

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثلجي - الاغواط

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تسيير عمومي



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم تسيير

الرقابة المالية على ميزانية الجماعات المحلية

- اشراف:
د/- أحمد بوجلال

- اعداد الطالبتين:
- عالية مختاري
- فتيحة مراح

لجنة المناقشة

د/لخضر عبيرات أستاذ محاضر "أ" رئيسا
د/ أحمد بوجلال أستاذ محاضر "أ" مشرفا
د/ هناء نور الدين أستاذ محاضر "ب" ممتحنا

2022 - 2021

الإهداء

إلى حبيبتي التي أفضلها عن نفسي، فهي التي ضحت من أجلي،
والتي لم أراها يومًا ما تدخر جهدًا في سبيل إسعادي دائمً وأبدًا، إليك
وحدك أُمي الحبيبة.

دائمًا ما نسير في دروب الحياة، ويبقى معنا من يسيطر على
أذهاننا في كل طريق نسلكه،
والذي رحمه الله.

إلى زوجي الغالي حمزة بن جمعة

إلى أولادي لقمان وندى فيروز

إلى اخوتي وإلى عائلتي

إليكم أصدقائي الاعزاء، ولكم جميعًا يا من ساعدوني وكانوا دائمًا
بجانبي من أجل مساعدتي بكل ما يملكون من جهد ووقت.

عالية

الإهداء

إليك يا حبيبة القلب، يا من وضع الله سبحانه وتعالى الجنة تحت
أقدامك، إليك يا أمي.

إليك أيضاً يا غالي فلم أرك يوم تتهاون في توفير لي سبل السعادة
والخير، إلى أبي الموقر.

إلى أخوتي منال ولجين وهبة الرحمان، الذي كنتم وما
زلتم أعتمد عليهم في أدق تفاصيل حياتي ما كبر حجمه
وما صغر.

إليكم جميع أصدقائي ومعارفي الكرام، الذين أكن لهم كل حب
وتقدير واحترام.

إلى جميع أساتذتي الكرام، الذين لم يبخلوا على يوماً ما.

فتيحة

شكر و عرفان

نحمد الله عزوجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي

فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الأستاذ المشرف " أحمد بوجلال "

على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ، كما نتقدم بجزيل

الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى من ساهم في هذا العمل.

ملخص باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى حول الرقابة المالية على ميزانية الجماعات المحلية الدور الهام للجماعات المحلية والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من الدولة إذ أنها تلعب دورا هاما في التكفل بحاجيات المواطن و تحقيق التنمية الشاملة فالجماعات المحلية التي كانت تتمتع بالاستقلال المالي و بالتالي فهي تقوم بصرف من القيادة بصفة منفردة و بصرفها بطريقة سليمة لا قيد من قيود رقابة على عملية توظيف الإيرادات و تنفيذ النفقات هنا لا بد من تدخل جهات مختصة للقيام بهذا الدور سواء كانت قبل تنفيذ الميزانية أو بعد تنفيذ هام و سواء كانت من الداخل أو الخارج و بالتالي تتمثل هذه الهيئات في رقابة كل من المجالس الشعبية المحلية و رقابة السلطة الوصية اضافة الى رقابة المراقب المالي و المحاسب العمومي ثم قيد تنفيذ النفقات و توظيف الإيرادات تأتي رقابة تغلب المحاسبة و المفتشية العامة للمالية.

Summary:

This study aimed at fiscal control of the budget of local communities. The important role of local communities, which are an integral part of the State, plays an important role in ensuring citizens' needs and achieving inclusive development. Local groups that were financially independent and therefore disposal of leadership individually and properly do not restrict control over revenue recruitment and expenditure implementation.

فهرس موضوعات

-	شكر وتقدير
-	اهداء
I	ملخص
III	فهرس الموضوعات
أ/ج/د	مقدمة:
	الفصل الأول: عموميات حول الرقابة المالية
19	تمهيد:
20	المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية
21	المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية
21	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الرقابة المالية
24	المطلب الثالث: مهام قسم الرقابة المالية
25	المبحث الثاني: أسس الرقابة المالية
26	المطلب الأول: أنواع الرقابة المالية
43	المطلب الثاني: مراحل عملية الرقابة
44	المطلب الثالث: اساليب ووسائل تنفيذ الرقابة المالية
45	المطلب الرابع: مقومات تنفيذ الرقابة المالية
52	المبحث الثالث: تقييم الرقابة الداخلية والخارجية على مالية الجماعات المحلية
52	المطلب الأول: رقابة المراقب المالي
55	المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي
58	المطلب الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية
61	المطلب الرابع: رقابة مجلس المحاسبة
66	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة
68	I. المالية المحلية
72	II. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

73	.III تحليل وتفسير الدراسة
92	الاستنتاج العام
95	خاتمة
97	قائمة المراجع والمصادر

مقدمة

تحظى الجماعات المحلية بأهمية وألوية كبيرة من طرف السلطات العليا وذلك نتيجة للتدهور في التسيير وما نتج عن الأوضاع الصعبة التي عرفت البلاد من انعكاسات على التأطير والإدارة بالإضافة إلى نقص في الموارد المالية وزيادة نفقات البلديات بسبب زيادة ونقل الأعباء الملقاة على عاتقها، وقد اختارت الدولة الجزائرية في استراتيجيتها التنموية سياسة اللامركزية الإدارية ويتضح ذلك من خلال تخلي السلطة المركزية عن العديد من الاختصاصات للجماعات المحلية التي أصبحت وحدات مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي الذي يتجسد أساسا في صلاحياتها في إعداد الميزانية السنوية في شكل جدول أو كشف يبين توقعات أو تقديرات خاصة الإيرادات والنفقات السنوية المراد تنفيذها، ومن ثم تعكس الميزانية الصورة الحقيقية للنشاط الاقتصادي للجماعات المحلية.

و الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية تمثل الركيزة الأساسية لصرف ميزانية الجماعات المحلية بطريقة سلمية كما أنها تحتل أهمية بالغة في التشريع المالي الحديث، باعتبارها وسيلة عملية فعالة تضمن حسن تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية وترشيد نفقاتها، ولعدم التلاعب بإيرادات و نفقات الجماعات المحلية، لابد من وجود رقابة تواكب جميع مراحل تنفيذ الميزانية وهدفها الأساسي تجنب حدوث اختلاسات وتلاعبات في أموال الدولة، وترجع أهميتها في كونها تضمن استقامة ونزاهة الموظفين في أدائهم لمهامهم وواجباتهم.

- ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى تساهم الرقابة المالية في تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية في ترشيد نفقاتها؟

وتتدرج تحت هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية التي يمكن صياغتها فيما يلي:

-
- ما هو مفهوم الجماعات المحلية؟
 - ماهي ميزانية الجماعات المحلية؟ ومن هم المكلفون بإعدادها وتنفيذها؟
 - ماهي أهداف الرقابة المالية؟
 - فرضيات الدراسة:
 - اعتبارا للتساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية يمكن تخمين الفرضيات التالية:
 - الفرضية الرئيسية:
 - عرفت الجماعات المحلية بأنها جماعات إقليمية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، لها دور أساسي في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية لأنها تعمل على تنفيذ السياسة الاجتماعية للدولة في مجالات مختلفة ومنها السكن والتشغيل والنقل والتهيئة العمرانية.
 - الفرضيات الجزئية:
 - تعرف ميزانية الجماعات المحلية بأنها برنامجا مفصلا و منسقا و مرقما ينصهر في المدى القصير (السنة عموما) بالارتكاز على إمكانيات الشخص المعني و التي و قع تحديدها مسبقا قصد تحقيق الأهداف المرسومة من قبله.
 - تعتبر الرقابة على مالية الجماعات المحلية الوسيلة المثلى لتفعيل دور هذه الأخيرة في ترشيد نفقاتها.
 - أهمية الدراسة:
 - التعرف على الجماعات المحلية وميزانيتها ومختلف الآليات الرقابية المعتمدة في تتبع تنفيذ العمليات الخاصة بالميزانية.

- تفعيل الدور الرقابي للأجهزة المختصة وذلك نتيجة الفساد المالي الذي تشهده أغلب الهيئات العمومية .

محاولة كشف الأخطاء التي يقع فيها مصير والجماعات المحلية عند إعداد الميزانية من أجل تنفيذها وفق القواعد والقوانين التنظيمية بصفة تضمن السير الحسن والسليم للإدارة المختصة بمتابعة تنفيذ الميزانية.

- أهداف الدراسة:

- محاولة إيجاد الحلول للقضاء على كل مظاهر الفساد التي تؤثر سلبا على مالية الجماعات المحلية.

- التعرف على المكلفين بإعداد وتنفيذ ميزانية الجماعات المحلية.

- محاولة معرفة كيفية إعداد ميزانية الجماعات المحلية وتنفيذها والرقابة عليها من خلال دراسة ميدانية لولاية الأغواط.

- أسباب اختيار الموضوع:

- الموضوع في مجال التخصص.

- الوقوف على هذه الرقابة من الناحية القانونية ومعرفة مدى تأثيرها على أعمال الجماعات المحلية.

- التحسيس بأهمية الموضوع فهو من جهة يتطرق إلى الرقابة المالية على الجماعات المحلية، ومن جهة أخرى يتطرق إلى المكلفون بإعداد وتنفيذ ميزانية الجماعات المحلية.

- الرغبة في الاطلاع الميداني على مختلف الإجراءات المتبعة في تنفيذ ميزانية ولاية الأغواط.

-الدراسات السابقة:

- دراسة ترشين عبد العزيز وحجيري نور الدين: (2017-2018) بعنوان: "الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية"، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الدور الهام للنظام الرقابي في التكفل بحاجيات المواطن وتحقيق التنمية الشاملة وكانت إشكالية هذه الدراسة كالتالي: ما هي أشكال الرقابة المطبقة على ميزانية الجماعات المحلية؟
أهداف الدراسة:

محاولة إيجاد الحلول للقضاء على كل مظاهر الفساد التي تؤثر سلبا على مالية الجماعات المحلية.

-اكتشاف أنواع الرقابة المالية، والأجهزة والهيئات المكلفة بعملية الرقابة.

-التعرف على مسؤولية القائمين بعملية هذه الرقابة وحدود هذه المسؤولية،بالإضافة إلى التعرف على النتائج المترتبة عن هذه الرقابة.

-تحقيق الدور الرقابي يتطلب تدخل جهات مختصة تقوم بتطبيق القوانين وإقرار الأحكام والتعامل مع مختلف المخالفات لما تقتضيه القوانين المقررة للعقوبات بمختلف درجاتها ومختلف مستوياتها.

منهج الدراسة:

تحقيقا لهدف البحث وعلى ضوء طبيعته وأهميته اعتمدت هذه الدراسة على المناهج العلمية التالية:

- المنهج التحليلي، المنهج المقارن، المنهج التاريخي.

- دراسة بلمتوك عادل: (2018-2019): بعنوان " الرقابة على تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية وأثرها في ترشيد النفقات" دراسة حالة بلدية الشقفة - جيجل -،

تمحور موضوع هذه الدراسة حول الرقابة على تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية وأثرها في ترشيد النفقات العامة وكانت إشكاليتهما كالتالي: كيف تساهم الرقابة على تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية في ترشيد نفقاتها؟

أهداف الدراسة:

- محاولة الإلمام ببعض المصطلحات التي تتعلق بالجماعات المحلية وميزانيتها.
- محاولة معرفة كيفية إعداد ميزانية الجماعات المحلية وتنفيذها والرقابة عليها من خلال دراسة ميدانية لبلدية الشقفة.

منهج الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض مختلف أجهزة الرقابة الممارسة على ميزانية الجماعات المحلية، واستنتاج أثر الرقابة على ترشيد نفقات الجماعات المحلية هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي تم استخدام منهج دراسة حالة تتمثل في تربص ميداني في بلدية الشقفة وإجراء مقابلات مع بعض الموظفين.

-المنهج المستخدم:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار الفرضيات المتبناة سيتم الاعتماد على: المنهج الوصفي من خلال عرض مختلف أجهزة الرقابة الممارسة على ميزانية الجماعات المحلية، واستنتاج أهمية وأهداف الرقابة المالية على ميزانية الجماعات المحلية والتعرف على أساليب ووسائل تنفيذ الرقاب المالية وتقييم الرقابة الداخلية والخارجية على مالية الجماعات المحلية.

-تحديد المفاهيم:**- الرقابة المالية:**

عرفت بأنها: " التدقيق والإشراف من قبل أجهزة عليا للاطلاع على كيفية سير العمل في الأجهزة الدنيا الخاضعة للرقابة، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغايته وفق ما هي محددة في الموازنة التي أجازتها السلطة التشريعية. والنتجت من أن تنفيذ الموازنة يتم دون تبذير أو إخلال، وذلك حفاظا على الأموال العامة وضمانا لحسن سير الإدارات الحكومية ماليا.¹"

-الميزانية:

هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه وهناك تعاريف متقاربة حسب كل دولة حيث عرفها القانون الفرنسي (بأنها الصيغة التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وواراداتها. ويؤذن بها ويقدرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية)².

تعريف الجماعات المحلية:

تعرف الجماعات المحلية على انها وحدات جغرافية مقسمة من إقليم الدولة وهيا عبارة عن هيئات مستقلة في الولايات والمدن والقرى ، وتتولى شؤون هذه الوحدات بالطرق المناسبة لها ، وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي.

ويفضل البعض استعمال مصطلح "الجماعات المحلية المنتخبة" لأن جهازها التنفيذي ينتخب من قبل السكان ، ويطلق عليها في الجزائر اسم البلديات والولايات ، إن عبارة

¹ عبد الله طلبه، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا، 1983، ص254. وفكري أبو الخير، المرجع في أحكام اللائحة المالية للموازنة والحسابات، دار الفكر العربي، ط1، القاهرة، 1977، ج1، ص216

² بحث-الميزانية-العامة-في-الجزائر-3858-<https://www.tribunal.dz.com/forum/t3858-الجزائر-3858-الميزانية-العامة-في-الجزائر>

الجماعات المحلية ظهرت لأول مرة في الجزائر بمقتضى المادة 54 من قانون 20 سبتمبر 1947 و التي تنص على ان الجماعات المحلية في الجزائر هي البلديات و الولايات ، وذلك نتيجة التغييرات التي حدثت على الخريطة الإدارية الجزائرية¹.

تعريف ميزانية الجماعات المحلية²:

التعريف القانوني:

تنص ميزانية الجماعات المحلية بالنسبة لكل سنة على جملة من النفقات، ومواردها وتأذن بها.

التعريف البسيط للميزانية :

هي عبارة عن نفقات و إيرادات ولاية معينة خلال فترة زمنية تقدر بسنة واحدة .

التعريف من خلال قانون الجماعات المحلية(رقم 07-12):

ميزانية الولاية هي جدول تقديري للإيرادات والنفقات السنوية الخاصة بالولاية، كما هي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير مصالح الولاية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار، وتنقسم الى قسمين متوازيين في الإيرادات والنفقات وهما: قسم التسيير، وقسم التجهيز والاستثمار.

¹ محمد الصغير بعلي، قانون الإدارة المحلية، دار العلوم للنشر و التوزيع، 2004 ، عنابة، ص16
² <https://manajmnt.blogspot.com/2019/12/budget-des-collectivites-locales-en-algerie.html>

الفصل الأول:

عموميات حول الرقابة المالية

تمهيد:

إن الرقابة كانت مطبقة منذ نشأة الدولة لكن بصورة بدائية فبمجرد تطور مهام الدولة أصبحت الحاجة إلى جهاز رقابي أمر ضروري، وللمحافظة على الاستعمال الحسن للمال العام فمن الواجب أن يحاط بسياج من الرقابة، وباعتبار النفقة تعود بالنفع العام للمواطنين وجب الحفاظ على المال العام بشتى الطرق والوسائل وحمایته من التلاعبات وذلك عن طريق رقابة مالية محكمة وصارمة.

ومنه فقد قسمنا الفصل الثاني إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية

المبحث الثاني: أسس الرقابة المالية

المبحث الثالث: تقييم الرقابة الداخلية والخارجية على مالية الجماعات المحلية

المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية

الرقابة المالية هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية و هي حزمة من الرقابات المتعددة التي تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية من كافة النواحي بغية المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق أعلى درجة من الفعالية في النتائج المرجوة من إنفاق المال العام أو تحصيله.

المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية

قبل التطرق إلى التعاريف العديدة التي قدمت من طرف المختصين لمفهوم الرقابة يجدر بنا أن نعرف المعنى اللغوي للكلمة:

لغة:

هي اسم مصدر من الفعل رقب، وقد ورد في المعجم الوجيز: رقبه رقبا بمعنى انتظره ولاحظه ودرسه وحفظه وهي المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر. والخلاصة أن للرقابة في اللغة معان كثيرة منها: الحفظ والدراسة والرعاية والرصد والحذر والخوف من العقاب¹.

اصطلاحا:

تعددت تعاريف الباحثين في الرقابة المالية منها: لقد عرف الفرنسي " هنري فايول" الرقابة بأنها: "التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطط الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن الغرض منها هو

¹زاهد محمود ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011م، ص35.

الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تنطبق على كل شيء¹

يعرف بعض العلماء الرقابة المالية بأنها: "مجموعة من الأعمال المتعلقة بمتابعة تنفيذ الخطة وتسجيل الأرقام التي تتحقق وتحليلها للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية أي اتجاه يساعد على تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور"².

وقد عرفها آخر: "بأنها مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب إضافة إلى المحافظة على المال العام من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال"³.

ومنه نستنتج أن الرقابة المالية هي التأكد والتدقيق بأنه تم التنفيذ الفعلي للنشاط المالي طبقاً لما تم تحديده مسبقاً ووفقاً للخطة المسطرة وما هو مخطط له، وذلك بغرض الكشف عن الانحرافات والعمل على معالجتها.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الرقابة المالية

أولاً: أهمية الرقابة المالية

تبرز أهمية الرقابة المالية من خلال ما يلي⁴:

1- ارتباطها بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً، لأن كل من التخطيط والتنظيم والتوجيه يؤثران ويتأثران بالرقابة، أي هناك تفاعل مشترك بين هذه الأنشطة بما يحقق الأهداف التي تسعى المؤسسة إليها.

