر الذي فرض الحاجة إلى الرقابة على مالية البلدية ووضع بعض الضوابط والقيود على تسييرها، وبذلك برزت الرقابة المالية كوسيلة تهدف إلى تخفيف حدة الفساد المالي الذي ينشأ عن بعض الممارسات غير القانونية وانتهاك الإجراءات المتبعة لتحقيق المصالح الشخصية وغيرها من الأعمال التي تتعلق بسوء استخدام المال العام والإضرار بالموارد العامة، خاصة وأن الجماعات المحلية بشكل عام والبلديات بشكل خاص، قد عرفت تحولات وتطورات متعاقبة تميزت بعدة خصائص:

أولاً: أن معظم البلديات في الجزائر تلا تمكن من توفير الأموال الضرورية لتلبية احتياجاتها بل تعتمد على إمكانيات الدولة في تمويل نفقاتها بنسبة كبيرة خاصة وأن عددها قد تضاعف ليصبح 1541 بلدية.

ثانياً: تخصص الدولة الجزائرية موارد مالية معتبرة للجماعات المحلية قدرتها دراسة لصندوق النقد الدولي سنة 2012 بـ 4.4% من الناتج الداخلي الخام للجزائر، وهي نسبة مرتفعة نوعا ما مقارنة بما هو معمول به في بعض البلدان (2.9% في المغرب و5.9% في فرنسا) ومشابهة لتمويل العديد من بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE).

ثالثاً: انتشار الفساد المالي بشكل كبير خاصة في العقدين الأخيرين حيث بلغ عدد المنتخبين الذين أحيلوا على القضاء بتهمة الفساد المالي سنة 2012 مثلاً قرابة 1650 منتخب اتهموا بنهب أكثر من 348 مليار سنتيم، في حين بلغ عدد البلديات العاجزة ماليا 1249 بلدية أي ما يمثل نسبة 80% من مجموع البلديات في الجزائر.

وإذا كانت الرقابة المالية في الجزائر قد ظلت، منذ نشأتها تحضي بأهمية أقل نظرا للوضعية المالية

المريحة التي عاشتها البلاد في مراحل معينة منذ الاستقلال، وبالإضافة للتطورات السالفة الذكر، إن الوضع الراهن يفرض علينا التفكير في الطريقة المثلى لمتابعة إدارة المال العام وطنيا ومحليا عن طريق إعطاء الأهمية المناسبة للرقابة المالية من مختلف جوانبها، لأن كل ذلك سيؤدي حتما أجالا أو عاجلا بالنهوض بالاقتصاد وبالبلاد والعباد ومواكبة عالم يتميز بالتغير المستمر وسيطر فيه الأقوياء على الضعفاء.

1. إشكالية البحث

بناء على ما سبق، يشكل تشخيص منظومة الرقابة على المالية المحلية في البلديات، أهميتها وأثرها وورهان البحث عن الحكامة المالية، الإطار المرجعي لتقوية وتفعيل الرقابة على مالية البلديات من خلال الدور المفترض أن تقوم به المنظومة الرقابية المحلية على البلديات، وللوقوف على حقيقة الرقابة المالية على البلديات في الجزائر والتي أصبحت تشكل مشكلة خطيرة تستدعي الاهتمام والدراسة، تبلورت لدينا عدة أفكار من خلال طرح العديد من الأسئلة التي لخصتها في هذا السؤال التقليدي التالي:

ما هو واقع الرقابة المالية على البلدية في الجزائر وكيف يمكن تفعيلها للحفاظ على المال العام؟

وهنا وقع اختيارنا على الجماعات المحلية وبالأخص البلدية باعتبارها النواة الأولى في تشكيل الدولة، ولقد كان اختيارنا للعنوان باستعمال مصطلح التدقيق إلا أنه وبعد استشارة المشرف ارتأينا إلى استعمال فقط مصطلح الرقابة أثناء التفصيل في البحث لأنه الأكثر تداولاً حتى نحقق من جهة إيصال المعلومة بسلاسة وكذا النقل بأمانة من جهة أخرى لكل ما هو مأخوذ من الدراسات السابقة، إذن عوض مصطلح التدقيق سنجد مصطلح الرقابة.

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح سؤال بدوي منه سنبدأ بحول الله الخوض في بحثنا هذا إن شاء الله،

وعليه السؤال أو الإشكالية المطروحة تكون على النحو التالي:

ما هي أهمية التدقيق وأثره على المؤسسات العمومية غير المنتجة للثروة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما هو دور أجهزة الرقابة المالية على البلدية؟

ما هي المعوقات التي تحد من وجود رقابة مالية فعالة على البلديات الجزائرية؟

هل استطاعت أجهزة الرقابة المالية على البلديات في الجزائر مواكبة التغيرات الاقتصادية والسياسية

التي مرت بها البلاد حتى تقوم بدورها بكفاءة عالية؟

ما هي آفاق الرقابة المالية على البلدية في الجزائر؟

2. فرضيات البحث: على تم ما ضوء طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث وأملا في تحقيق أهداف

البحث، فقد تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

أ. إن الرقابة المالية الحالية هي رقابة مالية تقليدية تتمثل أساسا في مراعاة تطبيق النصوص

القانونية وتهمل رقابة الأداء، وبالتالي تتساءل فقط هل النصوص القانونية قد جرى تطبيقها أم لا.

ب. تعاني أجهزة الرقابة المالية على البلديات من نقص الإمكانيات المادية والبشرية مما كان له الأثر في عدم فعالية الرقابة.

ج. يعاني مجلس المحاسبة بصفته الهيئة العليا للرقابة المالية في البلاد من مجموعة من المعوقات تحول دون تحقيقه لرقابة مالية فعالة على البلديات.

د. لا يوجد نظام للرقابة المالية الداخلية في البلديات الجزائرية يحكم وينظم عملها المالي بكفاءة وفعالية وحسب المتطلبات المهنية المتعارف عليها.

هـ. تفتقد الرقابة المالية على البلديات إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل الرقابي مما يكون له أثر على الأداء الرقابي والشفافية المالية.

3. أهمية البحث

تعتبر الرقابة المالية العمود الفقري لوظيفة الرقابة التي تعد أحد وظائف الإدارة الأساسية، نظرا لوجود العنصر المالي في كافة القرارات والعمليات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك للنتائج الوخيمة التي قد تترتب عن غياب الرقابة المالية الفعالة من سوء استخدام ونهب للمال العام، مما قد يؤدي إلى ظهور العجز المالي بشكل متكرر ومتزايد وعدم تلبية احتياجات المواطنين من الخدمات الأساسية.

ويكتسي موضوع الرقابة المالية على البلدية أهمية كبيرة كونها تعتبر النواة التي يمكن الاعتماد عليها في المحافظة على المال العام خاصة وأن عدد البلديات في الجزائر بلغ رقما كبيرا (1541 بلدية) ومعظمها لا تتمكن من توفير الأموال الضرورية لتلبية احتياجاتها بل تعتمد على إمكانيات الدولة في تمويل نفقاتها بنسبة كبيرة.

وبناء على ما سبق، يمكن إبراز أهمية هذا البحث من خلال النقاط الأساسية التالية:

أ. تعتبر الرقابة المالية أحد أركان الإدارة المالية التي تقوم على عملية متابعة تنفيذ الخطط وقياس وتحليل وتقييم الوقائع والنتائج بالمقارنة مع الخطط وما تتضمنه من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج وغيرها.

ب. تهدف الرقابة المالية إلى التأكد من أن تنفيذ الميزانية يسير وفقا للإجازة التي منحتها الوصاية (وزارة الداخلية) للسلطة التنفيذية وأجهزتها بغية المحافظة على المال العام، وكفاءة وفعالية استعماله بما يحقق المصلحة العامة وحماية هذه الأموال من كل تبذير أو سوء استعمال سواء في مجال الإنفاق أو تحصيل الإيرادات.

ج. إن الرقابة المالية تصبح أكثر إلحاحا متى علمنا أن تمويل البلديات يعتمد بدرجة كبيرة على ما تجود به السلطة المركزية، كما أن ميزانيات البلديات تمثل نسبة لا بأس بها من الدخل الوطني (4.4% في سنة 2012) وأن الأموال العمومية بمختلف أنواعها تساهم بنسب مرتفعة في تكوين رأس مال الدولة.

د. بما أن المواطن هو الحلقة الأخيرة المستفيدة أو المتضررة من إدارة المال العام، فقد سنت

التشريعات

والأنظمة التي تبين مصادر الأموال واستخداماتها دون إنحراف، ووضعت العقوبات لحماية المال العام سواء أثناء جمعه أو إنفاقه.

هـ. تعتبر الرقابة المالية صمام أمان للوصاية حيث تكفل وتضمن استمرارية العمل بصورة جيدة حسب الخطط المرسومة، كما تضمن إستقامة ونزاهة الموظفين والعاملين والتأكد من أداء مهامهم وواجباتهم بكل أمانة واستقامة حيث تلزمهم على احترام وتطبيق القوانين والتعليمات والإجراءات كاملة.

و. لم تعد الرقابة المالية الحديثة تقتصر على مراقبة البلديات من الناحية المالية المستندية والقانونية فقط بل أصبح الأمر يتطلب وضع معايير للأداء مقدما يتعين الالتزام بها لقياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عنها وتحليل أسباب حدوثها وطرق علاجها لمنع تكرارها في المستقبل وهذا ما يجعل البحث ذو أهمية بالغة.

ز. إن أهمية هذا البحث تتجلى أيضا من خلال المرحلة الاقتصادية الحالية التي تمر بها الجزائر، باعتبارها دولة بترولية تشكل العائدات البترولية أغلب مواردها المالية، والتي تستلزم لا أن يقف دور عملية الرقابة المالية فيها على مجرد مراجعة البيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات والتأكد من صحتها الحسابية بل تتعداها إلى ما هو أوسع من ذلك أو شمل، حيث أصبحت الحاجة ملحة أكثر إلى مراقبة النتائج للتحقق من مدى كفاءة استخدام المال العام والحصول على أقصى قدر من المخرجات من احتياجات المواطنين باستخدام أقل قدر من المدخلات من الموارد المالية، ومن مدى تحقيق البرامج الموضوعية للأهداف المخططة والمستهدفة تحقيقها، حتى تكون الرقابة عوناً للقائمين على أمور الاقتصاد وتساعدهم على اجتياز الأزمات بالسرعة المطلوبة.

4. أهداف البحث

تتعدد وتنوع أهداف الرقابة المالية بين أهداف عامة ترتبط بأجهزة الرقابة المالية على البلديات من جهة وأهداف خاصة ترتبط بالبلديات من جهة أخرى، وقد تطورت أهداف الرقابة المالية تبعا لتطور النظام المالي في الدولة وتدخلاتها، فلم تعد تقتصر على التأكد من أن النشاط الذي تمارسه الجماعات المحلية بصفة عامة والبلديات بصفة خاصة يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات وفي حدودها، بل تجاوز ذلك للتأكد من أن نشاط الإدارة المحلية يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة حتى يحقق أهداف المواطن في العيش الرغيد، فمن ثم يمكن إبراز أهداف هذه الدراسة بشكل عام في النقاط التالية:

أ. التعرف على مدى اعتماد الرقابة المالية على البلديات على المبادئ الحديثة للرقابة المالية المتمثلة في وضع المعايير ومراقبة الأداء والنتائج.

ب. دراسة فاعلية أجهزة الرقابة المالية على البلديات في أداء المهام المنوطة بها ومعرفة مدى مساهمتها

في تحقيق الرقابة المالية حسب التشريعات المنشئة لها.

ج. الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض أجهزة الرقابة في أداء مهامها والعمل على معالجة هذه المشكلات وإزالة تلك المعوقات.

د. التنبيه إلى بعض أوجه النقص والخلل في التشريعات والإجراءات الرقابية المعمول بها واقتراح وسائل لمعالجتها.

هـ. التعرف على مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في الرقابة المالية وعلاقتها بترشيد المال العام في كل من أجهزة الرقابة من جهة والبلديات، بصفتها جهة خاضعة للرقابة المالية من جهة أخرى.

و. نقدم من خلال هذا البحث تصورا تحليليا عن عملية الرقابة المالية على البلديات لعله يمثل مادة مرشدة لفهم وضع الرقابة المالية بشكل كلي في البلاد إيماننا منا بأن ما ينطبق على الجزء (البلدية) يمكن تطبيقه أيضا على الكل (الدولة الجزائرية) ولوضع أيدينا على الطريق الأفضل لتطويرها.

5. أسباب اختيار الموضوع

لقد تم اختيار موضوع أهمية الرقابة المالية على المؤسسات العمومية غير المنتجة للثروة لهذه الدراسة نظرا لأهميتها في العمل الإداري وضرورتها لنجاح المنظمات الحكومية بشكل عام والبلديات بشكل خاص في أداء مهامها وبالتالي محاولة التعرف على مكن الخلل، إلا أن هناك أسباب أخرى يمكن إجمالها فيما يلي:

أ. شرح الدراسات المتخصصة في موضوع الرقابة المالية من وجهة نظر الإدارة المالية بشكل عام، وبشكل أخص الرقابة المالية على الجماعات المحلية ممثلة بالبلدية في الجزائر، إذ أن هذا الموضوع كثيرا ما يتم تناوله من وجهة نظر قانونية أو وجهة نظر الإدارة العامة، باعتباره موضوعا مشتركا بين القانون الإداري وعلم الإدارة العامة.

ب. ضعف وظيفة الرقابة بشكل عام على جميع المستويات وعلى جميع الأنشطة في الجزائر وقصورها عن مواكبة مثيلاتها في الدول المتقدمة.

ج. تعتبر البلدية بمثابة قناة تنقل مشاكل المجتمع وحاجاته من جانب وتعيد إلى هذا المجتمع حل هذه المشاكل وأساليب الوفاء بالحاجات من جانب آخر.

د. إن الفرق بين المطلوب من إدارة الأموال العمومية والواقع الذي تعيشه البلديات هو فرق بين الإدارة المطلوب تنفيذها وبين عدم قدرتها على ذلك، فالإدارة المحلية القائمة في معظم بلدياتنا، من موظفين أو منتخبين، ما زالت إدارة غير مؤهلة لإنجاز الأعباء المتوقع منها إنجازها.

هـ. إن بناء نظام متطور للإدارة المحلية في البلديات لا يأتي بمجرد إصدار قوانين أو مراسيم خاصة بذلك، وإنما لابد من الانسجام بين ما تقدمه القوانين وبين ظروف ومقتضيات التطور.

و. إن السباق المحموم بين مختلف المترشحين للظهور في القوائم الانتخابية لانتخابات المجالس البلدية رغم تدني مستوياتهم، خاصة مع الأحزاب الكبيرة، يثير الكثير من التساؤلات عن الكيفية التي يدار بها المال العام في البلديات بشكل خاص نظرا لدورها في التنمية المحلية.

وبناء على الأسباب السالفة الذكر، نشأت فكرة البحث المتعلقة بدراسة كيفية المحافظة على المال العام، من خلال التطرق إلى الرقابة المالية على البلديات باعتبار الرقابة أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية وإهمالها يؤدي حتما إلى بروز الكثير من النقائص التي تلغي ما تم إنجازه في وظائف الإدارة الأخرى وبالأخص وظيفة التخطيط.

6. منهجية البحث

لما كانت هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على كيفية مراقبة المال العام في البلديات الجزائرية ومعرفة دور أجهزة الرقابة المالية المختلفة في ذلك، لما لها من أهمية قصوى في ردع التلاعب بالأموال العمومية، فضلا عن الممارسات السلبية الكثيرة في إبرام الصفقات العمومية والآثار التي تحدثها على التنمية المحلية بشكل خاص و التنمية الوطنية بشكل عام، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لوصف الواقع الرقابي الذي تعيشه البلديات في الجزائر عن طريق وصف دور الأجهزة الرقابية المختلفة على مالية البلديات، كما تناولنا المنهج التحليلي لإبراز إيجابيات و سلبيات الرقابة المالية الحالية و ذلك عن طريق وصف و تشخيص ظاهرة البحث بهدف لفت النظر إلى أبعاد هذه المشكلة و العواقب المترتبة عنها و ذلك لما للتحليل النقدي من قيمة لا يمكن إنكارها و التي بدونها يصعب الوصول إلى استنتاجات عملية في مسائل يصعب إيجاد حقائق محددة عنها.

إن هذه الدراسة ليست مجرد دراسة نظرية وصفية لما هو موجود على أرض الواقع ولا هي أيضا عرض لبعض الآراء والنظريات المتعلقة بمشكلة البحث وإنما هي دراسة تحليلية نقدية سعيينا من ورائها إلى إبراز مدى التحكم في مراقبة تسيير الأموال العمومية على المستوى المحلي باعتباره نواة التنمية المحلية، لأن الدراسات التي ليس لها صلة بالواقع تكون عادة دراسات جافة وجامدة.

ولإلقاء المزيد من الضوء على موضوع البحث فقد استندنا في دراستنا النظرية على ما تم الحصول عليه من الكتب والمؤلفات والدراسات السابقة، والتقارير والمنشورات والتوجهات والإرشادات الصادرة عن منظمي الإنتوساي والأربوساي، واستخدام البحث عبر الانترنت لمعرفة كل ما هو حديث، أما الجانب التطبيقي فقد تم التركيز على الزيارات الميدانية لبعض بلديات ودوائر ولاية باتنة من جهة وفروع أجهزة الرقابة التي تخضع لها البلديات المعنية من جهة أخرى، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية على المستوى المركزي للوزارات المعنية (وزارة المالية ووزارة الداخلية والجماعات المحلية) وأجهزة الرقابة المركزية ومن ثم فقد اعتمدنا على الأساليب التالية:

- أسلوب البحث الأكاديمي، الذي يعتمد على المراجع المختلفة مثل الكتب والدوريات والدراسات المقدمة.
- الإطلاع على القوانين والتشريعات ذات الصلة بموضوع البحث، حتى نقف على الإطار القانوني له.
- أسلوب المقابلات الشخصية وذلك مع بعض المسؤولين الذين لاختصاصهم علاقة مباشرة بموضوع البحث، وذلك في الدراسة الميدانية للاستفادة من آرائهم وخبرتهم أو لعرض آرائنا واقتراحاتنا عليهم لإبداء الرأي فيها.
- البحث عبر الانترنت عن تجارب دول أخرى عربية وغربية والنتائج الإيجابية التي توصلوا إليها فيما يتعلق بالرقابة المالية وإدارة المال العام.

7. صعوبات البحث:

يواجه الباحث خلال إعداد هذه الدراسة المحددات والصعوبات التالية:

أ. عدم الاهتمام بالمراسلات المرسلة إلى أجهزة الرقابة المالية المختلفة ومسؤولي المصالح المالية في البلديات، حيث تكررت الزيارات لعدة مرات الأمر الذي أدى إلى استغراق هذه العملية فترة طويلة ومن ثم لجوء الباحث إلى علاقاته الشخصية لإجراء المقابلات الشخصية.

ب. صعوبة تناول هذا الموضوع وتحليله بعمق علمي ومنهجي نظرا لتداخله وتناوله مواضيع وتخصصات مختلفة في علوم التسيير والعلوم القانونية والإدارة العامة، مثل المالية العامة، المحاسبة العمومية، التسيير المالي، المالية المحلية والقانون الإداري.

إن تحقيق هذا الهدف يتطلب من أي باحث قدرات ومهارات فنية يصعب تحقيقها بشكل كامل.

ج. إن البحث في موضوع أهمية الرقابة المالية على البلديات واثرها، وبقدر ماله من أهمية، بقدر ما يكتنفه من صعوبات وهذا لكون النصوص القانونية كانت غير ثابتة إذ تطرأ عليها التغييرات بين الفينة والأخرى و، لكون هذه الأجهزة التي أوكل لها أمر الرقابة المالية أصبحت تتسم بقلّة الفعالية خاصة بعد تطورات إدارية واقتصادية واجتماعية شهدتها البلاد وسياساتها الداخلية .

د. ندرة المراجع العلمية التي تناولت موضوع الرقابة المالية على البلديات في الجزائر من وجهة نظر مالية بحتة، ماعدا بعض الكتب والمقالات التي تناولت جانب الرقابة المالية بصورة قانونية.

هـ. سرية المعلومات من قبل بعض مسؤولي البلديات محل الدراسة، حيث عانينا كباحث من عدم تعاون مسؤولي المجالس البلدية وأجهزة القضاء في إنجاز البحث.

ولن أتحدث أخيرا عن الترجمة وما لقيت فيها من عناء وجهد لأن الانتقال بين اللغتين الإنجليزية والفرنسية من جهة واللغة العربية من جهة أخرى، هي عملية مرهقة في مجال التقنيات الحديثة للرقابة المالية، الأمر الذي هدد دوما بأن تقود الترجمة حيننا إلى الغموض وحيننا آخر إلى قلة الأمانة في تبليغ المعلومة.

8. حدود البحث:

سوف نتعرض في هذه الدراسة لرقابة الاجهزة الخارجية الممثلة بمجلس المحاسبة وأجهزة وزارة المالية المتمثلة في المفتشية العامة للمالية، البرلمان، والمراقب المالي وكذلك المحاسب العمومي، أما الرقابة الداخلية فسيتم التطرق إليها من خلال دور المجلس البلدي، وبذلك فان هذه الدراسة تستثني رقابة الوصاية المتمثلة في رقابة وزارة الداخلية والوالي ورئيس الدائرة.

أ. الحدود الزمانية:

يغطي البحث الفترة من العام 2004 حتى العام 2017 ومن ذلك للاعتبارات التالية:

- تشمل هذه الفترة ثلاث عهديات انتخابية للمجالس البلدية.
- الطفرة الكبيرة في الموارد المالية المخصصة للبلديات بسبب البرامج الإنمائية الخماسية.
- ظهور التعددية الحزبية في البلديات بشكل جلي بعد العشرية السوداء وهرولة كل من يريد الترشح للمجالس البلدية بدون شروط فعالة، ما أدى إلى ازدياد حالات الاعتداء على المال العام بشكل كبير.

ب. الحدود المكانية:

تم تطبيق البحث على عدد من بلديات ولاية باتنة تشكل أغلبيتها مراكز الدوائر بالولاية، واختيارنا لهذه الولاية حتى نبرز مدى عجز السلطات المركزية في تغطية الحاجة من حيث الرقابة من جهة واهمالها

لأهمية الموضوع من جهة أخرى.

ج. الحدود الموضوعية:

هناك اتجاهان لدراسة موضوع الرقابة المالية.

الاتجاه الأول ويركز على إجراءات الرقابة المالية المتبعة في مراقبة العمليات المالية المتعلقة بكل من النفقات والإيرادات بينما تركز دراستنا على الاتجاه الثاني الذي يتعلق بتشخيص دور أجهزة الرقابة المالية على البلديات ومحاولة معرفة نقاط القوة والضعف في هذه الأجهزة.

9. مصطلحات الدراسة:

يكون للكلمات والمصطلحات التالية حيثما وردت في هذه الدراسة المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على غير ذلك.

■ الرقابة المالية:

ولها نفس معنى المراقبة المالية أو الرقابة على المال العام و. تدل على التأكد من مطابقة التصرفات المالية للقوانين السارية المفعول بالإضافة إلى سلامتها من وجهة نظر الإدارة المالية.

■ الرقابة المالية الداخلية:

وتدل على المصالح التي توكل إليها مهام الرقابة الداخلية للتصرفات المالية داخل البلديات.

■ الفرق بين الموازنات والميزانية:

يجب الإشارة هنا أننا لا نفرق بين مصطلحي الموازنة والميزانية في هذا البحث ويستعمل أي منهما للدلالة على نفس الشيء.

■ الإنتوساي Intosai: وهي المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

(Intosai: International organization of state audit institutions)

■ الأرابوساي Arabosai: وهي المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(Arabosai: Arab organization of state audit institutions)

■ تستعمل عبارات الهيئات المحلية والجماعات المحلية للدلالة على نفس الشيء في هذا البحث.

■ إن خضوع البلديات في الجزائر لنفس القوانين المتعلقة بالرقابة المالية جعلنا لا نفرق بين كلمة "البلدية" بصيغة المفرد أو الجمع.

10. الدراسات السابقة: نقدم على سبيل المثال لا الحصر الدراسات السابقة التالية:

أولاً: الدراسات الوطنية (الجزائرية):

(1) عباس عبد الحفيظ

﴿تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة: نفقات ولاية تلمسان و بلدية منصور﴾

مذكرة غير منشورة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص: تسيير المالية العامة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان-الجزائر. السنة الجامعية: 2012/2011.

من خلال هذه الدراسة حاول الباحث التعرف على أهمية الدور التي تلعبه النفقات العامة ومكانتها في الجماعات المحلية وتبسيط الضوء على المشاكل التي تواجهها في الجزائر لتحقيق فعالية النفقات العامة حيث تم تقسيم تلك المشاكل إلى مشاكل ترجع إلى نوعية الموازنة المستخدمة من طرف الجماعات المحلية ومشاكل ترجع إلى النظام المحاسبي المستخدم وإلى عدم توفر المؤهلات وتفشي ظاهرة الفساد. ومن جهة أخرى، اهتمت هذه الدراسة بالتعرف على إمكانية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والمحاسبة على الأداء في إعداد موازنة الجماعات المحلية في الجزائر نظراً لما يحققه من خصائص ومميزات بدلا من أسلوب موازنة البنود الذي لا يوفر للنظام المحاسبي للجماعات المحلية الوسائل الكافية والوسائل الملائمة في إنتاج المعلومات اللازمة من أجل قياس فعالية النفقات العامة لوحدات الجماعات المحلية. وتوصلت الدراسة في مسعاها إلى أن أسلوب إعداد موازنة البرامج والمحاسبة على الأداء يمكن من تحقيق فعالية النفقات العامة بدرجة توفر المتطلبات اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب وتذليل الصعوبات التي تعترض تطبيقها في الجماعات المحلية في الجزائر.

(2) نوار أمجوج ﴿مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية﴾

مذكرة غير منشورة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية والإدارية كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية: 2007/2006

تناول الباحث الموضوع من ناحيتين أساسيتين: الناحية الأولى عضوية وأبرز فيها التطور الذي عرفه الإطار القانوني لهذا الجهاز أما، الناحية الثانية فهي وظيفية وتناول فيها جميع المسائل المتعلقة بوظيفة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، وهدفت دراسة الباحث إلى توضيح الرؤية بشأن العديد من المسائل والقضايا التي تثيرها الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة ووظيفته بعد إصدار قانون جديد ينظم مجلس المحاسبة يتمثل في الأمر رقم 20 - 95 الذي منح لمجلس المحاسبة صلاحيات شاملة لمراقبة جميع الأموال العمومية، وأعاد كذلك لمجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية.

كما هدفت الدراسة أيضا، بشكل أساسي، إلى إبراز طبيعته القانونية ووظيفته والكشف عن مختلف العوائق الموجودة في تنظيمه وتسييره وتلك الناتجة عن المحيط الذي يعمل فيه، ومن ثم المساهمة بآراء

لتفعيل دور هذا الجهاز وإعطائه المكانة التي يستحقها كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة. وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تمثلت أساسا في أن مجمل الاختصاصات المخولة لمجلس المحاسبة، تبدو من الناحية النظرية كافية بأن يمارس دورا هاما في حماية الأموال العمومية والمساهمة في تحسين تسييرها. لكن في الواقع، فإن مجلس المحاسبة وبالرغم من الإصلاحات المتتالية التي عرفها فإنه دوره لم يرق بعد لبلوغ مستوى راق من التصور فالشفافية التي يسعى إلى تحقيقها في تسيير الأموال العمومية، والفعالية التي يرمي إلى ترسيخها في سبيل ترشيد الإنفاق العمومي ما إلا هي تصور ذهني تقابلها على أرض الواقع ممارسات تناقضها وتفرغها من محتواها، وهو ما يفسر إذا محدوديته، أما توصيات الباحث فتمثلت في انه مهما تكن طبيعة الإصلاحات التي يمكن تصورهما لتفعيل دور جهاز المحاسبة فإنها تبقى عديمة الفعالية لم إذا تجد السبيل إلى تجسيدها على أرض الواقع، وهذا يتطلب توفر إرادة سياسية حقيقية لتكريس الديمقراطية في التسيير، وبلوغ المجتمع درجة عالية من النضج السياسي التي تسمح له ببناء دولة القانون.

3) Rezika Amari

« Contribution a l'analyse financière des budgets communaux de la wilaya de Tizi-Ouzou
Un instrument de maîtrise et de rationalisation des finances locales »

"مساهمة في التحليل المالي لميزانيات بلديات ولاية تيزي وزو: أداة للتحكم في المالية المحلية وترشيدها"

Mémoire de magister, non publié, faculté des sciences économiques, gestion et sciences commerciales
université Mouloud Mammeri, Tizi Ouzou, année, 2010.

قسمت الباحثة رسالتها إلى جزئين رئيسيين تضمن كل منهما فصلين متكاملين، حيث تناول الجزء الأول واقع المالية المحلية من الناحيتين النظرية والواقعية، بينما تناول الجزء الثاني دراسة إمكانية تطبيق أداة حديثة في التسيير العمومي والمتمثلة في التحليل المالي وذلك من خلال دراسة تطبيقية لمالية بلديات ولاية تيزي وزو (20 بلدية)، وقد اختتم البحث بمجموعة من النتائج و التوصيات المتعلقة بتطبيق أداة التحليل المالي لمالية بلديات تيزي وزو، و تمثلت أبرزها في أن البلديات محل الدراسة، تتميز بمجموعة من المعوقات و المحددات التي لا تسمح بتطبيق أداة التحليل المالي من اجل التحكم وترشيد إدارة المالية المحلية في البلديات المعنية بشكل خاص و البلديات الجزائرية بشكل عام بسبب تشابهها في القوانين التي تخضع لها والمتعلقة بإدارة المالية المحلية بالإضافة إلى معوقات نقص الكفاءات المؤطرة لعملية الإدارة المالية للبلديات، ومن جهة أخرى، أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات تمثلت أبرزها في ان نجاح تطبيق أداة التحليل المالي يكمن في ضرورة إلزام البلديات بتطبيقها مع ضرورة إرفاقها بجملة من المرفقات المتمثلة في توفير الموارد البشرية المؤهلة والموارد المادية والتنظيمية الضرورية لذلك. فهذه الموارد تعتبر أكثر من ضرورية من أجل التحكم في الإدارة المالية للجماعات المحلية في الجزائر وترشيدها.

4) إبراهيم بن داود ﴿الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري﴾

مذكرة غير منشورة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع الدولة والمؤسسات العمومية
كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الدراسية 2002 / 2003

تناول الباحث الموضوع في فصلين: الفصل الأول حول مسار النفقات العامة وأوجه الرقابة عليها، أما في الفصل الثاني فتناول فيه أنظمة الرقابة المالية على النفقات العامة وأساليب الرقابة الداخلية منها والخارجية في التشريع الجزائري. وتناول الباحث في رسالته موضوع الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري وأوضح فيه أن الدراسة المقارنة تبين أن الرقابة المالية التي كانت في العهد الإسلامي والتي باشرتها الدواوين المختلفة، أحكمت الرقابة على موارد بيت المال ومصارفه، وإن كان لهذه الأجهزة مقابلها في الدولة الحديثة إلا أن فاعلية وثمار الرقابة بينهما مختلف تماما.

واختتم الباحث رسالته بمجموعة من النتائج أوضح فيها أن المبادئ السوية التي تحكم مالية الدولة والرقابة لها على الخصوص وفقا للمنظور الإسلامي، تقوم على مبادئ وأسس أوردها القرآن الكريم والسنة المطهرة، وأن هذه المبادئ تتسم بصلاحياتها لكل زمان ومكان وإن كان هذا لا يمنع من تطبيق بعض النظم الوصفية والحلول المالية التي أقرها مجتهدو الأمة تطبيقا لتلك المبادئ الثابتة.

ثانيا: الدراسات العربية

- 1) حمدي سليمان قبيلات ﴿ الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية – دراسة تطبيقية ﴾ رسالة دكتوراه منشورة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

تناولت الدراسة موضوع الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في المملكة الأردنية بهدف إظهار مدى فاعلية وكفاءة الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في الأردن والتعرف على الأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة بشقيها الإداري والمالي.

وقد أتبعته الدراسة أسلوب تحليل النصوص القانونية التي تحكم عملية الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في الأردن، حيث تم التعرف على كيفية إنشاء أجهزة الرقابة الإدارية والمالية في الأردن و تكوينها وارتباطها القانوني وعلاقة بعضها ببعض الآخر، كما تم التعرف على اختصاصات هذه الأجهزة ومسئولياتها الرقابية، و وسائل ممارسة هذه الاختصاصات و تطرقت الدراسة إلى عدد من المعوقات التي تعترض أجهزة الرقابة الإدارية والمالية في الأردن في ممارستها لمهامها و أدائها لواجباتها. وأهم هذه المعوقات ضعف التشريعات التي تحكم عمل هذه الأجهزة وقصورها عن مواكبة المفاهيم الحديثة في مجال الرقابة الإدارية والمالية، وقصورها عن مثيلاتها في الدول الأخرى، وعدم تمتع إدارات هذه الأجهزة وموظفيها بالحصانة الكافية لأداء واجباتهم على أكمل وجه، مما يضعف من أداء هذه الأجهزة ويقلل من شأنها، إضافة إلى نقص الكوادر الوظيفية المؤهلة للعمل في مجال الرقابة الإدارية والمالية في هذه الأجهزة وضعف التجاوب و التعاون من قبل مختلف الوزارات و الدوائر الحكومية الخاضعة لرقابة هذه الأجهزة في المملكة الأردنية. وقد وتوصلت الدراسة بعدد من التوصيات منها:

أ. ضرورة تعديل التشريعات التي تحكم عمل هذه الأجهزة الرقابية بحيث ترفع من أدائها وتطور عملها الرقابي نحو الأفضل، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة في مجال الرقابة الإدارية والمالية، والتنسيق

بين أجهزتها بحيث يزال التداخل بين هذه الأجهزة في الاختصاصات ولا ازدواج في العمل.
ج. ضرورة إيلاء أجهزة الرقابة الإدارية والمالية اهتمام أكبر من قبل السلطات العليا بما يعزز دورها ويفعل عملها في مجال الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية في المملكة الأردنية.

(2) الحسيني صادق وخرابشة عبده ﴿ متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء ﴾

بحث منشور، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد السابع والعشرون سنة 2000

وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، خاصة أن والاهتمام الأكثر في أغلب الأجهزة العليا للرقابة لا يزال منصباً على الرقابة المالية "التقليدية و" هذا عكس ما يحدث في الأجهزة الرقابية لبعض الدول المتقدمة التي ينصب على رقابة الأداء لقد، وهدفت الدراسة إلى تحقيق عدة متطلبات تحتاجها أجهزة الرقابة المالية العليا وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

- أ. حاجة الأجهزة العليا للرقابة لبعض العوامل الاستراتيجية الهامة، كتحديد الأهداف والتمتع بصلاحيات رقابية واضحة ومستوى جيد من الإمكانيات المتطورة للتنفيذ الناجح لرقابة الأداء.
- ب. حاجة الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية إلى نقلة نوعية وكمية لمسيرة السابقين في تأهيل هذه الأجهزة للقيام بمهام رقابة الأداء على أفضل وجه، والعمل على التطوير المستمر، مما يتطلب الفرص التدريبية، وتنمية قدرات موظفي الأجهزة الرقابية وإكسابهم المهارات اللازمة.
- ج. حاجة الأجهزة العليا للرقابة الاستقلال المتمثل في استقلال رئيسة واستقلال الإطار الرقابي الفني عن طريق النص صراحة ووضوح في الدستور بكل أشكال الاستقلال "المالي، العضوي، الوظيفي".

(3) عمار محمد حامد ﴿ دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة ﴾

رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2001
هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحالات التلاعب في الأموال العامة في محاوله للتعرف على الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة من الغش والتزوير والاختلاس وسوء الاستخدام من خلال تحليل بعض حالات التلاعب في الأموال العامة، وتحديد مسبباتها، وارتباط تلك المسببات بنظام الرقابة الداخلية نفسه وتطبيق إجراءات النظام واقتراح الأساليب والوسائل والإجراءات اللازمة لتدعيم النظام للتقليل من حدوث تلك المسببات، وأبرزت الدراسة الأساليب والأدوات والوسائل والإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها في ظل مفهوم الرقابة الداخلية لتوفير أساس سليم للرقابة وحماية المال العام، وقد خرجت الدراسة بالعديد من النتائج أهمها:

- أ. أن الرقابة الداخلية على المال العام أمر لا بديل عنه للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، حيث إن التطور الناجم عن تطور المفاهيم الاقتصادية انعكس على أهداف الرقابة الداخلية فجعلها تتجه نحو رقابة الكفاية والفعالية.

ج. يجب أن يكون هناك تكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، وذلك لتنسيق أعمال

الرقابة على مختلف مستوياتها وأنواعها وأشكالها وظروف ممارستها كأدوات تخدم السلطتين التشريعية والتنفيذية.

د. النظام المحاسبي الحكومي يعتبر أحد الأدوات التي يمكن أن تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخداماً أمثل، كونه يوفر المعلومات الأساسية لعمليات التقييم والتحليل والتخطيط والرقابة، كما خرجت الدراسة بعدد من التوصيات وأهمها:

1. ضرورة تطوير النظم المحاسبية بما في ذلك نظم الرقابة الداخلية، ودعم الأجهزة المحاسبية والأجهزة القائمة على تطبيق الرقابة الداخلية.

2. وضع خطة لتدريب المحاسبين العاملين في كل من ديوان الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية بوزارة المالية تكفل تزويدهم بأحدث الأساليب المحاسبية والرقابية وأكثرها كفاءة.

3. إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في المصالح والهيئات العامة والمؤسسات التي لا توجد فيها هذه الوحدات ودعمها بالكفاءات ذات المستوى العالي.

(4) أمل علي محمد ﴿ الرقابة المالية وديوان المحاسبة، مجلس الأمة، الكويت ﴾

مجلة الأمة، ماي، 2001 الكويت

اهتمت الدراسة بتقييم الأداء الرقابي والفني لديوان المحاسبة في الكويت من الناحية القانونية والفنية والتنظيمية والسياسية وتطرقت الدراسة للأعمال الرقابية التي قام بها الديوان على مدى السنوات الثلاث، 1996-1997-1998م كما ركزت الدراسة على أنواع الرقابة المالية وأهدافها كمدخل نظري للدراسة.

وتعرضت الدراسة لظروف نشأة ديوان المحاسبة وأساليبه الرقابية واختصاصاته، والآليات التي يباشر من خلالها تلك الاختصاصات وأوضحت الدراسة علاقة ديوان المحاسبة بكل من مجلس الأمة ووزارة المالية والاقتصاد، وإدارة الفتوى والتشريع، وديوان الخدمة المدنية، ولجنة المناقصات المركزية.

وخلصت الدراسة أن إلى ديوان المحاسبة الكويتي يمارس مزيجاً من الرقابة الخارجية (القضائية) والرقابة اللاحقة، مع وجود حيز محدود من الرقابة السابقة، أي التي تسبق الصرف وذلك فيما يتعلق بالمعاملات التي تصل قيمتها إلى مائة ألف دينار كويتي أو أكثر.

كما خلصت الدراسة أيضاً بأن رقابة ديوان المحاسبة الكويتي هي رقابة شاملة جامعته لكافة المصروفات العامة بالدولة، وفي هذا الشأن فقد خول القانون للديوان اختصاصات الكشف عن كل مصادر الهدر والإسراف أو الاختلاس، أو الإهمال. كما أجاز له اقتراح وسائل العلاج لكل ذلك وأخيراً أكدت الدراسة على دور الديوان في الحفاظ على المال العام، وأن القانون أحاطه بكل ما يحتاجه من ضمانات حتى يؤدي مهامه بكفاءة عالية.

(5) أكرم إبراهيم حماد

﴿ تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة ﴾

رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزيرة، السودان 2003.

تناولت الدراسة مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها وأساليبها، والمقومات الأساسية التي ترتكز

عليها والتي من خلالها يمكن الحكم على فعالية نظام الرقابة المالية و. تعرضت الدراسة إلى الرقابة المالية في ظل التقنية الحديثة، حيث تناولت استخدام الحاسوب في العمل الرقابي، واستخدامه في أجهزة السلطة الفلسطينية. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على تطبيق المؤسسات الحكومية في السلطة الفلسطينية لرقابة الأداء والمقومات التي يجب أن تتوفر في هذه المؤسسات لتطبيقها.

وقد وتوصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج والتي منها:

أ. ضعف الأداء الرقابي في المؤسسات الحكومية الفلسطينية والذي كان له مردود سلبي على كل جوانب العملية الرقابية في كافة مؤسسات السلطة الفلسطينية.

ب. إن الأجهزة الرقابية في كافة مؤسسات السلطة الفلسطينية ينحصر عملها فقط في الرقابة المستمرة، واللاحقة لا وتمارس الرقابة المسبقة إلا في أضيق الحدود، وعلى بعض العمليات مركزية الصرف، أما الرقابة الشاملة فتمارس من خلال تطبيق الرقابة اللاحقة، وتمثلت أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة في الآتي:

أ. في المجال السياسي: تكثيف الجهود لتحقيق الحرية والاستقلال للشعوب التي تعاني من الاحتلال أن إذ، إغلاق الحدود من قبل سلطات الاحتلال، وكذلك إغلاق المدن ساهم بشكل مباشر في إضعاف النظام الرقابي الفلسطيني.

ب. في المجال الاقتصادي: ضرورة سعي السلطة الفلسطينية لتحرر من التبعية للاقتصاد الصهيوني (العدو والمحتل الغاشم) وتشجيعها للقطاع الخاص، وإقامة المشاريع الإنتاجية لاستيعاب أعداد كبيره من اليد العاملة الفلسطينية.

ج. في المجال الاجتماعي: تشجيع الرقابة الذاتية وانتماء الموظف للمؤسسة التي يعمل وبها قد استفاد الباحث من هذه الدراسة في تغطية بعض جوانب دراسته.

6) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز

﴿ أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة (دراسة تطبيقية) ﴾

رسالة دكتوراه في المحاسبة رغي، منشورة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، الخرطوم، السودان، 2008

هدف هذا البحث الى دراسة نظام الرقابة المالية الحكومية من خلال إطار نظري متكامل ودراسة أجهزة الرقابة المالية في جمهورية السودان وبعض الدول العربية للوقوف على دورها الرقابي كما هدف هذا البحث الى بيان إثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة.

اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي والاستنباطي في التعرف على المفاهيم الأساسية للرقابة المالية، وعلى المنهج الوصفي (دراسة الحالة) لبيان إثر الرقابة المالية في حماية الأموال العامة بمؤسسات القطاع العام.

اشتمل البحث على مقدمة وثلاثة فصول تناول الفصل الأول الإطار النظري للرقابة المالية، والفصل الثاني تناول ضوابط الرقابة المالية في القطاع الحكومي، وتناول الفصل الثالث الأجهزة الرقابية في جمهورية السودان وبعض الدول العربية.. وختم البحث بعدد من النتائج والتوصيات والتي قد تسهم في إيجاد حلول جذرية للمشاكل المتعلقة بالرقابة المالية في مؤسسات القطاع العام بجمهورية السودان.

ثالثا: الدراسات باللغات الأجنبية:

1) Anerud Kelly :

« Developing international auditing standards:

Cooperation between INTOSAI and the international federation of accountants»

« تطوير معايير المراجعة الدولية بالتعاون بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأنتوساي والاتحاد الدولي

للمحاسبين »

International Journal of Government Auditing. Washington : Oct. Vol 31, Iss 4 p 20, 2004.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أهمية تعاون المنظمات الدولية في كافة المجالات لها لما من فوائد عديدة في تطوير المعايير والأدلة المحاسبية والرقابية الدولية والمتمثل في هذه الدراسة بمذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي) والاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير معايير المراجعة الدولية. وتتميز هذه اللقاءات بتوفر وجهات نظر مختلفة أثناء طرح ومناقشة القضايا الرقابية الجديدة مما يؤدي إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات وتكمن أهمية المشاركة في أنها ستؤسس معايير وتعليمات ممارسة أفضل ستفيد كلتا القطاعات العامة والخاصة.

2) The Office of Audit General of Norway : Performance audit on public procurement in Norway (2004)

مكتب المراجع العام للنرويج: "مراجعة أداء الاستثمارات الحكومية في النرويج"

من خلال الموقع الإلكتروني www.nao.org

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تبني مشروع للتدقيق يركز على فاعلية البرامج الحكومية والأسباب المحتملة لعدم تحقيق أهداف كفاءة البرامج، ومكتب المراجع النرويجي بدراسة قطاع الاستثمارات الحكومية في مجال التجارة الإلكترونية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أسباب ضعف فاعلية البرامج في هذا القطاع بالمقارنة مع الأهداف الموضوعية، وبالمقارنة مع تسعة برامج مماثلة، تبين أن اثنين من هذه البرامج قد حققت عائداً عالياً، موضحة أن أسباب انخفاض فاعلية هذه البرامج يرجع إلى الأسباب التالية:

أ. عدم ارتباط البرامج بالأهداف العليا مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق الأهداف لتحسين الكفاءة في إدارة الموارد.

ب. عدم التركيز على التغييرات التنظيمية الضرورية للتجارة الإلكترونية (إدارة التغيير والنقص في الموارد المتاحة).

ج. عدم إيجاد علاقات ارتباط بين المنتجين والمستهلكين.

3) Juan Santamaria Pastor et Jean-Claude Nemery

« مراقبة وتدقيق تصرف الجماعات المحلية »

المحلية

Rapport du comité sur la démocratie locale et régionale (CDLR) Editions du conseil de l'Europe, mars 1999

من خلال الموقع الإلكتروني www.conseileurope.org شوهد بتاريخ 2013/05/12

وتناول المنشور ثلاثة أجزاء رئيسية: الجزء الأول تمثل في التوصية رقم 12 (98) المتعلقة بالرقابة على تصرف الجماعات المحلية، في حين تناول الجزء الثاني تقرير لجنة الديمقراطية المحلية والجهوية حول مراقبة وتدقيق تصرف الجماعات المحلية، أما الجزء الثالث فتناول ثمانية تقارير تتعلق بتجارب عدة بلدان أوروبية حول نفس الموضوع، وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة ما بين مختلف المستويات الحكومية المراقبة لتصرفات الجماعات المحلية وإلى الرقابة التي تمارس على تصرفات الجماعات المحلية من طرف المحاكم أو من طرف الأجهزة المستقلة من جهة بالإضافة إلى التقارير الداخلية ما بين مختلف مصالح الجماعة المحلية. وختمت الدراسة بمجموعة من التوصيات للدول الأوروبية فيما يتعلق بأنظمة الرقابة وأشكالها واجراءاتها ومدى شموليتها لتصرفات الجماعات المحلية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ركزت أغلب الدراسات السابقة على دراسة الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة في بعض الدول العربية، و مدى تحقيقها للأهداف التي أنشئت من أجلها سواء في المؤسسات الحكومية أ، و المؤسسات الأخرى الخاضعة للرقابة، وتحديد معوقات الرقابة المالية وبها معرفة أسبابها، و اقتراح الوسائل و الحلول القانونية والإدارية للحد منها بهدف صون المال العام و حمايته، أما فيما يتعلق بالدراسات المعدة في الجزائر، فإنها ركزت على الرقابة من جوانب مختلفة متمثلة في الرقابة المالية على النفقات العامة بشكل عام، و بيان السبل الكفيلة بتفعيل تلك الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بنفقات البلديات، أو بعض الدراسات الأخرى التي اهتمت بالجانب القانوني للرقابة و أخرى اهتمت بدراسة الفروقات بين النظم الرقابية في الوقت المعاصر و النظم الرقابية في الإسلام و دراسة أوجه الاتفاق و الاختلاف بين الفكرين لدراسة الجدوى الحقيقية لكل نوع منها.

أما ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، هو تناولها لموضوع جديد يتعلق بتقييم الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة المالية على البلديات في الجزائر من منظور مالي عن طريق إبراز دورها ومدى تحملها لمسئولياتها في الرقابة المالية على البلديات والعمل على تطوير أدائها وزيادة فاعليتها وكفاءتها في إحكام الرقابة على المال العام في البلديات إلى جانب التطرق لمعوقات الرقابة المالية وكيفية مواجهتها، بينما ركزت بقية الدراسات في غالبيتها على مراقبة المال العام على المستوى الكلي أي على مستوى الدولة ككل، كما حاولت هذه الدراسة تقييم الدور الرقابي لأجهزة الرقابة المالية على البلديات من وجهة نظر مالية بحتة وبالتالي تفادي طغيان الجانب القانوني الذي يميز أغلب الدراسات الوطنية، بالإضافة إلى دراسة أسباب ضعف نظم الرقابة المالية الداخلية المعمول بها في البلديات الجزائرية.

وبذلك يمكن القول أنه، حسب علم الباحث لا، يوجد من بين الدراسات السابقة من يتناول فعالية وكفاءة أجهزة الرقابة المالية على البلديات في الجزائر من أجل تفعيل الرقابة المالية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية في البلديات.

وقسمت الدراسة إلى مقدمة عامة، ثلاث فصول وخاتمة عامة، حيث تناول الفصل الأول ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها بينما تناول الفصل الثاني مالية البلدية في حين تناول الفصل الثالث معوقات الرقابة المالية على البلدية وتضمن كل فصل بشكل عام تمهيد، ثلاثة مباحث وملخص للفصل، وانتهت الدراسة بخاتمة عامة وفهرسة للمواضيع، وكذا قائمة للمراجع.

الفصل الأول

ماهية الرقابة المالية، أهدافها
وأنواعها

تمهيد

يستخدم مفهوم الرقابة في مجالات عديدة للدلالة على معاني مختلفة فيستخدمها علماء النفس مثلاً للإشارة إلى السيطرة أو التحكم في طرف آخر كما تستخدم في المجال العسكري للإشارة إلى عملية التحكم في الأسلحة النووية...إلخ، أما في مجال الإدارة، تكتسي الرقابة باعتبارها وظيفة إدارية، أهمية خاصة حيث تهدف إلى ملاحظة وقياس الأداء ولمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، ولذلك فإن الهدف في هذا الفصل هو إعطاء نظرة شاملة لبعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة نظراً لما لها من أهمية في تحديد الهدف من الدراسة أولاً وكيفية المعالجة ثانياً، ولتحديد هذه المفاهيم فإننا سنتطرق في هذا الفصل لماهية الرقابة المالية على المال العام وأهداف هذه الرقابة وصورها المختلفة وذلك في ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية وأهميتها.
- المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية ووسائلها وخطواتها الأساسية.
- المبحث الثالث: أنواع الرقابة المالية ومستوياتها.

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية وأهميتها

لقد أصبح جليا وواضحا مدى أهمية الرقابة بشكل عام، والرقابة المالية بشكل خاص، في حياة الشعوب والدول على حد سواء. فالرقابة تحتل مكان الصدارة في العملية الإدارية برمتها، وتعد في هذا السياق، أهم عناصر تلك العملية، حيث يجب تنظيمها بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير وتوجيه عمل كافة الإدارات المختلفة، ويتجسد هذا التنظيم من خلال السند القانوني الذي يحكم عملية الرقابة. ومن أجل تحقيق بعض الغايات التي نصبو إلى تحقيقها في هذا الفصل، فإن الهدف في هذا المبحث يتمثل في تحليل مفهوم وماهية الرقابة التي تعتبر أحد أعمدة الإدارة الحديثة.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الرقابة المالية على المال العام

يمكن رد جذور الرقابة إلى زمن بعيد، حيث استمدت نشأتها من حاجة الإنسان منذ القدم إلى التحقق من صحة العمليات التي يتم إنجازها، ولذلك فقد تم الاحتفاظ على مر العصور بالسجلات نظرا لفوائدها العديدة، فاحتفظ المصريون القدماء بسجلات بينت كميات الحبوب التي كانت ترد إلى مخازن الدولة والكميات التي تصرف منها كما احتفظ الإغريق والرومان بسجلات مماثلة ومنظمة¹. وبالرغم من أن هذه السجلات لم تكن تمثل نظاما متكاملًا بالمعنى الذي نعرفه اليوم، إلا أنها كانت تفي بالحاجة في ذلك الوقت. كما أن هناك الكثير من الشواهد في الحضارات القديمة ما يثبت أن الحكومة المركزية كانت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين ولرقابة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة لإثبات حركة جباية الضرائب وعينت مراقبين متخصصين لفحص هذه السجلات والتأكد من سلامتها.

وبمرور الزمن، أخذت الرقابة تتطور تبعا للتطورات الاقتصادية وحاجات المجتمع، فقد اتسع نطاقها وأصبحت رغبة رؤساء القبائل والجماعات وأصحاب المال في بسط رقابتهم على الذين يقومون بعملية التحصيل والدفع والاحتفاظ بالمواد والأموال كبيرة. وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بالرقابة وإبراز مدى الحاجة الماسة لها بمرور الزمن واتسع نطاقها وأصبحت تشمل مجالات عديدة مثل الرقابة على الإنتاج والرقابة على المخزون والرقابة المالية.... إلخ.

أما الرقابة المالية، التي هي موضوع بحثنا باعتبارها مجالا من مجالات الرقابة، لها دورها الرئيسي في تنظيم المجتمعات والمؤسسات نظرا لأن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة فعالة ومنتظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى المقومات المتكاملة وتزداد أهمية الرقابة المالية أكثر فأكثر عند ارتباطها بالأموال العمومية وذلك بسبب التدخل المستمر للدولة وأخذها على عاتقها مختلف جوانب التنمية في البلاد، وبذلك يمكن القول، أن نشأة الرقابة المالية على الأموال العمومية ترجع إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب. ومع تطور وظيفة الدولة واتساع نشاطها من المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وإقامة

¹ - محمود حسين وذكريا أحمد عزام: المالية العامة والنظام المالي في الإسلام دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن الطبعة الأولى، 2000، ص 164.

العدل إلى التدخل في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي وازدياد حجم المال العام المتداول، كل هذا تطلب المزيد من الرقابة المالية التي تكفل المحافظة على هذا المال العام وحمايته.²

وإذا كان العديد من الباحثين يرجعون تطور الرقابة المالية إلى الدول الغربية خاصة بعد الثورة الصناعية في أوروبا، فإن التاريخ الإسلامي حافل بالسجلات المتعلقة بنشأة وتطور الرقابة التي أخذت أنماطا متنوعة وعلى رأسها الرقابة المالية على الأموال العمومية منذ النشأة الأولى للحضارة الإسلامية حيث كانت تعرف بالحسبة. وينبع حرص الإسلام على المال عموما وعلى أموال الدولة خصوصا نظرا لما للمال من أهمية ودوره الحيوي كأداة من أدوات الفتنة من جهة، والنفع العام من جهة أخرى، ولذلك وجب توجيهه نحو الوجهة الصحيحة من أجل خدمة الفرد والمجتمع باستثمارها لتحقيق الرفاهية للمجتمع ككل.

وقد تناول القرآن الكريم في الكثير من آياته والسنة النبوية في الكثير من الأحاديث موضوعي الرقابة والمال نظرا لمالهما من آثار في حياة الأفراد والمجتمعات حيث قال تعالى في كتابه العزيز «إن الله كان عليكم رقيبا» (سورة النساء الآية 1) كذلك «وكان الله على كل شيء رقيبا» (سورة التوبة الآية 78) كما قال عز وجل في الآية 28 من سورة الأنفال «واعلموا أن أموالكم وأولادكم فتنة وأن الله عنده أجر عظيم». أما في السنة النبوية فقد قال عليه الصلاة والسلام «حاسبوا أنفسكم قبل أن تحاسبوا» كما قال حول المال «إن لكل أمة فتنة وفتنة أمتي المال» (رواه الترمذي). أما بعد وفاة الرسول (ص)، فقد سار خلفه على نفس المنهج، فقد طالب أبو بكر الصديق (رضي الله عنه) عند عودة معاذ بن جبل (رضي الله عنه) من اليمن: «ارفع حسابك وحسابه عن الإيرادات والمصروفات». إلا أن الفترة الموالية المتمثلة في فترة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) تعتبر أساس الرقابة المالية في الإسلام، حيث عرفت الرقابة في عهده أوجها بسبب توسع رقعة الدولة الإسلامية وكثرة إيراداتها ونفقاتها، فأنشأ بيت المال (وزارة المالية) ووضع الدواوين لضبط الإيرادات والنفقات العامة وإحكام الرقابة عليها وأوضح السياسة المالية وأدواتها، وبدأت المسألة المالية بين الخليفة وعماله حيث كان يحسن اختيارهم كما كان يختار الولاة وفقا لمبادئ الأمانة والكفاءة وأحسن ما قيل في الرقابة على المال العام لمن حوله: «أرأيتم إذا استعملت عليكم خير من أعلم، ثم أمرته بالعدل أكنت قضيت ما علي؟ قالوا: نعم، قال: لا حتى أنظر في عمله أعمل بما أمرته أم لا؟»³.

كما عرفت فترة عمر بن عبد العزيز (رضي الله عنه) في عهد الأمويين بامتدادها لمبادئ الرقابة المالية التي أرساها عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) حتى أنه بسبب التحكم في إيرادات ونفقات الدولة لم يجد من يأخذ الزكاة من أفراد الرعية. وبذلك تطورت الرقابة المالية حسب حاجة الدولة وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والمالية وانهارت هذه الأسس بانهيار الدولة الإسلامية وتشتتها وعدم رعاية الراعي للرعية وانتشار الفساد والاستبداد.

أما في أوروبا، باعتبارها مهذا لتطور الرقابة المالية الحديثة، ونتيجة لتطور المعاملات التجارية محليا وخارجيا، فقد عرفت الرقابة المالية منذ القرن الخامس عشر ميلادي تطورا كبيرا خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة وظهور نظام القيد المزدوج، حيث نشأت الحاجة للتأكد من دقة البيانات المسجلة في

² - عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية: النظرية و التطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية مصر، الطبعة الثانية، 2002، ص12

³ - محمد سويلم: إدارة المصارف التقليدية والمصارف الإسلامية، مدخل مقارن، دار الطباعة الحديثة، القاهرة، مصر، 1987، ص129

السجلات ومطابقتها للواقع خصوصا وأن استخدام المحاسبة لم يقتصر على المؤسسات التجارية والصناعية فقط بل امتد إلى هيئات أخرى متعددة كاليئات الحكومية والمنظمات الاجتماعية... إلخ⁴، وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات وتدخل الدولة أكثر فأكثر، مما تطلب نظام رقابة فعال في مختلف المجالات ولا سيما المالي منها، بهدف الحفاظ على الأموال من مختلف أشكال السرقة والتلاعب والإسراف.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان الرقابة المالية في فينيسيا بإيطاليا⁵ عام 1581م حيث تأسست كلية Roxonatti للرقابة المالية ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وفي بريطانيا، ارتبط مفهوم الرقابة المالية، كمفهوم علمي حديث، ارتباطا وثيقا بوجود الدولة الحديثة ووجود برلمان قوي منتخب من طرف الشعب، فقد كان الصراع قائما بين البرلمان كممثل للشعب والملك كممثل للسلطة والذي كان يسعى دوما لتحرير نفسه من القيود التي يضعها البرلمان خاصة فيما يتعلق بفرض الضرائب. وقد ظل الصراع قائما حتى عهد الملك شارل الأول، أين استطاع البرلمان الإنجليزي عام 1628م، أن يفرض على الملك إعلان وثيقة الحقوق التي تنص على ضرورة الموافقة المسبقة للبرلمان على فرض جباية أية ضريبة مقترحة⁶.

