

الرقابة الإدارية على مالية الجماعات الترابية

منشور عبر المنصة العلمية

**MarocDroit.com**

**بتاريخ 2022/08/08**

لحسن وهزيبي

طالب باحث في القانون العام

الكلية المتعددة التخصصات الرشيدية



## مقدمة:

إن الميزانية المحلية تعد أساس التدبير المالي الترابي، فهي تسطر مختلف العمليات والتصرفات المالية للجماعات الترابية المعنية، سواء تعلق الأمر بالسير العادي و الطبيعي لهذه الهيئات اللامركزية، أو تعلق الأمر بالتدبير التنموي و بتنزيل البرامج و المشاريع التنموية تندرج مسألة الرقابة على المالية المحلية بشكل أساسي في سياق مناقشة الرقابة على الميزانية المحلية، سواء على مستوى آليات الرقابة، أو بخصوص آثارها أو تأثيرها على الإستقلال المالي المحلي أو قدرة الجماعات الترابية على تدبير مخططاتها أو مشاريعها التنموية. (1)

وهذا التصنيف الشكلي أو المرحلي للرقابة المالية والإدارية على أعمال وتصرفات الجماعات الترابية يختزل في طياته مختلف الآليات الرقابية والهيآت المختصة بإجرائها، فالرقابة القبلية تجريها بالدرجة الأولى وزارة الداخلية عبر الدوريات والتوجيهات، والتي تؤثر على مضامين الميزانية المحلية حتى قبل إعدادها، تم تأشيرتها التي تثير بدورها عددا من الإشكالات المرتبطة بماهيتها وعلاقة سلطات الوصاية متمثلة في وزارة الداخلية بأولويات النشاط المالي المحلي وإكراهات الميزانية بشكل خاص.

فوزارة الداخلية، بصفتها السلطة الوصية قانونيا على الشأن المحلي، تصدر مجموعة من الدوريات والتوجيهات المؤطرة والمنظمة للنشاط المالي المحلي ولإعداد الميزانية، وتراقب عند تأشيرها على مشروع البرمجة المالية مدى الإلتزام بهذه التوجيهات (2)

وعلى هذا الأساس فخضوع الميزانية الترابية للرقابة و الوصاية يعد في واقع الأمر تجسيدا لثقل الرقابة و إكراهاتها على مختلف أوجه النشاط المالي المحلي، فالميزانية تخضع للرقابة سابقة على غرار عدد من المقررات الصادرة عن الجماعات الترابية ومجالسها التداولية، بل إن الخضوع الميزانية لهذه الرقابة سابق حتى لإعداد مشاريعها، بحيث قد تتدخل سلطات الوصاية عبر دوريات توجيهية ترافق عملية إعداد التقديرات ومشاريع الميزانية، ومراقبة التدبير المالي و التنموي ومحاولة التحكم فيه أو حتى التأثير عليه و

توجيهه، وتراقب سلطات الرقابة مدى إلتزام الجماعات الترابية لمضامين هذه المدكرات و الدوريات التوجيهية عند إحالة المشاريع قصد التأشير عليها طبقا للقانون.

الرقابة القبلية يسميها البعض بالرقابة الوقائية أو المانعة و التي تتخذ صورة الموافقة القبلية من سلطات الوصاية المتمثلة في الأجهزة الرقابية على القرارات المتعلقة بالتصرف بالأموال قبل تنفيذها. (3)

كإشارة لها انها رقابة تهدف إلى منع وقوع الأخطاء والمخالفات قبل صرف النفقات، والتي ما تعرف برقابة الإلتزام بالنفقات التي تعتبر شكلا من اشكال الرقابة القبلية.

أما الرقابة المواكبة فتتمارسها وزارتا الداخلية والمالية، وتختلف آليات إجرائها وممارستها، وتتنوع مجالات الإختصاص والتدخل المرتبط بها، حسب مراحل تنفيذ العمليات الرقابية إثارة للجدل وأكثرها احتراماً للإستقلال المالي المحلي، وتتعلق بالأساس بالرقابة ذات الطابع القضائي، إضافة إلى رقابة إدارية ومالية لاحقة يغلب عليها الطابع التحليلي، وتهم بالأساس رقابة حديثة ومتطورة.

فهذه التصنيفات تطال في واقع الأمر مختلف جوانب الفعل الرقابي على المالية المحلية، وتهم بالأساس هيأت تمارس هذه الرقابة ويخولها القانون أو الواقع الاضطلاع بمسؤوليتها، مقابل هيئات لامركزية تعتبر موضوع ممارسة العمل الرقابي فيما يتعلق بنشاطها المالي والتدبير. فالرقابة الإدارية والتي تعتبر أقدم الآليات الرقابية وأشدها تأثيراً على النشاط المالي المحلي، تعد من إختصاص وزارتي الداخلية والمالية، فمجالها يبدأ في واقع الأمر قبل إصدار القرار وقبل برمجة النشاط المالي نفسه.

فوزارة الداخلية، بصفتها السلطة الوصية قانونيا على الشأن المحلي، تصدر مجموعة من الدوريات والتوجيهات المؤطرة والمنظمة للنشاط المالي المحلي ولإعداد الميزانية، وتراقب عند تأشيرها على مشروع البرمجة المالية مدى الإلتزام بهذه التوجيهات.

كما تمارس رقابة مواكبة أخف حدة مقابل مصالح وزارة المالية التي تختص بمراقبة تنفيذ الميزانية المحلية سواء تعلق الأمر بعمليات المداخيل أو الإلتزام بالنفقات أو بصرفها وأدائها، ويغلب الطابع المسطري الإجرائي على هذه الرقابة في مرحلتها المواكبة بالنظر لطبيعتها لأثارها القانونية والعملية.

أما الرقابة الإدارية اللاحقة أو البعدية فتنوزع بين الهيأتين المختصتين معا، فوزارة الداخلية تختص بمراقبة ميدانية وعلى وثائق، وتملك أجهزة تفتيش مركزية وترابية تراقب من خلال تنفيذ الميزانية ومختلف أوجه النشاط المالي المحلي. أما وزارة المالية فيمكنها تحريك مساطر المراقبة اللاحقة عبر المفتشية العامة للمالية والمفتشيات الجهوية التابعة للخزينة العامة للمملكة. وأمام تعدد مجالات الشأن المحلي وتطور التدبير

المالي، تم تطور الرقابة اللاحقة وتحديث آلياتها لتصبح مهتمة في جانب منها بتقييم الأداء وتحليل المؤشرات، وهو ما يتيح كل رقابة التسيير والإفخاص، مما من شأنه التخفيف من الآثار السلبية للرقابة الإدارية على النشاط التدبيري وعلى الإستقلال المالي المحلي، وخاصة على مستوى برمجة وإعتماد وتنفيذ المشاريع التنموية المحلية.

إلى أحد أثرت الرقابة الإدارية القبلية التي تمارسها سلطات الوصاية على مالية الجماعات الترابية؟

من خلال ما سبق فإن سنعالج هاته الإشكالية وفق الشكل التالي:

المبحث الأول: الرقابة القبلية على مالية الجماعات الترابية

المبحث الثاني: الرقابة البعدية على مالية الجماعات الترابية

المبحث الثالث: الرقابة اللاحقة على مالية الجماعات الترابية

## المبحث الأول: الرقابة القبلية على مالية الجماعات الترابية

الرقابة القبلية هي مجموع من الأليات والمساطر المخولة لهيئات أو أجهزة سلطة إجراء نوع من الرقابة على النشاط المالي للجماعات الترابية قبل إعداد الميزانية بمختلف مراحلها إلى الغاية في تنفيذها وذلك لتفادي الوقوع في المخالفات والأخطاء قبل ترتيب الالتزام على الجهة المصدرة للعمليات المالية وإن الهدف الأساسي من الرقابة بالأساس على ضمان احترام مجموعة من القواعد والضوابط والإجراءات القانونية والتنظيمية المؤطرة للمجال المالي المحلي (4)

المبحث الثاني: تأثير الرقابة الإدارية القبلية على مالية الجماعات الترابية

### الفرع الأول: الرقابة القبلية على إعداد الميزانية

تشمل الرقابة القبلية جميع مجالات المتعلقة بالنشاط المالي للجماعات الترابية، وبصفة خاصة إعداد الميزانيات. فكل عمليات المالية المدرجة في خانة الميزانية يتوجب إحالتها على سلطات الوصاية من أجل المصادقة عليها قبل التنفيذ.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة القبلية على مالية الجماعات الترابية

الرقابة المالية في حد ذاتها هي مجموع من الأليات تتابع مراحل إعداد الميزانية أو تغيير الحسابات الخصوصية أو التعديلات التي تطرأ على بنود الميزانية أو حتى البرمجة المتعددة السنوات.

#### مضمون الرقابة المالية القبلية

لم تتضمن النصوص القانونية أو التنظيمية أية مقتضيات حول تعريف الرقابة وكذا سلطات الوصاية إلا أن في واقع الأمر لها تأثير فعلي وصائب.

لا تصبح ميزانيات الجماعات الترابية قابلة للتنفيذ إلا بمصادقة سلطات الوصاية بذلك في شخصها وزارة الداخلية، لم تتم النصوص التنظيمية بتعريف الرقابة القبلية بمختلف آلياتها المتعلقة بها، وخاصة معايير ومؤشرات الرقابة وحدودها وهو ما يمنح سلطة تقديرية واسعة لسلطة الوصاية (5)

بل أكثر من ذلك فهي تتدخل فعليا في صياغة الميزانية عن طريق التوجيهات والمذكرات والدوريات قصد دراستها من خلال وضع قواعد وتقديرات المداخل والنفقات بشأن المصادقة عليها.