¹ علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008م، ص24.

² نفسه، ص152.

³ شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة مقدمة

لنيل شهادة الماجستير تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010\2011، ص23

⁴ اجد محمد سليم أبو هدف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان لرقابة المالية والإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة،

فلسطين، 2002م، ص18

- 2- تمثل عملية الرقابة المحصلة النهائية لأنشطة ومهام المؤسسة، فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعة وأساليب تنفيذها.
- 3- ترتبط ارتباطا وثيقا بوظيفة التخطيط لأن التخطيط هو مطلب أساسي للقيام بوظيفة الرقابة.
- 4- إن أي برنامج للرقابة يتطلب وجود هيكل تنظيمي والمتمثل في أوجه المسؤولية المختلفة للمديرين.
- 5- إن الخطأ الصغير الذي لا يكشف في وقته يصبح خطأ كبير في اليوم الذي يليه، وبهذا فإن نظام الرقابة الفعال يمكن المديرين من التحكم والكشف عن الأخطاء في وقتها ومحاولة حلها والتغلب عليها¹.
- 6- إن البيئة المعاصرة للمؤسسات شديدة التعقيد، وهذا الأمر يحتم على المؤسسات ضرورة التجاوب مع المتغيرات البيئية، لهذا فإن الرقابة تمثل أحد القنوات الرئيسية لتوصيل المؤسسة إلى حالة التجاوب السريع مع المتغيرات البيئية.
- 7- تعد الرقابة المالية من أهم الوسائل والأدوات التي تساعد على اكتشاف أصحاب القدرات والمواهب والمتوقفين في مهامهم، وذلك من خلال الرقابة المالية، كذلك المتابعة والتقارير التي تقدم للإدارة العليا.
- 8- تعتبر جزءا أساسيا من الإدارة المالية والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات المحاسبية والتدقيق في مجالي الأداء والعلاقات المالية، وهي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشافها

¹ اجد محمد سليم أبو هذاف، المرجع السابق، ص28

9- تعتبر من أهم المرتكزات التي تنطلق منها الموازنات العامة، وتضمن استقامة ونزاهة الموظفين والتأكد من أن أدائهم لمهامهم وواجباتهم¹.

ثانياً: أهداف الرقابة المالية

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث وتتلخص هذه الأهداف في النقاط الرئيسية الآتية²:

1- التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات.

2- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وللتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً.

3- التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها، واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي تكفل إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الإجراءات قد يعيق سرعة التنفيذ أو تسبب يؤدي إلى ضياع الأموال وكثرة وقوع حوادث الاختلاس.

¹محمود حسين الوادي، زكرياء أحمد عزام، مبادئ لمالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، الأردن، 2007م، ص192.

²عوف محمد الكفراوي، تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 2010م، ص22.

المطلب الثالث: مهام قسم الرقابة المالية

- تدقيق كافة المعاملات المالية التي يتم تنظيمها وفقاً لأحكام النظام المالي وتعديلاته، والتعليمات التطبيقية للشؤون المالية المعمول بهما، وبما ينسجم مع نظام الرقابة الداخلية وتعديلاته، والتعليمات الصادرة بموجبه.
- إجراء التحليل المالي للحسابات والإنفاق والبيانات والتقارير المالية وعلى ان تتضمن مقترحات مناسبة لتخفيض و ترشيد النفقات.
- التأكد من كفاءة استخدام وادارة الموارد المالية لديوان الخدمة المدنية.
- التدقيق على اللوازم و موجودات المستودعات في ديوان الخدمة المدنية واجراءات تخزينها.
- التدقيق على إجراءات شراء اللوازم في ديوان الخدمة المدنية.
- التأكد من الاستخدام الامثل لمركبات ديوان الخدمة المدنية، والإجراءات والنماذج الخاصة بها سواء كانت ورقية أو محوسبة.
- التأكد من توفر وتقديم الكفالات المالية المطلوبة من الموظفين حسب التشريعات النافذة.
- تدقيق وتقييم تنفيذ العقود في ديوان الخدمة المدنية¹.
- تدقيق كافة تسببات وتوصيات وقرارات اللجان الداخلية التي تتعلق بالأهداف والسياسات العامة للديوان ذات الاثر المالي.
- المساهمة في إعداد الخطة السنوية للتدقيق والرقابة الداخلية المبنية على المخاطر.

¹ الرقابة-المالية-http://www.csb.gov.jo/web/index.php?option=com_k2&view=item&id=

- المساهمة في إعداد التقرير السنوي الخاص بوحدة الرقابة الداخلية في ديوان الخدمة.
- متابعة الرد على الاستيضاحات الواردة من ديوان المحاسبة، وتطبيق بلاغات وتعاميم الجهات الرقابية.
- تقديم الاستشارات الخاصة في أي موضوع متصل بالرقابة والتدقيق المالي بناءً على طلب الإدارة العليا أو طلب الجهات التي يتم التدقيق عليها¹.

المبحث الثاني: أسس الرقابة المالية

يجب عدم النظر الى الرقابة المالية كوظيفة محدودة وإنما يجب ان ننظر اليها كنشاط متشعب متكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة للتأكد من أن ما يجب عمله قد تم تنفيذه فعلا وتبيان مواطن القصور ومواطن الخطوات المصححة المناسبة.

لا شك أن أفضل وسيلة نحو بناء إطار متكامل للرقابة المالية هي وضع صياغة مجموعة من الأسس العلمية تساهم في توضيح مراحل الرقابة المالية وتبين العناصر الأساسية التي يتكون منها نظام الرقابة المالية , وأنواعها الرئيسية والأساليب التي تستخدم في تحقيق الرقابة المالية الفعالة ويمكن تحديد هذه المجموعة من الأسس والأساليب التي تستخدم في تحقيق الرقابة المالية الفعالة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى أنواع الرقابة المالية ومراحلها وأساليبها.²

¹ عوف محمد الكفراوي، المرجع السابق، ص56.

² نفسه، ص66.

المطلب الأول: أنواع الرقابة المالية

إن تنوع الرقابة المالية لا يعني استقلالية كل نوع منها عن النوع الآخر، فتقسيم الرقابة إلى أنواع هو جهد فقهي، الهدف منه دراسة عمليات الرقابة الجارية على المال العام وتحليلها، ومعرفة أشكال تلك الرقابة المالية هي عمليات متتابعة، كل جزء منها مكمل للجزء الآخر، ومساوئ إحداها قد يعالجها محاسن صورة أخرى منها.

وتتعدد أنواع الرقابة المالية، وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، دون أن يؤثر ذلك في طبيعة الرقابة، أو الهدف منها. إذ تكمل هذه الأنواع بعضها بعضاً¹، ويمكن تقسيم هذه الأنواع لما يلي:

الرقابة المالية من حيث الزمن:

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فهي إما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة السابقة، أو تتزامن مع التصرف المالي فتسمى بالرقابة المرافقة، أو تقع بعد القيام بالتصرفات المالية فتسمى بالرقابة اللاحقة.

أ- الرقابة السابقة:

وهي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الأموال العامة، إذ لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو دفع أي مبلغ، قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، (كرقابة محاسب الإدارة).

ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء

¹ فوزت فرحات، المالية العامة والاقتصاد المالي "دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والدولية"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2001، ص 243.

والانحرافات، لذلك تسمى بالرقابة المانعة التي تستهدف مشروعية التصرف المالي¹، وتمارس على النفقات العامة دون الإيرادات العامة، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات.

وقد تقع هذه الرقابة قبل اتخاذ الإجراءات الخاصة بالتصرف المالي، ويمكن أن يقوم فيها محاسب الإدارة للتأكد من قانونية عقد النفقة، وتوفير الاعتماد، وصحة تنسيب النفقة عليه، ومطابقة إجراءاته للتعليمات المقررة، وقد تقوم بها دائرة الحسابات في الجهاز العاقد للنفقة ذات الطابع الاقتصادي، ويمكن أن تقع على التصرف المالي ولكن قبل تأدية النفقة موضوع العقد. وبالتالي يمكن القول إن هذه الرقابة تتمحور حول: إما الإقرار المبدئي بصحة عقد النفقات من الناحية القانونية، وأنه تم في حدود الاعتمادات كما ونوعاً، أو الإقرار النهائي له عند دفع المبالغ موضوع النفقات بعد تنفيذ الالتزام للتأكد من أنه تم وفقاً لشروط العقد.

وللرقابة السابقة العديد من المزايا، لعل أهمها:

- تُعد دافعاً عاماً للأجهزة الخاضعة للرقابة في أداء واجباتها بالدقة والعناية والحرص.
- تحد من التصرفات غير الاقتصادية، وتمنع الانحراف في تطبيق الخطط والموازنات.
- التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة.
- تساعد على توخي الوقوع في الأخطاء والمحاذير القانونية أو الفنية ذات الآثار المالية، وتدعو إلى التقليل من ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام.

¹ محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، مركز التعليم المفتوح، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2004، ص413.

- تساعد على تفادي التعرض لأيّة خسائر أو أعباء مالية لا تدعو إليها الحاجة، وتعمل على اكتشافها أولاً بأول على مدى العمليات والإجراءات المالية المتخذة، خاصة بالنسبة للمشروعات العامة في مراحل الدراسة الأولية والتعاقد والتنفيذ، وما يعاصرها من عمليات صرف الأموال.

- تدريب الأجهزة المالية في الوحدات الإدارية الخاضعة للرقابة على عادات وتقاليدها المالية حسنة تتسم بالانضباط والحرص على المال العام، مما يساعد على ذلك توفر عناصر ذات خبرة وكفاءة واسعة لدى جهاز الرقابة في هذا المجال تكون قادرة على إبداء النصح والمشورة.

- تدارك ضعف خبرة الإدارة وتدنيها في بعض الأجهزة الخاضعة للرقابة قبل أن تحدث آثارها الضارة.

أما عيوب الرقابة السابقة فهي¹:

- تؤدي أحيانا إلى الحد من الاستقلال الممنوح للجهاز الخاضع للرقابة، وخاصة في المشروعات الاقتصادية التي تستلزم حرية التصرف وسرعة الحركة، وقد يفتح ذلك الباب أمام الروتين الحكومي للدخول إلى المشروع، وتضييع الفائدة من منحه الاستقلالية والشخصية المعنوية.

- قد تؤدي إلى خلق نوع من الإدارة المزدوجة من حيث أنّ تنفيذ قرار الجهة الخاضعة للرقابة مشروط بموافقة سلطة الرقابة السابقة، فهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسؤولية بينهما.

¹ محمد خير العكام، المالية العامة، الجامعة الافتراضية، برنامج الحقوق، دمشق 2010، ص268.

- لا تعطي فكرة كاملة عن طبيعة التصرف المالي وأهميته، فغالبًا ما يصعب وفقًا لهذا الأسلوب مراجعة العملية الواحدة بأجزائها كافة في وقت واحد، وخاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكبرى، والمشروعات الإنشائية، حيث تتم تلك المراجعة بشكل مجزأ كلما تم الانتهاء من تنفيذ ذلك الجزء، وبالتالي لا تتاح الفرصة لدراسة جميع أجزاء العملية الواحدة والكشف عما يكون قد شابها من قصور أو انحراف¹.

- كما أن إحساس الجهة الخاضعة للرقابة بوجود الرقابة السابقة والاعتناء عليها، قد يجعلها تركز إلى جهاز الرقابة، وتعتمد عليه في توجيه الإجراء أو التصرف أو اتخاذ القرار.

- قد تتسبب الرقابة السابقة في خلق عقدة الخوف من الخطأ والتحقيق والمساءلة لدى مسؤولي الإدارة، مما قد ينعكس أثره سلبًا على أسلوب العمل ونتائجه.

- كثيرًا ما يتوقف حجم الفائدة التي تجني من الرقابة السابقة على ما يتحقق من فعالية وتعاون بين جهاز الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة، وذلك لا يتأتى إلا إذا كانت الإدارة في تلك الجهة متقدمة وتنفهم بوعي طبيعة الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة وأهدافه.

ويمكن التخفيف من عيوب الرقابة السابقة من خلال إيجاد جوٍّ من التفاهم والتعاون بين المسؤولين عن الرقابة، بقصد تحقيق الأهداف المحددة للوحدة الخاضعة للرقابة. وعندما يكون مسؤولو الرقابة على درجة عالية من الخبرة والكفاءة والتخصص، ومن خلال نشر الوعي الرقابي بين الأجهزة التنفيذية، والكشف دائمًا عن وجه المصلحة العامة للمجتمع في العملية الرقابية، تقصر الرقابة ما أمكن على الجوانب الجوهرية من نشاط الوحدة أو المشروع الخاضع للرقابة.

¹ زينب حسين عوض، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص 468.

ب- الرقابة المرافقة: وتتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة والإيرادات الواردة في الموازنة العامة للدولة. وعادة ما تمارس الرقابة المرافقة من قبل السلطة التشريعية عبر الصلاحيات الممنوحة لها في الدستور للمتابعة¹، إضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية على أداء الحكومة.

ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، وهي رقابة قانونية واقتصادية بأن معاً، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال، ويساير ويتابع خطوات التنفيذ من أجل القيام بالمراجعة أولاً بأول للخطوات التنفيذية التي تقوم بها الجهات العامة ومطابقتها مع الخطط الموضوعة، وتتوزع مسؤوليات هذه الرقابة على أربع مستويات:

- المتابعة داخل الوحدة الإدارية.

- المتابعة من قبل الوزارة المشرفة ووزارة المالية.

- المتابعة من قبل الأجهزة الرقابية المتخصصة².

- المتابعة من قبل السلطة التشريعية على أداء الحكومة.

وتختلف فعالية هذه المتابعة ووقتها حسب وفرة البيانات والتقارير المالية وسهولة الحصول عليها وتوقيت ذلك، ومن هنا جاءت أهمية إصدار التقارير المالية في أوقات دورية كل شهرين أو بشكل ربعي (أي كل ثلاثة أشهر في السنة) لإعطاء الوحدات الفرص لاكتشاف صعوباتها الوشيكة الوقوع واتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لتجاوز تلك الصعوبات. وتبدو فعالية هذا النوع من الرقابة في الموازنات المبرمجة والتخطيطية أكثر من موازنات البنود.

¹ زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص 478.

² فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار المجدلوي، عمان، د.ن، ص 27.

ومن أهم ميزاتها القدرة على اكتشاف الخطأ والإهمال فور وقوعه، مما يساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيحه في الوقت المناسب.

يُعد هذا النوع من الرقابة الأكثر فعالية، إلا أنه يمكن أن يوجه نقد للقائمين عليها إذا انحرفوا عن الطريق الرقابي السليم، وتحكمت فيهم أغراض أخرى، أو كانوا غير قادرين على القيام من الناحية الفنية بأعباء الرقابة أثناء التنفيذ، أو غير راغبين في القيام بها لأسباب معينة قد تتعلق بالتوازنات الحزبية لأعضاء السلطة التشريعية وتركيب الحكومات في الدول، والذي قد يكون متعلقاً بنوع النظام السياسي في الدولة.

ج- الرقابة اللاحقة:

وتتمثل في مراجعة الدفاتر الحسابية وفحصها، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي وكل النشاطات الاقتصادية الرقابية التي تتمثل في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون العمليات المالية الخاضعة للرقابة كافة قد انتهت، وذلك من أجل الوقوف على جميع المخالفات المالية التي وقعت، ومحاسبة مرتكبيها ومراجعة النتائج ومقارنتها بالأهداف.

وتتخذ الرقابة اللاحقة بدورها أشكالاً عدة تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية، كما تمضي إلى بحث مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة.¹

وتُعد الرقابة المالية اللاحقة من أقدم أنواع الرقابة المالية التي مارسها التشريعية والرأي العام على أعمال السلطة التنفيذية، وأهدافها كشف الأخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون التصرفات المالية كافة قد انتهت، لذلك أطلق عليها اسم الرقابة الكاشفة.

¹زينب حسين عوض الله، المرجع السابق، ص 489.

وقد تتولى هذه الرقابة الجهات التي قامت بالتصرف المالي نفسها، أو الإدارات التابعة لوزارة المالية، أو الهيئات المستقلة عن السلطة التنفيذية. والرقابة اللاحقة تغطي جانب الإيرادات والنفقات العامة، بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر على جانب النفقات، وللرقابة اللاحقة العديد من المزايا، وعليها بعض المآخذ. وتعدّ مزايا الرقابة اللاحقة في مجملها عيوباً في الوقت ذاته للرقابة السابقة والعكس صحيح. لذا فإنّ هذين النوعين من الرقابة يكمل بعضهما بعضاً. أما مزاياها فهي:

- تعطي للجهة الرقابية مجالاً واسعاً للنظر في جميع أجزاء العملية الواحدة ودراساتها بدقة.

- تمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات بدقة.

- تمكن من إتمام الدراسات المتعلقة بالعمليات المالية دون تعطيل الأنشطة.

- تمكن من قيام بالمراجعة دون تدخل في اختصاصات السلطة التنفيذية والاحتكاك معها مما قد يعقد الإجراءات.

- تحقق الأهداف الأساسية للرقابة، من حيث محاسبة المقصرين وتحصيل الخسائر المالية التي لحقت بالإدارة، وتضع الجهات الإدارية في صورة الأخطاء والمخالفات لمنع تكرارها مستقبلاً. ولكن يؤخذ عليها أنّها:

- لا تعدو أن تكون مجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية¹.

- لا تساعد على منع الأخطاء والمخالفات، أو التلاعب بالأموال العامة قبل وقوعها.

- تأتي بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبو المخالفات قد تغيروا، فضلاً عن صعوبة تحديد المسؤولية عند تعاقب المسؤولين.

¹ محمد خير العكام ، المرجع السابق، ص 266.