وفي القرن الثامن عشر، وبعد الثورة الفرنسية عام 1789م، التي نتج عنها تطور كبير في الحياة الاقتصادية، تطورت الرقابة المالية لتصبح حقا مكتسبا لممثلي الشعب لمناقشة النفقات العامة وممارسة الرقابة على السلطة التنفيذية في جباية الضرائب وإنفاق الأموال العامة⁷.

وقد تطورت الرقابة المالية في القرن التاسع عشر وأهم ما ميزها هو بروز أجهزة الرقابة المالية إلى الوجود بشكل أكبر وعلى رأسها مجلس المحاسبة الفرنسي عام 1807م الذي أسندت إليه مهمة الرقابة المالية على الأموال العامة ومراقبة المحاسبين العموميين. أما في القرن العشرين، ومع اتساع نشاط الإدارة، أصبحت الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، ركنا من أركانها تحتل مكانا هاما بين وظائف الإدارة الأخرى كالخطيط والتنظيم والتوجيه حيث يرتبط كل منها بالآخر ارتباطا وثيقا، فلم تعد الرقابة المالية تقتصر على كشف الأخطاء وحالات الغش والنهب للمال العمومي، بل امتدت إلى مراقبة الأداء للتحقق من مدى ملائمة النتائج المحققة للأهداف المخططة سابقا⁸.

وكنتيجة لهذا التطور سواء في مجال الإدارة أو في مجال تدخل الدولة، فقد تشكلت أجهزة رقابية ومنظمات جهوية ودولية للرقابة المالية، فلا تكاد تخلو دولة اليوم من جهاز للرقابة المالية تتمثل مهمته أساسا في مراقبة تسيير الأموال العامة والمحافظة عليها من النهب والتبذير، ولم تتخلف الجزائر عن غيرها من الدول في هذا المضمار، حيث أنشأت مجلس المحاسبة لأول مرة في تاريخها بعد الاستقلال وذلك بتاريخ 1975 وتمثلت مهمته الأساسية في التأكد من أن الأموال العامة تنفق حسب الخطط الموضوعة وأن الإدارة استطاعت المحافظة على الأموال التي وضعت تحت تصرفها.

أما على الصعيد الجهوي والعالمي، فقد ظهرت منظمات جهوية وعالمية للرقابة المالية تضم العديد

⁴ - خالد أمين عبد الله: تدقيق الحسابات - الناحية العلمية - دوائر للنشر عمان، الأردن، 2000، ص 14

⁵ - خالد أمين عبد الله: مرجع سابق، ص 20

⁶ - عقلة محمد يوسف المبييضين: "النظام المحاسبي الحكومي وادارته" - دوائر للنشر عمان، الأردن، 1999، ص 116

⁷ - محمود حسين وزكريا أحمد عزام: مرجع سابق، ص 164

⁸ - عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية في الإسلام، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، القاهرة، مصر 1997، ص 17

من الدول وعلى رأسها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإنكوساي IINTOSA) وفروعها في مختلف القارات والجهات مثل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي ARABOSAI) و(الإنكوساي INCOSAI) في أوروبا و(الآسياساي ASIASA) في آسيا.. إلخ وتعمل المنظمة العالمية للرقابة المالية بالتنسيق مع المنظمات الجهوية والقارية وبالتعاون أيضا مع أجهزة الرقابة المالية أو دواوين المحاسبة في مختلف الدول على نشر وتحسين مبادئ الرقابة المالية في مختلف الدول لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية وترشيد الإنفاق.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق والرقابة المالية

للقوف على تعريف الرقابة المالية، لا بد من تحديد مفهوم الرقابة لغة أولا ثم تحديد الرقابة اصطلاحا ثانيا ثم تحديد تعريف الرقابة المالية كصورة من صور الرقابة أخيرا.

أولا: تعريف الرقابة لغة: حيث وردت كلمة " الرقابة " في اللغة العربية بمعان عدة نذكر منها:

1. الحراسة والملاحظة: فالرقابة مشتقة من فعل راقب، وراقبه أي حرسه ولاحظه، ويقال راقب الله في عمله أو في أمره أي خافه وخشيه.

2. الإشراف: إرتقب، أشرف وعلا والمراقب أو المراقبة هو الموضع المشرف يرتفع عليه الرقيب، وارتقب المكان معناه علا وأشرف⁹.

3. الحفظ: فالرقيب من أسماء الله تعالى وتعني الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء ومنه قوله تعالى: «إن الله كان عليكم رقيبا» (سورة النساء، آية رقم 1) أي حفيظا لأعمالكم ومطلع عليها¹⁰.

4. الانتظار: فارقبه تعني انتظره وترصده، والترقب هو الانتظار.

مما سبق يتبين أن الرقابة في اللغة تعني الحراسة والملاحظة والانتظار والإشراف وبذلك فهي تعني حراسة الشيء والمحافظة عليه وصونه من الإهمال والتبذير والنهب، كما تعني الاحتياط والاحتراز والتأكد.

ثانيا: تعريف الرقابة اصطلاحا

لقد تعددت التعاريف التي قيلت بشأن الرقابة بشكل عام وتنوعت بحسب الزاوية التي ينظر إليها، و لذلك يقتضي الأمر في البداية تحديد معنى الرقابة بكل دقة ووضوح لأنها تستعمل عادة في مفهومها الواسع جدا، فعلماء النفس مثلا يمكن أن يستخدموا مصطلح الرقابة عند الإشارة إلى التأثير الذي يحدثه شخص أو مجموعة أشخاص في سلوك شخص أو مجموعة أخرى¹¹، ولكن هذا المعنى المحدود لكلمة الرقابة لا يكف لوصف أو تحديد كل العناصر التي يجب أن تتوفر في الرقابة الجيدة، كما أنه لا يمكن أن تصف بكل وضوح طبيعة ومعنى الرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة، كما أنه يمكن أن تستعمل كلمة الرقابة للدلالة على الرقابة البرلمانية أي رقابة البرلمان على أعمال الحكومة أو للإشارة إلى الرقابة التسلسلية حيث تعني ممارسة الرئيس سلطة تسلسلية على المرؤوس، كما يمكن استخدامها من الناحية القانونية حيث تعرف بأنها حق

⁹ - جمال الدين محمد بن منظور: لسان العرب، ج2، دارصادر للطباعة والنشر، بيروت 1975 ص 424

¹⁰ - عبد الله محمد القرطبي: الجامع لأحكام القرآن ج5، ط3 دارالكتب المصرية، 1967، ص7

¹¹ - Trewatha & Nempont: **Management Function and behavior**. Revised Edition. Business Publication. inc. Texas U.S.A.1985.p 201

دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح خطة العمل¹². إضافة إلى ما سبق، يمكن أن تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود أو قيود معينة تؤدي أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة. أما في الإدارة، وهو مجال اهتمامنا، فإن الرقابة تكتسي معنى أدق حيث توجي فكرة التدقيق أي التأكد من أن شيئاً معيناً هو صحيح أو يجب أن يكون هكذا بالنسبة لقاعدة معينة¹³.

و يعتبر هنري فايول Henry Fayol من أوائل رواد الإدارة التقليدية الذين تناولوا موضوع الرقابة حيث عرفها بأنها¹⁴ «تتمثل في التحقق مما إذا كان كل شيء يحدث وفقاً للخطة الموضوعة و للتعليمات الصادرة و للمبادئ التي تم إعدادها و ، من أهدافها توضيح نقاط الضعف و الأخطاء من أجل تصحيحها بغرض منع تكرارها و تشمل عملية الرقابة كل الأشخاص و التصرفات و الأشياء، أما "هيكس Hicks وجوليت Gullette" فقد عرفا الرقابة بأنها¹⁵: « العملية التي يمكن أن ترى بها الإدارة أن ما يحدث هو ما كان ينبغي أن يحدث و إن لم يكن كذلك فمن الضروري القيام بالتصحيجات اللازمة ».

أما بيتر دراكر Drucker Peter الذي يلعبه الكثير في الدول الغربية بأنه أب الإدارة الحديثة فقد عرف الرقابة بأنها تعني¹⁶: «التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة و التعليمات الصادرة و المبادئ المعتمدة فهي عملية اكتشاف عما إذا كانت الأعمال تسير حسب الخطط الموضوعة و ذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط الضعف و الأخطاء و علاجها و تفادي تكراره».

وقد جعل بيتر دراكر الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة التي تتضمن التخطيط، التنظيم، إصدار التعليمات، التنسيق و الرقابة. فالرقابة ضرورية و لازمة لكل جهد جماعي أو فردي مهما كان غرضه. أما الكتاب العرب، فقد تنوعت تعاريفهم أيضاً حسب نظرة كل منهم فقد عرفها محمود عساف بأنها¹⁷: «قياس الأداء و تصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت و أن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح».

أما عوف الكفراوي، وهو أحد المهتمين العرب الأوائل بالرقابة المالية الحكومية، فقد عرف الرقابة بأنها¹⁸: «الإشراف و المراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المؤسسة و التأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها، فالرقابة هي عملية متابعة دائمة و مستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخل الوحدة يتم وفقاً للخطط و السياسات الموضوعة».

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن معظمها ركز على أمرين أساسيين هما القياس و التصحيح، أي قياس الإنجاز الفعلي بما هو مخطط، و تلاقي الفرق الحاصل بينهما بالتصحيح و بتعبير آخر، يمكن القول أن المعنى الذي تم إعطاؤه للرقابة يتضمن الأنشطة أو العمليات التي تقيس و تقارن الأداء الفعلي مع ما تم تخطيطه للوصول إلى الأهداف المحددة، أي أنها رقابة لاحقة للأداء. وهذا يشير بدون شك إلى المعنى الضيق

¹² - سيد خليل هيكل: "الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية و الاستهلاكية"، منشورات دار المعارف، مصر 1979، ص 176

¹³ - حبيب أبو صقر: "عمليات تنفيذ الموازنة و رقيبتها"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981، ص 5.

¹⁴ - Robert Duff et autres: "Encyclopédie de la gestion et du management", E.G. M édition, Canada, 1999, p187.

¹⁵ - عبد المعطي محمد عساف: "مبادئ الإدارة: المفاهيم و الاتجاهات الحديثة"، مكتبة المحتسب عمان الأردن، 2000، ص 272

¹⁶ - Peter Drucker: "The practice of Management", Hotper and Brothers, New York, U.S.A. 1984. P173

¹⁷ - عبد المعطي محمد عساف: مرجع سابق، ص 275

¹⁸ - عوف محمود الكفراوي: "الرقابة المالية: النظرية و التطبيق"، مرجع سابق، ص 17

للرقابة في الإدارة الذي يصف الرقابة بأنها عملية أخيرة منعزلة ومنفصلة عن باقي وظائف الإدارة الأخرى ومهمتها الأساسية هي مهمة لاحقة للإنجاز الفعلي حيث تقيسه وتقارنه من أجل اكتشاف الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وهذا ما يشار إليه عموماً بالمفهوم التقليدي للرقابة، وكنتيجة لذلك، فإنه من الخطأ تحديد مجال الرقابة في مجال ضيق هي الرقابة اللاحقة للأداء، فالرقابة في مفهومها الحديث هي وظيفة شاملة تتضمن العديد من الخطوات أو العمليات التي يجب أخذها بعين الاعتبار والتي تمتد فروعها تجاه مختلف وظائف الإدارة الأخرى، وبالأخص وظيفة التخطيط¹⁹. فالرقابة علاقة وطيدة بالتخطيط، حيث تهدف الرقابة أولاً إلى المساهمة في وضع الخطط ثم مقارنة الأداء الفعلي وبشكل مستمر مع الخطط الموضوعة سابقاً وثانياً، تحديد فيما إذا كانت الخطط نفسها تحتاج إلى تعديل كنتيجة لعملية المقارنة وذلك باستعمال التغذية العكسية للمعلومات، ووفقاً لهذا المعنى فإن الرقابة تتضمن مختلف العمليات أو الأنشطة التي تسمح للإدارة بتحديد أهدافها ووضع خطط لتحقيقها، وكذلك تنظيم العمليات الضرورية لتنفيذ الخطط والإشراف عليها ومن ثم قياس الأداء لتحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية أينما كان ذلك ضرورياً سواء بتعديل الأهداف أو الخطط أو بتعديل الإجراءات التنفيذية حسب ما تتطلبه الظروف.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن للرقابة مجموعة من المبادئ يمكن تلخيصها فيما يلي²⁰:

- أن الرقابة جزء أساسي لا يتجزأ من العملية الإدارية.
- أن هدفها الأساسي هو التحقق أو التأكد من أن التنفيذ والأداء الفعلي يسيران طبقاً للخطة الموضوعة وأن كافة الإجراءات قد احترمت.
- إن الهدف منها أيضاً هو بيان مواطن الضعف والأخطاء الأساسية بغرض تصحيحها وعدم تكرارها.
- إن العمليات التصحيحية لا تشمل بالضرورة التنفيذ فقط، بل قد تتعداه إلى السياسات أو الخطة وأحياناً إلى الأهداف ذاتها وخاصة الأهداف القصيرة الأجل.
- إن عملية الرقابة تشمل اكتشاف وتحليل المشاكل قبل التنفيذ (الرقابة السابقة)، ومرحلة التنفيذ نفسها (الرقابة المتزامنة) لاكتشاف المشاكل قبل تفاقم حدوثها وتصحيحها ومن ثم تجسيد الرقابة مرحلة ما بعد التنفيذ.
- تمارس الرقابة من طرف سلطة معينة مخول لها كافة الصلاحيات لفرض أوضاع معينة عن طريق اللوائح والتعليمات والقوانين أو بضرورة الحصول على تصريح لبعض الأعمال وإقرارها قبل تنفيذها. ومن خلال المبادئ السابق ذكرها، يتضح أنه يستحيل تعريف الرقابة في كلمة أو جملة واحدة، وأنه يمكن النظر في مفهوم الرقابة من واقع تطبيقاتها وفي مختلف المجالات، ونخلص إلى القول أن الرقابة تعني: التحقق والإشراف والمتابعة المستمرة من طرف مختلف الجهات الرقابية المختصة للتأكد من التزام الجهات المسؤولة عن التنفيذ بالقوانين واللوائح والتعليمات والخطط في أدائها لعملها والتحقق كذلك من أن

¹⁹ - M.W.E.Gloutier and B Underdown. : **Accounting theory and practice**, second edition, pitman Books limited, London, England,982,p416

²⁰ - Hilton Ronald : **»Managerial accounting «**, McGraw hill, 6th édition, Newyork, USA, 2005, p73

الأداء يسير وفقا للخطط الموضوعة بكفاءة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المرسومة سلفا والوقوف على نواحي القصور والأخطاء ومن ثم العمل على القيام بالأعمال التصحيحية اللازمة والمتابعة للتأكد من مدى فاعلية العمل التصحيحي.

ثالثا: تعريف الرقابة المالية

تغطي الرقابة كافة المجالات، فلا يوجد مجال لا يحتاج إلى رقابة مهما كانت صفة هذا المجال وأهميته، ومن المجالات الحيوية التي تحتاج إلى وجود نظام فعال للرقابة، المجال المالي. فالمال عصب الحياة يسري في كل مكان وفي كل العمليات وبه تقوم الحياة، وبذلك اكتسبت الرقابة المالية أهمية بالغة نظرا للدور الذي تلعبه في المحافظة على المال مهما كان صاحبه، وبما أن بحثنا هذا يركز على الرقابة المالية كتطبيق عملي لواقع الرقابة المالية على الجماعات المحلية ممثلة بالبلدية، فإننا سنحاول ربط الرقابة المالية بالمال العام.

إن جوهر الرقابة المالية على البلدية ناتج عن الملكية العامة للأموال التي يتم تخصيصها لها لتستخدمها أفضل الاستخدام وتحافظ عليها وفقا لمختلف القيود المفروضة عليها من هنا نلاحظ أن الرقابة المالية تكتسي معنى دقيق، حيث توحى فكرة التدقيق، التأكد من أن شيئا معيناً هو صحيح أو يجب أن يكون هكذا بالنسبة لقاعدة معينة، وبالرغم من أن معظم التعاريف التي تطرقت للرقابة المالية ركزت على إدارة الأعمال إلا أن فئة قليلة فقط تطرقت للرقابة المالية على الأموال العمومية نذكر منها:

تعريف محمود محمد الكفراوي الذي عرف الرقابة المالية بأنها²¹: «الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة و التأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها و من أن الموارد تحصل طبقا للقوانين و اللوائح و التعليمات المعمول بها و للتأكد من مدى تحقيق المنظمة لأهدافها بكفاية بغرض المحافظة على الأموال العامة و التأكد من سلامة القوائم المالية و تحسين معدلات الأداء و الكشف عن المخالفات و الانحرافات و بحيث الأسباب التي أدت إلى حدوثها و اقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلا».

أما حمدي قبيلات فيرى بأن الرقابة المالية هي²² «الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام مما يتفق مع أهداف التنظيم وتحقيق الغايات المالية والمحاسبية عن طريق الالتزام بالبيانات والإجراءات المالية والمحاسبية والمحافظة على موارد وممتلكات وأصول تلك المنظمة والتحقق من التزام الإدارة بالتشريعات المعمول بها في تحصيل الإيرادات و صرف النفقات العامة والتأكد من أن النفقات تتم في الأوجه المحددة قانونيا وكما يخدم المصلحة العامة».

أما عبد الحلیم كراجه وآخرون فقد عرفوا الرقابة المالية بأنها²³ «عملية تتبع ودراسة الأعمال المالية الخاصة والحالية للتأكد من أن حركة الأموال تسير طبقا للخطة الموضوعة، ويشمل ذلك وضع معايير ومقاييس رقابية محددة لمقارنة الإنجاز الفعلي مع المعايير وتحديد الانحرافات المتوقعة ومعرفة أسبابها بقصد وضع العلاج اللازم لها وفي الوقت المناسب».

²¹ - عوف محمود الكفراوي: "الرقابة المالية: النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 21

²² - حمدي سليمان قبيلات: "الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية" مكتبة دار الثقافة للنشرة التوزيع، عمان الأردن، 1998، ص 15.

²³ - عبد الحلیم كراجه وآخرون: "الإدارة والتحليل المالي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2000، ص 25

وقد حدد المؤتمر العربي الأول للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقد بالسعودية عام 1977م مفهوم الرقابة المالية على أنها²⁴: «منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل غير خاضع للسلطة التنفيذي».

من التعاريف السابقة، نلاحظ أن الرقابة المالية تعني متابعة التصرفات أو العمليات المالية المتعلقة بالمصروفات والإيرادات بشكل مستمر والتأكد من أن ما تم سابقاً أو يتم حالياً يسير في مساره الطبيعي عن طريق مقارنة الأداء المالي الفعلي مع الخطط الحالية وكشف الانحرافات وتصحيحها في وقتها، وبذلك نصل إلى تعريفها بأنها:

عملية شاملة تشمل الجوانب القانونية والمالية وتهدف إلى المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وضمان حسن استخدامها بحيث تحقق أعلى درجة من الفعالية في النتائج من إنفاق المال العام أو تحصيله بما يخدم المصلحة العامة عن طريق التأكد من أن العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات تتم وفقاً للقوانين والقواعد المحددة سلفاً وذلك قبل وأثناء وبعد تنفيذها (حدوثها) والعمل على كشف الانحرافات في وقتها وعلاج أسبابها بسرعة على أن يقوم بهذا العمل جهاز مستقل عن الجهات التنفيذية. وبناء على ما سبق، وعند مقارنة التعريف الاصطلاحي للرقابة بتعريف الرقابة المالية، يتبين لنا أن المعنى متقارب ومتكامل، وأن غرض الرقابة الأول والأساسي من الناحية المالية هو المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وحمايتها من التبذير والفساد واكتشاف أية انحرافات مالية وذلك من خلال التحقق من إتباع جميع الإجراءات اللازمة وقواعد العمل المحددة مسبقاً وكذلك للتأكد من سلامة النتائج التي تقوم بها الجهات المسؤولة عن التنفيذ وأن الأموال المتاحة استغلت أحسن استخدام، كما يمكن أن نستنتج أن الرقابة المالية تتميز بمرحلتين أساسيتين²⁵:

المرحلة الأولى

وهي مرحلة المفهوم التقليدي للرقابة المالية والتي تتلخص في أنها رقابة قانونية على العمليات المالية حيث يجب احترام القواعد القانونية المرتبطة بالنفقات والإيرادات ولذلك تمثلت تلك الرقابة في صورة رقابة سابقة وأخرى لاحقة على الإنفاق بهدف التأكد من صحته من جهة، بالإضافة إلى أن الإنفاق الفعلي قد تم في حدود الاعتمادات المخصصة والمحددة في الميزانية من جهة أخرى، ثم امتدت بعد ذلك لتشمل أيضاً الرقابة على الإيرادات بهدف التأكد من أن التحصيل قد تم وفقاً للقانون والتعليمات وأن الأموال المحصلة قد تم توريدها للخزينة فعلاً.

المرحلة الثانية

فهي تعرف بمرحلة المفهوم الحديث للرقابة المالية حيث تطورت هذه الأخيرة من مفهومها التقليدي لتشمل المفهوم الاقتصادي للرقابة والذي يقيم الآثار الاقتصادية لمختلف العمليات المالية قصد ترشيد

²⁴ - المنظمة العربية للعلوم الإدارية: "توصيات المؤتمرات والندوات (1971-1981) القاهرة، مصر 1982، ص 61

²⁵ - نعيم دهمس: "الرقابة المالية الحكومية بين المفهومين التقليدي والحديث"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1983، ص 6

الإنفاق واستغلال الموارد بشكل أفضل وذلك ما يطلق عليه برقابة الأداء أو الرقابة الاقتصادية، ولتحقيق تلك الغاية ومع تطور مفهوم الرقابة المالية واتساع دورها، أصبح لها دور شامل وبالتالي أصبحت الرقابة المالية الحديثة رقابة شاملة سابقة ومتزامنة ولاحقة لتنفيذ العمليات المالية.

المطلب الثالث: أهمية الرقابة المالية

إذا ما كانت وظيفة الرقابة تشكل أحد العناصر الأساسية في العملية الإدارية وتسمح بالتأكد من أن العمل يسير وفقا لما هو مطلوب، فإن الرقابة المالية تشكل روح الرقابة وأساسها باعتبار المال عصب الحياة وتصبح بدونها بسبب تغلغله بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة في كل القرارات وكل العمليات ويسري في كل مستويات المؤسسة أو المنظمة كما يسري الدم في جسم الإنسان، وتكون له قوة إيجابية أو سلبية تبعا لمواقف استخدامه²⁶.

ولإبراز أهمية الرقابة المالية، يمكن بكل بساطة طرح السؤال التالي: هل يمكن أن يكون هناك تسيير بدون رقابة؟ الإجابة على هذا السؤال بدون شك وبدون تفكير هي مستحيل، لأن غياب الرقابة يجعل الفرد يميل إلى أن يترك النتائج تبعد كثيرا عما هو وارد في الخطط والقرارات ونجد أن الفوضى تسود العمل في المنظمة حيث يسمح للفرد بأن يعمل بشكل سيء وحسب مبتغاه فتكون النتائج وخيمة، ومن ثم فإن غياب الرقابة أو أي ضعف يعتري أجهزة وأدوات الرقابة إلا ويكون مصدرا للإهمال ويكون سببا في خلق ظروف تساعد على تدهور الحالة والأوضاع داخل المنظمة مثل تبذير الأموال ونهبها والمبالغة في النفقات والتستر على الإيرادات.

وبذلك يمكن القول، أن أنظمة الرقابة ليست فقط ضرورية في كل المنظمات وإنما يجب أن تشمل أيضا كل الأنشطة الأساسية فيها وجميع المجالات من أفراد وأموال وغيرها، وبناء على ذلك فإن الرقابة المالية تكتسي أهمية بالغة خاصة إذا ما كانت أموالا عمومية لأن المستفيد منها في حال حسن استخدامها والمتضرر منها في حال سوء استخدامها هو فئات كبيرة من الشعب وهذا عكس الأموال الخاصة التي تعود بالمنفعة أو بالضرر حسب استخدامها على فئة محددة من الأفراد²⁷.

إلا أنه عند التطرق إلى الرقابة، فإن أحد النقاط المهمة والأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار يمكن إيجادها في الحديث الشريف «كل ابن آدم خطأ وخير الخطائين التوابون» والذي يؤكد أن الفرد يجب أن يكون متأكدا بنسبة كبيرة جدا أن بعض الأمور أو الأحداث لن تسير وفقا لما تم تخطيطه أو برمجته، وهذا يؤكد أن هناك عوامل داخلية وخارجية تكون في الغالب سببا في ظهور بعض الانحرافات التي تجعل الأداء الفعلي غير مطابق للخطط الموضوعة رغم الجهد الكبير الذي قد يكون قد سخر في وضع تلك الخطط، وتستمد الرقابة بشكل عام أهميتها من العوامل التالية:

²⁶ - Gitman Lawrence : « Principles of managerial finance », addison wesley editions, New york, USA ,2003,p 115.

²⁷ - عبد الرؤوف جابر: " الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية، عمان، الأردن، 2004، ص21

1. تغير الظروف الداخلية والخارجية

ترتبط وظيفة الرقابة بمتغيرات ومؤثرات وقوى داخلية وخارجية، ومن ثم فإن العملية الرقابية تتأثر بالظروف البيئية كما تؤثر فيها أيضا لأنها ترتبط بالمواقف المختلفة التي تنشأ من تفاعل تلك العوامل والمتغيرات والمؤثرات البيئية الداخلية والخارجية²⁸. فبين صياغة الأهداف ووضع الخطط من جهة، وتنفيذها من جهة أخرى، تحدث تغييرات كثيرة في المنظمة والبيئة معا مما قد يعيق تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط، وتساعد منظومة الرقابة، إذا ما صممت و تمت ممارستها بشكل سليم، في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، أي أن الرقابة الفعالة هي تلك التي تعمل في تلك المواقف والظروف البيئية بحيث تمكن من التأثير على المتغيرات المرتبطة بتلك المواقف والظروف كلما أمكن ذلك أو التكيف مع المتغيرات المرتبطة بتلك الظروف بما يمكن في النهاية من القيام بالأنشطة الرقابية على أفضل وجه ممكن والتصحيح الفوري للانحرافات في أفضل وقت وبأفضل طريقة ممكنة، كما يجب الإشارة إلى أنه كلما زاد الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية الرقابة.

2. علاقة وظيفة الرقابة بوظائف الإدارة الأخرى

تعتبر وظائف الإدارة جميعا على درجة كبيرة من الأهمية لنجاح أية منظمة، حيث تعتمد على بعضها البعض، وتوجد علاقات تأثير وتؤثر بينهما، فكل منها يؤثر على الآخر حيث أن نجاح أي وظيفة مرهون بنجاح الوظائف الأخرى. فعلى سبيل المثال، وجود خطة على درجة عالية من الفعالية والكفاءة قد لا يجدي إذا لم تتم الوظائف الأخرى على الوجه المطلوب، وبذلك فإن الوظائف الإدارية تعمل جميعا وليس على انفراد وتكمل كل منها الأخرى وتؤثر وتتأثر كل منها بالأخرى. إلا أن علاقة وظيفة الرقابة بالوظائف الأخرى هي علاقة أكثر من أساسية نظرا لشمولية وظيفة الرقابة للوظائف الأخرى فوظيفة الرقابة تمارس أساسا إذا وجدت تلك الوظائف الأخرى، ومن ثم فوظيفة الرقابة تعتبر وظيفة رئيسية من وظائف الإدارة حيث تبني على أساس وجود تلك الوظائف ولا يمكن أن تمارس الرقابة على أساس فعال دون وجود وظائف الإدارة الأخرى، بحيث يمكن القيام بمهام الرقابة على أساس سليم بإبراز علاقة وظيفة الرقابة بوظيفة التخطيط بشكل خاص حيث يعتبران وجهان لعملة واحدة وهما متلازمان بشكل دائم ولا ينفصلان عن بعضهما البعض، فلا تخطيط بدون رقابة ولا رقابة بدون تخطيط، فالرقابة والتخطيط إذا هما أساس وظائف الإدارة لأن وظائف الإدارة الأخرى، من تنظيم وتوجيه، لا يمكن أن تتم على أكفأ وجه ممكن بدون وجود التخطيط والرقابة.

وتستمد الرقابة أسسها من التخطيط، وتصميم النظام الرقابي يقوم على أساس من المعايير المستمدة من الأهداف المدرجة بالخطة، ومن ثم فإن التخطيط في هذه الحالة باعتباره أحد متغيرات البيئة الداخلية يعتبر هو المتغير المستقل والرقابة هي المتغير التابع حيث تتأثر بما هو مدرج بالخطة من أهداف وخلافه، ومن جهة أخرى فإن الرقابة يمكن النظر إليها على أنها متغير مستقل والتخطيط متغير تابع في حالة ما إذا أمكن من خلال القيام بأنشطة الرقابة من إجراء تعديلات جوهرية على الخطة، وهنا تكون الرقابة هي المتغير المستقل الذي يؤثر على التخطيط كمتغير تابع²⁹.

²⁸ - بشرى محمد اسماعيل: " الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعمولة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن " ، رسالة

دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2008 ، ص 58.

²⁹ - أحمد عرفة وسمية شلي: " الإدارة والفراغ، فعاليات التخطيط والرقابة " دار النبل للنشر والتوزيع، القاهرة مصر 1989 ، ص 256.

ومما سبق نستنتج أن أهمية وظيفة الرقابة تتجلى على وجه الخصوص في التأكد من أن تنفيذ الخطة يسير كما ينبغي أن يكون وأيضا من أجل الاكتشاف الفوري للانحرافات عن الخطة وتصحيحها، بالإضافة إلى أن الرقابة تعتبر ضرورية أيضا للتأكد من أن عمليات أو وظائف الإدارة الأخرى تسير على أفضل ما يكون ووفقا لما هو مرسوم لها من خطط، وبالتالي هناك علاقة وطيدة ما بين التخطيط والرقابة، ف جودة التخطيط هي التي تحدد مستوى الرقابة المطلوب. ففي الواقع هناك تناسب عكسي بين مستوى التخطيط والرقابة. فحين تشعر الإدارة أن الخطط الموضوعية يغلب عليها التخمين وتفتقر إلى الدقة، فإنها تعتمد إلى التركيز على الرقابة لتلافي هذه السلبيات والعكس هو الصحيح³⁰.

3. دور العنصر البشري في وقوع الأخطاء وتراكمها

إن معظم الخطط يتم تنفيذها من قبل الأفراد الذين يتصرفون بطرق مختلفة في عملهم، والذين يختلفون في إمكانياتهم وطموحاتهم وقيمهم. فبعض هذه الطرق سليم يقود إلى تحقيق الأهداف والآخر غير سليم سواء بشكل متعمد أو غير متعمد ستكون له آثار سلبية، إضافة إلى ذلك، فإن الخطط نفسها وضعت من قبل أفراد آخرين مما قد يجعلها غير محكمة وغير ملائمة للتغيرات التي تحصل خلال فترة التنفيذ، وقد تصبح متقادمة ويجب إعادة النظر فيها ومراجعتها خاصة وأن الكمال صفة إلهية لا يشاركه فيها أحد، وتركز الرقابة بشكل كبير على الإجراءات الوقائية أولا ثم الإجراءات العلاجية ثانيا، فالرقابة تعمل على تجنب المنظمة وقوع الأخطاء وتراكمها والتي قد تكلف باهظا ويكون لها آثار سلبية وخيمة، فالغرض الأساسي للرقابة هو تفادي الأخطاء والانحرافات قدر الإمكان، وبذلك تكون الرقابة صمام أمان تقلل من الانحرافات قدر الإمكان وتحتاط من المفاجآت غير السارة.

4. القياس والمقارنة والتغذية العكسية للمعلومات

عند ممارسة الرقابة، يمكن قياس الأداء الفعلي ومقارنته بما هو مخطط وبالتالي تحديد أماكن الانحرافات وكيفية حصولها وتحديد المسؤوليات، وخارجة عن نطاق الأجهزة التنفيذية، أي أن هذه الانحرافات قد يكون سببها الأهداف والمعايير المبالغ فيها وبالتالي تسلط الرقابة الأضواء على معرفة مدى فعالية وكفاءة الأهداف والسياسات وهل توجد أية صعوبات أو عقبات عند التنفيذ أم لا؟ وهل تلك العناصر التي تم وضعها في الخطة ممكنة التنفيذ أم لا؟ وبذلك يمكن عن طريق الرقابة معرفة نقاط القوة ومواقع الأخطاء حتى يمكن تعديلها بما يتلاءم مع العوامل والمتغيرات المتعلقة بالمواقف المختلفة، ومن هنا تبدو أهمية الرقابة للتأكد من حسن سير التنفيذ وفي نفس الوقت من أجل طرح إمكانيات التعديل عن طريق المعلومات المرتجعة بما تقتضيه متطلبات المواقف المختلفة، وبذلك تتعدى عملية الرقابة الكشف عن الانحرافات والمشاكل العملية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج وتطور الأداء الفردي والتنظيمي بشكل يكفل حسن سير الأعمال بكفاية وفعالية³¹.

³⁰ -121p,cit.op :Hilton Ronald

³¹ - محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 165

وبالإضافة إلى العوامل السابقة التي توضح أهمية الرقابة بشكل عام، فإنه يمكن إبراز أهمية الرقابة المالية على المال العام بشكل خاص في النقاط التالية:

أ. تعتبر الرقابة المالية أحد أركان الإدارة المالية والتي تقوم على عملية متابعة تنفيذ الخطط المالية وقياس وتحليل وتقييم الوقائع والنتائج الفعلية، بالمقارنة مع الخطط وما تتضمنه من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج وغيرها، كما تعتبر صمام أمان للوصاية حيث تكفل وتضمن استمرارية العمل بصورة جيدة حسب الخطة المرسومة كما تضمن استقامة ونزاهة الجهاز التنفيذي والتأكد من أداء مهامهم وواجباتهم بكل أمانة واستقامة في استخدام المال العام من أجل تحقيق المصلحة العامة.

ب. تهتم الرقابة المالية بالتأكد من أن تنفيذ الميزانية يسير وفقا للإجازة التي منحها الوصاية للسلطة التنفيذية وأجهزتها بغية المحافظة على المال العام وكفاءة وفعالية استعمالها بما يحقق المصلحة العامة وحماية هذه الأموال من التبذير أو سوء استعمال في مجال الإنفاق أو الإيرادات.

ج. إن الرقابة على السياسة المالية للجماعات المحلية أصبحت أكثر إلحاحا متى علمنا أن ميزانياتها تمثل نسبة لا بأس بها من الدخل القومي (4.4% سنة 2012) من تمويل الجماعات المحلية بشكل عام والبلديات بشكل خاص، يعتمد بدرجة كبيرة على ما تجود به السلطة المركزية خاصة وأن حاجات المواطنين في تزايد مستمر وأن الاقتطاعات من الأفراد هي بالتالي في تصاعد. فمن الضروري إذا أن تكون إدارة الأموال العامة صارمة وحازمة.

ح. بما أن المواطن هو الحلقة الأخيرة المستفيدة أو المتضررة من إدارة المال العام، والمجالس المنتخبة وجدت لتسيير هذا المال، فقد سنت التشريعات والأنظمة التي تبين مصادر الأموال واستخداماتها دون انحراف، ووضعت العقوبات ضد كل من يعبث ويتهاون بكل ما يتعلق بالمال العام سواء أثناء جمعه أو إنفاقه، كما تم إنشاء الأجهزة المختلفة لمراقبة هذا التسيير المالي وإعداد التقارير حول ذلك وتعتبر الرقابة المالية أداة أساسية في تحقيق ذلك.

خ. لقد تطور دور الرقابة المالية من مجرد التحقق من أن النشاط الحكومي بشكل عام ونشاط الجماعات المحلية بشكل خاص، يمارس في حدود القانون إلى التأكد من أن هذا النشاط يمارس بسرعة وكفاءة وفعالية وفي حدود القانون أيضا. لذلك لم يعد مفهوم الرقابة يقتصر على المفهوم التقليدي والذي ينحصر فقط بالبحث عن الأخطاء، بل تجاوز ذلك إلى البحث عن سبيل رفع كفاءة الجهاز الإداري وتحفيزه عن طريق إبراز الجوانب الإيجابية في عمله³².

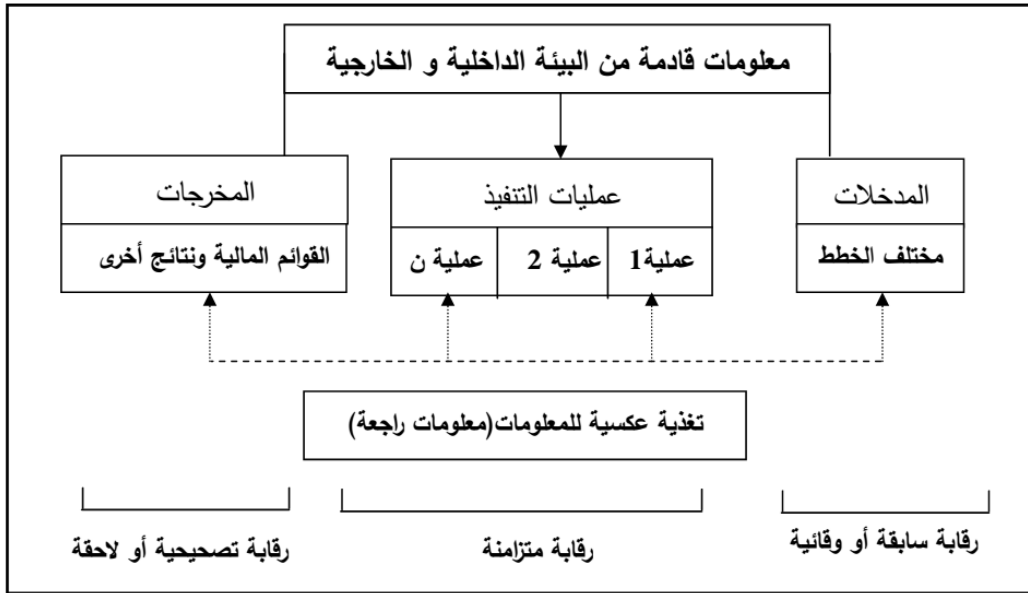
د. تعتبر الرقابة المالية إحدى الأدوات الهامة لاكتشاف أصحاب القدرات المميزة والمتفوقين في مهامهم وذلك من خلال الرقابة ومتابعة التقارير التي تقدم للإدارة العليا أو الوصاية وهذا من أجل تعزيز الأداء وتحفيز المبدعين ومكافأتهم وتنمية وتطوير الأداء³³.

³² - محمد أمين عوده: "إدارة المشروعات العامة، القضايا والإستراتيجيات" مطبوعات جامعة الكويت، الطبعة الثانية، 2009 ص 79.

³³ - Atkinson Anthony, Koplán Robert: « Management accounting », prentice hall édition, 4th éd, New york, USA, 2004, p 154.

ويمكن توضيح أهمية الرقابة المالية بشكل عام في الشكل المذكور أدناه والذي يبين أهمية ضرورة الرقابة المالية قبل وأثناء عمليات التنفيذ وبعد الحصول على المخرجات أي النتائج. وتتمثل ضرورة الرقابة على المدخلات (الخطط المالية) للتقليل من الانحرافات إلى أدنى حد ممكن مما يترتب عنه ارتفاع كفاءة الأداء ك. ما تظهر أهمية الرقابة أثناء المراحل المختلفة لتنفيذ العمليات، ويتضح ذلك من خلال المعلومات المرتجعة من كل مرحلة من المراحل حتى يتم التأكد من أن كل مرحلة تتم وفقا لما هو مخطط لها ووفقا للمعايير الموضوعية، وهذا يساعد أيضا على ارتفاع كفاءة الأداء. وتتضح كذلك أهمية الرقابة وضرورتها حتى بعد الانتهاء من التنفيذ والحصول على المخرجات من أجل تحليلها لعلاج نقاط الضعف واستغلال النقاط الإيجابية وهذا ما يمثل التغذية العكسية للمعلومات التي تؤثر بدورها في الخطط ومعايشكلان مدخلات جديدة لنظام الرقابة.

شكل رقم (1-1) : الرقابة كنشاط ديناميكي



المصدر: أحمد عرفة وسمية شلبي، مرجع سابق، ص 257

- ذ. كبر حجم البلديات وزيادة عددها: إن النمو المطرد في حجم البلديات وزيادة عددها وتعدد وتنوع عملياتها وأنشطتها أدى إلى تعقيد المهام الملقاة على عاتقها مما جعل عملية مراقبة هذه العمليات بفعالية بحاجة إلى تقارير وكشوف تحليلية تتوافر فيها درجة عالية من الدقة والثقة.
- ر. تفويض السلطات: نظرا لازدياد نشاط البلديات وتنوعه ولكون قدرة الوصاية محدودة في متابعة كل هذه الأنشطة، فقد أدى ذلك إلى تفويض جزء من سلطاتها إلى المجالس المحلية لتسيير مهامها وعدم عرقلتها فحتى يتم الاطمئنان على عدم إساءة استخدام هذه السلطات جاءت فكرة الرقابة المالية بإجراءاتها المختلفة لتضمن سلامة تنفيذ الأعمال ضمن السلطات المفوضة.
- ز. حاجة الوصاية إلى بيانات دورية دقيقة: تحتاج الوصاية وغيرها من الأطراف المعنية بشؤون التسيير المالي للبلديات إلى بيانات مالية عن مختلف أنشطتها وأعمالها لاتخاذ القرارات المناسبة ومن هنا يأتي دور النظام الرقابي المالي الذي يضمن صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية للبلديات المعنية.

المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية، وسائلها وخطواتها الأساسية
تتعدد أهداف الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، وفقا لما تمليه فقرات القوانين المختلفة التي تحكم مالية البلديات، والتي تركز في غالبيتها على الأهداف التقليدية في الدول المتخلفة وهذا عكس ما يجري في الدول المتقدمة التي تغيرت أهدافها الرقابية وتوسعت لتصبح رقابة شاملة تركز على الأداء والأهداف والنتائج. كما تغيرت وسائلها بشكل كبير وأصبحت تعتمد على الأساليب والتقنيات الحديثة التي تتميز بالفعالية والاقتصاد في الوقت والجهد، وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: أهداف الرقابة المالية

المطلب الثاني: خطوات الرقابة

المطلب الثالث: وسائل الرقابة المالية

المطلب الأول: أهداف الرقابة المالية

تطورت أهداف الرقابة المالية تبعا لتطور دور الدولة والجماعات المحلية من توفير الأمن والحراسة إلى التركيز على التنمية الوطنية والمحلية وتوفير الخدمات للمواطنين، فلم تعد الرقابة المالية تقتصر على التأكد من أن النشاط الممارس يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات بل تجاوز ذلك للتأكد من أن النشاط يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة حتى يمكن المحافظة على المال العام وحمايته من النهب والتبذير، وبذلك يمكن أن نبور أهم أهداف الرقابة المالية في النقاط التالية³⁴:

1. التحقق من أن الموارد المالية قد جمعت وتم تحصيلها وفقا للقواعد واللوائح والقوانين المعمول بها وأنه قد تم إيداعها في الحسابات المخصصة لها بالإضافة إلى الكشف عن أي تسيب أو مخالفة في تحصيل تلك الموارد.
2. التحقق من أن الإنفاق قد تم أيضا وفقا لما هو مخصص له ووفقا للقوانين واللوائح والتعليمات المحددة والتأكد من حسن استخدام تلك الأموال دون تبذير أو انحراف والكشف عن كل ما يقع في هذا الصدد من مخالفات متعمدة أو غير متعمدة لإيقافها وعدم تكرارها.
3. متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة وفقا لما هو مقرر لها وتقييم الأداء للتحقق من مطابقة التنفيذ للخطط الموضوعة والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المحددة والكشف عن الانحرافات والممارسات الخاطئة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة والتعرف على فرص تحسين الأداء في المستقبل.
4. التأكد من سلامة الأنظمة والتعليمات والقوانين المالية والتحقق من كفايتها وانسجامها مع الوقت الراهن واكتشاف نواحي الضعف والخلل فيها لاقتراح وسائل العلاج وذلك لتجنب التهرب من الالتزامات المالية والاعتداء على المال العام دون تشدد في الإجراءات مما قد يعيق عمليات التنفيذ ويجعل من عملية الإدارة المالية عملية مستحيلة³⁵.

³⁴ -Gitman Lawrence : op cit, p 75.

³⁵ - حسين راتب يوسف ريان " الرقابة المالية في الفقه الإسلامي " دار النفائس للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 27.

5. التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن وبأقل النفقات الممكنة وبأقصر السبل، وصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة.
 6. مراجعة الحسابات الختامية للميزانية والقوائم المالية المختلفة بها للتأكد من صحتها.
 7. كشف وتحديد المشاكل والمعوقات والسلبيات قبل وقوعها حتى يمكن تداركها أو كشفها حال وقوعها حتى يمكن معالجتها قبل استفحال أثارها عن طريق إقامة نظام رقابي سليم والتوجيه إلى ما يجب اتخاذه من إجراءات واحتياطات وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات وتوضيح الأوامر والسياسات واللوائح المطلوب تنفيذها³⁶.
 8. الوقوف على المشاكل والمعوقات التي تعترض مختلف الأجهزة المالية في عملها والعمل على معالجة هذه المشاكل وإزالة تلك المعوقات خاصة فيما يتعلق بنقص الكفاءات ونقص الإمكانيات.
 9. كشف وتحديد الممارسات الإبداعية حال وقوعها حتى يمكن رعايتها والمتمثلة أساسا في تحصيل الإيرادات بأكبر كفاية ممكنة والتحكم في النفقات بأكبر قدر ممكن والعمل على تخفيضها.
- من خلال ما سبق، يمكن القول إن أهداف الرقابة المالية على المال العام يمكن تحديدها في الأهداف التالية:

1. أهداف مالية

وتتمثل في التحقق من سلامة التصرفات والإجراءات المالية وكشف الانحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات ومراقبة الأداء المالي وفقا للأهداف الموضوعية وبالتالي مراقبة الترشيد في الإنفاق. وتعبير آخر فإن هذه الأهداف المالية تتمثل في العمل على المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة والإهمال والتقصير في تحصيلها وغير ذلك من أوجه سوء الاستعمال بالإضافة إلى التأكيد من استثمارها في أفضل الاستخدامات التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها ومنع صرفها على المجالات التي تشبع مصالح خاصة فقط.

2. أهداف إدارية وتنظيمية

وتتمثل في التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة، وتشمل بشكل عام الأهداف التالية:

أ. تساعد الرقابة المالية على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهدافه وتوقعاته ومشكلاته، كما تكشف الرقابة عن بعض عيوب التخطيط.

ب. تساعد الرقابة المالية على توجيه وتنظيم الجهود لإنجاز الأغراض والأهداف المحددة للمنظمة بفعالية وكفاية. كما تعمل الرقابة على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور.

³⁶ - علي محمد منصور: "مبادئ الإدارة: أسس ومفاهيم" مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1999، ص 246

ج. تساعد الرقابة المالية على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات المرتجعة التي تقدمها لصانعي القرار من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير ومواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك³⁷.

د. تساعد الرقابة المالية على تقييم الوضع العام للمنظمة وتحديد مركزها المالي والإداري والاقتصادي كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختيار.

3. أهداف قانونية

تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية من إيرادات ونفقات للقوانين والأنظمة ولتعليمات والسياسات والتوجيهات والأصول المالية المتبعة وهو ما يعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح، ومن ثم فإن الأهداف القانونية تركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصاً على سلامة التصرفات المالية ومعاينة المسؤولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموماً.

4. أهداف اجتماعية

تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صورته وأنواعه مثل الرشوة والسرقة والإهمال أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل الواجبات تجاه المجتمع، وهذه الأهداف تركز على الجوانب السلوكية للأداء وهي أقوى أنواع الرقابة ويصعب قياسها وضبطها من خلال الأدوات والأساليب الرقابية الخارجية وبالتالي فإن الجوانب السلوكية تتحقق من خلال الحافز الداخلي أو الذاتي للعاملين وهو أمر يمكن تعزيزه من خلال نظام الحوافز والاتصال المباشر بين الرئيس والمرؤوس.

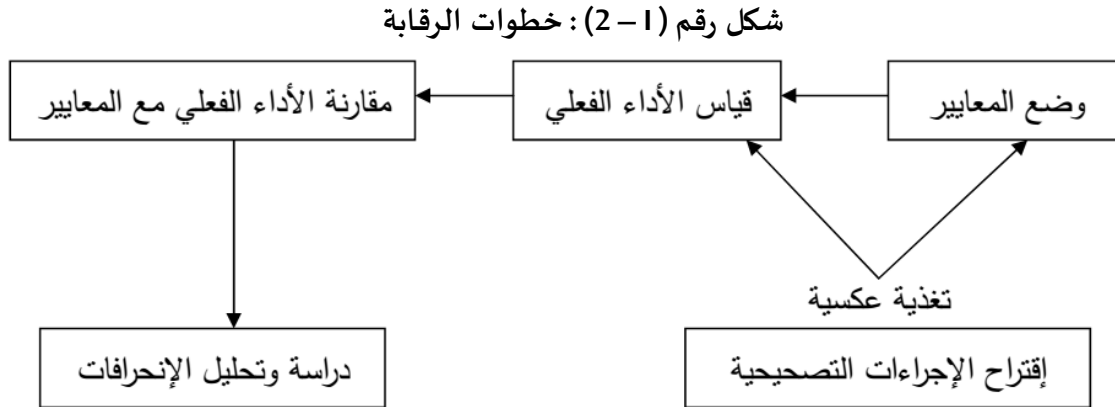
المطلب الثاني: خطوات الرقابة

تمثل الرقابة مجموعة العمليات التي تحدث من أجل تحقيق الفعالية الإدارية المطلوبة والمأمولة، إلا أن هذه العمليات متداخلة ما بين مختلف وظائف الإدارة وبالأخص وظيفتي التخطيط والرقابة حيث توجد علاقة وطيدة ما بينهما ويعتبران وجهان لعملة واحدة، وبالرغم من هذا التداخل وصعوبة الفصل بينهما فيما يخص العمليات المشتركة، إلا أنه يمكن حصر مجموعة من المراحل أو الخطوات التي تتضمنها عملية الرقابة وهي كما يلي:

1. تحديد المعايير أو مقاييس الأداء.
2. قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعايير والكشف عن الانحرافات .
3. دراسة وتحليل أسباب الانحرافات .
4. اقتراح الإجراءات التصحيحية وبرنامج تنفيذها ومتابعتها.

³⁷ - محمد أمين عودة: مرجع سابق، ص 85.

ويمكن تمثيل هذه الخطوات بالشكل التالي:



المصدر: خليل محمد حسن الشماع، مبادئ الإدارة، دار المسيرة للنشر والطباعة، الأردن، 2000، ص 331.

1. تحديد المعايير اللازمة للتقييم

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات عملية الرقابة لأن المعايير التي يتم وضعها في هذه الخطوة تعتبر بمثابة الأساس الذي يبنى عليه نظام الرقابة أو المنارة التي يسترشد بها، إذ بدونها لا يمكن معرفة نسبة العمل المنجز، ويتعذر التفريق بين الأداء الجيد والردئي، ومن ثم فإن فاعلية نظام الرقابة يتوقف على مدى موضوعية ودقة تلك المعايير التي يجب أن تستمد من الخطة وأهدافها.

فالمعايير إذا ما هي إلا ترجمة للأهداف المدرجة بالخطة إلى أشكال تساعد على الحكم على الأداء الفعلي من خلال مقارنته بتلك المعايير³⁸، وفي الحقيقة، فكما أن مقاييس الأداء أي المعايير ضرورية للرقابة إلا أن هناك نقطة هامة يجب الإشارة إليها وهي أن الرقابة تعتبر ضرورية للرقابة في اكتشاف وإجراء التعديلات الضرورية في المعايير، إذ أنه يمكن تعديل هذه الأخيرة على ضوء المعلومات الناتجة عن عملية الرقابة أي عن طريق التغذية العكسية للرقابة، حيث تفيد عملية الرقابة في تقييم المقاييس أو المعايير التي تم تحديدها لقياس الأداء.

إن الملاحظ لعملية الرقابة، يجد أن مقاييس الأداء لها دور هام في تمكين النظام الرقابي من أداء مهامه بفاعلية. فبدون مقاييس الأداء لا نستطيع مقارنة مستوى الأداء الفعلي بالمستوى المعياري وضع المعايير قياس الأداء الفعلي مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير اقتراح الإجراءات التصحيحية دراسة وتحليل الانحرافات تغذية عكسية المحدد مسبقا على ضوء الأهداف المرغوب تحقيقها. كما أنه من المسلم به، أن الرقابة لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا، قد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط معين. فاللوائح المالية وقوانين ضبط الميزانية وما تتضمنه من قواعد وضوابط ومعدلات الأداء المعيارية، كلها أهداف محددة مسبقة يتم على أساسها تقييم ما تم من أعمال وما قدم من خدمات وعلى أساسها تتم عملية الرقابة.

³⁸ - أحمد عرفة، سمية شبلي: مرجع سابق، ص 277.

2. قياس الأداء الفعلي

تتمثل الخطوة الثانية من خطوات الرقابة في قياس مستوى الأداء الفعلي ومعرفة مدى قربيه أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقا، وكما أنه من الصعب القيام بمراقبة مختلف الأعمال في غياب وجود معايير الأداء، فإنه من غير المجدي وجود هذه المعايير دون القيام بعملية قياس دوري لمستوى الأداء. وعادة ما يتم قياس الأداء في مراحل متعاقبة ومتعددة من التنفيذ، فقد يكون القياس في مرحلة المدخلات أي قبل بداية التنفيذ وتسمى الرقابة الممارسة عندئذ بالرقابة المانعة أو الوقائية أو السابقة فمثلا قد يمكن تفادي أي تصرف مالي خارج عن الميزانية قبل تنفيذه. كما قد تمارس الرقابة أثناء التنفيذ والتي يطلق عليها عندئذ الرقابة المتزامنة أو المسايرة للتنفيذ، ويجب الإشارة هنا أنه من الضروري منذ اللحظة الأولى لبدء التنفيذ الفعلي وعملية القياس، أي المقارنة، توقع اتجاهات الأداء وعدم الانتظار حتى يتم التنفيذ وينتهي، وترجع أهمية ذلك إلى قيمة الرقابة الوقائية أي السابقة وتكاملها مع الرقابة المتزامنة ومالهما من أثر إيجابي على الأداء النهائي، فتوقع اتجاهات الأداء يمكن من الكشف المبكر عن الانحرافات، أما القياس الأخير فيتمثل في قياس المخرجات، أي بعد الانتهاء من عملية التنفيذ ويطلق على هذه النوع الرقابة التصحيحية أو العلاجية أو اللاحقة، وهي رقابة ضرورية لاستكمال العملية الرقابية الشاملة بحيث تتأثر بشكل كبير بمستوى أداء الأنواع السابقة من الرقابة.

وتقدم المعلومات المتأتية من عملية القياس الناتجة عن ممارسة مختلف أشكال الرقابة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية والتقارير من بيانات ومعلومات، كما تلعب المشاهدة الشخصية والمناقشات لغرض التماس المباشر مع المرؤوسين في توفير بيانات مهمة لأخذ فكرة عن الأداء الفعلي أي أن هناك تغذية عكسية في مختلف المراحل وفي مختلف المستويات الإدارية يمكن الاستفادة منها. وتتطلب مرحلة قياس الأداء الفعلي توفر وسائل ملائمة للقياس من عمال وأنظمة وأجهزة حيث يمكن للحاسوب أن يلعب دورا مهما في سرعة عملية القياس وعرض النتائج بدقة كبيرة لغرض تحقيق فاعلية الرقابة ومن ثم اتخاذ القرارات الخاصة بها في المراحل التالية، لأن لعامل السرعة أثره في فاعلية النظام الرقابي³⁹.

3. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والكشف عن الانحرافات

إن القيام بوضع المقاييس أو المعايير وجمع البيانات حول الأداء الفعلي قد يأخذ الكثير من الوقت والجهد ويكلف كثيرا، وتعتبر كل هذه الأشياء مضيعة للوقت والجهد والمال إذا لم يتم القيام بدراسة الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير لكشف الانحرافات حالة وجودها، وتحديد اتجاهها ومداهها ولتمكين الإدارة أيضا من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وجعلها قادرة على مواجهة الأخطاء في المستقبل لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ويجب في هذه المرحلة التركيز على الانحرافات الهامة سواء كانت الموجبة أو السالبة بحيث تعطي الرعاية والاهتمام الكافي للأولى من أجل دعمها بينما تحلل الثانية بشكل أدق من أجل معرفة أسبابها ولإجها.

³⁹ - صالح هاشم صادق: "المدخل في التخطيط والمراقبة" الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1998، ص 110

وهنا تظهر أهمية الحاجة إلى نظام معلومات على درجة من الفعالية مما يمكن من نقل المعلومات إلى كل من يرغب في الحصول عليها، بالإضافة إلى أهمية نوعية وجودة المعلومات من حيث طريقة عرضها وإلى من سوف تقدم ومتى سوف تقدم ومدى الدقة التي تتمتع بها، وكذا تكلفة تشغيل تلك البيانات، وبذلك تخلص إلى أن هذه المرحلة تتطلب استعمال كافة الإمكانيات المتاحة سواء البشرية منها مثل المختصين في المحاسبة والإحصاء والتحليل المالي...إلخ، المادية مثل أجهزة الحاسوب والسجلات المالية...إلخ، مما يسمح بعملية المقارنة بشكل فعال بين النتائج المحققة والأهداف المحددة وتحديد ما إذا كان الانحراف داخل حدود المرونة المقبولة أم خارجها.