وتتمثل شروط إقرار المقررات في الرقابة القبلية للجماعات الترابية في مجالات متعددة (6)، كمراقبة سلامة وصحة العمليات المالية من خلال التأكد الالتزام بالمقتضيات القانونية والتنظيمية، وأيضا الرقابة

على مضامين الميزانية، وذلك بمطابقة لقواعد إعداد الميزانية وأخيرا الرقابة الملائمة على مضامين مشاريع الميزانيات الذي يركز على مسألة تناسب الأهداف التي يمكن تحقيقها

### **المطلب الأول: آليات الرقابة القبلية على ميزانية الجماعات الترابية**

تهدف آليات الرقابة القبلية على ميزانية الجماعات الترابية في التدخل في مجالات إعداد الميزانية المحلية من خلال وضع قواعد وشروط مسبقة لقبول المشروع المالي، المحال إلى أجهزة الوصاية من أجل المصادقة فتتأثر من خلال آلياتها على شكل ومضمون الميزانية. (7)

#### وسائل تطبيق الرقابة السابقة على إعداد الميزانية

لممارسة الاختصاصات الرقابة القبلية على إعداد الميزانية تتم من خلال مجموعة من الوسائل المتاحة لسلطات الوصاية قصد وضع قواعد أو معايير إعداد مضامين الميزانية المحلية، كالمذكرات والتوجيهات والدوريات.

#### **التوجيهات العامة المتعلقة بإعداد الميزانية**

تتواصل الدولة مع الجماعات الترابية جميعا عن طريق توجيهات سواء أن كانت دوريات أو مذكرات، لتظافر الجهود في تنمية مخططات التنمية، أثناء تقدير ميزانيات المشاريع في عملية إعداد الميزانية، ويراعى مدى ملائمة التوجيهات لهذه الجماعات الترابية، من خلال تحقيق التوازن التنموي لها، سواء تعلق الأمر بالتنمية

الترابية أو البشرية، لإدراج نشاطها المالي لتنفيذ هذه الأهداف التنموية.

وتؤثر هذه التوجيهات في حالة عدم تطبيقها لاحتمال رفض المصادقة على مشروع الميزانية، فهذا التدخل يبين بوضوح مدى رقابة سلطات الوصاية.

والنتيجة إعاقة لسياسة التنمية المجالية للجماعات الترابية بفعل توجيهات تهم فقط مصالح الدولة لا غير. ففي المقابل حتى القوانين التنظيمية للجماعات الترابية نفسها تركز على ملائمة الوضع الاقتصادي والاجتماعي بتوجيهات لهذه الجماعات الترابية، مع المخطط الوطني وسياسته العامة التي تخضع لها

الدولة. (8)

عن التوجيهات العامة تحدد بشكل عام لصلاحيات الواسعة وهيئاتها لملائمة مقرراتها مع إعداد الميزانية، مع مراعاة الظروف الاقتصادية العامة قبل المصادقة عليها.

#### **التوجيهات التقنية المتعلقة بالميزانية**

إن المراقبة التقنية التي تصدرها الهيئة الوصية كالتوجيهات غالباً ما تكون بالأساس شكلية يغلب عليها الطابع المسطري، وليس أهداف التوجيهات تدبير الميزانية لنشاط المالي.

تعمل التوجيهات التقنية بالأساس لتوجيه الميزانية بإحترام الضوابط الشكلية كإحترام قاعدة السنوية التي تصدر كرسوم سنوي، ولتوازن بين المداخل والنفقات بأصنافها وأنواعها مع إلزامية إدراج النفقات الإلزامية في الميزانية، كما تهدف رقابة مضامين الميزانية من تعليمات سلطات الوصاية لترشيد إستعمال الموارد وتدبير النفقات.

مسألة إحترام المساطر تطبيق التدويب الميزانية الذي يصنف المداخل والنفقات ومجالات أدائها وصرفها.

### **المطلب الثاني: التدخل لتوجيه برمجة الميزانية**

الرقابة القبلية لإعداد ميزانية الجماعات الترابية المتمثلة في الدوريات والتوجيهات كألية تهدف تحديد المداخل والنفقات، ليس ذلك فحسب بل تدقيق في أداء المداخل والتي تكون في الغالب محولة من قبل الدولة أو الممنوحة لها أو الموارد المستخلصة وصرف النفقات

#### **قواعد تقدير المداخل**

تقوم سلطات الوصاية بتوجيهات وتوصيات للجماعات الترابية بمناسبة إعداد الميزانية، من خلال قواعد إحترام

الضوابط تضع بها الميزانية، مع مراعاة الموارد المتوفر كلها.

وتتأسس الضوابط لتقدير النفقات في قاعدة الموارد السنيتين الماضية والتسعة أشهر الأولى من السنة الجارية<sup>(9)</sup>، كعملية تعتمد أساساً تقدير الموارد.

#### **قواعد تقدير النفقات**

كمبدأ ترشيد النفقات، فقد أولت سلطة الوصاية إهتمام كبير لهذه العملية التي يكون فيها الإنفاق عبر مجموعة من التوجهات والتوصيات، فقد ضببت سلطة الوصاية من خلال تقسيم النفقات لنفقات إجبارية التي يتعين صرفها في جه السرعة كنفقة الموظفين والأعوان<sup>(10)</sup>، بمختلف أصنافهم كنفقات ملزمة تدرج في برمجة إعداد الميزانية.

ونفقة تصفية الدين التي تحظى بأهمية أيضاً من خلال الأثار المترتبة للجماعات الترابية في حالة إخلال بالالتزامات مالية أو الفوائد المرتبطة بها. ونفقة التسيير العادية من خلال الإستهلاكات الماء والكهرباء

والتجهيزات المتعلقة باليات التي تعمل بها كالسيارات وقودها وإصلاحاتها والتجهيزات الإلكترونية للمكاتب لإستمرار عمل الجماعات الترابية بكل مكوناتها ومرافقها.

تبقى طبيعة تقديرها نفقات التجهيز لمساطر خاصة وطرق رقابتها، فهي بالأساس غالبا ما تكون فوائض تقديرية تم الفائض الحقيقي، لما يبقى من الميزانية التي تصرف نفقاتها على نفقات العادية فقط، دون فوائض في أغلب الأحيان.

### **الفرع الأول: تطبيقات الرقابة على مشروع الميزانية المحلية**

إن كانت القوانين التنظيمية الحالية وأحكام دستور 2011 قد حصر تطبيقات الرقابة على مشروع الميزانية

المحلية في وزارة الداخلية وهيئاتها على أعمال وتصرفات ومقررات المجالس والمقررات التداولية(11). من خلال تأكيد على إحترام مضامين وقواعد مشروع الميزانية التي يتم تسطيرها بالمصادقة للجهات الوصية على مالية الجماعات الترابية.

### **المطلب الأول: التأشيرة المسبقة للمالية على الميزانية**

على غرار حذف التأشيرة المسبقة لوزارة المالية في القوانين التنظيمية الحالية إلا أنه لإفادة مقارنتها بالمصادقة وزارة الداخلية وأوجه الاختلاف في الرقابة في نظامين السابق والحالي.

#### الأسس القانوني لتأشيرة المالية:

حسب مقتضيات الفصل 13 من ظهير التنظيم المالي السابق للجماعات المحلية، ” يصادق وزير الداخلية بعد تأشيرة المالية على ميزانية الجهات والعمالات والأقاليم والجماعات الحضرية... ويصادق على ميزانية الجماعات القروية العامل بعد تأشيرة قابض المالية “، وفق هذه المقتضيات لا تتم المصادقة إلا بتأشيرة أولا لوزارة المالية.(12)

#### المضمون الرقابي لتأشيرة المالية

إن مضمون رقابة التأشير وزارة المالية على المشاريع الميزانية المحلية تتم أساسا على الجانب الشكلي أو أن القالب الذي تصدر فيه الميزانية يتعلق بالتبويب ويضم فصولا وموارد ونفقات الفصل الخامس من ظهير التنظيم المالي لسنة 1976.

أما فيما يتعلق بمضمون التأشيرة المالية فهي تتميز بأنها لا تتدخل ولا تتعدى الإختصاصات الرقابية المخولة لوزارة الداخلية، مع أنها تشبه إلى التوجيهات وزارة الداخلية في مختلف القواعد وآليات إحتساب نفقات التسيير وتقدير النفقات وإحترام المقتضيات التنظيمية (13)

يمتد التأشير المالية لعدد من المقررات والمجالس المحلية كتحويل الإعتمادات المفتوحة وإعادة تخصيص الإعتمادات التجهيز وتعديلها، وتأشير على كافة الجبايات والتقديرات المتعلقة بها وكافة العقود التدبير المفوض، تأشر من وزارة المالية مسبقا.

### **المطلب الثاني: التأشيرة أو المصادقة على ميزانية الجماعات الترابية**

تعتبر المصادقة آلية قانونية وتنفيذية في ظل القوانين السابقة والميثاق الجماعي السابق للجماعات المحلية، والتي تختص بالمصادقة المسبقة لسلطة الوصاية قبل تنفيذها وبشكل خاص الميزانيات المحلية. وتبقى الحاجة ملحة لتفضيل في النظام القديم للمصادقة، ولو أن إستبدال المصادقة بالتأشيرة وذلك لأن الوظيفة تقريبا واحدة، أيضا لسبب أن التأشيرة في القوانين التنظيمية الجديدة لم تبدأ أساسا لعدم إصدار النصوص التنظيمية لمنظوماتها وفي أداة التأشير.

### **مضمون المصادقة على الميزانيات المحلية**

نظم القانون التنظيمي السابقة السلطات والهيئات المخولة لها المصادقة على الميزانية، وعلى مقررات المجلس المحلي قبل تنفيذ الميزانية والأجال القانونية للمصادقة.

### **السلطات المختصة بالمصادقة**

حدد الميثاق الجماعي السابق إختصاصات سلطات الوصاية المختصة بالمصادقة على ميزانية الجماعات المحلية أو بتعديلها أو تغييرها أو فيما يتعلق بكل التحويلات لميزانية التسيير أو إعادة تخصيص الإعتمادات نفقات التجهيز (14).

فالعامل بالمصادقة على ميزانية الجماعات القروية، أما باقي الجماعات المحلية فيعود الإختصاص لوزير الداخلية. غير أن الرفع من مبالغ الإعتمادات أو فتح إعتمادات أخرى، لا يتم بنفس آليات المصادقة فيما يتعلق بالميزانية، بل برخصة من الداخلية أو الجهات الوصية بعد تأشيرة وزارة المالية، ففي هذا السياق وجود تناقض لمقتضيات الميثاق الجماعي السابق لسنة 2002 والظهير المنظم للمالية لسنة 1976 مع مبدأ تأشير المالية فيما يتعلق بين المصادقة على قرار المجلس وبين إصدار الإذن أو قرار بتحويل أو برمجة الميزانية.

