

رسالة لنيل دبلوم الماستر

تخصص: ماستر الحكامة و سياسة الجماعات الترابية

التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية
للجماعات الترابية

من إعداد الطالب الباحث :

المهدي أولاد حدوش

تحت إشراف:

د.حميد أبولاس

أعضاء اللجنة:

رئيساً ومشرفاً

عضواً

عضواً

أستاذ بكلية الحقوق بتطوان

أستاذ بكلية الحقوق بتطوان

أستاذ بكلية الحقوق بطنجة

د.حميد أبولاس

د.علي الحنودي

د.عبد اللطيف الجبراني

الإهداء

إلى الوالدين العزيزين

حفظهما الله و أطال في عمرهما

واللذان ألهماني روح الصبر

و غمراني بعطفهما و حنانهما .

إلى أخي العزيز و إلى كافة الأهل و الأصدقاء

و إلى من لهم علي واجب الاعتراف بالجميل أساتذتي الأجلاء.

و أخص بالذكر الدكتور حميد أبو لاس

الذي أشرف على رسالتي و كان لي خير سند في مسيرتي العلمية .

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع .

كلمة شكر و تقدير

أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان و التقدير
إلى الأستاذ الفاضل حميد أبو لاس
رمز التواضع و العطاء في مجال البحث العلمي
على إشرافه على هذه الرسالة و على إرشاداته و نصائحه القيمة التي
ساهمت في إخراج
هذا العمل إلى حيز الوجود .

فجزاه الله خير الجزاء و أبقاه منارا مضيئا في ساحة
البحث العلمي و هرما من أهرام أساتذة القانون العام على المستوى
الوطني .

كما أتوجه بأسمى عبارات الشكر و التقدير إلى الأساتذة الأفاضل
أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة و تقييم هذا العمل .

شكرا للجميع

مقدمة:

تشكل وظيفة التدقيق و المراقبة الممارسة على مالية و أعمال الجماعات الترابية أحد المواضيع المهمة بحكم تأثيرها على كافة نواحي الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة .

كما يتميز التدبير الحديث و المعاصر بربطه لشرعية الإدارة العمومية ومدى مصداقيتها بوجوب التزامها بمستويات معينة من المراقبة و المحاسبة و ذلك من خلال مسائلة الإدارة على نشاطها و سلوكياتها ، سواء في المحيط الداخلي أو الخارجي المتعلق بمر تقيها و المستفيدين من خدماتها.

ومن ثم فإن المراقبة تعد ركيزة من ركائز الحكم الجيد "التدبير الجيد" أو ما يعرف بالحكمة الجيدة التي تفرض تدبير جيد و متوازن للنفقات العمومية ، و على هذا المستوى فالمراقبة تشكل عنصرا مركزيا في مفهوم الحكمة الترابية، على اعتبار أن هذه الأخيرة تقتضي التحلي بروح المسؤولية و المحاسبة ، و تحديد الأهداف و الموارد المالية المتاحة ، أضف إلى ذلك وجود أجهزة لتقييم السياسات العمومية ، و تدبير الشأن العام الترابي ، كما تقتضي الأخذ بتقنية التدقيق كمقاربة جديدة للحكمة الترابية.

وفي هذا الصدد تعددت دلالات المراقبة كمفهوم عام في مستوياتها اللغوية والعلمية والعملية تبعا للأساس الفلسفي و الفكري الذي بنيت عليه، إذ ترتب عن هذا التنوع الدلالي غياب الإجماع لتعريف موحد و دقيق لها .

فمصطلح المراقبة في المفهوم اللغوي يحيل على المحافظة و الانتظار، فالرقيب هو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء و يرقبه و يحرسه .

و يتحدد المفهوم العلمي للمراقبة في الفحص و الإشراف من قبل هيئة أعلى للوقوف على طريقة سير العمل في الهيئة الدنيا الخاضعة للمراقبة، و التأكد من أن الموارد المتاحة استخدمت طبقا للأهداف المحددة، أما المفهوم العملي فهو تحديد الأهداف التي تسعى الهيئة

أو الوحدة إلى تحقيقها و جمع المعلومات عن سير العمل فيها، لتحقيق تلك الأهداف و تحليلها لتجنب أي مخالفة أو انحراف عن القواعد و الأهداف المقررة، و لضمان الوصول إلى حسن تطبيق القواعد التوجيهية و إلى معدلات عالية من الأداء .

لهذا فإن إقامة نظام فعال للمراقبة و المحافظة عليه و التأكد من تطبيقه يعد أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الترابية الحديثة، لضمان حسن سير العمل بالجماعات الترابية و حماية ممتلكاتها .

ويعتبر التدقيق وسيلة لفحص و تقييم المراقبة عن طريق التأكد من سلامة و فعالية نظام المراقبة و تقييم النتائج .

ومن هنا تولدت الحاجة إلى التدقيق الداخلي كأداة رقابية تعتمد عليها الإدارة و ذلك لإدخالها أسوار الجماعات الترابية في محاولة سليمة للعمل على اتخاذ القرارات بشكل فعال من خلال التوفر على المعلومات اللازمة لذلك .

وسعيا لكسب رهانات الحكامة الترابية بالمغرب فقد عرف هذا الأخير تطورا تاريخيا لكل من المراقبة و التدقيق و ذلك من خلال مجموعة من النصوص القانونية التي تميزت بمحدوديتها فعلى المستوى الجماعي ، رغم محاولة ظهير **23 مارس 1960** المتعلق بتنظيم و ضبط إدارات الجماعات الحضرية و القروية إرساء البنيات الأساسية للامركزية الترابية، إلا أنها ظلت محدودة، و في ظلها كانت هيمنة السلطة المركزية و ممثليها على المجالس المنتخبة مسألة بارزة¹ .

و بهدف تجاوز ثغرات و نقائص ظهير **1960** و لتعزيز و تدعيم الديمقراطية المحلية ، صدر ظهير **30 شتنبر 1976** ، الذي شكل إصلاحا مهما في تاريخ التنظيم الجماعي المغربي بمنحه للمجالس الجماعية و رؤسائها اختصاصات مهمة و صلاحيات واسعة كانت في وقت سابق تستأثر بها السلطة المحلية، لكن في مقابل الاختصاصات الهامة

¹ _ السعيد مزروع فاطمة : الإدارة المحلية اللامركزية بالمغرب ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، 2003 ص24.