ولكن لا يعني ذلك أنه لا يمكن معالجة هذه العيوب، فيمكن ذلك عبر إنجاز عمليات الرقابة اللاحقة بسرعة ودقة وفعالية، كما أنها تنفيذ كونها تؤسس لعدم الوقوع بالأخطاء نفسها في المستقبل.

- الرقابة المالية من حيث الموضوع:

وتقسم الرقابة المالية وفقاً لموضوعها إلى الأنواع التالية:

1- رقابة المشروعية: يتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار المالية للقانون بمفهومه العام والواسع، أي القاعدة القانونية أيًا كان مصدرها نصاً دستورياً أم قانونياً صادراً عن السلطة التشريعية أم نصوصاً لائحية أم قراراً إدارياً صادراً عن موظف يرأس الموظف المسؤول عن التصرف المالي، وهذا يشمل المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، والمشروعية الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه¹. وبذلك يمكن القول إنه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما، وبين قاعدة موضوعية مسبقاً فإنها تكون مهتمة بنواحي المشروعية².

2- الرقابة المحاسبية: يقصد بها مراجعة الدفاتر المحاسبية والمستندات وتدقيقها والتعرف على مدى مطابقتها للاعتمادات المرصودة في الموازنة العامة، والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح وتعليمات وزارة المالية بتنفيذ الموازنة، ومن كونها صُرفت بموجب مستندات صحيحة من أجل اكتشاف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير³.

¹ يوسف شباط، المالية العامة (الكتاب الثاني)، جامعة دمشق، كلية الحقوق، العام الدراسي 1994-1995، ص235.

² محمد العموري، المرجع السابق، ص16.

³ محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المرجع السابق، ص422.

3- الرقابة الاقتصادية: بدأ يظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بسبب زيادة نطاق الحاجات العامة، وبالتالي زيادة حجم النفقات العامة وعدم قدرة الإيرادات العامة على تلبية تمويل تلك النفقات العامة المتزايدة، وفي معرض البحث عن ضرورة تحسين مردودية هذه النفقات وإعادة ترتيب أولوياتها.

وتهدف هذه الرقابة إلى مراجعة نشاط الجهات العامة، من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها، للوقوف على ما تمّ تنفيذه من أعمال، وتكلفة إنجازها، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير، إضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ، وحسن سير العمل في المواعيد المقررة، ومدى تحقيق النتائج المرجوة، ونقسم إلى رقابة الكفاءة، وهي تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، ورقابة فعالية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة.

4- الرقابة على البرامج: وكانت هذه الرقابة تطويراً للرقابة الاقتصادية، وتتوافق مع تحويل الموازنة العامة من موازنة بنود إلى البرامج. ويهتم هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط المحددة لكل جهة عامة، وقدرتها على تحويل هذه الخطط إلى برامج محددة من أجل تحقيق الأهداف المحددة بها بأقل نفقة ممكنة، وتعديل هذه البرامج بشكل مستمر وفقاً لهذه القواعد.¹

الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة: وفقاً لهذا التقسيم يتم تحديد نوع الرقابة استناداً إلى الجهة التي تقوم بها ومنبع سلطاتها. فقد اختلف الكتاب في تصنيف هذه الرقابة، حيث قسمها علماء إدارة الأعمال إلى رقابة داخلية وأخرى خارجية تبعاً لموقعها من الوحدة الإدارية التي تقوم بالتصرف المالي، بينما علماء الإدارة المالية والعامة فينظرون إلى موقعها من السلطة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة

¹ محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المرجع السابق، ص 425.

(الحكومة) والسلطة المسؤولة عن إجازة الموازنة العامة وهي السلطة التشريعية، ويقسمون هذه الرقابة إلى ثلاثة أنواع هي، الداخلية وهي التي تقوم بها السلطة التنفيذية سواء كانت وزارة المالية أم أجهزة مستقلة مرتبطة بها، ورقابة خارجية وتقوم بها السلطة التشريعية، ويضاف إليها نوع ثالث هو الرقابة مستوى أولاً للرقابة الداخلية السابق ذكرها هي مستوى ثانٍ وصائبي على المستوى الأول لها، وليست رقابة مستقلة ومتميزة عنها، ومع ذلك يمكن الإشارة إلى هذه الرقابات وفقاً لما يلي:

1- الرقابة الداخلية: وهي الرقابة التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة، وذلك بغرض التأكد من أن جميع الأعمال المناطة بالسلطة التنفيذية تسير وفق منهج سليم، ولما خططته السلطة التنفيذية لنفسها، وأقرته السلطة التشريعية. وغالباً ما تتاط هذه المهمة بوزارة المالية عن غيرها من الجهات الإدارية الأخرى، وبمختلف الطرق والأساليب، أو من قبل أجهزة متخصصة. وتعرف الرقابة الداخلية بأنها: كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده، وللتحقق من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، ولزيادة كفاءة الأداء بالوحدة، ولتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات¹.

2- الرقابة الذاتية: وهي الجزء من الرقابة الداخلية التي تمارس داخل الجهة العامة المنفذة ذاتها بعدها المسؤولة عن التنفيذ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل يسير وفقاً تم التخطيط له، والكشف عن أسباب الفشل أو النجاح، وذلك بحسبانها الجهة المسؤولة عن عملها². ويساعد هذا النوع من الرقابة على خلق شعور المسؤولية عند العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتهم.

¹ فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 27.

² محمد العموري، المرجع السابق، ص 38.

فالرقابة الذاتية تمثل مجموعة النظم والضوابط التنفيذية التي توضع لتنظيم سير العمل داخل كل وحدة إدارية في كل وظيفة أو عمل من الأعمال، بما يكفل حسن سير العمل فيها، وفقاً للخطط الموضوعة ووفقاً لضوابط معينة. ويشمل ذلك النظم الإجرائية، والتعليمات، ونظم المعلومات والسجلات، وتكون على مسؤولية الرئيس الإداري للوحدة الإدارية، وتعد جزءاً من العملية الإدارية فيها وفقاً لما يؤكدته العالم فايول بالإدارة العامة الذي يعتبرها التنبؤ والتخطيط والتنظيم وإصدار الأوامر والتنسيق والرقابة هي جزء من العملية الإدارية فهي ليست مستقلة عنها¹.

ومن أجل نجاح الرقابة الذاتية لابد من تأمين ما يلي:

- أ. توزيع العمل بين الموظفين، وتحديد مسؤوليات كل منهم وواجباته، بشكل الحد من الغش والأخطاء، وأهم خطوة في مجال تقسيم العمل وتوزيعه هي فصل وظيفة المحاسبة وإمسك الدفاتر عن باقي وظائف الوحدة الحكومية.
- ب. ألا ينفرد موظف واحد بإتمام عمل ما بل يجب أن يقوم فيه أكثر من موظف.
- ج. تفهم الموظفين لواجباتهم الكاملة، وتحديد بدقة من أجل تحديد المسؤول عنها.
- د. نقل الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل، من أجل اكتشاف أي تواطؤ قد يحصل بين الموظفين في الإدارة الواحدة.
- هـ. أن يجري جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخرزينة والمخازن العامة².
- و. تعيين سقف للمبالغ التي يجوز لأمين الصندوق الاحتفاظ بها في خزائنه.

¹ عبد الله طلبه، المرجع السابق، ص 205.

² محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 268.

3- الرقابة الخارجية¹: وهي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية بأي شكل من الأشكال. وتتولى هذه الرقابة بشكل أو بآخر السلطة التشريعية. وقد تطورت هذه الرقابة من حيث الأسلوب والهدف والممارسة بعد صراع طويل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية. وقد توجهت معظم الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، وتختلف مهام كل جهاز طبقاً للقوانين السائدة في الدولة، أو المجالس النيابية أو الائتئين معاً، وتختلف صور هذه الرقابة وصلاحياتها ونطاقها تبعاً للنظم السياسية الموجودة في العالم بين نظم نيابية ورئاسية ونصف أو شبه رئاسية كما هو الحال في سورية.

وكثيراً ما تستخدم الرقابة الخارجية معياراً للحكم على درجة ديمقراطية النظام. فبمقدار ما تملك هذه الأجهزة الخارجية من سلطات وقدرات على مساءلة الجهاز الحكومي وإخضاعه للرقابة، وبمقدار ما تعبر عن تيارات الرأي العام والإرادة الشعبية، بمقدار ما يكون النظام ديمقراطياً.

الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات التي تتولى عملية الرقابة²، ويمكن هذه الرقابة إلى:

1- الرقابة المالية الإدارية: يقصد بهذا النوع من الرقابة، تلك الرقابة التي تتخذ طابعاً إدارياً، أي أنها صفة إدارية، وتمارسها جهة ذات اختصاص إداري، سواء أكانت هذه الرقابة لاحقة أم سابقة، وسواء اتخذت طابعاً شكلياً أم موضوعياً. وتمارس هذه الرقابة من قبل الأجهزة التي تتولى الرقابة المالية دون أن يكون لها اختصاص قضائي في

¹ فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص28.

² محمد العموري، المرجع السابق، ص41.

إصدار الحكم على الحسابات أو الموظفين، فهي ذات طبيعة استشارية، وتمارس في مصر في مصر مثلاً من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات¹، وأهم ما يميز هذه الرقابة أنها غير ملزمة للسلطات القضائية، وهي نوع من أنواع الرقابة الإدارية المختصة بالتصرفات المالية للجهات العامة الإدارية للتعرف على مدى قانونيتها وكفاءتها من الناحية الاقتصادية.

2- الرقابة المالية القضائية: هي التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات، سواء من حيث الإجراءات أم الحكم، كما هو الحال في المحاكم العادية.

ويعد هذا النوع من الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية، حيث إن السلطة التشريعية، ولأسباب تتعلق بعدم إلمام أعضائها بالأصول العلمية للرقابة المالية، ولافتقارهم للخبرة والوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة، أولت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة، وهذه الأجهزة تطورت إلى أن اكتسبت الطابع القضائي، وذلك من أجل الحكم على الحساب وعلى المحاسبين المخالفين، لذا يطلق عليها اسم (محكمة الحسابات أو ديوان الحسابات)، كما هو الحال في فرنسا ولبنان².

وتختلف الرقابة المالية القضائية عن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة سواء مارسها القضاء العادي كما هو الحال في انكلترا، أو مارسها القضاء الإداري كما هو الحال في كل من المحاكم الإدارية ومحكمة القضاء الإداري والمحاكم المسلكية والمحكمة الإدارية العليا، بينما يمارس الرقابة القضائية المالية قضاة متخصصون ضمن محاكم تنشأ لهذه الغاية للحكم على الحسابات العامة والمحاسبين العامين.

¹ أحمد جمال الدين موسى، دروس في ميزانية الدولة، الإطار القانوني والمضمون الاقتصادي، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، ط8، 2000، ص95

² فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص418.

والرقابة القضائية هي رقابة لاحقة، أي إنها تحكم على الأعمال المالية بعد انتهاءها، فهي لا تكون سابقة أو مرافقة. لذا تعد أفضل أنواع الرقابة المالية، لكونها تمارس من قبل قضاة يتمتعون بمزايا القضاة العاديين وحصاناتهم، ويتوخون العدالة في الحكم على الحسابات العامة، أو على المتصرفين بالأموال العامة.

ويمكن الإطالة الموجزة على النوع من الرقابة من خلال ما يلي¹:

آ- نطاق سلطة الرقابة القضائية:

يمتد مفهوم الرقابة القضائية إلى السلطة القضائية التي بها جهة الرقابة بما لها من سلطة الحكم على الحسابات العامة، وبالتالي فإن دائرة المحاسبات لكونها قاضي الحسابات العامة تُعدّ في مركز قاضي القانون العام، مما يجعل سلطتها واسعة تمتد لتشمل جميع الأموال التي تُعدّ من الأموال العامة ما لم يرد نص صريح يستثنيها من هذا الشمول. وفي حالة عدم صراحة النص أو غموضه يكون لدائرة المحاسبات صلاحية إقرار صفة الأموال العامة التي تخضع لرقابتها القضائية.

ب- موقع الحكم القضائي:

إن ما تستهدفه دائرة المحاسبة (قاضي الحسابات) هو الحسابات العامة، ويمتد أثرها إلى الحكم على المحاسبين العموميين الذين يتولون أعمال هذه الحسابات. وتُعدّ المستندات والوثائق الحسابية هي الوثيقة المستندية التي يصدر بموجبها الحكم. وبالتالي فإن الخاضعين لقرار الحكم القضائي هم المتصرفون الفعليون بالحسابات العامة، أي المحاسب العمومي، ولا ينصرف الحكم إلى أمري الصرف، حيث يخضع الآمرون بالصرف لرقابة دائرة المحاسبة وفقاً لرقابتها الإدارية.

¹ يوسف شباط، المرجع السابق، ص 139.

ج- اختصاصات وصلاحيات القاضي المالي:

وتتمتع المحاكم القضائية المالية في هذا المجال بالاختصاصات والصلاحيات التالية في معرض ممارستها لرقابتها المالية وفقاً لما يلي:

- الحكم على الحسابات والمحاسبين العموميين بعد مراجعة الحسابات والأنشطة الفعلية التي قاموا بها عن طريق تنفيذ الحسابات.

- تصدر عقوبة الغرامات وفقاً للشروط والإجراءات المقررة في تشريعاتها.

- مطالبة الأمرين بالصرف والمحاسبين وغيرهم من ذوي العلاقة بتقديم المستندات وإيداع المعلومات التي تتعلق بإدارة الأعمال الخاضعة للرقابة.

- تقوم بفحص جميع المستندات والوثائق والبيانات الإيضاحية الأخرى والتي تقدم إليها دورياً من الجهات المنفذة.

- لأيّ عضو (قاضي) في دائرة المحاسبات الحق في الانتقال إلى مراكز المحاسبين وأمناء الصرف للاطلاع على سير العمل الحسابي والمستندات الثبوتية الخاصة به.

- لأيّ عضو (قاضي) الحق بدخول مقر الجهات العامة محل المراقبة وما في حكمها وكل ما يدخل في ذمة مالية الدولة.

د- أنواع الأحكام التي يصدرها القاضي المالي:

يصدر الحكم بالغرامات عند مخالفة المحاسب العمومي الإجراءات المطلوب اتباعها إزاء دائرة المحاسبات. وتتمثل هذه الإجراءات في: التأخير في تقديم الحسابات.¹

¹يوسف شباط، المرجع السابق، ص140.

* التأخير في إجابة دائرة الحسابات.

* التأخير في إعلام المحاسبات بالقرارات الإعلام عنها، وغيرها من الإجراءات المقررة في تشريعات دائرة المحاسبات.

(2)- الحكم على الحسابات: وتكون هذه الأحكام إما البراءة أو الإدانة:

1- الحكم بالبراءة: ويتضمن هذا الحكم صحة الحسابات وعدم مسؤولية المحاسب إذا كان المحاسب ما يزال يمارس عمله عند صدور القرار. أما إذا كان انتهى عمله لأي سبب من الأسباب فيكون الحكم ببراءة ذمته¹.

2- الحكم بالإدانة: عندما يجد القاضي المالي أنّ الحسابات التي ينظر في إقرارها غير صحيحة مما يستلزم في الفرق في الحساب والتعويض الناتج عن الخطأ الذي ارتكبه المحاسب، والذي أدى إلى حدوث الضرر، والذي قد يكون ناتجاً عن خطأ غير مقصود، أو غش متعمد من قبله، أو بفعل من العاملين وتقاوس عن اكتشافه.

وتنظم عادة التشريعات الخاصة بالرقابة المالية القضائية إجراءات الطعن بقرارات القاضي المالي وطرق تنفيذ الحكم أو طرق الإعفاء من المسؤولية. ولم تغفل هذه التشريعات استكمال هذا النظام القضائي، وذلك بإيجاد منصب المدعي العام داخل المحكمة المالية القضائية كي يمثل السلطة التنفيذية فيها، ويتم اختياره من قبلها، ويعد هذا المدعي العام داخل المحكمة المالية القضائية كي يمثل السلطة التنفيذية فيها، ويتم اختياره من قبلها، ويعد هذا المدعي حلقة الوصل بين المحكمة والسلطة التنفيذية التي يستهدفها الحكم القضائي، وذلك من أجل تقريب وجهات النظر فيما بينهما، والتخفيف من الإشكالات البيروقراطية من مراسلات وتبليغات ومتابعة... إلخ، إضافة إلى

¹ يوسف شباط، المرجع السابق، ص142

سهولة التعبير عن وجهة نظر السلطة التنفيذية حول ممارسة الرقابة المالية القضائية والقيام بالتحقيق في طبيعة سير أعمال تلك المحاكم وتنفيذها لاختصاصاتها¹.

3- الرقابة التشريعية: وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمليات تحصيل الأموال العامة وإنفاقها، حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة قبل وأثناء السنة المالية وبعد انتهائها. وتعمل الرقابة التشريعية على التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة قد تم وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية من إيرادات عامة ونفقات عامة².

وتعد الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول والأهم من مظاهر الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول والأهم من مظاهر الرقابة الخارجية، ومرد ذلك أنّ السلطة التشريعية بوصفها الممثل الشرعي لإرادة الشعب، ويجب أن تلعب الدور الرئيس في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق الصالح العام للمجتمع، وبالتالي فإنّ الجهاز التنفيذي لا ينبغي ان يمارس مسؤولياته دون أن تكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة البرلمانية التي يمثلها المجلس التشريعي.

فالرقابة على الأموال العامة هي في الأساس من اختصاص السلطة التشريعية، كي تضمن التزام الحكومة بالجباية والإنفاق وفقاً لما قرره السلطة التشريعية بموجب الموازنة العامة.

وتختلف رقابة السلطة التشريعية قوة وضعفاً وفقاً للنظام الساسي القائم، فهي واضحة وقوية في النظام البرلماني على عكس الموضوع في النظام الرئاسي، وسبب وضوح

¹ فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص34.

² السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص172.