## الأجال القانونية للمصادقة

حددت الأجال القانونية بإحالة مقررات المجالس المحلية ومجموعاتها إلا سلطات الوصاية، وذلك في أجل 15 يوما<sup>(15)</sup> غير أن هناك خرق لنص قانوني المحدد لأجل 15 يوما الذي ينتج عنه لجوء الجماعات المحلية لتعديلات أو تغييرات أو تحويلات لمقررات الميزانية أو للجوء بعقد دورات استثنائية عدة.

أما فيما يخص أجل المصادقة على المقررات بالنسبة للجماعات القروية حددت في 30 يوما، أما باقي الجماعات المحلية الأخرى حددت في 45 يوما، يمكن تجديد الأجل المصادقة بمرسوم صادر من وزير الداخلية. غير أن ينتهي أجل دون قرار المصادقة سلطات الوصاية بمثابة قبول ضمنى لمقررات الميزانية.<sup>(16)</sup>

غير أنه يوجد إشكال في حد ذاته فيما يتعلق لمدة الأجل المصادقة من قبل سلطات الوصاية حيث لم يتم تناوله في أي نص قانوني.

### المطلب الثالث: الرقابة على برمجة المشاريع التنموية

تشمل الرقابة أيضا حتى البرمجة المشاريع التنموية من قبل سلطات الوصاية من مختلف مراحل برمجتها لرقابة قبلية بالتوجيهات والدوريات التي تصدر برمجة فوائض الميزانية التقديرية والفوائض الحقيقية، وتتم برمجة الإعتمادات حسب مجالات إختصاصاتها القانونية والواقعية وإعتمادات الأشغال الجديدة والإصلاحات والتغييرات.

### الرقابة على برمجة فوائض الميزانية

إن التدخل الرقابي لسلطات الوصاية في مجال برمجة الميزانية أو فوائض ميزانية التسيير من ميزانية التسيير ويطرح النفقات من المداخيل، والباقي تضاف إليه فوائض الميزانية الملحقة والخصوصية التي لم تنفق بعد.

ليتم البرمجة على شكل محدد من خلال نفس التوجيهات والدوريات، كما هو معمول به في مسطرة إعداد الميزانية التي تصدر بإذن خاص من وزير الداخلية بعد تأشيرة وزارة المالية. ويلاحظ مدى إحترام لهذه التوجيهات عند عرض المقرر عن المجلس والذي تصدر على شكل تبويب الميزانية المتعلق بالجزء الثاني المختص بالتجهيز.

فمن بين الآثار هذه التوجيهات تقييد عملية إقتناء السيارات أو بناء مقر أو توسيعها بإستثناء الجماعات القروية الجديدة، وتركز البرامج مشاريع تنمية بإجراء دراسات دقيقة قبل إصدار الترخيصات.

### الترخيصات في البرامج-المشاريع المتعددة السنوات

تختص سلطات الوصاية في مجال إصدار الترخيصات برامج المشاريع التي تتجاوز تنفيذها سنة كاملة، بخاصية المبادرة الذاتية في أغلب الأحيان. ولاسيما أن أغلب الموارد التي تنفذ بها هذه المشاريع من (تحويل الإعتمادات وحصص الإستثنائية من الضريبة الموجهة للتجهيز) هي موارد محولة من الدولة بالأساس، فأغلب الجماعات لا تستطيع تحقيق موارد النفقات الإستهلاكية وبل حتى موارد التجهيز من مواردها الذاتية.

إذن لسلطات الوصاية إختصاصات واسعة لمراقبة مضامين برمجة الفوائض الميزانيات، وبالتالي إصدار توجيهات وجوب تنفيذها من أجل قبول تراخيص وذلك بإدراج المشاريع في التبويب مقررات الميزانية وصولا إلى برمجة مشاريع السنوات المالية والأشطر المتعلق بكل جزء من المشروع وكل فترة زمنية بالإنجاز. (17)

## الفصل الثاني: الرقابة المواكبة لتنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية

إن الرقابة القبلية تهدف إلى ضبط عملية برمجة الميزانية شكلا ومضمونا بمختلف آلياتها، فالرقابة المواكبة تتبع عملية تنفيذ هذه المقررات الميزانية والتأكد من إحترام المقتضيات القانونية والضوابط التي تنظمها ولتنزيلها عمليا، فهي رقابة مصاحبة للتنفيذ كما تهدف لتفادي أي إختلالات مالية(18) من خلال طابعها التقني المحاسبي.

### المبحث الأول: أسس وأهداف الرقابة الإدارية المواكبة على الميزانية المحلية

إذا كان الطابع التقني المحاسبي ذا أهمية لتنفيذ مقررات الميزانية والتحقق من سلامة التصرفات المالية التي تهدف بالأساس بتحصيل موارد وأداء النفقات، طبقا للقواعد والضوابط المحددة لذلك، كرقابة مصاحبة لتنفيذ ومواكبة معه.

مع حسن سير النتائج العمليات المالية دون خرق القوانين والأنظمة الجاري بها العمل، لتقديم نتائج العمليات المحاسبية والمالية كالرقابة على الأداء(19)

### الفرع الأول: أسس الرقابة الإدارية المواكبة

تتميز الرقابة الإدارية على المالية المحلية بمجموعة من الأسس ذات الطابع الإداري التي تكون بالأساس شكلية مسطرية على شكل مبادئ وآليات الرقابة المواكبة، كأساس حسن عمليات المالية التي تهم بتطبيق

المقتضيات والقواعد المتعارف عليها في تنفيذها لتحصيل المداخل وأداء النفقات، فالأهم في أسس هذه الرقابة الجانب المسطري أكثر من الفعالية نتيجة أهداف المحققة من الميزانية (20) .

أما تقييد العمليات المالية فالأهم التأكيد من تسجيل العمليات على المستوى السجلات المحاسبية لمختلف العمليات المالية المتعلقة بها. وفق الدوريات والمناشير الصادرة من سلطات الوصاية وليس الهدف تقييم الكفاءة أو الفعالية.

### **الفرع الثاني: أهداف ووظائف الرقابة المواكبة**

إن هدف الرقابة المواكبة هو لتنفيذ المالية المحلية ومسايرتها في باقي المراحل حتى آخر مرحلة، للرقابة المواكبة ووظائف أساسية يمكن حصرها في الوظيفة الوقائية التي تهدف لضمان تجنب الأخطاء أو إصدار تصرفات قانونية الغير المشروعة لعمليات تنفيذ الميزانية، من خلال إحترام المساطر والقواعد المتعارف عليها في القوانين التنظيمية.

أما وظيفتها المحاسبية تهدف بتدقيق البيانات المالية والمحاسبية، وأيضا من صحة المستندات الصادرة بتنفيذ الميزانية.

فطريقة عملها يتم بالشكليات والمساطر أكثر ما يتعلق بمضامين العمليات المالية وأهدافها، فوظيفة الضبط المالي والمحاسبي تهدف لضبط الإلتزام بالمقتضيات والقواعد القانونية المنظمة للعمليات سواء بالمساطر أو تحديد إختصاصاتها (21) .

### **المبحث الثاني: هيئات وآليات الرقابة الإدارية المواكبة على الميزانية**

تطغى الرقابة المواكبة بفعل الهيئات التدخل التي تمارس آليات مسطرية شكلية كعناصر لتتبع تنفيذ الميزانية والمساطر المتبعة والوثائق المثبتة لها، عوض التركيز على تقييم الأداء وتصحيح الأخطاء. تتجسد صفة الوصاية في شخص المحاسب الجماعي الذي يمارس رقابة على صحة الإلتزام بالنفقات وتحصيل المداخل.

### **الفرع الأول: رقابة المحاسب على الأمر بالصرف**

يتمتع المحاسب الجماعي بصلاحيات هامة في تنفيذ الميزانية بكل العمليات المتعلقة لها بصحة العمليات المالية الصادرة من الأمر بالصرف كهيئة تنفيذية للجماعة، (22) وفق نماذج ومساطر محددة في القوانين التنظيمية، كمرقابة هذه العمليات قبل التأشير على العمليات وتصفياتها. فالأصل أن مزاوله مهام المحاسب الجماعي تتسم بالإستقلالية والبعد عن تدخل الأمر بالصرف.

**المطلب الأول: رقابة صحة عمليات المداخل**

يختص المحاسب العمومي للجماعات الترابية بالتنفيذ التقني أو المحاسبي للميزانية المحلية، (23) بمراقبة صحة المداخل وفق المسطرة المتبعة في تويب الميزانية وكذا التوجيهات والدوريات الصادرة من سلطة الوصاية.

لاسيما إحترام المقتضيات القوانين التنظيمية، قبل البدء في تحصيل المداخل ومدى مشروعيتها وإثباتها بكل الوثائق.

فمضمون الرقابة يغلبه الطابع الشكلي المسطري على رقابة المداخل في سند التحصيل الذي لا يجوز إصداره إذا كان قانوني محدد في القرار الجبائي المحلي ومقيد في فصول الميزانية.

فبعد صحة السند القانوني يأتي دور مضمون مدى صحة قواعد تصفية المداخل وطرق إحتساب مبالغها وفق الشكليات والنصوص التنظيمية وكذا إرفاقها بالوثائق المثبتة، قبل شروع المحاسب العمومي في التحصيل والأداء.

### **المطلب الثاني: رقابة صحة الإلتزام بالنفقات**

إن الرقابة المواكبة التي يجريها المحاسب العمومي لمراقبة الإلتزام بالنفقات يتدخل بإختصاصاته قبل قيام الجماعة بإجراءات التنفيذ الميزانية، كالإلتزام من شأنه إحداث آثار.

فمجال الإلتزام بالنفقات يتم وفق مساطر إحترام العناصر المحددة في النصوص القانونية، فالمحاسب العمومي يتأكد قبل التأشير على تنفيذ الميزانية أن تكون الإعتمادات بالميزانية وفق الترخيصات المفتوحة، ويجب إحترام التويب الميزانية أي أن تكون الإعتمادات توازي الفصل المتعلق بنفقة التسيير أو التجهيز أو الإستثمار وكافية لتحمل الإلتزام، ليتم بعد ذلك التصديق النهائي لتنفيذها.