التي جاء بها هذا الإصلاح لفائدة الهيئات المنتخبة نجد أن المشرع قد أخضع المجلس الجماعي ورئيسه لمراقبة مشددة من طرف سلطة الوصاية² و التي نجد أنها لا تختلف عن الميثاق السابق إلا حول بعض النقاط الثانوية .

لقد تم إصلاح ظهير **30** شتنبر **1976** المتعلق بالتنظيم الجماعي بمقتضى القانون **78.00** المتعلق بالميثاق الجماعي المؤرخ في **03** أكتوبر **2002**، كما تم تعديله و تنميته بموجب القانون **17.08**، و الذي حمل في طياته إصلاحات مهمة في العديد من المجالات، خاصة أنه قد عمل على توسيع اختصاصات المجلس الجماعي و رئيسه، و أدخل مجموعة من أساليب التدبير الحديث بهدف تمكين تدبير الشأن العام المحلي من مواكبة مجموعة من المتغيرات و التطورات على المستويين الداخلي و الخارجي، لكن في مجال الوصاية، و رغم بعض الضمانات و المستجدات في هذا المجال فإن هذا القانون لم يدخل إصلاحا جوهريا في هذا الميدان، و لم يرقى إلى المستوى المطلوب، و لم يتسحب إلا جزئيا لطموحات الفاعلين المحليين، و قد حافظت الوصاية في ظلها على جوهرها و ميكانيزماتها السابقة رغم محاولة الإصلاح³ .

أما على مستوى العمالات و الأقاليم فالمشرع المغربي قد أخضع مجلس العمالة أو الإقليم في ظل ظهير **12** شتنبر **1963** المنظم لهذه الوحدات اللامركزية، لمراقبة مشددة من طرف سلطة الوصاية، و ذلك بالقدر الذي لا يعطي لهذه المجالس إلا القليل من الحرية في اتخاذ قراراتها⁴ كما أن هناك سيطرة شبه كاملة للعامل على مستوى هذه الوحدات الترابية و هو الذي ينفذ مقررات مجالسها المنتخبة⁵ و رغم أن إصلاح هذا الظهير بمقتضى القانون **79.00** المتعلق بتنظيم العمالات و الأقاليم الصادر بتاريخ **03** أكتوبر

² _ السعيد مزرور فاطمة : الإدارة المحلية اللامركزية بالمغرب مرجع سابق ص 50.

³ _ محمد بوجيدة : قراءة نقدية للقانون 78.00 المتعلق بتنقيح الميثاق الجماعي ، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 44-2003 ص 56-57 .
أمال المشرفي الوصاية الإدارية في مشروع إصلاح الميثاق الجماعي ، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 32-2001 ص 43-45 .

⁴ _ السعيد مزرور فاطمة : الإدارة اللامركزية المحلية بالمغربي ، مرجع سابق ص 201.

⁵ _ السعيد مزرور فاطمة : الإدارة المحلية اللامركزية بالمغرب ، مرجع سابق ص 187 .

2002، قد مس بمعالجة مجموعة من الجوانب الإيجابية في مجال تدبير شؤون العمالات والأقاليم، إلا أن المشرع لم يمس في العمق إشكالية الوصاية الإدارية بالرغم من سعيه لتطوير نظام المراقبة⁶.

و بالنسبة للجهة، و بعد أن ارتقت إلى مستوى جماعة محلية بمقتضى الدستور الصادر سنة **1992**، و صدور القانون **47.96** المؤرخ في **2** أبريل **1997** الذي حدد نظامها القانوني⁷، فإن هذا القانون قد أتى بمقتضيات جديدة بخصوص الوصاية، ذلك أنه قد أقم رقابة القاضي الإداري و منح له مكانة متميزة بخصوص العلاقات الوصائية بين المنتخبين وسلطات الوصاية، كما أقر برقابة جزئية للمجالس الجهوية للحسابات بخصوص الحساب الإداري المتنازع فيه، وهذا ما لا نجده على مستوى القوانين المنظمة للجماعات الحضرية والقروية و العمالات و الأقاليم، إلا فيما يتعلق ببيت المجلس الجهوي للحسابات في الحساب الإداري المتنازع فيه و المحال إليه .

وفي سنة **2011** و بعد صدور الدستور الجديد للمملكة، تم الارتقاء بالجهة إلى مرحلة الاستقلال الذاتي ، بتجاوز الوصاية القبلية و تكريس مبدأ المراقبة البعدية، و ربط المسؤولية بالمحاسبة، و تقييم النتائج عى ضوء الأهداف ، و الارتقاء بالجماعات الترابية إلى مستوى التسيير اعتمادا على الأساليب الحديثة للتدبير العمومي، و بالتالي قيامها بواجبها الكامل في تمثيل السكان و تفعيل مشاركتهم تكريسا لمبدأ المشروعية التشاركية .

أما بخصوص التدقيق في المغرب فقد ساهمت مجموعة من الإصلاحات خاصة في المجال المالي في تعميم تطبيق التدقيق داخل الإدارات العمومية، حيث في سنة **1985** تم إنشاء جمعية الفاحصين الداخليين، و بعد ثلاث سنوات من ذلك، في سنة **1989** دعا

⁶ _ السعيد مزرور فاطمة : الإدارة اللامركزية المحلية بالمغرب ، مرجع سابق ، ص 382 .

⁷ _ قبل صدور قانون 47.96 ، كانت هناك جهات اقتصادية بمقتضى ظهير 16 يوليو 1971 و كانت مجالات ترابية لا تتمتع بالشخصية المعنوية .

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

وزير المالية انذاك في إحدى مذكراته إلى ضرورة التنظيم المالي و المحاسبي للمقاولات وإخضاعها للتدقيق بالاستعانة بمؤسسات أو مكاتب للتدقيق الداخلي و الخارجي .