الرقابة وقوتها في النظام البرلماني ترجع إلى أن هذا النظام يقوم على أساس مسؤولية الوزراء مسؤولية تضامنية، ومسؤولية كل وزير مسؤولية فردية في نطاق وزارته التي يشرف عليها.

المطلب الثاني: مراحل عملية الرقابة

تمر عملية الرقابة بثلاث مراحل اساسية¹:

1- وضع معايير الأداء:

يتم وضع معايير الأداء لمقارنة شيء بشيء آخر في ضوء أهداف المنظمة والنتائج التي تريد تحقيقها. فالمعايير تمثل نقاطا مرجعية تستعمل أساساً لمقارنة الإنجاز الفعلي.

2- قياس الأداء طبقاً للمعايير الموضوعية:

وفيها يتم تحديد مدى تطابق الإنجاز الفعلي مع المعيار، وتتباين كفاءة قياس الأداء وفقاً لطبيعة الأعمال.

3- اتخاذ القرارات بتصحيح الانحرافات وتدعيم الإيجابيات:

إذا ما اتضح أن الأداء ال يطابق المعايير الموضوعية، يعني وجود مشكلة أو انحراف ويستدعي ذلك اتخاذ إجراء تصحيحي مناسب. قد تكون الانحرافات سلبية فتتخذ القرارات بتعديل الأهداف إعادة توزيع الأعمال، وقد تكون الانحرافات إيجابية، أي بمعنى أن يكون الأداء الفعلي والخطط و أعلى من الأداء المخطط.

¹ ختام السحيمات ، مفاهيم جديدة في علم الإدارة ، ط1، 2009، ص114.

المطلب الثالث: اساليب ووسائل تنفيذ الرقابة المالية¹

حرصت الوزارة على توسيع نطاق تطبيق النظام الرقابي ، فقد كان من ضمن أولوياتها عدم التأثير على أعمال الجهات، وصممت أساليب رقابية متنوعة، تُطبق على الجهات ضمن مزيج رقابي مرن وفقا لما يتناسب مع طبيعتها واستقلاليتها وكفاءتها الرقابية، وهذه الأساليب هي:

1- الملاحظة والمشاهدة: ويستخدم هذا الأسلوب عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل، وتتم بواسطة الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها.

2- المراجعة والفحص والتفتيش: ويعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها.

3- الحوافز والجزاءات: تقرر الحوافز للجهود الممتازة وللعامل الكفوء وتوقع الجزاءات على العامل المخالف والمهمل.

4- النظم والتعليمات واللوائح: من أهم وسائل الرقابة وضع النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين واللوائح والتعليمات المعتمدة وهي من أهم الأدوات التي تقوم عليها عملية الرقابة حيث يتعين الالتزام بها ويعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة.

¹ عوف الكفراوي ، تطور الرقابة المالية، ط1 ، مؤسسة الثقافة الجامعية، 2013، ص ص 78-81.

المطلب الرابع: مقومات تنفيذ الرقابة المالية

إنّ أي نظام رقابي جيد لا بد أن تتوفر فيه عدة مقومات حتى تستطيع عملية الرقابة أن تؤدي الغاية منها وتحقق أهدافها وهذه المقومات هي¹:

1- وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية:

يقصد بالهيكل التنظيمي " مجموعة الوسائل والإجراءات الرقابية التي تحكم علاقة المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية وبجهاز الرقابة المركزي بهدف توفير الرقابة اللازمة علي تصرفات هذه المؤسسات وتوفير البيانات الضرورية لمتخذي القرار.²

يتضح من التعريف السابق أن هناك إجراءات تنظيمية وإدارية تقود إلى تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات وتوفير الاستقلال الواضح بين مختلف الإدارات علاوة علي وضع الأهداف الخاصة بالجهاز الرقابي، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- تقسيم العمل وتوصيف الوظائف:

إن تقسيم العمل وتحديد الوظائف داخل الجهاز الرقابي لإمكانية تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية الذي يساعد كثيراً في نجاح الرقابة، وزيادة فاعليتها، والذي يعني أن كل مراقب بالجهاز الرقابي يكلف بعمل ما وفقاً لبرنامج مخطط يصبح بموجبه مسئولاً عن تنفيذ هذا العمل، والالتزام به علي ضوء الخطط المرسومة، وأن يعرف كل مراقب حدود عمله وواجباته التي تعتبر بمثابة معايير محددة مسبقاً.

¹ مقومات نظام- الرقابة- المالية-الفعال/ <https://infotechaccountants.com/topic/>

² عوف الكفراوي ، المرجع السابق، ص98

- **تحديد السلطات والمسئوليات:** تعتبر هذه الخطوة المرحلة الثانية بعد تقسيم العمل وتوصيف الوظائف، إذ يتم بموجبها تحديد السلطات الممنوحة لكل عمل، فلا يمكن لشخص تحمل مسؤولية عمل ما دون أن يكون لديه بنفس القدر سلطة تمكنه من أداء هذا العمل وتجعله قادراً على حسن التصرف واتخاذ القرارات اللازمة على أكمل وجه. فتحديد مسؤولية كل موظف بالجهاز الرقابي تمكن من تحديد واجباته الرقابية بدقة وإمكانية الرقابة على أدائه لها.

ومن هنا يظهر الترابط الكبير بين السلطة والمسئولية، إذ أن تفويض السلطة لأي سبب لا يعني إلغاء المسؤولية عن المفوض اتجاه مرؤوسيه، لذلك لا بد للشخص المسئول صاحب القرار أن يحسن اختيار موظفيه الذين يرغب في تفويض السلطة إليهم، كما لا يفوض السلطة الممنوحة له كلها ليصبح هو بلا عمل خالي المسؤولية بل يفوض جزء من سلطاته، ويحدد قدر السلطة المفوضة بما يمكن المفوض إليه من أداء المسؤولية الرقابية العليا المكلف بها على أن يسبق ذلك التصريح والموافقة من الجهات الرقابية .

تحديد الأهداف الرقابية :

يجب أن يتضمن الهيكل التنظيمي وصفاً دقيقاً لكل وظيفة، وتحديدًا للاختصاصات والمسئوليات الخاصة بها، مما يمكن من تحقيق الأهداف الرقابية المرجوة من القيام بهذه الوظيفة في ظل توفر الاعتبارات الآتية:

وجود خطة تنظيمية لنظام الرقابة الفعال تحقق الفصل الواضح للواجبات والمسئوليات وتساعد في الوصول إلى الأهداف المرجوة بأقصر الوسائل وأفضل السبل.¹

¹عوف الكفراوي ، المرجع السابق،ص102

- مراعاة الظروف المحيطة المؤثرة، والاسترشاد بالأحداث التاريخية مع إجراء التعديلات التي تتطلبها الظروف المستقبلية.

ربط الأهداف بالمسئولية عند تنفيذها مما يساعد علي علاج ما قد يظهر من انحرافات عن هذه الأهداف، كما يعد ذلك إمداداً بالتغذية العكسية عن الأداء للمراقبين الماليين .

2- وجود نظام محاسبي سليم يلائم متطلبات الرقابة الشاملة:

إن التطور السريع الذي نشهده اليوم في النظم المحاسبية والارتقاء بها من نظم يدوية إلى نظم محاسبية محوسبة إنما هو استجابة لمتطلبات الإدارة المالية من المعلومات والبيانات المحاسبية التي تساهم مساهمة فعالة في تقويم الإدارة ومساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة وعرض النتائج وتفسيرها بطريقة سهلة وواضحة بحيث يفهمها مستخدم¹

هذه البيانات سواء من داخل الإدارة أو من خارجها، وقد صاحب هذا التطور في الأنظمة المحاسبية وضع نماذج محددة لأنواع المستندات والسجلات والتقارير المالية التي يجب علي المحاسبين في الإدارات الحكومية التقيد بها، إضافة إلى وضع دليل للحسابات، وآخر للإجراءات، وقد أشار المعيار الدولي للمراجعة رقم 400 إلى أنه لا بد من فهم النظام المحاسبي لغرض التخطيط لعملية المراجعة، والتعرف علي تصميمه، وطريقة عمله ، لذلك لا بد من التعرف على مفهوم النظام المحاسبي الفعال وخصائصه، والذي سيتم توضيحه فيما يلي:

- مفهوم النظام المحاسبي: يعرف النظام المحاسبي بأنه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات

¹عوف الكفراوي ، المرجع السابق،ص99.

المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"

- خصائص النظام المحاسبي الحكومي الفعال:

- إن تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفعالية تتطلب أن تتوفر فيه عدة خصائص تتمثل في:

- أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.

- أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة.

- أن تنظم الحسابات بطريقة تعبر بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة.

- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.

- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

- أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية، وكيفية التعامل فيما بينها¹.

- الحاجة إلى تطوير الأساس المحاسبي المطبق في المحاسبة الحكومية.

- ضرورة استخدام نظم المعلومات ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي.

¹ ختام السحيمات ، المرجع السابق،ص123.

فإذا ما توفرت هذه الخصائص للنظام المحاسبي الحكومي مع وضوح أهداف هذا النظام فإنه يسهم بشكل كبير في تحقيق رقابة فعالة على المؤسسات الحكومية.

3- الحياد والاستقلالية:

إن استقلالية المراقب المالي تمثل حجر الزاوية في عملية الرقابة المالية ، والاستقلالية تعني ممارسة المراقب المالي لعمله دون التعرض لأي ضغوط، لذلك يجب أن يتبع جهاز الرقابة المالية أعلى سلطة في الدولة وهي السلطة التشريعية، إذ أن تبعية هذا الجهاز للسلطة التنفيذية يضعفه ويجعله متحيزاً لمصلحتها وفاقداً لاستقلالته المطلوبة، لذلك يمكن القول أن هناك عدة اعتبارات تؤثر في استقلالية المراقب المالي نذكر منها:

1- التعيين: إذ أن تعيين رئيس الجهاز الرقابي أو أي موظف في الجهاز الرقابي بتدخل السلطة التنفيذية يمكنها من ممارسة بعض الضغوط عليه لأنها هي التي اقترحت تعيينه لذلك يفترض أن يعين رئيس جهاز الرقابة الحكومية من قبل السلطة التشريعية بعد تنسيب السلطة العليا المتمثلة بالملك أو رئيس الجمهورية أو أعلى سلطة في الدولة.¹

2- العزل: يمثل تدخل السلطة التنفيذية أو إملأاتها بشأن عزل رئيس الجهاز الرقابي مصدر تهديد لاستقلاله بحيث أن هذه السلطة على استعداد لعزل رئيس الجهاز الرقابي إذا لم يلب مطالبها ويمتثل لتوجيهاتها مما يوجب أن تكون سلطة العزل بيد السلطة التشريعية أو السلطة صاحبة الحق في التعيين.

3- موازنة الجهاز الرقابي: مع أن موازنة الجهاز الرقابي جزء من موازنة الدولة فإنه من خلال تبعيته للسلطة التشريعية يجب أن يتمتع بالاستقلالية في تحديد مخصصاته واختيار عناصره حتى يكون بمنأى عن تأثير أي سلطة تنفيذية عليه، لذا فإن إقرار

¹ السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص190.

موازنة الجهاز الرقابي يجب أن يخول إلي السلطة التشريعية مباشرةً دون تدخل من وزارة المالية أو أي سلطة تنفيذية أخرى.

4- نطاق المراقبة: إن تحديد نطاق عمل الجهاز الرقابي يؤدي إلى الإخلال بواجباته القانونية، حيث يمتد نطاق عمل الجهاز الرقابي الحكومي إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى، وإعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره حيث أنه يتضمن أيضاً الاهتمام الثابت والمتزايد بتجنب الإنفاق أو الاستخدام غير المبرر للأموال والممتلكات العامة، كما أن من حق الجهاز الرقابي استخدام جميع المقاييس والمعايير المناسبة للتأكد من تحقيق الأهداف التي من أجلها تم تدبير وإتاحة هذه الموارد، لذلك فإن تكليف الجهاز الرقابي بأية أعمال يجب أن يصدر عن السلطة صاحبة الحق في التعيين حتى يتمكن من القيام بمهامه بموضوعية واستقلالية تامة.

5- الحصانة: وتعني حماية المراقبين الماليين العاملين بجهاز الرقابة المالية الحكومي من تسلط أية جهة تنفيذية عليهم، وعدم التدخل في تعيينهم أو نقلهم أو معاقبتهم إلا ضمن إجراءات خاصة تميزهم عن بقية موظفي الدولة لكي يمارسوا دورهم الرقابي بحرية دون خوف من السلطة التنفيذية التي يمارسون الرقابة على أعمالها ، وإلا خضع المراقب للمراقب، وسُلب المراقب استقلاله وانتقصت حصانته.¹

4- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية:

إن الرقابة الداخلية بأقسامها الثلاث الرقابة المحاسبية، والإدارية، والضبط الداخلي لها دور كبير في ضبط وتقييم أعمال المؤسسة الحكومية.

¹يوسف شباط، المرجع السابق، ص198 .

وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين نظام الرقابة الداخلية بأنه "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفئة للعمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"

- مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعالة:

يمكن الحكم على نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام فعال إذا ما توفرت فيه المقومات الآتية :

- وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسئولية.

-الفصل بين المسئوليات.

-اختيار العناصر البشرية التي تتمتع بالكفاءة والخبرة.

-وجود نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق الأهداف الرقابية المرجوة.

-وجود قواعد ومعايير للأداء محددة جيداً يتوجب على الموظفين التقيد بها.

-استخدام الوسائل الآلية للتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر

والسجلات والحفاظ على أصول المؤسسة ومجوداتها من أي تلاعب أو اختلاس¹.

5. اختيار الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة والنزاهة:

إن وجود أنظمة محاسبية ورقابية سليمة وفاعلة لا يتحقق تطبيقها إلا في وجود

العنصر البشري الكفء المؤهل القادر والراغب في تطبيق هذه الأنظمة، والذين تتوفر

¹يوسف شباط، المرجع السابق، ص199.

لديهم النزاهة الكافية لأداء ما يوكل لهم من مهام، لذلك فإن سياسة المؤسسة في توظيف وترقية العاملين بها يجب أن تكون محل اهتمام المراقب المالي، وقد أشارت قواعد السلوك المهني إلي ما يجب أن يتمتع به المراقب المالي من صفات وضممتها في مبادئ وقواعد السلوك المهني كما يلي:

6- أن يكون هذا النظام مرناً سهل التطبيق :

يقصد بالمرونة هنا أن يكون أسلوب الرقابة المتبع يتناسب مع احتياجات المؤسسة وتتوفر إمكانية تطوير وتعديل أساليب الرقابة كلما كان ذلك ضرورياً حتى يمكن متابعة التغييرات ومواكبتها وعدم التأخر في استخدام كل ما هو جديد وملائم في مجال الرقابة¹

المبحث الثالث: تقييم الرقابة الداخلية والخارجية على مالية الجماعات المحلية

في ظل تنوع أساليب الرقابة من جهة وتعدد الأجهزة الرقابية من جهة أخرى؛ أكد النظام المالي على وجوب إحداث رقابة داخلية على ميزانية الجماعات المحلية، وذلك للأهمية البالغة التي تحتلها الرقابة الداخلية على المال العام؛ كونها تمارس داخل الإدارة وفي نفس التنظيم، من قبل موظفين أو هيئات مراقبة خاصة، تتمثل في أوضح صورها في رقابة المراقب المالي (المطلب الأول) والمحاسب العمومي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: رقابة المراقب المالي

يمارس المراقب المالي وفي إطار سياسة عدم التركيز الإداري رقابة سابقة على نفقات الجماعات الإقليمية² ، تحديداً في المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقات والمتمثلة في الالتزام بالنفقة³ ، وذلك من أجل تطبيق الميزانية تطبيقاً سليماً وضماناً

¹ أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2006.

² ديدان مولود، أبحاث في الإصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر، ص308.
³ مرزوقي، عمر، و كشرود شهنار، آليات الرقابة المالية على الجماعات الإقليمية في الجزائر، البلدية نموذج، المجلة الجزائرية للأمن والتنمية، العدد13، 2018، ص52.

لتطبيق القوانين والقواعد التنظيمية والتحقق من الشرعية المالية للالتزامات المتعلقة بالنفقات تختتم الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها بوضع تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام (أولا)، أو رفض منح التأشيرة بصفة مؤقتة أو نهائية (ثانيا)، بالمقابل يمكن للأمر بالصرف تجاوز رفض المراقب المالي عبر التغاضي¹ (ثالثا).

أولا: الموافقة على منح التأشيرة

تختتم رقابة النفقات الملتمزم بها من قبل المراقب بوضع تأشيرة على بطاقة الالتزام وكذلك الوثائق الثبوتية، إذا ما اقتنع بمشروعيتها ومطابقتها للشروط القانونية طبقا لما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

إلا أن المراقب المالي وفي العديد من المرات يكون مجبرا على منح التأشيرة، كتأشيرة الموافقة على الصفقات الحائزة على تأشيرات من طرف لجنة الصفقات العمومية المختصة، الأمر الذي يؤثر وبشكل واضح على الدور الرقابي الذي يمارسه المراقب المالي حيث يجعله محدود الفعالية.

ثانيا: رفض منح التأشيرة

إن أعمال المراقب المالي لسلطة رفض منح التأشيرة يكون مقيدا بضوابط وشروط حسب ما جاء في نص المادة: 7 من المرسوم التنفيذي 09-374؛ حيث نص المشرع صراحة أن كل الالتزامات غير قانونية أو غير مطابقة للقوانين المعمول بها مصيرها الرفض سواء بصفة مؤقتة أو نهائية، وفي حال رفض منح التأشيرة يتعين على المراقب المالي تبليغ الأمر بالصرف بذلك عن طريق مذكرة الرفض، ويتعلق الأمر

¹ إيزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها في الجزائر المراقب المالي نموذجا، دار بلقيس، الجزائر، ص57.

برئيس المجلس الشعبي البلدي والوالي على حد سواء، طبقا لنص المادة 180 من قانون البلدية¹، والمادة 160 من قانون الولاية².