### **المطلب الثالث: رقابة صحة أداء النفقات**

أداء النفقات هو العمل الذي تبرى به الجماعة ذمتها من الدين، (24) لتبدأ مسطرة وإجراءات المعمول بها في القوانين التنظيمية، فقبل تنفيذ العمليات المالية من قبل المحاسب العمومي على حوالات وأموال الأداء التي تصدر من الأمر بالصرف وتقتضي إجراءات وشكليات صحة الدين، ولا تشمل في هذه العملية صحة الإلتزام بالنفقة. (25)

فقبل المصادقة النهائية يدقق المحاسب العمومي إجراءات التأكد من صحة حسابات التصفية وإلزام التأكد من حقيقة الدين وحصر مبلغ النفقة بعد إثبات حقوق الدائنين، بالإضافة لمراقبة صفة الأمر بالصرف هل مؤهل قانونا لتنفيذ الميزانية، وبتحصيل المداخل وأداء النفقات، وإلا لن تجرى عملية صرف الحوالة من المحاسب العمومي.

ففي الأخير يراعى صحة توفر الإعتمادات المفتوحة لذلك والأموال المحققة من المداخل المنجزة، والوثائق المثبتة لذلك وفق القوانين التنظيمية. (26)

## الفرع الثاني: رقابة سلطات الوصاية على إجراءات تنفيذ الميزانية المحلية

لا تقف رقابة سلطات الوصاية بعد التصديق على الميزانية المحلية وبالتالي تنفيذها، وإنما تواكب العمليات المالية والإجراءات المتعلقة بالتنفيذ أيضا عبر آلياتها وهيئاتها، وقد تحل محل الأجهزة التنفيذية في حالات إستثنائية.

### المطلب الأول: المصادقة على عقود وصفقات الجماعات الترابية

تخضع صفقات وصفقات الجماعات الترابية وباقي التجهيزات كيف ما كانت أنواعها لرقابة سلطات الوصاية بهدف إحترام القوانين وتدبير المال العام بكل شفافية وحكامة الإنفاق المالي في صفقات المبرمة من قبل الجماعات الترابية. (27)

#### الفقرة الأولى: مضمون المصادقة على الصفقات المحلية

تباين حدة وقوة التدخل الرقابي لسلطات الوصاية لمصادقة على الصفقات العمومية في القانون السابق، والتي تعتبر نهاية لمسطرة الإعداد والإعتماد والبدء في التنفيذ وتنزيل المشاريع المحلية على أرض الواقع، (28) إلا بعد التأشير عليها، كما حددتها المادة 78 من مرسوم السابق للصفقات العمومية، والمصادقة تمثل إجراء قانوني صادر عن سلطات الوصاية بقرار إجراء صفقة والمسطرة المتبعة لذلك، غالبا ما تركز سلطات الوصاية على الأخطاء الناتجة عن نقص في تطبيق المقننات القانونية.

#### الفقرة الثانية: آليات المصادقة على الصفقات المحلية

تخضع المصادقة على الصفقات المحلية لآليات مسطرية من سلطات الوصاية، بحيث أنه يختص وزير الداخلية بالمصادقة على جميع الصفقات الجماعات المحلية المحالة له، إلا صفقات الجماعات القروية التي يختص العامل في المصادقة عليها.

كما أنه يختص العامل والوالي بتفويض من وزير الداخلية بالمصادقة على صفقات في حدود مليوني درهم بالنسبة للعامل، وعشر ملايين درهم بالنسبة للوالي في الجهات. (29) لقد حدد المشرع آجال المصادقة على الصفقات الجماعات الترابية في ثلاثة أشهر قابلة للتجديد أو التقليل، ما إعتبر عدم بث سلطات الوصاية من هذه الأجل كمصادقة ضمنية، ففي الحالات كلها تتوصل قرارات المصادقة على

الصفقات الجماعات المبرمة مع المتعاقدين في أجل 90 يوما للتنفيذ. (30)

#### المطلب الثاني: المصادقة على التغييرات الميزانية المحلية

عادة ما يتم للجوء للتغيرات في بنود الميزانية سواء تعلق الأمر بدين مالي أو صدور حكم قضائي بالتعويض أو تحصيل مداخيل جديدة لم تكن في تبويب الميزانية والتي لم تقرر بعد.

خول للمجالس المحلية إصدار قرار لسلطة الوصاية بعد تأشير وزارة المالية من أجل صدور ترخيص خاص لسلطة الوصاية بناء على مقرر المجالس التداولي الذي تم بثه.

### **المطلب الثالث: سلطة الحلول وإشكالية التطبيق في المجال المالي**

يقصد بسلطة الحلول: قيام سلطات الوصاية بمحل الجماعة المحلية في جهازها التنفيذي بأعمال أو إجراءات أو تصرفات تعود في الأصل للهيئات الجماعية المحلية وهيئاتها.

فالأساس تخول النصوص القانونية لسلطات الوصاية حق ممارسة هذه السلطة وفق قواعد قانونية تنظم حدودها بصفة إستثنائية، التي غالبا ما تكون في رفض أو إمتناع رئيس المجلس القيام بأعمال التي تنتج ضرارا بالمصلحة العامة وفق إستمرار عمل المرافق العامة

تحل محل سلطات الوصاية بقوة قانونية للحلول محل الجهاز التنفيذي، للقيام بمجموعة من العمليات سواء برمجة الميزانية وأداء نفقات الإجبارية أو لتسجيل موارد إضافية، وتسري سلطة الحلول على جميع الجماعات الترابية وأصنافها. (31)

### **الفصل الثالث: الرقابة الإدارية اللاحقة على مالية الجماعات الترابية**

إذا كانت الرقابتين القبلية والمواكبة ركزت على الإجراءات والمساطر الشكلية وتنفيذها وعلى إحترام القانون بالالتزام بالنشاط المالي على المقترضات القانونية. فإن الرقابة اللاحقة (البعديّة) كما يصطلح عليها ركزت بشكل أكبر على الأهداف وتقييم وتحليل المعطيات المتعلقة بتنفيذ الميزانية ومعالجة الإختلالات المرتبطة بها، وتسري هذه الرقابة على كل الفاعلين والمتدخلين (الأمرين بالصرف والمحاسبين الجماعين، وعلى النشاط المالي وتديبره.

### **المبحث الأول: هيئات وتقنيات الرقابة الإدارية اللاحقة على المالية المحلية**

إذا كان المتدخلون في تدبير النشاط المالي يخضعون كل حسب مجال إختصاصه وتدخله لرقابة إدارية لاحقة، فإن هذه المهام مخولة لسلطة المركزية وهيئاتها على مستوى المحلي، الذي يعتبر الرقابة ذا تأثير سواء على الميزانية وكذا الأجهزة التنفيذية أو الرقابية في تنفيذها لمراقبة أعمال الأمر بالصرف وتصرفاته ومحاسبة المحاسبين الجماعيين بالإجراءات التي إتخذت في مهامهم، لرقابة لاحقة تمارسها السلطة الرئاسية. (32) وفق آليات ومساطر في الحدود التي تنظمها النصوص القانونية.

## الفرع الأول: مضامين الرقابة الإدارية اللاحقة على تنفيذ ميزانية الجماعات الترابية

تعمل الرقابة الإدارية اللاحقة على مضامين تنفيذ الميزانية بعد إكمال من صرف النفقات المقررة في الميزانية، فالمضمون المادي بتنفيذ الميزانية والموضوعي بتحديد الهيئات المتدخلة في التنفيذ "الأمر بالصرف-المحاسب العمومي"، وبالتالي خضوعهم لرقابة لاحقة بعد إكمال التصرفات المالية.

### المطلب الأول: مضمون وأهداف الرقابة المحاسبية

عادة ما تهدف الرقابة المحاسبية الذي يغلب عليها الطابع الشكلي التقني في مجال الرقابة على فحص وتدقيق السندات والوثائق والسجلات، ومدى إلتزام الأجهزة التنفيذية المتمثلة في المجالس المحلية وأجهزة التدخل المتمثل في المحاسب الجماعي على حسن إستخدام وصرف الأموال. (33)

كما تهدف أيضا لتحليل درجة المخاطر المتعلقة بتنفيذ الميزانية والوقوف على الصعوبات المالية والمحاسبية التي همت النشاط المالي بعد تنفيذ مقرر الميزانية،

أما مضمون العمل الرقابي فينقسم للمادي والعضوي والوظيفي في تنفيذ الميزانية والمتدخلين في تنفيذها، وأخيرا الوظيفة المحاسبية المطبقة على مالية الجماعات الترابية: المخطط المحاسبي العام-التسيير المرتكز على الحقوق المالية-مسك المحاسبات. (34)

### المطلب الثاني: تطور الرقابة الإدارية اللاحقة

إستطاعت الرقابة الإدارية اللاحقة تطوير نفسها من الجانب الشكلي التقليدي وألياتها البسيطة بمجموعة من الأسباب والآليات الحديثة مما نتج عنها اتخاذ قرارات صحيحة والكشف عن إختلالات تمهيدا لإتخاذ إجراءات صائبة. أما جانبها المادي المتمثل في المحاسبة العامة لضبط العمليات المالية فهي آليات تقليدية تتمثل في تدقيق عمليات الميزانية والخزينة تدقيق الموارد والنفقات وصولا لخلاصات مالية كمحاسبة تقنية لكنها مراقبة شكلية فقط. لذلك وجوب إعماد إستراتيجية محاسبة تتلائم التبويب الجديد للميزانية القائم على إدماج الوضعية المالية والاقتصادية بالممتلكات الجماعية للجماعات الترابية.

تطور الرقابة الإدارية اللاحقة تم إعتداد تحديث آليات الرقابة نفسها من خلال مدى تحقيق الأهداف المسطرة في إعداد الميزانية كرقابة التسيير، (35) إضافة آلية التدقيق والإفتحاص كآلية جديدة لرقابة لاحقة.