4. مرحلة دراسة وتحليل الانحرافات

من المعلوم بصفة عامة أنه من النادر أن يتطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بشكل كلي وبالتالي لا بد من وجود اختلافات بين الطرفين، إلا أنه من الضروري جدا معرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك وتحديد نوعية تلك الانحرافات فيما إذا كانت طبيعية أم لا، فالانحراف الطبيعي قد لا يحتاج إلى علاج أصلا أو أنه يحتاج إلى علاج سطحي وبسيط لا أكثر، في حين أن الانحراف غير الطبيعي يتطلب علاجاً حاسماً وصارماً ويجب أن يخطط له بشكل جيد يتناسب مع أهميته وجسامته⁴⁰.

وتعد هذه المرحلة من أهم المراحل الضرورية لتحقيق الفاعلية في عملية الرقابة، فبدونها لا يمكن اقتراح الخطوات التصحيحية وبرامج تنفيذها والتي يجب أن تستهدف الحد من أسباب الانحرافات أو الوقاية منها وليس فقط معالجة أعراضها حيث يوجد فرق أساسي بين أسباب الانحرافات وأعراضها، فالأسباب هي المؤثرات أو المتغيرات التي يؤدي حدوثها إلى ظهور الانحرافات أما الأعراض فهي المظاهر الملحوظة للانحرافات، فإذا لاحظنا مثلا وجود عجز مالي في مالية بلدية ما عند مقارنة إيراداتها مع نفقاتها، فهذا لا يتيح لها حرية التصرف بالكامل وقد يكون ذلك العجز محل شكاوي وقلة مشاريع...إلخ.

أما عند تحليل الأسباب الحقيقية لذلك العجز، فإننا نلاحظ أن الخلل قد يكمن في كثرة النفقات الغير ضرورية أو المبالغة فيها أو سوء استعمال الأموال أو حدوث الاختلالات...إلخ، ولا شك أن التشخيص الحقيقي لهذا العجز ومعرفة أسبابه تؤدي حتما إلى ضرورة التركيز على الأسباب الحقيقية بدلا من التباكي من قلة الموارد المالية وكثرة النفقات بشكل عام، ومن ثم يؤدي هذا التركيز على إزالة هذه الأسباب أو تخفيضها قدر الإمكان وبذات المنطق يكون ضروريا الاجتهاد لتحديد الأسباب الحقيقية لظهور الانحرافات قبل اقتراح كيفية مواجهتها لتلافي حدوثها مستقبلا ويتضمن الأسلوب العلمي للتعامل مع هذه المرحلة⁴¹:

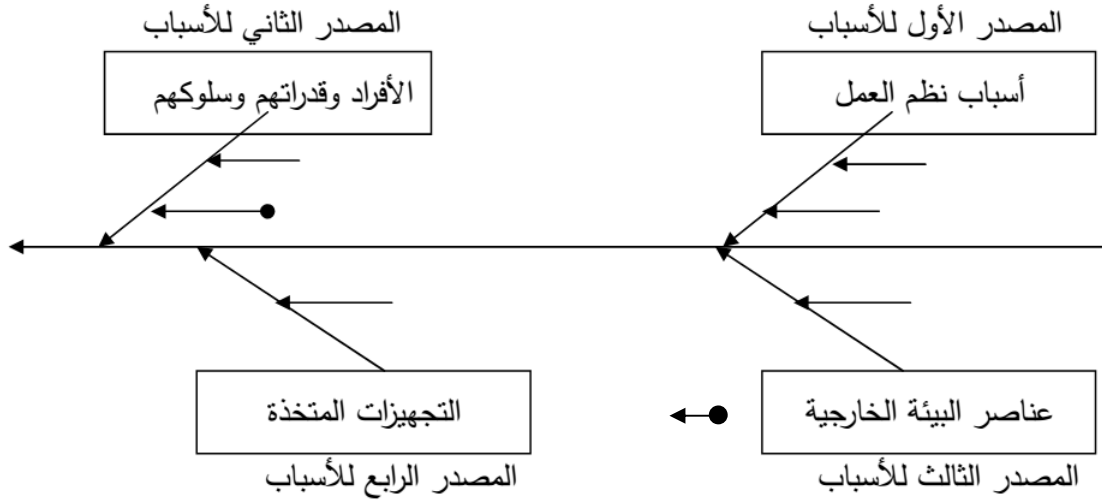
1. التحليل الدقيق للانحرافات بهدف الكشف عن أكبر قدر من الأسباب المحتملة وراءها.
2. دراسة الأسباب المحتملة، وتحليل علاقاتها مع بعضها بهدف تحديد أهمها أكثر أهمية في خلق الانحرافات الملاحظة.
3. تعريف السبب الرئيسي ثم التحقق من صحته على أساس أنه السبب الأكثر تأثيرا من غيره من الأسباب

⁴⁰ - صالح هاشم صادق: مرجع سابق، ص 112.

⁴¹ - سعيد محمد المصري: التنظيم والإدارة: "مدخل معاصر" الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص 244.

المحتملة، ويمكن التعبير عن هذه الخطوات بالشكل التالي المعروف باسم عظمة السمكة:

شكل رقم (1-3): خطوات دراسة وتحليل الانحرافات



المصدر: محمد سعيد المصري، مرجع سابق، ص 245

ومن واقع هذا الشكل: يتضح لنا من دراسة أسباب الانحرافات (وتمثلها الأسهم الأفقية) إلى أن هناك سببا رئيسيا أكثر تأثيرا وراء ظهور الانحراف (الممثل بالسهم) هذا السبب يكون من الضروري أولا التأكد من صحته بالملاحظة أو بالتجربة وبأخذ رأي أحد الخبراء ثم التركيز عليه بهدف إزالته حتى تختفي الانحرافات .

5. اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومتابعة تنفيذها

لقد سبق أن ذكرنا أنه يجب القيام بعملية التقييم حتى يمكن التعرف على الأسباب الحقيقية وليست الظاهرية للانحرافات، وتطلب ذلك عدم الاكتفاء بحصر هذه الانحرافات وتحديدتها وإنما اتخاذ الإجراءات التصحيحية والعمل على التغلب على الصعوبات التي قد تنشأ وتحويل ذلك إلى فعل حقيقي ومتابعة عملية التنفيذ للتأكد من التغلب على تلك الانحرافات .

إن العمل التصحيحي يصبح ضروريا عندما يبتعد الأداء عن المعايير و عادة ما تتخذ نوعين من الإجراءات تتم على مرحلتين⁴²: المرحلة الأولى وهي مرحلة الإجراءات التصحيحية العاجلة والتي تتخذ لأجل تصحيح الوضع وإرجاعه إلى المسار السليم لأن المشكل لا يحتاج إلى أي تأخير لتفادي مصادر الأسباب و المتمثلة في أسباب نظم العمل والأفراد وقدراتهم وسلوكهم، عناصر البيئة الخارجية التجهيزات المتخذة، تراكمات تنتج عن ذلك، ثم المرحلة الثانية وهي مرحلة الإجراءات التصحيحية الأساسية والتي يتم من خلالها الغوص في معالجة الانحراف الذي قد يتطلب قرارات جذرية وحاسمة قد تعكس الأمور سواء في طرق الرقابة أو في أنظمة التشغيل، ويجب الإشارة هنا أنه قد تكون لبعض الانحرافات مبرراتها مثل عدم دقة المعايير

⁴² - صالح هشام صادق: مرجع سابق، ص 113

أصلاً أو التغيرات البيئية الخارجة عن السيطرة، أو غيرها من الأسباب⁴³، ومن جهة أخرى، فإن المعايير تتقدم عبر الوقت، فتصبح غير واقعية مما يعني ضرورة تحديثها، وهذا يعني أن هناك تغييرات حصلت في الأهداف والخطط وظروف البيئة المحيطة التي وضعت المعايير على أساسها، ولذلك فالدراسة المستمرة لهذه المتغيرات تؤدي إلى صياغة معدلة للمعايير.

ومما سبق نلاحظ العلاقة الوطيدة بين هذه المرحلة والمرحلة السابقة حيث تعتمد هذه المرحلة على نتائج المراحل السابقة ومن ثم تبدوا الأهمية الكبيرة لهذه الأخيرة في إنجاح العمل في هذه المرحلة أو إفشاله، وذلك لأن أية عملية تصحيح أو تطوير سوف تعتمد في دقتها وسلامتها على مدى صدق وشمولية نتائج المراحل السابقة وعلى مدى فهم واستجابة سلطة القرارات المعنية لها أو على مدى استعداد هذه السلطة للتصرف حسب ذلك آخذة بعين الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار.

وبعد اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، فإن ذلك لا يعني عدم ظهور الانحرافات مجدداً، إذ لا بد من التأكد من تنفيذ تلك القرارات وفقاً لما تم اتخاذه من القرارات ومتابعتها من حيث توقيت ومكان تنفيذها حتى تعالج أماكن الداء بالذات، وللتأكد من ذلك لا بد من ممارسة وظيفة الرقابة ثانية وبجميع خطواتها السابقة.

إن عملية الرقابة بمختلف خطواتها أو مراحلها هي من أعقد وأهم العمليات في إطار العملية الإدارية ولا بد أن ينظر إليها وإلى مراحلها المختلفة كعملية متكاملة وليست مجزأة، وتعد خطوات الرقابة مستهلكة للوقت والجهد، إلا أن تحقق الفعالية الرقابية لا يمكن أن يتم بدونها حتى لا تتراكم الانحرافات وكلما تمت العملية الرقابة مبكراً منذ اللحظة الأولى للتنفيذ، أو قبلها في حالة الرقابة الوقائية، فإنها ستوفر كثيراً من الوقت والجهد والتكلفة وتساعد على كشف الانحرافات مع بدء تكونها، ومن ثم سرعة مواجهتها وتلافي استفعالها، كما أنه بواسطة عملية الرقابة هذه وخطواتها المختلفة، تتوفر لدى الأجهزة المختصة المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للتخطيط الجيد مستقبلاً عن طريق التغذية العكسية للبيانات.

المطلب الثالث: وسائل الرقابة المالية

تتعدد وتنوع أساليب ووسائل الرقابة المالية على الهيئات الحكومية حسب طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة، وبحسب الجهة التي تقوم بعملية الرقابة وموضوع الرقابة. وتسمح هذه الوسائل بجمع الحقائق المختلفة عن عملية الرقابة من أجل الوصول إلى الهدف المنشود، حيث تعتبر أدوات أساسية للعمل الرقابي لا يمكن الاستغناء عنها إلا أنها لا تختلف في مضمونها في الرقابة على مختلف الهيئات الحكومية ولكن قد تستخدم وسيلة أو أكثر بشكل متكامل في حالة معينة دون أخرى، كما قد تختلف الوسائل المستعملة في الرقابة على نفس الهيئة بين فترة وأخرى حسب الظروف.

وقد اهتمت الرقابة المالية الحديثة بوسائل وأساليب تنفيذ العملية الرقابية لحماية المال العام من الاستخدام السيئ بالإضافة إلى صيانة موارده ولذلك نظمت العديد من الملتقيات والمؤتمرات لتطوير وسائل

⁴³ - حسن الشماع: مرجع سابق، ص 333.

وأساليب وإجراءات الرقابة المالية الهادفة وعلى رأسها مؤتمر «ليما lima» للإنتوساي⁴⁴ INTOSAI واجتماعات (الأرابوساي ARABOSAI).

وفيما يلي نعرض لبعض الوسائل والأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة بغرض أن نعدد أهمها وليس بغرض عرض إجراءات وقواعد استعمال هذه الأساليب والوسائل في العمل الرقابي.

أولاً: النظم والتعليمات واللوائح

تعتبر النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين واللوائح والتعليمات المعتمدة من أهم وسائل الرقابة المالية على المال العام في البلديات حيث يتطلب الأمر الالتزام بها وأي خروج عنها يعتبر مخالفة مالية تستوجب التحري والمساءلة لأن أي تهاون في عدم الالتزام بها قد يؤدي إلى تبذير وإضاعة المال العام سواء فيما يتعلق بالنفقات أو الإيرادات، ويخضع تنفيذ العمليات المالية في البلدية إلى مجموعة من الإجراءات القانونية والتنظيمية السارية المفعول وهي:

1. قانون المحاسبة العمومية

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالمحاسبة العمومية بسبب الزاوية التي ينظر منها لإجراءات المحاسبة العمومية وقواعدها وتقنياتها، بل وهناك حتى من يعتبر إجراءات المحاسبة العمومية خارجة عن إطار المحاسبة أصلاً واعتبارها مجرد مواد قانونية تحدد الإطار العام للتصرف في المال العام دون تحديد آلية معالجتها بدقة⁴⁵.

إلا أنه ومهما اختلفت هذه التعاريف وبدون الخوض في تفاصيلها يمكن أن تقول إن المحاسبة العمومية كما عرفها محمد مسعي⁴⁶ أنها مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها وفقاً للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقب المالي.

و يرجع أصل قانون المحاسبة العمومية الجزائري إلى المرسوم الفرنسي الصادر في 13 ماي 1862 و الذي يعتبر أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا و الذي ظل طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962، أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا⁴⁷ و استمد القانون الجزائري المتعلق بالمحاسبة العمومية بعد الاستقلال معظم عناصره من القانون الفرنسي إلى أن صدر الأمر رقم 29-73 المؤرخ في 5 جوان 1973 و المتضمن إبطال العمل بالنصوص العائدة للحقبة الاستعمارية، إلا أن ذلك لم يؤد إلى وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية و الجامع لمبادئها و قواعدها و المرجع الأساسي لها، و بذلك يعتبر القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر حيث يطلق عليه عادة " قانون المحاسبة العمومية " .

⁴⁴ - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي)، من خلال الموقع الإلكتروني: www.intosai.org

⁴⁵ - Alain G et Jean-Michel J : R.F.F.P. N° 2661 du 19 Avril 2000, p 10

⁴⁶ - محمد مسعي: " المحاسبة العمومية " دار الهدى، الجزائر، 2001، ص 118.

⁴⁷ - حسين الصغير: " دروس في المالية والمحاسبة العمومية «، دار المحمدية العامة الجزائر، سنة 2001، ص 118

ويقع هذا القانون في 72 مادة ومقسم إلى أربعة أبواب هي:

- الباب الأول: ويتعلق بالميزانية والعمليات المالية وتنفيذه.
- الباب الثاني: ويتعلق بالأعوان المكلفين بالتنفيذ.
- الباب الثالث: ويتعلق بالمراقبة.
- الباب الرابع: ويتعلق بالأحكام الخاصة مثل العقوبات المالية والديون.

وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الأساسيين لقوانين المحاسبة العمومية، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد منها ما هو ثابت مثل الدستور الصادر سنة 1996 والذي نص على أحكام تتعلق بخضوع مختلف الهيئات الحكومية، بما فيها البلديات، للرقابة أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف تسيير المال العام، بالإضافة إلى الاجتهاد القضائي الذي يتدخل عند الضرورة. ومن هذه القواعد أيضا ما هو متغير ويتمثل في قوانين المالية التي تصدر كل سنة مدنية لترخص بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات من جهة، وتضيف إلى التشريعات المالية القائمة أو تلغها أو تعدلها من جهة أخرى.

وبعد التطرق إلى مصادر المحاسبة العمومية في الجزائر، يمكن أن نقول أن المحاسبة العمومية مهما تعددت صадرها ومهما كانت صرامة قوانينها فإنها تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

أ. حماية المال العام من التبذير والنهب عن طريق تحصيل الموارد المقدره بالميزانية ومتابعة تحصيلها بالإضافة إلى الرقابة على الأصول المملوكة للهيئة العمومية بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة والرقابة على الإنفاق في حدود التخصيصات المالية وفقا للأغراض المحددة لها.

ب. ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الميزانية ومن ثم تفادي تبذير الإيرادات في نفقات باهظة أو مصروفات كمالية.

ج. ضمان احترام تراخيص الميزانية عن طريق التحقق من احترام القواعد القانونية والمحاسبية المنصوص عليها بالإضافة إلى تحقيق الرقابة المالية قبل الصرف في حدود اعتمادات وأغراض الميزانية.

د. حسن تسيير الهيئات العمومية عن طريق إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الميزانية وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية وتقييم الأداء.

2. قانون البلدية

يعتبر قانون البلدية رقم 10-11 المؤرخ في 22 جوان 2011 المرجع الأساسي الذي ينظم العمل المالي في البلدية خاصة فيما يتعلق بميزانيتها، حيث خصص القسم الرابع المواد 169-210 منه بالكامل لمالية البلدية والفصل الأول من الباب الثاني لهذا القسم لميزانية البلدية⁴⁸، ووفقا لهذا القانون في المادة 176 تعرف بأنها: «جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية للبلدية وهي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير المصالح البلدية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار».

⁴⁸ - قانون رقم 10-11 مؤرخ في 22 جوان 2011، "المتضمن قانون البلدية"، الجريدة الرسمية عدد 37 الصادرة بتاريخ 03 جويلية 2011.

وبذلك يمكن القول أن ميزانية البلدية ما هي إلا خطة مالية مستقبلية تظهر في صورة التقرير التفصيلي والشامل لجميع نفقات البلدية وإيراداتها عن فترة مالية مقبلة عادة ما تكون سنة و يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية بينما يتم اعتمادها من قبل الجهات المعنية، و بالإضافة إلى تخصيص قانون البلدية إلى فصل كامل لميزانية البلدية، فإنه كذلك خصص حيزا لا بأس به للجوانب الأخرى المتعلقة بمالية البلدية و على رأسها الرقابة على المجلس الشعبي البلدي و أعضائه بالإضافة إلى الرقابة على أعمال البلدية. فبدون شك، يتمتع بعض أعضاء المجلس البلدي وعلى رأسهم رئيس المجلس ببعض الصلاحيات المالية التي تتطلب إخضاعها للرقابة المالية للتأكد من حسن تنفيذها، وفي حالة العكس، نص القانون أعلاه على أنواع مختلفة من العقوبات سواء فيما تعلق بالأفراد أو المجلس ككل أو فيما تعلق بالأعمال نوجزها فيما يلي:

أ. العقوبات على الأفراد

تتمثل العقوبات على الأفراد في حالة ارتكابهم مخالفات معينة بما فيها المالية، إما بتوقيفهم لمدة معينة أو إقالتهم أو عزلهم نهائيا من المجلس، وقد تناولت هذه العقوبات المواد رقم 43 و 44 من القانون البلدي، ويرجع سبب إيقاف العضو البلدي هو ارتكاب مخالفة جسيمة أي الإخلال بالمهمة أو المخالفة الجزائية، وفي هذه الحالة الأخيرة يستمر الإيقاف إلى غاية فصل الجهة القضائية في المخالفة، ويمكن أن يتبع توقيف العضو البلدي بالإقصاء إذا اتضح للوصاية فعليا ثبوت المخالفة الجزائية في حق هذا العضو⁴⁹.

ب. العقوبات الجماعية

تتعرض المجالس المحلية إلى عقوبات جماعية تتمثل في إيقاف هذه المجالس عن أداء عملها مؤقتا أو حلها كليا ومن بين الأسباب التي تؤدي إلى حل المجالس المحلية ما نصت عليه المادة 46 من القانون البلدي ومما تضمنته هذه المادة حالة وجود اختلاف كبير بين أعضاء المجلس الشعبي البلدي مما يحول دون السير العادي لهيئات البلدية وعلى رأس هذه المشاكل عدم التصويت على الميزانية أو تجاوز الصلاحيات المالية التي يخولها القانون للمجلس.

ج. الرقابة على الأعمال

يشترط القانون البلدي السابق ذكره في المادة 57 ضرورة المصادقة على مداوات المجلس الشعبي البلدي المتعلقة بالميزانية من طرف الوصاية حتى تصبح سارية المفعول، كما نص نفس القانون في المادة 59 على إمكانية إلغاء المداوات غير الشرعية بالإضافة إلى إمكانية حلول السلطة المركزية في إنجاز الأعمال البلدية محل هذه الأخيرة وتدخلها للقيام بالمهام والأعمال التي تهملها البلدية أو تعجز عن القيام بها.

■ التصديق: ويتم من قبل الوصاية الممثلة بالوالي أو وزارة الداخلية أو أي وزارة أخرى معنية، وتخضع مداوات المجلس الشعبي البلدي إلى شرط التصديق عليها و خاصة المداوات التي تتضمن المواضيع التالية⁵⁰:

⁴⁹ - Zahia Moussa, " Evaluation de la décentralisation territoriale en Algérie (1967-1988)", Revue algérienne de droit international et comparé " T 4, N°2, 1992, p 407.

⁵⁰ - مسعود شهبوب: "أسس الإدارة المحلية" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 201، بتصرف

➤ الميزانيات والحسابات.

➤ التنازل عن الأملاك العقارية للبلدية.

➤ قبول الهبات والوصايا الأجنبية، واتفاقيات التوأمة.

إضافة إلى ما سبق، فإن قابض البلدية، أو المحاسب العمومي، يشترط دائما وجود تأشيرة الوصاية قبل كل صرف للأموال. فهو يعارض في الواقع كل عملية صرف في حالة كون المداولة محل التنفيذ غير مؤثر عليها من طرف السلطة الوصية بالإيجاب وهذا تطبيقا للقوانين السارية المفعول و المتعلقة بمالية البلدية⁵¹.

■ الإلغاء:

وهو من أهم أوجه الرقابة التي تباشرها السلطات المركزية تجاه أعمال المجالس المحلية، غير أن حق الوصاية يقتصر في هذه الحالة على إلغاء القرار المحلي كليا دون أن تملك إلغاء بعض أجزائه والموافقة على الأجزاء الباقية ويتم الإلغاء لقرار ما أو لمداولة معينة لأنه يخالف قاعدة قانونية معينة أو يمس المصلحة العامة⁵²، وقد نص قانون البلدية على هذا الشكل من الرقابة حيث قسم المداولات و القرارات البلدية إلى قرارات باطلة بحكم القانون وقرارات قابلة للإبطال أو الإلغاء⁵³.

وتعتبر المداولات التالية باطلة بحكم القانون (المادة 59):

➤ المداولات البلدية المتخذة خرقا للدستور وغير المطابقة للقوانين والتنظيمات.

➤ المداولات التي تمس برموز الدولة وشعاراتها.

➤ غير المحررة باللغة العربية وإذا كانت مخالفة للقانون.

أما المداولات القابلة للإبطال وهي التي يشترك في اتخاذها أعضاء المجلس الشعبي البلدي ذو المصلحة فيها شخصا أو بصفتهم وكلاء الغير في القضية، ويصدر الإلغاء مسبقا عن الوالي إلا أنه حسب الدراسة التي قام بها الباحث «بن ورزن هشام»⁵⁴، أن المداولات الملغاة في مختلف البلديات متشابهة من حيث المواضيع حيث لم يخرج عن أحد المواضيع التالية:

➤ فتح اعتماد مالي للميزانية الإضافية.

➤ تزويد مواد الميزانية بأعباء إضافية.

➤ بيع أملاك عقارية ذات طابع سكني بطرق غير قانونية،

➤ المصادقة على دفتر الشروط المتعلق بكراء حقوق المكان والوقوف والأسواق ورسم

الذبائح لسنة معينة.

➤ المصادقة على عقود مع أشخاص إما لاستغلال مساحة عمومية أو لاستغلال سوق مثلا.

■ سلطة الحل:

تنص المادة 48 من قانون البلدية رقم 11 - 10 في حالة حل المجلس البلدي على قيام الوالي بتعيين

⁵¹ - Zahia Moussa, " Evaluation de la décentralisation op,cit p 412.

⁵² - عمر محمد مرش الشويكي: " مبادئ الرقابة وتطبيقها في الأردن "، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1986 ص286

⁵³ - Lebed Nasser, " L'exercice de la tutelle sur les communes de la daïra de Oued Znati ", thèse de magister ,Université d'Alger , Algérie, 1993, p 95.

⁵⁴ - هشام بن ورزن: "الرقابة الوصائية على البلدية في الجزائر" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة سطيف، الجزائر، 2004، ص45

متصرفا و مساعدين عند الاقتضاء و توكل إليهم مهمة تسيير شؤون البلدية. فعندما يرفض أو يهمل رئيس المجلس الشعبي البلدي اتخاذ القرارات المفروضة عليه بموجب القوانين والتنظيمات، يجوز للوالي بعد أن يطلب منه القيام بذلك توليها تلقائيا في حالة الرفض (المادة 101)، كما يتدخل الوالي لضبط ميزانية البلدية عندما يرفض رئيس المجلس الشعبي البلدي التصويت عليها بصفة متوازنة أو لم يصوت عليها المجلس في خلال المواعيد النظامية (المادة 102)، إضافة إلى قانوني المحاسبة العمومية و البلدية السابق ذكرهما، توجد أنواع أخرى من التعليمات الصادرة من الوصاية و التي تلعب دورا كبيرا في العمليات المالية للبلدية، و تتمثل هذه التعليمات أساسا في التعليمات الوزارية المشتركة ما بين وزارة الداخلية و وزارة المالية و المتعلقة بالعمليات المالية للبلدية و المعروفة ب C1 و C2، و في الأخير، تخضع مالية البلدية أيضا إلى مختلف النصوص والإجراءات التي تتخذ لتطبيق ميزانيتها و التي تراعي الظروف السياسية و الاقتصادية في البلاد.

ثانيا: الميزانية

عرفت الميزانية في المادة 3 من قانون المحاسبة العمومية 90 – 21 السابق ذكره أنها: " وثيقة تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار، ومنها نفقات التجهيز العمومي و النفقات برأس المال، و ترخص بها"، و يتوافق هذا التعريف مع أي تعريف آخر في أدبيات المالية العامة حيث تعتبر الميزانية بشكل عام، و ميزانية البلدية بشكل خاص، خطة مالية تظهر صورة التقرير التفصيلي و الشامل لجميع المصروفات و الإيرادات عن فترة مالية مقبلة عادة ما تكون سنة، و يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية و اعتمادها من قبل الجهات المعنية .

ويتضح مما سبق أن الميزانية تقوم على عنصرين أساسيين هما التقدير و الاعتماد، و من ثم فهي تتميز بأنها وثيقة ذات أربعة خصائص: أنها وثيقة مالية ووثيقة تقديرية، وقاعدة لاتخاذ القرارات و أخيرا قاعدة لمراقبة الأداء، و تأخذ بأسلوب ميزانية البنود و الاعتمادات و هو ما يطلق عليه أحيانا ميزانية الرقابة⁵⁵ حيث تقسم الميزانية إلى قسمين أساسيين هما قسم التسيير و قسم التجهيز و الاستثمار، و ينقسم كل قسم بدوره إلى إيرادات و نفقات تتوازن و جوبا⁵⁶، ثم تقسم كل منها بدورها إلى أبواب ثم إلى مواد.

و عليه فإن ميزانية البلدية هي القاعدة الأساسية المستخدمة في عملية الرقابة عن طريق مقارنة أي تصرف مالي مع ما هو مخصص في الاعتمادات الواردة بالميزانية، و ذلك ما يطلق عليه بالرقابة السابقة للتنفيذ، كما يمكن ممارسة الرقابة المتزامنة للتنفيذ للتأكد من مدى مطابقة التصرفات المالية مع الأهداف المعبر عنها في خطة الميزانية، كما تمارس الرقابة اللاحقة للتنفيذ عن طريق مقارنة ما تم فعلا بما هو مقدر في الميزانية بهدف تحديد و تحليل الانحرافات و بحث أسبابها و عوامل حدوثها، و في ضوء هذه المقارنة و ما تسفر عنه من ملاحظات، يمكن للوصاية و للجهات الرقابية المختلفة اتخاذ قرارات معينة قد تتطلب تعديل الميزانية أو اتخاذ إجراءات ضد الجهاز التنفيذي في حالة الإهمال و سوء التسيير، و لذلك تعتبر ميزانية البلدية من أهم وسائل الرقابة على الأداء الكلي للبلدية أو الرقابة الجزئية على أوجه النشاط المختلفة و المتنوعة فيها.

⁵⁵ - عوف محمد الكفراوي: " الرقابة المالية: النظرية و التطبيق"، مرجع سابق، ص 104

⁵⁶ المادة 179 من قانون البلدية 11 – 10، مرجع سابق.

ثالثا: المراجعة والفحص

المراجعة والفحص هما أسلوب واحد يعني مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع سواء كان فردا أو جهازا لم يشترك في العمليات التنفيذية بهدف فحص الحسابات والدفاتر والمستندات وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات السابق تحديدها والتي يلتزم بها القائمون على تنفيذ مختلف المهام، ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمهم الأمر، وتعتبر الأنشطة المالية ركنا أساسيا لعمليات المراجعة و الفحص حيث تنعكس عليها القرارات التي تتخذها الإدارة العليا أو تشرف على تنفيذها، و حيث أن هذه الأنشطة يتم تسجيلها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، فإن فحص هذه الأنشطة وما يترتب عنها من نتائج يشكل نطاق المراجعة⁵⁷.

وترتبط المراجعة أصلا بمبدأ تفويض السلطة والحاجة إلى رقابة أعمال من فوضت إليهم هذه السلطة ولهذا تطلب الأمر أن يكون القائم بعملية المراجعة و الفحص في مركز محايد يخضع لسلطة من يقوم بفحص أعمالهم وله دراية واسعة بطبيعة العمل الذي يفحصه و أن يتوافر له التدريب الكافي على أعمال الفحص و المراجعة حتى يستطيع أن يستكشف الأخطاء والانحرافات من خلال عملية المراجعة⁵⁸، وبما أن مصدر البيانات والمعلومات التي تظهرها القوائم المالية هو السجلات المحاسبية والمالية فإن الأسلوب الذي يتبعه المراجع ليتمكن من تقييم أمانة الإدارة ينحصر في ناحيتين هامتين هما:

1. التأكد من انتظام السجلات المالية وهذا يعني أن تكون السجلات المالية معبرة بصدق عن حقيقة العمليات المالية التي تجريها المنظمة.

2. التأكد من صدق وأمانة القوائم المالية في تعبيرها عن الواقع، أي أن تصور هذه القوائم المالية الواقع تصويرا صحيحا سواء من ناحية نتيجة الأعمال أو بيان حقيقة المركز المالي، ومما سبق، نخلص إلى أن التأكد من انتظام السجلات وصدق القوائم المالية يتطلب اتخاذ ثلاثة إجراءات رئيسية هي: الفحص والتحقيق والتبليغ والتي تكون الإطار العام للمراجعة والفحص. لكن كبر حجم المنظمات وتعدد وتنوع عملياتها خلق صعوبات في عملية المراجعة والفحص مما قد ينجر عنه سلبيات فيما يخص دقة وتعبير المعلومات الناتجة للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس، ولذلك تباشر عملية المراجعة والفحص بطرق عديدة ومتنوعة أهمها⁵⁹:

أ. المراجعة الاختبارية: والتي تتم بأخذ جزء أو عينة من مجموعة المستندات والعمليات المالية للوحدة محل المراجعة وتعميم نتائج الفحص.

ب. المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي تتم بشكل مستمر لعمليات الوحدة الحكومية خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة أسبوعيا مثلا، أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة.

ج. المراجعة الدورية: وهي المراجعة التي تتم على فترات دورية خلال السنة تحددتها الإدارة أو الوصاية أو أجهزة الرقابة الخارجية.

⁵⁷ - محمد أحمد خليل: " المراجعة والرقابة المحاسبية " دار الجامعات المصرية " سنة 2006، ص 2.

⁵⁸ - مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر: " المراجعة وتدقيق الحسابات " الطبعة الثانية، ديوان مطبوعات الجامعة، الجزائر سنة 2003.

⁵⁹ - مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر: مرجع سابق ص 29.

د. المراجعة النهائية: وهي المراجعة التي تتم بعد الانتهاء من قيد الحسابات وإعداد القوائم الختامية للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع.

هـ. المراجعة الشاملة: وهي مراجعة شاملة منظمة ومتكاملة بين أنواع الرقابة وبعضها البعض في نطاق واحد متناسق فيتضمن الرقابة المحاسبية والاقتصادية، ويقوم المراجع في ظل هذا النوع من المراجعة بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات، وقد تكون عملية المراجعة شاملة بالنسبة لجميع عمليات الوحدة، أو شاملة لبند معين.

رابعاً: التقارير

تعتبر التقارير وسيلة من وسائل الرقابة، وإن كانت هذه التقارير تختلف بطبيعة الحال وفقاً لمعايير مختلفة كثيرة مثل موضوعها والجهة الموجهة لها ودوريتها.. إلخ، ولا تختلف التقارير المالية المعدة لأغراض المتابعة والرقابة المالية عن ذلك، بل إنها نظراً لأهميتها في إعداد القرارات التصحيحية أو التطويرية اللازمة لضمان حسن سير العمل وتحقيق فعالية في النتائج والأهداف المتوخاة، تعتبر أكثر احتياجاً لأن تعد في صورة نظام متقن للمعلومات ولتحقيق ذلك لا بد من مراعاة ما يلي⁶⁰:

1. أن يكون موضوع التقرير وهدفه محدداً وواضحاً ولا يثير أي لبس أو غموض، والتقارير كوسيلة للرقابة تهدف بالدرجة الأولى إلى إعطاء المعلومات اللازمة لمقارنة مستويات الأداء الفعلية بالمعايير الموضوعية للأداء.
2. أن تعنى تقارير الرقابة بإبراز وتحديد ما هو استثنائي في سير العمل وسلوك العاملين، سواء كان سلبي فيجب تصحيحه أو إيجابي فيجب عندئذ استثماره وتشجيعه.
3. أن تحصر التقارير على سلامة التوقيت فلا تصل بعد فوات الأوان وأن توجه إلى الجهة المعنية المخولة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
4. أن تستعين التقارير بالرسوم البيانية والجداول الإيضاحية اللازمة وأدوات التحليل مثل النسب المالية قدر الإمكان من أجل توضيح اتجاهات الحركة وموازن الأداء المختلفة على المستويين الإداري والمالي.

خامساً: الملاحظة والمشاهدة

إن الملاحظة والمشاهدة كوسيلة للرقابة تتم أثناء التنفيذ الفعلي لمختلف التصرفات، وتسمح بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الأداء وبشتى الوسائل العادية والإلكترونية مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات أثناء عملية التنفيذ ومن ثم فإن فرصة الإصلاح وتصحيح الانحرافات تكون أكثر فاعلية.

ويعتمد المشرفون والرؤساء على هذه الوسيلة بجمع الأدلة والبراهين بملاحظة وتتبع سير العمل، كما يعتمد عليها أيضاً المواطنون وأجهزة الإعلام وغيرها حيث تعتبر أبرز أدواتهم الرقابية على المشاريع التي يهتمون بها. إن درجة الحاجة إلى ممارسة أسلوب الملاحظة والمشاهدة للرقابة، يتوقف على عوامل مثل درجة مهارة

⁶⁰ - Jean pierre foreman : « Audit et contrôle interne », éditions organisation, Paris, France, 2009, p79.

الرؤساء والمحيط ودرجة النظام السائد في محل العمل ووضوح السياسات المتبعة⁶¹.

ولبيان أهمية هذه الوسيلة في العملية الرقابية، لا بد من إدراك تميزات رئيسية وهي⁶²:

1. التمييز بين الملاحظة المباشرة وغير مباشرة، فالأولى هي التي تتم من خلال متابعة المشرفين لسير عمل مرؤوسهم في مواقع التنفيذ مباشرة، أما الثانية فهي التي يلاحظها الرؤساء أو الموظفين من خلال مراجعاتهم لبعض التقارير أو الشكاوى أو من خلال قراءاتهم ومطالعاتهم لبعض المواد ذات الصلة في المجالات والجرائد أو في الإذاعة والتلفزيون... الخ، ويستطيعون أن يتلمسوا من ذلك ما يمكن أن يكون ذو صلة بعمل مرؤوسهم أو وحداتهم ويكون ذلك مصدرا مهما لإجراء تصحيحات أو تطورات مهمة.
2. التمييز بين الملاحظة الإيجابية والملاحظة السلبية، ويقصد بالأولى تلك الملاحظة التي تركز على كشف الإيجابيات والعمل على توكيدها والاستفادة من المبادرات والإبداعات المتعلقة بها، والعمل على تصميمها، بينما تركز الملاحظة السلبية على كشف السلبيات والعمل على تحديدها وفهم كيفية تلافئها، وتعتبر الملاحظة السلبية والإيجابية وجهان متلازمان متتامان للعملية الرقابية الفعالة، وألا يجوز الاكتفاء بواحدة دون الأخرى.

سادسا: الشكاوى والتحري

تعتبر الشكاوى أحد الوسائل الهامة في وقتنا الحاضر لممارسة الرقابة على مختلف الهيئات العمومية، خاصة إذا ما أتاحت الفرصة لذلك ولقيت التشجيع من طرف السلطات العليا، حيث يمكن للكثير من الأطراف الداخلية والخارجية ملاحظة أعمال غير متناسبة مع الأهداف المحددة للهيئات العمومية و على رأسها البلدية باعتبارها مسؤولة عن الكثير من الخدمات باتجاه المواطنين، و يسمح ذلك بتقديم الشكاوى التي قد تتعلق بهضم الحقوق أو تبذير المال العام أو نهبه أو استغلال النفوذ و المنصب لتحقيق مآرب مالية خاصة مثلا، وقد تستدعي هذه الشكاوى القيام بعمليات التحري من طرف مختلف الجهات المعنية سواء كانت الوصاية أو الجهات القضائية أو الأمنية للتأكد من مصداقية هذه الشكاوى⁶³. الكثير من الأعمال المنافية للمصلحة العامة لا يمكن رصدها من خلال مراقبة المستندات والسجلات، ولكن مساهمة أطراف أخرى ذات اتصال مباشر أو غير مباشر بتلك العمليات يسمح باكتشاف تلك الأعمال خاصة وأن أعمال المجالس المنتخبة في الجماعات المحلية تخضع لضوابط قانونية، قد يفسرها كل حسب هواه، بالإضافة إلى أن احترام هذه القواعد القانونية لا يعني بالضرورة سلامة العمليات المالية.

سابعا: الحوافز والجزاءات

تعتبر الحوافز والجزاءات أسلوبا غير مباشر من أساليب الرقابة، تساعد على تحقيق أهدافها دون وجود رقيب أو مشرف، فلا يمكن تحقيق الأهداف عن طريق وضع الخطط الجديدة فقط، أو إدخال التعديلات عليها كلما احتاج الأمر لذلك أو عن طريق التوجيه السليم أو وضع نظم محكمة للرقابة، بل يحتاج

⁶¹ - عبد المعطي محمد عساف: مرجع سابق ص 299.

⁶² - أبو بكر مصطفى بعيرة: الرقابة الإدارية في المنظمات: مفاهيم أساسية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سنة 1985، ص 27.

⁶³ - عبد المعطي محمد عساف: مرجع سابق ص 304.

الأمر أيضا أن يكون هناك اهتمام بالأفراد، حيث يجب تحفيزهم لكي يبذلوا ما عندهم من جهد و طاقة في سبيل تحقيق تلك الأهداف، ولذلك لا يجب أن تكون الرقابة سيفا مسلطا على رقاب الأفراد تهدف فقط لتصييد الأخطاء و إنزال العقاب عليهم متى أخطئوا و إنما يجب توفير الحوافز بأنواعها المختلفة المادية و المعنوية و مقابلة حاجات الأفراد الطبيعية و الاجتماعية و النفسية حتى يتم الحصول منهم على أقصى درجة من التعاون و المحافظة على المال العام⁶⁴.

إن الرقابة الفعالة هي التي يجب أن تتم بطريقة يشعر معها الأفراد أنها أداة لمساعدتهم على تحسين مستوى أدائهم، و التي تتضمن أيضا تنشيط الحوافز و دعمها و تشجيع المبادرة و رفع الإنتاجية، و يجب أن لا تكون أداة تخويف و تسلط لأن ترهب الحوافز و الخوف من خفضها أو انقطاعها فضلا عما قد يوقع من جزاء بالخصم من المرتب أو تأخير في الترقيات أو الفصل من المنصب، كل هذا يدفع الفرد ذاتيا دون مراقب إلى تحقيق ما تهدف إليه العملية الرقابية، فيتجنب دائما الوقوع في المخالفات و يحاول رفع معدلات الأداء، و هذا ما يطلق عليه بالرقابة الذاتية.

المبحث الثالث: أنواع الرقابة

لا تتخذ الرقابة على الجماعات المحلية بشكل عام والبلديات بشكل خاص، صورة واحدة في مختلف الدول، بل تتعدد و تختلف تبعا للإيديولوجية السياسية و الاقتصادية التي تنتهجها تلك الدول و تبعا لمدى اختصاصات الهيئات أو الجماعات المحلية. فتكون الرقابة بسيطة في ظل الدول المتقدمة بسبب التطور الذي عرفته هذه الوظيفة خاصة في الدول التي تتمتع فيها الجماعات المحلية باستقلالية أكبر، بينما تتعدد أنماطها وأشكالها في الدول النامية و قد تصبح عاملا معرقلا بدلا من عامل فعال في المحافظة على المال العام، وأيما ما كان الأمر، فإنه يمكن تحديد أنواع عديدة للرقابة المالية من الناحية النظرية، تختلف فيما بينها حسب الزاوية التي ينظر إليها ومنها، و سنتطرق فيما يلي إلى بعض هذه الأنواع و الأسس المستخدمة في تصنيفها حسب المعايير التالية:

المطلب الأول: من حيث توقيت العملية، معيار القوائم بها و السلطة الممارسة لها

المطلب الثاني: حسب الموضوع، الأثر و وجهة النظر الاقتصادية

المطلب الثالث: مستويات الرقابة

المطلب الأول: من حيث توقيت العملية، معيار القوائم بها و السلطة الممارسة لها

أولا: من حيث توقيت عملية الرقابة

من خلال التعاريف السابقة لموضوع الرقابة، يمكن ملاحظة و استنتاج أن عملية الرقابة تمارس قبل عملية التنفيذ، تستمر أثناءه و تمتد إلى ما بعد انتهائه، و نظرا لاختلاف و تعدد الإجراءات من مرحلة لأخرى يمكن أن نخلص أن الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: سابقة، متزامنة و لاحقة للتنفيذ، و فيما يلي نتطرق لكل منها بشيء من التفصيل.

⁶⁴ - صلاح الشنواني: "التنظيم الإداري في قطاع الأعمال"، مركز الإسكندرية للكتاب مصر، 1999 ص 456.

1. الرقابة السابقة للتنفيذ

يشير هذا النوع من الرقابة إلى اتخاذ كافة الاستعدادات و الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في الأخطاء و السيطرة على المدخلات و توجيهها لإنجاز أو تحقيق الأهداف المسطرة⁶⁵ ، و تتخذ هذه الرقابة صورة الموافقة المسبقة من أجهزة الرقابة، سواء كان شخص عام أو هيئة معنية، على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال العمومية وفقا لما يمليه القانون، و تتم هذه الرقابة عن طريق إصدار القرارات القانونية، و الأحكام المتعلقة بجباية الإيرادات قبل تحصيلها، و كذلك إصدار القرارات المتعلقة بصرف الأموال و إنفاقها في الوجوه المستحقة قبل التنفيذ، و بذلك لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة المسبقة، و من ثم تحمل الرقابة المسبقة معنى وصاية الدولة على مختلف الأجهزة التنفيذية من أجل فرض حدود و قيود معينة تؤدي نظريا لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة و ترشيد الإنفاق و تحقيق أهداف السياسة العامة في البلاد، و يجب الإشارة هنا، أن الرقابة المسبقة تطبق بشكل أساسي على عنصر أو جانب النفقات فقط، أما بالنسبة للإيرادات، فتتم هذه الرقابة على تقدير الإيرادات في الميزانية و توزيعها على بنود المصروفات حيث لا يعقل أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات⁶⁶.

و تتخذ الرقابة المسبقة أشكالا متعددة تتراوح ما بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال و إصدار القوانين و إقرارها و اللوائح و التعليمات اللازمة لإنجاحها بالإضافة إلى اعتماد الميزانية من طرف مختلف الأطراف المحددة قانونا أو الإقرار بأن الارتباط في حدود الاعتمادات المقررة دون تجاوز أو فحص المستندات الخاصة بكل عملية و التثبت من صحتها من جميع الوجوه قبل الترخيص للجهة الإدارية بالصرف إلى غير ذلك من أشكال الرقابة المسبقة التي تختلف من بلد إلى بلد و من قطاع لآخر، و مما سبق يمكن أن نلاحظ أن الرقابة المالية المسبقة تتميز بعدة مزايا أهمها:

1. أنها رقابة وقائية أو مانعة للأخطاء لأدنى مستوى ممكن ولها آثار سريعة قبل وقوع الحدث المالي.
2. يترتب على تطبيقها التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها مختلف الهيئات التنفيذية.
3. تساهم في احترام القوانين واللوائح المالية مما يؤدي إلى الالتزام بالسياسة العامة للبلاد في مختلف المجالات.

4. تحول دون تبرير الموارد المالية العامة وتحقق وفرا في الإنفاق العام.

وبالرغم من هذه المزايا العديدة، إلا أن هذا النوع من الرقابة لا يخلو من العيوب والانتقادات حيث يمكن تحديد العديد من النواقص المرتبطة به وأهمها:

- يصعب مع هذا الأسلوب مراقبة العمليات المالية في مجموعها وخاصة بالنسبة للارتباطات الحالية الكبيرة إذ تتم مراقبتها كأجزاء متفرقة كلما بدأ بتنفيذ جزء منها، وبالتالي لا تتاح الفرصة لجمع سائر أجزاء العملية الواحدة وفحصها للكشف عما قد يكون قد شابه من قصور أو انحراف.
- يمكن أن تصبح الرقابة السابقة عاملا معرقلا لممارسة المهام المختلفة وإلى بطء في الإجراءات وتعطل سير

⁶⁵ - محمود ياسين الوادي وزكريا أحمد عزام: مرجع سابق، ص 170.

⁶⁶ - حسين راتب يوسف ريان: مرجع سابق، ص 29.

العمل خاصة في الدول المتخلفة نتيجة تحكم القائمين بالرقابة المسبقة في الجهات الحكومية المرتبطة بها مما يزيد من نفوذهم وضغطهم لتحقيق مآربهم الخاصة، وب ذلك تتجاوز مساوئ الرقابة المسبقة منافعها وتلحق الضرر بالمجتمع ككل، ولذلك يجب أن تتم هذه الرقابة في أقل وقت ممكن.

- تتعقد الرقابة المالية السابقة عند تنفيذ بنود الميزانية المختلفة نتيجة ضرورة الإقرار بأن الارتباط في حدود الاعتمادات المقررة دون تجاوز وضرورة مراجعة كافة مستندات أية عملية صرف للتحقق من صحتها وإجراءاتها ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية.

- نتيجة لكثرة التعامل مع الجهة الرقابية المختصة، تصبح هذه الرقابة في كثير من الأحيان شكلية فقط وليست موضوعية خاصة وأن احترام القوانين واللوائح المالية لا تعني بالضرورة حسن التصرف.

أما فيما يتعلق بالرقابة المسبقة على الجماعات المحلية في الجزائر بشكل عام والبلديات بشكل خاص، فإن العديد من الجهات تتولى عملية الرقابة هذه وتختلف في تبعيتها وعملها مثل رقابة رئيس المجلس البلدي الذي يعتبر أمرا بالصرف ويجب أن يوقع على كل أوامر الصرف، وكذلك رقابة الوالي الذي يجب أن يصادق على ميزانية البلدية ثم رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي، التابعين لوزارة المالية، على كل التصرفات المالية للمجالس البلدية.

إضافة إلى ذلك، تعتبر المجالس التشريعية (المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة) إحدى الجهات الهامة التي تمارس الرقابة المسبقة عن طريق ما تصدره من تشريعات منظمة للشؤون المالية بالبلديات ومناقشة واعتماد بنود ميزانية وزارة الداخلية (باعتبارها الوصي) المخصصة للجماعات المحلية.

وفي الأخير، تعتبر الوصاية ممثلة بوزارة الداخلية جهة رقابية نافذة عن طريق ما يصدره وزير الداخلية من قرارات وتعليمات منظمة للشؤون المالية والإدارية المتعلقة بتحصيل الإيرادات وبالإنفاق، كما تعتبر وزارة المالية إحدى الأعمدة الأساسية في ممارسة الرقابة المسبقة وفقا لأحكام القانون على وحدات الجهاز الإداري على المستوى المركزي وعلى المستوى المحلي أيضا.

2. الرقابة المتزامنة مع التنفيذ

إذا ما كانت الرقابة السابقة، رقابة وقائية سابقة للأداء، يتمثل دورها الأساسي في منع وقوع الأخطاء أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن، فإن ذلك لا يعني استحالة وقوع الأخطاء والمخالفات المالية أثناء التنفيذ. و السبب في ذلك أنه من الممكن أن تحدث مخالفات مالية لا تتمكن أجهزة الرقابة السابقة من اكتشافها أو رصدها خاصة تلك الحوادث أو المخالفات التي تتميز بعنصر المفاجئة⁶⁷ من جهة، بالإضافة إلى أن الرقابة السابقة على القطاعات الحكومية تركز بشكل أساسي على احترام القواعد القانونية والأوامر والتعليمات الصادرة من الجهات العليا من جهة أخرى، وهذا لا يعني بالضرورة الجدية في التنفيذ وعدم وقوع المخالفات و لذلك فإن الحاجة للرقابة المتزامنة مع التنفيذ تعتبر ضرورية في أية منظمة كانت نظرا لاعتبارها رقابة إصلاحية أو علاجية حيث يتم تصحيح المخالفات المالية إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل أو بعده مباشرة أو يتم

⁶⁷ - عبد المعطي محمد عساف، مرزوق راتب عساف: "مبادئ الإدارة: المفاهيم والاتجاهات الحديثة"، مكتب المحتسب، عمان، الأردن، 2000،

التأكد من أن ما يتم إنجازه هو بالضبط المطلوب إنجازه⁶⁸.

وبذلك يمكن أن نقول أن الرقابة المالية المتزامنة مع التنفيذ تهدف إلى التحقق من أن ما يجري عليه العمل يتم وفقا للخطط الموضوعة و القرارات المتخذة و متابعة العمل أولا بأول و باستمرار حيث تبدأ هذه الرقابة مع العمل و تراقب مراحل تنفيذه و ذلك لتجنب الأخطاء و القصور و الإهمال و اكتشافها حال وقوعها و قبل استفحالها و التصرف السريع عن طريق وضع الحلول المناسبة لمعالجة آثارها قبل فوات الأوان⁶⁹.

و تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك على ما تقوم به السلطة التنفيذية في البلديات من نشاط مالي يتعلق بالنفقات و الإيرادات الواردة بالميزانية⁷⁰، وتتألف هذه الجهات المختصة التي بهذا النوع من الرقابة بمختلف الأجهزة و الإيرادات بالوحدات المختلفة، و هو ما يطلق عليه بالرقابة الداخلية (مثل دور المحاسب العمومي في البلدية)، كما أن القانون قد يخول أجهزة الرقابة الخارجية أحيانا الحق في معاينة المشاريع للوقوف على مدى مطابقة التنفيذ للخطط و السياسات الموضوعة (مثل رقابة المفتشية العامة للمالية أو مجلس المحاسبة الاستثنائية).

و يتميز هذا النوع من الرقابة بشكل عام بالاستمرارية و الشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال و يساير و يتابع خطوات التنفيذ، و بذلك يتمتع بالقدرة على اكتشاف الأخطاء و القصور و الإهمال فور وقوعها فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية و من ثم الوقوف عن طريق المتابعة على مدى ما حققته الإجراءات التصحيحية من نتائج، كما يتميز هذا النوع أيضا بتوجيه النقد مباشرة للقائمين عليه و ليس له مباشرة بسبب عدم قيامهم بواجباتهم أو انحرافهم عن الرقابة السليمة بغية تحقيق أغراض أخرى أو كانوا غير أكفاء للقيام بمهامهم مما يفقد هذا النوع من الرقابة مميزات السابقة.

3. الرقابة اللاحقة

لقد بدأت الرقابة المالية في مراحلها الأولى كرقابة لاحقة أي أنها تبدأ بعد التنفيذ و بعد انتهاء فترة زمنية معينة (عادة ما تكون السنة المالية) بهدف الكشف عن الأخطاء التي وقعت أثناء التنفيذ من طرف جهات رقابية مختلفة غير خاضعة للسلطة التنفيذية و على رأسها أجهزة الرقابة المالية المتخصصة كرقابة مجلس المحاسبة في الجزائر الذي يقوم بواسطة مختلف غرفه الجهوية مراقبة العمليات المالية التي قامت بها مختلف البلديات. وبدون شك، فإنه من الأهمية بمكان القيام بهذا النوع من الرقابة لأنها تعتبر رقابة شاملة تسمح بتقييم الخطى التي قطعتها أية منظمة كانت بغرض الترشيح أو التعديل أو التطوير اللازم القيام به تجاه الممارسات الأفضل في مجال إدارة الأموال العمومية و لذلك يطلق عليها أحيانا بأنها رقابة تقييمية⁷¹.

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى كشف ما قد يقع من مخالفات مالية و أخطاء سواء عند جباية الأموال أو إنفاقها⁷²، ويتم ذلك بعد مراجعة و فحص العمليات المالية التي تمت فعلا و مقارنتها مع الخطط

68 - علي الشريف، محمد سلطان: "المدخل معاصر في مبادئ الإدارة" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1988، ص 390.

69 - عبد المعطي محمد عساف، مرزوق راتب عساف: مرجع سابق، ص 287.

70 - عادل أحمد حشيش: مرجع سابق، ص 276.

71 - محمد سويلم: مرجع سابق، ص 477.

72 - حسين راتب يوسف ريان: مرجع سابق، ص 32.

السابقة أو مع غيرها في السنوات السابقة وكشف ما قد يقع من نقص في الأموال التي تمت جبايتها أو زيادة عما تم صرفه في السنوات السابقة ومحاسبة المسؤولين عن ذلك وتحميلهم مسؤولية عملهم والهدف من كل ذلك هو الحيلولة دون وقوع أي عبث بالموارد المالية العمومية.

وترجع أهمية هذا النوع من الرقابة إلى عوامل عديدة أهمها:

1. تتفادى الرقابة المالية اللاحقة ما في النوع الأول، أي الرقابة السابقة، من عيوب، فهي تسهل مراجعة جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة مع بعضها، كما أنها تساعد على كشف ما قد يقع من انحرافات أو أخطاء فنية.

2. لا يترتب عن القيام بهذا النوع من الرقابة أي تعطيل للنشاط بسبب توفر الوقت اللازم لإتمام مراجعة العمليات المالية.

3. لا تؤدي الرقابة الخارجية اللاحقة إلى تدخل الجهة المتولية للرقابة باختصاصات السلطة التنفيذية، بل أن مجرد العلم بوجود هذه الرقابة سيدفع المسؤولين في السلطة التنفيذية إلى توخي الدقة في تنفيذ الميزانية بالحرص على تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية حيث يؤدي هذا إلى المساهمة في منع كثير من المخالفات التي كان من الممكن حدوثها لو لم يؤخذ بهذا الأسلوب⁷³، إلا أنه بالرغم من هذه الأهمية، فإن هذا النوع لا يخلو من النقائص، وتكمن أهمها فيما يلي:

- يؤخذ على هذا النوع من الرقابة، اكتشافه للمخالفات المالية في وقت متأخر لا يمكن معه تداركها حيث تكون الأموال العامة قد أنفقت فعلا وبالتالي يكون الضرر قد وقع فعلا وقد فات الأوان كما يقال.
- إذا كان هذا النوع يشكل رادعا للجهاز التنفيذي ويقلل من المخالفات المالية، فإنه لا يمنع وقوعها وبالتالي لا يحول دون تبرير تبديد الموارد وسوء استخدامها.
- إن ظهور نتائج هذه الرقابة بشكل متأخر قد تطول نسبيا، يقلل من فاعليتها، خاصة إذا ما تغيرت الظروف الموضوعية محل المخالفات التي تقوم باكتشافها.

ثانيا: حسب معيار القائم بها

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة وفقا لهذا المعيار وهي:

1. الرقابة الداخلية

تهدف مختلف الأجهزة الحكومية نظريا، سواء على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي، إلى القيام بمهامها بشكل كفاء وفعال يسمح لها بتحقيق الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة لديها، و من أجل تحقيق ذلك، تسعى السلطة التنفيذية على المستوى المركزي والمحلي، بكل الوسائل المتاحة لديها، لمنع وقوع الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد و حمايتها من التبذير والاختلاس عن طريق وضع نظام للرقابة الداخلية يحدد التعليمات والإجراءات اللازمة للحفاظ على ممتلكاتها وتوفير الدقة اللازمة في بياناتها المالية والمحاسبية من ناحية وتنمية الكفاية الإنتاجية لتشجيع السير بالسياسات الإدارية في طريقها المرسوم من ناحية أخرى.

ويرتكز مفهوم الرقابة الداخلية بشكل عام على الفكرة التي تقول « أن إدارة أية مؤسسة يترتب عليه مسؤولية أساسية تكمن في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة والفتنة بحيث تسمح

⁷³ - عادل أحمد حشيش: مرجع سابق، ص 277.

لها بتحقيق أهدافها وفي نفس الوقت تخفيض حاجتها إلى الرقابة الخارجية المستقلة إلى الحد الأدنى⁷⁴.
ولذلك تعرف الرقابة الداخلية بأنها الرقابة التي تقوم بها المنظمات العامة نفسها على نشاطاتها
ولذلك فهي رقابة ذاتية يقوم بها كل من يمارس الإدارة داخل هذه المؤسسة، وتتجلى هذه الرقابة في مجموعة
من القواعد والقرارات الإدارية والتعليمات سواء المالية أو غيرها والتي تضمن حسن سير الأداء بالمنظمات
العامة⁷⁵، وبذلك يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي الإطار العام للإجراءات المتخذة في مجال الرقابة
والإشراف على الأنشطة المختلفة مهما كان نوعها داخل المؤسسة والتي تهدف إلى⁷⁶:
أ. حماية الممتلكات.

ب. التحقق من صحة البيانات.

ج. اكتشاف الأخطاء والغش.

د. تشجيع تنمية الكفاءة الإنتاجية وخلق التناسق بين السياسات الإدارية.