كذلك يتعين على المراقب المالي وفي حال الرفض النهائي إرسال تقريرا مفصلا مصحوبا بنسخة من الملف إلى الوزير المكلف بالميزانية، هذا الأخير بدوره يمكنه إعادة النظر في الرفض النهائي.

كل هذه الضوابط والقيود التي يلتزم بها المراقب المالي في أعماله لسلطة الرفض تفسر هشاشة التدخل الرقابي للمراقب المالي وعدم فعاليته.

ثالثا: التغاضي

يعرف التغاضي على أنه سلطة الأمر بالصرف في تجاوز قرار المراقب المالي بالرفض النهائي بالتأشير، على أن يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية كاملة، هذا ما عبر عنه المشرع صراحة في نص المادة: 12 من المرسوم التنفيذي 09 - 374³.

إن تجاوز قرارات المراقب المالي أو التغاضي عنها يعد بمثابة إعدام للنشاط الرقابي للمراقب المالي على مالية الجماعات المحلية، أو كما يصفه البعض على أنه تشكيك في فعالية قرار الرفض النهائي للمراقب المالي، خاصة في ظل غياب تام للنصوص القانونية التي تفصل في أسباب اللجوء إلى التغاضي.

¹ القانون رقم 10-11 (2011، 23 يونيو). يتعلق بالبلدية. الجريدة الرسمية الجزائرية ، (العدد 37).

² القانون رقم 07-12 (2012، 21 فيفري). يتعلق بالولاية. الجريدة الرسمية الجزائرية ، (العدد 12).

³ يزيد محمد أمين، المرجع السابق، ص64.

المطلب الثاني: رقابة المحاسب العمومي

يتميز مركز المحاسب العمومي بالازدواجية كونه يجمع بين وظيفة الصرف والتحصيل باعتباره أحد المسؤولين عن تنفيذ الميزانية، إلى جانب وظيفة الرقابة؛ فهو يمارس رقابة آنية على تنفيذ الميزانية من خلال التدقيق في قانونية العمليات بكل تفاصيلها¹.

وللحديث عن فعالية الدور الرقابي للمحاسب العمومي في إطار حماية المال العام على المستوى المحلي، لا بد من تحديد مهامه أولاً.

أولاً: مهام المحاسب العمومي في الرقابة على تنفيذ المالية المحلية

إن المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي تقدم مساعدة آنية وعملية للتأكد من حسن تنفيذ الميزانية المحلية، وإصلاح الهفوات والتجاوزات المسجلة في الوقت المناسب حتى لا تستفحل السلبيات ويصعب أمر علاجها²، وبذلك فهو يمارس رقابة متزامنة مع تنفيذ الميزانية كما يساهم بشكل غير مباشر في الرقابة البعدية لتنفيذ الميزانية.

1- رقابة المحاسب العمومي المتزامنة مع تنفيذ الميزانية

يتلقى المحاسب العمومي في مجال تنفيذ الميزانية المحلية أوامر بالتحصيل أو بالدفع من قبل الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي، يقع على عاتقه قبل دفعها التحقق من مشروعيتها؛ فله قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له قانوناً بتحصيل الإيرادات، وعلى مستوى الصعيد المادي يجب عليه مراقبة صحة إلغاءات سندات، الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

¹ وفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015، ص151.

² جيري نجيب، نظام الرقابة المالية، دار نشر المعرفة، الرباط، 2017، ص28.

أما بالنسبة للنفقات، يجب على المحاسب العمومي أن لا يقبل أي نفقة إلا بعد التأكد من: مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، شرعية عملية تصفية النفقات، توفر الاعتمادات، أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة، الطابع الإبرائي للدفع، تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها، الصحة القانونية للمكسب الإبرائي، وذلك طبقا لما جاء في نص المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية¹، وتختتم مراقبة المحاسب العمومي لصحة النفقة إما بالدفع أو رفض الدفع:

1- الدفع: وفقا لما نصت عليه المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية؛ انه وبعد التأكد من استفاء النفقة لكافة الشروط والعناصر المنصوص عليها سابقا يقع لزاما على المحاسب العمومي وضع التأشير القابلة للدفع، وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم، على أن يتحمل المسؤولية كاملة عن قراره كما هو وارد في نص المادة 38 نفس من القانون.

2- رفض الدفع: في حال التأكد من عدم توافر الشروط والعناصر السابقة لصحة النفقة، يقع لزاما على المحاسب العمومي رفض الدفع، وإطلاع الأمر بالصرف بذلك عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض لكي يجرى عليها التسويات اللازمة². وخشية من عرقلة النشاط الإداري؛ فإن المشرع الجزائري منح الأمر بالصرف وسيلة قانونية تمكنه من تجاوز قرار الرفض الصادر عن المحاسب العمومي والمتمثلة في آلية التسخير، يطلب من خلاله الأمر بالصرف وكتابيا وتحت مسؤوليته كاملة من المحاسب العمومي أن يصرف النظر عن هذا الرفض، وفقا لما جاء في نص المادة .

¹ القانون رقم 90-21 (15، 1990 غشت). يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 35.

² ديدان مولود، المرجع السابق، ص 303.

2- رقابة المحاسب العمومي البعدية لتنفيذ الميزانية المحلية

ألزم المشرع الجزائري رئيس المجلس الشعبي البلدي والوالي بإعداد الحساب الإداري للبلدية والولاية؛ يتضمن عرضا دقيقا للعمليات المالية المنجزة وغير المنجزة على حد سواء، طبقا لما جاء في نص المادة 188 من القانون المتعلق بالبلدية و المادة 166 من القانون المتعلق بالولاية.

يكتسي الحساب الإداري أهمية بالغة كونه أداة فعالة تخول للمجالس الشعبية البلدية سلطة مراقبة تنفيذ الميزانية ودراسة حيثيات هذا التنفيذ، مما يجعله أداة للمراقبة والتقييم وآلية للتحليل المالي¹، ومن هذا المنطلق فان المحاسب العمومي يساهم بطريقة غير مباشرة في الرقابة بعد نهاية السنة المالية؛ حيث يتعين عليه إعداد حساب التسيير عند قفل السنة المالية، يستغل في مقارنته بالحساب الإداري الذي يعده رئيس البلدية والوالي².

ثانيا: فعالية الدور الرقابي للمحاسب العمومي

وبعد تحديد مهام المحاسب العمومي الرقابية على مالية الجماعات المحلية يمكن وصفها بأنها رقابة مشروعية لا يمكن أن ترقى لرقابة ملأئمة؛ حيث يقتصر دوره فقط على التأكد من مطابقة النفقات للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ولجعلها أكثر فاعلية كان لا بد من أن تكون قرارات المحاسب العمومي نهائية في مواجهة الأمرين بالصرف، لكن وللأسف المشرع الجزائري جعل من قراراته مشكوكا فيها بسبب إمكانية تجاوزها وإعدام دوره تماما في الرقابة البعدية في ظل غياب نص بتكريس آلية التسخير من

¹ حيري نجيب، اللامركزية الترابية بالمغرب ونظم الرقابة على المالية المحلية، دار نشر المعرفة، الرباط، 2018، ص123.

² قادري نسيم، الرقابة على الجماعات الإقليمية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017، ص148.

جهة، قانوني يمكنه من اتخاذ التدابير اللازمة في حال عدم مطابقة الحساب الإداري الذي يعده الوالي ورئيس المجلس الشعبي البلدي لحساب التسيير.

المطلب الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية

تم إنشاء المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم 80-53 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية سنة 1980، وهي جهاز دائم للرقابة المالية، يوضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية¹، تنشط في مجال الرقابة الخارجية اللاحقة على مالية الجماعات المحلية إلى جانب هيئات أخرى، حسب ما جاء في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية². إن أهمية التطرق لرقابة المفتشية العامة للمالية على مالية الجماعات المحلية في هذا الموضوع لا تتعلق بالخوض في شرح هيكلتها التنظيمية، وإنما التركيز على مهامها الرقابية، والنتائج التي تنبثق عنها.

أولاً: المهام الرقابية للمفتشية العامة للمالية

كلف المشرع الجزائري المفتشية العامة للمالية بالرقابة اللاحقة على تنفيذ مالية الجماعات المحلية، ضمن أطر وآليات متعددة سواء تعلق الأمر بالرقابة في إطار البرنامج السنوي أو خارجه إضافة إلى مهام أخرى تستمد شرعيتها من القوانين المتعلقة بمكافحة الفساد³.

¹ محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2017، ص288. محمد المرسوم التنفيذي رقم 08-272 (2008، 6 سبتمبر). المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 50.
² فاتح مزيتي، رقابة المفتشية العامة للمالية على الإدارة العامة، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019، ص217.
³

1- آليات رقابة المفتشية العامة للمالية على الإدارة المحلية ضمن إطار البرنامج السنوي

تقوم المفتشية العامة للمالية بمهامها في هذا الإطار وفق برنامج مسطر من رئيسها الإداري - وزير المالية - خلال الشهرين الأولين من كل سنة بعدة صلاحيات هي¹:

أ- صلاحية التفتيش (التقييم والتدقيق):

يمكن حصر تدخلات المفتشية العامة للمالية في إطار صلاحية التفتيش فيما يلي:

-تقييم أنظمة الميزانية، والأنشطة المالية والاقتصادية.

-تقييم الأنشطة المالية والاقتصادية.

-التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي

والمحاسبي.

-تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية.

-تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية ونتائجها.

يمارس المفتشون مهام الرقابة داخل المؤسسة محل الرقابة؛ البلدية أو الولاية ، ونجاح

تلك المهام مرهون باحترام مجموعة من المبادئ تتعلق أساسا باحترام مبدأ الفجائية

والمباغثة، مبدأ حق الاستعلام ومبدأ قاعدة الاتهام.

ب- صلاحية إعداد التقارير:

تنتهي عملية الرقابة على ميزانية الجماعات المحلية، بإعداد المفتشية العامة للمالية

للتقرير الأساسي، وفقا لما ورد في نص المادة 21 من المرسوم التنفيذي 08-272

¹قادري نسيم، المرجع السابق، ص289.

حيث تسجل فيه أهم الملاحظات والمعائنات والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي التي قاموا بجمعها أثناء القيام بمهامهم داخل مقرات البلديات والولايات.

كذلك تلتزم المفتشية العامة للمالية بإعداد تقرير سنوي يتعلق بنشاطها وكل المعائنات التي قامت بها والاقتراحات المقدمة التي من شأنها تحسين طريقة العمل، ثم يرسل التقرير إلى وزير المالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد لخصوصها، كما تقدم الفرق التفتيشية التوصيات التي تراها ضرورية هذا ما جاء في نص المادة 26 من المرسوم السابق.

2- آليات رقابة المفتشية العامة للمالية على الإدارة المحلية خارج إطار البرنامج السنوي

إلى جانب السلطات المخولة للمفتشية العامة للمالية في إطار البرنامج السنوي، يمكن لها خارج هذا البرنامج القيام بصلاحيات الخبرة القضائية التي تطلبها مختلف الهيئات القضائية، وتأخذ طابعا استعجاليا في التنفيذ؛ حيث يوقف العمل بالصلاحيات المخولة لها في إطار البرنامج السنوي ولا يتم العودة لها إلا بعد الانتهاء من المهمات الاستعجالية¹.

ثانيا: نتائج المراقبة الممارسة على ميزانية الجماعات الإقليمية من طرف المفتشية العامة للمالية.

رغم كل السلطات التي تتمتع بها المفتشية العامة للمالية والتي تسمح لها بالتدخل في كل العمليات المرتبطة بتدبير الأموال العمومية، وتنظيم أوجه الإنفاق العام في سائر الإدارات والمرافق العمومية، إلا أن جملة من العراقيل أفضت إلى حصر دورها على المستوى العملي في مجرد أداة للتحري ترتبط بحملات زمنية مؤقتة، تقارير متناثرة،

¹ مزيتي فاتح، المرجع السابق، ص 261.

مما جعلها تفنقد المقومات الحقيقية للجهاز الرقابي الفعال كما هو متعارف عليه¹، وأبرز تلك العراقيل هي:

- إن المجال الواسع لتدخل المفتشية العامة للمالية هو ضرب في الصميم لقاعدة السرية كأسلوب تعتمد لمباغطة المفسدين.
- غياب سلطة الردع.

كل هذه العراقيل يجعل من رقابة المفتشية العامة للمالية رقابة وصفية تحليلية لواقع تسيير الأموال العمومية، لا تتعدى تلك التقارير والمحاضر التي تحيلها إلى غيرها من الأجهزة الرقابية.

المطلب الرابع: رقابة مجلس المحاسبة

لقد نص الدستور الجزائري لسنة 1976 على ضرورة تأسيس مجلس المحاسبة بموجب المادة 19² منه، كفكرة مستوحاة من نظيره الفرنسي رغم الاختيار الاشتراكي الذي كان سائدا آنذاك²، غير أن نشأته الفعلية تأخرت إلى غاية صدور القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة (ملغى)، و توالى بعد ذلك التعديلات على القانون المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث صدر القانون رقم 90-32 المؤرخ في 14 ديسمبر 1990، الذي تم بموجبه إعادة تنظيم مجلس المحاسبة، وتحديد اختصاصاته وصلاحياته، في ظل دستور 1989، لكنه لم يكن في مستوى القانون السابق كون المشرع نزع الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة واقتصر على الرقابة الإدارية فقط³، الملغى بموجب القانون

¹ نايلى ناصر، المقومات الأساسية للرقابة المالية الفعالة، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، العدد 39، ص184.

² يعلى محمد الصغير، و أبو العلا يسري، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص117.

³ عزة عبد العزيز، اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر، مجلة التواصل في العلوم الانسانية والاجتماعية، العدد32، 2012، ص154

رقم 95-20¹، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-02.

إن التحولات السياسية والاقتصادية التي شهدتها الجزائر، وكثرة التعديلات التي مست النصوص التشريعية المتعلقة بمجلس المحاسبة كان لها أثرا مباشرا على مجلس المحاسبة من حيث مهامه الرقابية والنتائج المترتبة عنها.

ثانيا: الوظيفة الرقابية لمجلس المحاسبة على المالية المحلية

يمارس مجلس المحاسبة رقابة لاحقة على تنفيذ مالية الجماعات المحلية ، وذلك من خلال:

1- الرقابة الإدارية على نوعية التسيير: يخضع كل من الوالي ورئيس المجلس الشعبي البلدي لرقابة التسيير من طرف مجلس المحاسبة، حيث يقوم هذا الأخير بتقييم شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية المسخرة لهم، كما يتأكد من وجود وفعالية الأجهزة المكلفة بالتدقيق والرقابة الداخلية، إضافة إلى ذلك فإنه يراقب شروط منح واستعمال الإعانات والمساعدات المادية، ومطابقة استغلالها مع الغايات المحددة لها²

2- الرقابة على نشاط المحاسبين العموميين:

يتولى مجلس المحاسبة في هذا الشأن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، من خلال التدقيق في العمليات في صحة العمليات المادية والتأكد من مدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بها³.

¹ القانون رقم 95-20 (17، 1995 جويلية). يتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 39.

² أحمد سويقات ، مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 14، ص170.

³ بشير يلس شاولس ، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص317.

3- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية المحلية

نعني برقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية؛ أن يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على الموظفين الإداريين، وتشمل أيضا كل من يقوم بإدارة الأموال العمومية، أو يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية¹.

وقصد حماية المال العام من التلاعب والإهمال والتقصير، أثناء عمليتي التحصيل والصرف التي يتكفل بهما كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وأعاونهم وكل المسؤولين عن الجماعات الإقليمية، أقر المشرع رقابة الانضباط في مجال تنفيذ المال العام من أجل إقرار مسؤولية المتجاوزين من خلال التحقيق والتحري؛ هذا ما نصت عليه المادة 87 من قانون مجلس المحاسبة.

ثانيا: تقييم رقابة مجلس المحاسبة على ميزانية الجماعات المحلية

من خلال هذه الجزئية يتم التعرض لأهم النتائج المترتبة عن رقابة مجلس المحاسبة على مالية الجماعات المحلية:

1- نتائج رقابة نوعية التسيير: استنادا لما جاء في الأمر 95-20، وكننتيجة عن رقابة نوعية التسيير للجماعات الإقليمية؛ يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقارير تتضمن المعايينات والملاحظات والتقييمات، ترسل إلى مسؤولي المصالح والهيئات التابعة للجماعات الإقليمية، كما يقوم مجلس المحاسبة بضبط التقييم النهائي، وإصدار التوصيات والاقتراحات، التي يقدمها للسلطات المعنية وذلك بهدف تحسين فعالية تسيير المصالح والهيئات المراقبة، و يتعين على مسؤولي الجماعات الإقليمية الذين أرسلت إليهم النتائج النهائية لعملية الرقابة المنجزة؛ تبليغها للمجالس الشعبية البلدية والولائية

¹ عزة عبد العزيز، المرجع السابق، ص 159.

في أجل أقصاه شهرين، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 19 من الأمر 10-02 المتممة لأحكام المادة 73 من الأمر 95-20¹.

2- نتائج مراقبة مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين:

تختتم رقابة مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين بإرسال التقرير النهائي للناظر العام، هذا الأخير بدوره يقدم استنتاجاته في ملف يعرضه على لجنة المداولة لتتبت بقرار نهائي، يتأرجح بين حالتين:

الحالة الأولى: في حال تسجيل مخالفة في حساب التسيير المقدم من المحاسب العمومي، في تنفيذه للميزانية المحلية؛ يتعين على لجنة المداولات إصدار قرار مؤقت بمسؤوليته، ملزما بالرد عليها في أجل شهر قابل للتمديد من تاريخ إبلاغه، ليتسنى له تقديم توضيحاته مرفقة بالمستندات الثبوتية لإبراء ذمته حسب ما نصت عليه المادة 78 من القانون 95-20.