## الفرع الثاني: هيئات ومساطر الرقابة الإدارية على مالية الجماعات الترابية

إعتمدت الرقابة الإدارية اللاحقة بالآليات ومساطر كوسائل مراقبة مالية الجماعات الترابية وبالخصوص بعد تنفيذ الميزانية وصرف نفقاتها وتحصيل مواردها، فتعمل هذه الرقابة بمساطر تعتبر كتصرفات عملية إجرائية وكذا آلياتها الشكلية لممارسة هذا العمل الرقابي.

أما الجانب المسطري تعمل هذه الرقابة من خلال هيئات تابعة للسلطة المركزية والمتمثلة في المفتشية العامة للمالية والخزينة العامة للمملكة للقيام في أي وقت بتفتيش أو إجراء فحص معلوم أو فجائي على مالية الجماعات الترابية وأجهزتها التنفيذية بالخصوص. (36)

#### **المطلب الأول: مسطرة التفتيش العام للمالية**

تعتبر أو جهاز منح بموجبه القيام بإجراءات التفتيش والتدقيق على الإدارات الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات الترابية من الناحية المالية ورصد الإختلالات.

#### **الفقرة الأولى: تنظيم المفتشية العامة للمالية**

تعتبر المفتشية العامة للمالية كهيئة تابعة لوزارة المالية بمهمة مراقبة بعدية (لاحقة) على مالية الدولة والجماعات الترابية والمؤسسات العمومية، فهي من أهم الهيئات الرقابية، فهيكلتها التنظيمية تتكون من مفتش عام والذي يكون وزير المالية رئيسه التسلسلي ومن مفتشي المالية والمفتشين الرؤساء البيعات ومفتشي المالية من الدرجة الممتازة، يختص وزير المالية بوضع برامج عملهم بإقتراح من المفتش العام للمالية، ويمارسون إختصاصاتهم وفق نظام عمل المفتشية. (37)

#### **الفقرة الثانية: مهام وإختصاصات المفتشية العامة للمالية**

تعمل هيئة التفتيش على إجراء تحقيقات بمصلحة الصندوق والمحاسبة، بمختلف الإجراءات والمساطر الشكلية المتمثلة بالأساس بالسندات والوثائق المثبتة وصحة العمليات المالية المرتبطة بتنفيذ الميزانية من قبل الأمرين بالصرف.

كل هذا كإجراء يحق لها إجرائها ولا يمكن عرقلة أو الإحتجاج لعملها أو لعدم إنشاء السر المهني أو بمبدأ تسلسل الإداري، ولا تقتصر المفتشية المالية هذا وحسب بل يمكن أن تمتد أيضا على تنظيم تسير المرافق الجماعية. (38)

ففي حالة إكتشاف خروقات يتم الإبلاغ المفتش العام للمالية لإصدار تعليمات بتوقيف المعني بالأمر بإقتراح من المفتش العام للمالية بشكل فوري في أجل شهر كامل أما في حالة عدم وضوح شيء تعد تقارير وتبلغ المعني بالأمر قصد تقديم توضيحات مكتوبة في أجل 15 يوما من توصل بالتقرير.

#### **الفقرة الثالثة: حدود الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية**

للمفتشية العامة للمالية تحديات تقوم عائق بدورها الفعلي والميداني بين وجود صعوبات التي تحول دون أن تمثل كهيئة رقابية ممارسة على تنفيذ الميزانية. وبين إنتقادية طريقة عملها ووضعها الهيكلي.

والوظيفي، بإفتقارها لمخطط رقابي واضح يجعل عملها ذا طبيعة دائمة ومستمرة، أو التركيز فقط على تكوين أطرها أكثر من إهتمامها بتنويع آليات الرقابية وتطويرها وإرساء ثقافة الرقابة على المال العام.

فبالرغم من الإمكانات القانونية والتنظيمية تبقى رقابة أقل فاعلية لتدخلات رقابية أخرى أحسن وأكثر تأثيراً في النشاط المالي المحلي. (39)

### **المطلب الثاني: رقابة الخزينة العامة للمملكة**

تختص الرقابة التي تقوم بها الخزينة العامة للملكة والآليات التابعة لها بالأساس على المحاسبين الجماعيين بإعتبارهم تابعين لها هيكلية ووظيفياً ونظامياً برقابة لاحقة على العمليات المحاسبية المحلية التي يقوم بها وكلاء المداخل والنفقات التابعين للأمر بالصرف إدارياً والقباض الجماعيين محاسبياً.

### **الفقرة الأولى: الإختصاص الرئاسي للخازن العام للمملكة**

يمارس الخازن العام للملكة بصفته الرئيس على المحاسبين العموميين للجماعات الترابية، أيضاً يمارس على وكلاء المداخل والنفقات والمحاسبين الجماعيين رقابة سواء بطابع رئاسي أو عبر هيئات تفتيش أو عن طريق المصالح الخارجية المتمثلة في الخزنة الإقليمية أو الخزنة العمالات برقابة المديرية التابعة للخزينة العامة للمملكة، وفق ما تفرضه المقتضيات القانونية والتنظيمية.

### **الفقرة الثانية: الإختصاص الرقابي للخازن العام للمملكة**

يمارس الخازن العام إختصاصات واسعة وخاصة في المجال القضائي على المالية المحلية، وكان يتدخل حتى في بعض المقتضيات القانونية المخولة حالياً للمجالس الجهوية للحسابات، وفي هذا الصدد تتقاطع إختصاصاته بإختصاص القضاء للمجلس الأعلى للحسابات سواء بإصدار قرارات نهائية لبراءة الذمة أو إصدار قرارات العجز، وقد قلصت هذه الإختصاصات بفعل إصدار مداونة المحاكم المالية في النظام المالي الحالي. (40)

يمارس الخازن رقابة إدارية تمهيدية لبدأ مسطرة إحالة محاسبة القابض الجماعي نهاية السنة، لخصر المجلس الجهوي للحسابات حساب التسيير الذي يتم إعداده من قبل المحاسب العمومي بمختلف تشكيلاته لتفادي الإختلالات، تهدف هذه العملية لضبط ومراقبة حسابات والعمليات تنفيذ الميزانية المحلية وفق دوريات موجة من الخازن العام.

لتم إحالته على مصالح الخزينة لخصره بشكل نهائي لإحالته على المحاكم المالية.

### **المطلب الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية المحلية IGFL**

أحدثت المفتشية العامة للمالية المحلية كآلية للتدخل الرقابي لوزارة الداخلية على مالية الجماعات الترابية لمجالين التدبيري والمالي في ظل النظام المالي السابق لسنة 1976. كأساس لتنافس مؤسساتي بين

وزارة الداخلية مع وزارة المالية وهيئاتها المتمثلة في المفتشية العامة للمالية والخزينة العامة للمملكة، قبل أن يتم دمجها في المفتشية العامة للإرادة الترابية. (41)

### **الفقرة الأولى: إحدات وتنظيم المفتشية العامة للمالية المحلية**

صدر وزير الداخلية دورية بموجبه إحدات المفتشية العامة للمالية، وتعيين رئيسها بظهير مقترح منه كأعلى هيئة في هذه المفتشية والمتمثل في صفة المفتش العام لهذه المفتشية. غير أن ما يميز هذه المفتشية أنها لم تحدث بأي نص قانوني أو تنظيمي، أما فيما يخص مراحل إتباعها لهيكلتها فهي نظام تسلسلي بدرجة أعلى المفتش العام وهيئة خاصة بمفتشي الجماعات الترابية وأطر متخصصة بمهام التفتيش والمراقبة على جوانب التدبير والتسيير للجماعات الترابية. (42)

### **الفقرة الثانية: مهام وإختصاصات المفتشية العامة للمالية المحلية**

خولت المفتشية العامة للمالية المحلية بمهام الرقابة على صحة وسلامة العمليات المالية أو إحترام قواعد المنظمة لتنفيذ الميزانية وحسب، بل أيضا بمهمة التفتيش والتدقيق كهيئة وصية للجماعات الترابية كتنفيذ النفقات والمشاريع ومراقبتها.

خولت لها إختصاصات واسعة بالمراقبة المالية ودراسة مدى مردودية الخدمات المقدمة في المرافق العمومية لهذه الجماعات، إضافة التحملات المتعلقة بالإقتناءات والعقود المبرمة مع المؤسسات والشركات المملوكة جزئيا للجماعات الترابية لوضع محاسبة مادية لها. (43)

### **الفقرة الثالثة: دور المفتشية في الرقابة الإدارية اللاحقة**

إنطلاقا من الإختصاصات والمهام التي خولت للمفتشية، والتي تعتبر كجهاز رقابي لاحق على مالية الجماعات الترابية، فإن لها دور فعال وواسع في ضبط الإختلالات وتصحيح أخطاء المنفذين الماليين في جل الجماعات الترابية، سواء تعلق الأمر بالعقوبات والمخالفات والإقالات للمخالفين، أو أيضا مهمة توجيه للرفع من مستواهم التدبيري. (44)

إلا أنه منذ إحداتها بدورية إتخذت منحى مختلف تماما لما كانت عليه، وذلك لإقتقادها أولا لإطار قانوني واضح ينظم مقتضياتها العضوية والهيكلية، مما ينتج عن غموض حول دورها ومهامها للممارسة الرقابية.

كما ينتج أيضا غموض حول خضوعها الفعلي للمحاسبين الجماعيين الذين يخضعون للمالية ومدى رقابة هذه المفتشية اتجاه الأمرين بالصرف "العمال، الولاية" كجهاز تنفيذي لهذه الجماعات الترابية بمساطر زجرية عقابية.

## المبحث الثاني: مفهوم التدقيق والإفتحاص

يعتبر إعتقاد مسألة الأليات الرقابية على مالية المحلية كأهم المطالب التي يطالب المهتمون بالمجال التنموي بتنزيلها عمليا وواقعا، فمن أهم هذه الأليات نجد التدقيق والإفتحاص، كأهم إنجازات التي يجب الاهتمام بها وتعميمها كأساس الرقابة على مالية الجماعات الترابية.

## الفرع الأول: مفهوم التدقيق والإفتحاص

وظيفة التدقيق والإفتحاص يتم بالأساس على تحليل المعطيات المالية للأنشطة التي تقوم بها الجماعات الترابية بدرجة كبيرة، على مستوى الجماعات الترابية في تنفيذ الميزانية من جهة، ومن جهة ثانية تقييم مجالاتها.