ومما سبق، نخلص إلى أن نظام الرقابة المالية الداخلية ما هو إلا جزء هام من نظام الرقابة
الداخلية الشامل والذي يهتم بتحقيق الغايات المالية بشكل عام للمنظمة عن طريق الالتزام بالسياسات و
لإجراءات المالية والمحاسبية والمحافظة على موارد وممتلكات المنظمة و تحضير التقارير المالية التي تتوافر
فيها درجة عالية من الدقة عن طريق تسجيل وتبويب وتلخيص لعمليات الأحداث المالية و تفسير النتائج
المحصل منها وتتميز الرقابة المالية الداخلية بأهمية خاصة لدى المسؤولين في الإدارات الحكومية لأنها
تساعدهم بالاعتماد على سلامة ودقة العمليات والأنشطة التي تقوم بتنفيذها المستويات الإدارية المختلفة
و في مختلف المواقع، وكلما كبر حجم الوحدة الحكومية وتعقد نشاطها، كلما كانت هناك أهمية متزايدة
للنظام الرقابي الداخلي بالنسبة للأشخاص المسؤولين عن إدارة هذه الوحدات.

وقد ازداد الاهتمام بالرقابة المالية الداخلية على الوحدات الحكومية نتيجة لعدة عوامل أهمها⁷⁷:

- كبر حجم التنظيمات الإدارية وتوسع صلاحياتها وزيادة وتنوع أنشطتها وزيادة حاجياتها المالية.
- تفويض السلطات بسبب زيادة نشاط التنظيمات الإدارية وبالتالي ضرورة التأكد من حسن استخدامها.
- حماية الممتلكات من التلاعب والاختلاس والتبذير خاصة وأن المنظمات الحكومية عندنا معروفة بالتسيب وعدم تحقيق الرعاية الكاملة لموجوداتها.
- مواجهة الأخطاء والغش سواء كانت أخطاء متعمدة أو غير متعمدة خاصة في وقت طغت فيه الشهوات المادية الخاصة على تحقيق المصلحة العامة.
- حاجة الإدارة إلى بيانات إدارية دورية دقيقة لاستعمالها عند الحاجة في اتخاذ القرارات المناسبة.
- خدمة الرقابة الخارجية، لأنه كلما كان نظام الرقابة المالية الداخلية قويا كلما زاد الاعتماد عليه أكثر فأكثر وبالتالي تقل الرقابة الخارجية إلى أدنى مستوى ممكن.

74 - حمدي سليمان قبيلات: مرجع سابق، ص 134

75 - محمد حافظ حجازي: "المنظمات العامة"، مؤسسة طبعة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 236.

76 - محمد أحمد خليل: مرجع سابق ص 116.

77 - حمدي سليمان قبيلات: مرجع سابق، ص 15.

ويعتبر من قبيل الرقابة المالية الداخلية في الجماعات المحلية أية رقابة تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها، فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ والمشروعة عليه وتدرج الرقابات التالية ضمن ذلك⁷⁸:

أ. إدارة الرقابة المالية على مستوى الوحدة، المصلحة أو المؤسسة.

ب. رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة أو الهيئة مثل رقابة وزارة الداخلية على الجماعات المحلية.

ج. رقابة أية وزارة أخرى مسؤولة قانوناً على تسيير الجماعات المحلية مثل رقابة وزارة المالية عن طريق المراقب المالي والمحاسب العمومي، وتعتبر كل هذه من قبيل الرقابة المالية الداخلية حيث أنها جميعها تخضع للسلطة التنفيذية في الدولة.

2. الرقابة الخارجية

إذا كانت الرقابة الخارجية، تعني بشكل عام، تلك الرقابة التي تمارسها جهات متعددة على الإدارة مثل الرقابة التي تمارسها الأحزاب السياسية والتكتلات الاجتماعية المختلفة كالنقابات و الجمعيات المهنية و وسائل الإعلام بشتى أنواعها المكتوبة و المرئية و المسموعة و المواطنين على منتخبهم في مختلف المجالس المنتخبة، فإن الرقابة المالية الخارجية تقتصر على بعض الأطراف المتخصصة في هذا المجال فقط، حيث تعتبر هذه الأخيرة والتي تحمل تسميات مختلفة من دولة لأخرى، أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ مختلف الأجهزة الحكومية، و على رأسها الجماعات المحلية، للمهام المنوطة بها وفقاً للخطط والبرامج الموضوعة مسبقاً و في ظل الإمكانيات المادية المتاحة، وبذلك يمكن تعريف الرقابة المالية الخارجية هنا بأنها⁷⁹: "مجموعة الإجراءات القانونية والإدارية والأجهزة الرقابية المتخصصة الغير خاضعة للسلطة التنفيذية (أي لا تنتمي عضويًا للمنظمة) أي من خارج التنظيم المعين، بهدف التأكد من كفاءة وفعالية الأداء المالي والإداري في مختلف الأجهزة الحكومية". ومن هذا التعريف نستنتج أن الرقابة المالية الخارجية ما هي إلا نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية، يهدف إلى التأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية ومطابقتها لمختلف القوانين والتعليمات والتحقق أيضاً من كفاءة وفعالية أداء مختلف الأجهزة الحكومية وملحقاتها مثل الجماعات المحلية، في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها.

وبذلك يمكن أن نقول أن الرقابة المالية الخارجية تهدف إلى⁸⁰:

1. فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبتها من أجل التحقق مما إذا كانت القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي للمنظمة موضوع الرقابة، و فيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى معرفة مدى كفاءة وفعالية العمليات المالية و مراجعتها من أجل بيان مدى قدرة الهيئة الحكومية مثل الجماعات المحلية، على استخدام الموارد البشرية و المادية و إدارتها بكفاءة و اقتصادية و توضيح أسباب التصرفات غير الاقتصادية أو عديمة الكفاءة، و مدى تطبيق الدائرة للتشريعات المتعلقة بالكفاءة الاقتصادية للعمليات.

78 - عوف محمد الكفراوي: "الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق"، مرجع سابق ص 25

79 - محمود حسين الوادي وزكريا أحمد عزام: مرجع سابق، ص 176

80 - علي محمد منصور: "مبادئ الإدارة، أسس ومفاهيم" مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر 1999 ص 251.

2. فحص ومراجعة نتائج البرامج من أجل بيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من السلطة العليا أي الوصاية، وما إذا كانت الجماعة المحلية قد قامت بأخذ البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة.

أما صور الرقابة المالية الخارجية، فتتمثل في صورتين أساسيتين هما⁸¹:

أ. الأجهزة المركزية المتخصصة

وتتمثل أساسا في مراقب الحسابات الخارجي الذي يقوم وفقا لما يخوله القانون، بمراجعة أو تدقيق عمليات الأجهزة الحكومية والجماعات المحلية مع التركيز على الجانب المالي فيها وهي تعتبر بشكل عام رقابة لاحقة للأداء تبدأ بعد انتهاء المؤسسات الحكومية من إعداد القوائم المالية الختامية والمصادقة عليها، ويوضح مراقب الحسابات رأيه في صحة الحسابات وسلامة التعامل المالي وأوجه الخلل والمجالات التي تحتاج إلى أي تعديل وتطوير، وفي الجزائر تتمثل أجهزة الرقابة المالية الخارجية في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية حيث يقوم الأول، بصفته هيئة مستقلة تابعة للرئاسة، بمهمة مراقب الحسابات لمختلف الأجهزة الحكومية على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي مثل الجماعات المحلية، كما يقوم بمراجعة مختلف الكشوفات المالية ويوضح رأيه فيها، أما دور المفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية، فهو لا يعد أن يكون استشاريا لا أكثر وتقوم بالتحقيق في مختلف المعاملات المالية للجماعات المحلية والأجهزة الحكومية عندما يطلب منها ذلك، وتبدي رأيا عن طريق إعداد تقرير للجهة المعنية، وستتناول هاتين المؤسستين بالتفصيل لاحقا.

ب. الرقابة الإدارية الخارجية

ويقصد بذلك قيام مكتب خارجي متخصص بالاستشارة⁽¹⁾ بتقييم أداء المؤسسة دوريا على غرار ما يقوم به مراقب الحسابات ولكن دون الاقتصار على الجوانب المالية في أداء المؤسسة، و تتسع مهمة هذه الرقابة لتشمل جميع مجالات الرقابة وأنواعها، ومن بين ما تشمل هذه المهمة في مجال تقييم أداء أنشطة المؤسسة: العمليات المالية، الخدمات المقدمة، الموارد البشرية والعلاقات العامة وذلك من أجل معرفة مدى توافق الأداء الفعلي مع الأهداف المحددة، ويجب التأكيد هنا على تشخيص وتحديد مواطن الضعف والقوة وتحديد التقسيمات والمدراء والمسؤولين عنها مع توجه إيجابي أساسه التقويم والتطوير والتجديد، هذا ويجب الإشارة إلى أن الرقابة المالية الخارجية قد تحولت في الحاضر من كونها عملية تركز على الالتزام المالي والقانوني إلى تدقيق أكثر شمولا، وهو ما يطلق عليه بالتدقيق التشغيلي (أو الإنجازي) الذي يركز على إعطاء الرأي المهني الموضوعي بالنسبة للقوائم المالية والتقارير المالية والإجراءات المهنية لحماية الأصول والممتلكات للوحدة موضع التدقيق والتحقق بشكل موضوعي من الكفاءة الإدارية والإنتاجية فيما يتعلق بالعمليات التي قامت الوحدة بتنفيذها ومطابقتها للأهداف المرغوب تحقيقها⁸².

ولذلك اتجهت العديد من الدول لجعل مراقب الحسابات مسؤولا عن هذه المهمة الإضافية بجعل مكتبه يشمل الخبراء والمتخصصين في هذه المجالات ولتحقيق نوع من التكامل في المهمة الرقابية، وبذلك

⁸¹ - خليل محمد حسن الشماع: مرجع سابق، ص 379.

⁸² - حمدي سليمان قبيلات: مرجع سابق، ص 132.

يصبح مراقب الحسابات مسؤولاً ليس فقط عن تدقيق الحسابات (كمراقب حسابات خارجي) وإنما أيضاً عن تقييم الأداء وتقديم التقارير والدراسات إلى المجالس المنتخبة والهيئات المعنية أو الوصية عن نتائج أعمالها التي أخضعت للرقابة.

ولتحقيق ذلك أصبحت الرقابة المالية الخارجية لا تكتفي بالقوائم المالية التقليدية المتمثلة بالميزانية الختامية وحسابات النتائج (أو الحساب الإداري في البلديات) وإنما أصبحت تتطلب إعداد قوائم مالية إضافية مثل كشف الأموال (أو كشف مصادر الأموال واستخداماتها) وكشف أو جدول المجرى النقدي (أو كشف مصادر النقدية واستعمالاتها).

ثالثاً: الرقابة الذاتية

يشكل الفرد أياً كان موقعه العنصر الأساسي و الحيوي الذي تدور حوله كافة الأمانى بتحقيق الأهداف المسطرة و خاصة منها الأهداف المالية نظراً لما للعنصر المالي من أهمية كبيرة وكذلك نظر التداخل العنصر المالي في كافة المجالات و القرارات و سريانه داخل أية هيئة أو منظمة كما يسري الدم داخل جسم الإنسان و بذلك فإن الرقابة الذاتية تنبع من داخل الإنسان بضرورة حسن استخدام الأموال المتاحة أمامه وبذلك تكون الرقابة الذاتية نابعة من يقظة الضمير و تمثل سلطة داخلية في الإنسان تعمق الشعور بالالتزام دون الحاجة إلى رقابة أي طرف على آخر سواء داخلي أو خارجي و دون توقع جزاء أو الخوف من أي عقاب.

كما أن الرقابة الذاتية قد تنبع أيضاً من ضرورة الخضوع للأوامر والتعليمات والقوانين المتعلقة بممارسة أي فرد لمهامه مثل احترام القوانين المتعلقة بالنفقات و تحصيل الإيرادات و بذلك لا يتم اتخاذ أي إجراء إلا بعد التأكد من مطابقة ذلك العمل كما هو منصوص عليه في التعليمات والقوانين، أي أن الفرد يمارس رقابة ذاتية على كافة تصرفاته و خاصة منها المالية حتى لا تتعارض مع المصلحة العامة ولكي تنجح الرقابة الذاتية في تحقيق الأداء الجيد لا بد أن تتوفر لدى الفرد⁸³:

1. القدرة والمعرفة اللزمتين لتأدية المهمات المطلوبة.

2. وضوح الدور، فقد يكون الفرد حائزاً على القدرة والمهارة اللازمة ولكنه في الوقت نفسه لا يعرف دوره في المنظمة وما هي أهدافه، وفي هذه الحالة لن تجدي القدرة مهما عظمت ولا الرغبة في الأداء الجيد مهما اشتدت.

وتعتبر مهمة إيجاد هذه القدرة وهذا الوضوح من أهم مسؤوليات الإدارة العليا، ويمكن تحقيق ذلك عادة عن طريق الاختبار والتعيين والتدريب والتوجيه والاتصالات عندما تتم بصورة جيدة، كما أن مساهمة أو مشاركة الفرد بنفسه في تحديد أهدافه المرورية وفي اختبار طرق الوصول إليها تمثل أهم وسائل تحقيق ذلك، إضافة إلى أن هذا سيزيد من درجة التزام الفرد المعني ومن رغبته وحماسه في تحقيق كل الأهداف.

ويجب الإشارة إلى أن فكرة الرقابة الذاتية ليست بجديدة حيث قال الله تعالى في كتابه العزيز: «كل امرئ بما كسب رهين» (سورة الطور، الآية 21) كما قال عمر بن الخطاب رضي الله عنه: "حاسبوا أنفسكم قبل أن تحاسبوا". أما في الفكر الوضعي الحديث⁸⁴، فقد أشار Jenkins H.D عام 1948 إلى أهمية هذا المفهوم

⁸³ - عبد المعطي محمد عساف، مرجع سابق ص 287.

⁸⁴ - محمد سويلم: مرجع سابق، ص 460.

عندما أوضح: «أن الرقابة الذاتية تمكن الفرد و الجماعة من تحسين أدائها باستمرار»، كما أوضح: M C Gregor « أن الأفراد إذا ما التزموا بأهداف محددة، فإنهم يبذلون قصارى جهدهم و يمارسون التوجيه و الرقابة الذاتية للتوصل إلى هذه الأهداف ».

ت. من حيث السلطة الممارسة للرقابة

يمكن تصنيف الرقابة وفقا لهذا المعيار إلى عدة أنواع، نوجزها فيما يلي:

أولا: الرقابة الإدارية

ويقصد بذلك ممارسة الرقابة من قبل الأجهزة الإدارية المختلفة في الدولة سواء كانت مركزية أم لا مركزية.

وتمثل هذه الأجهزة فيما يلي⁸⁵:

1. رئيس الدولة.
 2. رئيس الوزراء وتمثل بعض اختصاصاته في ممارسة بعض أنواع الرقابة على الجماعات المحلية كاختصاصه في التصديق على بعض الأمور المتعلقة بالبلديات.
 3. الوزراء: وزير الداخلية ووزير المالية أو وزير الجماعات المحلية في بعض الدول.
 4. الأجهزة المركزية للرقابة، كمجلس المحاسبة بالجزائر أو المفتشية العامة للمالية وغيرها من الأجهزة المركزية التي تختص بالرقابة على البلديات.
 5. ممثلي السلطة المركزية على مستوى الجماعات المحلية كالولاة ورؤساء الدوائر.... إلخ .
- وتمثل مهمة الرقابة الإدارية في جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي إنحراف أو مخالفات، وينتهي دور هذا النوع من الرقابة عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها أو إحالتها للسلطات المختصة.

ثانيا: الرقابة القضائية

المقصود بهذا النوع من الرقابة هو رقابة القضاء على أعمال البلديات بحيث يكون مسؤولا عن إجراء عمليات الرقابة واكتشاف المخالفات المالية ومحكمة المسؤولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة. أما الجهة القضائية التي تختص بهذا النوع من الرقابة ف، قد تكون القضاء العادي كما هو الحال في الدول ذات القضاء الموحد، وقد تكون القضاء الإداري بالنسبة للدول ذات القضاء المزدوج أي الدول التي يوجد بها قضاء إداري بجانب القضاء العادي مثل فرنسا والجزائر التي يباشر الرقابة القضائية فيها جهاز قضائي يتمثل في مجلس المحاسبة الذي يتوفر على الخبرة اللازمة لمراجعة العمليات المالية ويكون أكثر فهما لها من الجهات الإدارية.

إن الأساس الذي تقوم عليه الرقابة القضائية على أعمال البلديات، رغم استقلاليتها، يتمثل في أن البلديات تنشأ بقانون و: هي حسب هذا القانون (قانون البلدية رقم 08/90) تعرف في المادة الأولى منه بأنها

⁸⁵ - جعفر أنس قاسم: " ديمقراطية الإدارة المحلية "، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985، ص 33.

جماعة إقليمية أساسية، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتحدث بموجب قانون، ولهذا فإن كل تصرفاتها يجب أن تكون في حدود القانون وإلا كانت غير مشروعة، ولكن الرقابة القضائية خلافا لأنواع الرقابة الأخرى، لا تمارس أحيانا إلا إذا طلب أحد الأفراد أو الجهات ذلك لأن المحكمة لا يمكنها التدخل من تلقاء نفسها بل لا بد من رفع دعوى أمامها، ولذا يأخذ البعض على هذه الرقابة أنها سلبية بطبيعتها وزيادة على ذلك ببطء إجراءات التقاضي⁸⁶.

ثالثا: الرقابة التشريعية

تتولى الهيئة التشريعية بمختلف أنواعها، هذا النوع من الرقابة نظرا لما تتمتع به من سلطة في الرقابة على مالية الدولة بشكل عام والجماعات المحلية بطريق غير مباشر بشكل خاص، باعتبارها تابعة لوزارة الداخلية والجماعات المحلية، حيث تكون هذه الأخيرة مسؤولة أمام الهيئة التشريعية التي تراقب مختلف الجماعات والمصالح التابعة لها وميزانياتها، وتمارس الهيئات التشريعية الرقابة المالية بعدة صور أهمها:

1. مناقشة واعتماد ميزانية وزارة الداخلية من جهة، وباعتبارها شاملة لميزانيات البلديات من جهة أخرى.
2. إصدار القوانين المنظمة للشؤون المالية المتعلقة بالإدارة المالية للبلديات عند مناقشة اختصاصات الجماعات المحلية أو زيادتها أو نقصانها.
3. تشكيل لجان لبحث وتقصي الحقائق حول موضوع معين باستخدام الوسائل المختلفة التي ترى أنها كفيلة بتحقيق هدفها.
4. استجواب الوزير المكلف بشؤون البلديات حول موضوع معين يخص مثلا تصرفات أعضاء المجالس البلدية المنتخبة وذلك على ضوء ما توفر للمستجوب من معلومات، والاستجواب قد يحمل معنى الاتهام أو النقد لبعض التصرفات التي تقوم بها المجالس المحلية أو رؤسائها بقصد لفت الانتباه أو طلب معلومات إضافية.

رابعا: الرقابة الشعبية

المقصود بالرقابة الشعبية تلك الرقابة التي يمارسها المجتمع على أعمال المجالس البلدية وتبرز في أشكال مختلفة، فهناك الرقابة التي تمارسها الأحزاب السياسية على بعضها البعض، ورقابة المواطنين عن طريق ممارسة حقوقهم التي يتمتعون بها قانونيا أو عن طريق التنظيمات المختلفة التي ينتمون إليها. فللمواطن حق الاطلاع على ميزانية البلدية وبنودها بالإضافة إلى كافة محاضر المداولات التي قد تتناول إبرام الصفقات وغيرها من الأمور المالية، وقد كفل قانون البلدية المحلي ذلك للمواطن الجزائري، إلا أن الحالة العملية عكس ذلك تماما، أما الرقابة التي تمارسها مختلف الأحزاب السياسية على بعضها، فتتمثل في محاسبة أو مساءلة رئيس البلدية باعتباره أمرا للصرف ورئيس المجلس وما له من صلاحيات أخرى تجعله المسير الأول للبلدية، ويقوم بعض الأعضاء برفع الشكاوي للجهات المختصة عند ملاحظتهم لأية تصرفات مالية مخالفة للقانون مما قد يؤدي إلى إلغاء تلك التصرفات المالية أو عزل أعضاء معينين...إلخ.

⁸⁶ - أحمد إبراهيم: "محكمة المحاسبة الفرنسية وأساليبها في الرقابة المالية"، دار الفصول للنشر، مصر 1989، ص 42.

كما أن وسائل الإعلام بشكل عام والصحافة المكتوبة بشكل خاص، تلعب دورا مهما في عملية الرقابة على أعمال وأعضاء المجالس البلدية. حيث تكون هذه الأخيرة منبرا للمواطنين الذين يرسلون لها شكاويهم واقتراحاتهم وتنتشر بشكل مقالات أو رسائل من القراء، كما تلعب الصحافة بشكل عام دورا حيويا في مجال الرقابة داخل المجتمع عن طريق إثارتها المواضيع الهامة التي تتعلق بالقضايا المحلية، بالإضافة إلى التحقيقات الصحفية التي تساهم بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والنهب للمال العام وسوء التسيير، وهذا ما يساعد الوصاية على اتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب⁸⁷.

إن المتصفح للصحافة المكتوبة في الجزائر منذ بروز الصحافة المستقلة، يكتشف الممارسات المالية الخاطئة في البلديات بشكل يومي والتي عجزت أو تواطأت أنواع الرقابة الأخرى في اكتشافها. وفي الأخير، لا يسعنا إلا أن نقول، أن الرأي العام أصبح يشكل جهة رقابية قوية تراقب أعمال المجالس البلدية خاصة في الدول المتقدمة، فيحاسبها ويصحح مسارها ويقوم اعوجاجها أو يؤازرها ويأخذ بيدها إذا سارت في الطريق الصحيح واهتمت بانشغالات المواطنين.

المطلب الثاني: حسب الموضوع، الأثر ووجهة النظر الاقتصادية

1. حسب الموضوع

وفقا لهذا المعيار، يمكن التمييز بين الرقابة على المعاملات المالية والرقابة على الأشخاص المسؤولين عن هذه المعاملات والتي قد تؤدي إلى ترتيب مسؤولية عليهم، وقد تناول قانون البلدية السابق الذكر في مواده المختلفة، الصلاحيات المالية المخولة لرئيس البلدية ومجلس البلدية باعتبار الأول أمرا بالصراف واعتبار الطرف الثاني هيئة مداولات يتطلب الأمر الحصول على موافقتها على الكثير من التصرفات المالية. وتتمثل الرقابة على الأفراد في مراقبة تصرفاتهم المالية والنواتج التي تعود منها بالإضافة إلى سلوك أدائهم، وذلك يخضع هؤلاء إلى رقابات أخرى خارجية مثل المراقب المالي والمحاسب العمومي...إلخ، والذين يتوفرون على صلاحيات تسمح لهم بقبول أو رفض المعاملات المالية التي قام بها أولئك الأفراد، كما يخضع هؤلاء الأفراد بحكم مناصبهم إلى الرقابة القضائية التي قد تعاقبهم في حالة ثبوت التهم أو تبرؤهم في حالة العكس، وتعتبر وسائل الشكاوى والفحص والمراجعة من أكثر الأساليب المستعملة في مراقبة أعمال هؤلاء الأفراد.

أما الرقابة على المعاملات المالية فهي تتمثل أساسا في الرقابة على النفقات والإيرادات وتخضع هذه المعاملات إلى نصوص وقواعد تحددها قوانين المحاسبة العمومية والبلدية وبقية التعليمات والمراسيم، وتمارس هذه الرقابة، التي يطلق عليها الرقابة التقليدية، بواسطة أجهزة مختلفة أغلبها خارجي حيث تتطلب كل أو معظم العمليات المالية إلى مصادقة هذه الجهات الخارجية حتى تصبح سارية المفعول. كما أن الإلغاء يعتبر أحد أهم أوجه الرقابة المركزية على أعمال المجالس البلدية، حيث أن بعض قراراتها المالية تكون قابلة للإلغاء لكونها باطلة قانونا أو تكون ملغاة بسبب مخالفتها للقوانين والأنظمة النافذة كما سبق أن تطرقنا إليها في المطلب الأول من المبحث الأول من هذا الفصل.

⁸⁷ - محمد أمين عودة: مرجع سابق، ص 105

2. حسب الأثر: تنقسم الرقابة من حيث الأثر إلى نوعين أساسيين هما الرقابة الوقائية والرقابة العلاجية:

أ. الرقابة الوقائية

وتهدف إلى تجنب أو اكتشاف الانحرافات أو أي أخطاء قبل وقوعها والعمل على منع حدوثها، أو اتخاذ الترتيبات اللازمة والكفيلة بتخفيف السلبية المترتبة عليها، وبعبارة أخرى، فإن الرقابة الوقائية تركز على جانب المدخلات⁸⁸ للتأكد من استخدامها بالشكل الملائم والسليم بحيث توجه لبلوغ الأهداف بفعالية وكفاية وبذلك تكون هناك رقابة أولية أو توجيهية على المدخلات من أجل الحصول على مخرجات صحيحة، وتفترض الرقابة الوقائية استمرارية عملية المتابعة والتغذية العكسية وتقديم التقارير عن كل ما يدور أثناء عمليات التنفيذ في الأوقات الملائمة.

ب. الرقابة العلاجية

بالرغم من تواجد الرقابة الوقائية أحيانا، إلا أن ذلك لا يمنع ظهور بعض الانحرافات أو الأخطاء بما أن الإنسان خطأ مهما كان منصبه -وجل من لا يخطئ- وبالتالي لا بد من استكمال نظام الرقابة برقابة علاجية تهدف أساسا إلى اتخاذ ما يلزم من الإجراءات لمواجهة أية أخطاء أو تجاوزات حال وقوعها وقبل استفحال آثارها، وهذا بالطبع لا يعني الانتظار حتى يقع الضرر⁸⁹، وإنما قد يحدث أن تقع أخطاء وانحرافات لم تتمكن أجهزة الرقابة الوقائية من رصدها وتلاقيها، وبخاصة تلك الحوادث المتميزة بعنصر المفاجأة، وهذا أمر طبيعي في بيئة تتميز أساسا بالتغير المستمر والمفاجئ أحيانا مما يستدعي توفر أجهزة الرقابة العلاجية وتصرفها السريع لمعالجة آثار أية انحرافات حال وقوعها حتى لا تتفاقم وتصبح خارجة عن التحكم مما قد يعود بعواقب وخيمة على المنظمة ككل.

3. الرقابة من وجهة النظر الاقتصادية يمكن تقسيم الرقابة وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة أنواع من الرقابة كما يلي:

أولاً: الرقابة المستندية

ويتمثل هذا النوع في الرقابة على السجلات والمستندات المتعلقة بالعمليات المالية التي تقوم بها المنظمة للتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو مسجل بالدفاتر وأنها تمت وفقا لقواعد العمل المحددة وفقا للوائح والتعليمات والقوانين الصادرة من مختلف الجهات المسؤولة.

كما يطلق أيضا على هذا النوع من الرقابة، تسمية الرقابة المحاسبية نظرا لتركيزها على استخدام الأساليب المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام والتدقيق المحاسبي بشكل خاص، أو الرقابة اللاتحفية نظرا لتركيزها على القواعد المحاسبية وعلى تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها، ويتمثل مجال هذه الرقابة في إمكانية حدوثها قبل الصرف أو أثناء التنفيذ كما تكون بعد الصرف، وتقوم بها إدارة المراجعة

⁸⁸ - علي شريف، محمد سلطان: "المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1998، ص 390.

⁸⁹ - عبد المعطي محمد عساف، مرجع سابق ص 287، بتصرف.

الداخلية و وزارة المالية و ممثلها فيما يتعلق بالرقابة السابقة أي قبل الصرف، أما الرقابة المتزامنة مع التنفيذ فتتولاها غالبا الوحدات و الجهات المشرفة عليهما بينما تتولى الرقابة بعد الصرف أجهزة الرقابة الخارجية كمجلس المحاسبة.

ومما سبق، يمكن القول أن الرقابة المالية المستندية تهتم أساسا بالرقابة على السجلات المحاسبية وعمليات المالية التي تقوم بها المنظمة، حيث تستخدم للرقابة على مختلف التصرفات المالية والتحقق من سلامة المستندات والسجلات المحاسبية للمنظمة بهدف حماية مختلف الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وهذا لا يتأتى إلا بدراسة عناصر النظام المحاسبي والمتمثلة في المستندات ونظام القيد والدفاتر والسجلات والقوائم المالية.

إلا أنه بالرغم من المزايا المتعددة لهذا النوع من الرقابة، فهو لا يخلو من الانتقاد بسبب تركيزه بشكل أساسي على صحة المستندات من الناحية الحسابية ومدى مطابقتها للوائح والتعليمات، إلا أن صحة المستند لا تعني بالضرورة سلامة التصرف المالي سواء في تحصيل الإيرادات أو في تسديد النفقات، ولذلك أصبح الأمر يستدعي استكمال هذه الرقابة بنوع آخر من الرقابة المالية يتعلق أساسا في البحث عن مدى نجاعة التصرف المالي ويكمل الرقابة المحاسبية وهو ما يطلق عليه برقابة الأداء.

ثانيا: رقابة الأداء

تكتسي رقابة الأداء أهمية كبيرة في مختلف المنظمات بما فيها المنظمات الحكومية بشكل عام والجماعات المحلية بشكل خاص بسبب الدور المتميز الذي تلعبه هذه الأخيرة في توفير الخدمات العامة للمواطنين والعمل على تحسين معيشتهم وكذا المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البيئة التي تخدمها مما يعود بالأثر الإيجابي على المستويين المحلي والوطني، ومن خلال ذلك يمكن القول، أنه من المهم جدا تقييم الأداء المالي للجماعات المحلية ممثلة بالبلدية نظرا لدورها الأساسي في تسيير الأموال العامة على المستوى المحلي، وبالتالي يمكن تقييم الخطى التي قطعتها تلك البلديات بغرض الترشيح أو التعديل أو التطوير الواجب القيام به تجاه الممارسات الأفضل في مجال إدارة المال العام، ويتمثل مفهوم رقابة الأداء في تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري و تقوده إلى أهداف محددة مسبقا⁹⁰، وهذا ما يتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي، و أسلوبا لمقارنة الأداء المنجز بالأهداف المحددة سلفا و استخلاص النتائج التي تسمح بتوجيه الأداء ليساير الأهداف المخططة من قبل، بحيث لا يمكن تحقيق الأهداف المرجوة منه دون الاعتماد على الرقابة المستندية التي تهدف إلى التأكد من صحة وسلامة البيانات والمستندات كما سبق الإشارة إليه سابقا، ويستعين هذا النوع من الرقابة بأدوات عديدة مثل الميزانيات المختلفة والقوائم المالية الملحقه والتقارير الإحصائية وتقارير الأداء.. إلخ، قصد مراجعة نشاط مختلف الهيئات بغرض متابعة ما تم تنفيذه من أعمال و ما قد يكون من إسراف و أثره على تحقيق النتائج المستهدفة، و في الأخير يمكن القول أن رقابة الأداء تهدف إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل عن طريق التحقق من أن ما يجري عليه العمل يتم وفقا للسياسات المرسومة و متابعة العمل أولا بأول و باستمرار، حيث تبدأ الرقابة مع العمل و تراقب

⁹⁰ - محمد سويلم: مرجع سابق، ص 477.

مراحل تنفيذه وذلك لتجنب الأخطاء والإهمال ووضع الحلول المناسبة قبل فوات الأوان⁹¹ ، بالإضافة إلى أن هذا النوع من الرقابة يوفر للأجهزة المختصة الكثير من المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للتخطيط الجيد مستقبلاً في إطار ما يعرف بالتغذية العكسية.

ثالثاً: الرقابة الشاملة

إذا ما كانت أهداف الرقابة المستندية ورقابة الأداء تحقق أهدافاً جزئية فقط، فإن الرقابة الشاملة تعني أن محتوى هذه الرقابة شامل وتفصيلي، حيث يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة المالية المتبعة قد تم تصميمها وتنفيذها على نحو فعال وما إذا كانت القوائم المالية تعبر حقيقة عن التصرفات المالية الفعلية⁹².

إن الرقابة الشاملة تتضمن كلا من الرقابة المستندية ورقابة الأداء المتعلقة بكافة العمليات المالية للمنظمة لفترة زمنية معينة للوقوف على مدى تحقيق البرامج المسطرة سابقاً ومدى صحة البيانات الظاهرة في الحسابات والقوائم المالية الختامية والتأكد من مدى صدق العمليات.

ومما سبق يبرز لنا مدى تعقيد هذا النوع من الرقابة نظراً لتناوله مجالات كثيرة مترابطة مع بعضها البعض بشكل يجعل تتبع النتائج صعب للغاية خاصة وأن هذه الرقابة تبحث أو تهدف إلى تقييم الأداء العام ومدى الكفاءة التي يتمتع بها المسيرون وفاعلية إدارة الموارد العامة.

من خلال هذا المبحث أين تطرقنا لمختلف أنواع الرقابة المالية حسب معايير مختلفة، ويتضح أن صورها وأنواعها تتعدد وتتخذ أشكالاً متعددة، لكنه يمكن أن نؤكد أنه ليس هناك خلاف حول الأهداف الرئيسية للرقابة في التقسيمات المختلفة السابقة، وإنما هناك اختلاف في الأجهزة التي تباشر هذه الرقابة من حيث العمليات التي تقوم بها والوسائل التي تتبعها أو السلطات الممنوحة لها وعلاقتها بالأجهزة المختلفة في الدولة ومدى الالتزام بالتوصيات والمقترحات التي تقدمها.

المطلب الثالث: مستويات الرقابة

توجد ثلاثة مستويات للرقابة بشكل عام طبقاً لمدى تطور المفهوم الرقابي في المنظمة التي تشكل وحدة أو نموذجاً من نماذج الإدارة والنشاط الحكومي، وتأخذ المنظمات المتطورة بالمستويات الثلاثة بينما تأخذ الدوائر والمنظمات الأقل تطوراً بالمستوى الأول فقط وهي⁹³:

أولاً: الرقابة على عدم ضياع الموارد

وهو أول مستويات الرقابة حيث يتم التأكد من عدم ضياع الموارد سواء نتيجة للتلف أو السرقة كذلك فإن المعدات غير المستغلة والعمالة التي لا تعمل تعد موارد ضائعة.

⁹¹ - حسين راتب يوسف ريان: مرجع سابق، ص 121.

⁹² - ألفين أرينز، جيمس لوبك: "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، درا المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص

132.

⁹³ - عبد الفتاح الصحن، محمد شريف: "مبادئ الإدارة"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص 95.

ثانياً: الرقابة على كفاءة استخدام الموارد

ويتم في هذا المستوى التأكد من استخدام الموارد طبقاً لمعدلات واقعية ونمطية مقبولة والتأكد كذلك من عدم وجود إسراف أو هدر في استخدام هذه الموارد بالعديد من المؤشرات والدلالات.

ثالثاً: الرقابة على فعالية المخرجات في تحقيق الأهداف

وهي أعلى مستويات الرقابة حيث يتم التأكد من أن الأنشطة التي تقوم بها الجهة هي الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها وأن مخرجات أو نواتج هذه الأنشطة تتماشى مع الأهداف وتتم بالكيفية والكمية والقيمة المطلوبة.

خلاصة الفصل الأول

لقد استعرضنا في هذا الفصل بعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة والتي أردنا من خلالها إعطاء نظرة شاملة قدر الإمكان لموضوع الرقابة نظرا لما لهذه المفاهيم من أهمية في الفصول القادمة، فتعرضنا في هذا الفصل إلى مفهوم الرقابة لغة واصطلاحا ثم إلى مفهوم الرقابة المالية لإيضاح أهميتها في الإدارة المالية باعتبارها أحد أبرز عناصر الإدارة بالإضافة إلى التطرق إلى أهدافها وخطواتها وصورها وذلك بغية الوصول إلى عدة نتائج.

إن وظيفة الرقابة، وبالرغم مما تلاقيه من سوء فهم وتقدير، ما هي إلا وظيفة إدارية مكملة أو متممة لوظيفة التخطيط ووظائف الإدارة الأخرى وأنه من الضروري ممارستها منذ اللحظة الأولى للتنفيذ وتستمر أثناءه وتمتد إلى ما بعد انتهائه وليست وظيفة منعزلة تأتي في آخر النشاط الإداري. إن الرقابة بمختلف أنواعها ليست بأمر حديث وإنما مورست منذ عهود بعيدة ولما تم استغلالها في شكلها الإيجابي (عهد عمر بن عبد العزيز مثلا)، ظهرت نتائجها بالفائدة على المجتمع ولما تم ويتم استخدامها بشكل سلبى أو سىء (واقع الدول النامية في الحاضر ومنها الجزائر)، أصبحت شبحا يخاف منها الجميع.

إن الممارسة المالية للهيئات الحكومية، سواء كانت بلديات أو غيرها، تتطلب بالضرورة الرقابة على استعمال المال العمومي مما يعود على المجتمع ككل بالفائدة، لأن هدر المال العام جريمة في حق جميع المواطنين، خاصة وأننا نعيش في زمان كثر فيه الحديث عن التنمية المستدامة التي تعمل على حسن استغلال الموارد حاليا من أجل ضمان مستقبل أفضل للأجيال القادمة تقديم الخدمات العامة لعامة الجمهور. وتشكل مالية البلدية، التي تتكون من إيراداتها ونفقاتها الموضحة في جدول هو الميزانية، عصب الرقابة المالية على البلديات، وذلك ما سنتطرق إليه في الفصل الموالي تحت عنوان مالية البلدية.

الفصل الثاني

مالية البلدية

تمهيد:

تتجسد اللامركزية الإقليمية في التنظيم الإداري الجزائري في البلدية التي تعتبر أصغر تقسيم عضوي في البلاد، بحيث تجسد سيادة الدولة في إقليمها وتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، ونظرا لكونها الأقرب الى المجتمع المحلي، فقد أسندت لها مهام وصلاحيات شملت قطاعات عديدة، حيث يتوقف القيام بهذه المهام على ما تملكه البلدية من موارد مالية ذاتية وما تقدمه لها الدولة من مساعدات، بحيث ألزمتها قانونا بإعداد ميزانيتها السنوية حيث تتجلى الإيرادات المتوقعة تحصيلها خلال السنة لتمويل النفقات المتوقعة تحملها من خلال تبويب للبيانات بطريقة تسهل إعداد البرامج واعتمادها ومن ثم تنفيذها بكيفية واضحة من اجل تحقيق أهدافها.

وتشمل الإدارة المالية مختلف العمليات التي تمكن من تحصيل الأموال وجبايتها وجمعها بعد توظيفها في الأوجه المقدره لها وذلك باستخدام وسائل وطرق فنية باتباع إجراءات معينة لضمان حمايتها لهذا يمكن اعتبار القدرة المكلفة بتسيير استعمال المالية العمومية، إدارة اقتصادية بالضرورة لكونها تقوم بتحريك كميات اقتصادية وهي الكميات المالية وكذلك تحضير وتسطير اختيارات الأدوات والطرق المستعملة في المجال الاقتصادي العام.

ومما تجدر الإشارة إليه فإن كل الدوائر الوزارية تضطلع بجوانب الإدارة المالية وذلك عن طريق إنجازها للنفقات العمومية، هذا بالإضافة إلى كونها تشرف وتراقب قطاعات اقتصادية في إطار مهامها، والتي تمتد لكافة المجالات، وهكذا تركز الإدارة المالية في يد السلطة التنفيذية وبداخل هذه الأخيرة تظهر وزارة المالية عن طريق الضرائب، الميزانية الخزينة... الخ، كما تساهم البنوك هي الأخرى في تدعيم قدرات التمويل وتمثل قناة فعالة لإمداد المؤسسات بالأموال اللازمة للاستثمار وتعبئة الادخار.

وعلى ضوء ذلك، سنقتصر في هذا الفصل على دراسة موجزة للإطار القانوني للبلدية وهيئات تسييرها أولا ثم دراسة لميزانية البلدية ومختلف مراحل عملية تنفيذ النفقات والإيرادات وكيفية اعدادها والمصادقة عليها ثانيا، وثالثا سنتطرق الى أجهزة الرقابة المالية على البلدية، وسيكون ذلك من خلال المباحث التالية:

■ المبحث الأول: الإطار القانوني للبلدية وهيئات تسييرها.

■ المبحث الثاني: الإجراءات المالية

■ المبحث الثالث: أجهزة الرقابة المالية على البلدية.

المبحث الأول: الإطار القانوني للبلدية وهيئات تسييرها

تقوم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي والعدالة الاجتماعية وتنظيمها يستوجب تقسيمها إلى جماعات إقليمية وهي الولاية والبلدية. فالولاية هي جماعة عمومية إقليمية تعد وحدة إدارية من وحدات الدولة وفي نفس الوقت شخصا من أشخاص القانون الإداري تتمتع بالشخصية المعنوية، الذمة المالية المستقلة.

إن تقسيم الدولة إلى جماعات إقليمية يهدف إلى تحديد إقليمي للولايات والبلديات طبقا لمبادئ اللامركزية ولا تركز كل ولاية وكل بلدية، تم ملائمة القاعدة الإقليمي مع أهداف تنمية البلدية وترقية المجتمع، يتكون التقسيم الإقليمي الجديد للبلاد من ثمان وأربعين (48) ولاية تحدد عن طريق تنظيم الحدود الإقليمية ومقار البلديات والولايات المنصوص عليها في القانون رقم 84 - 09 المؤرخ في 2 جمادى الأولى 1404 الموافق 4 فبراير سنة 1984 المادة 21.

تكون تعديلات الحدود الإقليمية للولايات والمتمثلة في فصل جزء من تراب ولاية ما لضمه إلى ولاية أخرى من اختصاص القانون وتتم هذه التعديلات بعد استشارة المجالس الشعبية الولائية المعنية، وفي حالة تعديل الحدود الإقليمية فان صفوف الولايات المعنية والتزاماتها تعدل تبعا لذلك حسب كيفية تحدد عن طريق التنظيم.

المطلب الأول: البلدية وهيئاتها

البلدية هي الجماعة الإقليمية الأساسية وتتمتع بالشخصية المعنوية، والاستقلال المالي، وتحدث بموجب قانون، للبلدية إقليم واسم ومركز إذ عليها تجسيد حدود إقليمها ميدانيا بتقنية كل الإجراءات التقنية والمادية المرتبطة بذلك ويتم تعديل الحدود الإقليمية للبلديات الرامية إلى فصل جزء من بلدية ما وضمه إلى بلدية أخرى، بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير وزير الداخلية وبعد استطلاع رأي الوالي وأخذ رأي المجالس البلدية المعنية، عندما يفصل جزء أو عدة أجزاء من تراب بلدية أو عدة بلديات تأخذ كل بلدية حقوقها وتتحمل ما عليها من التزامات.

هيئات البلدية

للبلدية هيئات هما: المجلس الشعبي البلدي ورئيس المجلس الشعبي البلدي

أ. عمل المجلس

يجتمع المجلس الشعبي البلدي في دورة عادية في كل ثلاث أشهر يمكن أن يجتمع المجلس الشعبي البلدي في دورة غير عادية كل اقتضت ذلك شؤون البلدية يطلب من رئيسه أو من ثلث أعضائه أو من الوالي. تكون جلسات المجلس الشعبي البلدي علانية ويمكن أن يقرر المداولة في جلسة مغلقة في الحالتين التاليتين:

- فحص حالات المنتخبين الانضباطية.
- فحص المسائل المرتبطة بالأمن والمحافظة على النظام العمومي.

يتولى كتابة الجلسة موظف من البلدية بطلب من رئيس المجلس الشعبي البلدي، يعلق محضر المداولة في المكان المخصص لإعلام المواطنين في مقر المجلس الشعبي البلدي، خلال الأيام الثمانية التي تلي انعقاد الجلسة.

ب. اللجان

للمجلس الشعبي البلدي أن يكون من بين أعضائه لجان دائمة أو مؤقتة قصد دراسة القضايا التي تهم البلدية في المجالات التالية:

- الاقتصاد والمالية - التهيئة العمرانية والتعمير. - الشؤون الاجتماعية والثقافية والرياضية.

ج. وضعية المنتخب البلدي القانونية وتجديد المجلس الشعبي البلدي:

- يستفيد المنتخبون من تسديد المصاريف التي قد يدفعونها أثناء ممارسة عضويتهم ويمكنهم أن يستفيدوا من مصاريف التمثيل، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

د. نظام المداولات

تتخذ مداولات المجلس البلدي بالأغلبية المطلقة للأعضاء الممارسين الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأصوات يرجح صوت الرئيس، تسجل المداولات حسب ترتيبها الزمني في سجل يرقمه ويؤشره رئيس المحكمة ويوقع علما أثر الجلسة جميع المنتخبين البلديين الحاضرين، وتنفذ بعد خمسة عشرة (15) يوم من إيداعها لدى الولاية.

لا تنفذ المداولات التي تتناول المواضيع التالية:

الميزانيات والحسابات.

أحداث مصالح ومؤسسات عمومية بلدية.

إلا بعد أن يصادق عليها الوالي.

1. تعيين رئيس المجلس الشعبي البلدي ووضعه القانوني

تشكل الهيئة التنفيذية من رئيس المجلس الشعبي البلدي، ويتم التنصيب في مدة لا تتعدى ثمانية (8) أيام بعد الإعلان على نتائج الاقتراع.

يعين الرئيس للمدة الانتخابية للمجلس الشعبي البلدي عملا بأحكام المادة (69)¹ يختار الرئيس

ويعرض على المجلس الشعبي البلدي المصادقة على اختيار نائب أو عدة نواب لا يتجاوز عددهم ما يأتي:

يساعد رئيس المجلس الشعبي البلدي نائبان (2) (أو عدة نواب الرئيس يكون عددهم أما يأتي:

- (02) اثنان بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 7 إلى 9 مقاعد

- (03) ثلاثة بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 11 إلى 13 مقعدا.

- (04) بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 15 مقعدا.

- (05) بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 23 مقعدا.

- (06) بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 33 مقعدا.

¹ المادة 69 من قانون 10-11 مؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق لـ 22 يونيو سنة 2011، يتعلق بالبلدية.

يتفرغ رئيس المجلس الشعبي البلدي لمهامه الانتخابية ويتقاضى رئيس المجلس الشعبي البلدي ونوابه، والمندوبون الخاصون تعويضاً مقابل ممارسة مهامهم.

2. اختصاصات رئيس المجلس الشعبي البلدي

أ. في مجال تمثيل البلدية

يمثل رئيس المجلس الشعبي البلدي البلدية في:

كل التظاهرات الرسمية والاحتفالات وكل أعمال الحياة المدنية والإدارية ويقوم هذا الأخير باسم البلدية وتحت مراقبة المجلس بجميع الأعمال الخاصة بالمحافظة على الأموال والحقوق التي تتكون منها ثروة البلدية وإدارتها والتي نذكر منها على سبيل العدا لا الحصر:

- تسيير إيرادات البلدية والإذن بالإنفاق ومتابعة تطور مالية البلدية.

- إبرام عقود اقتناء الأملاك وعقود بيعها وقبول الهبات والوصايا والصفقات أو الإيجارات.

- إبرام المناقصات أو المزايدات الخاصة بأشغال البلدية ومراقبة حسن تنفيذها.

- المحافظة على الحقوق العقارية والمنقولة التي تملكها البلدية بما في ذلك حق الشفعة.

يعد رئيس المجلس الشعبي البلدي ميزانية البلدية ويتولى تنفيذها يسهر رئيس المجلس الشعبي البلدي على وضع المصالح والمؤسسات البلدية وعلى حسن سيرها، وعندما تتعارض مصالح المجلس الشعبي البلدي مع مصالح البلدية يعين المجلس الشعبي البلدي أحد أعضائه لتمثيل البلدية سواء أمام القضاء أو في إبرام عقود.

ب. فيما يخص تمثيل الدولة

يمثل رئيس المجلس الشعبي البلدي الدولة على مستوى البلدية ويحمل صفة ضابط الحالة المدنية وصفة ضابط الشرطة القضائية.

يجب على رئيس المجلس الشعبي البلدي أن يتخذ في إطار القوانين والتنظيمات المعمول بها جميع الاحتياطات الضرورية، وجميع التدابير الوقائية لضمان سلامة الأشخاص والأموال في الأماكن العمومية. يعتمد رئيس المجلس الشعبي البلدي لممارسة صلاحياته الخاصة بالأمن على هيئة الشرطة البلدية، ويمكن للرئيس طلب التدخل لقوات الشرطة أو الدرك الوطني المختصة إقليمياً عند الحاجة.

ج. قرارات رئيس المجلس الشعبي البلدي

يصدر الرئيس في إطار صلاحياته قرارات منها يستهدف ما يأتي:

- الأمر باتخاذ إجراءات محلية خاصة بالأشياء التي يخصها القانون لمراقبته وسلطته.

- إعادة نشر القوانين والتنظيمات الخاصة بالأمن وتذكير المواطنين باحترامها وكذا إذا اقتضت ضرورة تطبيق مداولة المجلس الشعبي البلدي، إذا تعلق تنفيذ القرار بالنظام العام يطلب الوالي من المجلس الشعبي البلدي تعليق تنفيذه مؤقتاً، ولا يتم تنفيذ القرارات المتضمنة التنظيمات العامة إلا بعد شهر من تاريخ إرسالها، لكن يمكن لرئيس المجلس الشعبي البلدي في حالة الاستعجال أن ينفذ قرارات البلدية حين بإذن من الوالي.

المطلب الثاني: مالية البلدية

بعد صدور دستور 1989 الذي كرس التوجه الليبرالي وسياسة اقتصاد السوق جاء القانون البلدي 08-90 ليكرس هذا الاتجاه وبالتالي تم إرجاع الجماعات المحلية إلى مهامها التقليدية والمتمثلة في خدمة المرفق العام.

ومن المعروف أن خدمة المرفق العام تتطلب وسائل مالية معتبرة، مما لا يخفى على الجميع ان الجماعات المحلية تعاني مشاكل مالية حادة.

إن التكريس الفعلي للصلاحيات الجديدة بالنظر إلى كل هيكل إداري يبقى رهن توفر الموارد المالية الكافية ولعل أهم مشكل يعترض الإدارة المحلية بصفة عامة هو مدى وجود إيرادات بالحجم الذي يمكن الجماعات المحلية من أن تتكفل بالشكل اللازم بكل صلاحياتها المخولة لها بمقتضى القوانين، وعلى هذا الأساس لابد من الإشارة إلى وجود هياكل إدارية محلية ترجع إلى تخلي السلطة المركزية عن العديد من الاختصاصات من منطلق أن الهياكل المحلية هي مؤهلة أكثر من غيرها لإدارة الشؤون المحلية بحكم معرفتها للواقع المعاش وقربها من مصدر القرار.

ولقد اختارت الجزائر في استراتيجيتها التنموية سياسة اللامركزية الإدارية وهذا ما يتضح في جميع المواثيق والنصوص فالميثاق الوطني ألقى على عاتق البلديات والولايات مسؤولية الفصل في القضايا المتعلقة بها وعلى السلطة المركزية مسؤولية البث في المشاكل ذات الأهمية الوطنية، كما انه ينبغي للامركزية الإدارية أن تخول للبلديات والولايات كامل الصلاحيات للنظر في المشاكل ذات المصلحة المحلية أو الجهوية التي بإمكانها حلها، ويجب أن تشكل هذه الصلاحيات الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، واستنادا لقانون البلدية فان الصلاحيات والوظائف المسندة للبلدية هي:

1. التهيئة والتنمية المحلية فالبلدية هي التي تتولى إعداد مخططها لتنموي القصير والمتوسط والطويل المدى، وتصادق عليه وتسهر على تنفيذه، كما تشارك البلدية في الإجراءات المتعلقة بعمليات التهيئة العمرانية وتبادر بكل عمل أو إجراء من شأنه تطوير الأنشطة الاقتصادية التي تتماشى مع طاقتها ومخططها التنموي، كما تبادر البلدي بكل إجراء من شأنه التكفل بالفئات الاجتماعية المحرومة ومساعدتها لاسيما في مجال الصحة والسكن والشغل.

2. التعمير والهياكل الأساسية والتجهيز فالبلدية مطالبة بان تزود بكل وسائل التعمير، وكما هي مطالبة باحترام تخصيصات الأراضي وقواعد استعمالها كما تسهر على المواكبة الدائمة لمطابقة عمليات البناء للشروط المحددة في القوانين والتنظيمات المعمول بها، كما تعمل على:

- المحافظة على المواقع الطبيعية، والآثار نظرا لقيمتها التاريخية والجمالية.

- حماية الطابع الجمالي والمعماري

كما تقوم بإعداد الأعمال المتعلقة بأشغال تهيئة الهياكل القاعدية والأجهزة الخاصة بالشبكات التابعة لها.

3. التعليم الأساسي وما قبل المدرسي: تختص البلدية بإنجاز مؤسسات التعليم الأساسي وصيانتها، وتشجيع النقل المدرسي وترقية الخدمة الاجتماعية.

- تتكفل البلدية بإنجاز مراكز صحية وقاعات العلاج وصيانتها.

- تقدم البلدية في حدود إمكانياتها المالية صيانة الهياكل والأجهزة المكلفة بالشبيبة.
- تعمل على تشجيع وتوسيع القدرات السياحية والثقافية.
- تشارك البلدية في صيانة المساجد والمقابر الموجودة في ترابها.
- تختص البلدية في مجال السكن بتنظيم التشاور وخلق شروط الترقية العقارية العمومية والخاصة وتنشيطها.
- حفظ الصحة والنظافة والمحيط.
- تتكفل البلدية بحفظ الصحة والمحافظة على النظافة العمومية ولاسيما:
- توزيع المياه الصالحة للشرب
- صرف ومعالجة المياه القذرة والنفايات الصلبة الحضرية
- نظافة الأغذية والأماكن والمؤسسات التي تستقبل الجمهور
- مكافحة التلوث وحماية البيئة، وتعمل على إنشاء المساحات الخضراء وصيانتها.

بعد عرض لأهم صلاحيات ومهام البلدية وحتى تتمكن هذه الأخيرة من ممارسة هذه المهام بمختلف أنواعها لابد من تقديرات مالية تتمثل بصفة أساسية في بالميزانية هذه الوثيقة التي عن طريقها يتم تحقيق هذه المهام على أرض الواقع، وانطلاقاً من شمولية وأهمية دور الجماعة المحلية فإنه من المنطقي أن ينعكس على المستوى المالي بضرورة رصد الموارد اللازمة والتي ليس من السهل دائماً توفيرها بما فيه الكفاية. والسؤال الذي يمكن طرحه في هذا السياق هو: هل أن الوضعية الحالية من الناحية المالية تعكس أو بالأحرى تمكن من تكريس الخيار اللامركزي حتى تلعب الجماعات المحلية دورها التنموي؟ وهل لهاته الجماعة الموارد الكافية لتحقيق هذه الخيارات؟

أو بالأحرى هل أن هذه الجماعة المحلية لا تعاني من العجز المالي عند تحقيقها لهذه الخيارات؟ وكيف يتسنى لها معالجة هذا العجز؟ ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل فضلنا الطريقة التحليلية لبلدية معينة التي تقودنا بلا شك للإلمام بالموضوع من كل جوانبه.

المطلب الثالث: المبادئ العامة التي تحكم تحضير تسيير الميزانية

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة وتتمثل هذه المبادئ في:

1. مبدأ السنوية

يقصد بسنوية الميزانية أن تقديرات وتنفيذ لإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية تقدر في فترة قدرها سنة من أول يناير وينتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة. ولا يمكن أن تكون أقل من سنة أو أكثر فإذا كانت تقديرات الدولة لنفقاتها لأكثر من سنة فإن هذه الأخيرة تكون أقل من سنة فإن هذه الأخيرة تكون بعيدة من الواقع الاقتصادي.

2. مبدأ الشمولية والموازنة

ونعني بمبدأ الشمولية أنه يجب أن يشتمل تقديرات الميزانية العامة على أخذ النفقات والإيرادات العامة بمعنى أنها تشتمل المبلغ الصافي بغرض تسهيل عملية المراقبة من طرف الهيئات المعنية، ولا بد أن تكون الإيرادات والنفقات متوازنة، ويعتبر هذا المبدأ أساسياً بالنسبة لسير ميزانية الجماعات المحلية، إن فكرة توازن الميزانية العامة للدولة قائمة على منطق المفكرين الكلاسيك بأنه "عند احتلال توازن الميزانية تضطر الدولة للاقتراض، حيث أن القروض العامة تأتي لزيادة نفقات السنوات القادمة مادام أنه يجب اهتلاكها ودفع الفوائد عنها مما قد يؤدي إلى تضخيم العجز في الميزانية"، ولمواجهة وضعية مثل هذه تضطر للاقتراض من جديد مما يجعلها رهينة ظاهرة المديونية والتي تجعل بتعويض الأسس المالية للدولة وعجزها عن تأدية وظائفها في المجتمع¹، دائماً وفي سياق التفكير الكلاسيكي لما تعجز الدولة عن الاقتراض ستلجأ لأسلوب آخر يتمثل في البنك المركزي والإصدار النقدي.

3. مبدأ تسلسل النفقات

من أجل تسير مصالح البلدية بصفة جيدة وتقديم الخدمات للأفراد، لا بد على الجماعات المحلية أن تأخذ بعين الاعتبار مبدأ التسلسل في تسيير النفقات، فتقوم بإنفاق الأموال اللازمة لذلك والمتمثلة في النفقات الإجبارية وهي نفقة ملزمة وغير قابلة للتخصيص تنص عليها القوانين لسير المصالح العمومية.

4. مبدأ عدم تخصص الإيرادات وعدم تصرف الجماعات المحلية في المداخل التي لا يخصصها

القانون ويعني هذا المبدأ أنه لا يجب أن نخصص إيرادات ذو طبعة معينة لتغطية نفقة معينة وإنما لكل الإيرادات المحصل عليها مخصصة للنفقات باستثناء الإيرادات المقيدة بتخصيصات معينة (مكفوفين، عجزن بنات مدرسية.....الخ) فلا يمكن لرئيس البلدية مثلاً تخصيص هذه الإيرادات لنفقات أخرى، كما لا يجوز لرئيس المجلس الشعبي البلدي تخصيص نفقات لا تعود بالفائدة على البلدية، وبالتالي فهو ملزم بالاتفاق إلا في حدود ما ينص عليه القانون، وهكذا لا بد أن يكون الشغل الشاغل لرؤساء المجالس الشعبية البلدية في البحث عن حلول تؤدي إلى إحداث التوازن بين الإيرادات والنفقات، وبالتالي التمكن من تغطية نفقات السير ونفقات التجهيز ولاسيما مع محاولة التقليل من ارتفاع النفقات المحلية.