وبموجب مرسوم **22** نونبر **1993** تمت الدعوة إلى فسخ المجال أمام مكاتب التدقيق الكبرى العالمية و الاستعانة بها قصد تنمية و تطوير مكاتب التحقيق و الاستشارة الوطنية، و في سنة **1995** و لأول مرة تم إدخال تقنية التدقيق على المستوى الوطني من خلال إخضاع مجموعة من الجماعات الترابية لعملية تدقيق الحسابات من طرف أحد المكاتب الأجنبية حيث بلغ عدد الجماعات التي شكلت موضوع التدقيق **156** جماعة موزعة على **15** بقعة تغطي مجموع التراب الوطني و نتج عن الإفتحاص إصدار تقرير يتضمن النتائج التي خلصت إليها مختلف الأعمال التقييمية المبرمجة، سواء في جوانبها الإدارية أو البشرية، أو تلك المرتبطة بالامتلاكات الجماعية⁸ .

وقبل المرور إلى إشكالية البحث، و دوافع اختيار الموضوع، و أهمية هذه الدراسة، لا بد من تحديد مجموعة من المفاهيم التي تبقى قريبة من مفهوم التدقيق و المراقبة و ذلك قصد التمييز بينهما .

تحديد المفاهيم :

التدقيق:

كلمة مصدرها لاتيني مشتقة من « **audit** » و تنفيذ الإنصات و الاستماع و يمكن تعريف التدقيق بكونه "ذلك النشاط الذي يطبق بكل استقلالية وفق مساطر منسجمة و معايير من أجل ملائمة و موافقة و أمان و سير عمل كل أو جزء من العمليات التي يتم القيام بها في منظمة ما بالمقارنة مع المعايير المعتمدة"⁹ .

⁸ _ فاطمة الزهراء العلام : وظيفة التدقيق الداخلي لتدبير عمومي جديد ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، جامعة الحسن الأول ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، سطات ، السنة الجامعية 2011-2012 ص 3 .
⁹ _ محمد محيبي : دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكادال ، الرباط 2006-2007 ص 269 .

إن تدقيق جماعة ترابية" هو القيام بتشخيص في وقت معين للوضعية الفعلية والاختلالات التي يمكن أن تطبع تنظيم و تسيير جماعة ترابية، وذلك من طرف شخص أو هيئة تتميز بالاحترافية و الاستقلالية بعيدا عن أي تأثير¹⁰ .

من هنا يتضح أن هدف التدقيق بخلاف الرقابة أو التفتيش يتعلق بتقديم الاستشارة النصح لتجاوز العيوب و الأخطار و ليس الزجر، فعمله يكتسي الطابع الوقائي أكثر منه جزئيا . و قد أصبح ينظر إلى التدقيق على أنه لبنة و دعامة أساسية لا سبيل للاستغناء عنها في هيكل النظام السياسي الوطني .

مفهوم التفتيش :

يقصد به نشاط منظم و فجائي يقوم به مختصون و تكون نتائجه سرية، و ينجز لفحص العمليات و الصفقات لأجل الكشف عن المخالفات و الإختلالات التي تكون متبوعة بجزاءات إدارية و مالية، بل و جنائية في بعض الحالات¹¹ .

مفهوم التقييم و التقويم :

هناك خلط شائع في استخدام عبارتي "التقويم و التقييم" حيث يعتقد الكثيرون أنهما مترادفين، في حين أن كلمة التقويم تعني إلى بيان قيمة الشيء، تعديل أو تصحيح ما أعوج منه، أما كلمة التقييم فتدل على إعطاء قيمة للشيء فقط، ... و من هنا نجد أن كلمة تقويم أعم و أشمل من كلمة التقييم، حيث لا يقف التقويم عند حد بيان شيء ما، بل لا بد كذلك من محاولة إصلاحه و تعديله بعد الحكم عليه¹² .

أهمية الموضوع :

¹⁰ _ أورده محمد مجيدي ، مرجع سابق ، ص 272 .
¹¹ _ محمد حركات : التخطيط الإستراتيجي و المنافسة رهانات الجودة الكلية بالمقاولات المغربية ، مطبعة فضالة ، المحمدية ، 1997 ، ص 170 .
¹² _ محمد حيمود: إشكالية تقييم التدبير المحلي ، مقارنة نقدية على ضوء التوجيهات الرقابية الحديثة ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء السنة الجامعية 2001-2002 ص 5 .

تأتي أهمية هذا الموضوع في كونه يبحث في سبل تحقيق ديمقراطية محلية حقيقة في اطار جهوية متقدمة، تدشن للدخول في مرحلة اصلاح ترابي شامل، في اطار وحدة وطنية تقوم على مبادئ التضامن و التوازن و التعاون بين مختلف الجهات لتحقيق تنمية مستدامة تشمل كل المجالات،تشغل فيها الجهة الاطار المناسب لبلورة ووضع تصورات واستراتيجيات جديدة للتنمية .

من هنا تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة لما للمراقبة و التدقيق من تأثير على البنيات الاقتصادية خصوصا في العقود الأخيرة، إذ أصبحت الدول تولي أهمية بالغة لهذا التوجه لحل مجموعة من المعضلات الاقتصادية و الإدارية لما يتسم به مفهوم المراقبة و التدقيق الداخلي من سرعة في الإنجاز و فعالية و نجاعة في العملية الرقابية في أفق تفعيل مبادئ الحكامة الجيدة على مستوى الجماعات الترابية.

دوافع اختيار الموضوع :

لم يكن اختياري لموضوع التدقيق الداخلي و المراقبة صدفة أو بطريقة عشوائية، بل هناك عدة أسباب دفعتني لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذو طابع ذاتي ومنها ما هو ذو طابع موضوعي .