## المطلب الأول: مضامين ومبادئ التدقيق والإفتحاص

يقصد بالمضمون حصر مدلولات المصطلح ورصيده، بمختلف الخصائص التي تميزه عن غيره في تحديد وضبط عناصره الأساسية ومبادئه الوظيفية.

## الفقرة الأولى: تعريف التدقيق والإفتحاص

التدقيق والإفتحاص هو مجموعة من الأليات والميكانيزمات التي تعمل على تحليل وتدقيق المعطيات الحسابية لجهة معينة، قصد إيجاد مكامن الخلل وتقديم النصائح والإرشادات والتوصيات قصد تجاوز الإختلالات والنواقص والعيوب. (45)، يعتبر التدقيق والإفتحاص حديث النشأة كآلية رقابية جديدة أكبر تطورا وإختصاصا عبر مجموعة من التقنيات التي تعمل بشكل منسجم بإستعمال مناهج تقييم وإنتقاد في نفس الوقت وتلخص إلى وضع توصيات أنية ووقائية مستقبلا لمختلف الأنشطة المالية المنظمة "للجماعات المحلية".

فالهدف الأساسي يتعلق بتنفيذ عمليات الفحص والتحليل والتشخيص كآليات لتدبير والتسيير المالي بمعطيات الميزانية بمواردها وممتلكاتها.

## الفقرة الثانية: خصائص التدقيق والإفتحاص

إن ما يميز التدقيق والإفتحاص هو بازدواجية الوظيفة بالتقييم وعلاج المشكل أكثر مما هو رقابية زجرية. فمن خصائص التي تميزها هي خاصية الاستقلالية: كونها مستقلة تماما عن أي سلطة تمارس عليها تدخلا أو لأي سلطة رئاسية. فوضعية الفاحص والجهاز المختص بالتدقيق لا تخضع لأي هياكل تنظيمية للجماعة المحلية، تسمى بالتدقيق الخارجي والتدقيق النظامي، تمارس الحياد في العمل بدون أي تعويضات عن العمل في المنظمة التي عليها الرقابة وذلك بالإستقلالية المالية لها. (46)

أما خاصية التخصيص بكون أن مهام الفاحصين والتدقيقين تقنية محاسبية، مما ينتج عن ذلك نوع من الإحتراف القني المحاسبي المعلوماتي بإكتساب نوع من المهارات الإحترافية لهذا التخصص. أما من ناحية إتساع المجال التدقيق لمختلف مهام التسيير المالي وتدبيره فهو لا ينتهي أبدا وما يميزه خاصية العمل الدائم والمنظم والمستمر في تنفيذ عمليات الفحص والمراقبة.

### الفقرة الثالثة: أسس ومبادئ التدقيق والإفتحاص

يهدف التدقيق المالي والإفتحاص بالأساس بمختلف آلياته الحديثة من جودة التسيير المالي والمراقبة المحاسبية المنظمة المعنية بالمحاسبة، ويعتبر إجراء لهذه العملية كنوع من التأشير عليها في حالة تحقيقها أو خرقها. (47)

يعتمد الإفتحاص أساسا في مجال النشاط المالي بتحليل مختلف العمليات المالية إنطلاقا من المعطيات المتواجدة في تلك الجهة، من مرحلة إعداد دفتر التحملات الموارد والأموال الجماعية مرورا بأرصدة الجهة المعنية للإفتحاص لتنفيذ الميزانية ومراقبته بمجموعة من المبادئ سواء الوظيفية أو الشكلية ومدى مطابقتها للقوانين التنظيمية الجاري بها العمل.

فيتم إعتقاد دراسة متخصصة ومنهجية للجماعة الخاضعة للرقابة بالتركيز على الأهداف، مع إحترام مبدأ الإختصاص والإستقلالية للإفتحاص والتدقيق، وشمولية عملية الإفتحاص للرقابة المشروعية على التصرفات المالية والرقابة الملائمة للأهداف بإعتماد كافة أساليب الإفتحاص ANALYSES DE SYSTEMS، برقابة ذاتية ووقائية ودائمة بالحرص التوجيهات والتوصيات.

أما المبادئ والأسس القائمة على الأهداف والنتائج بمبدأ الثلاث (مبدأ الاقتصاد ECONOMIE الذي يقوم على فحص الموارد بمدى قدرة وملاءمتها للنفقات كقاعدة للتدبير بأقل تكلفة ممكنة)، تم (مبدأ النجاعة EFFICIENCE الذي يحلل الموارد بالنتائج الإنفاق المحصل عليه لتحليلها قصد تمكين إنفاق أكثر بموارد أقل)، تم (مبدأ الفعالية efficacité بمدى تحقيق النتائج الأهداف المسطر عليها عبر الموارد المتاحة).

المطلب الثاني: تمييز التدقيق والإفتحاص عن المفاهيم المشابهة

بالرغم من التحديث والتطور لبعض آليات الرقابة الإدارية مما أدى للخلط بين آليات الكلاسيكية التي تم تحديثها لتصبح فعاليتها تقارب آلية التدقيق والإفتحاص وبين هذه الأصناف الرقابية.

فالأصل أن آليات الرقابية التقليدية ولو تم تحديثها فتبقى بهدف واحد هو البحث عن الخروقات والإختلالات لأجل معاقبة زجرية للمخالفين، بحيث أن التدقيق والإفتحاص هدفه واضح تحليلي يركز على التقييم ومعالجة الأخطاء بتقديم توصيات ونصائح مستقبلا.

ومن بين هذه الآليات المشابهة للآليات التدقيق والإفتحاص نجد رقابة التسيير *contrôle de gestion* برغم من طابعها الإجرائي المسطري لتدبير المالي ومدى حسن تنفيذ المخططات التنموية المحلية، تتميز رقابة التسيير أنها تتشابه معه في التقييم ومدى تنفيذ المخططات أي هدفها النتيجة التنفيذ، إلا أن الرفع الإختلاف أن رقابة التسيير تقوم بإتخاذ تدابير لتصحيح الأهداف المسطر عليها لرفع من المردودية المالية، في حين أن الإفتحاص يقوم بالتوصيات والنصائح فقط من خلال الدراسات والتحليلات التي قامت بها.

بيد أن التدقيق يركز على مقارنة شاملة على كل عناصر التسيير والتدبير، أما رقابة التسيير تركز على مقارنة تقديرات المنجزة ماليا وتديبرا. غير أن التدقيق يكون مؤقتا بفترات متقطعة أو موسمية بمهام محددة في حين أن رقابة التسيير تمتاز بطابع دائم ومستمر بمهام غير محدودة لكونه يرتبط بالتدبير المالي.

## الفرع الثاني: أنواع وأساليب التدقيق والإفتحاص

إن كانت الرقابة الإدارية اللاحقة على المالية المحلية تعددت بأنواعها وأساليبها وآليات تدخلها، فإن التدقيق والإفتحاص وحده يمتاز بنوع من التعدد وأيضا مجالات تدخله ليشمل كل الأنشطة المالية وأيضا المخططات التنموية التي تحققها الجماعات الترابية.

فمقابل تصنيف مجالات التدقيق والإفتحاص بجوانب متكررة '(التدقيق المالي، التدقيق التنظيمي، التدقيق المنصب على التخطيط، التدقيق المؤسساتي)'، أما أنواعه فهي محصورة في '(التدقيق العملياتي، التدقيق الاجتماعي، الإفتحاص على الهيكلة، التنظيم الداخلي، التدقيق الاجتماعي)'.

## المطلب الأول: الإفتحاص الداخلي والإفتحاص الخارجي

يختص الإفتحاص الداخلي عن الإفتحاص الخارجي بمميزات عن الأخر وذلك لتعدد مجالات تدخله وتنوع التخصصات التي يمتاز بها بخصوص كل هيئة من الهيئات الخاضعة للإجراء الرقابي.

## الفقرة الأولى الإفتحاص أو التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي من أجل تفادي صعوبات المقابلة فيما يخص الشركات بكل نشاطاتها من خلال آليات الرقابة والضبط ولتنتقل في الأخير لتقييم النشاط المالي وإصدار التوصيات، فهذا ما تم نقله إلى المالية المحلية كآليات الوظيفية وإجرائها المتمثلة بالأساس:

بيئة الرقابة من دور العملية الرقابية داخل الهيكل للجماعة المحلية تم العناصر التمهيديّة للعمل الرقابي وإدارتها وبنياتها التنظيمية ورقابة على السلط والمسؤوليات الموزعة للجماعة المحلية والعناصر المتعلقة بسياسة التدبير الموارد البشرية، وأيضا تقييم المخاطر والعوامل المؤثرة سلبا لتحقيق الأهداف المنظمة المطبق عليها الرقابة سواء المخاطر الاقتصادية والمالية والسياسية مما يؤدي لإنخفاض موردها أو المخاطر الداخلية المتمثلة في حدودية أداء الموارد البشرية (48).

أما الإعلام والإتصال من خلال وضع البيانات والمعلومات حقيقية لوضعية الهيئات الخاضعة للرقابة بنتائج حقيقية سواء بالسلبيات أو الإيجابيات وعدم تلميع هذه الهيئة الخاضعة للرقابة بالمعطيات الكاذبة وذلك لأجل ضمان تنزيل دراسة حقيقية على الصورة الحقيقية لهذه الهيئة المعنية بالإفتحاص والتدقيق.

## الفقرة الثانية: التدقيق الخارجي

يمارس التدقيق الخارجي عن خارج إرادة وممارية السلطة الخاضعة للرقابة سواء من هياكلها التنظيمية أو إختصاصها، أي أن التدقيق الخارجي خارج الهيكل الوظيفي للجماعة المحلية أو المؤسسة العمومية. وتختلف هذه الهيئات بإختصاصاتها فالتدقيق القانوني يكون مؤطرا قانونا من خلال جهاز أو هيئة أجنبية بعيدة كل البعد عن الجهة الخاضعة للرقابة ولا تكون بينها أي صلة إطلاقا ولو شكلية، والخضوع هنا إجباري عليها ولا يتعلق بأي مبادرة أو لمساعدتها وبطال مختلف أوجه التدبير المحلي، لكن الواقع أنه لا يوجد أي أثر قانوني ينظم هذا التدقيق أو أنه لم يتم التطرق إطلاقا له ولو بالإحالة ويبقى التدقيق النظامي مجرد مفهوم قابل للنقاش في الحوارات والنقاشات فقط. (49)

أما التدقيق الإتفاقي أو التعاقدية: فواضح بكون الجماعة المحلية المتعاقد معها تكون بمبادرة منها على الإفتحاص وفق شروط محددة، مع الخضوع لمصادقة سلطة الوصية.