أنواع الميزانيات

في الحقيقة هناك ميزانية واحدة، ونظراً لكون هذه الميزانية تتكون من ميزانية أولية وميزانية إضافية يجب علينا تعريف كل واحدة منها.
الميزانية الأولية

¹ Jean CATHELINÉAU-"Finances Publiques Politique Budgétaire et Droit Financiere" L,G,D,J, Paris,1976,page11.

تعتبر الوثيقة الأساسية لكل النفقات والإيرادات السنوية المحققة، فكل سنة مالية تؤدي إلى إعداد تقديرات مالية تسجل فيكشف إجمالي يسمى الميزانية الأولية. فالنسبة لميزانية البلدية يجب التصويب على الميزانية الأولية من قبل المجلس الشعبي البلدي في خلال دورة أكتوبر، وقد عرفت المادة 150 من قانون البلدية المؤرخ في 07 أفريل 1990 على أنه توضح الميزانية الأولية قبل بدأ السنة المالية، ويتم تعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة السابقة عن طريق ميزانية إضافية.

كما أن التصويت على الميزانية الأولية يكون قبل 31 أكتوبر من السنة تسبق سنة تطبيقها، وتنص المادة 142 من قانون الولاية 90-09 المؤرخ في 07 أفريل 1990 على أنه تعد الميزانية الأولية قبل بدء السنة السابقة بواسطة ميزانية إضافية وتأخذ الاعتمادات المصوت عليها بصفة منفردة في حالة الضرورة، وبصفة استثنائية اسم الاعتمادات المفتوحة مسبقا قبل التصويت على الميزانية الإضافية وإسم "الترخيصات الخاصة" بعد التصويت على الميزانية رئيس المجلس الشعبي البلدي بمساعدة الأمين العام للبلدية واللجنة المالية، وبعد وضعها في صيغتها النهائية التحضيرية تعرض على المجلس الشعبي البلدي للمناقشة والتصويت، ولكي يصوت المجلس الشعبي البلدي على الميزانية يجب أن تكون متوازنة.

توضع الميزانية الأولية قبل بدء السنة المالية، يتم تعديل كل الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة السابقة عن طريق ميزانية إضافية.

كذلك يمكن أن تطرأ أحيانا بعد المصادقة عليها عدة أوامر تعديلية منها.

فتح اعتمادات مالية وتأتي بعد المصادقة على الميزانية الأولية أي بين الميزانية الأولية والميزانية الإضافية ويتم تسويتها في الميزانية الإضافية.

فتح اعتمادات مالية أو رخص خاصة والتي تأتي بعد المصادقة على الميزانية الإضافية ويتم تسويتها في الحساب الإداري.

أ. المعلومات الإحصائية تتضمن

تعريف الولاية - تعريف البلدية - وقباضة الضرائب الخاصة بالبلدية

عدد أعضاء المجلس الشعبي البلدي

ومعلومات أخرى إحصائية تتعلق بعدد السكان البلدية طبقا لتعداد سنة معينة - عدد تلاميذ التعليم الابتدائي¹

ب. الجدول العام للموازنة

الموازنة العامة تتضمن جدول يحتوي على النتيجة العامة لقسمي التسيير والتجهيز من نفقات وما يقابلها من إيرادات، والمجموع المتساوي في الإيرادات والنفقات، والمحدد من قبل المجلس الشعبي البلدي لسنة معينة هذا الجدول يمضي من قبل أعضاء المجلس ويصادق عليه من طرف السلطة الوصية حتى يصبح ملزم التطبيق - هو على الشكل التالي:

¹ التعليم س 1 المتعلقة بالعمليات المالية للبلديات، وزارة المالية ص 03.

بلدية:

الميزانية الأولية

ولاية

قباضة بلدية.....

السنة المالية

عدد أعضاء المجلس الشعبي البلدي

السيد رئيسا

معلومات إحصائية	نقل فيما بين المواد	المواد	تبيان
السكان:	طبقا لقانون البلدي يجوز لرئيس المجلس وفي نطاق صلاحياته وبدون ترخيص خاص أن يجري نقلا فيما بين مواد الباب الواحد ما عدا:		
تعداد.....	كل المواد المزودة بأموال خاصة		
عدد سكان البلدية	كل مواد القسم الفرعي للتجهيز العمومي والاستثمار الاقتصادي		
السكان الخاضعون للضرائب	مواد قسم التسيير المذكورة جانبا		
التعليم:			
عدد الأطفال في سن التعليم			
عدد أطفال التعليم الابتدائي من الطور الأول			

الجدول العام للموازنة رقم (1-11)

الميزانية الإضافية

وهي الميزانية الأولية مضافا اليها ترحيل بواقى الحساب الإداري والتغييرات في الإيرادات والنفقات التي يراها المجلس ضرورية للسنة المعينة وبالتالي تعتبر الميزانية الإضافية ترحيليه لأنها تتضمن:

- كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة
- كل ترحيلات النفقات المتبقية للسنة المنصرمة
- ترحيل كل الارصدة سواء كانت دائنة او مدينة

وتعتبر معدلة لأنه يمكن زيادة او تخفيض النفقات المسجلة والمصادقة عليها في الميزانية الأولية المتعلقة بالتنمية المعنية.

عندما تمضي الأشهر الأولى من السنة، فإن الاحتياجات ستبرر بوضوح، الشيء الذي يؤدي بالجماعات المحلية إلى المصادقة على الميزانية الإضافية، فالمقصود بها هو تصحيح الميزانية الأولية أو النقصان في كل من الإيرادات والنفقات، وتعد كأخر أجل في شهر جوان من السنة التي ستطبق فيها، والتصويت عليها من قبل السلطة الوصية يكون قبل 15 جوان من السنة التي تسبق فيها.

وتعرف أيضا بأنها ميزانية تعديلية للميزانية الأولية وتحتوي على أرصدة وبواقى الإنجاز ولها ثلاث مهام

هي:

الارتباط بالنسبة للسنة المالية السابقة التي تترك للسنة المالية الجارية عمليات لم تتم بعد أو فائض من المواد أو عجزا في المالية، ضبط الميزانية الأولية للسنة الجارية وكذا برمجة العتاد.

وصف إطار الميزانية الإضافية

تشكل الميزانية الإضافية من نفس عدد وشكل الصفحات للميزانية الأولية التي سبق وصفها إلا أنه يضاف إليها عمودين الأول للزيادة والثاني للنقصان وهذا قصد التعديل والترحيل ويتم التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 يوليو من السنة المطبقة خلالها وبصفة الزامية على أساس التوازن من قبل المجلس الشعبي البلدي، وإذا كانت هناك نفقات تعديلية بعد المصادقة على الميزانية الإضافية فإنها تتم عن طريق مداولة يجرى من خلالها هذا التعديل ويتم تسويتها في الحساب الإداري.

والخلاصة هي أن الميزانية الإضافية هي امتداد للميزانية الأولية، ولذلك فإن تحضيرها والمصادقة عليها يتم كما يتم على الميزانية الأولية وخاضعة لنفس الشروط ويمكن أن يضاف إلى الميزانية الإضافية ما يلي:

فيما يخص الإيرادات:

- بواقي التحصيل المتأخرة بالنسبة للسنة المالية.
 - تسجيل كل الاعتمادات المالية التي تم فتحها بمداولات وينتظر تسويتها في الميزانية الإضافية.
 - ترحيلات السنة المنتهية الناتجة عن حذف أو تخفيض بعض الاعتمادات.
- كل التعديلات التي ستقع على بعض الإيرادات سواء بالزيادة أو بالنقصان فمثلا اعانة التوزيع بالتساوي التي تمنح كل سنة من الصندوق المشترك للجماعات المحلية والتي تسجل في الميزانية الأولية المعنية اعتمادا على تقديرات السنة السابقة لها وتتم عملية التأكد من المبلغ بعد ذلك في الميزانية الإضافية لنفس السنة بعد اشعار من طرف الوزارة.

فيما يخص النفقات:

بواقي الانجاز للنفقات السنة المنتهية.

تسجيل العجز الذي ظهر بالحساب الإداري للسنة السابقة، وهذا في حالة ما إذا كانت الانجازات في النفقات تفوق انجازات الإيرادات مما ينتج عنه فائض نفقات ويتحقق هذا في البلديات الفقيرة التي تعتمد على اعانات الدولة.

الاعتمادات التي لم تدخل في الميزانية الأولية ولم تظهر ضروريا إلا بعد اعداد الميزانية الأولية، وتم اعتمادها بمداولات في انتظار تسويتها في الميزانية الإضافية، وأخيرا فإن هذه الميزانية تنتهي بحوصلة عامة تبين الوضعية المالية هل هي عاجزة أم متوازنة، فإذا كان بها عجز مالي تقدم ملف إلى وزارة الداخلية تحت إشراف مصالح الولاية هذه الأخيرة تقوم بحذف جميع النفقات الغير ضرورية، وتدرس الوزارة ملف طلب المنحة الدراسية معمقة ومنه يتم تحديد اعانة يتم عن طريقها امتصاص العجز أو جزء منه، أما إذا كان العجز ناتجا عن

أخطاء محاسبية في عملية التنفيذ فإنها تقدم النصائح المناسبة والقانونية للامتصاص العجز المسجل في ميزانيتها في السنوات المقبلة"¹
 إن الحالات التي يمكن ان تغير فيها الميزانية الاولية او الاضافية حيث يمكن ان تحدث هذه التعديلات حسب الحالتين الاتيتين:

- عن طريق الرخص الخاصة وهذا بعد المصادقة على الميزانية الاضافية وتسويتها في الحساب الاداري.
 - يمكن احداث نفقة جديدة بعد المصادقة ولكن شريطه توفر ايراد مالي مقابل لذلك.
- ويمكن تلخيص الفترة الزمنية للوثائق السالف الذكر (الميزانية الاولية، الحساب الاداري، الميزانية الاضافية).

الجدول رقم (2-11)

ديسمبر 1998	الميزانية الاولية 1999		الميزانية الاضافية 1999	الميزانية الاولية 2000		الميزانية الاضافية 2000
	جانفي فيفري مارس	أفريل ماي جوان	سبتمبر أوت نوفمبر ديسمبر	جانفي فيفري مارس	أفريل ماي جوان	جويلية أوت سبتمبر أكتوبر نوفمبر ديسمبر
			الميزانية الاضافية 1999			الميزانية الاضافية 2000

الحساب الاداري 1999

الحساب الاداري 1998

الحساب الاداري 2000

أي ان الميزانية الاضافية لسنة 1999 ترحل اليها ارصدة الحساب الاداري لسنة 1998 والتالي كل ميزانية اضافية لسنة تكون مرفقة بالحساب الاداري للسنة التي قبلها.

المبحث الثاني: الإجراءات المالية

في التنظيم الإداري الجزائري تتمتع الجماعات المحلية بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وعلى السلطات المحلية أعداد وتنفيذ ميزانيتها السنوية التي تختلف تماما عن ميزانية الدولة إلا أن هذه الجماعات المحلية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد ميزانيتها كل التوجهات الحكومية لإدراج بعض النفقات الضرورية التي تراها تتماشى والخطة التنموية الشاملة للبلاد.

وفي إطار الاختصاصات المخولة لبلدية تقوم هذه الأخيرة بتسيير مصالحها الضرورية وتلبية حاجات سكانها، وانطلاقا من تشعب العمليات المالية التي تنتج عن تسيير هذه المصالح، فانه لا يمكن الاعتماد على تسجيل الإيرادات والنفقات في سجل أدى وبصفة مبسطة وفي هذا الشأن تقرر وضع وثيقة رسمية تسمح

¹ المادة 156 الفقرة الثانية من القانون البلدي مرجع سابق.

بتحديد عمليات تحصيل الأموال من مختلف المصادر وإنفاقها حسب برنامج دقيق ومفصل وفي مد زمنية محددة وهذه الوثيقة تسمى الميزانية.

تعريف الميزانية:

الميزانية هي وثيقة محاسبية تقديرية للإيرادات والنفقات العمومية يتم إعدادها لدورة معينة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية حيث تعتبر ميزانية البلدية هي جدول التقديرات الخاصة بإيراداتها ونفقاتها السنوية وتشكل كذلك أمر بالإذن والإدارة تمكن من حسن سير المصالح العمومية¹.

1. الميزانية نظرة توقيعية مستقبلية

تعتبر الميزانية سجلا يتضمن توقعات السلطة التنفيذية - ستنفقه أو ما ستحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة سنة واحدة وتعكس الميزانية بما تحتوي من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعيد السياسي، الاقتصادي والاجتماع.

2. الميزانية تتطلب الأفراد أو الترخيص من السلطة المختصة

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية أي بالموافقة على توقعات الحكومة لنفقات والإيرادات عن سنة مقبلة فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم ترخيصها من قبل السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة، وقد مر حق السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة، وقد مر حق السلطة التشريعية في إقرار و الترخيص للميزانية بمسيرة طويلة حتى أصبح من المبادئ الدستورية الأساسية في الأنظمة السياسية المعاصرة، ويعتبر هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة في جميع المجالات بل وتستطيع السلطة التشريعية في الدول الديمقراطية إسقاط الحكومة عن طريق نقص الموافقة على الميزانية المقدمة منها مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها .

يمر إعداد الميزانية بمراحل وإجراءات معنية تلتزم السلطة التنفيذية نفسها بها، ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعي مجموعة من المبادئ والقواعد التي يقررها على المالية العامة التقليدي وهي بصدد إعداد هذه الميزانية وعليه سوف تنطبق للمبادئ العامة التي تمكن تحضير الميزانية ثم إلى إجراءات تحضير وإعدادها.

بعد المصادقة على الميزانية يتبع ذلك دخولها في مرحلة التنفيذ ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة إنفاق المبالغ وتحصيل الإيرادات التي أدرجت فيها بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية، ويتولى سلطة تنفيذ الميزانية السلطة التنفيذية.

المطلب الأول: تنفيذ عملية النفقات

كيفية تنفيذ عملية النفقات العامة المقررة في الميزانية لا تعني إجازة السلطة التشريعية لاعتماد النفقات العامة الواردة بالميزانية العامة التزام الحكومة بإنفاق العام في حدود هذه المبالغ على الأوجه

¹ انظر المادة 111 من القانون 90-08 المؤرخ في 17/04/1990 متضمن قانون البلدية.

والتقسيمات المعتمدة من أجلها وعدم تجاوزها لهذه الأرصدة المخصصة، ويمكن للحكومة عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو جزء منها ما لم تكن هناك حاجة تدعو إلى ذلك وفي هذا الإطار نجد مجموعة من الإيرادات والتي تتمثل في مجموعة من الخطوات تمر بها عملية النفقات، حيث تستهدف هذه الخطوات الحفاظ على أموال الدولة ومنع أية إساءة في استخدامها وذلك يوضع رقابة على تنفيذ الميزانية وتبدأ هذه الخطوات – بالارتباط بالنفقة- ثم تحديدها فالأمر بدفعها وأخيرا صرف مبلغها.

1. الارتباط بالنفقة

ففي الخطوة الأولى المتعلقة بالارتباط بالنفقة حيث بموجبه تتعهد وتلتزم هيئة عمومية بتحصيل عبء معين تصبح بموجبه الدولة مدنية للغير كإبرام صفقة أو تعيين موظف... الخ. وتمنح صلاحية التعهد للأمر بالصرف المكلف بتسيير الفصل الذي يحتوي على الاعتمادات الخاصة بذلك بعد تأشير الالتزام من طرف المراقب المالي في بعض الحالات.

2. التصفية

تهدف عملية التصفية إلى تحديد المبلغ بدقة والتأكد من حقيقة الدين يقع عبؤه على الدولة من خلال تطابق العمل المنجز، كما يتطلب هذا القرار أيضا التأكد من أنه لم يسبق الدفع من قبل وأن الدائن ليس مدينا للدولة بشيء حتى يمكن إجراء مقاصة بين الدينين.

3. الأمر بالصرف

وهو القرار الذي يصدر عن الهيئة المختصة يتضمن أمرا بدفع مبلغ النفقة التي ارتبطت بها الإدارة والتي سبق تحديدها وغالبا ما يصدر هذا الأمر في وقت واحد مع القرار الصادر بتحديد النفقة أي الأمر وهو بمثابة طلب دفع المبلغ المحدد على شكل أمر موجه من الأمر بالصرف إلى المحاسب من أجل دفع المبلغ المستحق.

4. الدفع

ويقصد به الصرف الفعلي للمبلغ إلى صاحب الحق فيه أي دائن الدولة وهي المرحلة المحاسبية، يراقب بصدها المحاسب العمليات الإدارية السابقة ليتأكد من توفر الاعتمادات المالية الكافية وسلامة إدراج النفقة في الفصل المعني وكذلك إنجاز العمل المقصود بالدفع (عن طريق التأشيرات الخاصة) بعد ذلك يحرر المحاسب حوالة الدفع ليصبب المبلغ في الحساب البنكي أو البريدي الجاري أو بواسطة حوالة بريدية أو في شكل مبلغ نقدي لصاحب الحق (أو لفائدة المعني).

المطلب الثاني: كيفية تنفيذ عمليات الإيرادات في الميزانية العامة

أ. كيفية تنفيذ عمليات الإيرادات

تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للاعتمادات الواردة في ميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بإجازة النفقات، فبينما تعني إجازتها للنفقات الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود مبالغ الاعتمادات المحدودة، فإن إجازتها للإيرادات تنشئ التزاما على عاتق الحكومة (بمرافقتها وهيئاتها العامة) بتحصيل كافة

الإيرادات الواردة في الميزانية بحيث هذه لا تملك عدم تحصيل جزء منها وإلا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام ممثلي الشعب.

ومن المعلوم أن الأساس القانوني لتحصيل الحكومة للإيرادات والضرائب والرسوم منشأة القوانين المختلفة السارية في الدولة، وكذلك مبلغ القروض التي تعقدها الدولة، أما الرسوم فتقوم بتحصيلها الوزارات والمصالح المختلفة التي تؤدي الخدمات التي تستحق عنها هذه الرسوم وتقوم بتوريدها على الخزينة العامة للدولة.

ب. مسؤولية الإدارة في جباية الإيرادات

إن من مشاكل الأولى التي تواجه الإدارة هي مشكلة جباية الإيرادات وبالخصوص علاقة المكلفين بالإدارة المعنية بتحقيق الإيرادات من المصدر وذلك لأن كل مصدر من مصادر الإيرادات (كالضرائب والرسوم وأجور الخدمات المقدمة... الخ) غالبا ما يعهد بمسؤولية تنفيذ القوانين الخاصة بها إلى إدارة متخصصة، تتحمل هذه الأخيرة مسؤولية تنفيذ القانون والتعليمات، ومتابعة العملية وما يترتب على ذلك من مسؤوليتها في مسك التسجيلات الخاصة بتلك وتثبت حقوق الخزينة المتحققة بذمة كل مكلف ومتابعة تحصيلها وإرسالها إلى الخزينة العامة.

وهنا تبرز ظاهرة خروج عن الصيغة المطلقة لمسؤولية الخزينة في التنظيم المحاسبي والجباية المتمثلة

في¹:

قيام الوحدة الفرعية المتخصصة بتحقيق الإيرادات وجبايته تم إرسال إجمالي المبالغ دفعة واحدة إلى الخزينة العامة في مواعيد دورية معينة من نهاية اليوم ونهاية الأسبوع... الخ).

- مسؤولية الوحدة الفرعية المتخصصة بتحقيق الإيراد بمسك سجلات محاسبة خاصة.
- قيام الوحدة المحاسبية المتخصصة بإجراء تحليل محاسبي للإيرادات يمكنها من التبويب الصحيح للمبالغ التي تودعها من الخزينة العامة عندما تنظم مستند إيداع النقد، حيث ستعتمد الخزينة العامة على هذا المستند في تسجيل المبالغ المسلمة إليها في حسابها الصحيح.
- توفير المعلومات، والتثبت من سلامة العمليات التي تنشأ بين الوحدة والخزينة ما كان منها ما يتعلق بالتحقيق من صحة عمليات القبض والدفع (حركة النقد بين الوحدة والخزينة).
- وضع نظام رقابة داخلية تتناسب وطبيعة أعمال الوحدة وعلاقتها بالخزينة العامة.

وفي الأخير يمكن القول إن توافر بيانات المتابعة لدى السلطة المالية العليا عن سير التدفقات المالية للدولة وحركة الموجودات النقدية للخزينة العامة لصورة منتظمة من خلال بيانات المتابعة الشهرية وحتى اليومية إن أمكن إضافة إلى التحليلات المالية عن طريق المقارنة للفترات الزمنية الماضية، والأخذ بالاعتبار ما تم تحديده بالميزانية العامة ومالها من التزامات دفع ومعرفتها بمعدل الدخل الشهري من الضرائب والإيرادات الأخرى كالعوائد النفطية، كل هذه العناصر توفر للإدارة المالية اتخاذ القرارات الخاصة بالاستخدام الأمثل

¹ د.حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة، المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة سنة 1998، طبعة أولى، ص 308.

للأموال المتوفرة على أساس استثمار الفائض أو افتراض من أجل مبلغ ممكن لأقصر مدة ممكنة وهذا في حالة توقع عجز نقدي لدى الخزينة العامة.

المطلب الثالث: المحاسبة العمومية

يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تتبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة والميزانيات للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين.¹

أولا: الأعوان المكلفون بالتنفيذ

يضطلع بتنفيذ عمليات الميزانية كل من:

1. الأمرين بالصرف

الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو الانفاقات، وقد يكون الأمر بالصرف معنيا مثل الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية كما يمكن أن يكون منتخبا كرئيس المجلس الشعبي البلدي، كما يمكن أن يكون أمر بالصرف رئيس أو أمر بالصرف ثانوي، يكون الأمرين بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وأمرين بالصرف ثانويين.²

2. الأمرين بالصرف الرئيسيين

الأمرين بالصرف الرئيسيين هم:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
- الوزراء، الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف في إطار إنجاز الإيرادات والنفقات.

¹ المواد 1-2 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² المادة 25 من القانون السابق.

3. الأمرين بالصرف الثانويين

الأمرين بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية وينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعنيون فيه وتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي¹، يستطيع الأمرين بالصرف الرئيسيين تفويض سلطاتهم واستخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع، وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المعين، كما يمكن كذلك للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم مباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم قانونا ودائما تحت مسئوليتهم التي هي مزدوجة مدينة وجزائية، فضلا عن المسؤولية التأديبية والسياسة للوزراء، والولاية ورؤساء المجالس الشعبية البلدية بالنسبة للمسؤولية السياسية أما المسؤولية المدنية فتسرى على الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم².

ثانيا: المحاسبون العموميين

يعتبر محاسبا عموميا كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية، وضمان حراسة السندات والأموال والقيم أو الأشياء والموارد المكلف بها وحفظها وكذلك تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد مع القيام بمسك محاسبة لحركة الموجودات³. يعين أو يعتمد المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية ويمارس عليه سلطته الرئاسية، يراقب المحاسب مشروعه للتحصيل أو الدفع خلافا للأمر بالصرف الذي يتصرف في إطار مجال الملائمة).

لهذا يتعين على المحاسب قبل قبوله دفع نفقة ما إن يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها وهي:
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الاعتمادات المالية.
- إن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة
- صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه (أي المعروف لديه بتسليمه نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه إضافة إلى نماذج إمضائه).
- صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل.
- صحة الدين أي تبرير الخدمة المنجزة، صحة التصفية، تقديم الوثائق المبررة.
- شرعية الوثائق المقدمة (تطابق البيانات، كتابة المبلغ بالأحرف، الشهادات الإدارية عندما تكون إلزامية).
- مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة (نفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية).

¹ المادة 26 من القانون السابق.

² انظر المواد 28، 31، 32 من القانون 90-21 مرجع سابق.

³ انظر المادة 33 من نفس القانون السابق.

- عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي.
- عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي أي سقوط حق دائي الدولة المتماطلين بمرور أربع سنوات.
- تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين وعلى النفقات الملتزم بها الأخرى ماعدا بالنسبة لميزانية البلدية).

1. مسؤوليات وواجبات المحاسبين العموميين

يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون سلطته وبالتالي فهم تحت حمايته كذلك، وفي بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسبين فقط كأن يضع تأشيرته أو رأيه الموافق على قرار التعيين، ومهما كان المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم يعتبر المحاسبون العموميين مسؤولون شخصية ومالية عن الأموال والحقوق المالية التي تحت تصرفهم وبصفة عامة كل تعامل في الأموال العمومية وحركاتها ويحمى قانون المحاسبة العمومية المحاسبين العموميين من التهديد بعقوبات إذا اثبت أن الأمر الذي رفض الامتثال به كان من شأنه تحريك مسؤوليتهم الشخصية والمالية " تعد باطلا كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا أثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية"¹، ورغم هذا يمكن أن تكون المسؤولية المالية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامره.

كما أن الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وهذه الصفة فهم مسؤولون شخصيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم²، ومما تجدر الإشارة إليه فإن (المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة³).

2. الفترة الزمنية التي يعتبر أثنائها المحاسب مسؤولا

يعد المحاسب مسؤولا عن كل العمليات التي تقع بالمصلحة أو القسم الذي سيره منذ تاريخ تنصيبه إلى حين تاريخ انتهاء مهامه، في الواقع لا يمكن له أن يتحمل أخطاء سابقة وبالتالي لا يمكن تحريك مسؤوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها وتحرك مسؤولية المحاسبين العموميين عند ظهور أي نقص في الأموال والقيم العمومية أو دفعه نفقات غير قانونية.

لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يقع فيها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية).

أضف إلى ذلك للوزير المكلف بالمالية كل السلطات لإبراء ذمة المحاسب إن كان حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع الحساب المطلوب منه، وعدم معاقبة المحاسب حسن النية، لا تعفيه من دفع الحساب

¹ انظر المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية

² انظر المادة 39 من نفس القانون.

³ انظر المادة 46 من نفس القانون.

المطلوب به فدفعه للمبالغ الناقصة ليس عقوبة جنائية أو إدارية، كالسجن والحبس والغرامة والفصل من الوظيفة، وإنما تسوية وضعية مالية فقط¹.

أ- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

ب- مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يقصد بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هو أنه لا يمكن أن يقوم الأمر بالصرف بالأعمال والهام المنوطة بالمحاسب العمومي هذا الأخير الذي يتم تعيينه بمعرفة الوزير المكلف بالمالية ويخضعون لسلطته وفي نفس الوقت حمايته.

وعلى اعتبار أن المحاسب يقوم بمراقبة الأوامر بالصرف ومنه فإنه يجب أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصين متميزين يقوم المحاسب بمراقبة العمليات المحاسبية والمالية التي يقوم بها الأمر بالصرف ومنه فإنه لا يمكن إخضاع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

يمكن أن يكون المحاسب تحت سلطة الأمر بالصرف الإداري، بل وهذا شأن كالعلاقة بين الوالي وأمين الخزينة، ورئيس المجلس الشعبي البلدي والقباض البلدي (أو المحصل) هذا الأخير الذي يعتبر محاسب البلدية وهذا ما جعل القانون يمنع الأمر بالصرف من تعيين محاسبة وخول هذه السلطة للوزير المكلف بالمالية أو على الأقل لموافقته.

هذا بالإضافة إلى أن المشرع ذهب إلى بعد من هذا حيث منع أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي أزواجا.

ثالثا: تحديد المسؤوليات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

إن من واجبات المحاسب أن لا يقبل دفع نفقة يكون الأمر بالصرف أمر بصرفها بها نقصا أو غير مطابقة للقوانين وللوائح الجاري العمل بها وعليه فإنه من الضروري على المحاسب رفض هذا النوع من النفقات الغير قانونية ومنه فإن هذا الرفض لا بد أن يكون كتابيا ومعللا، وضمائنا للسير العادي للأوامر بالصرف، يقوم الأمر بالصرف بتكملة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب وفقا للقانون إلى أنه في المقابل فإن كل محاسب تسبب، بغير حق في رفض أو تعطيل دفع قانوني، أو الذي لم يصرح برفضه المسبب يعتبر مسؤولا عن الأضرار التي قد تنجم، ويتحمل حسب خطورة الوضع، العواقب التي قد تصل إلى فقده لمنصبه، مع مراعاة أحكام المادة 46 السالفة الذكر فإن المحاسبين العموميين مسؤولين شخصا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ومنه فإننا نستنتج أن مجال الأمر بالصرف هو مجال المحاسب هو مجال الصحة وأن الرقابة متبادلة بين كل منهما (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي).

¹ انظر المادة 46 من نفس القانون.

المبحث الثالث: أجهزة الرقابة المالية على البلدية

يقصد بالرقابة مجموعة الإجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال¹.

تهدف المراقبة العمومية إلى التعرف على موقع الخلل وإصلاحها دون ترك الأخطاء تتكرر وتنتشر، ومن ثم يصبح علاجها صعب وباهض التكاليف كما تسمح في نفس الوقت بتعميم الخبرات الجيدة ومكافأة المسيرين الجديين في أعمالهم ومحاربة السلوكيات الضارة والانحرافات (الإهمال، التسبب، التواطؤ، الخ) ومعاقبة أصحابها.

وتهدف المراقبة المالية التي هي جانب من جوانب الرقابة إلى التأكد والتحقق من التزام المنفذين بالقوانين والتنظيمات وامتثالهم لقواعد التسيير السليم ومحافظة أموال الموضوعات تحت تصرفهم، وحرصهم على استيفاء حقوق الدولة أو الأشخاص العامة المعتمدين لديها أو المسؤولين عليها كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية إذ تكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة وكيفية استخدامها للمالية العمومية.

وعلى اعتبار اتساع مجالات استخدام المالية العمومية وتعدد مهامها فإنه تمارس مراقبتها من طرف أجهزة متنوعة المهام ومتباينة الطبيعة ولكنها تشترك في الهدف وهو ضمان استخدام جيد وقانوني للاعتمادات وبالتالي تبرز أنواع المراقبة بالنظر إلى الهيكل الممارس لها وتتفرغ إلى رقابة برلمانية - رقابة قضائية - رقابة إدارية.

المطلب الأول: الرقابة البرلمانية

المادة 61 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العربية تنص بأنه يخضع تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات الملحقة ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بذلك بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما، تمارس الرقابة بالنسبة للمجلس الشعبي الوطني وفق القواعد المنصوص عليها في قانونها الداخلي.

يمارس المجلس الشعبي الوطني ورقابته في مواد المالية العمومية بصفة كاملة سواء بمناسبة عرض مشروع قانون المالية عليه للتصويت أو بتشكيل لجنة مراقبة أو باستخدامه للوسائل العامة في الرقابة كتوجيه الأسئلة الشفوية لأعضاء الحكومة أو عن طريق الاستجواب.

ويمكن اعتبار رقابة المجلس الشعبي الوطني أنها تميل إلى الجانب السياسي أكثر من الجانب المالي، ولهذا يعتبرها البعض قليلة النجاعة والفعالية من الناحية المالية باعتبارها تركز على المحاور الكبرى وتلفت منها عادة المسائل التفصيلية²، حيث تضطلع لجنة المالية والميزانية والتخطيط إحدى اللجان الدائمة للمجلس الشعبي الوطني بدراسة معمقة لمشروع قانون المالية، وتعمل على اقتراح التعديلات والإضافات التي تراها مناسبة بغية إدراجها في تقريرها الذي يعرض على النواب في الجلسة العامة، حيث تثرى اللجنة تقريرها

¹ محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة، الطبعة الرابعة 1998، ص 363.

² الأستاذ بساعد علي، المالية العمومية، ص 96، مرجع سابق.

بالاستماع إلى ممثل الحكومة بشأن توضيح المسائل الغامضة في المشروع كما يساهم النواب بأرائهم و تدخلاتهم و استفساراتهم في استجلاء مواقع الغموض ودفع ممثل الحكومة إلى تدعيم المشروع بالتفسيرات الضرورية هذا كله يتم قبل الشروع في عملية التصويت¹ للجان التحقيق والمراقبة، ويمكن للمجلس الشعبي الوطني التحقيق في كل قضية ذات مصلحة عامة بواسطة تحقيق و مراقبة حسب ما هو منصوص عليه في المادة 151 من الدستور.

يمكن للمجلس الشعبي الوطني في إطار اختصاصاته أن ينشئ في أي وقت لجنة تحقيق في أي قضية ذات منفعة عامة، ومنفعة عامة، ومنه يمكن تأسيس لجنة تحقيق في أي قضية ذات منفعة عامة، ومنه يمكن تأسيس لجنة تحقيق بناء على لائحة اقتراح يقدمها عشرة نواب على الأقل من مكتب المجلس أو من لجانه الدائمة أو بمبادرة من طرف رئيس الجمهورية².

وتتمثل لجنة التحقيق في جمع معلومات تخص وقائع معينة وتبليغ خلاصتها إلى المجلس وهذا خلافا للجنة المراقبة التي تواجه جهودها إلى فحص التسيير المالي والإداري لمصالح الدولة أو المؤسسات العمومية. تجرى اللجنة تحرياتها إما بناء على المستندات أو في عين المكان كما يمكنها الاستعانة بمصالح تقنية لها خبرة في القطاع العام وبعد فراغ اللجنة من تحرياتها ترسل عن طريق رئيسها نسخة إلى السلطة الوصية لتقديم ملاحظاتها.

تتمتع لجان التحقيق والمراقبة التابعة للمجلس الشعبي الوطني بصلاحيات واسعة في ميدان التحري، وذلك لكونها تستطيع طلب الهيئات نمحل تحرياتها وكذلك الإدارات والمصالح المختصة بتبليغها الوثائق والمعلومات كما يمكنها الاطلاع على كل المستندات والوثائق التي تحتاجها ما عدا تلك المتعلقة بأسرار الدفاع الوطني كما يمكن لها الاستماع إلى الأشخاص الذين بحوزتهم معلومات وشهادات مفيدة³، غير أنه يتعين على لجان التحقيق والمراقبة أثناء مباشرتها مهامها احترام قواعد إدارة تسيير الهيئات التي تقع عليها المراقبة وكذا صلاحيات المسيرين والسلطات الوصية على هذه الهيئات⁴.

تنتهي مهمة لجنة التحقيق والمراقبة سواء باكتمال تحقيقها أو بانقضاء الأجل القانوني وهو (06) أشهر مع جواز تمديده بشهرين من طرف المجلس الشعبي الوطني وذلك سواء أكملت أشغالها أو لم تكتمل، وتعد اللجنة تقريراً عن نتائج تحقيقها ومراقبتها، تسلمه إلى رئيس المجلس الشعبي الوطني الذي يبلغ لنواب المجلس والحكومة معا ويتضمن التقرير ما يلي:

- جميع المعاينات والملاحظات التي تتعلق بالغرض من المراقبة والتحقيق.
- بيان الوقائع التي تستدعي اتخاذ إجراءات خاصة.
- الاقتراحات الكفيلة التي من شأنها تعمل على تفادي تكرار النقائص ومظاهر الإهمال والانحرافات التي تمت ملاحظتها ومنها فعالية الإطار القانوني أو التنظيمي وحول ضرورة تكييفه أو إعادة النظر فيه.

¹ الأستاذ بساعد على، المالية العمومية، ص 95 مرجع سابق.

² القانون 80-04 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني.

³ الأستاذ بساعد على، المالية العمومية، ص 97، مرجع سابق.

⁴ المادة 22 من القانون 80-04 مرجع سابق.

- وخلاصة القول فإنه مهما قيل عن عدم فعالية الرقابة البرلمانية فإنها تبقى ذات خصوصيات نيابية متميزة عن كل من الرقابة الإدارية والرقابة القضائية، فضلا عن ممارسة الرقابة بواسطة لجان التحقيق فإن المجلس أيضا له وسائل منها تلحق التقارير السنوية وقانون ضبط الميزانية¹
- التقارير السنوية وأهمها التي يتلقاها المجلس الشعبي الوطني في إطار استفتائه للمعلومات الضرورية للممارسة وظيفية المراقبة وتمثل هذه التقارير في:
- التقرير السنوي لتنفيذ المخطط الوطني للتنمية،
 - التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية،
 - التقرير السنوي للمفتشية العامة للمالية،
 - تقرير المجالس الشعبية الولائية والبلدية المتعلقة بالرقابة،
 - التقارير السنوية عن النشاطات العمومية،
 - تقارير مجالس عمال المؤسسات العمومية المتعلقة بالرقابة،
 - التقرير السنوي لمجلس المحاسبة (1).

المطلب الثاني: رقابة الأجهزة المستقلة

أ. مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة للمراقبة في مجال المالية العمومية ومن خصائصها أنها مختصة وأكثر فعالية وأكثر شمولية، حددت كيفية ممارسته للمراقبة على اعتباراته هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية للدولة والمجموعات المحلية والمرافق العمومية والمرافق العمومية وكل الهيئات الخاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، ويختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات ويتحقق من ذمتها وصحتها والتي يقدمها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

ب. تنظيم مجلس المحاسبة

يتكون مجلس المحاسبة من أعضاء يتولون تسييره ومباشرة مهام الرقابة بحيث يتولى التسيير مجلس متكون من رئيس مجلس المحاسبة رئيسا والمراقب العام ورئيس قسم الأكبر سنا - مستشارين اثنين منتخبين - محتسبين اثنين منتخبين لمدة ثلاثة سنوات، يتولى المجلس التسيير الإداري بشؤون موظفيه من حيث التوظيف، النقل، الترقيّة، الانتداب، التسريح... الخ.

أما مهمة الرقابة فيتكفل بها أعضاء مجلس المحاسبة وهم رئيس المحاسبة وهم رئيس المجلس، نائب الرئيس، المراب العام، رؤساء الأقسام، المستشارون، رؤساء قطاع الرقابة، وهم يتمتعون بالحماية الضرورية لمباشرة مهامهم وخصوصا ضد التهديدات والإهانات والاعتداءات المختلفة.

¹ الأستاذ بساعد على ص 97 مرجع سابق.

ج. رقابة المجلس المحاسبة

يتعين على الأمر بالصرف وكل محاسب عمومي أن يودع حسابات تسييره للسنة المنصرمة لدى مجلس المحاسبة الذي يتفحصها ويراجعها وعند الحاجة على منها تقديم الوثائق والمستندات التي يطلبها المجلس، كما يمكن للمجلس إجراء كل التحريات الضرورية وكذلك حق دخول للمكاتب والمحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس، يصدر مجلس المحاسبة عند ممارسته لاختصاصاته الرقابية قرارات مسببة بحيث:

- يراجع الحسابات الإدارية التي تقدمها الآمرون بالصرف للمجموعات العمومية ويختتمها بواسطة التصاريح بالتطابق، وكذلك يعفى حسابات المحاسبين العموميين.
 - يأمر بترتيب المحاسبة واستكمالها عند ملاحظته للنقائص أو تأخيرا في مسكها.
 - يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين المشكوك في تسييرهم.
 - يتفحص التسيير الفعلي ويصفه.
 - يدين المسيرين المخطئين بدفع غرامات مالية.
 - تتبع تصفية الحسابات في المجلس بصدور قرار منه ببراءة المحاسبين العموميين أو إدانتهم وعندما تثبت إدانتهم وعندما تثبت المحاسب، عليه بتسديد ما استحق لصالح الخزينة العمومية.
- ويعتبر من باب المخالفات المتعلقة بالتسيير ما يلي:

- التزام أو دفع المصاريف المخففة بتجاوز حد الترخيصات الخاصة بالميزانية.
- اختراق القواعد المطبقة فيما يتعلق بالمراقبة المسبقة للمصاريف العمومية.
- الخصم الغير قانوني للمصاريف أو تجاوز الاعتمادات أو تغيير التخفيض الأصلي للاعتمادات أو الإعانات الواردة في الميزانية.
- رفض التأشيرة دون أساس أو العرقلة غير المبررة من طرف هيئة الرقابة.
- منع تأشيرة قبول النفقة دون توفر الشروط القانونية، ويتم ذلك من طرف المراقب المالي أو المحاسب العمومي.
- مطالبة محاسب عمومي بدفع نفقة دون الاستناد إلى قاعدة قانونية، أو تنظيمية مما ينجر عنه استعمال سيئ للنفقة العمومية.
- تنفيذ عمليات إنفاق ليست لها علاقة بأهداف الجماعات أو مهمة الهيئات العمومية المعنية.

كل تهاون يؤدي إلى عدم الدفع في الأجال المحددة حسب الشروط القانونية.¹

ومما تجدر الإشارة إليه أنه يمكن الطعن في قرارات المجلس أمام الجهة القضائية المختصة، فهدف المجلس ضمان احترام القواعد القانونية و التنظيمية الخاصة بتسيير المالية العمومية وتوجيه المسيرين(الأميرين بالصرف و المحاسبين العموميين) نحو اعتماد مسك حسابات منتظمة، التقيد بهدف المصالح التي يسيرون أموالها ومن أجل ذلك يزود القانون مجلس المحاسبة بإمكانيات مادية وبشرية وقانونية على الخصوص تسمح لأعضائه بالتحرك بمرونة بتتبع التسيير المالي في مختلف المستويات الوطنية

¹ انظر المادة 65 من القانون 32/90 بتاريخ 04/09/1990 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة

و المحلية، لهذا فإنشاء الغرف الجهوية للمجلس يمكن من مراقبة مالية للمجموعات المحلية و الهيئات الأخرى التابعة لاختصاص رقابتها.

المطلب الثالث: الرقابة الإدارية

يقصد بالرقابة الإدارية للمالية العمومية تلك الممارسة من طرف أجهزة خاضعة للسلطة التنفيذية مثل المفتشية العامة للمالية، وهذه تعتبر كهيئة مراقبة تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية حيث تمارس رقابة التسيير المالي والمحاسبي في مصالح الدولة والجماعات المحلية اللامركزية، وفي هذا الشأن يقوم الوزير المكلف بالمالية بتحديد برنامج عمل المفتشية خلال السنة ابتداء من الشهر الأول في كل سنة آخذا بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني.

تمارس المفتشية رقابتها بواسطة مفتشين عامين للمالية ومفتشين مساعدين، وتمثل رقابتها في مهام المراجعة أو التحقيق وفي هذا السياق نتناول:

- التسيير والحالة المالية في المصالح والهيئات التي تجرى عليها الرقابة.
 - شروط التطبيق للتشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو التنظيمية التي يكون لها انعكاس مالي.
 - صحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها.
 - مطابقة العمليات المالية التي تمت مراقبتها لتقديرات الميزانية.
 - شروط استعمال وتسيير الوسائل الموضوعية تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة.
- عمل مفتشية المالية هو الرقابة الميدانية حيث تتم في عين المكان بناء على تفحص المستندات، كما أن عملها يكون فجائي أو بعد إشعار مسبق غير انه يتعين على المفتشين عدم التدخل في تسيير المصالح الخاصة بالرقابة.
- وإذا وجد المفتش بعض النقائص التي يمكن تصحيحها أو تأخير في محاسبة مصلحة أو هيئة تمت مراقبتها جاز له أمر المحاسبين بالقيام بضبط هذه المحاسبة وإعادة ترتيبها في أقرب الآجال.
- أما في حالة تأخر وعدم ترتيب لدرجة يتعذر معها القيام بالمراجعة العادية، يحرر المفتش محضر تقصير يرسل إلى السلطة السلمية أو السلطة الوصية وإلى رئيس مجلس المحاسبة.
- تحرر المفتشية في نهاية السنة تقرير يقدم للوزير المكلف بالمالية مع تدعيمه بالاقترحات التي تراها ضرورية وهذا التحسين سير المصالح وتطوير مناهج الضبط.

ويخلص القول إلى أن وزارة المالية تهدف من مراقبتها لتنفيذ الميزانية العامة لتحقيق ما يلي:

- التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية من قبل الموظفين
- المحافظة على الأموال العامة
- ضمان سلامة تقديرات الميزانية¹

خلاصة الفصل الثاني

إن ما يمكن استخلاصه من خلال مناقشتنا والتطرق في هذا الفصل لمالية البلدية، ان هذه الأخيرة تخضع بتفاصيلها للقوانين السارية المعمول بها والمتعلقة بالبلدية والمحاسبة العمومية والتعليمات الوزارية المشتركة بين وزارتي الداخلية والمالية إضافة الى باقي التعليمات والمراسيم التي تحددها الوصاية ممثلة بوزارة الداخلية من حين لآخر، وتبرز مالية البلدية في ميزانيتها التي تتشكل من إيرادات ونفقات ينقسم كل منها إلى قسم التسيير وقسم اخر للتجهيز والاستثمار.

وتجدر الإشارة الى ان ميزانية البلدية يتم تسييرها من طرف جهاز منتخب ممثل بالمجلس الشعبي البلدي يرأسه رئيس منتخب من بين أعضاء المجلس البلدي ويتولى صفة الأمر بالصرف، أي انه يأمر بتحصيل إيرادات البلدية ودفع نفقاتها في إطار الخطوط او الاعتمادات المحددة في الميزانية، ويقوم بعملية التنفيذ طرف خارجي عن البلدية هو المحاسب العمومي المعين من طرف وزارة المالية والذي يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات وفقا لأوامر الأمر بالصرف إذا ما كانت مطابقة للقوانين السارية المفعول.

وما نستنتجه كذلك من خلال الخوض في هذا الفصل هو البعد الزمني لميزانية البلدية التي تمتد عبر ثلاثة سنوات مالية بداية من تحضيرها ثم تنفيذها وأخيرا إعداد الحساب الإداري للسنة المنتهية، وهذا ما يجعل الميزانية صعبة الفهم لدى المنتخبين بالإضافة إلى كثرة الوثائق المرتبطة بها.

الفصل الثالث

الرقابة المالية على البلدية
ومعوقاتها

تمهيد

إن نظام الجماعات المحلية بمضامينه وأبعاده ودلالته ليس إلا ترجمة لدستور البلاد الذي نص على الأخذ بنظام الجماعات المحلية القائم على مبدأ اللامركزية المالية والإدارية وعلى أساس توسيع المشاركة الشعبية في اتخاذ القرار وإدارة الشأن المحلي في مختلف مجالاته بهدف تنمية المجتمعات المحلية اقتصاديا واجتماعيا ولذلك تتولى هيئات مختلفة عملية الرقابة على العمليات المالية في البلدية والتي تتطلب الخضوع للشروط القانونية من جهة ومبدأ الكفاءة والفعالية من جهة أخرى حتى تلقى القبول من الوصاية من جهة ومن الأجهزة الرقابية من جهة أخرى.

إن ما طرأ من تغييرات على البلديات في الجزائر، كان له بالغ الأثر على الرقابة المالية الحكومية وعلى واقع أجهزة الرقابة بشكل خاص و، قد ظهر أثره على التعديلات القانونية المتعددة التي وردت على البلديات ومهامها دون أن تحدث التغييرات المطلوبة في الرقابة المالية الحديثة التي تتطلب تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء.

وتتميز هذه الرقابة بتعددتها وتشابكها إلى حد كبير، الأمر الذي أصبح له تأثير كبير على كل من البلدية بصفتها جهة خاضعة للرقابة المالية، وعلى أجهزة الرقابة المختلفة بسبب المعوقات والصعوبات المتنوعة التي أصبحت تعيق تحقيق الأهداف المرجوة من عملية الرقابة.

إن مكانة الأجهزة الرقابية ودورها الريادي في ترشيد استخدام المال العام في البلديات وحماية أصولها يستدعي إعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة لعملها وبحث مخرجاتها وتقييمها والعمل على تطويرها، لتواكب التطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي عرفتها البلاد في مختلف المجالات ولترقى بمخرجاتها من حيث الجودة والتميز لتتناول تحقيق رقابة الكفاءة والفعالية في الأداء خاصة وأن استخدام التكنولوجيا الحديثة أصبح جزءا هاما من أي تطوير لمنظومة الرقابة المالية، ذلك ما سنحاول التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول: معوقات عمل أجهزة الرقابة المالية على البلدية
- المبحث الثاني: معوقات تتعلق بالبلديات
- المبحث الثالث: الآفاق

المبحث الأول: معوقات الرقابة المالية على البلدية

المطلب الأول: معوقات عمل أجهزة الرقابة المالية على البلدية

تواجه أجهزة الرقابة المالية جملة من الصعوبات والمعوقات التي من شأنها أن تحد من فعالية الرقابة وتؤثر على مدى قدرتها على تحقيق طموحاتها والأهداف المسطرة. وتتصل هذه الصعوبات أو المعوقات خاصة بالتشريع الجاري العمل به وبالموارد البشرية المخصصة لها للقيام بواجباتها بالإضافة إلى بعض الضغوطات الأخرى التي تحيط بها، وذلك ما يمكن تناوله من خلال المطالب التالية:

1. معوقات تتعلق بالتشريعات والقوانين المنظمة لأجهزة الرقابة

تعتبر الرقابة على المال العام خير عون للدولة في متابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لكي تحقق الخطط أهدافها وتصل إلى أحسن استخدام للإمكانات المتاحة. كما أن اتساع الدور الذي تقوم به الدولة في الأنشطة المختلفة وزيادة تدخلها في العديد من المجالات وما يترتب على ذلك من زيادة في حجم الإنفاق العام أدى إلى ظهور الحاجة إلى نظم مالية ومحاسبية متطورة تسير على هداها وتسترشد بها، ولكي يتسنى للدولة تنفيذ تلك النظم على الوجه الأمثل كان لا بد من وجود رقابة فعالة تساعد على شفافية تلك النظم¹.

وقد فوضت الوصاية العديد من صلاحياتها إلى السلطات التنفيذية في البلديات منها صلاحية تنفيذ ميزانية البلدية التي يقرها المجلس البلدي وتصادق عليها الوصاية أو من ينوب عنها، الأمر الذي ألزم البلديات تقديم ميزانياتها وحساباتها الختامية (الحساب الإداري) لبيان واقع تصرفاتها المالية إلى السلطة الوصية والجهات الرقابية لمراجعتها والتحقق من بياناتها.

وتقتضي الرقابة بمفهومها الشامل وبإطارها المتكامل أن تكفل التشريعات لأجهزة الرقابة الاستقلال الكافي الذي يمكنها من القيام بدورها في اعمال الرقابة ومساءلة الأجهزة المسيرة للبلديات بصفتها هيئات خاضعة لرقابتها، ويقتضي هذا الاستقلال توفر كافة المستلزمات القانونية لحمايته وخاصة ضرورة ألا تعوق القوانين المنظمة لأنشطة أجهزة الرقابة واختصاصاتها اتساع نطاق مراقبتها. فالجهاز الذي يمكنه الاضطلاع بمسؤولياته الرقابية بكفاءة وفعالية هو الجهاز الذي يتمتع بما يلي²:

- الاستقلال القانوني والتنظيمي عن الجهات الخاضعة لرقابته.
- الاستقلال المالي والإداري حتى يكون قادرا على القيام بمهامه.
- الصلاحيات التي تساعد على فرض رقابته على الأموال العامة.

إن استقلالية أجهزة الرقابة تعني حريتها في معالجة كافة المسائل والنواحي الرقابية دون توجيه أو تدخل خارجي بحيث يمكن إبداء رأي فني محايد وموضوعي وذلك في ضوء أحكام القوانين المنظمة لعملها.

¹ - عوف محمود الكفراوي: "الرقابة المالية، النظرية والتطبيق"، مرجع سابق، ص 255.

² - الأرابوساي: "واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها"، سبتمبر 2010، ص 33 من خلال موقع الأنترنت www.arabosai.org بتاريخ

وعن مدى توفر القوانين والتشريعات المنظمة لعمل هذه الأجهزة الرقابية والاستقلالية اللازمة لأداء مهامها الرقابية، يتضح ما يلي:

يقصد بالاستقلال الوظيفي لأجهزة الرقابة، تخصيص مجموعة متجانسة من المسؤوليات يعهد بها إلى هذه الأجهزة لتباشرها بمعرفة إطارات فنية متخصصة، ولا يمكن لهذه الأجهزة القيام بهذه المسؤوليات، إلا إذا توفرت لها سلطات وصلاحيات مناسبة في مواجهة الجهات الخاضعة لرقابتها وقيامها بمهامها دون أدنى تأثر أو تأثير من قبل أي جهة أخرى مهما كانت مكانتها. ونظرا لأهمية مبدأ الاستقلالية، فقد أكدت معظم التوصيات التي صدرت عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية "Intosai" والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية Arabosai " على ضرورة استقلال أجهزة الرقابة المالية³، وقد وضعت هذه التوصيات مظاهر لهذه الاستقلالية يمكننا أن نجملها فيما يلي:

- أن ينص دستور الدولة على انشاء الجهاز الأعلى للرقابة المالية وأن يحاط أعضائه بالضمانات والحصانات.
- أن تعطى للأجهزة العليا للرقابة الحرة الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية ودون تدخل من أي جهة.
- أن يكون تعيين رئيس الجهاز ونوابه وكبار أعضائه من أعلى سلطة في الدولة، ويعاملون من حيث الراتب ووظائفهم معاملة تحفظ لهم استقلالهم.
- أن تتوفر للأجهزة العليا للرقابة حرة إعداد تقديرات نفقاتها في ميزانية الدولة واستعمال تلك التقديرات دون تدخل أو رقابة من أي جهة إدارية.

وبمقارنة هذه المظاهر والوضع القانوني لمجلس المحاسبة بصفته أعلى هيئة رقابية في الجزائر نلاحظ ما يلي:

باستقراء الدستور الجزائري يتبين أنه أشار إلى استقلال جهاز مجلس المحاسبة كما أشرنا سابقا ويمنحه هذا قوة أكثر من مجرد النص عليها في القوانين العادية التي يمكن تعديلها بسهولة أو حتى إلغائها. أما فيما يتعلق بميزانيته ومراقبتها، فإن النصوص القانونية لم توضح كيفية تحضيرها والجهة المخولة بقبولها وكيفية مراقبتها أيضا، وهذا ما قد يحد من استقلالية مجلس المحاسبة، إلا أنها تدرج ضمن ميزانية الدولة⁴.

أما فيما يتعلق بالافتشية العامة للمالية فقد نصت القوانين المشار إليها سابقا على إنشائها بالإضافة إلى اللوائح التنظيمية المتعلقة بممارستها لمهامها الرقابية وما يلاحظ أنها جزء من وزارة المالية ولا تتمتع بأي استقلالية وظيفية من أي نوع كان، وأن مهمتها الأساسية هي استشارية ورقابتها على البلديات غير إلزامية. ونفس الكلام يمكن أن يقال عن بقية أجهزة الرقابة المالية المنتمئة لوزارة المالية والمتمثلة في كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي للبلدية والذنان يخضعان لسلطة وزير المالية ويجعلهما مجرد موظفين لدى الوزارة ويأتمران بأوامرها⁵. أما فيما يتعلق بالمجلس الشعبي البلدي، فإنه يخضع لوصاية وزارة الداخلية من جهة

³ - راجع: "المبادئ العامة الدولية للرقابة المالية"، المؤتمر الدولي التاسع لمنظمة الانتوساي "Intosai"، ليما عاصمة البيرو والمعروف فيما بعد بـ "إعلان ليما" المنشور في مجلة الرقابة المالية للإنتوساي، السنة الأولى، العدد الأول نوفمبر، 1982، ص 75.

⁴ - نوار امحجوج: "مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة منتوري بقسنطينة، الجزائر، 2007، ص 51.

⁵ - زهير شطاح: "رقابة التسيير على الجماعات المحلية" مداخلة ضمن ملتقى حول تسيير الجماعات المحلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

ولسلطة الأحزاب التي يمثلها من جهة أخرى، الأمر الذي يجعله بعيد كليا عن أي استقلال وظيفي. مما تقدم نجد أن النصوص الدستورية والقانونية التي تؤكد الاستقلال الوظيفي من عدمه، ليست هدفا في حد ذاتها، حيث لا تعدو هذه النصوص أن تصبح جامدة بلا روح إذا لم تتوفر الإرادة السياسية لوضعها موضع التنفيذ وتمكين هذه الأجهزة من الممارسة الفعلية لاختصاصاتها وفرض رقابتها على الجهات الخاضعة لها واتخاذ إجراءات ردعية ضد كل من يتدخل في أعمالها أو يعرقلها.

2. التبعية الوظيفية

يقصد بالتبعية الوظيفية، العلاقة التي تربط بين أجهزة الرقابة العليا والسلطة العليا التابعة لها والتي تكون مسؤولة أمامها مباشرة عن نتائج أعمالها، وتختلف السلطات العليا التي يتبع لها كل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية حيث يتبع الأول رئيس الجمهورية بينما تتبع كلا من المفتشية العامة للمالية والمراقب المالي والمحاسب العمومي لوزارة المالية، أما بشأن مدى تأثير تبعية هذه الأجهزة الرقابية على فعالية العمل الرقابي، يمكن القول بأنه أيا كانت السلطة العليا التي يتبعها الجهاز الرقابي، فإن الضمان الحقيقي للحفاظ على استقلاله هو أن يكفل له المشرع من المؤيدات القانونية ما يحول دون خضوعه لأي سلطة تنفيذية بأي حال من الأحوال، وهو ما نلاحظه للأسف بالنسبة لأجهزة وزارة المالية وخاصة المفتشية العامة للمالية التي تعتبر تبعتها لوزارة المالية يتنافى أساسا ومبدأ استقلاليتها، حيث أن هذه التبعية تحد من سلطاتها وتفرض عليها قيودا مما يؤدي في النهاية إلى ضعف فعالية الرقابة وعدم تحقيق أهدافها. هذا وقد أشارت العديد من الصحف الوطنية أن المفتشية العامة للمالية قد أعدت في سنة 2010 أكثر من مئتي تقرير يتعلق بالمؤسسات الحكومية والبلديات، إلا أن الوصاية أبقّت على تلك التقارير طي الكتمان واعتبارها من أسرار الدولة التي لا يمكن الجهر بها.

أما فيما يتعلق بتبعية مجلس المحاسبة لرئيس الجمهورية، فيرى الباحث في ذلك سلب لاستقلال الجهاز وإمكانية قلب عملية الرقابة من خارجية إلى داخلية لأن الاستقلال هو الصفة الأساسية التي تميز الرقابة الخارجية عن الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى حرمان السلطة التشريعية، الممثلة بالمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، من جهاز مستقل يساعدها على تحقيق الرقابة المالية على مختلف الجهات الخاضعة لرقابته، ولذلك يرى الباحث أنه من الضروري توثيق الصلة بين أجهزة الرقابة المالية العليا في البلاد وعلى رأسها مجلس المحاسبة من جهة، والسلطة التشريعية، الممثلة في كل من مجلس الأمة و المجلس الشعبي الوطني، من جهة أخرى، خاصة في اتجاه مساعدة هذه الأخيرة على الاطلاع على الصورة الحقيقية التي تتم بها إدارة الأموال العامة مركزيا ومحليا، وذلك من خلال ما يتم تقديمه من ملاحظات وتحاليل ودراسات وهذا ما لم يتوفر بسبب تبعية مجلس المحاسبة لرئاسة الجمهورية .