الأسباب الذاتية :

رغبتني الشخصية في توسيع معرفتي في حقل التدقيق الداخلي و الإلمام أكثر بجميع جوانبه،بالإضافة إلى أن حقل التدقيق بصفة عامة و نظام المراقبة بصفة خاصة يعتبر حقلًا جديدًا، بحيث لم تتبناه دول العالم الثالث التي من ضمنها المغرب، إلا في العقود الأخيرة وبشكل محتشم لا يرقى إلى المستوى المطلوب و كذلك لتوضيح الاعتقاد السائد لدى البعض كون التدقيق وسيلة عقابية تهدف إلى تصيد الأخطاء، في حين أن التدقيق وسيلة تقييمية وقائية و الية للتقويم، كما لدي الرغبة في تقديم مرجع علمي باللغة العربية حول هذا الموضوع نظرا لشحه في الخزانات الجامعية و اقتصار معظم الباحثين في هذا المجال بدراسته و الكتابة عنه باللغة الفرنسية.

الأسباب الموضوعية :

وتتجلى فيما يلي :

_ قلة الأبحاث في موضوع التدقيق و المراقبة بصفة عامة.

_ الأهمية القصوى لموضوع إصلاح المنظومة الرقابية بالمغرب باعتباره رهانا مهما يواجهه الدولة و الحكومات و مختلف الفاعلين

_ المساهمة في النقاش الوطني حول ترسيخ مبادئ الرقابة و المسائلة و الحكامة الجيدة

_ استشراف ما سيكون عليه نظام المراقبة على الجماعات الترابية على ضوء الجهود المتقدمة التي تمت دسترتها بموجب دستور **2011** خاصة بعد صدور القوانين التنظيمية للجماعات الترابية .

صعوبات الموضوع:

تكمن الصعوبات التي تعترض هذا الموضوع في حداثة آلية التدقيق بحيث أن هذه الآلية الفتية ينتج عنها غياب تراكم علمي وعملي في هذا المجال، بالإضافة إلى قلة المراجع المتخصصة والأطروحات في هذا المجال، فإغلب الكتابات المتوفرة تناولت التدقيق في القطاع الخاص نظرا لكون هذه الآلية لم تدخل حيز التنفيذ في القطاع العام إلا مؤخرا خصوصا على مستوى الجماعات الترابية.

إشكالية البحث :

تأسيسا على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية :

إلى أي حد استطاع كل من التدقيق الداخلي و المراقبة العمل على تجويد الأداء الإداري و المالي بالجماعات الترابية و اية افاق يمكن استشرافها لهاتين الاليتين ؟

وتنتفع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية و المتمثلة في :

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

_ ماهية التدقيق الداخلي و المراقبة ؟

_ ما هو الطابع الذي يميزهما داخل المنظومة الرقابية؟

_ ما هي أنواع المراقبة و أهدافها؟

_ ما هي أنواع التدقيق الداخلي و أهدافه؟

_ ما هي البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي؟

_ ما هي الأجهزة المكلفة بمراقبة الجماعات الترابية؟

_ ما هي تجليات المراقبة و التدقيق الداخلي على أعمال الجماعات الترابية؟

_ و ما علاقة الحكامة بالمراقبة و التدقيق الداخلي؟

_ و ما هي المعوقات التي تواجه كل منهما و الحلول المطروحة؟

المناهج المعتمدة :

للإجابة عن إشكالية الموضوع الرئيسية و باقي الأسئلة الفرعية المتشعبة المحاور و جب علينا الاستعانة ببعض مناهج البحث العلمي التي من شأنها الإسهام في إيجاد حلول للإشكالية لذلك سوف نلجأ إلى استعمال أكثر من منهج لتحقيق الموضوعية و تتجلى في :

المنهج الوصفي التحليلي :

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الوصفية، لذلك فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على جميع المعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بغرض وصفها و تحليلها و تفسيرها ثم الاعتماد عليه للمقاربة النصية لمختلف النصوص القانونية .

المنهج الوظيفي :

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

إن الغاية الأساسية من اعتماده لدراسة هذا الموضوع هي دراسة وظيفة الأجهزة المختصة بالتدقيق و المراقبة على مستوى الجماعات الترابية .

كما سنطعم هذه المناهج بمقاربة تحليلية لتحليل مقتضيات النصوص القانونية خصوصا القوانين التنظيمية **111.14** و **112.14** و **113.14** المتعلقة بالجماعات الترابية .

و اعتبارا لكل ما سبق فإن خطة البحث التي سنعتمدها ستكون على الشكل التالي :

الفصل الأول : الإطار العام للمراقبة و التدقيق الداخلي

الفصل الثاني : تفعيل نظام المراقبة على الجماعات الترابية و الاختلالات المطروحة.

الفصل الأول:

الإطار العام لنظام المراقبة و التدقيق الداخلي

تشكل المراقبة والتدقيق اليتين حديثتين في حقل التدبير المالي المحلي تبرز إيجابيتهما من خلال النتائج المحققة لفائدة الجماعات الترابية .

إن إقامة نظام فعال للمراقبة و المحافظة عليه و التأكد من تطبيقه يعد أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الترابية الحديثة، لضمان حسن سير العمل بالجماعات الترابية و حماية ممتلكاتها و الاستخدام الاقتصادي لكفى لمواردها و تحقيق أهدافها .

و نظرا لأهمية نظام مراقبة المحاسبة في التسيير و التدبير العمومي، فإن الطريقتين التقليديتين تظان مرتبطنان بالسياق الميزانياتي و المحاسبي، كمراقبة قانونية معيارية بيروقراطية أو إدارية، تهدف إلى وضع النشاط الإداري داخل حدوده، دون النظر إلى حاجيات المرتفقين أو تغيير طرق العمل لتحقيق نتائج جيدة.

و المفهوم الجديد للمراقبة يجعل من هذه الأخيرة، أداة دائمة للقيادة و ضرورة لعلم الإدارة على مستوى الوحدة بكاملها، و تتمثل المراقبة في هذا الصدد، في تقييم النتائج على ضوء الأهداف¹³.

كما يشكل موضوع التدقيق الداخلي أهم موضوعات الإدارة بشكل عام في إطار الدراسات المقارنة للتدبيرين الإداري و المالي ، و بشكل خاص في القطاعات الخاصة وذلك نظرا للأهمية التي يمتاز بها لتجويد و تنميط المهمات الإدارية لهذه الأخيرة، و من تم فقد نهجت إدارات الدولة و الهيئات التابعة لها نفس سلوك القطاعات الخاصة، بغية الرفع من جودة الأدائن الإداري و المالي لمصالحها الداخلية.