إلا أن في الحقيقة سلطات الوصية لمن تكون المبادرة وليس الجماعة قصد التعاقد مع هيئة الإفتحاص لدراسة والتحليلي وتقييم المعطيات بمختلف العمليات المالية.

## المطلب الثاني: الإفتحاص الشمولي والإفتحاص القطاعي

بالإضافة للإفتحاصين السابقين كشكلين رقابين على المالية المحلية، نجد تصنيفا موازيا بمجالات وتدخلات يتفان على

تحليل العمليات المالية والأهداف المسطر عليها وإلى أي مدى إحترام القوانين والقواعد التنظيمية.

### **الفقرة الأولى: التدقيق القطاعي**

التدقيق القطاعي يهتم بالأساس بقطاعات محددة غالبيتها تكون عضوية أو هيكلية أو وظيفية أو مجالات حيوية للجماعات الترابية أو المؤسسات العمومية مثل تدبير الأملاك الجماعية والمحاسبة المحلية أو حتى الموارد البشرية.

ويقوم التدقيق القطاعي بمحدودية القطاعات التي يشتغل عليها وذلك بحسب أهداف العمليات الرقابية المنوطة به.

### **الفقرة الثانية: الإفتحاص الشمولي**

عكس التدقيق القطاعي يشمل التدقيق الشمولي كل الأنشطة المالية والإدارية وكل العمليات الرقابية الأخرى سواء الحيوية أو غيرها للجماعات الترابية السالفة الذكر في التدقيق القطاعي.

وذلك بدراسة شمولية لكافة المجالات وتحليلها قصد الوقوف على الإخفاقات والصعوبات التي تعرفها الهيئة الخاضعة للرقابة. (50)

المميز في هذا التدقيق خضوعه لكافة المجالات أكثر من باقي الأجهزة السابقة الذكر ليشمل أيضا المجالس المنتخبة بكل مكوناته سواء إدارية أو مالية أو هيكلية أو تنظيمية.

### **المطلب الثالث: التدقيق المالي**

يعتبر التدقيق المالي بدرجة كبيرة من الأهمية كأهم آلية للرقابة سواء في يتعلق بالتدقيق المالي للشركات كأول من إستخدمته وذلك لنجاعته في الأداء ليتم نقله للقطاع العام تم إلى الجماعات الترابية، وفق ما حدد النص القانوني والتنظيمي مسطرة عملها وتطبيقاتها من خلال الدوريات والتوجهات سلطة الوصاية.

تهدف هذه الآلية إلى رقابة مختلف العمليات المالية وأيضا مدى تحقيق البرامج المسطرة بعد تنفيذ الميزانية وصرف النفقات، أيضا مدى مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لقوانين والمناشير والدوريات التي تصدر لها كتوجيهات لتنفيذها من قبل المنفذين المحليين، فكل هذا من أهداف التدقيق المالي.

بالرغم من هذه الأهداف فهي غير معنية بأي مهمة بتحقيق نتيجة أو لجودة تنفيذ العمليات المالية لهذه الجماعة، لكن تتميز بطابعها الإنتقادي في مجالات الرقابة التي تخضع لها.

## المطلب الرابع: الإفتحاص العملياتي والإفتحاص الإستراتيجي

الإضافة إلى التدقيق بمختلف أنواعه الذي يركز على تنفيذ النشاط المالي والمحاسبي للميزانية فإن الإفتحاص العملياتي والإستراتيجي يركز على المجالات الوظيفية والهيكلية للجماعات المحلية.

### الفقرة الأولى: التدقيق العملياتي

لهذه الآلية قواعد عملها وأهدافها وتحدد وفق منهجية محكمة بمخطط لمختلف المهام الوكولة لها وللقائمين بها، على سير

عمل للجماعات الخاضعة للرقابة، وتركز هذه الآلية إلى تحليل البيانات ودراستها في حدود تدخلاتها، وإلى أي مدى نجاعة الوضعية الوظيفية (الهيكلية) للجماعات المحلية من خلال الأهداف المسطر عليها من قبل المنفذين لهذه الجماعة.

وتقوم هذه الآلية بأدوات التقييم التنظيمي والمؤسسي وذلك بتقييم البيانات والهيكل لهذه الجماعات ومدى تحقيق كل واحدة لوظيفتها ومهامها من خلال الإجراءات المسطرية الموجهة لها.

### الفقرة الثانية: التدقيق الإستراتيجي

تعمل هذه الآلية بالذات إلى هدفين الانتقاد تم التوصية وقد يمتد أيضا لإتخاذ القرارات الإدارية بنفسها بحكمها آلية تقوم على وضع خطط وإستراتيجيات التي ستعمل بها هذه الجماعة كامتداد طويل لسير عليه. وبمختلف التوصيات التي توجهها لمختلف قطاعاتها من التنظيم الهيكلي مرورا برسم السياسات إلى التدبير المالي وصولا لتسيير الأجهزة التنفيذية إن إقتضى الحال.

### الفرع الثالث: دور التدقيق والإفتحاص كألية رقابية على المالية المحلية

إن الهدف العام لإدراج آلية التدقيق كرقابة إدارية لاحقة على المالية المحلية يرتكز بالأساس في توجيه النشاط المالي تم تقييم فعالية المشاريع والمخططات التنموية ودراستها وتحليل بياناتها وكلفتها ولأي مدى حققت أهدافها التنموية في الجماعة المحلية المعنية بالرقابة.

ويعتبر التدقيق والإفتحاص من الآليات الحديثة وأكثر ملائمة للتدبير المالي المحلي سواء في التسيير والتخطيط للبرامج التنموية، تم في أدواته المتمثلة في التقييم والتحليل، عكس الرقابة الإدارية الكلاسيكية ذات الطابع العقابي فقط والبحث عن الأخطاء.

### المطلب الأول: نطاق ومجال الإفتحاص المحلي

لا يقتصر نطاق ومجال تدخل آليات الإفتاحاص لممارسة العمليات الرقابية لمختلف الأنشطة المالية وكذا التصرفات الإدارية بل يمتد أيضا نطاقها للانتقاد على تنفيذ الميزانية والمتمثلة بالأساس على نفقات العمليات المالية،

ولأي مدى تحقيق الأهداف والخطط التنموية المحلية لأجل ذلك من خلال توسيع نطاق تدخلاتها على جميع مجالات النشاط المالي المحلي وتدبيره.

لتحقيق هذه الآلية مبتغاها تقوم بإستراتيجية خاصة لسير عملها في مجال تدخلها وذلك بمراحل متتالية، بدأ من الأشياء التي وجوب الرقابة عليها وذلك لإتخاذ إجراءات عليها بجمع البيانات وإجراء تحليل تم المسح لرصد الأخطاء والإختلالات للهيئة الخاضعة للرقابة. (50)

### **المطلب الثاني: الأهداف الوظيفية للإفتاحاص المحلي**

تهدف مختلف الآليات الإفتاحاص والرقابة أولا على مراقبة سير العمليات المالية وثانيا لتقييم مدى تحقيق تلك الأهداف للتنمية المحلية وتحليل نفقاتها من أجل إنتقادها.

وتتحصر الأهداف الإفتاحاص والتدقيق على أهداف وظيفية وتنظيمية عملية على الجوانب التالية:

عقلنة إستعمال الموارد المالية والبشرية وملائمة استخدامها وتكلفتها مع الأهداف والنتائج ;

التقليص من الأجال وتبسيط المساطر وتقليص هوامش الخطأ;

ترشيد إستعمال الموارد والإمكانيات;

دراسة تحليلية فعالة للمخاطر المالية والمحاسبية والمخاطر الاقتصادية (كشف تغرث التخطيط) والمخاطر المرتبطة بالتسيير الإداري والمالي (عدم إحترام القواعد المالية...);

### **المطلب الثالث: مساهمة الإفتاحاص في حماية المال العام للجماعات الترابية**

إرساء آلية الإفتاحاص همت بالأساس لرقابة على مالية الجماعات الترابية كآلية حديثة لتحقيق تدبير مالي فعال وتسطير إستراتيجية وبرامج فعالة وأيضا كآلية لتقييم والتوجيه عكس المعاقبة الزجرية.

إلا أن الطلب عليها قليل جدا وذلك لأن الجماعات الترابية خجولا بمعنى الكلمة في طلبها للرقابة والتحليل والتقييم على تنفيذ المالية المحلية، ذلك خوفا من إنتقادها بمحدودية الكفاءات فيما يخص هياكلها التنظيمية والتنفيذية وأيضا بعدم تحقيق نتائج جيدة، ذلك بفعل السير الجامد للقواعد القانونية للمدبرين المحليين وعدم التزامهم بالمخططات والبرامج التنموية بقدر ما يهتمون بالإنفاق.

المبادرة لطلبها تأتي بمبادرة سلطة الوصاية فقط ولا تأتي من الجهاز التنفيذي للجماعة والمسيرين لها، بالإضافة أن المساهمة الإفتحاص للجماعات لا يتم وذلك أن نتائج عمليات الإفتحاص تقدم فقط لسلطات الوصاية دون تقديمها للهيئات الخاضعة للرقابة وذلك مخالف لقواعد الإفتحاص وكالأصل تقديم النتائج للجماعات الترابية مع توصيات وتوجيهات تطبيقها مستقبلا لتفادي الوقوع في الأخطاء.

خلاصة الأمر مساهمة الإفتحاص لحماية المال الجماعة المحلية يكون عندما تأمر سلطات الوصاية لجنة الإفتحاص والتدقيق بالعمل على جماعة محلية فقط، والنتائج تقدم لهذه السلطات الوصاية وليس للجماعات الترابية. ولقت إنتقادها واسعة لهذه العملية الإفتحاص لكونها لم ترقى للمستوى المطلوب في تدبير الشأن المحلي.