3. الاستقلال العضوي

ويعني ذلك مدى خصوصية القواعد القانونية واللوائح التي تخص موظفي أجهزة الرقابة المالية مقارنة بالأحكام العامة المتصلة بموظفي الدولة عموماً سواء من حيث التعيين أو الترقية أو المزايا المالية أو الحصانة⁶. وباستقراء القوانين المتعلقة بأجهزة الرقابة المالية العليا في الجزائر والمتمثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، نجد أن استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية هي من قبيل المسائل الجوهرية وتتوقف عليها مصداقية وفعالية هذه الأجهزة وأن هذه الاستقلالية تمر حتماً عبر توفر بعض الضمانات القانونية من حيث المعايير المهنية لاختيار الرؤساء وفترة اضطلاعهم بمهامهم.

وتختلف الجهات المسؤولة عن تعيين رؤساء أجهزة الرقابة العليا، لكن المشترك هو أنه يتم تعيين رئيس كل جهاز رقابي من طرف أعلى السلطات في الدولة مباشرة. وبذلك يتم تعيين رئيس مجلس المحاسبة من طرف رئيس الجمهورية فقط بينما يتم تعيين رئيس المفتشية بمرسوم رئاسي لكن بناء على اقتراح من وزير المالية.

مما سبق يلاحظ أنه لا يوجد أي دور للبرلمان بغرفتيه (المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة) في ذلك وهذا ما ينقص من استقلال رئيس مجلس المحاسبة ويجعله تحت رحمة رئيس الجمهورية في التعيين والعزل، ونفس الشيء يمكن قوله عن رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يكون تحت رحمة وزير المالية ورئيس الحكومة.

ويجب الإشارة هنا، أن دعم استقلالية أجهزة الرقابة المالية لتفعيل دورها يكون، كما هو الحال في العديد من الدول المتقدمة والدول العربية، عن طريق تدخل ممثلي الشعب في المجلس الشعبي الوطني و/أو في مجلس الأمة في تعيين أو عزل رؤساء أجهزة الرقابة المالية العليا بأي شكل من أشكال الترقية أو الموافقة بالأغلبية... إلخ، الأمر الذي سيكسبهم استقلالية وحصانة أكثر من قرار شخص يتمثل في رئيس الجمهورية أو وزير المالية، أما فيما يخص تعيين قضاة مجلس المحاسبة وكبار المفتشين بالمفتشية العامة للمالية، فيمكن ملاحظة عدم استفادتهم بنفس الامتيازات التي يتمتع بها كبار مسؤولي الدولة وخاصة فيما يتعلق بقضاة مجلس المحاسبة الذين يطالبون بوضع مشابه لوضع القضاة في سلك العدالة منذ مدة، الأمر الذي ترتب عنه وقوع عدة احتجاجات واضطرابات في عمل مجلس المحاسبة.

ومن جهة أخرى، يخضع بقية الموظفون في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية لمجموع القواعد والأحكام المقررة في الوظيف العمومي والمتعلقة بموظفي قطاع المالية، وهذا يعني أن أجهزة الرقابة ذاتها لا تتحكم في جوانب هامة من القوانين التي لا تتماشى دوماً مع خصوصيات ومتطلبات العمل الرقابي من حيث الاستقلالية والحصانة.

مما سبق تبين من الإطار التشريعي والقانوني المنظم لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا في الجزائر، رغم إيجازنا في ذلك، حتى لا يطغى الجانب القانوني على هذا البحث، وجود بعض العوامل والأسباب التي من شأنها الحد و لو بدرجات متفاوتة من استقلالية هذه الأجهزة، بشكل يؤثر سلباً على أداء العمل الرقابي بفعالية وكفاءة و من ثم الحد من قدرتها على ممارسة مهامها الأمر الذي يستدعي تدخل السلطات العليا في

⁶ - نوار امجوج: "مرجع سابق" ص 51.

البلاد و على رأسها البرلمان بغرفتيه (المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة) لإعادة النظر في بعض هذه التشريعات لأن للهيئة التشريعية بغرفتيها، دور في ذلك حتى تضمن تحقيق الاستقلال الوظيفي و العضوي لهذه الأجهزة و ممارسة عملها بأحسن شكل.

المطلب الثاني: معوقات تتعلق بالموارد البشرية في أجهزة الرقابة

يعتبر اختلاف عدد العاملين من جهاز لآخر أمرا طبيعيا ويرجع ذلك إلى عوامل متعددة تتصل خاصة بطبيعة كل منظومة رقابية وعدد وحجم ومجال نشاط الهيئات الخاضعة لرقابتها ونوع الرقابة المسلط عليها ودوريتها، إلا أنه وبصرف النظر عن ذلك، ومن خلال ما تم التعرض له في الفصل السابق حول مهام وصلاحيات مختلف الهيئات الرقابية، فإن أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تعاني من مشاكل عدة أهمها محدودية الموارد البشرية المتمثلة في عدم توفر الأعداد الكافية من الإطارات المؤهلة والمتخصصة مما يؤدي حتما إلى محدودية الرقابة المؤداة من طرف هذه الهيئات الرقابية.

أولا: نقص أعداد الأعوان المكلفين بالرقابة

1. مجلس المحاسبة (الغرفة الجهوية بقسنطينة):

يغطي مجال نشاطات واختصاصات الغرفة الجهوية لمجلس المحاسبة بقسنطينة 7 ولايات و 247

بلدية

وهذا ما يمثل 501 حسابا منها 254 حساب إداري (247 حساب إداري للبلديات و 7 للولايات) بالإضافة إلى 247 حساب تسيير للمحاسبين العموميين للبلديات، وتتسع صلاحيات الغرفة الجهوية لمجلس المحاسبة بقسنطينة أيضا إلى مختلف المؤسسات والهيئات العمومية المحلية التابعة للبلديات والمستفيدة من مساعدات مالية إجمالية أو جزئية، ورغم هذه المهام الثقيلة التي أوكلت لهذه الغرفة، فإن عدد مستخدميها من مختلف الفئات لا يبشر إطلاقا بالتفاؤل حيث يبلغ عدده الإجمالي ثلاثون فردا فقط⁷، منهم 14 قاضيا ومدققان ماليان و 14 عوناً، خمسة منهم متعاقدون.

وتثير هذه الأرقام جملة من التساؤلات حول ربط الإمكانيات أو الموارد البشرية بالمهام والصلاحيات الموكلة هذه الغرفة. فهذا العدد ضئيل جدا مقارنة بعدد البلديات التي تغطيها هذه الغرفة الإقليمية والمقدر⁸ بـ 247 بلدية، ولذلك كان من الضروري مراجعة هذا العنصر الهام وتوفير العدد الكافي من القضاة والمدققين الماليين وغيرهم من الأفراد الضروريين للعمل الرقابي حتى يكون لهذه الغرفة الإقليمية معنى حقيقي في الوجود أو اللجوء إلى اللامركزية عن طريق إنشاء غرف جهوية أخرى مثل ولاية باتنة التي تضم 61 بلدية ولا تتوفر على أي فرع لأجهزة الرقابة المالية.

2. المفتشية العامة للمالية:

أما فيما يتعلق بالمفتشية العامة للمالية وفروعها فتمارس مهامها في إطار الصلاحيات الموكلة لها عن طريق مديرياتها الجهوية لإجراء الرقابة والتقييم على البلديات بواسطة مفتشي المالية الذين يشكلون وحدات

⁷ - موقع مجلس المحاسبة على الأنترنت: الغرفة الإقليمية لقسنطينة، مرجع سابق، يوم 2018/05/11.

عمل تدعى بالبعثات والفرق التفتيشية⁸. وتعتبر البعثة التفتيشية الوحدة الأساسية لتدخل المفتشية العامة للمالية في تنفيذ برنامجها السنوي وتختص بأداء المهام الأكثر أهمية كالتحقيق والتدقيق في مسائل النجاعة في قطاعات حساسة.

وتتكون البعثة التفتيشية، التي يقودها رئيس، من عدد متغير من الفرق يتراوح من 2 إلى 3 فرق وكل فرقة تضم من 2 إلى 3 مفتشين.

أما الفرقة التقنية فتعتبر خلية تدخل قاعدية تتولى إنجاز المهام التفتيشية في مجالات معينة وضيقة. وتغطي المديرية الجهوية لقسنطينة في ممارسة مهامها عدة ولايات هي: قسنطينة (14 بلدية)، باتنة (61 بلدية)، خنشلة (21 بلدية)، ام البواقي (29 بلدية)، جيجل (28 بلدية)، ميلة (32 بلدية)، حيث يبلغ عدد البلديات الإجمالي 183 بلدية، وهو أمر غير معقول تماما مقارنة بالعدد الضئيل لمفتشي الغرفة الجهوية بقسنطينة (ناهيك عن مراقبة مالية مؤسسات إدارية أخرى) الأمر الذي يجعل عملية الرقابة انتقائية وغير شاملة وهذا ما نستخلصه من عدم وجود أي زيارات مبرمجة أو فجائية للبلديات محل الدراسة بولاية باتنة ولمدة تفوق الـ 10 سنوات، ولا يخص ذلك المديرية الجهوية بقسنطينة فقط وإنما الأمر شامل ويعني المفتشية العامة للمالية بأكملها حيث تعاني من العدد المنخفض لأعوان الرقابة (المفتشين الماليين) والمقدر عددهم حاليا على المستوى الوطني بـ 250 فردا فقط من مفتشين عامين للمالية ومفتشين⁹ للمالية رغم كثرة المهام المكلفون بها خاصة بعد إضافة مهمة تقويم المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى مهامهم القديمة، الأمر الذي يتطلب إصلاحات تنظيمية في هذا الجهاز الرقابي نظرا لأهميته والدور الذي يلعبه في الحفاظ على المال العام.

3. المراقبين الماليين:

تعتبر الرقابة المالية السابقة التي يقوم بها المراقب المالي حديثة العهد، و لذلك تشوبها العديد من النواقص حيث أن القرار المتعلق بتعيين مراقب مالي لكل بلدية كان مليئا بالنواقص، حيث عجزت مصالح وزارة المالية عن تحقيق ذلك بسبب نقص التأطير و اكتفت، في البداية، بتعيين مراقبين ماليين على مستوى بلديات عواصم الولايات و بلديات مقر الدائرة و من ثم إخضاع مالية عدة بلديات لنفس المراقب المالي، الأمر الذي تسبب في تعطيل الأمور المالية للبلديات و على رأسها أجور الموظفين بالإضافة إلى تعطيل المشاريع التنموية في البلديات¹⁰. فعلى سبيل المثال لا الحصر، يتولى 5 مراقبين ماليين في ولاية باتنة مراقبة النفقات على مستوى 61 بلدية بولاية باتنة¹¹، ونفس الوضع تقريبا تعرفه عدة ولايات أخرى مثل قسنطينة وعنابة ووهران و غيرها من الولايات، هذا الوضع دفع المراقبين الماليين إلى مواجهة مشاكل عديدة ناتجة عن قلة عددهم بالإضافة إلى عدم اتقان البلديات للأمور المالية، الأمر الذي جعلهم لا يصادقون على العديد من الالتزامات المالية للبلديات بسبب ورود أخطاء عديدة فيها، حيث تعاد إلى المصالح البلدية المعينة ويتطلب تصحيحها أشهرا مما يؤخر إنجاز الكثير من المشاريع وتسوية الكثير من الوضعيات المالية مع المتعاملين.

⁸ - زهير شطاح: "مرجع سابق"

⁹ - وثائق من المفتشية العامة للمالية، وزارة المالية بتاريخ 2013/04/15.

¹⁰ - رئيس لجنة المالية والمزانية في بلدية باتنة، بتاريخ 2013/11/26.

¹¹ - جريدة الخبر اليومي، الجزائر بتاريخ 14 أكتوبر 2013 من خلال الموقع الإلكتروني www.elkhabar.com بتاريخ 2014/01/15.

ثانيا: معوقات أخرى

يلاحظ أيضا أن هناك مشاكل أخرى تتعلق بعنصر الموارد البشرية في أجهزة الرقابة على البلديات وترتبط أساسا بمواضيع تتعلق بطرق التعيين والترقية والحوافز والضمانات القانونية المتوفرة للعاملين) الحصانة، وما الشكاوى العديدة لقضاة مجلس المحاسبة ومفتشي وزارة المالية إلا خير دليل على ذلك، فغالبا ما تكون هناك عدم الشفافية في مصادر وأساليب التعيين (تعيين خريجي المدرسة الوطنية للإدارة وكليات الاقتصاد، تنظيم مسابقات إلخ)، كما لا توجد معايير ثابتة ومعتمدة فيما يتعلق بالوصف الوظيفي لمختلف الخطط ومراكز العمل والاختصاصات المطلوبة والأهمية النسبية لكل منها في هذه الأجهزة (التدقيق، الإدارة الهندسة، القانون... إلخ)¹²، ولعل أغرب ما يجري من تعيينات في مجلس المحاسبة عن طريق المسابقة لوظيفة مدقق مالي هو اشتراط ليسانس في الحقوق¹³، فهل يعقل أن يكون شخصا متخصصا في الحقوق أن يلعب دور المدقق المالي ويقوم بفحص الحسابات والعمليات المالية والميزانية ويدقق في حساباتها من جوانبها المحاسبية والمالية؟

مما سبق، يمكن القول أن تطور الأداء الرقابي لدى أجهزة الرقابة يرتبط ارتباطا وثيقا بالنهوض بالموارد البشرية كما وكيفا، أي ضرورة توفير جهاز وظيفي معد إعدادا مهنيا جيدا ومدربا للتعرف على أصول العمل الرقابي سواء كان ماليا أو محاسبيا أو قانونيا¹⁴، وما دامت أجهزة الرقابة في الجزائر، تعاني من محدودية الموارد البشرية سيبقى أداؤها ناقصا إن لم نقل مشلولاً ولن تستطيع تنفيذ برامجها الرقابية وخطط عملها ويبقى المال العام يعاني من سوء الاستخدام في البلديات.

المطلب الثالث: معوقات فنية وإدارية

1. في مجال الاختصاصات

يتضح من خلال اختصاصات أجهزة الرقابة المالية العليا في الجزائر توسعها بشكل كبير مما يجعل هذه الأجهزة الرقابية في ظل مواردها البشرية المحدودة، غير قادرة على القيام بالمهام العديدة المطلوبة منها، خاصة إذا تعلق الأمر برقابة شاملة وهو الشيء الذي يمكن ملاحظته ميدانيا حيث لم يسبق لأي بلدية، محل الدراسة في ولاية باتنة، أن خضعت ماليتها لرقابة شاملة لا من طرف الغرفة الجهوية لمجلس المحاسبة ولا من طرف المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية. وبشكل عام، أدى هذا الوضع إلى تركيز أجهزة الرقابة على القيام برقابة اختيارية تكون في أغلبها قانونية وبعيدة عن رقابة الأداء.

2. في مجال الصلاحيات:

يتمتع مجلس المحاسبة بالصبغة القضائية، أي له سلطة إصدار أحكام بخصوص الأمرين بالصرف، رؤساء البلديات والمحاسبين العموميين الذين يتأخرون في تقديم حساباتهم عن البلديات، وكذلك بسبب الأخطاء التي يمكن أن يقترفونها وتسليط عقوبات مالية وتأديبية عليهم، إلا أنه وفي قضايا الاختلاسات

¹² - الأرابوساي: " واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها" مرجع سابق، ص44.

¹³ - إعلان عن ماسة توظيف قضاة ومدققين ماليين، موقع مجلس المحاسبة على شبكة الأنترنت، مرجع سابق، بتاريخ 28 أفريل 2013.

¹⁴ - نواف كنعان: " الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة "، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد

2، العدد 2، 2005، ص139.

وغيرها، يلجأ مجلس المحاسبة إلى العدالة لأي إجراء يتعلق بالعقوبات الجنائية ومن ثم تخرج تلك القضايا من بين يديه الأمر الذي يفرغها من محتواها.

أما فيما يتعلق بالمفتشية العامة للمالية فهي تعتبر هيئة استشارية لا غير ولا تتمتع بسلطة إصدار أية عقوبات أو أحكام خاصة ضد مسؤولي البلديات وإنما توجه ملاحظاتها إلى وزير المالية الذي تتبعه إداريا والذي يوجهها بدوره لوزارة الداخلية بحكم تبعية البلديات لها. ويؤدي ذلك إلى التأثير سلبا على أداء المفتشية العامة للمالية ومديرياتها في مختلف النواحي بسبب عدم الالتزام بنتائج أعمالها وتوصياتها¹⁵، وبناء على ما سبق، فإنه من المفيد البحث عن توازن يسمح لكل جهاز رقابي بامتلاك الحد الأدنى من الآليات القانونية والزجرية اللازمة لضمان ممارسة صلاحياته بفعالية وفي كنف الاستقلالية التامة¹⁶.

3. رقابة الأداء:

إن القيام برقابة الأداء يتطلب الحصول على البيانات عن الأداء أول بأول وعدم الانتظار حتى نهاية تنفيذ الميزانية لأنه عكس ذلك ستكون عملية المتابعة تاريخية ولا جدوى منها، كما يتعذر تشخيص الأسباب بسبب مرور فترة طويلة عن وقوع الفعل¹⁷.

إن عملية تقييم الأداء هي أعلى مراتب الرقابة البناءة لأنها تهدف إلى التأكد من كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة وكذلك التأكد من كفاءة تحقيق النتائج المستهدفة في الخطة¹⁸، ويقتضي هذا اكتشاف مواطن الضعف وسوء الأداء في وقته. ونظرا لأن عملية رقابة الكفاءة والأداء تعتبر عملية معقدة تتطلب وجود معايير مسبقة، فإنه يشترط فيمن يقوم بهذه الرقابة توفره على بعض الصفات العلمية والفنية التي تمكنه من القيام بمهمته على أحسن وجه خاصة إذا تعلق الأمر بالبلديات. فالأمر هنا يتطلب تأهيل من نوع خاص يختلف تماما عن رقابة أية هيئة عمومية أخرى سواء كانت اقتصادية أو إدارية وهو ما يغيب في الوقت الحاضر عن رقابة أجهزة الرقابة المالية في الجزائر، مع الإشارة أن قانون مجلس المحاسبة ينص على ذلك صراحة، لكن الواقع شيء مختلف تماما ورقابة الأداء منعدمة تماما في البلديات.

4. مراقبة السجلات:

يلاحظ الباحث أنه ليس هناك فائدة علمية كبيرة للعمليات المالية المتعلقة بالخطة ومتابعة تنفيذها ما دامت عملية التخطيط ذاتها والتي تسمح بإعداد الميزانية في البلدية لم تبنى على أسس علمية صحيحة. وحتى وإن وضعت التقديرات بشكل صحيح واستطاعت أجهزة الرقابة مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية وتحديد الانحرافات، فإنه لن تتمكن من تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها الصحيحة، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها:

- صعوبة هذا التحليل الذي يتطلب وجود معايير مسبقة بالإضافة إلى وجود مختصين يحللون الانحرافات ومعرفة أسبابها.

¹⁵ - زهير شطاح، مرجع سابق، ص 8.

¹⁶ - نواف كنعان، مرجع سابق، ص 138.

¹⁷ - محكمة الحسابات الأوروبية: "المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الإنتوساي للرقابة" ترجمة محمد حركات، لوكسمبورغ

1998، ص 155 من خلال الموقع الإلكتروني: www.eca.eu.int/ARABIC/intosai-arabic. Doc بتاريخ 2011/09/19.

¹⁸ - نفس المرجع.

- عدم مساهمة أجهزة الرقابة عن طريق التغذية العكسية في وضع ميزانيات البلديات لذلك يصعب عليها عملية المتابعة في التنفيذ ومن ثم تقييم الأداء.

5. الجانب التنظيمي:

لم تواكب أجهزة الرقابة المالية في الجزائر تنظيماً التغييرات الاقتصادية والإدارية التي تحققت في البلاد رغم أنها توخت منذ نشأتها تنظيماً لا مركزياً من المفروض أن يسمح بتحقيق مزيد من الشمولية في العمل الرقابي وتغطية ميدانية أكثر فعالية للهيئات الخاضعة لرقابتها¹⁹، ولكن الواقع المتمثل في التغيير الاقتصادي الذي شهدته الجزائر منذ الثمانينات وبداية التخلي عن القطاع العام، بالإضافة إلى التغييرات الإدارية المتمثلة في زيادة عدد الولايات من 31 إلى 48 ولاية وعدد البلديات من 854 بلدية إلى 1541 بلدية، وزيادة حجم الأموال العمومية التي يتم انفاقها في البلديات بشكل كبير بسبب برامج التنمية، كل ذلك لم يؤد إلى مواكبة أجهزة الرقابة لتلك التغييرات، فتعيد تنظيمها جهويًا وتزيد من فروعها وغرفها الجهوية رغم أنها تتكفل بمراقبة مالية مختلف الهيئات الحكومية المنتشرة عبر التراب الوطني.

وبالنظر إلى ولاية باتنة التي تشكل من 61 بلدية والتي لا تتوفر إلا على غرفة جهوية لمجلس المحاسبة ولا على مديرية المفتشية العامة للمالية، فإنه يمكن القول أن 61 بلدية بالإضافة إلى مختلف المؤسسات الحكومية الأخرى الخاضعة للرقابة المالية هي مجال خصب لتطبيق وتفعيل الرقابة المالية عن طريق إنشاء فروع لهذه الأجهزة الرقابية والحد من الفساد المالي المستشري بها، فالمنفعة المالية الممكن توفيرها تفوق بكثير تكاليف إنشاء هذه الفروع بدون أي شك.

6. التقارير:

من خلال استعراض أنواع المخرجات التي تصدرها أجهزة الرقابة المالية العليا في الجزائر، يتبين أنها تشترك في إعداد تقرير سنوي يرفع إلى رئيس الجمهورية أولاً ثم إلى البرلمان ثانياً بالنسبة لمجلس المحاسبة، وإلى وزير المالية بالنسبة للمفتشية العامة للمالية، أما من حيث المحتوى فبالرغم من أن مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة قضائية إلا أن التقارير السنوية لا تبرز عادة الجانب القضائي، والسبب أن أية قضية ذات صبغة جنائية تحول إلى المحاكم ويكتفي مجلس المحاسبة إلا بالعقوبات المالية والتأديبية.

وأياً كانت الجهات التي ترفع إليها تقارير أجهزة الرقابة وأياً كان محتواها، فإن اطلاع ممثلي الشعب من خلال البرلمان أو المبادرة بنشرها وتمكن الرأي العام من الاطلاع عليها، سيولد حتماً تحدياً جديداً أمام أجهزة الرقابة يتعلق أساساً بالانتقال من إعلام جهات محددة قانوناً إلى إعلام شامل مع ما يتطلبه ذلك من إجراءات لتكييف التقارير مع ما يتناسب والشريحة المقصودة²⁰، وإذا ما كانت بعض أجهزة الرقابة المالية في بعض الدول العربية، وعلى رأسها فلسطين، تقوم بنشر تقاريرها السنوية²¹، فإن أجهزة الرقابة في دول عربية أخرى سجلت مبادرات تتمثل في نشر ملخصات أو مقتطفات حول نشاطها عبر وسائل النشر الرسمية والمواقع الإلكترونية. إلا أن الوضع في الجزائر مختلف تماماً، وتبدو تقارير أجهزة الرقابة من أسرار الدولة التي لا يجب

¹⁹ - عبد الرحمان بن عبد الله الشقاوي، مرجع سابق بتصرف، ص 44.

²⁰ - محكمة الحسابات الأوروبية: مرجع سابق، ص 106.

²¹ - أنظر موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية لفلسطين على شبكة الأنترنت www.saacb.ps/BruRpts بتاريخ 2013/10/15.

الاطلاع عليها ويكفي التذكير أن مجلس المحاسبة لم يقدم أي تقرير للمجلس الشعبي الوطني لمدة فاقت 20 سنة ربما بسبب حالة الطوارئ التي عطلت كل أمور الحياة في البلاد، والأجدر أن يتم اعتماد مبدأ التدرج في عملية النشر كحل أولي، كأن يتم عرض و مناقشة الحصيلة الرقابية السنوية أمام المجلس الشعبي الوطني ممثلا بلجانته المختصة كخطوة أولى، الأمر الذي سيسمح باطلاع ممثلي الشعب على حصيلة العمليات الرقابية خاصة بالنسبة لمجلس المحاسبة، على أن تليها خطوات تالية تتمثل في اطلاع الرأي العام على هذه الحصيلة من خلال نشرها عبر مواقعها الالكترونية وكذلك عبر وسائل الإعلام المتاحة.

ويمكن لهذا الأمر أن يساهم في إصلاح وتجاوز النقائص التي تؤثر في جودة إدارة المال العام وتصبح عملية الرقابة أكثر شفافية.

المبحث الثاني: معوقات تتعلق بالبلديات

تعاني الجماعات المحلية بشكل عام والبلديات بشكل خاص في الجزائر من مجموعة من الضغوطات والقيود التنظيمية والتشريعية والمالية والبشرية أدت إلى جعلها عاجزة عن أداء التزاماتها ومن ثم أصبحت تمثل صورة متدهورة عن الإدارة الجزائرية لأنها تمثل واجهة الدولة الجزائرية والركيزة التي يقوم عليها التنظيم الإداري في الجزائر.

وإذا كانت هذه المعوقات والقيود لا تسمح للبلديات القيام بدورها المطلوب من جهة، فإنها من جهة أخرى تؤثر في العمل الرقابي بشكل كبير مما يجعل مراقبة إدارة المال العام في البلديات أمر بالغ الصعوبة من حيث عمليات التخطيط الفعال والمتابعة وترشيدها. وإذا كانت هذه المعوقات تختلف من بلدية لأخرى من حيث كونها حضرية أو ريفية من جهة، أو صغيرة أو كبيرة من حيث ميزانياتها وعدد سكانها، من جهة أخرى، فإن هذه البلديات لا تختلف من حيث توفرها على معوقات متشابهة فيما بينها تعرقل العمل الرقابي بشكل كبير، وبذلك يمكن تحديد أهم معوقات الرقابة المالية على البلديات في محاور تتناول الجوانب المالية والتنظيمية والقانونية والموارد البشرية.

المطلب الأول: معوقات تتعلق بالنظام المالي والإداري في البلديات

يمكن تحديد مجموعة من النقائص والمعوقات التقنية والإدارية المتعلقة بالنظام المالي والإداري في البلديات والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1. معوقات تتعلق بالنظام المالي في البلدية

أولت التشريعات واللوائح لأجهزة الرقابة دورا رئيسيا في مراقبة استخدام المال العام مهما تعددت أشكاله أو طرق استخدامه أو الهيئات المستخدمة له أو الأشخاص الذين أوكل لهم التصرف فيه، ويمكن أن تعوق أداء هذه المهمة أسباب تتعلق بموقع الرقابة في النظام المالي للدولة ككل وعلى البلديات بشكل خاص، إن وضع نظام للرقابة يتطلب في المقابل وضع نظام مالي قابل للرقابة²².

²² - Kalika Michel : « Structures d'entreprises : Réalités, déterminants, performances », Editions

ولعلى واحدة من أهم المعوقات أمام أجهزة الرقابة المالية في الجزائر هو ضعف التوازن الموجود بين الأجهزة الرقابية والهيئات الخاضعة لرقابتها من حيث تطور أنواع الرقابة من جهة وأساليب وطرق التسيير من جهة أخرى، وقد يأخذ التطور في العديد من الحالات منحى عكسيا، إذ يفترض المنطق أن يتم وضع النظام والسياسات أولا على أن يتم وضع الأساليب الرقابية المناسبة لاحقا²³، غير أنه تم تطوير الرقابة نوعا ما لدى أجهزة الرقابة لتشمل، ولو نظريا، رقابة الأداء، في حين ظلت التشريعات وطرق التسيير في البلديات تراوح مكانها ولم يقع تطويرها بصورة تسمح بالقيام بهذه الأنواع الجديدة من الرقابة بصورة مثلى.

ويمكن من خلال ما سبق الاستنتاج بأن دور أجهزة الرقابة المالية يشمل في سعيها الدؤوب لتطوير رقابة استخدام المال العام، تطوير الجهات الخاضعة للرقابة ذاتها، أي البلديات في هذه الحالة، وتطوير وسائل عملها وبالفعل، فإن إدراك الجهاز الرقابي لهدفه الأساسي مرتبط وثيق الارتباط بتهيؤ الجهة الخاضعة للرقابة (البلدية) واستعدادها للتفاعل إيجابيا مع الرقابة التي تساهم فعليا في عملية تطوير الجهة الخاضعة للرقابة، أي البلدية، دون أن يتجاوز أي من الطرفين حدوده أو صلاحياته، وبصورة عملية، وعلى سبيل المثال، لو أخذنا نظام الإدارة المالية للبلدية، فإن نظام الميزانية، الذي يؤلف الأداة الأكثر أهمية لتخطيط التنمية، بالإضافة لوثيقة الحساب الإداري، يشكلان أساس الرقابة المالية اللاحقة التي يقوم بها كل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

ويؤدي التبويب المناسب للعمليات المالية للبلدية دورا هاما للإدارة المالية وإدارة الميزانية فيها، كما يوفر بعدا إضافيا للرقابة على النفقات، ومن المعلوم أن ميزانية البلدية تعتمد على مبدأ ميزانية البنود في تصنيف وتقديم نفقاتها، وعلى الرغم من مساوئ هذا التصنيف من الناحية الرقابية²⁴، إلا أن الأمر مازال على حاله منذ الاستقلال ولم يطرأ أي تحسين على ذلك رغم أن العديد من الدول العربية²⁵ قامت باستبدال ذلك التصنيف بنظام ميزانية يركز بدلا من ذلك على وضع برامج وفق أهداف معينة وعلى بيان الأداء المتوقع لها، حيث إن الربط بين بنية تنظيمية مناسبة ونظام محاسبي دقيق، يستند إلى نظام البرامج والأداء، والذي يظهر الموارد المستخدمة والوضع المالي للعمل المنجز على أساس البرامج، سوف يؤدي إلى توفير أدوات ضرورية لجهة الإدارة بالإضافة إلى رقابة الأداء.

وقد أكدت هذه الفكرة الخطوط التوجيهية للإنتوساي الخاصة بالرقابة على النتائج حيث أن وضع ميزانية حسب الأهداف يعتبر النموذج الأمثل لممارسة الرقابة على الأداء، وهكذا تصبح الرقابة على الأداء عاملا مساعدا في تغيير النظام المالي للبلدية بهدف الحصول على نظام فعال للإدارة المالية.

2. معوقات تتعلق بالنظام المحاسبي في البلدية

أما فيما يتعلق بالنظام المحاسبي المطبق في البلديات الجزائرية، وإن كان هذا يتطلب دراسة معمقة هي خارجة عن نطاق هذا البحث، فهو لا يزال بدائيا. ويتمثل أساسا في تسجيل عمليات القبض والانفاق

economica, 2me éd, Paris, 2005, p123.

²³ - مدني أحمدوش: "المحاكم المالية في المغرب: دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة" مطبعة فضالة، المحمدية، المغرب، 2003، ص95.

²⁴ - محمد عمر حماد أبو دوح: "ترشيد الإنفاق العام وعلاج عجز ميزانية الدولة"، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006، ص47.

²⁵ - مثلا دولة الإمارات، الكويت وقطر لمزيد من التفاصيل، أنظر الأرابوساي: "واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وأفاقها"، مرجع سابق.

وتجميع النتائج لضبط الوضعية المحاسبية لا غير حيث لا يوفر هذا الأسلوب كافة البيانات التي تسمح بالإدارة المالية الفعالة من جهة وبالرقابة المالية الضرورية من جهة أخرى²⁶، فقد أشارت بعض الدراسات²⁷ إلى نقائص عديدة يعاني منها نظام المحاسبة العمومية بشكل عام في الجزائر وعلى رأسها كثرة التشريعات و عدم مواكبة التطور الحاصل في المجال المحاسبي و المعالجة اليدوية للبيانات رغم التطور التكنولوجي الكبير في هذا المجال بالإضافة لإهمال محاسبة التكاليف التي اكتفى المشرع بتخصيص المجموعة التاسعة لها ضمن النظام المحاسبي للبلدية لكن بدون توفير مقومات محاسبة التكاليف التي تحتاج إلى مصالحي محاسبية خاصة تقوم بإعداد كافة البيانات المحاسبية حسب المصالح الإدارية و الأنشطة المختلفة التي تقوم بها البلديات²⁸، و هو ما لا يتوفر في البلديات الجزائرية حاليا.

كما أن الغرض الأساسي والوحيد للنظام المحاسبي المالي في البلديات هو تسجيل الأحداث المالية للبلدية وتلخيصها في القوائم المالية لعرضها على الجهات المعنية، إلا أنه حدث تطور اقتصادي كبير خاصة على المستوى العالمي، أدى إلى تطور مماثل في المفهوم المحاسبي للمعلومات، بحيث أصبح إعداد المعلومات وإبرازها لمتابعة الأحداث المالية اليومية للبلدية ومراقبة الأداء، والانتقال من مجرد محاسبة صندوق إلى محاسبة شاملة تأخذ بالمبادئ المحاسبية الحكومية الحديثة والمتعارف عليها دوليا، الهدف المتطور للمحاسبة الحكومية الحديثة، نظرا لما تتميز به هذه الأخيرة من حيث جودة البيانات ودلائلها ومصداقيتها، وبذلك توقف النظام المحاسبي على أن يكون نظاما لتقديم رقم واحد يتمثل في العجز أو الفائض وتحول إلى أداة تسجيل ورقابة وتنبؤ لتحقيق كفاءة ورقابة الأداء، أي إلى محاسبة نتائج، ومتابعة المركز المالي للبلدية في مراحلها المختلفة خلال السنة المالية²⁹. ويعني كل هذا أن الإطار القانوني سوف لن يقتصر بعد ذلك على الاعتبارات المتصلة بالمشروعية فقط، وإنما سيكرس كذلك البحث عن الأداء والنتائج.

3. غياب دراسات التكلفة والتقدير الجيد للاعتمادات

تعاني أغلب البلديات من عدم كفاية الاعتمادات المخصصة لها، الأمر الذي يؤدي إلى إعداد الميزانية الإضافية بشكل روتيني وإلى تأجيل تنفيذ العديد من البرامج والأنشطة ويرجع ذلك إلى:

- عدم وجود طرق تقدير سليمة مبنية على أسس علمية، فالبلديات في الجزائر تعتمد في تقديراتها على أساس ميزانية السنة المنصرمة مع إضافة مبالغ جديدة بصفة جزافية أو عشوائية.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار حالة التضخم السائدة في البلاد وتغير الأسعار بشكل مستمر الأمر الذي يؤدي إلى عدم تنفيذ أو الانتهاء من مشاريع وبرامج كثيرة من جهة، ومن جهة أخرى، تراكم ديون

²⁶ - عبد الله المنيف: " الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي وسبل تحسينها"، بحث منشور، ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها

بالأجهزة الحكومية، مجلة معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989 ص 34.

²⁷ - راجع في هذا الإطار: رسالة دكتوراه لشبايكي سعدان، مرجع سابق، وأيضا

- عباس عبد الحفيظ: " تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان

وببلدية منصور " رسالة ماجستير غير منشورة ن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوبوكر بلقايد، تلمسان، الجزائر 2012.

²⁸ - Local government association of south Australia : « costing principles for local government », December 2013, p7, Available at:

www.lga.sa.gov.au/goto/fsp Vu le 15/03/2014

²⁹ - عبد الفتاح الصحن ومحمد السرايا: " الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ط2، الإسكندرية، مصر 2008 ص17.

البلديات مما يؤدي إلى وضعها في علاقة حرجة مع مختلف مورديها للسلع والخدمات³⁰.

- عدم الاعتماد على محاسبة التكاليف من أجل تحديد التكاليف التقديرية لمختلف أنشطتها وبذلك تقترب طلبات الاعتمادات من الحقيقة بالإضافة إلى عدم تامين ممتلكات البلديات وتحصيل المستحقات.

4. عدم وصول اعتمادات الميزانية في بداية السنة:

تبدأ السنة المالية في البلديات في 1 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر، غير أنه من الناحية العملية لا تستلم البلديات هذه الاعتمادات المخصصة لها إلا في بداية شهر مارس تقريبا. وقبل ذلك تسير أمور البلديات ببطء شديد ولا يتم إلا دفع النفقات الإجبارية مثل أجور المستخدمين على المكشوف من الخزينة العمومية³¹. ويتسبب ذلك في عدم إمكانية قيام البلديات بأي جهود للتعاقد أو تنفيذ مشاريع أو اقتناء تجهيزات. ويساهم كل ذلك في تضييع وقت ثمين للمواطنين في البلديات ولا يسمح بالتنمية المطلوبة. كما أنه يساهم عند قدوم الاعتمادات، إلى التحايل على الأجهزة الرقابية لتسيير بعض الأنشطة التي تم إنجازها أو تنفيذها سابقا كما أن استهلاك تلك الاعتمادات يأخذ شكلا متسارعا خاصة في نهاية السنة حتى لا تعود تلك الاعتمادات إلى الوصاية. ويؤدي ذلك بدوره إلى الإنفاق في نهاية السنة بشكل عشوائي مما يتسبب في الكثير من حالات الفساد المالي ويصعب مهمة أجهزة الرقابة في اكتشاف حالات التلاعب بالمال العام.

إن الخوف من عدم الاستفادة من الاعتمادات في حالة عدم استخدامها في السنة المالية واعتماد معيار الاستهلاك من طرف الوصاية كمؤثر نجاعة أو مؤشر نشاط أمثل في البلدية، هو عمل لا معنى له ولا يعكس الحقيقة الكاملة، لأن هذا المعيار يشجع على استهلاك الأموال العمومية حتى في غير ذي جدوى ولا يعبر حقيقة بأن تقديرات البلدية تتم وفق ما هو مطلوب، وبذلك تستفيد تلك البلدية في السنة المقبلة من نفس الاعتمادات أو أكثر بينما تعاقب البلديات التي تنفق أقل بتثبيت أو تقليص اعتماداتها في السنة المالية.

5. التناقض بين مبدأ التقشف ومبدأ الاستهلاك:

تدعو أغلب التعليمات الصادرة والقوانين المتعلقة بالبلديات إلى حسن استخدام الاعتمادات المخصصة لها والتقشف في استعمالها وعدم تبذيرها، ولكن الأمر عكس ذلك تماما عندما تدعى البلديات إلى صرف كل الاعتمادات المخصصة لها لتغطية النفقات المعنية وإلا ستعيد أية أموال لم يتم إنفاقها إلى الوصاية، وهذه مفارقة غريبة بل الأكثر من ذلك أننا نعرف جيدا ومسبقا أن البلديات تصرف الاعتمادات المخصصة لها وتطلب المزيد عبر الميزانية الإضافية التي تعدها لهذا الغرض، إن معيار التقشف وحسن استخدام المال العام معيار نظري لا يؤخذ به، بل يؤخذ في الواقع بمعيار استهلاك الاعتمادات كمعيار نجاعة وهو توجه خاطئ تماما³².

6. يلاحظ وجود فوضى في تسيير ممتلكات البلديات

³⁰ - conseil de l'europe : « Le contrôle et l'audit de l'action des collectivités locales, communes et régions d'europe, n°66, 1999. site internet www. Conseileurope. org vu le : 17/05/2012.

³¹ - Kamel Moulai : « Les contraintes à l'action publique locale en Algérie, cas des communes de la wilaya de

Tizi ousou », revue Campus, université Mouloud Mammeri, Tizi ousou, n°11, déc 2005, p64.

³² - أمل علي محمد : " الرقابة المالية وديوان المحاسبة ، مجلس الأمة ، الكويت " مجلة الأمة ، الكويت ، ماي 2001 .

إذ لا يوجد جرد للممتلكات الثابتة والمنقولة على غرار ما يحدث على مستوى المؤسسات الاقتصادية في نهاية كل دورة مالية، إذ يتركز العمل في نهاية الدورة المالية على الجانب المالي فقط أي تحضير الميزانية والحساب الختامي (الإداري)، بينما لا تعطى الأهمية المناسبة لجرد الممتلكات ووصف حالتها.

7. إن التصرف في الأموال العمومية في البلديات يخضع لمبدأين أساسيين هما:

أ. الملائمة: التي تدخل ضمن مهام وتخمين رئيس البلدية بصفته أمرا بالصرف وما يترتب عليه من نتائج وعواقب.

ب. الانتظام: الذي يدخل ضمن مهام الأمر بالصرف للبلدية من جهة والمحاسب العمومي من جهة أخرى، وما يترتب على الأمر بالصرف من مسؤولية.

وهنا يجب الإشارة أن المبدأ الأول أي الملائمة مبدأ ذاتي أكثر منه قانوني، فهو لا يستند إلى قواعد يسترشد بها الأمر بالصرف بقدر استناده إلى معرفته وتقديره وتجربته.

المطلب الثاني: معوقات ذات طبيعة عامة

تعمل كل من أجهزة الرقابة المالية والجهات الخاضعة لرقابتها (البلديات) في محيط يتأثر إيجابا أو سلبا بالعديد من العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية مما يكون له الأثر البالغ على أداء العمل الرقابي، ويمكن تناولها في المطالب التالية:

أولا: العوامل السياسية والاجتماعية

أ. العوامل السياسية:

إن طبيعة النظام السياسي وفلسفته وتركيبته في أي بلد تؤثر بشكل مباشر على النشاط الرقابي، ذلك أن هذا النشاط يتأثر بمدى شدة القيود التي يفرضها النظام السياسي على حرية أجهزة الرقابة في أداء عملها³³، ويكون ذلك ذو تأثير كبير خاصة في الدول النامية وعلى رأسها الجزائر، ومن أهم تلك العوامل نذكر ما يلي:

1. قوة ونفوذ أجهزة الدولة العليا وتدخلها في عمل أجهزة الرقابة

يقع على عاتق أجهزة الدولة العليا، وعلى رأسها رئيس الحكومة والوزارات السيادية مثل وزارات المالية والداخلية، بالإضافة إلى غرفتي البرلمان والهيئات القضائية العليا، كمجلس الدولة والمجلس الدستوري، مسؤولية إصدار القوانين والقرارات والمصادقة عليها ومتابعة تنفيذها وإخضاعها للرقابة بمختلف أشكالها، فإذا كانت أجهزة الدولة هذه تتمتع بصلاحيات نافذة وقوية ويسود بينها الاستقرار والتكامل، فستعمل على متابعة تطبيق القوانين والقرارات الصادرة والتأكد من التزام كافة مؤسسات الدولة بها وذلك من خلال تفعيل دور أجهزة الرقابة وتدعيمها لخدمة الصالح العام وتحقيق الأهداف الوطنية والمحلية³⁴.

³³ - محمد محمود الطعامة، سمير محمد عبد الوهاب: "الحكم المحلي في الوطن العربي واتجاهات التطوير" المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2005، ص 75.

³⁴ - Ulrika klingen stierna : »Controlling public money : internal financial control and external audit, conference paper in "public administration reform and European integration, Badva, Montenegro, 26-27 mars .2009 Site internet : <http://www.sigmaxweb.org/publications/42754453.pdf> Vu le : 27juin2011,p 7

إلا أن الملاحظ في الجزائر أن مختلف الهيئات السابقة الذكر تتعدد لها المصالح والانتماءات ولا يسود بينها الانسجام، ويعود ذلك بدرجة كبيرة إلى عدم الاستقرار السياسي الذي عاشته الجزائر منذ وفاة الرئيس الراحل هواري بومدين (الصراعات من أجل تعيين رئيس جديد، أحداث أكتوبر 1988، إلغاء المسار الانتخابي، 1991 العشرية الدموية... إلخ)، وهي الفترة التي ظهرت فيها أجهزة الرقابة المالية إلى الوجود، حيث ظهر مجلس المحاسبة في سنة 1980 والمفتشية العامة للمالية سنة 1981.

فعلى سبيل المثال، لم تخضع الحكومة لقانون ضبط الميزانية من مراقبة المجلس الشعبي الوطني لمدة فاقت الربع قرن أي من سنة 1980 إلى سنة 2011 وبذلك غابت الرقابة وخرجت عن أهدافها ولم تقدر أجهزتها عن ممارسة نشاطها الرقابي المحدد وضعف أدائها، ولم تعد تخدم المصلحة الوطنية أو الأهداف العليا المنوطة بها في حماية المال العام، وإنما انزلت أجهزة الرقابة ذاتها في مجارات التيارات السياسية المتعاقبة وأصبحت خادمة لها وفق ما يراه مسؤولو أجهزة الرقابة ينسجم ويحقق أغراضهم الشخصية.

2. استقلالية وتبعية أجهزة الرقابة:

إن تمتع أجهزة الرقابة المالية بالاستقلالية وتبعية أعلى السلطات في البلاد يجعلها، نظريا، تكتسب حصانة تمكنها من ممارسة عملها دون خوف أو تردد وترفع مختلف هذه الأجهزة نتائج تقاريرها عن أداء البلديات والأجهزة الحكومية الأخرى للجهات التابعة لها، مما يجعل عملها مرهون برغبة الجهة المتبوع لها في رقابة فعالة من عدمها³⁵.

فقد نصت قوانين إنشاء مجلس المحاسبة على تبعيته لرئاسة الجمهورية وذلك باعتباره أعلى هيئة رقابية في الجزائر، إلا أنه يمكن اعتباره هذه التبعية سيف ذو حدين، فالحد الأول إيجابي وهو يتمثل في إبعاد المجلس عن الجهاز التنفيذي للحكومة التي يراقب أعمالها وبالتالي قد نتوقع أداء رقابيا راقيا عن مختلف الجهات الحكومية، إلا أن الوجه الثاني لذلك وهو سلبي، ويتمثل في الرئاسة التي قد لا تتوفر على فرص محاربة الفساد وتفعيل الرقابة لأسباب عديدة، فرغم حالات الفساد المالي الكبيرة والمتعددة للمال العام في مختلف القطاعات الحكومية، إلا أن مجلس المحاسبة بقي ضعيف الأداء ولم يواكب تلك الأحداث لأسباب عديدة وذلك لأن المحيط أراد له أن يكون كذلك، و عليه كان من الأخرى أن يكون تابعا للمجلس الشعبي الوطني أو لمجلس الأمة حيث هناك أطراف عديدة ذات اتجاهات سياسية مختلفة، الأمر الذي قد يفعل دوره الرقابي.

أما أجهزة وزارة المالية المتمثلة في المفتشية العامة للمالية والمراقبين الماليين والمحاسبين العموميين، فهم أدوات وزارة المالية للرقابة على البلديات، إلا أن تبعية وزارة المالية للجهاز التنفيذي للحكومة يفقدها استقلاليتها ويجعل دورها محدودا خاصة وان البلديات هي تحت وصاية وزارة الداخلية التي تشكل أيضا جزءا هاما من الجهاز التنفيذي للحكومة، وبذلك تبقى رقابة وتقارير أجهزة وزارة المالية منوطة بمدى تقبلها من طرف وزارة الداخلية الوصية على البلديات لأن الأداء المالي للبلديات وانتشار الفساد المالي فيها قد يضر بسمعة الحكومة ككل وليس بوزارة الداخلية فقط.

³⁵ - الأربوساي: الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية " من خلال الموقع الإلكتروني تاريخ 2013/12/15.

أما الطرف الثالث المتمثل في المجلس البلدي بصفته هيئة رقابية داخلية فإنه يقبع في كل قراراته تحت وصاية الدائرة والولاية ووزارة الداخلية بالإضافة إلى الأطياف السياسية المشككة له والتي تشكل في أغلب الأحيان تحالفات لإدارة البلدية، فإن كل هذا يجعل من المجلس البلدي تابع بشكل كامل لجهة ما، مما يفقده روح الرقابة المتمثلة في النقد الذاتي ولو كان المسؤول من نفس الانتماء الحزبي.

يتضح مما سبق مدى تأثير المعوقات السياسية القائمة في الجزائر على أداء الأجهزة الرقابية، و نظرا للظروف السياسية الاستثنائية التي مرت بها الجزائر منذ الثمانينات المتميزة بحالة عدم الاستقرار السياسي ثم حالة الأمن و خصوصية الكثير من القطاعات والأنشطة ... إلخ، فإن أجهزة الرقابة تواجه معوقات كبيرة للقيام بعملها خاصة أمام نقص الفعالية الذي تتسم به العدالة الجزائرية، و في ظل غياب السلطتين التشريعية والقضائية عن القيام بدورها الرقابي مما أدى إلى انفراد السلطات التنفيذية المحلية والمركزية بكل جوانب إدارة المال العام دون رقابة رادعة.

ب. العوامل الاجتماعية

تمثل العوامل الاجتماعية القوة الدافعة للإصلاح المالي والإداري في البلديات لأنها تمس المصالح المباشرة للمواطنين خاصة وان البلديات تلعب دورا حيويا في الشؤون الاجتماعية لمواطنيها، فالبلديات تتعايش مع محيطها بحيث تحقق منافع اجتماعية مقبولة لمواطنيها بغض النظر عن المشاكل التي تواجه القياس المحاسبي لهذا العائد الاجتماعي، وتواجه أجهزة الرقابة مشاكل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي التي تتحملها البلديات بالإضافة إلى أن تمويل النفقات الاجتماعية يتم من خلال مخصصات محددة بالميزانية لا يتوفر لها القياس المحاسبي المادي وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهنا تكمن صعوبة اعتماد تلك النفقات من قبل الأجهزة الرقابية مما يستدعي وضع أسس محاسبية لقياس الأداء الاجتماعي بحيث يتم دراسة هذه المعايير وصياغتها بما يتفق ونشاط البلديات.

ومن بين المشاكل التي تعاني منها أجهزة الرقابة والمرتبطة بالعوامل الاجتماعية نجد³⁶:

- صعوبة حصر البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية ذات الأثر الاجتماعي.
 - عدم أخذ المستجدات الاجتماعية والتطور الاجتماعي في الحسبان عند إعداد ميزانية البلدية مما يؤثر على المخصصات ذات العلاقة بالبيئة الاجتماعية والتي لم تؤخذ في الحسبان ويترتب على ذلك تقليص أنشطة اجتماعية مستجدة لعدم وجود مخصصات لها.
 - عدم صلاحيات الكثير من طرق تقييم وقياس العائد الاجتماعي الناشئ عن عمليات تشغيلية معينة.
- تشعب العمل الاجتماعي الذي تقوم به البلديات لفائدة فئات مختلفة، المعوقين، المسنين، مساندة الجمعيات المختلفة، قفة رمضان... إلخ.

ثانيا: غياب مشاركة المجتمع المدني ونقص فعالية القضاء

³⁶ - أكرم إبراهيم حماد: "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجزيرة، الخرطوم، السودان 2003.

1. غياب مشاركة المجتمع المدني

إن تعبير المجتمع عن مشاركته في نشاط الإدارة المحلية أكبر دلالة عن الديمقراطية المنتهجة ووسيلة تحقيق ذلك في المجالس المنتخبة محليا ولهذا فمشاركة المجتمع المدني ضرورية من أجل تدعيم دور البلدية ولأنها قبل كل شيء جماعة محلية تعبر عن احتياجات سكان بلدية ما³⁷.

إن مشاركة المجتمع المدني تكون باطلاعه على مداولات البلدية وبرامجها وخططها غير أن ما نجده على أرض الواقع مخالف تماما حيث أن المجتمع المدني بعيد كل البعد عما يجري في بلديته، والقرارات المتخذة والبرامج المسطرة تتخذ بعيدا عنه وبدون أي علم أو مشاركة منه، ولذلك فإن رقابة المجتمع المدني كما يجري في البلديات، غائبة أو مغيبة عن قصد، وليس لها أي دور يذكر، وهذا يدل على فقر التجربة الجزائرية في التعددية الحزبية من الممارسة الديمقراطية بسبب التضليل المتعمد أحيانا من طرف بعض مسيري البلديات من جهة، وعدم الثقة التي اكتسبها المواطن ومختلف الجمعيات المحلية حول المجالس البلدية من جهة أخرى، وبذلك فمشاركة المواطن والمجتمع المدني في ممارسة دوره الرقابي هي عملية مفرغة من محتواها خاصة وأن معظم المجالس البلدية قد تأتي بطرق شتى للبلديات لتحقيق مآربها الخاصة وليس العامة.

2. نقص فعالية القضاء

إن القيام برقابة مالية فعالة في البلديات لمواجهة الفساد المالي المستشري فيها وبشكل متزايد، يتطلب بدون شك اتخاذ الإجراءات اللازمة ضد كل من يعيث بالمال العام³⁸، إلا أن الواقع في الجزائر مختلف تماما، وكأن الوضع القائم بما يجري من فساد مالي داخل البلديات لا يعني أحدا، رغم أن مجلس المحاسبة يتوفر على حق إحالة الجناة والمفسدين في البلديات على العدالة، إلا أن إحالة قضايا الفساد المالي على العدالة يعني إفراغ عملية الرقابة المالية من هدفها الأساسي، وإخراج تلك القضايا من جدران مجلس المحاسبة، وإحالتها على هيئة مختلفة مختلفة تماما وهي العدالة، المعروفة في الجزائر بطول إجراءاتها وبنقص فعاليتها، الأمر الذي يجعل عمل أجهزة الرقابة المالية في الجزائر يذهب سدى نتيجة احتمال تبادل المصالح غير المشروعة أحيانا ما بين بعض الأطراف في أجهزة العدالة والمتهمين في البلديات، كمنح قطع أراضي أو الفوز ببعض الصفقات أو الحصول على امتيازات أخرى بطرق غير مشروعة أما المحاكمات، وإن تمت، فهي طويلة جدا والعقوبات، إن اتخذت ضد مسيري البلديات، فهي في الغالب مع وقف التنفيذ³⁹.

³⁷ - Albert van zyl, paolo de renzio : »Responding to the challenges of supreme audit institutions : can legislature and civil society help", U4 ISSUE, 2009, p21, site internet : [http://www.u4.no/publications/responding to the challenges of supreme audit institutions](http://www.u4.no/publications/responding%20to%20the%20challenges%20of%20supreme%20audit%20institutions) vu le 13/06/2012.

³⁸ - على أنور العسكري: "الفساد في الإدارة المحلية" مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 24

³⁹ - سعيد يوسف كلاب وآخرون: "دور التقنيات الحديثة في مجال محاربة الغش والفساد" ورقة بحث مقدمة للقاء العلمي الذي نظمته الأرابوساي من 07 إلى 10 ماي 2006، القاهرة، من خلال الموقع الإلكتروني: - <http://www.aman-palestine.org/ar/reports-and-studies/744.html>

المطلب الثالث: الرقابة المالية في ظل غياب كل من التنسيق والتقنية الحديثة

أولاً: غياب التنسيق بين أجهزة الرقابة المالية

تتولى عدة أجهزة رقابية مهمة الرقابة المالية على البلديات في الجزائر، وهي أجهزة، وإن كانت لا تتوفر كلها على اختصاصات قضائية، تتزاحم فيما بينها إلى حد كبير فيما يتعلق بمراقبة مالية البلديات، سواء الرقابة السابقة منها أو اللاحقة، فالمراقب المالي، الذي استحدثت رقابته على البلديات إلا منذ سنوات قليلة فقط، أصبح يقوم بدور مشابه لدور المحاسب العمومي في ممارستهما للرقابة المالية السابقة على البلدية، ودون وضوح لمهامه الرقابية على البلديات، أما فيما يتعلق برقابة المشروعات ومراقبة الملائمة، فقد سجلت له تحفظات عديدة حول الكثير من القرارات المالية التي يتخذها رؤساء البلديات، أما فيما يتعلق بالرقابة اللاحقة، فإن صلاحيات كل من المفتشية العامة للمالية من جهة ومجلس المحاسبة من جهة أخرى، تسمح لهما بمراقبة مشروعية ونوعية التسيير في البلديات، وهذا ما يجعل التداخل بينهما شبه أكيد.

إن ما يسجل على هذه الأجهزة الرقابية التي تخضع لها البلديات، على أنها تمارس مهامها، رغم تقاطعها في العديد من الاختصاصات، بشكل مستقل في غياب أي تنسيق بينها، اللهم إذا استثنينا بعض التقارير أو الملفات التي تحيلها وزارة المالية والتي تعمل هذه الأجهزة تحت إشرافها، على مجلس المحاسبة. إن عملية التنسيق ما بين مختلف الأجهزة الرقابية التي تخضع لها البلديات، سواء تعلق الأمر بالرقابة السابقة أو اللاحقة، سيحقق حتما فائدة أكيدة من حيث الفعالية والمردودية ويتطلب ذلك انتهاز إطار للتعاون والتكامل بينها وتجنب العمل في إطار ضيق خاص بكل جهاز رقابي على حده وثم تفادي الازدواجية⁴⁰ والتعدد اللذان يطبعان دور أجهزة الرقابة المالية على البلدية والتي تكلف الكثير من الجهد والوقت والمال.

وعلى هذا الأساس، فإن غياب التنسيق والازدواجية في العمل، تدفعنا إلى التفكير الجدي في البدائل الممكنة لتجاوز هذه الوضعية، وعلى الجهات الوصية أن تأخذ على عاتقها مبادرة التنسيق والإشراف على مختلف الأجهزة الرقابية مع وضع قواعد تعامل فيما بينها تنبني على أساس تبادل المعلومات والمعطيات، مما سيشكل ضمانة فعالة لتأدية هذه الأجهزة لمهامها على وجه المطلوب.

ثانياً: الرقابة المالية في ظل غياب التقنية الحديثة

ساهم التحول الكبير نحو بيئة المعلومات اللامادية إلى ضرورة قيام أجهزة الرقابة المالية في البلاد بالمساهمة والمتابعة في وضع التشريعات المناسبة والحرص على تطبيقها، وتوفير الخبرات الأساسية لديها في مجال تقنية المعلومات والاتصال، إلا أن الوضع الراهن في أجهزة الرقابة المالية لا يدعو إلى التفاؤل بسبب خلو هيكلها التنظيمية من أي مصالح خاصة تهتم بالجانب التكنولوجي في إدارة شؤونها رغم ما آلت إليه تكنولوجيا الاتصال في الوقت الحاضر.