الحالة الثانية:

هي الحالة التي تصدر فيها لجنة المداولات قرار نهائيا، ويتعلق الأمر بإبراء مسؤولية المحاسب العمومي في حال أسفرت عملية الرقابة عن عدم وجود أي مخالفة أو نقص في الأموال و القيم، أو في حالة إسقاط المسؤولية عنه و اعفائه بعد تقديمه للأدلة والبراهين الكافية التي تقضي ببراءته حسب ما نصت عليه المادة 82 و 83 من القانون 95-20.

¹ثابتي بوحانة، المرجع السابق، ص160.

3- نتائج رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية المحلية:

نص الأمر 95-20 المعدل والمتمم على جملة من العقوبات القانونية في حال ثبوت المخالفات الواردة في نص المادة 88 من نفس الأمر، حيث يتولى مجلس المحاسبة ودون المساس بالمتابعات الجزائية فرض عقوبة الغرامة في حق مرتكبي المخالفات¹.

وفي الأخير يمكن القول أن رقابة مجلس المحاسبة على مالية الجماعات المحلية هي رقابة لاحقة، ورغم ذلك يصر المشرع على صبغها بالطابع الوقائي، في حين كان من المفروض أن تحمل صفة الردع في كشف التجاوزات والمخالفات، الأمر الذي يجعل منها رقابة نسبية محدودة دون فاعلية.

¹ عزة عبد العزيز، المرجع السابق، ص160.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل وتطرقنا إليه من مفاهيم عامة للرقابة المالية وأسسها كما تطرقنا إلى تقييم الرقابة الداخلية والخارجية على مالية الجماعات المحلية نستنتج أن النظام الرقابي على مالية الجماعات المحلية لم يعد يتلاءم والمعطيات الجديدة، خاصة في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة من جهة والتحول الذي عرفته طبيعة مهام الجماعات المحلية بتحويل العديد من الاختصاصات الاقتصادية والاجتماعية لصالحها من جهة أخرى.

الفصل الثاني :

دراسة حالة

I: المالية المحلية

تلعب الجماعات المحلية دورا هاما في تطوير الأقاليم اقتصاديا واجتماعيا وثقافيا خاصة بعد منحها قدر من الاستقلال المالي والإداري من قبل الدولة وهذا من أجل مشاركتها في تحقيق التنمية المحلية . فالجماعات المحلية في حاجة ماسة إلى مصادر تمويل تمكنها من تحصيل جملة من الإيرادات ليتم صرفها بطريقة سليمة في إطار مالية محلية تحت رقابة صارمة على جميع المستويات .

- تعريف المالية المحلية :

يقصد بالمالية المحلية هي تلك الموارد الداخلية أو الخارجية التي تعود للجماعات المحلية ، كما يقصد بها أيضا ميزانيتها والحسابات الخاصة بها ، فالمالية المحلية إذن هي موارد السلطة المحلية حيث تستمد السلطة المحلية اللامركزية ما يلزمها من أموال من موارد متعددة منها الضرائب المحلية سواء انصبت على أموال الأشخاص أو النشاطات الاقتصادية ومنها الرسوم التي تحصل عليها هذه السلطة مقابل الانتفاع بالخدمات التي تقدمها كرسوم استهلاك الكهرباء أو المياه ، ومنها الإيرادات التي تحصل عليها من أملاكها ومشاريعها ، وكذا التبرعات التي تأتيها من المواطنين الذين يدفعهم إليها شعورهم بعودة هذه التبرعات عليهم في تجمعهم الصغير نظرا لتمتع السلطة المحلية بذمة مالية مستقلة¹.

ويقصد بها أيضا كل الموارد المالية المتاحة التي يمكن توفيرها من مصادر مختلفة لتمويل التنمية المحلية على المستوى الهيئات المحلية بالصورة التي تحقق أكبر معدلات

¹ ماجد راغب الطو ، الإدارة المحلية بين اللامركزية وعدم التركيز ، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية ، القاهرة العدد 1 ، 1975 .

التنمية و تضمن استقلالية الجماعات المحلية عن الحكومة المركزية في تحقيق التنمية ، وتجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من الأسس المحددة لمصادر المالية المحلية على مستوى الجماعات المحلية ، أهمها محلية الموارد وذاتية المورد وسهولة إدارة المورد ويمكن القول أن المالية المحلية تعتبر الدعامة الرئيسية لاتخاذ القرارات في نظام الإدارة المحلية ، على أساس أن هناك علاقة طردية بين درجة استقلالية الجماعات المحلية في اتخاذ القرارات بعيدا عن تأثير الحكومة المركزية وبين توافر الموارد المالية الذاتية من أجل إحداث المزيد من التنمية المحلية فكلما زادت مصادر المالية المحلية كلما زادت معدلات التنمية ومن هنا فإن المالية المحلية تلعب دورا هاما في تجسيد الاستثمارات على المستوى المحلي ، خاصة أن حرية المجالس واستقلالها في تنفيذ المشاريع يتوقف على كيفية إعداد ميزانيتها .

وقد ذهب كتاب المالية المحلية على إبراز أهمية الإدارة المالية بالهيئات المحلية وضرورتها لنجاح نظام المالية ، إذ يقصد بالإدارة المالية مجموعة الوظائف الإدارية المتعلقة بالهيئات المحلية والتي تنظم حركة الأموال اللازمة لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية ، وتتمثل هذه الوظائف في تحقيق قدر من التخطيط المالي الجيد والرقابة المالية الجيدة للتأكد من تحقيق الأهداف المخططة الموضوعية و تنفيذها¹

- علاقة المالية المحلية بالمالية العامة :

لقد تطور دور الدولة من دولة حارسة تقتصر مهامها على الوظائف المتمثلة في الوظائف الإدارية والعسكرية والقضائية إلى دولة متدخلة تسعى لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي عن طريق تنمية كافة المرافق الاقتصادية والاجتماعية والقافية وتحقيق هذه التنمية يحتاج إلى إنفاق وهذا ما تعمل المالية العامة للدولة على تحقيقه

¹ عبد المطلب عبد الحميد ، التمويل المحلي والتنمية المحلية ، القاهرة ، الدار الجامعية 2001 ، ص 22 .

فالمالية العامة هي مالية الدولة المتجسدة في ميزانيتها العامة على أساس أن الميزانية العامة لا تخرج عن كونها بيان للنفقات والإيرادات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو سياسية¹.

فالمالية العامة المحايدة والتي تقابل مرحلة الدولة الحارسة (الفكر الاقتصادي التقليدي)² تؤمن بالتوازن الرقمي بين الإيرادات والنفقات المحدودة التي تحتاجها هذه الدول دون أن يكون له الأثر في توازن المجتمع ، أما المالية العامة والتي تقابل مرحلة الدولة المتدخلة (الفكر الاقتصادي الكينزي وما تلاه) وجب عليها الإيمان بالتوازن بين وارداتها والنفقات المطلوبة لتحقيق أهدافها فالدولة القديمة تقدم نفقاتها على الدفاع والأمن والقضاء.... إلخ ، أم الدولة الحديثة فتتعدى نفقاتها هذه الأهداف لتحقيق التوازن العام الذي تسعى إليه .

من هنا يمكن تعريف المالية العامة بأنها : ذلك العلم الذي يبحث في مصادر الإيرادات وأوجه النفقات العامة لتحقيق أهداف الدولة السياسية والاجتماعية والمالية وكذا البحث في الموازنة العامة³.

أما التعريف الحالي المتداول : إنه العلم الذي يتمثل موضوعه في دراسة القواعد المنظمة للإنفاق المالي وللأنشطة التي تبذلها الهيئات على سبيل الحصول على الموارد الضرورية لإنفاقها قصد إشباع الحاجات العامة ، أما منهجية وطريقة بحثه فتتمثل في الإيرادات والنفقات والميزانيات ، ويتحقق ذلك من خلال دراسة هذه الأدوات منفصلة ومنعزلة عن العوامل الاقتصادية الأخرى .

¹فاطمة السويسي ، المالية العامة موازنة وضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس ، لبنان، 2005 ، ص 9
²منصور يونس، مبادئ المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة والميزانية العامة، مؤسسة الطباعة الفنية والنشر، القاهرة ، 2004 ، ص 7 .

³طارق الحاج ، المالية العامة ، دار الصفاء ، ط1، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص 18 .

تمثل الميزانية العامة للدولة الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة في أي دولة من الدول إذ أنها تشمل مختلف بنود الإنفاق العام وكيفية توزيع موارد الدولة على مختلف الخدمات التي تقدمها لمواطنيها ، بالإضافة إلى أنها تبين لنا كيفية حصول الدولة على مختلف الإيرادات التي تمول بها هذا الإنفاق¹.

فالمالية العامة ، إذن تهتم بدراسة المشاكل المتعلقة بتوجيه الموارد العامة وتخصيصها لإشباع الحاجات العامة للمجتمع ، ويتطلب القيام بالنفقات العامة حصول الدولة على إيرادات عامة بالقدر الكافي لتغطية هذه النفقات ، وهذه الإيرادات تأخذ أشكالاً مختلفة أهمها الضرائب ، الرسوم ، القروض العامة وإيراد أملاك الدولة .

أما بالرجوع إلى المالية المحلية فنجد أيضاً الموارد الجبائية وغير الجبائية وإعانات الدولة والقروض وإعانات الصندوق المشترك للجمعيات المحلية ، والتي تتم دراستها ضمن ميزانية تتمثل في ميزانية الجماعات المحلية ومن هنا فإن هناك علاقة وطيدة بين المالية العامة ومالية الجماعات المحلية على أساس أن أغلب المخططات التنموية المحلية تكون مدعومة من إعانات تقدمها الدولة للجماعات المحلية من أجل المساهمة في تحقيق التنمية الشاملة ومساعدتها في تغطية العجز الذي تعاني منه أغلب الجماعات المحلية .

¹مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام والمالية العامة ، دار الجامعة الجديدة ، القاهرة ، 2004، ص 45 .

II. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

- تعريف الولاية :

هي الجماعة الإقليمية للدولة تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة ، وهي أيضا الدائرة الإدارية غير الممركزة للدولة وتشكل بهذه الصفة فضاء لتنفيذ السياسات العمومية التضامنية والتشاورية بين الجماعات الإقليمية للدولة .

وتساهم مع الدولة في إدارة وتهيئة الإقليم التنموية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وحماية البيئة وكذا حماية وترقية وتحسين الإطار المعيشي للمواطنين وتتدخل في كل مجالات الاختصاص المخول لها بموجب القانون¹.

للولاية هيئتان :

- المجلس الشعبي الولائي .

- الوالي .

وتتوفر الولاية بصفقتها الجماعة الإقليمية اللامركزية على ميزانية خاصة بها لتمويل الأعمال والبرامج المصادق عليها من المجلس الشعبي الولائي . ولا سيما تلك المتعلقة

بـ :

- التنمية المحلية ومساعدات البلديات

- تغطية أعباء تسييرها

- المحافظة على أملاكها وترقيتها .

¹ المادة الأولى من القانون رقم 61-07 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1433 الموافق 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية

- المجلس الشعبي الولائي :

لولاية مجلس منتخب عن طريق الاقتراع العام ويدعى المجلس الشعبي الولائي وهو هيئة التداول في الولاية .

يعد المجلس الشعبي الولائي نظامه الداخلي ويصادق عليه ويعقد المجلس الشعبي الولائي أربع (4) دورات عادية في السنة ، مدة كل دورة منها خمسة عشر يوم (15) على الأكثر .

كما يمكن أن يجتمع في دورة غير عادية بطلب من الرئيس أو ثلث (3/1) أعضائه أو بطلب من الوالي

- الوالي :

الوالي ممثل الدولة على مستوى الولاية و مفوض الحكومة وهو يقيم بالمقر الرئيسي للولاية وهو مسؤول على المحافظة على النظام والأمن والسلامة والسكينة العمومية . الوالي هو الأمر بالصرف لميزانية الولاية وميزانية الدولة للتجهيز المخصصة بالنسبة لكل البرامج المقررة لصالح تنمية الولاية .

III. تحليل وتفسير الدراسة:

- ماهية الميزانية :

" هي وثيقة هامة مصادق عليها تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة"¹

"الميزانية تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب

¹ Claude Daniel ،'Dictionnaire D'économie et de Sciences Sociales' Paris 1998 ، p 48 .

قانون المالية والموزعة وفقا الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها¹ " هي خطة شاملة متمثلة بأرقام ،يتم تحديد برنامج عامل لفترة محددة وهي تتضمن تقدير للخدمات والنشاطات والمشاريع ونفقات ومصادر ضرورية للإنفاق² .

1- تعريف ميزانية ولاية :

ميزانية الولاية هي جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية الخاصة بالولاية وكما هي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير مصالح الولاية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار تشتمل ميزانية الولاية على قسمين متوازنين في الإيرادات والنفقات وهما

- قسم التسيير

- قسم التجهيز والاستثمار

وينقسم كل قسم إلى إيرادات ونفقات متوازنة وجوبا .

2- مبادئ وخصائص ميزانية الولاية

3-1- المبادئ التي تقوم عليها ميزانية الولاية : هناك عدد من المبادئ والقواعد التي

تحكم ميزانية الولاية أثناء تحضيرها هذه المبادئ هي :

أ-مبدأ السنوية : يعني هذا المبدأ أن يتبع التوقع والترخيص للنفقات والإيرادات بصفة دورية منتظمة كل عام

ب- مبدأ الوحدة : يقصد به أن تدرج جميع النفقات والإيرادات في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة المركز المالي وكذلك من أجل سهولة عرضها .

ت-مبدأ عدم تخصيص نوع من الإيرادات على إنفاقه لنوع من النفقات حيث الإيرادات كلها إيرادات الدولة والنفقات كلها نفقات الدولة وبالتالي فإن أوجه الإنفاق العام تكون

بغرض إتباع الحاجات العامة

¹المادة السادسة (6) من قانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية.
²سليمان اللوزي ، إدارة الموازنات العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 1997، ص 14

ث- مبدأ التوازن : أي لا بد من تساوي طرفي الميزانية مجموع الإيرادات العامة مع مجموع النفقات العامة ، وهنا تكون النظرة لهذا المبدأ حسابية بحتة

- خصائص ميزانية الولاية :

هناك عدة خصائص تتميز بها ميزانية الولاية من أهمها

- أنها وثيقة تقديرية حيث أنه يعتمد أثناء إعداد الميزانية على تصور وتقدير الإيرادات المتوقع تحصيلها والنفقات المتطلب تنفيذها وهذا وفقا لنظرة قد تكون موضوعية ولكن هناك دائما بعض التوقعات والمتغيرات التي قد تحدث والتي يكون لها الأثر الكبير والمباشر على جانبي الميزانية

- الميزانية لها أهمية كبيرة في لاتخاذ القرار وهذا نظرا للمعلومات والحسابات التي تتضمنها تمنح المسؤولين إمكانية إتخاذ القرارات وفقا لتحليل معطيات الميزانية .

- تعتبر الميزانية وثيقة محاسبة تعتمد على في إعدادها وتنفيذها على نصوص وقواعد المحاسبة العمومية وهذا بالنسبة لكل الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري وذلك بالنسبة لميزانية الولاية وعليه فهي تتضمن مسلك الحسابات لكل العمليات المالية للميزانية وكذلك لا بد من تبويب الميزانية وخاصة جانب النفقات (فصول ، أبواب ، مواد ، فقرات ... إلخ)

- بما أن ميزانية الولاية هي عبارة عن برنامج ومخطط عمل لفترة زمنية تقدر بسنة فهي إذا وثيقة يعتمد عليها في الرقابة (القبليّة ، والمزامنة ، واللاحقة) فيما كان متوقع إنجازها وما تم بالفعل وهذا عن طريق المقارنة وبالتالي معرفة الفروقات .

رابعا: إعداد وتحضير ميزانية الولاية:

تمر ميزانية الولاية بثلاث مراحل رئيسية والمتمثلة في :

(الميزانية الأولية - الميزانية الإضافية - الحساب الإداري)

- الميزانية الأولية :

هي الميزانية التي تمثل بداية السنة المالية تحتوي على جداول يتم تنفيذها خلال السنة المالية المقبلة بإعداد تقديرها بشأن ما تحتاج إليه تبعاً للحاجة المنتظر مع مراعاة الدقة ويطلق على المبلغ المقترح تسمية - اعتماد) تقدير كل هيئة لنفقاتها وإيراداتها تقوم بإرسالها إلى مصلحة الميزانية التابعة لمديرية الإدارة المحلية بالولاية التي تقوم بمراجعتها ثم إدراجها في مشروع الميزانية الأولية وترفع إلى المجلس الولائي في شهر أكتوبر للمصادقة عليها .

وبالتالي فإن الميزانية تشمل على قسمين متوازنين للإيرادات والنفقات (قسم التسيير - قسم التجهيزات والاستثمار)

- الميزانية الإضافية :

تحضر الميزانية الإضافية في شهر جوان عبارة عن امتداد للميزانية الأولية فقد تلجأ إلى إجراء تعديلات على ميزانيتها وذلك باتخاذ الإجراءات التالية :

أ- الإيرادات :

- تسجيل الفائض الناتج في الحساب الإداري للسنة المالية السابقة .
- تسجيل الإيرادات التي لم تسجل في الميزانية الأولية .
- تسجيل كل التعديلات التي تقع على بعض الإيرادات سواء بالزيادة أو بالنقصان .
- ب- النفقات : وذلك من خلال تحويل بوقي الانجاز للسنة المنتهية وهي الاعتمادات التي عرفت التزام قبل 31 ديسمبر من السنة المنتهية فبقيت كدين على الولاية
- تسجيل الحجز الناتج في الحساب الإداري للسنة المالية السابقة .
- تسجيل الاعتمادات التي لم تسجل في الميزانية الأولية أو لم تظهر ضرورتها إلا بعد المصادقة على هذا الأخيرة .