### **خاتمة:**

إن كان العمل الرقابي أنواعه وآلياته القانونية والعملية وتدخلاته المتعددة في كل مراحلها المختلفة يؤثر على النشاط المالي المحلي، فإن هذا التأثير الذي يختلف بمجالاته وبمضامينه يؤثر على الإستقلال المالي للجماعات الترابية.

فالرقابة على الميزانية حتى قبل برمجتها تمس بشكل مباشر في التدبير المالي للجماعات الترابية، وبشكل غير مباشر في التسيير الشؤون المحلية.

إن كان الإستقلال المالي والإداري للجماعات الترابية يعد من أهم المبادئ النظام اللامركزي، فإن المالية المحلية بشكل عام والميزانية وبرمجة المشاريع بشكل خاص يعد من أهم المجالات التي تتدخل السلطات المركزية فيها بشكل مباشر.

فخضوع الميزانية المحلية للرقابة والوصاية المركزية يعد في الواقع ثقلا رقابيا على مختلف أوجه النشاط المالي المحلي.

فالإشكالات المرتبطة في الرقابة والوصاية على المالية المحلية بحد ذاته إشكال، لأن مسألة الإستقلال المالي للجماعات الترابية يرتبط بالأساس بمدى قدرة الجماعات الترابية على التمويل الذاتي والتنمية المحلية. وبمدى قدرة الجماعات الترابية على إيجاد الموارد المالية لتغطية نفقاتها وتسيير برامجها ومخططاتها.

### **المراجع:**

- عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، طبعة الثانية 2016، محينة ومنقحة
- محمد حيمود، مالية الجماعات الترابية، الطبعة الأولى سنة 2017، مطبعة المعارف الجديدة
- سناء حمر الراس، التدبير المالي الترابي بين إكراهات الواقع ومتطلبات الحكامة، أطروحة دكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا، جامعة محمد الخامس الرباط، السنة 2016/2017، ص 138
- لحسن وهزي، الرقابة الإدارية على مالية الجماعات الترابية، بحث لنيل شهادة الإجازة في القانون العام، الكلية المتعددة التخصصات الرشيدية، جامعة المولى إسماعيل مكناس، السنة 2021/2022
- القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات: ظهير شريف رقم 1.15.83 الصادر في 7 يوليوز 2015، ج.ر عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.
- القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم: ظهير شريف رقم 84.1.15 الصادر في 7 يوليوز 2015، ج.ر عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.
- القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات: ظهير شريف رقم 1.15.85 الصادر في 7 يوليوز 2015، ج.ر عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.

### الهواميش:

- 1) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD ، ص 23
- 2) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD ، ص 24
- 3) لحسن وهزي، الرقابة الإدارية على مالية الجماعات الترابية، بحث لنيل شهادة الإجازة في القانون العام، الكلية المتعددة التخصصات الرشيدية، جامعة المولى إسماعيل مكناس، السنة 2021/2022 ص 10
- 4) "دورية وزير الداخلية حول إعداد الميزانية الجماعات الترابية لسنة 2007" دورية عدد 94/م.ع.ج.م. 20 شنتبر 2006، ص 1.
- 5) دليل الرقابة النظامية المسبقة، مرجع سابق، ص 20.
- 6) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD ، ص 40

- (7) ديلاوي (ل)، الجماعات الحضرية والقروية بالمغرب ومسألة التواصل، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، فاس، 2007، ص. 246.
- (8) الكواري (ع.خ)، دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص. 40.
- (9) تنص جميع الدوريات الصادرة عن وزير الداخلية بخصوص إعداد الميزانية المحلية اعتماد هذه القاعدة، ومن أهمها دورية إعداد الميزانية لسنة 2006 السابق ذكره.
- (10) دورية وزير الداخلية حول إعداد ميزانية الجماعات الترابية لسنة 2007"، مرجع سابق. ص. 2.
- (11) المادة 115 من القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات الترابية، والمادة 106 من القانون التنظيمي المتعلق بالعمليات والأقاليم، والمادة 112 من القانون التنظيمي المتعلق بالجهات. مراجع سابقة.
- (12) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD ، ص70
- (13) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD ، ص70
- (14) المادة 15 من ظهير التنظيم المالي.
- (15) المادة 69 من الميثاق الجماعي السابق، والمادة 59 من القانون السابق المنظم للعمليات والأقاليم، وكذا المادة 41 من القانون السابق المنظم للجهات.
- (16) المادة 73 من الميثاق الجماعي السابق، والمادة 60 من القانون السابق المنظم للعمليات والأقاليم، وكذا المادة 43 من القانون السابق المنظم للجهات.
- (17) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD ، ص81
- (18) دليل الرقابة النظامية الداخلية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا الرقابية، ARABOSAI الجزء الثاني، ص. 2. على الرابط [www.arabosia.org/ar/elech.asp](http://www.arabosia.org/ar/elech.asp)
- (19) دليل الرقابة النظامية الأداء، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا الرقابية، ARABOSAI الجزء العاشر، ص. 260. على الرابط [www.arabosia.org/ar/elech.asp](http://www.arabosia.org/ar/elech.asp)
- (20) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، طبعة الثانية 2016 ، مجلة REMALD
- (21) عبد اللطيف بروحو مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، طبعة الثانية 2016، محينة ومنقحة.
- (22) تتضمنها مقتضيات المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية، مرجع سابق.
- (23) مرجع سابق المادة 12
24. المادة 83 من المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية لسنة 2010، مرجع سابق.

25. المادة 74 من المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات المحلية لسنة 2010، مرجع سابق.
26. محدد بقرار وزير المالية بتاريخ 19 ماي 1993: in: note du trésorier général du Royaume N°1459 ; du 19-05-1993
- إضافة إلى بعض النفقات ذات الطبيعة خصوصية معينة تنظم بنص خاص مثل تلك المتعلقة بالمبادرة المحلية للتنمية البشرية المنظمة بقرار وزير المالية رقم 06.168 بتاريخ 13 يناير 2006 ل.ج.ر. عدد 5396 بتاريخ 16 فبراير.
27. الصفقات العمومية: الإصلاح الجديد وإنتظارات الجماعات الترابية، منشورات المديرية العامة للجماعات الترابية، وزير المالية، الرباط. أكتوبر 2007. ص. 10 و 11
28. السعيد (ت.)، الصفقات العمومية المبرمة من قبل الجماعات الترابية، مرجع سابق، ص. 107.
29. قرار وزير الداخلية بتاريخ 12 ماي 1997، والذي دخل حيز التنفيذ بتاريخ 1 يوليوز 1997.
30. السعيد (ت.)، الصفقات العمومية المبرمة من قبل الجماعات الترابية، مرجع سابق، ص. 110 و 111.
31. الفصل 24 من الظهير المنظم لمالية الجماعات الترابية وهيأتها.
- Sbihi (A.), Gestion des finances communales, Ed. Babil, Rabat, 1992, p. 32. 75
33. دليل الرقابة النظامية اللاحقة، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا الرقابية، ARABOSAI الجزء الثالث، ص. 64. على الرابط [www.arabosia.org/ar/elech.asp](http://www.arabosia.org/ar/elech.asp)
34. المادة 123 من المرسوم المنظم لمحاسبة الجماعات المحلية، مرجع سابق.
35. Harakat (M.) « Réflexion sur l'adaptation du contrôle... », op. Cit, P.97.
36. الفصل الثامن من المرسوم رقم 2.93.807 بتاريخ 16 يونيو 1994 بمثابة «النظام الأساسي الخاص بهيأة التفيتيش العام للمالية»، ج.ر. 4263 بتاريخ 6 يوليوز 1994
37. بنمير (م.)، الجماعات الترابية والممارسة المالية بالمغرب، مرجع سابق، ص. 178.
38. الفصل الخامس من الظهير المنظم للمفتشية العامة للمالية، مرجع سابق.
- 39 .
- Ktiri (M.). « Inspection générale des finances au Maroc : interrogation sur le passé et perspectives sur l'avenir ». Revue Marocaine d'Audit et Développement (REMAD). N°5, 1996, p.73.
40. المادة 146 من المرسوم المنظم لمحاسبة الجماعات المحلية ومجموعاتها، مرجع سابق.
41. توجد ضمن هيكله المفتشية العامة لوزارة الداخلية حسب مقتضيات مرسوم 26 يناير 1976 المتعلق بتنظيم وإختصاصات وزارة الداخلية.

42. دورية وزير الداخلية رقم 01/الديون، بتاريخ 10 دجنبر 1993 بخصوص إحداث وتنظيم المفتشية العامة للمالية المحلية.
43. بنمير (م.)، الجماعات الترابية والممارسة المالية بالمغرب، مرجع سابق، ص 176.
44. تتحدث دورية وزير الداخلية هنا عن مفتشيات وليس المفتشية العامة مما يدل على احتمال إحداث عدة هيئات موازية أو متخصصة وليس الإقتصار على هيئة عامة للتفتيش مثلما هو الشأن بالنسبة للمفتشية العامة للمالية التابعة للوزارة المكلفة بالمالية: دورية وزير الداخلية رقم 01 السابق ذكرها، ص. 31.
45. حركات (م.)، ((العجز في البشر وفي الإستراتيجية وليس الميزانيات))، جريدة الأحداث المغربية، 3 فبراير 1999، ص.5.
46. أنجا-بريت (أ.)، "أخلاقيات الأنتوساي لمهنة مدقق القطاع العام"، مجلة الرقابة التي يصدرها الجهاز المركزي للرقابة المحاسبة في الجمهورية اليمنية، عدد مايو 2005، ص. 4.
47. الصالحي (ي.)، "قراءة في كتاب: دليل الفحص الجماعي..."، مرجع سابق، ص. 9.
48. الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام، مرجع سابق، ص. 8 و1.
49. الصالحي (ي.)، قراءة في كتاب: "دليل الفحص الجماعي..."، مرجع سابق، ص. 9.
50. دليل إعداد التقارير الرقابية، مرجع سابق، ص. 289 و290.