و من جملة هذه المصالح تحاول الجماعات الترابية السير في هذا الاتجاه بتبنيها سياسات تدبيرية تقوم على فكرة التدقيق الداخلي، حيث يمثل في النهاية الغاية المنشودة لتحقيق تنمية شاملة على المستوى المحلي بشكل خاص، و يمكن التأكيد أن التدقيق الداخلي كممارسة هو عملية قديمة تعود إلى أصول غابرة (حضارة مصر الفرعونية و الحضارة

BARTOLI (A): « le management dans les organisations publiques », édition, DUNOD, p:162¹³

اللاتينية)¹⁴، حيث يرجع إلى مكونات قداماء المصريين و اليونان الذين استخدموا المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء¹⁵

وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة، و تطور النظام الضريبي لم يتغير الهدف الرئيسي للتدقيق هو اكتشاف الغش و الخطأ، و لكن التغيير الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل الأكّد من دقة البيانات لأجل اكتشاف الغش و الخطأ.

و التغيير الاخر كان الاعتراف بوجود حاجة لتدقيق البيانات المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين لهذه المهنة¹⁶.

وقد شهد التدقيق الداخلي تطورات هامة منذ القرنين الثالث عشر و الرابع عشر إلا أنه عرف انطلاقة جديدة و بأدبيات أكثر دقة، و أكثر فعالية في القرن التاسع عشر حيث سيشهد تطورا ملحوظا في جوانبه النظرية و التطبيقية¹⁷، مما أتاح له المجال للخضوع لمنهج علمي أدى إلى بزوغ عدة نظريات لتجاوز الاليات الرقابية الكلاسيكية حيث تم اعتماده كأسلوب له هدف أساسي يكمن في رصد مكامن الخلل قصد معالجته و ايجاد حلول بديلة ناجعة عبر تفعيل البنية الإدارية في كل جوانبها سواء التنظيمية أو البشرية أو المالية.

و من جانبه، و سعيا لتحديث الإدارة على النمط الغربي، فقد اجتهدت الإدارة المغربية بتبنيها تقنيات التدقيق بمفهومها الحديث لتكريس جودة الأدائين الإداري و المالي و ربطهما

¹⁴ جفري سعيد : الرقابة على المالية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانونية السياسية و الإدارية و المالية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية جامعة الحسن الثاني، عين الشق، البيضاء 97-98 ص 44.

¹⁵ خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات _ الناحية النظرية _، مطبعة الإتحاد، عمان 1980، ص5

¹⁶ _ هادي السحيمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر عمان الطبعة 2 ، 2004 ص 17.

¹⁷ _ ادريس الخدري: الفحص و التقويم الجهوي ، المجلة المغربية لقانون و اقتصاد التنمية، العدد 45 ، 2001 ص 93.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

بالمقتضيات التي نص عليه دستور 2011 و التي أكدت عليها القوانين التنظيمية للجماعات الترابية ضمانا لمبادئ الحكامة الجيدة.

من هذا المنطلق يمكن القول على أن الاصلاحات المعتمدة لتحسين المنظومة الرقابية بالمغرب قد أولت اهتماما بالغا بنظام المراقبة و مناهج التدقيق كأسلوب حديث أثبت فعاليته في تقويم أنظمة التدبيرين الإداري و المالي، و ذلك لتجاوز مواطن القصور التي كانت تعرفها الرقابة الكلاسيكية ذات الطبيعة الزجرية. و تأسيسا على ما سبق، سنقوم بتحديد الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة تدبير الجماعات الترابية و ماليتها (**المبحث الأول**)، في حين سنتحدث عن التمييز بين المراقبة و التدقيق الداخلي كآلية لتقويم نظام المراقبة (**المبحث الثاني**)

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة تدبير الجماعات الترابية و ماليتها

لقد عرف نظام المراقبة بالجماعات الترابية تطورا مهما، حيث انتقل المغرب من الوصاية التقليدية التي كانت مفروضة على الجماعات الترابية و ذلك لمسائلة الإدارة الترابية عن أعمالها و أنشطتها سواء في محيطها الداخلي أو في علاقتها بالمرتفقين.

فضلا عن ذلك فإن أعمال الرقابة على تدبير الجماعات الترابية، عندما تكون فعالة وذات مصداقية، يمكن لها أن تترجم المبدأ الدستوري المتعلق بربط المسؤولية بالمحاسبة¹⁸.

و تعددت دلالات المراقبة كمفهوم عام في مستوياتها اللغوية و العلمية والعملية تبعا للأساس الفلسفي والفكري الذي بنيت عليه، إذ ترتب عن هذا التنوع الدلالي غياب الإجماع لتعريف موحد ودقيق لها كما تحتل المراقبة دورا متميزا في مجال التنظيم الإداري ، عبر رصد مواطن الضعف في البناء التنظيمي على مستوى إدارة الجماعات الترابية من خلال ضبط العلاقة بين الهيكلية الداخلية لهذه الأخيرة و نوعية النشاط الذي تقوم به.

هذا بالإضافة إلى دور المراقبة في مجال الوقوف على فعالية القرارات الإدارية ومرونة الأعمال الإدارية في حالة تفويض الاختصاصات، وتدعيم قنوات التنسيق والاتصال الإداري، فضلا عن إقرار المسؤولية الغدارية و فرض احترام أو الالتزام بالقوانين الطابطة للعمل الإداري، بغية تحقيق الكفاءة الإدارية المطلوبة¹⁹.

لهذا وجب الحديث عن المقاربة المفاهيمية لنظام المراقبة (المطلب الأول)، و نظام مراقبة التسيير و المراقبة الداخلية (المطلب الثاني)

¹⁸ _ خالد الشرفاوي السموني: الرقابة على الجماعات الترابية، ربط المسؤولية بالمحاسبة الجريدة 24 ، عدد 27 ديسمبر 2017

¹⁹ _ أمنية عياد : المراقبة في النظام الإداري الترابي المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام و العلوم السياسية ، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية سلا ، السنة الجامعية 2014-2015 ، ص 15 .