- الحساب الإداري:

ويتم تحضيره على ثلاث مراحل :

- أ- حساب التقديرات : على أساس الميزانية الإضافية يحسب بهذا الخصوص فائض النفقات والإيرادات " المثبتة في كل من الميزانية الإضافية والترخيصات الخاصة .
- ب- حساب التحديدات: على أساس الوثائق الإثباتية كالعقود والفواتير تظهر المبالغ المقدره سواء بالنسبة للإيرادات و النفقات .
- ت- حساب الإنجازات : تقارير المتبعة تظهر فيه ما أنجز من قيمة المبالغ المستحقة و كذا باقي الإنجاز

خامسا : التصويت والمصادقة على الميزانية :

بعد تحضير ميزانية الولاية (الأولية - الإضافية - الحساب الإداري) تعرض أمام المجلس الشعبي الولائي للتصويت عليها وذلك قبل 10/31 بالنسبة للميزانية الأولية وكذا قبل 06/15 بالنسبة للميزانية الإضافية والحساب الإداري الخاص بالسنة المالية السابقة وبعد التصويت تعرض على الوزارة الوصية لمصادقة عليها .

وتجدر الإشارة إلى أن المصادقة على الميزانية تمر بثلاث مراحل هي :

1- الأعمال التحضيرية التي تقوم بها لجنة الميزانية والمالية بالمجلس الشعبي الولائي حيث تقوم بدراستها في شكلها المفصل وتنتهي بإعداد تقرير حول الميزانية المعروضة.

- انعقاد الدورة العادية للمجلس الشعبي والولائي : التي تتدرج ضمن جدول أعماله " مناقشة الميزانية " حيث تفتح هذه الأخيرة بتقرير المدير المعني بإعداد الميزانية . تقرير لجنة الاقتصاد والمالية ليشرع بعدها في المناقشة التفصيلية للميزانية .

- اختتام المناقشة بالمصادقة من طرف أعضاء المجلس الشعبي الولائي حيث يشترط الحصول على الأغلبية (ثلاث أرباع) .

سادسا : الأعران المكلفون بتنفيذ ميزانية الولاية

- الأمر بالصرف :

هو كل شخص يأهل قانونيا لتنفيذ العملات المتعلقة بأموال الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية كما يمكن للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين العاملين تحت سلطتهم ويكون الوالي هو الأمر بالصرف ميزانية الولاية¹ ومن أهم مهام الأمر بالصرف هي :

- مسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات
- إعداد ميزانية وعرضها للمصادقة
- الشخص الوحيد الذي يخول له القانون إصدار سندات التحصيل .
- تقديم الحساب الإداري الخاص بالولاية .
- تقديم الوضعية المالية المتعلقة بعملية الالتزام والأمر بالدفع وذلك كل ثلاث أشهر إلى الوزارة الوصية
- المحاسب العمومي : يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة أو كل من يكلف قانونيا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية كما يعتبر أمين الخزينة الولائي المحاسب الرئيسي على مستوى الولاية. ومن مهام المحاسب العمومي :
- مسك محاسبة الجماعات المحلية
- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .

¹حسين الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، ط 2، ص 121.

- متابعة حركة تنفيذ الميزانية .
- الحفاظ على الوثائق الإدارية " دفتر محاسبية " إعداد حساب التسيير وإرساله إلى الوزارة الوصية ومجلس المحاسبة .
- لا يقبل دفع أي نفقة قبل التأكد من :
- (مطابقة العمليات للقوانين - صفة الأمر بالصرف - شرعية عملية تصفية النفقات - توفر الاعتمادات الكافية)

سابعاً: مراحل تنفيذ الميزانية

- إجراءات تحصيل الإيرادات
- وتراعي عدة إجراءات عامة في عملية تحصيل الإيرادات ، تتمثل هذه الإجراءات في حقوق الدائنين العموميين (أي الهيئات العمومية) ، وتصفياتها ، والأمر بتحصيها من جهة ، وفي التحصيل من جهة أخرى .
- فالعمليات الثلاث الأولى هي مبدئياً من اختصاص الأمرين بالصرف ، أما العمليات الأخيرة فيقوم بها المحاسب العمومي
- الإثبات :

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي¹² هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني ، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (وجود أساس الوعاء الضريبي أو العمليات المتعلقة بالمنتجات... إلخ) ، أما من الناحية القانونية ، فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول .

- التصفية :

وتتمثل في تحديد مبلغ الدين (الحق) العمومي القابل للتحصيل (مثل تحديد مبلغ ضريبة بتطبيق النسبة أو التعريف الخاصة بها على الأساس الضريبي لها) في الواقع إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان وغالبا ما يتم إجراؤهما في وقت واحد الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة " تحديد الإيرادات " .

- الأمر بالتحصيل :

خلافا للإجراءات الإثبات والتصفية ، وباستثناء حالات الديون التي لا تحتاج بطبيعتها إلى إصدار مسبق لأوامر تحصيل (مثل تلك المقررة في الأحكام والقرارات القضائية) ، فإن إجراء الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو كقاعدة عامة ، من صلاحيات الأمرين بالصرف وحدهم .

- التحصيل :

تبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حين يتكفل المحاسبون العموميون في تدوينهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمرين بالصرف (المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 ، و المحدد لآجال دفع النفقات ، وتحصيل أوامر الإيرادات البيانات التنفيذية ، وإجراء قبول القيم المعدومة) ، أي قبول تحصيلها ، بعد التحقق من الترخيص بذلك قانونا وبالتالي تحمل المسؤولية المالية الشخصية عن هذا التحصيل .

- إجراءات تنفيذ النفقات

تميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بنوع من التعقيد والبطء ، حيث يمر هذا التنفيذ في الحالات العامة ، بأربع مراحل متتالية هي : الالتزام والتصفية ، الأمر بالصرف ثم الدفع ن فتطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين ، فإن المراحل الأولى يمكن أن توصف مجتمعة بالمرحلة الإدارية ، هي من صلاحيات

الأميرين بالصرف ، أما الرابعة التي تسمى بالمرحلة المحاسبية ، فهي من اختصاص المحاسبين العموميين .

- الالتزام :

يعرف الالتزام بالنفقة ، عادة بأنه التصرف الذي بمقتضاه تنشأ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها التزاما ينتج عنه عبء أي هو " الإجراءات الذي يتم لموجبه إثبات نشوء الدين " .

وبناء على ذلك يمكن أن القول إن الالتزام (كتصرف قانوني أو فعل مادي) ، هو مصدر النفقات قبل أن يكون إجراء لتنفيذها ، وهو ما يؤدي إلى التمييز بين الالتزام القانوني بهذا المعنى والالتزام المحاسبي الذي يعني تخصيص اعتماد من الميزانية لتنفيذ نفقة .

معنى الالتزام : له ثلاث معان :

- هو نتيجة قرار تتخذه السلطة الإدارية المعنية شريطة أن تنتج عليه نفقة عمومية مثلا محلات لفائدة المصلحة العمومية أو مشروع صفقة أو تسجيل أعوان وتمويل ؛
- في المجال المحاسبي عملية الالتزام تؤدي إلى تخصيص الأموال بحسب المبلغ الذي يغطي الالتزام زهي تتم من طرف الأمر بالصرف ؛
- الالتزام غالبا ما يتسبب إما بتطبيق نظام مطبق مسبقا أو إنشاء التزام تعاقدية ؛
- وجوب وجود قرار إداري صريح من طرف الأمر بالصرف المعنى بالالتزام .

إجراءات الالتزام :

- نشأة الالتزام : ينشأ بقرار فعلي للأمر بالصرف على وثيقة مكتوبة تثبت وتمثل تعهدا من الأمر بالصرف بالنفقة مثل تحرير صفقة عمومية أو سند طلب أو مقرر تسمية موظف

الملف الخاص بالالتزام : هو الوثيقة المعلنة أو المثبتة على سبيل المشروع أي بصفة ممضية ع من طرف الإدارة (الأمر بالصرف) على سبيل الاحترام .

• وثيقة الالتزام : تحدد البند الخاص بالالتزام في الميزانية كما يعلن على الرصيد السابقة والرصيد الموالي مهمة في الالتزام .

- التصفية :

لا تصبح النفقة الملتزم بها فعليا إلا بعد تنفيذ الالتزام المرتبط بها والذي يترتب عنه دين في ذمة الهيئة العمومية ، وعليه فإن التصفية هو التحقق من وجود الدين وضبط مبلغ النفقة .

فالتصفية - كمرحلة مستقلة عن الالتزام

- تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي " قاعدة أداء الخدمة " أو " قاعدة الحق المكتسب" ، أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا) ، باستثناء حالات قليلة ومقررة قانونا (مثل التسبيقات على الصفقات العمومية) .

عمليا تتمثل التصفية الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة (فاتورة ، وضعية أشغال ...) وهو بصدد الأمر بدفعها ، شاهدا بذلك على تمام أداء الخدمة موضوع النفقة وصحة مبلغ هذه الأخيرة ، وهذا الإقرار هو الذي يعتد به قانونا ، أي يمكن الاحتجاج به ضد الهيئة العمومية فيما يخص إثبات وجود الدين والمطالبة بتسديد ، ومن هنا أساس المسؤولية العامة للأمرين بالصرف على تنفيذ النفقات حيث أنهم " مسؤولون على الإثباتات الكتابية التي يسلمونها " .

- الأمر بالصرف :

وهو عبارة عن قرار إداري يعطي بموجبه الأمر إلى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة فالتصفية و إن كانت تقر حق الدائن في استيفاء دينه ،

إلا أنها تبقى بدون قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بالنفقة ، وهنا تتبدى السلطة التقديرية للأمر بالصرف قبل كل شيء ، حيث يستطيع أن يرفض أو يعلق الأمر بالدفع النفقة إذا قدر أن ذلك هو الأنسب .

والأمر بالصرف هو اختصاص مطلق للأمرين بالصرف ، فلا يمكن مثلا للأعوان الذين هم تحت سلطتهم القيام به إلا عن طريق تفويض رسمي بالتوقيع وتحت مسؤوليتهم (أي تحت مسؤولية الأمرين بالصرف الأصليين) .

المرحلة المحاسبية

هذه المرحلة من اختصاص المحاسب العمومي ، وهي خاصة بالخطوة الأخيرة في جانب تنفيذ النفقات العمومية ، والمتمثلة في عملية " الدفع "

- الدفع :

هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية) ، وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية ، حيث أن أوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المختصين ، أي المكلفين دون غيرهم ، بدفع مبالغها .

وعليه فإن المحاسبين ملزمون ، تحت طائلة القيام بمسؤوليتهم المالية الشخصية — بالتحقق من شرعية النفقات قبل قبول دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانونا والمتمثلة فيما يلي :

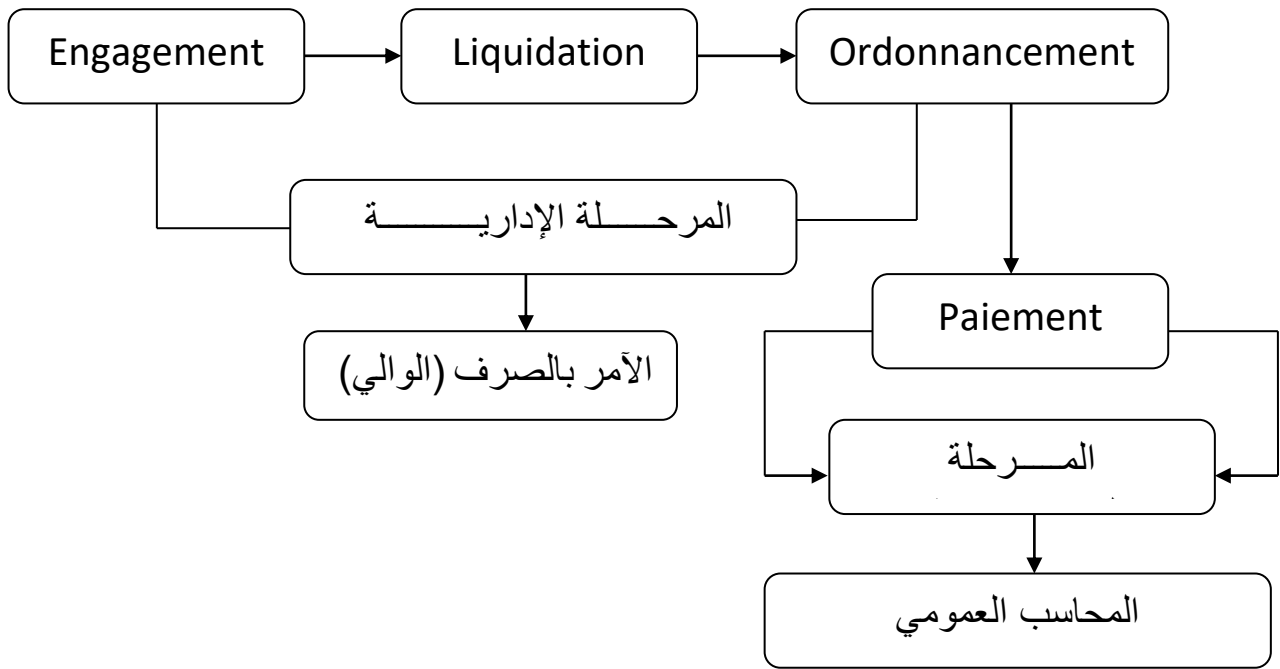
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه : وهو الإجراء الرقابي الأول الذي يجب على المحاسب القيام به قبل المرور إلى فحص الشروط الأخرى للتحقق من شرعية النفقة ، فبفرض أن اعتماد الأمر بالصرف (أو المفوض عنه) لدى المحاسب قد تم فإنه يبقى على هذا الأخير القيام بمضاهاة التوقيع على أمر أو حوالة الدفع والسندات المرفقة بذلك المقدم له كنموذج لتوقيع الأمر بالصرف (أو المفوض عنه) أثناء اعتماده

للتحقق من تطابقهما ، توفر الاعتمادات ، صحة حسم النفقة ، وجود تأشيريات الرقابة
القبلية .

إضافة إلى تأشيرة المراقب المالي التي تخضع لها نفقات معظم الهيئات العمومية .

مخطط تنفيذ النفقات العمومية لميزانية الولاية

Plan D'exécution des Dépenses Publique Budget de Wilaya



المصدر : من إعداد الباحث (وفق خطوات تنفيذ النفقات)

ثامنا : الرقابة على تنفيذ ميزانية الولاية

لدراسة الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ، والجماعات المحلية
يمكن الرجوع إلى أحد التصنيفات العديدة لمختلف أنواع هذه الرقابة ، وهذا حسب
الزاوية المنظور منها، فهناك الرقابة الخارجية ، الرقابة القبلية ، الرقابة المتزامنة ،
الرقابة البعدية، الرقابة الإدارية ، الرقابة القضائية ، الرقابة السياسية ... الخ .

حيث أن الرقابة السياسية التي يباشرها الشعب بكافة فئاته على الجهاز الإداري للدولة (عن طريق ممثلي الشعب) وتمارسها المجالس النيابية المنتخبة، ففي حالة الرقابة على ميزانية الولاية فاعضاء المجلس الشعبي الولائي هم من يقوم بهذا النوع من الرقابة تكون رقابة سابقة وملازمة (أي قبل وأثناء تنفيذ الميزانية).

أما الرقابة الإدارية فهي من صلاحيات المراقب المالي بصفته ممثلا لوزير المالية على المستوى المحلي، ويتولى عملية الرقابة المسبقة للنفقات الملتزم بها وتسمى بالرقابة القبليّة وتكون على جانب النفقات فقط في الميزانية.

كما تعتبر أيضا المفتشية العامة للمالية نوع من أنواع الرقابة الإدارية تابعة لوزارة المالية ومن صلاحياتها مراقبة كل ما يتعلق بالتسيير المالي لكل الهيئات والمؤسسات العمومية وكذا الجماعات المحلية حيث تقوم بمراقبة الحسابات والعمليات المالية للأمرين بالصرف وهذا عن طريق الزيارات المفاجئة أو دورية وفقا لبرنامج مسطر من قبل وزارة المالية.

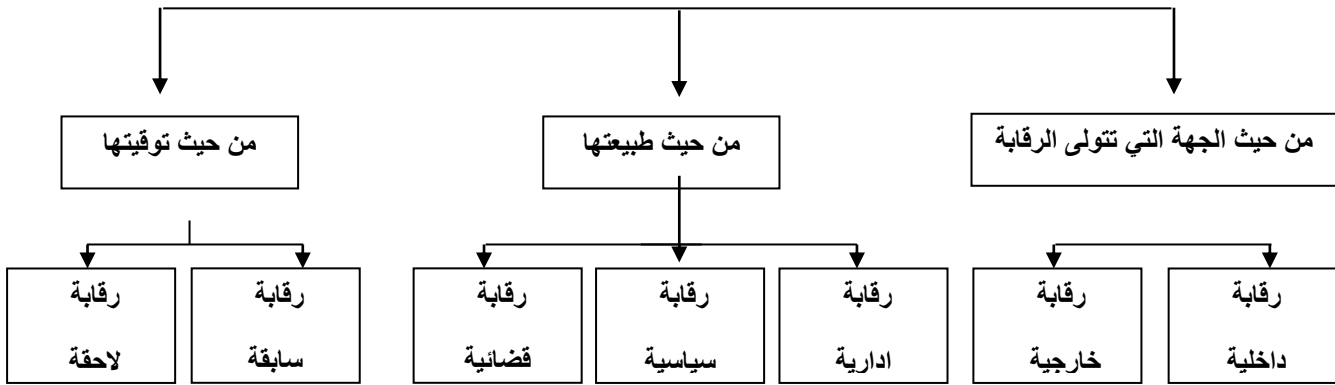
وهناك رقابة مستقلة وتسمى بالرقابة القضائية وهذا النوع من الرقابة من اختصاص صلاحيات مجلس المحاسبة حيث يعتبر هذا الأخير هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية وكذا عن السلطة التشريعية وتتبع مباشرة لرئاسة الجمهورية، ويتمتع هذا المجلس بصلاحيات كبيرة إدارية واستشارية وقانونية كما أنه يقوم باتخاذ إجراءات وتدابير جزائية وعقابية وترسل تقاريره مباشرة إلى رئاسة الجمهورية.