⁴⁰ - وحدة التفتيش المركزية " ثغرات الرقابة في منظومة الأمم المتحدة " جنيف، الأمم المتحدة ، 2006 من خلال الموقع الإلكتروني :

كما أن تكنولوجيا المعلومات، لا تحظى بالاهتمام في البلدية الجزائرية، إذ تكاد تخلو المصالح الإدارية المالية للبلدية في الجزائر من أجهزة الحاسوب و على رأسها إدارات المصالح المالية والمحاسبية، و حتى إن وجدت فهي لا تستغل استغلالاً أمثل، إذ يقتصر استخدامها على إعداد بعض الأعمال الروتينية المتمثلة في إعداد بعض الكشوف المالية الدورية و في أعمال الطباعة العادية، و لذلك معظم البيانات المالية يتم معالجتها يدوياً و أن جل التقارير و البيانات التي ترسل لأجهزة الرقابة المالية هي ورقية و خالية من أي وسائط تكنولوجيا الحفظ و التسجيل كالأقراص المضغوطة CD... إلخ، هذا الأمر سيجعل عملية الإطلاع عليها وتفحصها عملية مضيئة و متطلبة للوقت و الجهد، و من جهة أخرى فإن أجهزة الرقابة، ذاتها لم تقم بتطوير أساليب عملها وفقاً للنظم الحديثة مما يسمح لها بالقيام بعملية الرقابة بشكل آلي و إجبار البلديات على إتباع نفس أساليب العمل⁴¹.

ومما سبق يمكن القول، أن الرقابة الحالية على البلديات في ظل التقنية الحديثة تعيقها عدة عناصر يمكن تحديدها فيما يلي⁴²:

1. خلو الهياكل التنظيمية لأجهزة الرقابة و للبلديات من أي مصالح تتعلق باستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة.
2. عدم وجود شبكة معلومات داخلية، انترانت، Intranet تربط أجهزة الحواسيب ببعضها.
3. عدم وجود شبكة معلومات لربط البلديات بأجهزة الرقابة المختلفة.
4. نقص الإطارات المتخصصة في هذا المجال بالبلديات و بأجهزة الرقابة بالإضافة إلى ضعف مستوى الموظفين الحاليين من ناحية استعمال وسائل التكنولوجيا الحديثة.
5. عدم وعي المسؤولين بأجهزة الرقابة المالية بأهمية وضرورة استخدام برامج الرقابة الآلية و أثرها على إجراءات الرقابة من حيث تبسيطها وفعاليتها.
6. عدم إجراء دورات تدريبية و تحفيزية في مجال استخدام البرامج و أدوات المراجعة الحديثة.
7. يكفي الولوج إلى المواقع الإلكترونية للبلديات و لأجهزة الرقابة لنعرف عدم مواكبة مختلف الأطراف للتطورات الحديثة في الاتصال و الشفافية، حتى أن المفتشية العامة للمالية لا تتوفر على موقع إلكتروني إلى غاية الساعة، و نفس الشيء ينطبق على جل بلديات ولاية باتنة.

⁴¹ - محمد زهير حمام: " البلدية الإلكترونية "، من خلال الموقع الإلكتروني: <http://zohirzzz.own0.com/forum>

⁴² - موزة محمد السليطي: ديوان المحاسبة في دولة قطر: الواقع و الطموح"، الملتقى الثاني للمحاسبين في دولة قطر، جامعة قطر، أكتوبر 2010، من خلال الموقع الإلكتروني: www.qcpa.net%2Fdrupal%2Fsites%2Fdefault

المبحث الثالث: الآفاق

المطلب الأول: نحو تحديث الرقابة المالية على البلدية

تحتل الرقابة المالية دوراً متميزاً في مجال تطور أداء الهيئات الحكومية ورفع فعاليتها وكفاءات الإدارة المالية بشكل خاص لذلك كان من الضروري أن تحرص أجهزة الرقابة المالية على مواكبة تطور دور وأهداف البلديات في إدارتها للمال العام بالإضافة إلى سعيها إلى تحديث وسائلها في ظل التقدم التقني الهائل الذي طرأ على طرق جمع المعلومات والبيانات وحفظها وعلى وسائل الاتصال وعلى أساليب جمع وتداول الأموال ومختلف الوسائل الحديثة المستخدمة في الحفاظ على المال العام وحسن استخدامه.

وقد تطور مفهوم الرقابة المالية تبعاً لتطور مفهوم إدارة المال العام حديثاً، ليشمل التأكد من حسن إدارة المال العام والتأكد من تحقيق الأهداف المقررة لمختلف أنشطة البلديات ليشمل نطاق الرقابة المالية، إلى جانب الرقابة النظامية، رقابة الأداء المالي بأبعادها المتمثلة في تقييم كل من كفاءة سير العمليات المالية ومدى فعاليتها في تحقيق أهدافها، ومدى حرصها على تحقيق الاقتصاد والتوفير حيث تصبح الرقابة المالية الحديثة بذلك رقابة مالية شاملة حيث يمكن تعريفها على أنها⁴³:

"التحقق من الإدارة الفعالة والمناسبة للأموال العامة ومن أن التنفيذ يتم وفقاً للتوجيه المحدد في خطة العمل، وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد بيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف واتخاذ الحلول المناسبة لتلافيها وللحيلولة دون تكرار وتحديد المسؤولية عن ارتكابها ولضمان حسن تطبيق تلك القواعد والأهداف والتحقق من مدى سلامتها وكفائتها والعمل على تحسين الإدارة المالية لتكون إدارة سليمة والوصول بها إلى تحقيق معدلات عالية في الأداء وبكثير من الكفاءة والفعالية والتوفير".

وقد شهدت العقود الأخيرة من القرن الماضي ما يمكن اعتباره تطوراً مهماً في مفهوم الإدارة المالية العامة والرقابة المالية الشاملة الأمر الذي استدعى ضرورة إعادة النظر في أجهزة الرقابة لمفهوم الرقابة المالية لتتواءم مع مختلف التطورات التي عرفتها إدارة المال العام. ويمكن تناول ذلك من خلال المطالب التالية:

أولاً: وسائل تحديث الرقابة المالية على البلديات

1. الحاجة إلى توسيع نطاق الرقابة المالية

تلزم البيئة المتغيرة التي تعمل فيها البلديات بصفحتها جهات خاضعة للرقابة من جهة، وأجهزة الرقابة من جهة أخرى، بتوسيع نطاق الرقابة المالية لتشمل رقابة الأداء انسجاماً مع اتجاه الرقابة المالية الحديثة المتمثل في الاعتماد على معايير الجدوى الاقتصادية ودراسات التكلفة والمنفعة واعتماد أساليب مالية وإدارية تعكس تلك المعايير⁴⁴، وتعد رقابة الأداء شكلاً متطوراً من أشكال الرقابة المالية الحديثة التي تمارسها أجهزة الرقابة المالية وتسعى من خلال تلك الممارسة إلى المساهمة في تطوير الأداء المالي للبلديات حيث تهتم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام المال العام وغيرها من الموارد بالإضافة إلى التأكد من أن البرامج

⁴³ - ديوان المحاسبة الإماراتي: "تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة": بحث مقدم إلى الدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)، عمان، الأردن من 8 إلى 10/06/2014، ص 4.

⁴⁴ - نفس المرجع، ص 8.

والأنشطة المحلية في البلديات قد تحققت بفعالية وفقا للأهداف المحددة لها.

وقد تم اقتراح مفهوم رقابة الأداء على المال العام بالمؤتمر السابع للهيئات العليا للرقابة على المال العام (الإنتوساي) في سبتمبر 1971 بمدينة مونتريال بكندا، كما تبنته و ساعدت على تطويره المؤتمرات التي عقدت بكل من " ليما " في البيرو عام 1977 و سيدني بأستراليا عام 1986 ، و أكدوا على ضرورة القيام برقابة الأداء على المال العام⁴⁵ ، الأمر الذي أدى إلى تبني مؤسسات الرقابة في بلدان عديدة و بدرجات متفاوتة لهذا المبدأ ، و خاصة في دول الخليج العربي و الدول الأوروبية و غيرها من الدول الآسيوية كنيوزلندا و أستراليا⁴⁶.

وتعرف الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي بأنها "الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية"⁴⁷. كما عرفت بأنها "تلك العملية التي تهدف إلى قياس النشاط المؤدى و الوقوف على حقيقة نتائجه و بيان ما إذا كان النشاط متفقا في نتائجه مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و فيما إذا كان أسلوب أداء النشاط و وسائل تحقيق نتائجه تمثل أفضل و أكفأ ما أمكن إتباعه لتحقيق تلك الأهداف"⁴⁸ ، أما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي) فقد عرفت رقابة الأداء وفقا لإعلان " ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية بأنها: " ذلك النوع من الرقابة الذي يركز اهتمامه على مراقبة الأداء و الفعالية و التوفير و كفاءة الإدارة العامة و لا يهتم بمراقبة مظاهر معينة فقط من الإدارة بل أنه يراقب الإدارة بجميع أوجه نشاطها"⁴⁹.

وقد أكد بيان سيدني الصادر سنة 1986 خلال مؤتمر منظمة الإنتوساي الثاني عشر على ضرورة ممارسة رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية مستندا في ذلك إلى ما أوصى به إعلان ليما سابقا، حيث أشار بيان " سيدني" في البند الأول منه إلى أنه⁵⁰: "بالإضافة للرقابة النظامية، هناك نوع آخر من الرقابة المالية يهتم بتقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية في إدارة القطاع الحكومي، ونظرا إلى هذا النوع من الرقابة على أنه رقابة أداء."

أما عربيا، فقد أوصت الجمعية العامة لمجموعة العمل العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي Arabosai) في دورتها الخامسة المنعقدة في بيروت في جوان 1995 إلى ما يشير إلى ضرورة سعي الأجهزة العليا للرقابة المالية في البلدان العربية إلى⁵¹: "تضمين قوانينها السلطة القانونية التي تخولها اختصاص تقويم أداء الأنشطة الحكومية وأن تهتم في هذا التقييم بجوانب الكفاءة والفعالية والاقتصاد، وأن تسعى لتوفير مستلزمات هذه الرقابة وإعداد مؤشرات، والعناية بصياغة تقاريرها".

⁴⁵ - سناء علي صادق: " دور تدقيق الأداء في رفع كفاءة وفعالية الخدمات العامة " ديوان المحاسبة الكويتي، مارس 2001، ص5.

⁴⁶ - لمزيد من التفاصيل حول هذه المؤتمرات أنظر موقع الإنتوساي على شبكة الأنترنت: www.intosai.org.

⁴⁷ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية: ملتقى أساليب الحديثة في نظم الرقابة المالية والإدارية، القاهرة جمهورية مصر العربية 19-23 جوان 2005، ص25.

⁴⁸ - قلعواوي غسان: رقابة الأداء، دار كنعان للدراسات والنشر دمشق 1998 ص8.

⁴⁹ - ديوان الإمارات العربية المتحدة: " إعلان ليما حول مبادئ الأساسية للرابة المالية " ترجمة طارق الساطي، ص 8.

⁵⁰ - الغباري أيمن: " برنامج تدقيق الأداء " ديوان المحاسبة للكويت، ص 5.

⁵¹ - المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي Arabosai) «رقابة الأداء في القطاع الحكومي»، بيروت لبنان 1995.

كما عرفت لجنة الأدلة و المصطلحات التابعة للأربوساي رقابة الأداء بأنها⁵²: "تقويم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفعالية و من أن متطلبات المسائلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة " .

ومما سبق، يمكن أن نخلص أن مفهوم رقابة الأداء عناصر محددة تشترك فيها مختلف التعريفات السابقة والمتمثلة في مراقبة عناصر الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وبذلك فهو يهدف إلى "التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المطلوبة، ويتخذ من النتائج المتوصل إليها مادة للتحليل واستخلاص العبر لإبراز مدى كفاءة الأداء بدراسة العلاقة بين الموارد المستخدمة والأهداف المتحققة في ضوء المعايير والخطط التي سبق وضعها " .

و نظرا لما لقطاع الجماعات المحلية، بشكل عام و البلديات بشكل خاص من أهمية في تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين و ما يتطلبه ذلك من موارد مالية و بشرية ضخمة في سبيل تحقيق أهدافها، فقد حرصت البلديات في العديد من الدول على الاهتمام بحسن استخدام تلك الموارد و بإنفاقها لتحقيق الأهداف المقررة لها و إدارتها بأعلى مستوى من الكفاءة و الفعالية و الاقتصاد و مراقبة حسن إدارة الأموال المستخدمة في تلك القطاعات و تقويم أدائها من خلال أجهزة الرقابة المالية و قد بدأ هذا الاهتمام واضحا في العديد من الدول المتقدمة التي بذلت مشوار معتبرا في هذا المجال بينما لم تلق نفس الاهتمام في العديد من الدول النامية، وعلى رأسها الجزائر، حيث أشارت القوانين المتعلقة برقابة كل من مجلس المحاسبة⁵³ و المفتشية العامة للمالية إلى ذلك لكن دون تحديد المعايير اللازمة لكيفية ممارستها و اكتفت فقط بالإشارة إلى العناصر الأساسية التي تقوم عليها و هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، دون أن تحدد مفهوم هذه العناصر السالفة الذكر و كيفية تجسيدها عمليا. كما أن مراقبة الأداء هي نظام رقابي بكامله لا تتوفر مقوماته في كل من البلديات، بصفتها جهة خاضعة للرقابة، ولا في أجهزة الرقابة خاصة العليا منها⁵⁴.

ويمكن تلخيص هذه المقومات في العناصر التالية:

- ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للبلدية في مختلف المجالات و لمختلف المصالح الإدارية.
- ضرورة وجود معايير واضحة للأداء مع ضرورة توافر نظام سليم وفعال للمعلومات.
- التكامل مع العملية الإدارية من تخطيط و تنفيذ و رقابة و تغذية عكسية.
- تطبيق ميزانية البرامج و الأداء في بعض الأنشطة، فإذا نجحت التجربة يمكن تعميمها على كافة الأنشطة و المصالح الإدارية.

2. مؤشرات رقابة الأداء المالي على البلديات:

إن تحقيق الهدف من عملية تقييم الأداء المالي في البلديات من فحص النتائج و الحكم على مدى

⁵² - مجلة الرقابة، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأربوساي Arabosai) العدد 28، جوان 1996، ص 34.

⁵³ - المادة 06 لأمر 95 - 20 المتعلق بمجلس المحاسبة، مرجع سابق.

⁵⁴ - Harry S.HAVENS : « Contrôle de gestion et audit interne dans l'administration publique, l'exemple des Etats-Unis »,

Document collectif publié sous le titre : « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes, étude comparative »,

O.C.D.E, Paris, France, 1996, pp 136.

كفاءة وفاعلية البرامج المنفذة في تحقيق أهدافها، يتطلب استخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي يمكن الاستعانة بها لتقييم الأداء والتي تمثل بدورها جوهر عملية الرقابة على الأداء. ولذلك كان من الضروري استنباط مجموعة من المؤشرات التي يمكن بها الحكم على كفاية الأداء المالي في البلدية، إلا أن المشكلة الأساسية المتعلقة بالمؤشرات تكمن في طبيعة الخدمات التي تقدمها البلديات بالإضافة إلى التعدد الكبير لأنواع المختلفة من النتائج الفعلية للتنفيذ، لذلك فإن الأمر يتطلب الدراسة الجدية التي تسمح بانتقاء المؤشرات التي تعبر بصدق عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية في البلدية، وبما أن الهدف الأساسي للبلديات هو إيصال خدماتها لأكبر عدد ممكن من المواطنين الساكنين في نطاقها بأقل تكلفة، فإنه يمكن استخدام مجموعة من المؤشرات للتأكد من مدى تحقيق الهدف وترتبط أساساً بمقارنة التكاليف المترتبة عن تقديم الخدمة ومقارنتها بالإيرادات المترتبة عنها أو بتكاليفها التاريخية أو المعيارية أو استخدام المعدلات الزمنية لإنجاز الخدمة أو معدلات الانتظار... الخ.⁵⁵

و بناء على ما سبق يمكن القول، أن هناك عدد لا حصر له من مؤشرات تقييم الأداء، وهي تختلف باختلاف طبيعة البلدية و خصائصها و يمكن ربطها بتصنيف معين للبلديات من حيث الحجم (عدد السكان) مثلاً أو مبلغ الميزانية أو كونها حضرية أم ريفية، و لذلك فإن عملية إنتقاء المؤشرات لغرض تقييم بلدية أو نشاط ما أو برنامج معين فيها، إنما هي عملية تتطلب مزيداً من المهارة و الحذق و الفطنة و مقدرة فائقة لدى المختصين و بالاستنتاج و التحليل و التشخيص و ربط النتائج بأسبابها و خلفية نظرية واسعة في علوم الرقابة و المحاسبة و الاقتصاد و الإدارة و القانون و اطلاعاً جيداً على طبيعة أعمال البلدية موضوع التقييم و برامجها و أهدافها، وهذا ما يجب أن تقوم به الجهات الوصية على البلديات بالتنسيق مع مجلس المحاسبة بصفته أعلى هيئة رقابية في البلاد، و يمكن تقسيم مؤشرات الأداء بشكل عام إلى عدة مجموعات هي⁵⁶:

3. مؤشرات عامة أو مشتركة

ويسترشد بها في التقييم العام لكل البلديات على اختلاف أنواعها وتقسم إلى:

أ. مؤشرات داخلية: وتستخدم لتقييم البلدية تقيماً ذاتياً بعيداً عن آثار المحيط وتشمل على سبيل المثال مؤشرات مالية وأخرى تتعلق بالأفراد وثالثة تتعلق بالفعالية... الخ

ب. مؤشرات خارجية: وتستخدم لتقييم البلدية من وجهة نظر المحيط من حيث العوامل والسياسات والآثار ومن ناحية التأثير وتقسم إلى المؤشرات الاقتصادية، المؤشرات الاجتماعية، المؤشرات السياسية والمؤشرات البيئية.

ج. مؤشرات خاصة: وهي مؤشرات تتعلق بخصوصية البلدية وتتضمن مجموعة من المؤشرات تتعلق بجوانب عديدة تراعي خصوصية كل بلدية وإمكانياتها.

و في الأخير يجب الإشارة بأن مؤشرات رقابة الأداء (الاقتصاد، الكفاءة و الفعالية) تحتاج لدراسة و معرفة الأنشطة و الخدمات التي تقدمها البلديات بشكل مؤهل و دقيق، كما أنه كلما أمكن التمييز بين

⁵⁵ - Lamia Berrah : «L'indicateur de performance : concepts et applications », Cepadues éditions, Toulouse, France, 2002, p47.

⁵⁶ - دليل تقييم الأداء في العراق لعام 2006: "معايير و مؤشرات تقييم الأداء في العراق " من خلال الموقع الإلكتروني:

www.d-raqaba-m.iq/pdf/guide_per06.pdf بتصرف.

الكفاءة و الفعالية كلما أصبح من الممكن استنباط و بلورة مؤشرات خاصة لكل منهما مع العلم بأن هناك تداخل في المؤشرات الدالة على كل منهما إلا أن المؤشرات الدالة على الفعالية تعتبر أكثر وضوحاً لكونها تتعلق بأهداف الخدمة أو النشاط و التي عادة ما يعبر عنها بشكل كمي أو قياسي، كما يمكن الاستفادة من تجارب دول أخرى في هذا المجال على غرار ما قامت به وزارة شؤون البلديات في دولة البحرين⁵⁷، و لغرض تطوير العمل البلدي في البحرين، تعاونت مع منظمة الأمم المتحدة للمستوطنات البشرية (UN Habitat) من خلال ورشة متخصصة في وضع مؤشرات الأداء المالي البلدي ، و شارك فيها مجموعة من الموظفين في أقسام الحسابات و المالية في الوزارة و البلديات المعنية، وقد هدف المشروع إلى إيجاد آلية و نظام متكامل لقياس مؤشرات أداء الإدارة المالية للبلدية أو ما أطلق عليه استنباط مؤشرات التمويل البلدي، و انتهى الخبراء المعنيون من اقتراح عدد من المؤشرات المالية البلدية، بدأ العمل بها في بلديتين من كل دولة من الدول الثلاثة، محل التجربة، المتشابهة في طبيعة العمل البلدي وهي البحرين والهند وماليزيا، حيث أمكن استخلاص نتائج عملية وقياسات و نظم يمكن العمل عليها في البلدان الأخرى الأقل تطوراً.

ثانياً: دور مراقبة الحساب الإداري للبلدية في تحقيق رقابة الأداء المالي

يعتبر الحساب الإداري الوثيقة التي تبين مدى تطابق الإيرادات و النفقات الفعلية أو اختلافها مع تقديرات الميزانية، و بذلك يمكن القول أنه هو عبارة عن وثيقة تمثل الحصيلة المالية السنوية للهيئة المسيرة للبلدية تحتوي على معطيات مالية تتعلق بنتائج التسيير المالي للبلدية خلال سنة واحدة، الأمر الذي جعلها تكتسي أهمية كبيرة خلال ممارسة وظيفة الرقابة المالية و تقييم الأداء و لذلك يشكل الحساب الإداري إحدى الوسائل الهامة التي تمكن الوصاية و الجهات الرقابية من الإطلاع على مستوى الأداء المالي في البلديات مع نهاية كل سنة مالية، و تقدير نشاطها الأمر الذي يسمح لها بوضع التدابير التي تمكن من تفادي الصعوبات و النقائص المسجلة عند إعداد و تنفيذ الميزانيات المقبلة لكن من المفروض أن تحظى دراسة وثيقة الحساب الإداري بمكانة خاصة تتجاوز تلك الدراسة الروتينية لما يسبق و يرافق المصادقة على هذا المقرر من أفعال خاصة⁵⁸، فعلى المستوى الرقابي، يترجم الحساب الإداري البعد الرقابي بمختلف صورته الإدارية التي تمارس بواسطة السلطات الوصية أو الشرعية. أما من حيث رقابة الأداء، فالحساب الإداري لا يعطي صورة واضحة عن نوعية التسيير المالي للجهاز التنفيذي، و لا يعد معياراً لمدى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة، إلا أنه و رغم الأهمية التي يكتسبها في ممارسة الرقابة المالية النظامية اللاحقة، فإن محدودية الدور الرقابي للحساب الإداري يمكن تحديده في عدم ترجمة مبادئ الحكامة الجيدة و خاصة تلك المتعلقة بالشفافية و المساءلة و إذا ما كانت الشفافية تعني التدفق الحر للمعلومات و تتيح للمعنيين بمصالح ما أن يطلعوا مباشرة على العمليات و المؤسسات و المعلومات المرتبطة بهذه المصالح ، و توفر لهم معلومات كافية تساعد على فهمها و مراقبتها، فإن المساءلة تعد من مبادئ الحكامة الجيدة و تعني إخضاع أعمال و سلوك المسؤول عن تسيير المال العام في البلدية بكل شفافية إلى المساءلة و التقييم و يتطلب ذلك الاستعداد التام

⁵⁷ - صحيفة الوسط البحرينية: البلديات تختتم ورشة مؤشرات الأداء المالي البلدي: " العدد 2408 الجمعة 10 أبريل 2009 من خلال الرابط

الإلكتروني: www.alwasatnews.com

⁵⁸ - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية: الحكم الرشيد: " الشفافية و المساءلة " من خلال الموقع الإلكتروني: www.undp.org

لتقديم التوضيحات اللازمة والانفتاح على الانتقادات والشعور بالمسؤولية، وبالتالي عدم الإفلات من العقاب، فتسيير شؤون البلديات، وخاصة في الشق المالي، هو الأولى بالخضوع للمساءلة، ومن أراد أن يسير فليتساءل لأجل انتهاج تسيير سليم.

إلا أن هذه الشفافية والمساءلة تتعثر من البداية بسبب عدم توفر مقوماتها وعلى رأسها عدم وجود تحليل مالي معمق ملائم لنوعية هذه الوثيقة المالية الهامة وعدم استخدام أدوات التحليل المالي الكفيلة بتوضيح مختلف العلاقات ما بين مختلف المجاميع التي توضحها هذه الوثيقة وكشف ما وراءها من معطيات ونتائج توضح أهم أنشطتها خلال السنة المنصرمة⁵⁹، وخاصة إدارة الموارد المالية للبلدية الأمر الذي تتطلبه عملية رقابة نوعية التسيير للأمر بالصرف للبلدية، إن دراسة وثيقة الحساب الإداري بشكلها الحالي لأغراض الرقابة المالية وتقييم الأداء لا يحقق الكثير من النتائج لعدة أسباب:

أولها أن تحليل المعطيات التي يحتويها الحساب الإداري يتم بشكل أفقي فقط أي مقارنة ما تم انجازه مع ما تم برمجته في الميزانية لتحديد بواقي الانجاز وهذا يتطلب عملية تشريح لتلك المقارنة باستعمال العديد من المؤشرات وعلى رأسها مؤشرات الفعالية السبب الثاني هو أن كل المعطيات المسجلة بالوثيقة تتعلق فقط بلحظة زمنية واحدة هي نهاية السنة المالية وبذلك فهي تعطي صورة جامدة وليست شريطا متحركا للأحداث المالية للبلدية خلال السنة لذلك يصعب استخلاص الحد الأدنى من النتائج الدالة على التسيير المالي للبلدية و من ثم يجب إعادة صياغة بنودها لتصبح قابلة للقراءة والتحليل من خلال بذل مجهود في إعادة بنائها وتركيبها أي انه يجب وضع هذه الوثيقة في سياقها الزمني وسياقها البنيوي للحكم على نوعية التسيير للأمر بالصرف حيث إن تحليل الحساب الإداري للبلدية هو في جانب هام منه محاولة للوقوف على مدى تحقيق ما كان مبرمجا بالميزانية واستكشاف المشاكل والمعوقات التي اعترضت سبل تنفيذ ميزانية البلدية وتتم هذه العملية من خلال مقارنة ما تحقق من الإيرادات والنفقات مع تقديرات الميزانية كما قررتها المجالس البلدية وصادقت عليها الوصاية⁶⁰، ويمكن الاعتماد في هذا المسعى على العديد من المؤشرات التي يمكن أن تتوفر في البلديات ويصبح إعدادها إلزاميا من أجل تقييم الأداء وأهمها مؤشرات البنية (الهيكل) ومؤشرات الفعالية⁶¹.

1. مؤشرات البنية Ratios de Structure

تكمن أهمية المؤشرات المرتبطة ببنية الميزانية في كونها تعطينا فكرة عامة على أهمية المكونات الأساسية لموارد ونفقات الميزانية، كما تمكننا من استقراء هامش الفعل والمبادرة، لدى المجلس البلدي أثناء دراسة مشروع الميزانية، ولدى الأمر بالصرف أثناء إعداد وصرف الميزانية، على اعتبار أن هذه البنية تحدد في نهاية المطاف ذلك الهامش، وتتمثل مؤشرات البنية في نسبة كل مكون من المكونات الأساسية للميزانية لمعرفة على ماذا تعتمد ميزانية التسيير من حيث الموارد، هل هناك تنوع أم سيطرة عدد قليل من المكونات؟ هل الموارد الأساسية مرنة وقابلة للتطور أم لا؟ هل لها ارتباط بالأنشطة الاقتصادية الأساسية بالبلدية أم بموارد وأنشطة ظرفية؟ هل تتأني في الغالب من موارد ذاتية أم لا؟ ما هي نسبة الاستقلال المالي للبلدية (نسبة تغطية الموارد الذاتية للمصاريف العادية)؟ ما هي الفصول الأساسية لنفقات التسيير؟ كم نسبة الفصول

⁵⁹ - أحمد حضرائي: "الحساب الإداري"، مرجع سابق.

⁶⁰ - BARILARI, André: "La Nouvelle Gouvernance financière de l'état", édition LGDI, 2004, p112

⁶¹ - عبد الله بولياح: "قراءة موضوعية في الحساب الإداري"، من خلال الموقع الإلكتروني www.gapl.on.ma

المخصصة لنفقات الموارد البشرية؟ كم تستهلك النفقات الخاصة بوسائل لتسيير (أدوات المكاتب، تسيير الآليات... الخ) من الميزانية؟ ما هي مخصصات النفقات الاجتماعية؟.. الخ، أما فيما يتعلق بقسم التجهيز فيمكن القيام بنفس التصنيف وحساب مؤشرات تتعلق بموارد التجهيز وأخرى تتعلق بمصاريف التجهيز. فعلى سبيل المثال فيما يتعلق بموارد التجهيز، يمكن حساب نسبة الفائض المالي في مداخيل التجهيز ونسبة القروض ونسبة الموارد المحصلة من مصادر أخرى. أما فيما يخص مصاريف التجهيز، فيمكن حساب النسب المخصصة لكل نوع من أنواع التجهيزات لمعرفة مدى طغيان بعض أنواع التجهيزات أو على العكس تنوعها في بنية الميزانية.

2. مؤشرات الفعالية Ratios d'efficacité

تسمح هذه المؤشرات بتقييم الجهود المبذولة من قبل الأمر بالصرف للبلدية لتنفيذ الميزانية واستكشاف مواطن الخلل أثناء سيرورة التنفيذ سواء بالنسبة للإيرادات أو النفقات.

إن عملية إيجاد الفرق بين ما تم إنجازه وما كان مبرمجا من إيرادات ونفقات هي عبارة عن عدد مطلق لا يسمح إلا بمعرفة هل تم تحقيق ما كان مبرمجا بالميزانية أم لا، ولمعرفة حجم ما تم تحقيقه لا بد من الاستعانة بعالم النسب أي استخدام مؤشرات الفعالية، ففيما يتعلق بأهم مؤشر لقياس فعالية الإيرادات هو ما يمكن أن يطلق عليه مجهود التحصيل أو نسبة التحصيل، فهو مؤشر يبرز نسبة الإيرادات المحصلة مقارنة مع الإيرادات المبرمجة. كما يمكن طرح نفس المسألة فيما يخص النفقات، فالفرق ما بين النفقات المتحققة وتلك المبرمجة يبقى مدلوله محدودا ما لم نحوله إلى نسبة من النفقات المبرمجة أو ما يمكن تسميته بنسبة الإنفاق. إن هذين المؤشرين، نسبة التحصيل ونسبة الإنفاق، يمكن التعمق فيهما أكثر وتجزئتهما بحيث يمكن حسابها لكل فصل ولكل باب من الميزانية، كما يمكن حسابها لبعض المجموعات المتجانسة من الإيرادات والنفقات الأمر الذي سيمكننا من معرفة آثار هذه المجموعات في نسب الإنجاز⁶².

وإضافة لما سبق، تمكن هذه المؤشرات إمكانية الوقوف على الحجم الحقيقي للموارد التي يتحكم في تحصيلها الأمر بالصرف للبلدية مقارنة مع تلك التي تتحكم في تحصيلها مختلف أجهزة الدولة كما تبين مسؤولية كل طرف داخلي أو خارجي للبلدية في تحصيلها⁶³.

أما فيما يتعلق بالنفقات، فإنها تشير إلى الاهتمامات ذات الأولوية التي يكشف عنها الأمر بالصرف للبلدية واعيا بذلك أم لا. فعلى سبيل المثال تشكل نسبة الأجور 70% من نفقات التسيير في الكثير من البلديات الجزائرية، الأمر الذي يتطلب تحليلها لمعرفة سبب ذلك سواء تعلق الأمر بالبطالة المقنعة، أي تضخم أعداد الموظفين بدون حاجة، أو وجود الكثير من الأسماء الوهمية التي تنقضى أجورا من البلدية بالرغم من عدم قيامها بأية وظيفة فيها.

أما فيما يتعلق بقسم التجهيز، فيمكن طرح نفس الأسئلة السابقة المتعلقة بقسم التسيير أي تحديد مؤشرات تتعلق بالموارد المالية المتأتية من داخل البلدية ومن خارجها من جهة لمعرفة مدى قدرة البلدية على تمويل استثماراتها ذاتيا أو الاعتماد على الغير، بالإضافة إلى معرفة قدرة سلطات البلدية على خلق مشاريع

⁶² - عبد الله بولرباح: مرجع سابق .

⁶³ - نجيب جبري: "الرقابة المالية بالمغرب بين المحكمة المالية ومتطلبات التنمية" دار نشر المعرفة ، المغرب ، ص 2011 ص 85.

استثمارية تساهم في دعم التنمية المحلية عن طريق حساب مؤشرات تتعلق بمجهود الاستثمار. كما تبرز العلاقة ما بين ما تم أداءه من نفقات التجهيز واعتمادات التجهيز والاستثمار المرصودة بميزانية البلدية، أي معرفة نسبة ما تم إنجازه إلى أرض الواقع من برامج ومشاريع استثمارية لتجهيز وتنمية البلدية مقارنة بما كان مبرمجا بقسم التجهيز.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن إجراءات تنفيذ عمليات الاستثمار الخاصة بالبلديات لا زالت تعاني العديد من التعقيدات القانونية وتعقيدات الدراسات التقنية الخاصة بالمشاريع ثم قواعد إعداد الصفقات والمصادقة عليها تضاف كلها إلى ضعف مواردها البشرية ومحدودية كفاءتها، الأمر الذي تخلو منه وثيقة الحساب الإداري ويجعل عملية حساب الباقي للإنجاز بين التقديرات والإنجازات مجرد أرقام جامدة لا تغني ولا تسمن من حيث رقابة نوعية التسيير المالي للبلدية.⁶⁴

ورغم ما تتيحه المؤشرات السابق التطرق إليها من إمكانية سبر أغوار التسيير المالي للبلديات من خلال دراسة وثيقة الحساب الإداري، فإنها تظل قاصرة عن الإلمام بمختلف خبايا هذا التسيير. فمن جهة لا بد من وضع الصورة السنوية للتسيير المالي للبلدية في السياق الزمني بالاطلاع على نتائج بعض السنوات السابقة لتكوين فكرة حول تطور الوضعية المالية ومؤشراتها وكذا المآل المحتمل لهذا التطور في السنوات المقبلة. ومن جهة أخرى، ومن أجل رقابة مالية فعالة عند استخدام وثيقة الحساب الإداري هو أن يفرض المشرع إرفاق هذه الوثيقة بمعطيات أخرى تسمح بإنتاج مؤشرات أخرى ذات أهمية، مثل مؤشرات الفعالية ومؤشرات الشفافية ومؤشرات النزاهة والتي أصبحت تقتضيها مبادئ الحكامة الجيدة الأمر الذي سيجعل عملية المقارنة والتحليل سهلة ومفيدة لكن الواقع غير ذلك تماما، فوثيقة الحساب الإداري في الوقت الراهن لا توفر كل ذلك وهي من أسرار البلديات، مما يجعلها وثيقة رقابية بدون هدف.

المطلب الثاني: نحو تفعيل الرقابة السابقة على البلديات

1. مميزات الرقابة السابقة:

إن الرقابة المالية بصفة عامة تستوجب، خاصة بعد التطور العلمي الكبير الذي طرأ على إعداد الميزانية وتنفيذها، اختصاصا وتفرعا، وقد أنيط دور الرقابة السابقة إلى "وزارة المالية و" التي تمارسها على جميع البلديات وتعطي لها سلطة واسعة نحو التدخل في مجمل الحياة المالية للبلديات عن طريق أجهزتها المتمثلة في كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي. وتتميز إجراءات الرقابة السابقة في البلديات بخصوصية طول المدة، وتجد كأول مرحلة لبدء الالتزام، وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين وبذلك تعتبر مرحلة الالتزام جد مهمة لأنها الخطوة الأولى نحو الإنفاق الصحيح، لذلك وجب أن تخضع إجباريا لرقابة المراقب المالي الذي أدرجت رقابته على كل البلديات في السنة الماضية من أجل الحد من الإنفاق العشوائي الذي تسبب في ارتفاع مديونية البلديات.⁶⁵

⁶⁴ - عبد الله بولرباح : مرجع سابق.

⁶⁵ - قررت وزارة المالية استنادا إلى المرسوم التنفيذي 92 - 414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المعدل والمتمم و الصادر بالجريدة الرسمية عدد 37 لسنة 2010 وكذا قرار الوزاري المشترك بين وزارة الداخلية ووزارة المالية و المؤرخ في 2010/05/09، توسيع الرقابة المسبقة على النفقات التي يلتزم بها على ميزانية البلديات تدريجيا إلى غاية تعميمه على مجموع البلديات سنة 2012. من خلال الموقع الإلكتروني لوكالة الأنباء الجزائرية :

إن وظيفة رقابة الالتزام تكون وقائية وتضع النفقة على الطريق الصحيح لتنفيذها، لتكون محطها المالية رقابة الدفع من طرف المحاسب العمومي وهي تملك حظوظا وافرة لمواصلة طريقها بعد مراقبة المراقب المالي أما. إذا كانت الانطلاقة خاطئة، فإن الرقابة الأولى تكون بمثابة توفير الجهد والوقت الذي تستغرقه للوصول إلى رقابة الدفع، وهذه الرقابة تتمتع بتحقيق آثارها بصفة سريعة، أي تقع فورا قبل حدوث الأثر المالي وتقلل من فرص الأخطاء سواء بحسن نية أو بسوءها.

وعلى غرار ما يوجد في معظم البلدان، فإن هذه الرقابة، هي رقابة على الشرعية، أي رقابة آلية على مدى مطابقة النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها، دون التطرق إلى الملاءمة. وبهذا فإن القانون الجزائري أعتمد فرضية أن النفقة مطابقة لمعايير الملاءمة كقاعدة عامة وكأصل في التعامل، وهذا يعتبر امتيازاً للأمر بالصرف وتدخل ضمن صلاحياته، وعليه، فهذه الحالة تعطي الصفة الشكلية لأجهزة الرقابة السابقة، وتعتبر كنقطة تضاف إلى الأمر بالصرف في مواجهة الطابع المانع لرقابتها.

إلا أن قول البعض بأن هذه الحالة تدعم البيروقراطية وتعطل العمل الإداري، فإن هذا التعليل لا يبرر مرور نفقات غير شرعية تحتوي على أخطاء شكلية ولو كانت لعمليات حسابية بسيطة، بدعوى اعدم تعطيل العمل، لأننا أمام نفقات عمومية و مال عام، ولا يجوز بأي حال من الأحوال التهاون في رقابته حتى وو تطلب ذلك وقتا وجهدا، لأن المصلحة العامة فوق كل اعتبار والملاحظ من طرف المراقبين الماليين منذ الوهلة الأولى لتولي مهامهم الجديدة، هو العدد الهائل من الأخطاء الشكلية و المتكررة التي تقع فيها مصالح الأمر بالصرف للبلدية، و هذا ما يلاحظ من خلال عمليات الرفض المؤقت و النهائي الكثيرة، هذا إضافة إلى عمليات الرفض التي تتم شفويا عن طريق تنبيه مصالح الأمر بالصرف لمجمل الأخطاء الواردة، و هذا قصد تصحيحها و تجنب الوقوع فيها مرة أخرى.

إن كثرة الأخطاء الشكلية والتي في حالة عدم وجود رقابة مستقلة مسبقة تعنى بها، سيؤدي إلى هضم حقوق الكثير من الأطراف، ويصبح العمل الإداري كمثل للإهمال واللامبالاة وهذا ما تتجنبه هذه الرقابة، وإذا كان للنقد بدّ، فيجب انتقاد أولا تدني مستوى الأمرين بالصرف في البلديات والتي تخلو من الإطارات المالية بشكل عام ثم نقد أعوان الرقابة فيما يخص عددهم وتكوينهم و كذا بالتعطيل وعدم السرعة في العمل وعدم المرونة، ولكن ليس كنظام قائم، فالرقابة التي تسبق النفقات موجودة في اغلب بلدان العالم على هذه الشاكلة وماذا ينفع عند التركيز على الرقابة اللاحقة فقط بعد أن تكون الأحداث قد وقعت وتم الضرر⁶⁶.

إن اقتصار الرقابة على الشرعية فقط لا يعتبر أمرا هينا، فهو مهم جدا، وذلك من اجل احترام القوانين والأنظمة، حتى وان كانت هذه الرقابة على الورق، وعليه يجب المطالبة بنوع من مراقبة الملاءمة دون التقليل من أهمية الرقابة على الشرعية. إن الملاءمة تعود إلى تكوين وذهنية وثقافة الأمر بالصرف للبلدية التي يتحلى بها، وهذه الأخيرة لا يمكن تطبيق أي نوع من أنواع الرقابة عليها.

⁶⁶ - أوصى " إنان ليما" حول " الخطوط التوجيهية للرقابة على المال العام " الصادر عن المؤتمر التاسع للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على ضرورة وجود الرقابة المسبقة واعتبارها فعالة وضرورية للإدارة السليمة للأموال العمومية وتتوفر فيها ميزة القدرة على الوقاية من الضرر قبل حدوثه وبالتالي تمكن من التدخل في وقت تكون فيه النفقة ما زالت لم تأخذ بعد صفة الفعل القانوني ولم يتم إنجاز العمل بعد.

2. من أجل فعالية أكثر للرقابة السابقة

إن نظام الرقابة السابقة الحالي المعتمد على تعدد أجهزة الرقابة وتنوعها، من الناحية النظرية، يعد كربة من المشرع لإعطاء الأهمية إلى الطابع الوقائي، وتدعيمها قصد عقلنة النفقات وحسن استغلال الأموال العمومية وتحقيق التنمية المحلية في ظل تدهور أوضاع البلديات الداخلية وسهولة الترشح للمجالس البلدية. أما من الناحية العملية، فيعاني من بعض النقائص و الراجعة أساسا لعدم تدعيم هذا النظام بمجموعة من التدابير و الوسائل المساعدة على تداركها و من اجل فعالية أكثر نجد من الضروري الاهتمام بالعناصر التالية⁶⁷:

أ. تدعيم استقلالية هيئات الرقابة وإبعادها عن كل الضغوطات إلى أقصى حد ممكن، وفصلها عن سلطة الأمر بالصرف، لأن كل جمع بين الرقابة والتنفيذ يؤدي إلى طغيان التنفيذ وامتصاص الرقابة، وبدون التمتع بهذا الاستقلال لا يمكن لهيئات الرقابة أن تحافظ على موضوعيتها وتجردها وحرية التعبير عن رأيها، ونعتقد أن الإدارة الجزائرية قد توصلت إلى ضمان نوع من الاستقلال لهذه الهيئات، رغم وجود بعض ما يشوب هذه الاستقلالية خاصة على المستوى المحلي حيث يعتبر الوالي مندوبا لوزير المالية بصفته ممثلا للدولة والتي كفلها له قانون الولاية، وبالتالي يمكن أن يطرح إشكال عن مدى هذه الاستقلالية؟

ب. إذا كانت وحدة العمل ضرورية عند الأمر بالصرف، فإن التنوع في مجال الرقابة، قد يكون منسجما، ولا شك أن نوعا من التنسيق بين أجهزة الرقابة السابقة واللاحقة يؤدي إلى تطويرها وتحسينها عن طريق تبادل المعلومات والخبرة والأساليب المختلفة.

ج. ليس من الضروري أن تقف الرقابة في وجه الأمر بالصرف موقف الخصم المعارض، ولا أن يقف هذا الأخير الموقف نفسه، فإذا تجاهت الجهتان ووقف كل منهما موقف العداء للأخر أدى ذلك إلى تجميد نشاط كل منهما، لذلك يجب أن يحدد نطاق كل منهما بعناية ودقة بحيث لا يحصل طغيان سلطة على أخرى وللأسف هذا ما يتم ملاحظته حاليا بين العديد من الأمرين بالصرف في البلديات والمراقبين الماليين نتيجة أكيدة لرفض التغيير من طرف مسيري البلديات.

د. من الواجب على الرقابة عدم التدخل في السير العادي للبلدية وذلك في الظروف العادية، إذ لا يمكن أن تتجاهل الرقابة، في مثل هذه الحالة، أولوية العمل والتنفيذ، فالعمل والتنفيذ يمكن أن يتم بدون رقابة، مع التحفظ لذلك، في حين انه لا يمكن تصور رقابة بدون عمل وتنفيذ.

هـ. إعطاء الرقابة السابقة فرصة لرقابة تفاعلية خاصة بالملاءمة، ولو في حدود معينة، تهتم بالاستعمال الاقتصادي الأمثل للأموال العمومية في إطار الغايات الإنمائية التي رسمتها الدولة محليا، خاصة في ظل المخططات التنموية الوطنية والمحلية، لذلك يجب أن تجد هذه النفقات طريقها إلى إنتاج قيمة مضافة للتنمية الوطنية.

و. أخيرا إن عمل الأمر بالصرف يحظى بمكافأة معنوية ومادية على نجاحه، وفي نظره ونظر الغير فإن النجاح ينسب دائما إليهم رغم أن القائمين بالرقابة شاركوا في صناعته، من هنا نرى ضرورة تعزيز موظفي هيئات الرقابة من الناحية المعنوية والقانونية والمادية.

⁶⁷ - احمد زجاري: " من أجل تعزيز الرقابة القبلية على المال العام " من خلال الموقع الإلكتروني: www.ahmedzejjari.com

غير أن مجال الرقابة السابقة قد يتقلص ليتركه أمام الرقابة اللاحقة التي ستأخذ حيزا هاما، خاصة بعد ظهور الحديث عن نظام جديد في العمل الإداري والمتمثل في التسيير المتمحور حول الأداء والنتائج⁶⁸، والذي يعتمد على نتائج قابلة للتقدير تستجيب لأهداف محددة مسبقا وبالنظر إلى العمل المقدم، هذا النظام يمارس في سياق من الشفافية والمرونة والمسئولية بخصوص الوسائل المستعملة لبلوغ الأهداف والنتائج المرجوة⁶⁹، أي أن المسير يضع أهداف محددة ويسعى إلى تحقيقها وفق الوسائل المتاحة، ولا يسأل إلا عن مدى تحققها وبهذا يتسع مجال الأمر بالصرف مما يستلزم وجوبا تقلص دور الرقابة السابقة، غير أن هذه لا تزال بعيدة المنال في الجزائر لأسباب عديدة، وليس بالضرورة نجاحها في دول أخرى متقدمة يعني نجاح التجربة في الجزائر. فاعتبارات خاصة سياسية وإدارية تميز الجزائر، لا يمكن في الوقت الراهن تطبيق هذا النظام. وبناء على ما سبق، يمكن القول إن فلسفة تحديث الرقابة المالية على البلديات في الجزائر، تتأسس على الأدوات والآليات الرقابية الحديثة سواء كانت داخلية أو خارجية، والتي تشكل تكاملا مع بعضها البعض، ومنه فالمنتخب المحلي يجب عليه أن يستوعب ويدرك أهميتها بالنسبة لأي استراتيجية يمكن أن يرسمها وذلك بالسير على نهج ما هو معمول به في القطاع الخاص، ومن هنا تبرز قوته الإبداعية في تكييف هذه الأخيرة مع خصوصية البلدية وذلك بخلق مصلحة تهتم برسم وتبعية وتقييم مسار التسيير المالي للمجلس البلدي، تسهر عليها أطر متخصصة في ذلك، تساعد رئيس المجلس البلدي على اتخاذ القرارات السليمة والملائمة مع تحقيق استراتيجية التنمية الشاملة.

المطلب الثالث: إصلاح أجهزة الرقابة وتفعيل دورها

إن مصطلح "إصلاح هياكل الدولة"، بشكل عام، والمتداول بكثرة في العقدين الأخيرين ببلادنا، وما يطرحه من حدة و عصرنة، إنما هو استجابة لضرورة عميقة في تصحيح عيوب نظام تسييرها و تفعيل دورها، إما بتكييف مهامها مع المعطيات الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية الجديدة، و إما بإعادة بناء هيكلتها، سواء بحذف الأجهزة التي أصبحت تشكل ثقلا و جمودا عليها، و إما بإصلاح نظام تسييرها و تحسين نمط القيام بمهامها ليتم تحقيق الاستخدام الأمثل للمال العام فيها و تصبح مواكبة لاستخدام التطورات التكنولوجية الحديثة و لم تخل أجهزة الرقابة المالية في الجزائر من ذلك، و أخذت حيزا هاما سنة 2003 مما يعرف بتقرير "صبيح Sbih" المتعلق بإصلاح هياكل الدولة⁷⁰.

إن مصطلح إصلاح أجهزة الرقابة، ببعده التقني، يعني إضفاء مرونة، نشاط و حيوية على أداء هذه الأجهزة الرقابية و رفع فعاليتها أداءها في المحافظة على المال العام، وهذا لا يتم إلا بمتابعة خطى الإصلاح مع خصوصية النسق الإداري السائد والذي أفرزته عوامل مختلفة، وذلك ما يمكن تناوله من خلال مايلي:

⁶⁸ - Florence BUSSON-VILLA : L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales, Université de Rennes 2, revue : Finance ,Contrôle, Stratégie – Volume 2, N° 1, mars 1999, p. 7.

⁶⁹ - Champigny Josée : - Séminaire sur : l'initiation à la budgétisation par programme axée sur les résultats, ministère des finances, Algérie, 28 mai 2005.p.3

⁷⁰ - في سنة 2000، قام رئيس الجمهورية بتعيين "ميسوم صبيح Missoum Sbih" مستشار الرئيس ومختص في القانون الدستوري، على رأس لجنة تتكون من عدد كبير من الخبراء والمختصين في مختلف المجالات، لاقتراح مشاريع إصلاح مختلف هياكل الدولة، بما فيها أجهزة الرقابة، وقدم رئيس اللجنة تقريره إلى رئيس الجمهورية في جويلية 2001، ولم ير النور إلى يومنا هذا.

أولاً: دور محيط العمل في تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية

ترسيخ ثقافة الشفافية والمساءلة في المجتمع وجعلها أساس الممارسة الديمقراطية ودعم دولة الحق والقانون من أهم الأطروحات التي دافع عليها عدة كتاب متخصصين في هذا المجال، من أبرزهم الكاتب الأمريكي "اوسبورن" Osborn والذي قال عنه الرئيس الأمريكي السابق "بيل كلنتون".
يجب أن يقرأه كل مسؤول منتخب في أمريكا، هذا الكتاب يعطينا مخطط عمل، في هذا الكتاب يورد (اوسبورن) عدة مبادئ للانتقال من الحكومة البيروقراطية إلى الحكومة بروح الأعمال في إطار اكتشاف الدولة الحديثة، ولعل من أبرزها المبدأ الثاني المتعلق: ب حكومة تقوي المواطنين عن طريق جعل الرقابة خارج الجهاز البيروقراطي، يعني في أيدي المجتمع المحلي⁷¹.

1. تفعيل مبدأ الاستقلالية

إن فعالية الأجهزة العليا للرقابة ونجاحها في أداء مهامها الرقابية رهين بمدى توفرها على الاستقلالية التامة والمناعة الحصينة من طرف النظام السياسي الذي تعمل داخل محيطه، مما يطرح سؤالاً عريضاً حول توافر هذا الشرط للجهاز الرقابي برمته في الجزائر؟

إن النظام السياسي الجزائري مصنف ضمن الأنظمة السياسية للعالم الثالث، والتي تحدد الدراسات السوسولوجية أهم خصائصها المتمثلة في المحاباة والعلاقات الشخصية وتقريب الأشخاص بالنظر إلى درجة إخلاصهم ووفائهم للنظام بدل الاعتماد على كفاءتهم وأهليتهم، وتضعف فيه قيمة القوانين والمؤسسات ولذلك ترتب الجزائر دائماً في مؤخرة ترتيب الدول فيما يتعلق بالشفافية المالية ومواجهة الفساد والعدالة⁷².
وهنا تجدر الإشارة إلى الذكر أن أجهزة الرقابة المالية العليا والمتمثلة في كل من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية بقيت ضعيفة الأداء رغم الفضائح المالية التي عاشتها الجزائر في العقدين الأخيرين وعلى رأسها فضائح "الخليفة" و"سوناطراك" و"الطريق السيار"... الخ، رغم أن كلها تتعلق بسوء استخدام المال العام وهدره.

و في ظل سيادة هذه الظروف، فإن نجاح مهمة الأجهزة الرقابية العليا في الجزائر تعد من الصعب تحقيقها، ذلك أن استقلاليتها تبقى رهينة بمدى تمثيلها للسلطة الوصية التي تعمل داخل محيطها و بمدى انضباطها لأوامره وتوجيهاته، و يبقى تفعيل وظيفته مرتين بمدى تحسن ظروف و محيط عملها، و ترشيد علاقة الحكام بالمحكومين خاصة إذا علمنا أن رئيس المفتشية العامة للمالية يعين و يعزل من طرف وزير المالية و أن رئيس مجلس المحاسبة يعين و يعزل من طرف رئيس الجمهورية فقط و لا دخل للهيئات التشريعية في ذلك، كما ان مدة تواجد هذا الأخير في منصبه قد طالت لتتجاوز 15 سنة و بدون أي نتيجة تذكر في رصيد رئاسته فيما يتعلق بتفعيل الرقابة و محاربة الفساد المالي أو ترشيد إنفاقه وطنياً أو محلياً في البلديات، و لذلك، و من أجل عدم تكبير استقلالية هذا الجهاز، يجب جعل أعلى هيئة رقابية بالبلاد، و إناطة تعيين رئيسها و استلام تقاريره و كل ما يتعلق بعمله، مرتبطة بالهيئة التشريعية التي تتوفر على تيارات سياسية مختلفة قد تجعل من الشفافية احد ركائز عمل مجلس المحاسبة.

⁷¹ - محمد حركات: " دور المحاكم الجهوية للحسابات في تدعيم التنمية المحلية " المجلة المغربية للإدارة والتنمية المحلية، عدد 8، 2012، ص 151.

⁷² - تقرير منظمة الشفافية العالمية من خلال الموقع الإلكتروني: www.worldtransparency.ne.

2. تحقيق مبدأ المشاركة في الرقابة

تتصف الرقابة في الأنظمة المتقدمة بمواصفات معاكسة لمثيلاتها في الأنظمة النامية والمتخلفة، فهي متعددة ومنفصلة تبعاً لفصل السلطات وتآزرها فيما بينها لتحقيق الصالح العام. كما أن لها أطرها العامة البعيدة عن التدخل في تفاصيل الحياة العامة للمواطنين وحقوقهم التي يقرها الدستور والقوانين السائدة وتؤكد على الحريات العامة بما في ذلك حرية إبداء الرأي والتعبير⁷³، وبغض النظر عن الأجهزة والدوائر الرقابية الحكومية فإن هناك تواجدا ملحوظاً للرقابة الشعبية الفاعلة من خلال ما تنشره وسائل الإعلام من تقارير وأخبار ووجهات نظر تتعلق بالخطط والمشاريع التي تلتزم بها مختلف الجهات الحكومية، أي أن الرقابة لا تكون حكراً على السلطة الحكومية أو النظام السياسي، إذ بإمكان أي مواطن أو جماعة أو صحيفة أو وسيلة إعلام أن تدلو بدلوها في مراقبة مجريات تنفيذ الخطط والمشاريع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في نطاق محيطها وكشف الأخطاء والانحرافات المرافقة لعمليات الإعداد والتخطيط أو التنفيذ والمباشرة بما توجهه من نقد بناء يعتمد مصالح الوطن والمواطن بالدرجة الأولى بعيداً عن الولاء للنظام السياسي القائم أو لهذا الطرف أو ذاك. فهي رقابة شراكة بين الحاكم والمحكوم والمنتخب والناخب وفق أطر موضوعية تتسم بالصدق والشفافية العالية من أجل الصالح العام. كما أن حرية الوصول إلى القرارات والمعلومات والبيانات المتعلقة بالخطط والمشاريع المحلية يجب أن تكون مكفولة لجميع مواطني البلديات لكي يتم تقييمها ودراسة جدواها والبت النهائي في أمر تنفيذها ووضعها موضع التطبيق من خلال ما تمنحه الأنظمة الديمقراطية من حريات واسعة للمشاركة في صنع القرار لعموم المواطنين و من خلال ما يملكه المواطنون في ظل الأنظمة الديمقراطية من وسائل للتعبير، يتحول المواطن العادي إلى مراقب ومراقب في الوقت نفسه، إذ يمكنه إبداء رأيه حتى لو كان متواضعاً بمجمل الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية ورقابة المشاركة هذه، لا يهتمها مصلحة النظام الحاكم بقدر ما يهتمها مصلحة المواطن وتطلعاته العامة.

3. تحسين علاقة المنتخبين المحليين بأجهزة الرقابة

تعتبر أجهزة الرقابة إطاراً قائماً لحماية المال العام من أن تمتد إليه أيدي العبث واستغلال النفوذ، غير أنها تعرف بعض الإشكالات المتمثلة في رفض المساءلة والتي تظل رهينة بمدى ترسيخ ثقافة تقديم الحساب في أوساط الخاضعين لرقابة هذه الأجهزة وبمستوى نضجهم السياسي والمعرفي. فقد خلفت أعمال أجهزة الرقابة المالية، وما زالت، ردود أفعال ومواقف متناقضة في البلديات. ففي حين تتميز القلة بالإيجابية والمسؤولية والانخراط في عملية الشفافية والمساءلة من خلال الاستجابة لملاحظات وتوصيات أجهزة الرقابة، نظراً لأهميتها في تقويم التسيير والرفع من جودته وفعاليتها، نجد الأغلبية الساحقة تتميز برفض المساءلة التي تتجسد في مقاومة أصحابها لعمل هذه الأجهزة والتقليل من أهمية ملاحظاتها وتوصياتها والرد بشكل غير لائق على المتابعات التي تقرر ضدهم عن طريق توجيه اتهامات غير مسؤولة والتدريج بأسباب واهية ومغلوبة. وإذا كان هذا الموقف الأخير يوحي بأن أصحابه لا يرغبون في تفعيل الرقابة

⁷³ - دنيف علي حسن: "لماذا يجب مراقبة الأداء الحكومي؟ وماهية الأليات" بتصرف من خلال الموقع الإلكتروني

بشكل عام والرقابة القضائية بشكل خاص على المال العام، وتعزيز مكانة أجهزة الرقابة في الردع والمحاسبة، إلى جانب مثيلاتها في القضاء العادي والمتخصص، فإنه يكشف، في نفس الوقت، عن تخوف المنتخب المحلي من إثارة مبدأ الملائمة في التسيير للنقاش عند إثارة مسؤوليته وتقرير المتابعة ضده وكذا من تأثر سمعته الانتخابية أمام المواطن الذي أصبح الآن يطلع أكثر مما سبق على الطريقة التي تدار بها شؤونه المحلية. وخلاصة القول، أن واجب المحاسبة والمساءلة يفرض على كل من يخوض تجربة التسيير العمومي في البلديات، أن يعي جيدا حجم المسؤولية المنوطة به، خاصة مع وجود أجهزة رقابية ومؤسسات قضائية تتابع عمله وتراقب أفعاله وتفحص طريقة تسييره وتعاقبه عند الاقتضاء على الأخطاء التي يرتكبها ولا يحد من سلطتها، في ممارسة حق الدولة في المراقبة والعقاب، إلا ما يتمتع به هؤلاء من ضمانات وحقوق ولذلك فإن العلاقة مع أجهزة الرقابة يجب أن تنبني على الأسس القانونية المنظمة لها وفي هذا الإطار، يتعين على المنتخب المحلي، أن يطلع على الضمانات والحقوق التي يتمتع بها وأن يساهم، بصفته مسؤولا، في فتح نقاش جاد حولها ويعمل على معالجة نواقصها بالشكل الذي يضمن حماية مصلحة المجتمع ويراعي مصلحة الأفراد في الوقت ذاته.