المطلب الأول: المقاربة المفاهيمية لنظام المراقبة

تعتبر المراقبة أداة مهمة لترشيد الموارد المالية والبشرية ، بل مدخلا أساسيا لتحقيق التنمية فالمراقبة تشكل عنصرا أساسيا في مفهوم الحكامة خاصة فيما يتعلق بالتركيز على المساءلة والمحاسبة ، وكذا تقييم فعالية أداء الإدارة الترابية.

وتأسيساً على ما تقدم، يمكن القول أن إرساء نظام للمراقبة أو منظومة رقابية حقيقية وفعالة قادرة أن تمتد بتأثيراتها الإيجابية لزيادة الكفاءة والفاعلية والفعالية الإدارية على النطاق الترابي.

و عليه سنتحدث عن مفهوم المراقبة (الفرع الاول)، ثم الاتجاه التقليدي للمراقبة العليا للمال العام الترابي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم المراقبة

تعتبر المراقبة وظيفة من الوظائف الإدارية الهامة و الضرورية لإدارات الدولة والجماعات الترابية ، فسواء أخذت الدولة بالنظام المركزي أم النظام اللامركزي فلا بد أن تباشر نوعا من المراقبة على الهيئات الإدارية الأخرى.

لذلك وجب تعريف نظام المراقبة (الفقرة الاولى)، ثم أهدافها (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تعريف نظام المراقبة

المراقبة هي عملية مستمرة متجددة يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء الإداري يتم على النحو الذي حددته الأهداف و المعايير الموضوعية بحيث أن وضع هدف وقياس أداءه واتخاذ الإجراء التصحيحي لقياس أداء المسؤولين لغرض التأكيد من أهداف المشروع والخطط الموضوعية لبلوغها يحتم ضرورة مراقبة إدارية تمكن الرؤساء التأكيد من هل ما تم أو يتم مطابق لما يريد إتمامه، لغرض التقويم و التصحيح.

وقد أكد الفقهاء إلى أن المراقبة هي مراقبة ذاتية إذ أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها بحيث ذلك يتعلق بوضع هدف وقياس أداءه واتخاذ الإجراء التصحيحي، كما تؤثر على سلوك العاملين ويرى الإداريون اليوم أن وظيفة المراقبة ذات جانبيين يتعلق الأول بمتابعة وتقييم النتائج المنشقة عن الجهود المختلفة في المشروع وتصحيح الانحرافات عند حدوثها أما الجانب الثاني فيتعلق بالمراقبة على منجزات الأفراد أنفسهم من خلال وظيفة التوجيه والقيادة²⁰.

ولقد عرف احدهم المراقبة بأنها "مجموع التصرفات القانونية التي يقوم بها ممثلو السلطة المركزية والتي تسمح لهم بتصحيح الوضعية القانونية غير السليمة بعد اساءة الجماعات الترابية لاستعمال الاختصاصات المقررة لها²¹.

وفي تعريف آخر يمكن القول أن المراقبة " هو نظام معلومات يمكن من خلاله معرفة ما إذا كانت الأهداف قد تحققت (مراقبة الفعالية) أو أن استهلاك الوسائل لم يكن مفرطاً بالمقارنة مع النتائج المحصل عليها (مراقبة الكفاءة).

ويمكن القول أن المراقبة تحظى بأهمية كبرى في أدبيات الهيئات العامة والتي تعني بالمنظمات ووسائل تحسين كفاءتها.

لقد اعتبرت التعريفات الكلاسيكية أن الرقابة هي سياق يؤثر عبره شخص مجموعة أو منظمة قصدا على تصرفات شخصا آخر أو الوسائل من أجل التأكد ما إذا كان أعضاء منظمة يجهدون من أجل تحقيق أهدافها

وكان أول استعمال لمفرد "المراقبة" في القرن الثامن عشر والذي يشير إلى سك العلامة المصاغة على عملة الدولة²².

²⁰ عتيق السعيد: الرقابة الإدارية بالجماعات الترابية marocdroit.com الثلاثاء 05 مارس 2013 .

²¹ مجلة مسالك العدد 30/29 ص 156

²² عبد الغفور أفضيشو: الجهوية الموسعة اختيار أم اكراه ؟ ، مجلة دفاتر قانونية ، العدد الأول ، مارس 2014

كما ألغت القوانين التنظيمية للجماعات الترابية الجديدة مفهوم الوصاية وعوضته بمفهوم المراقبة الادارية حيث يرى بعض الباحثين ان المفهوم الاول فضلا عن كونه يحمل " معاني التبخيس والفوقية والعلاقة العمودية نظرا لوجود اختلاف بين المراد بالوصاية في القانون الخاص وبين الوصاية الإدارية في القانون العام على اعتبار ان - الهيئات المحلية تتمتع بأهلية كاملة بصفقتها أشخاص اعتبارية،فانه لا ينسجم ولا يعبر وبشكل جيد عن المرحلة التي يسعى المغرب فيها الى لامركزية متطورة ومتقدمة²³ .

كما يقصد بالمراقبة على الصعيد المالي الاشراف و الفحص و المراجعة للتعرف على كيفية سير العمل داخل الجماعات الترابية و التأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها و أن الموارد تحصل طبقا للقوانين و اللوائح و التعليمات المعمول بها،والتأكد من صحة نتائج الاعمال و المركز المالي و تحسين معدلات الأداء و الكشف عن المخالفات و الانحرافات و بحث الأسباب التي أدت غلى حدوثها،و اقتراح وسائل علاجها لتجني تكرارها مستقبلا²⁴.

و يتحدد المفهوم العلمي للمراقبة في الفحص و الإشراف من قبل هيئة أعلى للوقوف على طريقة سير العمل في الهيئة الدنيا الخاضعة للمراقبة،و التأكد من أن الموارد المتاحة استخدمت طبقا للأهداف المحددة،أما المفهوم العملي فهو تحديد الأهداف التي تسعى الهيئة أو الوحدة إلى تحقيقها و جمع المعلومات عن سير العمل فيها،لتحقيق تلك الأهداف و تحليلها لتجنب أي مخالفة أو انحراف عن القواعد و الأهداف المقررة،و لضمان الوصول إلى حسن تطبيق القواعد التوجيهية و إلى معدلات عالية من الأداء .