وتعد مرحلة الرقابة المرحلة الأخيرة التي تمر بها ميزانية الولاية وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية، والهدف منها هو التأكد أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة الولائية وأجازها المجلس الشعبي الولائي.

سابعاً : مفهوم الرقابة المالية

تعد الرقابة أحد أهم مراحل تنفيذ النفقات إذ تلعب دور مهم في الحفاظ على المال العام من كل أشكال الغش و التلاعب والانحراف، لإن ضرورة الرقابة وصرامتها جعل من تعددها المفرد وفي بعض إجراءاتها تعطيل القيام بمهامها. ورغم ذلك فإنها تبقى ركنا مهما في تنفيذ العمليات المالية، إن الرقابة المالية وجدت بغرض منع أي تجاوزات أثناء تنفيذ الميزانية ، وتمارس على كل التزام بالنفقات العامة للدولة.

هناك تصنيفات عديدة لأنواع الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، يمكن الرجوع إليها، فمثلاً:



المراقب المالي :

موظف تابع لوزارة المالية (المديرية العامة للميزانية)، فعلى المستوى المركزي، يعين المراقب المالي لكل دائرة وزارية، حيث يشمل اختصاصه أيضاً المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الإداري التابعة للوزارة المعنية، كما يوجد مراقب مالي لكل من المجلس الدستوري و مجلس المحاسبة باعتبارهما مؤسستين مستقلتين.

و على المستوى المحلي، فهناك مراقب مالي في كل ولاية مكلف بالمراقبة القباية للالتزام بالنفقات ، و المصالح غير الممركزة للدولة و الهيئات العمومية الأخرى.

و المؤسسات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري (مستشفيات، جامعات، مراكز التكوين... الخ)

إذن فنطاق تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات يشمل جميع ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، و الميزانيات الملحقة، و الحسابات الخاصة للخزينة و ميزانيات الولايات، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. تخضع للرقابة المسبقة على الالتزام بالنفقات، و تكون هذه الرقابة بشكل عام على جميع النفقات مهما كانت طبيعتها أو الغرض منها.

كما أنها تشمل بعض القرارات الإدارية التي يكون من آثارها المباشرة ترتيب الالتزام بالنفقات، مثل تلك المتعلقة بالتوظيف و مرتبات الموظفين و مساهم المهني، أو تلك التي لا تتضمن التزاماً مباشراً بالنفقات، وإنما استخداماً عاماً لإعتمادات مرخص بها في الميزانية، مثل المقررات الوزارية المتعلقة بمنح إعانات التسيير للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أو مقررات الأمرين بالصرف الرئيسيين الخاصة بتفويض الإعتمادات للأمرين بالصرف الثانويين.

- **تأشيرة المراقب المالي :** هي ذلك الختم الذي يضعه المراقب المالي إضافة إلى إمضائه ورقم التأشيرة على بطاقة الالتزام (استمارة الالتزام) ، بعد فحصها والتأكد من تطابق النفقة مع التشريع المعمول به، فهي تمثل الإقرار الصريح بشرعية النفقات محل المراقبة.

1- المجالات التي تستوجب تأشيرة المراقب المالي : تخضع القرارات المتضمنة التزاماً بالنفقات والمبينة فيما يلي، مسبقاً قبل التوقيع عليها لتأشيرة المراقب المالي.

قرارات التعيين و التثبيت و القرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة.

الجدول الاسمية التي تعدّ عند إقفال كل سنة مالية.

الجدول الأصلية الأولية التي تعدّ في بداية السنة و الجدول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.

الالتزامات بنفقات التسيير و التجهيز أو الاستثمار.¹

كما تخضع كذلك لتأشيرة المراقب المالي:²

كل التزام مدعم بسند طلب أو الفاتورة الشكلية عند ما لا يتعدى مبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقة العمومية.

كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفلاً بالإحاق أو تحويل اعتمادات.

كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة، و النفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة والمثبتة بفاتورة.

شروط تسليم التأشيرة : إنّ لتأشيرة المراقب المالي أهمية بالغة لتنفيذ نفقة معينة، و ذلك لأنها الوسيلة الوحيدة التي تثبت شرعية النفقة الملتزم بها، و يجب التأكد و التحقق من:³

1. صفة الأمر بالصرف؛
2. مطابقة النفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها؛
3. توفر الاعتمادات و المناصب المالية؛
4. التخصيص القانوني للنفقة (الإسناد)؛
5. مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛

¹المادة (6) من المرسوم التنفيذي 414-92، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ويتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

²المادة (7) من نفس المرسوم.

³المادة (9) من المرسوم التنفيذي 414-92، المرجع السابق.

6. وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض عندما تكون مثل هذا التأشيرة قد نصّ عليها التنظيم الجاري المعمول به؛

7. مراعاة إلزامية إرفاق استمارة الالتزام بجميع الأوراق الثبوتية للنفقات.

نتائج رقابة المراقب المالي:

تنتهي عملية الفحص و التدقيق لمختلف عناصر مشروع الالتزام بتأشيرة تظهر على استمارة الالتزام إذا استوفت الشروط السابقة الذكر، أما في حالة العكس يكون رد المراقب المالي بالرفض الذي يكون مؤقتاً أو نهائياً.

أ)-الرفض المؤقت : و هي الحالة التي يؤجل فيها المراقب المالي تسليم التأشيرة حتى تصحح الأخطاء أو تستكمل البيانات الناقصة في الملف، و يبلغ الرفض المؤقت في الحالات التالية:

1. اقتراح التزام مشوب بالمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح؛

2. انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة؛

3. نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

ب)-الرفض النهائي: حيث يكون برفض المراقب المالي منح تأشيرته نهائياً في

الحالات التالية:

1. عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين و التنظيمات المعمول بها؛

2. عدم توافر الاعتمادات و المناصب المالية؛

3. عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض

المؤقت.

(ج)-التغاضي : إنّ أغلب أنواع الرفض يكون سببها الخطأ في التخصيص الميزاني أو عدم احترام قوانين الوظيف العمومي، الجهل بتنظيم الصفقات العمومية و غيرها، و التغاضي يهدف إلى التنفيذ الفوري بقرارات تشوبها مخالفات، و لهذا أحاطه المشرع بشروط صارمة، و بالمقابل تنصّ المادة (19) من المرسوم التنفيذي 414-92 السالفة الذكر على ما يلي :

* لا يمكن حصول التغاضي في حالة رفض نهائي يعلن عنه كما يلي :

- صفة الأمر بالصرف؛
 - عدم توفير الإعتمادات أو انعدامها؛
 - انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به؛
 - انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام؛
 - التخصيص غير القانوني للالتزام، بهدف إخفائها أو تجاوز الإعتمادات و إما تعديلها أو تجاوز مساعدات مالية في الميزانية.
- يرسل الالتزام مرفقاً بقرار التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع التأشيرة مع الأخذ بعين الاعتبار رقم التغاضي وتاريخه، و يرسل هذا الأخير نسخة من الملف إلى الوزير المكلف بالميزانية، و يقوم هذا الأخير بإرسال نسخة من الملف إلى المؤسسات المتخصصة في الرقابة (مجلس المحاسبة).
- و يعتبر الدور الأساسي للمراقب المالي هو السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.

كما يقوم المراقبون الماليون بدور المستشارين الماليين الأمرين بالصرف، و يتمثل ذلك بصفة عامة، في جلب انتباه هؤلاء حول مقتضيات التشريع و التنظيم

المعمول بهما في المجال المالي و الميزاني، وتقديم النصائح لهم بشأن ما يمكن أن يعتبروه انحرافاً عن قواعد حسن التسيير.

تتمتع الولاية كجماعة محلية باستقلالية مالية تعمل بموجبها على إعداد ميزانيتها الخاصة و التي يحدد قانون الولاية وسائلها المادية و المهام المكلفة بإنجازها، "ميزانية الولاية عبارة عن جدول تقديرات للإيرادات و النفقات السنوية الخاصة بالولاية، كما هي عقد بالترخيص و الإدارة يسمح بحسن سير مصالح الولاية و تنفيذ برنامجها الخاص بالتجهيز و الاستثمار".

و تختلف، الميزانية الولائية عن الميزانية العامة للدولة في أنها تعد و يصوت عليها على أساس التوازن حيث تنص المادة 158 من تقنين الولاية 12-07 على أنه "تشمل الميزانية على قسمين متوازنين إلى إيرادات و نفقات و هما قسم التسيير و قسم التجهيز و الاستثمار"، كما أكد المشرع كذلك على قاعدة التوازن الميزاني من خلال التصويت تنص المادتين 161 و 162 أنها " يصوت المجلس الشعبي الولائي على مشروع ميزانية الولاية بالتوازن وجوبا" و " يصوت على مشروع ميزانية الولاية بابا...".

تنفذ الميزانية الولائية خلال السنة المالية التي تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السنة لكن يرخص استمرارها من أجل استيفاء تنفيذها إلى:

15- مارس من السنة التالية لعملية التصفية و صرف النفقات

31- مارس من السنة التالية بالنسبة لعملية التصفية و تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .

الاستنتاج العام:

تعاني الجماعات المحلية من مشاكل عديدة ولعل أهمها الصعوبات المالية خصوصا منها الجباية وعدم تميمها بالإضافة إلى المشاكل التنظيمية والتسييرية .

علاوة على ذلك فإن التقديرات المالية للجماعات المحلية تختلف باختلاف الأنشطة الاقتصادية وهذا الاختلاف يعبر عن عدم توزيع جهود التنمية بين مختلف البلديات والولايات عبر التراب الوطني لذلك أصبحت ميزانية هذه الجماعات المحلية غير قادرة على تغطية النفقات المتزايدة بالتسيير والتجهيز ، وقد أدى هذا الوضع إلى اللجوء إلى موارد التمويل الخارجي مما يقلص من درجة استقلاليتها المالية ويجبرها على اللجوء بصفة شبه آلية إلى السلطات المركزية .

وبناء على ذلك فإن الجماعات المحلية يجب أن تبحث على موارد تمويلية ذاتية تمكنها من التكفل بمهامها في مجال الإنفاق العام من خلال استغلال عقلائي لمواردها المالية وممتلكاتها العقارية .

كما يجب على الجماعات المحلية إعادة تقيم الموارد المالية المحلية وتوسيع قاعدة الخاضعين للضريبة وتشخيص دقيق لممتلكاتها واستغلال ثرواتها . وقد يكون تشجيع الاستثمار المحلي ومنح مزايا للمستثمرين في مجال استغلال بعض الأنشطة الزراعية أو استغلال القالع والمحاجر وغيرها في إطار منح الامتياز وسيلة تمكن الجماعات المحلية العاجزة ماليا من زيادة حصيلته الغير جبائية وبالتالي تقديم خدمات تستجيب لاحتياجات المواطنين .

من جانب آخر يجب إعادة النظر في تنظيم وتسيير الجماعات المحلية من خلال توسيع أدوارها بحيث تستجيب إلى المعايير الدولية في مجال تسيير المدن وتقديم خدمات ترقى إلى تطلعات المواطنين من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

خاتمة

توصلت من خلال الدراسة التي قمت بها إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بتسيير الميزانية العامة ومراحل تنفيذها والرقابة عليها كما تعتبر المرآة العاكسة للواقع الإقتصادي والمالي ولتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والمالية توجب إخضاع كل مراحل تنفيذ الميزانية لرقابة وذلك الإستغلال الأمثل للموارد من أجل المحافظة على المال العام .

تعتبر الجزائر من بين الدول التي سارعت في انتهاج الإصلاحات الرقابية لمحاربة الفساد المالي والاداري حيث انتهجت سياسة رقابية للمؤسسات العمومية ما بين رقابة قبلية ورقابة بعدية على الأموال العمومية ويختص كل من مراقب مالي و المحاسب عمومي ولجنة الصفقات العمومية بالرقابة البعدية (السابقة) بينما تتم الرقابة البعدية (اللاحقة) من قبل كل من مجلس المحاسبة ومفتشية العامة للمالية والبرلمان وقد أعطاهما المشرع الجزائري إهتماما خاصا من خلال القوانين والمراسيم التنفيذية والرئاسية المنظمة لعملية الرقابة المالية.

- عدم تدخل السلطات العليا في أعمال أجهزة الرقابة المالية بأي صفة كانت .
- تدعيم وتعزيز عملية الرقابة من خلال إصدار قوانين وتشريعات جديدة و إستحداث هيئات من شأنها تعزيز النظام الرقابي في الجزائر .
- عدم الإكتفاء بإكتشاف الأخطاء لابد من الإرشاد والتوجيه والإصلاح وتدارك النقائص المكتشفة .

القضاء على آثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير و التنظيم وتبديد الأعمال العمومية الذي يؤدي إلى عدم الإستعمال الرشيد للنفقات العمومية وبالتالي تعطيل برامج الدولة ومؤسساتها وعدم تحقيقها لأهدافها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

- جيري نجيب، اللامركزية الترايبية بالمغرب ونظم الرقابة على المالية المحلية، دار نشر المعرفة، الرباط، 2018.
- جيري نجيب، نظام الرقابة المالية، دار نشر المعرفة، الرباط، 2017.
- الحاج طارق ، المالية العامة ، دار الصفاء ، ط1، عمان ،الأردن ، 2009.
- حماد اكرم ابراهيم ، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة للطباعة والنشر ، عمان ، الأردن، 2006.
- ديدان مولود، أبحاث في الاصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر.
- ديري محمود زاهد ، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.
- الدين موسى أحمد جمال ، دروس في ميزانية الدولة، الإطار القانوني والمضمون الاقتصادي، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، ط8، 2000.
- ساحل محمد ، المالية العامة،جسور للنشر والتوزيع،ط1، الجزائر، 2017.
- السحيمات ختام ، مفاهيم جديدة في علم الإدارة ، ط1، 2009.
- السويسي فاطمة ، المالية العامة موازنة وضرائب ،المؤسسة الحديثة للكتاب ،طرابلس ،لبنان، 2005 .
- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- شاوش بشير يلس ، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
- شباط يوسف ، المالية العامة (الكتاب الثاني)، جامعة دمشق، كلية الحقوق، العام الدراسي 1994-1995.
- شكري فهمي محمود ، الرقابة المالية العليا، دار المجدلاوي، عمان، د. ن.

- الصغير بعلي محمد ، و أبو العلا يسري، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003.
- الصغير حسين ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، ط 2.
- عبد المطلب عبد الحميد ، التمويل المحلي والتنمية المحلية ، القاهرة ، الدار الجامعية 2001.
- عطوي فوزي ، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003 .
- العكام محمد خيرا، المالية العامة، الجامعة الافتراضية، برنامج الحقوق، دمشق 2010.
- علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- عوض زينب حسين ،مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
- عوف الكفراوي ، تطور الرقابة المالية، ط 1 ، مؤسسة الثقافة الجامعية، 2013.
- عوف محمد الكفراوي، تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 2010.
- فوزت فرحات، المالية العامة والاقتصاد المالي "دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والدولية " ،منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2001.
- اللوزي سليمان ، إدارة الموازنات العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،1997.
- مجدي شهاب ،أصول الاقتصاد العام والمالية العامة ، دار الجامعة الجديدة ، القاهرة ،2004.
- منصور يونس، مبادئ المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة والميزانية العامة، مؤسسة الطباعة الفنية والنشر، القاهرة ، 2004 .

- المهائني محمد خالد ، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، مركز التعليم المفتوح، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، 2004.
- الوادي محمود حسين ، زكرياء أحمد عزام، مبادئ لمالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع الطباعة، الأردن، 2007.
- يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها في الجزائر المراقب المالي نموذجاً، دار بلقيس، الجزائر.
- الرسائل الجامعية
- اجد محمد سليم أبو هذاف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان لرقابة المالية والإدارية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2002م.
- شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2010\2011.
- قادري نسيم، الرقابة على الجماعات الإقليمية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه ، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2017.
- مزيتي فاتح ، رقابة المفتشية العامة للمالية على الإدارة العامة، أطروحة دكتوراه ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019.
- وفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه ، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2015.
- المجلات العلمية:
- الحلو ماجد راغب، الإدارة المحلية بين اللامركزية وعدم التركيز ،مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، القاهرة العدد 1 ، 1975 .

- سويقات أحمد ، مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر
مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 14.
- عزة عبد العزيز، اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في
مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر، مجلة التواصل في العلوم الانسانية
والاجتماعية، العدد32، 2012.
- القانون رقم 95-20(17،1995 جويلية). يتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة
الرسمية الجزائرية ، العدد 39.
- مرزوقي، عمر، و كشرود شهناز، آليات الرقابة المالية على الجماعات الاقليمية
في الجزائر، البلدية نموذج ،المجلة الجزائرية للأمن والتنمية ،العدد13، 2018.
- نايلي ناصر، المقومات الأساسية للرقابة المالية الفعالة، مجلة التواصل في
الاقتصاد والادارة والقانون، العدد 39.
- نصوص القانونية
- القانون رقم 90-21(15،1990 غشت). يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة
الرسمية الجزائرية ،العدد 35.
- المادة الأولى من القانون رقم 07-é1 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام
1433 الموافق 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية.
- المادة السادسة (6) من قانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق
بقوانين المالية.
- المادة (6) من المرسوم التنفيذي 92-414، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 ويتعلق
بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.
- القانون رقم 11-10(23، 2011 يونيو). يتعلق بالبلدية. الجريدة الرسمية
الجزائرية ، (العدد 37).

- القانون رقم 07-12 (21، 2012 فيفري). يتعلق بالولاية. الجريدة الرسمية الجزائرية ، (العدد 12)
- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 (6 ، سبتمبر). المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 50.
- المراجع الاجنبية
- Claude Daniel ، **Dictionnaire D'économie et de Sciences Sociales**، Paris 1998
- المواقع الالكترونية
- http://www.csb.gov.jo/web/index.php?option=com_k2&view=item&id=
- <https://infotechaccountants.com/topic/مقومات-نظام-الرقابة-المالية-الفعال/>