4. المطالبة بصلاحيات أكبر للحد من تكرار التجاوزات والمخالفات المالية

من المهم أن يكون لأجهزة الرقابة بشكل عام ولأجهزة الرقابة العليا بشكل خاص دور في إحالة المخالفات التي يرتكبها مسيرو البلديات على العدالة ومتابعتها قضائياً لأن من شأن ذلك أن يضيف قوة إلى الجانب الرقابي. كما أنه لا يمكن للرقابة أن تكون مجدية وذات أثر فعال من دون أن يكون لهذه الأجهزة شأن في محاسبة المسؤولين في البلديات سواء كانوا منتخبين أو موظفين دائمين، عند ارتكاب المخالفات المالية خاصة إذا علمنا أن دور المفتشية العامة للمالية يتوقف عند عرض الملاحظات والمخالفات في تقريرها على وزير المالية الذي يرجع له القرار النهائي في متابعة ملاحظات المفتشية العامة للمالية⁷⁴. ومن جهة أخرى، فإن دور مجلس المحاسبة يتوقف عند بسط الملاحظات والمخالفات في تقريره لرئيس الجمهورية، وفي أندر الحالات يحول بعض القضايا على العدالة التي تتكفل بها، وبالتالي يذهب مجهود مجلس المحاسبة سدى حيث لا يتوفر على حق متابعة الإجراءات المتخذة في حق تلك القضايا خاصة وأن العدالة في الجزائر معروفة بطول إجراءاتها وقلة فعاليتها، فلو أعطيت أجهزة الرقابة المالية على البلديات دورا في إحالة المخالفات على العدالة ومتابعتها قضائياً، فإن ذلك سيضعف الجانب الرقابي لديها.

ثانياً: إعادة هيكلة أجهزة الرقابة المالية العليا

تقتضي الطفرة المالية المتمثلة في تزايد الاحتياطات المالية من العملة الصعبة من جهة و انتشار الفساد المالي في البلاد من جهة أخرى، إعادة هيكلة أجهزة الرقابة المالية خاصة العليا منها و المتمثلة في كل من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية بحيث يسهل التخلص من رواسب الماضي الذي أصبح يشكل عبئا على أداءها الأمر الذي يتطلب إعادة بنائها من جديد أمرا ضروريا آخذين في الاعتبار أن مفهوم مراقبة

⁷⁴ - أعدت المفتشية العامة للمالية 177 تقريرا في سنة 2010 و154 تقريرا في سنة 2009 لكن النتائج تبقى دائما من أسرار الدولة (مقالة الفرنسية)

من خلال الموقع الإلكتروني: www.made-in-algeria.com/data_5/even-detail.php

المال العام أصبح على نحو أو آخر في حالة تغير وإعادة صياغة مستمرة في ظل الحديث عن التنمية المحلية المستدامة وحق الأجيال القادمة في خيرات البلاد و. عليه، يجب إدارة المال العام والمحافظة عليه حسب المبادئ الحديثة والظواهر الاجتماعية المتغيرة وهناك مجموعة من القضايا الملحة التي تحتاج مضاعفة الاهتمام بها إذا ما أريد لمنظومة الرقابة المالية في الجزائر أن تحقق ثمارها المرجوة، ويمكن إبراز هذه القضايا في النقاط التالية:

أ. يرجع إنشاء كل من مجلس المحاسبة، الذي يتكون من تسعة غرف جهوية موزعة عبر التراب الوطني على أساس جغرافي لتغطية كامل ولايات الوطن والمفتشية العامة للمالية التي تتكون من ثمانية مديريات فرعية إلى سنة 1980 كما سبق التطرق إليهما فيما سبق، ورغم التطور الكبير والتغيرات الكثيرة التي عرفتها الجزائر سياسيا واقتصاديا واجتماعيا و المتمثلة في التقسيم الإداري الجديد سنة 1984 والذي أدى إلى زيادة عدد الولايات من 31 ولاية إلى 48 ولاية وزيادة عدد البلديات من 854 بلدية إلى 1541 بلدية، بالإضافة إلى التحول نحو اقتصاد السوق وما تبعها من تغيرات سياسية أدت إلى ظهور التعددية الحزبية، إلى غيرها من التغيرات الاجتماعية في سلوك وتصرفات المجتمع الجزائري واستشراف الفساد، فإن الأجهزة الرقابية العليا في الجزائر لم تواكب تلك التغيرات تنظيميا ولا من حيث الإمكانيات المادية والبشرية، بل بالعكس، زادت مهامها بشكل كبير نظرا لزيادة المهام المكلفة بها نتيجة التوسع في النشاط الاقتصادي وزيادة الإنفاق العمومي من جهة وما قبله من زيادة في الفساد المالي والإداري من جهة أخرى، إن كل هذه المعطيات تفرض على السلطات العليا في البلاد أن تتأقلم مع هذه التغيرات وتفكر في إعادة هيكلة أجهزة الرقابة المالية العليا عن طريق إنشاء غرف جهوية أخرى لمجلس المحاسبة ومديريات جهوية جديدة للمفتشية العامة للمالية في ولايات أخرى ليشمل برقاوته هذا الكم الهائل من البلديات والهيئات الحكومية الأخرى، فولاية باتنة مثلا، أصبح عدد بلدياتها 61 بلدية، وهي من أكبر الولايات من حيث عدد البلديات كما أنها أصبحت رابع ولاية من حيث عدد السكان بالإضافة لطابعها التجاري والاقتصادي، فهي لا تتوفر على غرفة جهوية لمجلس المحاسبة ولا على مديرية جهوية للمفتشية العامة للمالية، وهذا ما يجعل مراقبة مالية هذه البلديات، إضافة لبلديات ولايات أخرى و هيئات حكومية أخرى، عملا عويصا من طرف وحدات رقابية متواجدة بمدينة قسنطينة وفقا للتقسيم الإداري القديم الموروث عن الاستعمار الفرنسي والذي جعل مدينة قسنطينة مركزا للإشراف على مختلف مدن الشرق الجزائري، وبذلك تعتبر ولاية باتنة مكانا مناسباً لإنشاء وحدات جديدة للرقابة المالية وسيكون المقابل بدون شك توفير أموال طائلة عن طريق رقابة مالية قريبة من البلديات من جهة وتخفيف العبء عن الوحدات الموجودة بمدينة قسنطينة من جهة أخرى، كما يمكن تسجيل نفس الملاحظات لبقية ولايات الوطن.

ب. إن ما يزيد الأمر تعقيدا هو النقص الفادح في عنصر الموارد البشرية والتي تتميز بها أجهزة الرقابة المالية في الجزائر بمختلف أصنافها، فعدد المفتشين والمدققين الماليين وعدد القضاة بالوحدات الرقابية الجهوية بمدينة قسنطينة ضئيل جدا مقارنة بعدد البلديات والهيئات الحكومية التي تتولى مراقبتها، فالعدد الكلي لقضاة مجلس المحاسبة حاليا لا يتجاوز 240 قاضيا ولا يكفي حتى لمراقبة مالية شركة "سوناطراك"

البتروولية⁷⁵، كما أن عدد المفتشين الماليين بوزارة المالية لا يتعدى 250 مفتشاً رغم زيادة مهام المفتشية مؤخراً لتراقب أيضاً المؤسسات العمومية الاقتصادية، ولذلك فإن توظيف عدد كبير من القضاة والمفتشين الماليين مرهون بالإرادة السياسية التي لم تحرك ساكناً منذ عقود رغم الفضائح المالية الكثير في القطاع الحكومي بشكل عام رغم توفر الأموال والإطارات المهمشة والتي تعاني البطالة القاتلة منذ سنين طويلة، وبالإضافة لما سبق، فإن أجهزة الرقابة المالية لا بد أن تتوفر على مقرات عمل لائقة بها بدل الشقق التي تتواجد بها بعض غرف مجلس المحاسبة الجهوية أو بعض المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية، كما أن عوامل الترقبات والحوافز المالية التي تعاني منها مختلف إطارات هذه الأجهزة، تتطلب التجديد ومواكبة العصر ولن يتحقق ذلك إلا بوجود إرادة سياسية حقيقية في الإصلاح.

ج. يجب إعادة هيكلة عمل ومسؤولية أجهزة الرقابة المالية المركزية (مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية) وتوجيهه صوب الأداء النهائي وبتبني أنظمة حديثة للميزانية وللإدارة المالية ولإدارة الموارد البشرية في البلديات بشكل عام⁷⁶ بدلا من مجرد التركيز الروتيني المحض على درجة التقيد بالأنظمة واللوائح القانونية. فالوضع الحالي لهذه الأجهزة أنها تراقب لوائح وإجراءات ونظم عمل ولكنها لا تراقب الأداء النهائي ولا تتابع الفاعلية والجدوى، فدورها التطويري محدود جدا وجل تركيزها على دورها التفتيشي ومطابقة اللوائح، ولذلك فإن أي تطوير لدور هذه الأجهزة يتطلب إعادة تشكيل أدوار هذه الأجهزة بحيث تكون رقابتها رقابة أداء ورقابة نتائج تركز على الأثر والفعالية والجدوى وعلى الالتزام باللوائح.

إن الدور التطويري لهذه الأجهزة الرقابية يحتاج إلى المزيد من التفعيل والتعمق بحيث ينشط دوره في تنظيم نفسها أولاً ثم في تقديم مقترحات تعيين الأجهزة التنفيذية للبلديات على النهوض بأدائها وعلى تحسين نظم وآليات عملها بالشكل الذي يحقق تنمية وتحسين الأداء النهائي للبلديات.

ثالثاً: نحو إلغاء تعدد الرقابة وتفعيل التنسيق بين الأجهزة

توجد عدة أجهزة موازية في مجال الرقابة المالية على البلديات لعمل مجلس المحاسبة، وهي أجهزة وإن كانت لا تتوفر على اختصاصات قضائية، إلا أنها تزاحم إلى حد كبير عمل المجلس المذكور فيما يتعلق بالرقابة اللاحقة، ونذكر في هذا الإطار على الخصوص المفتشية العامة للمالية، وما يسجل على هذه الأجهزة أنها تمارس مهامها، رغم تقاطعها في العديد من الاختصاصات، بشكل مستقل وفي غياب أي تنسيق بينها، وهنا يبقى من الضروري على عاتق هذه الهيئات الرقابية أن تأخذ المبادرة للتنسيق والإشراف فيما بينها، مع وضع قواعد تعامل فيما بينها تنبني على أساس تبادل المعلومات والمعطيات، مما سيشكل ضمان فعال لتأدية هذه الأجهزة لمهامها على الوجه المطلوب، فالرقابة النظامية يمارسها المراقب المالي و المحاسب العمومي للبلدية التابعين إدارياً لوزارة المالية، ويقوم الطرف الأخير بإعداد حساب التسيير للبلدية الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وهو ما نراه أمراً يضعف من رقابة مجلس المحاسبة بسبب تبعية المحاسب العمومي إدارياً لوزارة المالية و لذلك نطرح تساؤلاً أساسياً حول تشتيت الرقابة السابقة ما بين أجهزة وزارة المالية المحاسب العمومي والمراقب المالي من جهة وتشتيت الرقابة اللاحقة أيضاً بين كل من المفتشية العامة للمالية (التابعة

⁷⁵ - ندوة صحفية لرئيس نقابة قضاة مجلس المحاسبة بتاريخ 2014/03/15.

⁷⁶ - تامر بن ملح المطيري: إعادة هيكلة الأجهزة الحكومية في السعودية ورقة بحثية مقدمة في إطار " ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي "

الموقع الإلكتروني: www.planning.org.sa/planning بتصرف

لوزارة المالية) ومجلس المحاسبة من جهة أخرى، فمن الأخرى توحيد الجهود وتسخير جهة رقابية واحدة لتكريس كل من الرقابة السابقة واللاحقة على البلديات على أن تتفرغ الأخرى إلى مراقبة بقية الهيئات الحكومية من وزارات وشركات وطنية... الخ.

رابعاً: إشراك محافظ الحسابات في تفعيل الأداء الرقابي

باعتباره كمراجع خارجي له دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية بحيث أن التعاون والتكامل بين المدقق الخارجي والداخلي في تقييم نظام الرقابة يجعل منها أكثر كفاءة ومصداقية. للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة التسيير المالي للهيئة محل التدقيق. وعليه يجب على الوصاية الأخذ بعين الاعتبار بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات وخاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية، والمراد من ذلك تحديد عيوب ونقائص الرقابة الداخلية من أجل تحسينها وتطوير حسن الأداء.

خلاصة الفصل الثالث

عملت وزارة الداخلية والجماعات المحلية منذ الاستقلال على زيادة عدد البلديات وتغيير القوانين المتعلقة بها عدة مرات. إلا أن هذا التطور الكمي لم يواكبه تطوير نوعي في نمط الإدارة من جهة والرقابة المالية المفروضة عليها من جهة أخرى. فالرقابة المالية المفروضة على البلديات بكافة صورها وأجهزتها ما زالت تركز على المشروعية و، إهمال عناصر الكفاءة والفعالية، والتي أصبحت أمراً لازماً يستوجب أن تكون أكثر نشاطاً وقوة حتى تصير وسيلة للعلاج والإصلاح معاً، كما أن من بين أهم الآليات و السبل اللازم الأخذ بها لتفعيل دور الأجهزة الرقابية في تحسين الأداء المالي للبلديات، أن تتوفر الإدارة و الرقابة بالمشاركة و الشفافية ووجوب اتخاذ النزاهة في العمل الوظيفي العام شعاراً و منهجاً، ووجوب تفعيل المساءلة و المحاسبة ووجوب تبسيط إجراءات تقديم الخدمات العامة للمواطنين، و الوعي بأهمية الرقابة الوقائية و الذاتية و عدم إغفال العمل بالحكومة و التحول من العمل التقليدي اليدوي و الورقي إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة دون إغفال تحديث ما يرتبط بذلك من قوانين و لوائح.

إن قيام أجهزة الرقابة المالية بدورها في عملية الرقابة على البلديات يتطلب توفر العديد من المقومات و التجهيزات التي تكفل لتلك الأجهزة القيام بهذا الدور بالمستوى الأمثل، و العمل الرقابي على البلديات له مشاكله و مخاطره و صعوباته الخاصة التي تصاحب أداءه و تحد من انطلاقته ما يتوجب على تلك الأجهزة دراستها و التعرف على مسبباتها و تحديد وسائل علاجها و تجنبها، و تتمثل تلك الصعوبات و المعوقات، من جهة، في صعوبات و معوقات داخلية تكون لصيقة بأجهزة الرقابة ذاتها و تعود في أسبابها إلى قوانينها و تنظيماتها الداخلية و هيكلتها الفنية و الإدارية و أنظمتها المالية و تتمثل أهمها في عدم تضمن القوانين لحق ممارسة رقابة الأداء بمفهومها الشامل، و عدم وجود الأعداد الكافية من العناصر البشرية المؤهلة و المتخصصة بالإضافة إلى تضخم حجم العمليات و الهيئات الخاضعة للرقابة.

ومن جهة أخرى، ترجع الصعوبات و المعوقات الخارجية التي تعاني منها أجهزة الرقابة المالية في الجزائر إلى البلديات بصفها جهات مشمولة بالرقابة و تتلخص تلك الصعوبات و المعوقات في عدم التزام البلديات و أجهزتها التنفيذية بوضع أهداف محددة و واضحة لأنشطتها و عدم تطبيق أو وجود معايير يمكن استخدامها لقياس الأداء و عدم توفر البيانات المالية و الإحصائية اللازمة و صعوبة استخراجها بسبب عدم استخدام الأساليب التقنية الحديثة في حفظ البيانات و استخراجها، بالإضافة إلى عدم تطبيق البلديات لنظم رقابة داخلية كافية و قوية تضمن دقة البيانات و السجلات المحاسبية. كما يمكن الإشارة إلى النظرة السلبية التي تواجهها وظيفة الرقابة خاصة في شقها المالي في كل الهيئات الحكومية و على كل المستويات الإدارية، الأمر الذي يؤدي إلى بعض الممارسات الغير عقلانية و اللامسؤولة.

إن عملية الإصلاح في البلديات و في أجهزة الرقابة لا بد أن تتم عبر خطوات متدرجة و متكاملة وهذا لتجنب المضاعفات التي قد تنتج عن أي سياسة استعجاليه غير مضمونة النتائج و، إعداد مناخ يتقبل كل حركة تغيير رامية إلى تحقيق الأفضل و، إنشاء إطار عمل حديث تكون فيه البلدية و أجهزة الرقابة المحرك الأول للكفاءة و للفعالية و الحكم الراشد.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تعد قضية إدارة المال العام و مواجهة الفساد الإداري و المالي و مراقبة أداء الأجهزة الحكومية من القضايا الملحة التي تحتاج إلى اهتمام و رعاية بالغين سواء من ناحية التشخيص و كشف مكامن الخلل أو من ناحية بحث الحلول الأنوية و الإستراتيجية لمعالجتها، فقضية مراقبة المال العام و حمايته و ترشيده و تعظيم مردوده من المسائل الجوهرية التي لا غنى عن التذكير بها و الخوض في معتركها في كل زمان و مكان متى ما أستدعى الأمر لتعلقه بحياة و مستقبل كل مواطن و بالتالي مصلحة المجتمع بأسره .

و في هذا الإطار، استهدف هذا البحث تشخيص واقع الرقابة المالية على البلديات في الجزائر من خلال التركيز على دور أجهزة الرقابة المالية على البلديات و التعرف على التشريعات المنظمة لعملها، و تحديد العوائق التي تعترض قيامها بالمهام و الصلاحيات المخولة لها بموجب التشريعات بالإضافة إلى دراسة و معرفة مدى توفر المقومات الرقابية و أنظمة الرقابة الداخلية في البلديات و معرفة ما إذا كان لأجهزة الرقابة دورا في تطوير و تدعيم الأنظمة الرقابية للبلديات، و تكمن أهمية هذا التشخيص أيضا في المرحلة الحالية المتميزة باستثناء الفساد المالي و الإداري في البلديات، في كون هذه التجربة مؤشراً هاماً في تحديد مستقبل العمل الرقابي في الجزائر برمتها، اعتمادا على أن الأجهزة الرقابية التي تخضع لها البلديات هي نفس الأجهزة الرقابية التي تتولى مراقبة المال العام على المستوى الكلي أي على مستوى مالية الدولة، و من ثم، فان ما يقال عن الرقابة المالية على البلديات يمكن نسخه على الرقابة المالية على المستويات العليا في الدولة.

و فيما يلي نستعرض أهم النتائج و التوصيات التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة:

أولا : النتائج المتوصل إليها و نتائج اختبار صحة الفرضيات

1. إن مفهوم الرقابة المالية على البلديات لا يمثل وظيفة محددة، إنما هي عبارة عن نشاط متشعب و متكامل تندمج من خلاله وظائف علوم القانون و الاقتصاد و الإدارة و المحاسبة و كذلك الجوانب الفنية و البيئية و الإجتماعية و السياسية.
2. تتعدد أوجه الرقابة المالية على البلديات حيث اقر المشرع الجزائري رقابة مضاعفة على البلدية تمثلت في رقابة لاحقة يقوم بها كل من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية و رقابة سابقة يقوم بها المراقب المالي و رقابة مترامنة يقوم بها المحاسب العمومي و رقابة شعبية يقوم بها المجلس البلدي، و هذا ما يؤدي إلى تحقيق، أحيانا نتائج عكسية تتسبب في تعطيل العمل الإداري و بيروقراطية قاتلة و مردودية أقل.
3. يتضح من خلال التشريع المالي الجزائري المتعلق بالرقابة على المال العام كثرة النصوص القانونية التنظيمية و كأن المشكل يتعلق بكم النصوص التي كثرت و تعددت بل و تجددت من حين لآخر لكن دون العمل بها و دون تجسيدها على أرض الواقع، في حين أن هناك بعض التشريعات التي تتناقض مع الواقع و التي تحتاج إلى تعديلها لتتسجم معه.

4. إن المنظومة الرقابية في الجزائر لم تحقق أهدافها خصوصا وأن جزءا هاما منها (مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية) قد تم إنشاؤه عندما كان الاقتصاد موجها في بداية الثمانينات ولم يتم تحديثها، وهذا ما لا يتماشى مع الوضع الراهن للبلاد.
5. توسعت مهام أجهزة الرقابة المالية في الجزائر بشكل كبير لكن على حساب إمكانياتها ومواردها التي توسعت بوتيرة اقل وهذا ما يؤثر حتما على فعاليتها ونجاحها في حماية المال العام من التلاعب والتبديد، وهذا ما تبينه بوضوح الطرق الكلاسيكية في عملية الرقابة حيث ما زالت تعتمد على المعالجة اليدوية للملفات التي تهدر وقتا ثميننا هي في أمس الحاجة إليه رغم أن البلديات هي أيضا تتحمل دورا هاما بسبب عدم مواكبة التغيرات الحديثة في أساليب العمل.
6. عدم توفير البلديات للبيانات والمعلومات التي يحتاجها العمل الرقابي، والعمل على حجتها وإخفاءها أحيانا عن المراقبين والمفتشين، مما يعرقل تأدية الأعمال الرقابية وإنجازها بكفاءة وفاعلية في الوقت المناسب بالإضافة إلى عدم تجاوب الكثير من البلديات مع توصيات أجهزة الرقابة المالية والمماطلة في الرد على مراسلاتها، مما أعاق عمل أجهزة الرقابة وأضعف من فعاليتها.
7. وجود معوقات بشرية في أجهزة الرقابة بشكل عام، تعيق عمل الرقابة المالية عن القيام بمهامها بدرجة كبيرة، ويذكر منها ضعف المرتبات ونظام الحوافز المادية والمعنوية و انعدام الترقيات والافتقار لتطوير أداء العاملين في مجال الرقابة المالية من خلال التدريب المستمر.
8. لم يتغير التوزيع الجغرافي و عدد الغرف الجهوية لمجلس المحاسبة و المديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية منذ إنشائها رغم زيادة مهامها وزيادة عدد البلديات بشكل كبير أيضا.
9. بالنظر إلى النصوص القانونية المتعلقة بالرقابة المالية المذكورة آنفاً، وبالنظر إلى واقع الرقابة الحالي، لا تقوم أجهزة الرقابة المالية على البلديات برقابة الأداء وفقا لمعايير الكفاءة والفعالية والاقتصاد، رغم أن قوانين مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية تشير إلى ذلك بشكل عام تحت مسمى "حسن استخدام المال العام"، والسبب يرجع إلى :

■ عدم تحديد مفهوم رقابة الأداء والأمور الأساسية التي يجب أن تهتم بها

■ عدم تحديد المؤشرات الأساسية للحكم على الأداء.

■ لا يوجد أي إلزام قانوني لممارسة رقابة الأداء على البلديات.

وبذلك اقتصر الرقابة المالية على البلديات على الرقابة القانونية، المتمثلة في التأكد من مدى تطبيق القوانين المالية فقط، دون رقابة الأداء، وذلك على الرغم من مضي مدة طويلة جداً على صدور القوانين المتعلقة بها بشكل عام وذلك ما يؤكد الفرضية الأولى.

10. إن محدودية الوسائل المادية والبشرية التي تتوفر عليها أجهزة الرقابة المالية على البلديات، مقارنة مع حجم المهام الموكلة إليها، يؤثر بشكل سلبي على مردودها وعلى مستوى أدائها و. يزداد هذا الوضع تعقيدا على مستوى الغرف الإقليمية والمديرية الجهوية، فالكثير منها لا يتوفر على المقرات التي تليق بمكانتها وهيبته وتعمل في أماكن لا توفر لها الظروف المناسبة لأداء وظائفها. كما أنها تضم عددا محدودا جدا من القضاة والمفتشين الماليين والمستخدمين في حين أن مجال اختصاصها

الإقليمي يعتبر واسع جدا، ويشمل أقاليم عدة ولايات بما تتضمنه من بلديات و مؤسسات إدارية محلية تابعة لها ناهيك عن عدم توفر وسائل التنقل الضرورية لهم عبر ريو الوطن. أما تقارير أجهزة الرقابة فهي تظل طي الكتمان في ظل انعدام الشفافية و المساءلة و استئراء الفساد في البلديات و غياب العقاب، فكل هذه العناصر تؤكد صحة الفرضية الثانية.

11. يهدف مجلس المحاسبة، بصفته أعلى هيئة رقابية في البلاد، إلى إجراء الرقابة المالية اللاحقة و تطبيق قوانين المالية على البلديات إلا أننا نجد أي صدى له على أرض الواقع، و يمكن تأكيد هذه الفرضية الثالثة من خلال معرفة أسباب قصور الرقابة التي يؤديها مجلس المحاسبة و التي يمكن إيجازها فيما يلي :

- عدم اكتراث السلطات العليا في البلاد بالتقارير الرقابية التي يعدها مجلس المحاسبة، و على رأسها رئاسة الجمهورية و غرفتي البرلمان بحيث تظل طي الكتمان و لا تنشر الكترونيا أو في وسائل الإعلام و لا يمكن للمواطنين و وسائل الإعلام معرفة محتوياتها.
- بالنظر إلى بعض المواد (من 61 إلى 90) من الأمر 95 - 20 ، فإن مجلس المحاسبة يوقع عقوباته المقدره منذ نصف قرن بمبالغ تتراوح ما بين 1000 دج و 10000 دج ، في حالة اكتشافه للتجاوزات و المخالفات التي يرتكبها المحاسبون العموميون الأمرين بالصرف (لا يمكن أن يتعدى مبلغ الغرامة المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة) أثناء قيام بمهامهم ، غير أن دور مجلس المحاسبة في تنفيذه لهذه العقوبات محدود مما يزيد من حدة هذه المخالفات، حيث أن أقصى ما يملكه هو طلب المخالفين للتحقيق الجنائي و الإداري و قراراته لا تحوز أية حجية و لا يملك إلا التوصية، كما أن الصلاحيات التي خول المشرع لمجلس المحاسبة و التي تقوم على اكتشاف المخالفات ما هي إلا اتهام بالتقصير و ينبغي أن يقوم هذا الاتهام على أدلة إثبات قوي و مستمدة من أصول محددة و يصعب في الكثير من الحالات الحصول على تلك الأدلة.
- فقدان أعضائه للاستقلالية سواء من الناحية الوظيفية أو العضوية.
- عدم وجود ضمانات قانونية و مادية تمكن قضاة مجلس المحاسبة من تأدية وظائفهم على الوجه المطلوب.

12. من خلال دراسة الهياكل التنظيمية للبلديات، يلاحظ عدم توفرها على مصالح أو مديريات للرقابة الداخلية، رغم أهميتها، بالإضافة إلى عدم كفاية الإجراءات المطبقة في متابعة العمليات المالية و قصورها، الأمر الذي نتج عنه العديد من حالات الفساد المالي التي شابت كل من الإيرادات و النفقات و شؤون المستخدمين و ممتلكات البلديات، و هذا ما يؤكد قبول الفرضية الرابعة.

13. تفتقد البلديات من جهة و أجهزة الرقابة المالية من جهة أخرى، إلى استخدام التقنيات الحديثة في مختلف دوائرها و أقسامها مما يؤدي إلى غياب التعامل الإلكتروني بينها، بالإضافة إلى غياب الوعي المعلوماتي و نشر الثقافة المعلوماتية، الأمر الذي أدى إلى انعدام استخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل الرقابي، أي غياب الرقابة الإلكترونية، بالإضافة إلى غياب البلدية الإلكترونية عن الوجود، و هذا ما جعل الرقابة المالية على البلديات بعيدة الوصول إلى المجتمع الرقمي و السماح بشفافية

أكبر في الأداء المالي للبلديات و مواجهة فعالة للفساد المالي المستشري فيها و هذا ما يؤكد الفرضية الخامسة.

14. تتم رقابة المفتشية العامة للمالية وفقا لبرنامج سنوي تحدده وزارة المالية للمفتشية العامة والتي بدورها تحدد برنامج عمل مديرياتها الجهوية و ، من ثم فهي غير إلزامية لكل البلديات .
15. يعتمد كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي على مدونتي حسابات C1 و C2 تم إعدادها منذ عدة عقود و لا تتلاءم مع المتطلبات المحاسبية في الوقت الراهن، كما أنها مصادر تفسيرات مختلفة ما بين مختلف الأطراف الأمر الذي نتج عنه تعطيل العمل في البلديات.
16. وجود معوقات فنية و إدارية و بشرية في البلديات، تعيق عمل المصالح المالية عن القيام بمهامها بدرجة كبيرة، و يذكر منها ضعف المرتبات و نظام الحوافز المادية و المعنوية و الافتقار لتطوير أداء العاملين من خلال التدريب المستمر و ضعف ارتباط جهاز الإدارة المالية في البلدية بمختلف الجهات الرقابية عن طريق شبكة حاسوبية.
17. تشكل رقابة أعضاء المجلس البلدي مجرد رقابة شكلية بسبب تشكيلة المجلس من جهة و بسبب ضعف مستوى الأعضاء من جهة أخرى و خاصة عند المصادقة على الحساب الإداري (الختامي)، حيث تصبح عملية التصويت قضية مساومات أحيانا و تصفية حسابات أحيانا أخرى .

ثانيا: التوصيات

- في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يقترح التوصيات التالية:
1. إن التطور الذي شهدته الرقابة المالية و ما رافقه من تطور في وسائل الرقابة يقتضى إعادة النظر في القوانين المتعلقة بالرقابة المالية بشكل عام و بالبلديات بشكل خاص و التي مضى على إصدارها عدة عقود، بالرغم من التعديلات البسيطة التي أدخلت عليها لتواكب متطلبات مختلف التغيرات التي عرفها البلاد و البلديات.
 2. ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية على البلديات لإزالة التداخل بين عملها (مجلس المحاسبة مع المفتشية العامة للمالية من جهة و المراقب المالي مع المحاسب العمومي من جهة أخرى) ، بما يضمن حسن سير العمل، و يؤدي إلى زيادة كفاءة و فاعلية هذه الأجهزة.
 3. إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للأجهزة الرقابية و مواردها البشرية لتمكينها من الاستفادة من التطور التكنولوجي في مجال الرقابة المالية و جذب الكفاءات المتخصصة في هذا المجال و زيادة عددها لرفع كفاءة دورها الرقابي المالي من جهة و صون المال العام و حمايته من جهة أخرى.
 4. تعديل قانوني مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية بما يضمن تفعيل دورهما في ممارسة الرقابة المالية على البلديات و على مختلف الهيئات الحكومية و ذلك من خلال:
 - إتباع مجلس المحاسبة لمجلس الأمة أو المجلس الشعبي الوطني و المصادقة على تعيين رئيسه من قبلهم من أجل استقلالية أكبر و شفافية أكبر في نشر تقاريره السنوية التي أصبحت من أسرار الدولة و ظلت طي الكتمان.

- حصانة رئيس وقضاة مجلس المحاسبة ورئيس المفتشية العامة للمالية و المفتشين عند التعيين وعند انتهاء الخدمة.
- أن تشمل رقابة المال العام في البلديات بالإضافة لرقابة المشروعات رقابة الأداء المالي التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- 5. على جميع الأجهزة الرقابية من جهة و البلديات من جهة أخرى الإسراع بتبني استخدام أنظمة الحاسوب في جميع العمليات الرقابية و المالية و المحاسبية و التحول من الوسائل التقليدية في مسك السجلات، و إعداد الحسابات، و البيانات المالية إلى الوسائل الإلكترونية، و تقديم بياناتها للمراقبة على وسائل تكنولوجية حديثة بدلاً من المستندات الورقية.
- 6. يتعين على الرقابة التخلص من فكرة مطاردة النقائص بالردع و القمع و العمل على القضاء عليها نهائياً، و هذا ما لا يمكن أن يتحقق إلا إذا لعبت أجهزة الرقابة دوراً توعوياً و تربيوياً و توجيه البلديات و مسؤوليها نحو الأداء الأحسن .
- 7. إعادة هيكلة أجهزة الرقابة عبر إنشاء فروع جهوية أخرى في ولايات أخرى، مثل ولاية باتنة التي وصل عدد بلدياتها إلى 61 بلدية، و في نفس الوقت التخفيف على الفروع المتواجدة حالياً لأنه من الأكيد أن المنفعة ستكون أكبر من التكلفة.
- 8. ضرورة انفتاح أجهزة الرقابة و نشر المعلومات و البيانات و جعلها في متناول الرأي العام، و الباحثين، عبر وسائل الإعلام، و قنوات الاتصال، و شبكات الأنترنت، لأن من شأن ذلك توظيف مفهوم الشفافية بمعناه الحقيقي، و الحد من التكهّنات، و منح الفرصة لجمعيات و منظمات المجتمع المدني، لرصد مؤشرات الفساد و مساعدة السلطات المعنية على اتخاذ التدابير اللازمة للحد منه .
- 9. اقتراح إنشاء خطوط إلكترونية للتبليغ و الشكاوى و تقديم المعلومات، يكون متاحاً للمواطنين و ذلك ضمن المواقع الإلكترونية للأجهزة الرقابية.
- 10. ينبغي على البلديات ممارسة الإدارة بالأهداف القابلة للقياس، و الوصول إلى رقابة الأداء و لذلك ينبغي تحديد معايير للأداء المالي بدقة لتفادي أي تقصير في أي حق و أن لا يقتصر على تحديد الإجراءات الروتينية.
- 11. تأسيس دوائر أو مصالح للرقابة الداخلية في كل بلدية مشمولة برقابة مجلس المحاسبة، بسبب اعتبارها العمود الفقري للرقابة الخارجية، و يرتبط رئيسها بوزارة الداخلية و الجماعات المحلية وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية، الحماية الوقائية للمال العام، ترشيد استخداماته، و الإسهام في رفع كفاءة الأداء في البلديات ، بحيث يكون دورها مؤثراً و فعالاً في الإدارة المالية و عمليات المتابعة و التخطيط..
- 12. نشر الميزانيات و الحسابات الإدارية و التقارير المالية الدورية المتعلقة بعمل البلديات و إتاحة فرصة الاطلاع عليها للجمهور عبر كل الوسائل المتاحة و الإلكترونية بشكل خاص.
- 13. ضرورة مساهمة مجلس المحاسبة في تطوير النظام المحاسبي في البلديات و تبسيطه بما يواكب التطور في حقول المحاسبة و المراقبة و معاييرها المهنية و التنسيق في ذلك و بشكل فاعل مع وزارة

- المالية و الهيئات المهنية المتخصصة، بما يكفل الحصول على البيانات المالية الدقيقة و المعلومات الموثوقة عن مختلف الأمور المالية في البلديات بغية تمكينها من اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير أساليب إدارة الموارد المالية و تشغيلها على أسس اقتصادية سليمة و مجدية.
14. حث البلديات على تطبيق إجراءات البلدية الإلكترونية لتسويق خدماتها و استثماراتها و تطوير آليات انفتاحها على الجمهور و كذلك خلق آليات للمجتمع المحلي لتمكينه من الوصول للمعلومات المتعلقة بنشاط البلدية و مراقبة أداءها المالي من خلال نشر الأدلة الإرشادية و الإعلانات و التقارير المتعلقة بأدائها فيما يتعلق بمجمل أعمالها و نشاطاتها بالإضافة إلى إحداث مصلحة للشكاوى في كافة البلديات و تحديد آليات متابعتها و توفير إمكانية التبليغ عن كل أشكال الفساد المالي عن طريق الإتصال الإلكتروني أو غيره بأجهزة الرقابة التي تتحقق من ذلك.
15. ضرورة تصنيف البلديات في مجموعات متجانسة من أجل إخضاعها لنفس مستوى الرقابة المالية. فلا يعقل أن تعامل 1541 بلدية بنفس الإجراءات الرقابية و أبسط تقسيم يمكن اعتماده يتمثل في بلديات مراكز الدوائر و المقدر عددها ب 555 بلدية و الباقي يخضع لإجراءات أخف و ليس بالضرورة من طرف مجلس المحاسبة.
16. من خلال تجربة و ممارسة عملية لعدة دول، فإن أفضل تنظيم و أفيدتها و أكثرها سلاسة للبلديات هو وجودها ضمن وزارة الجماعات المحلية بدل وزارة الداخلية لأنها هي الأقدر و الأقرب على فهم مشاكل البلديات و احتياجاتها، و تراعي شروط الاستقلال و اللامركزية الإدارية بعيدا نوعا ما عن تدخلات الوالي و رئيس الدائرة، لذلك يجب إعادة النظر في الدور الوظيفي للجهات الممثلة للسلطة المركزية.

هذه الأفكار و التوصيات قد تكون ذات أهمية بالغة يجب أن يأخذ بها أصحاب القرار في الجزائر عند أي تفكير لإصلاح المنظومة الرقابية في الجزائر و ربطها بأي تغيير في المنظومة القانونية، فهما عنصران متكاملان من أجل تحقيق غاية الحفاظ على المال العام و التحقق من حسن استخدامه بأساليب اقتصادية رشيدة. لكن مهما تكن طبيعة الإصلاحات التي يمكن تصورها لتفعيل الرقابة المالية على البلديات في الجزائر، فإنها تبقى عديمة الفعالية لم إذا تجد السبيل إلى تجسيدها على أرض الواقع لسببين :

أ. أن النصوص القانونية مهما كانت صرامتها تبقى غير كافية، فهي تحتاج إلى تطبيق فعلي بشكل يحول دون وقوع ممارسات تفرغها من محتواها، و هو السبيل الوحيد الذي يكسبها المصدقية و الاحترام من طرف جميع أفراد المجتمع، و هذا يتطلب إصلاح العدالة و توفر إرادة سياسية حقيقية لتكريس الشفافية في التسيير و بلوغ المجتمع درجة عالية من النضج السياسي التي تسمح له بالمشاركة الفعالة في المحافظة على المال العام..

ب. يكتسي وجود عنصر الرقابة الذاتية في كل موقع من مواقع العمل أهمية كبيرة خاصة و أنها تعتبر في مقدمة و أهم أنواع الرقابة لأنها تعتمد على ما يسمى برقابة الضمير، لكن يتساءل المرء هل مازالت هذه الأخيرة متوفرة لدى السواد الأعظم من أفراد مجتمعنا اليوم؟ بالتأكيد الجواب هو كلا، و هذا يعود إلى أن

المعايير اختلفت و المفاهيم تغيرت عند الكثير من أفراد المجتمع و ، أصبحت الرقابة الذاتية في حدودها الدنيا إن لم تكن قد انعدمت فعلا وبدون شك، يتطلب ذلك تدخلا مباشرا لإيجاد وسائل رقابية جديدة تعتمد على مبدأ الإشراف المباشر و غير المباشر لآليات العمل الرقابي و الحد ما أمكن من التجاوزات التي تسبب استخدام المال العام. فالرقابة المالية أخلاق تنبع من نفس الإنسان قبل أن تكون قواعد و أسس يحتكم إليها.

ثالثا : آفاق الدراسة

رغم محاولة الباحث تناول موضوع الرقابة المالية على البلدية من خلال التطرق لدور أجهزة الرقابة، فإنه يرى بأن هذا الموضوع، بالإضافة لمواضيع أخرى مرتبطة به، يمكن أن تكون مواضيع بحث قيمة في المستقبل من جوانب عديدة و أهمها:

1. تعدد أجهزة الرقابة على البلديات: تكامل أم تبديد للجهد و الموارد.
2. صلاحيات مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية و علاقتها بالموارد البشرية المتاحة.
3. الرقابة السابقة على البلديات (رقابة المراقب المالي و المحاسب العمومي) بين الفعالية و تعطيل الأداء.
4. تحديث النظام المحاسبي في البلديات.
5. معايير و مؤشرات الأداء المالي في البلديات.
6. الشفافية المالية و المساءلة في البلديات.
7. تدخلات الوصاية و أثرها على التسيير المالي للبلديات.
8. حصيلة أجهزة الرقابة المالية العليا في الجزائر منذ نشأتها.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة

ثانياً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

- محمود حسين وزكرياء أحمد عزام: "المالية العامة والنظام المالي في الإسلام"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن الطبعة الأولى، 2000.
- صالح هاشم صادق: "المدخل في التخطيط والمراقبة" الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1998.
- أبو بكر مصطفى بعيرة: "الرقابة الإدارية في المنظمات: مفاهيم أساسية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سنة 1985.
- أحمد ابراهيم: "محكمة المحاسبة الفرنسية وأساليبها في الرقابة المالية"، دار الفصول للنشر، مصر 1989.
- أحمد عرفة وسمية شبلي: "الإدارة والفراغ، فعاليات التخطيط والرقابة" دار النيل للنشر والتوزيع، القاهرة مصر 1989.
- ألفين أرينز، جيمس لوبك: "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، درا المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
- جعفر أنس قاسم: "ديمقراطية الإدارة المحلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1985.
- جمال الدين محمد بن منظور: لسان العرب، ج2، دار صادر للطباعة والنشر ط2، بيروت 1975.
- حبيب أبو صقر: "عمليات تنفيذ الموازنة ورقبتها"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981.
- حسين الصغير: "دروس في المالية والمحاسبة العمومية"، دار المحمدية العامة الجزائر، سنة 2001.
- حسين راتب يوسف ريان: "الرقابة المالية في الفقه الإسلامي" دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- حمدي سليمان قبيلات: "الرقابية المالية والإدارة على الأجهزة الحكومية" مكتبة دار الثقافة للنشرة التوزيع، عمان الأردن، 1998.
- خالد أمين عبد الله: تدقيق الحسابات - الناحية العلمية - دوائر وائل للنشر عمان، الأردن، 2000.
- سعيد محمد المصري: التنظيم والإدارة: "مدخل معاصر" الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999.
- سيد خليل هيكال: "الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية والإستهلاكية"، منشورات دار المعارف، مصر 1979.
- صلاح الشنواني: "التنظيم الإداري في قطاع الأعمال"، مركز الإسكندرية للكتاب مصر، 1999.
- عادل أحمد حشيش: "أصول الفن المالي للإقتصاد العام، أساسيات المالية العامة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، إسكندرية، مصر، 2001.
- عبد الحلیم كراجه وآخرون: "الإدارة والتحليل المالي"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2000.
- عبد الرؤوف جابر: "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، دار النهضة العربية، عمان، الأردن، 2004.
- عبد السلام هارون وآخرون: المعجم الوسيط ج، ط2 دار المعارف القاهرة، مصر 1973.
- عبد الفتاح الصحن، محمد شريف: "مبادئ الإدارة"، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.
- عبد الله محمد القرطبي: الجامع لأحكام القرآن ج5، ط3 دار الكتب المصرية، 1967.
- عبد المعطي محمد عساف: "مبادئ الإدارة: المفاهيم والاتجاهات الحديثة"، مكتبة المحتسب عمان الأردن، 2000.
- عبد المعطي محمد عساف، مرزوق راتب عساف: "مبادئ الإدارة: المفاهيم والاتجاهات الحديثة"، مكتب المحتسب، عمان، الأردن، 2000.
- عبد الواحد عطية: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
- عقلة محمد يوسف المبيضين: "النظام المحاسبي الحكومي وادارته" - دوائر وائل للنشر عمان، الأردن، 1999.
- علي الشريف، محمد سلطان: "المدخل معاصر في مبادئ الإدارة" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1988.
- علي الشريف، محمد سلطان: "المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 1998.
- علي محمد منصور: "مبادئ الإدارة، أسس ومفاهيم" مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر 1999.
- علي محمد منصور: "مبادئ الإدارة: أسس ومفاهيم" مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1999.
- عمر محمد مرش الشويكي: "مبادئ الرقابة وتطبيقها في الأردن"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1986.
- عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية: "النظرية والتطبيق"، مطبعة الانتصار، الإسكندرية مصر، الطبعة الثانية، 2002.
- عوف محمود الكفراوي: "الرقابة المالية في الإسلام"، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، القاهرة، مصر 1997.
- محمد أحمد خليل: "المراجعة والرقابة المحاسبية" دار الجامعات المصرية "سنة 2006.
- محمد أمين عوده: "إدارة المشروعات العامة، القضايا والإستراتيجيات" مطبوعات جامعة الكويت، الطبعة الثانية، 2009.

- محمد حافظ حجازي: "المنظمات العامة"، مؤسسة طبية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- محمد سويلم: إدارة المصارف التقليدية والمصارف الإسلامية، مدخل مقارن، دار الطباعة الحديثة، القاهرة، مصر، 1987.
- محمد مسعي: "المحاسبة العمومية" دار الهدى، الجزائر، 2001.
- مسعود شهبوب: "أسس الإدارة المحلية" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 201، بتصرف
- مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر: "المراجعة وتدقيق الحسابات" الطبعة الثانية، ديوان مطبوعات الجامعية، الجزائر سنة 2003.
- نعيم دهمس: "الرقابة المالية الحكومية بين المفهومين التقليدي والحديث"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1983.
- دحنا رزوقي الصانع، محاسبة وإدارة الأموال العامة، المحاسبة الحكومية، الجامعة المفتوحة سنة 1998، طبعة أولى، ص 308.
- محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الرابعة 1998، ص 363.
- الأستاذ بساعد علي، المالية العمومية، ص 96.
- مدني أحمدوش: "المحاكم المالية في المغرب: دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة" مطبعة فضالة، المحمدية، المغرب، 2003، ص 95.
- محمد عمر حماد أبو دوح: "ترشيد الإنفاق العام وعلاج عجز ميزانية الدولة"، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006، ص 47.
- عبد الفتاح الصحن ومحمد السرايا: "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ط 2، الإسكندرية، مصر 2008 ص 17.
- محمد محمود الطعامنة، سمير محمد عبد الوهاب: "الحكم المحلي في الوطن العربي واتجاهات التطوير" المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2005، ص 75.
- على أنور العسكري: "الفساد في الإدارة المحلية" مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 24.
- سناء علي صادق: "دور تدقيق الأداء في رفع كفاءة وفعالية الخدمات العامة" ديوان المحاسبة الكويتي، مارس 2001، ص 5.
- قلعواوي غسان: رقابة الأداء، دار كنعان للدراسات والنشر دمشق 1998 ص 8.
- نجيب جيري: "الرقابة المالية بالمغرب بين المحكمة المالية ومتطلبات التنمية" دار نشر المعرفة، المغرب، ص 2011 ص 85.

ب. البحوث

- عبد الله المنيف: "الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي وسبل تحسينها"، بحث منشور، ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية، مجلة معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989 ص 34.
- الحسنی صادق وخرابشة عبده: ﴿متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء﴾، بحث منشور، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد السابع والعشرون سنة 2000..

ت. الرسائل العلمية

1. رسائل الدكتوراه

- بشرى محمد اسماعيل: "الرقابة المالية العليا في الدول النامية و العولمة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
- أكرم إبراهيم حماد: "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة «رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجزيرة، الخرطوم، السودان 2003.
- حمدي سليمان قبيلات: ﴿الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية - دراسة تطبيقية﴾، رسالة دكتوراه منشورة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- أكرم إبراهيم حماد: ﴿تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة﴾، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزيرة، السودان 2003.

2. رسائل الماجستير

- هشام بن ورزن: "الرقابة الوصائية على البلدية في الجزائر" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة سطيف، الجزائر، 2004.
- نوار امحجوج: "مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة منتوري بقسنطينة، الجزائر، 2007، ص 51.
- عباس عبد الحفيظ: "تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية، دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور" رسالة ماجستير غير منشورة ن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر 2012.
- Rezika Amari « Contribution a l'analyse financière des budgets communaux de la wilaya de Tizi-Ouzou Un instrument de maîtrise et de rationalisation des finances locales » Mémoire de magister, non publié, faculté des sciences économiques, gestion et sciences commerciales université Mouloud Mammeri, Tizi Ouzou, année, 2010.

- إبراهيم بن داود: ﴿ الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري ﴾
- مذكرة غير منشورة، مقدمة لنيل شهادة الماجستير، فرع الدولة والمؤسسات العمومية كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الدراسية 2002 / 2003
- عمار محمد حامد: ﴿ دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة ﴾، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2001.

ج. الصحف، الجرائد والمجلات

- المبادئ العامة الدولية للرقابة المالية «، المؤتمر الدولي التاسع لمنظمة الانتوساي " intosai"، ليما عاصمة البيرو والمعروف فيما بعد بـ " إعلان ليما المنشور في مجلة الرقابة المالية للإنتوساي، السنة الأولى، العدد الأول نوفمبر، 1982، ص 75.
- جريدة الخبر اليومي، الجزائر بتاريخ 14 أكتوبر 2013 من خلال الموقع الإلكتروني www.elkhaber.com بتاريخ 2014/01/15.
- نواف كنعان: " الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة "، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد 2، 2005، ص 139.
- أمل علي محمد: " الرقابة المالية وديوان المحاسبة، مجلس الأمة، الكويت" مجلة الأمة، الكويت، ماي 2001.
- مجلة الرقابة، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي Arabosai) العدد 28، جوان 1996، ص 34.
- صحيفة الوسط البحرينية: البلديات تختتم ورشة مؤشرات الأداء المالي البلدي: " العدد 2408 الجمعة 10 أبريل 2009 من خلال الرابط الإلكتروني: www.alwasatnews.com/
- محمد حركات: " دور المحاكم الجهوية للحسابات في تدعيم التنمية المحلية " المجلة المغربية للإدارة والتنمية المحلية، عدد 8، 2012، ص 151.
- أمل علي محمد: ﴿ الرقابة المالية وديوان المحاسبة، مجلس الأمة، الكويت ﴾، مجلة الأمة، ماي، 2001، الكويت.

د. الملتقيات، المؤتمرات والندوات، الهيئات

- المنظمة العربية للعلوم الإدارية: " توصيات المؤتمرات والندوات (1971-1981) " القاهرة، مصر 1982.
- زهير شطاح: " رقابة التسيير على الجماعات المحلية " مداخلة ضمن ملتقى حول تسيير الجماعات المحلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 9-10 جانفي 2008.
- سعيد يوسف كلاب وآخرون: " دور التقنيات الحديثة في مجال محاربة الغش والفساد " ورقة بحث مقدمة للقاء العلمي الذي نظمته الأرابوساي من 07 إلى 10 ماي 2006، القاهرة، من خلال الموقع الإلكتروني: <http://www.aman-palestine.org/ar/reports-and-studies/744.html>
- موزة محمد السليطي: ديوان المحاسبة في دولة قطر: الواقع والطموح "، الملتقى الثاني للمحاسبين في دولة قطر، جامعة قطر، أكتوبر 2010، من خلال الموقع الإلكتروني: www.qcpa.net/%2Fdrupal%2Fsites%2Fdefault
- ديوان المحاسبة الإماراتي: " تحديث طرق الرقابة في الاجهزة العليا للرقابة " : بحث مقدم إلى الدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)، عمان، الأردن من 8 إلى 10/06/2014، ص 4.
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية: ملتقى أساليب الحديثة في نظم الرقابة المالية والإدارية، القاهرة جمهورية مصر العربية 19-23 جوان 2005، ص 25.
- ديوان الإمارات العربية المتحدة: " إعلان ليما حول مبادئ الأساسية للرابة المالية " ترجمة طارق الساطي، ص 8.
- الغباري أيمن: " برنامج تدقيق الأداء " ديوان المحاسبة للكويت، ص 5.
- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي Arabosai) " رقابة الأداء في القطاع الحكومي "، بيروت لبنان 1995.
- ندوة صحفية لرئيس نقابة قضاة مجلس المحاسبة بتاريخ 2014/03/15.

ذ. النصوص القانونية والتنظيمية، مقررات رسمية وقوانين وتعليمات

- قانون رقم 10-11 مؤرخ في 22 جوان 2011، " المتضمن قانون البلدية «، الجريدة الرسمية عدد 37 الصادرة بتاريخ 03 جويلية 2011.
- قانون الولاية 09-90 المؤرخ في 07 أفريل 1990.
- القانون 08-90 المؤرخ في 17/04/1990 المتضمن قانون البلدية.
- القانون 21-90 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- القانون 04-80 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني.
- القانون 32/90 بتاريخ 04/09/1990 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة

- التعليمية س 1 المتعلقة بالعمليات المالية للبلديات، وزارة المالية ص 03.
- المرسوم التنفيذي 92 – 414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المعدل والمتمم والصادر بالجريدة الرسمية عدد 37 لسنة 2010.
- القرار الوزاري المشترك بين وزارة الداخلية ووزارة المالية والمؤرخ في 2010/05/09، توسيع الرقابة المسبقة على النفقات التي يلتزم بها على ميزانية البلديات تدريجيا إلى غاية تعميمه على مجموع البلديات سنة 2012.

٧. المواقع الإلكترونية

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي)، من خلال الموقع الإلكتروني: www.intosai.org
- الأرابوساي: " واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها "، سبتمبر 2010، ص 33 من خلال موقع الأنترنت www.arabosai.org بتاريخ 2013/03/02.
- موقع مجلس المحاسبة على الأنترنت: الغرفة الإقليمية لقسنطينة، مرجع سابق، يوم 2018/05/11.
- إعلان عن ماسة توظيف قضاة ومدققين ماليين، موقع مجلس المحاسبة على شبكة الأنترنت، مرجع سابق، بتاريخ 28 أفريل 2013.
- محكمة الحسابات الأوروبية: "المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الإنتوساي للرقابة " ترجمة محمد حركات، لوكسمبورغ 1998، ص 155 من خلال الموقع الإلكتروني: www.eca.eu.int/ARABIC/intosai-arabic.Doc بتاريخ 2011/09/19.
- وحدة التفتيش المركزية " ثغرات الرقابة في منظومة الأمم المتحدة " جنيف، الأمم المتحدة، 2006 من خلال الموقع الإلكتروني: www.unjiu.org/.../jiu_REP_2006_2_Arabic
- محمد زهير حمام: " البلدية الإلكترونية "، من خلال الموقع الإلكتروني : <http://zohirzzz.own0.com/forum>
- دليل تقييم الأداء في العراق لعام 2006: " معايير ومؤشرات تقييم الأداء في العراق " من خلال الموقع الإلكتروني : www.d-raqaba-m.iq/pdf/guide_per06.pdf
- برنامج إدارة الحكم في الدول العربية: الحكم الرشيد: " الشفافية والمساءلة " من خلال الموقع الإلكتروني: www.undp.org
- تقرير منظمة الشفافية العالمية من خلال الموقع الإلكتروني: www.worldtransparency.ne
- دنيف علي حسن : " لماذا يجب مراقبة الأداء الحكومي ؟ وماهية الأليات " بتصرف من خلال الموقع الإلكتروني www.siironline.org/alabwab/
- أعدت المفتشية العامة للمالية 177 تقريرا في سنة 2010 و154 تقريرا في سنة 2009 لكن النتائج تبقى دائما من أسرار الدولة (مقالة الفرنسية) من خلال الموقع الإلكتروني: www.made-in-algeria.com/data_5/even-detail.php بتصرف.
- تامر بن ملوح المطيري: إعادة هيكلة الأجهزة الحكومية في السعودية ورقة بحثية مقدمة في إطار " ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي " الموقع الإلكتروني: www.planning.org.sa/planning بتصرف .

ثالثا: المراجع باللغة الفرنسية

- Jean pierre foreman : " Audit et contrôle interne ", éditions organisation, Paris, France, 2009.
- Lebed Nasser , " L'exercice de la tutelle sur les communes de la daïra de Oued Znati " , thèse de magister , Université d'Alger , Algérie, 1993.
- Zahia Moussa , " Evaluation de la décentralisation territoriale en Algérie (1967-1988) " , Revue algérienne de droit international et comparé " T 4 , N°2 , 1992 .
- Robert Duff et autres : " Encyclopédie de la gestion et du management " , E.G. M édition , Canada, 1999.
- Jean CATHELIN - " Finances Publiques Politique Budgétaire et Droit Financiere " L,G,D,J, Paris, 1976, page 11.
- Kalika Michel : « Structures d'entreprises : Réalités, déterminants, performances » , Editions economica, 2me éd, Paris, 2005, p123.
- conseil de l'Europe : « Le contrôle et l'audit de l'action des collectivités locales, communes et régions d'Europe, n°66, 1999. site internet www.conseileurope.org vu le : 17/05/2012.
- Kamel Moulai : « Les contraintes à l'action publique locale en Algérie, cas des communes de la wilaya de Tizi ousou » , revue Campus, université Mouloud Maameri, Tizi ousou, n°11, déc 2005, p64.
- Harry S. HAVENS : « Contrôle de gestion et audit interne dans l'administration publique, l'exemple des Etats-Unis » , Document collectif publié sous le titre : « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes, étude comparative » , O.C.D.E, Paris, France, 1996, pp 136.
- Lamia Berrah : « L'indicateur de performance : concepts et applications » , Cepadues éditions, Toulouse, France, 2002, p47.

- Florence BUSSON-VILLA : **L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales**, Université de Rennes 2, revue : Finance ,Contrôle, Stratégie – Volume 2, N° 1, mars 1999, p. 7.
- Champigny Josée : - **Séminaire sur : l'initiation à la budgétisation par programme axée sur les résultats**, ministère des financesAlgérie, 28 mai 2005.p.3

رابعاً: المراجع باللغة الإنجليزية

- Gitman Lawrence : » Principles of managerial finance « , addison wesley editions, New york, USA ,2003.
- Alain G et Jean-Michel J : R.F.F.P. N° 2661 du 19 Avril 2000.
- Hilton Ronald : "Managerial accounting " , McGraw hill, 6th édition, Newyork, USA, 2005.
- M.W.E.Glautier and B Underdown. : "Accounting theory and practice", second edition, pitman Books limited, London, England,982.
- Atkinson Anthony, Koplan Robert : " Management accounting «,prentice hall édition,4th éd. New york,USA , 2004.
- Peter Drucker : "The practice of Management", Hotper and Brothers, New York, U.S.A.1984.
- Trewatha & Nempont : "Management Function and behavior " , Revised edition, Busniss Publication, inc, Texas U.S.A.1985.
- Local government association of south Australia : « costing principles for local government », December 2013 , p7, Available at: www.localgov.org.au/publications/42754453.pdf Vu le : 27juin2011,p 7.
- Ulrika klingen stierna : »Controlling public money : internal financial control and external audit, conference paper in "public administration reform and European integration,Badva, Montenegro, 26-27 mars .2009 Site internet: <http://www.sigmaweb.org/publications/42754453.pdf> Vu le : 27juin2011,p 7.
- Albert van zyl, paolo de renzio : »Responding to the challenges of supreme audit institutions:can legislature and civil society help",U4 ISSUE,2009,p21,site internet : <http://www.u4.no/publications/responding-to-the-challenges-of-supreme-audit-institutions> vu le 13/06/2012.