لهذا فإن إقامة نظام فعال للمراقبة و المحافظة عليه و التأكد من تطبيقه يعد أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الترابية الحديثة،لضمان حسن سير العمل بالجماعات الترابية و حماية ممتلكاتها .

²³ مجلة مسالك العدد 30/29 ص 133

²⁴ سعد بن محمد الهويل و عبد الله بن علي الحسين: المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية الإدارة العامة للطبع و النشر بمعهد الإدارة العامة، 2005 ص 422

و تعتبر مراقبة تدبير الجماعات الترابية احد أهم مقومات التدبير الحديث التي ينبغي تكريسها باعتبارها منهجية عمل، تهدف إلى بلوغ الأهداف المسطرة من المجالس المنتخبة وفق مؤشرات الفعالية، الجودة والنجاعة. وذلك عبر رصد ومعالجة مكامن الخلل والقصور بما يسمح بتنفيذ برامج ومخططات أكثر شمولية قادرة على الإجابة على إشكاليات التنمية الترابية²⁵

الفقرة الثانية: أهداف نظام المراقبة

يعتبر نظام المراقبة بمثابة العمود الفقري لمراقبة الجماعات الترابية في ظل الجهوية المتقدمة و يرجع ذلك إلى الأهداف التي يحققها نظام المراقبة على الصعيد الداخلي و الخارجي ، و المتمثلة أساسا في حماية أصول الجماعات الترابية من السرقة و سوء الاستعمال و ضمان نوعية و مصداقية المعلومات و دقتها، و رفع الكفاءة الانتاجية و الالتزام بما تقضي به السياسات الادارية الترابية المرسومة.

ففرص منظومة للمراقبة على المستوى الداخلي لدى رؤساء الجماعات الترابية و المكافين بتدبير ميزانياتها يمكن أن يساهم في رصد المخاطر القائمة المتجددة التي تطرأ على التدبير المالي للجماعات الترابية.

و في هذا الإطار يجب على الجهة في مجال الجهوية المتقدمة، تحت إشراف رئيس مجلسها السهر لزوما و بصفة منتظمة و تلقائية على وضع أنظمة و أدوات للمراقبة الداخلية لتدبير ماليتها، هذه الآليات تنصب على مراقبة الخدمات من خلال جرد و تحليل نوعية الأخطاء و الاختلالات المتكررة و البحث في سبل تداركها مستقبلا من أجل التحسين المستمر للأداء.

من هنا يتبين الهدف المراد تحقيقه من المراقبة وهو يختلف باختلاف نوع المراقبة سواء قانونية أو مالية.

²⁵ يوسف التونسي: آليات تقييم تدبير الجماعات الترابية مقال منشور في موقع www.hakamatourabia.wixsite.com

أهداف المراقبة الداخلية والخارجية:

● أهداف المراقبة الداخلية :

المراقبة الداخلية هي المراقبة الذاتية للإدارة على نفسها لذلك تعتبر أكثر تعمقا وتغلغلا في صميم النشاط الإداري للوحدة في الوقت الذي تسعى فيه المراقبة لمنع الانحراف وتحديد أسبابه ووسائل تلافيه فإنها في سبيل الوصول لهذا الهدف تحقق أهداف أخرى جزئية وعلى مراحل متتالية .

● أهداف المراقبة الخارجية :

للدولة أهداف عامة في كل المجالات وتنقسم إلى أهداف فرعية يتولى تنفيذها كل جهاز إداري مختص من وزارات وتتولى وزارة التخطيط وضع الإطار العام للخطة على أن تمول مالية من الميزانية العامة للدولة وعليه فالأهداف العامة للخطة هي نفسها الأهداف العامة التي تسعى المراقبة الخارجية لحمايتها ويتم تنفيذها ماليا من الموازنة العامة للدولة .

الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للمراقبة.

● الأهداف السياسية :هدف المراقبة في هذا الشأن هو التحقق من أن

تنفيذ الموازنة العامة يسير وفقا للسياسة التي رسمتها السلطة التشريعية .

● الأهداف الاجتماعية للمراقبة : قياس مدى تحقق الأهداف العامة للدولة

ومدى إشباعها لحاجات الأفراد عن طريق الرقابة على وحدات التنفيذ.

● الأهداف الاقتصادية ودور المراقبة عليها : يطلق عليها اسم رقابة

الأداء أو الرقابة الفنية أو رقابة الأعمال وهدفها التأكد من أن إنفاق المال العام قد

حقق الأهداف المطلوبة في ضوء معدلات الأداء الموضوعة سلفا فضلا عن تقييم النتائج²⁶.

الفرع الثاني: الاتجاه التقليدي للمراقبة العليا للمال العام الترابي

يعتمد الاتجاه التقليدي للمراقبة على الأموال العمومية في منطلقاته وأهدافه على كل من رقابة المشروعية ورقابة التسيير، وهما نوعان يعتبران من أسس الرقابة الممارسة في الإدارة العمومية، الأمر الذي يستدعي الوقوف عند هاتين المقاربتين، وذلك من أجل دراستهما ومناقشتهما بنوع من الدقة والتحليل والتفصيل، باعتبارهما يشكلان منطلقات الحقيقة الأولى في تأسيس وترسيخ النظرية العامة للمراقبة المالية بصفة عامة، والنظرية العامة للمراقبة العليا على الأموال العمومية بوجه خاص.

الفقرة الأولى: رقابة المشروعية في التدبير المالي

يقصد برقابة المشروعية في مجال التسيير المالي، مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون بمعناه العام، أي مطابقته لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه، سواء ما كان منها داخلا في إطار المشروعية الشكلية، وهي أن يكون العمل المالي مطابقا للتصرف المالي على أساس النظر إلى صفة العضو، أو الهيئة التي صدر عنها التصرف القانوني، أو ما كان داخلا في إطار المشروعية المادية، وهي التي تقوم على أساس النظر في طبيعة التصرف وفحواه، أي أن تكون الرقابة خاضعة لأحكام القواعد التنظيمية²⁷.

إن رقابة المشروعية، رغم هدفها العام، المتجلي في الاحترام والتقيد الفعلي بالقواعد القانونية²⁸، سواء كانت إجرائية أو مالية أو حسابية، ترتبط حسب الاتجاهات الفقهية

²⁶ _ عتيق السعيد: الرقابة الإدارية بالجماعات الترابية marocdroit.com الثلاثاء 05 مارس 2013 .
²⁷ - فهمي محمد شكري فهمي: "الرقابة المالية العليا: مفهوم عام جهازها وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية"، دار مجدلاوي للنشر ، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2001 ، ص: 13-14.
²⁸ - توفيق بوعسنة: "مبادئ القانون الإداري التونسي، التنظيم الإداري، النشاط الإداري، القضاء الإداري"، منشورات البحوث والدراسات الإدارية ، تونس، 1999، ص: 184.

بمجموعة من المصطلحات، لا تنقضاها من حيث الهدف، مع أنها تتخذ تسميات إضافية: رقابة المطابقة، الرقابة الشكلية والرقابة الحسابية، وهذه التسميات تبرز الأولويات التي يعتنقها الباحثون، سواء على المستوى القانوني أو العملي.

وتتجلى الغاية الأسمى لرقابة المشروعية، في الاحترام والتقييد الفعلي بالقواعد القانونية وتحقيق المنفعة العامة²⁹. كما أن الرقابة المحاسبية، التي تعتبر أهم تجليات رقابة المشروعية، ويقصد بها مراجعة ما تم جبايته وتحصيله، وما تم إنفاقه من المصاريف العامة، والتأكد من صحة التصرفات المالية ومطابقتها للقوانين والقرارات، والتعليمات المالية والمحاسبية في حدود الاعتمادات المرصودة.

وجدير بالذكر، أن الرقابة المحاسبية، باعتبارها مظهرا من مظاهر رقابة المشروعية، تتركز في مجال المداخل المحلية - مثلا - على تقدير مختلف الأداءات والضرائب والرسوم والمحصولات، وكذا تصنيفاتها وكيفية تحصيلها، استخلاصها طبقا لمقتضيات النصوص القانونية الجاري بها العمل، أما مراقبة النفقات المحلية، فإنها تقوم على التأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة والاعتمادات المفتوحة في الميزانية، وصحة قواعد الالتزام والتصفية.

وتمارس أو تطبق قواعد وإجراءات رقابة المشروعية، وفق النماذج الرقابية المتوفرة في الأنظمة الرقابية المالية، إما وفقا للنموذج اللاتيني (فرنسا مثلا)، أو النموذج الأنكلوسكسوني، ذلك أن هذا الأخير تميزه خاصية دمج الرقابة السابقة واللاحقة، وتوحيد الإجراءات المسطرية للرقابة، حيث يقتصر اهتمامه خاصة بالنسبة للرقابة المحاسبية على الرقابة الممارسة على المحاسب العمومي على الإجراءات المرتبطة بها³⁰.

وتقوم رقابة المشروعية على قواعد محاسبية، ترمي بالدرجة الأولى، إلى المحافظة على نظام ومستلزمات تدبير الأموال العمومية.

29- مليكة الصروخ: " القانون الإداري، دراسة مقارنة"، طبعة 2010، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، صفحة 424.

- أميدوش مدني: "المحاكم المالية بالمغرب- دراسة نظرة تطبيقية مقارنة"، الطبعة الأولى 2003، ص: 40.

الفقرة الثانية: قواعد رقابة المشروعية في التدبير المالي

تقوم رقابة المشروعية في جوانبها المحاسبية، لاسيما على مستوى النموذج الفرنسي، على أساسين هما: قاعدة العمل المنجز La règle du service fait، وقاعدة التسيير الفعلي La règle de gestion de fait، وهما يشكلان الركيزة الأساسية لرقابة المشروعية³¹.

ويقصد بقاعدة العمل المنجز، أن الدولة كغيرها من المنظمات العمومية التي تحظى بالشخصية المعنوية للقانون العام، لا يمكنها أن تؤدي عن الخدمة، إلا إذا تم إنجاز العمل، وفي جميع الحالات، فإن أي أداء مسبق، يعد مرفوضا على الإطلاق، إذا لم يكن مبررا³².

إلا أنه، ومنذ اليوم الذي أخذت فيه الدولة تتدخل بشكل متزايد في النشاط الاقتصادي، وإبرام مجموعة من الصفقات مع المقاولات الخاصة لتأمين خدمات عمومية تحظى بأولوية قصوى، لجأت هذه الأخيرة إلى إعادة ترتيب هذه القاعدة، لكونها تحول دون الأخذ بعين الاعتبار المعطيات الجديدة للمتعاقدين (الاستثمارات المهمة التي تفرضها المقاولات قبل الشروع في الأشغال: الدراسات والأبحاث، تأخر الأداء العمومي، انخفاض العملة...)، لذلك نجد بأن قواعد المحاسبة العمومية في نفس الوقت الذي تؤكد فيه على عدم صرف النفقة، أو الاعتماد المالي إلا بعد تنفيذ العمل وإثباته، فإنها لا تمنع من تقديم تسبيقات مالية للأشخاص الذين تتعاقد الدولة أو غيرها من مؤسسات القطاع العام لإنجاز خدمة معينة، مما جعل التراجع النسبي لقاعدة العمل المنجز يرتبط بالتطور الوظيفي لدور الدولة³³.

³¹ - CHEVALLIER Jacques et LOSCHAK danièle « Rationalité Juridique et rationalité Managériale dans l'administration Française, in RFAP, 1982, N°24, p: 693.

³² - مرسوم رقم 2.05.1227 صادر في 26 رمضان 1427 (19 أكتوبر 2006) بتغيير المرسوم رقم 2.76.576 بتاريخ 5 شوال

1396 (30 سبتمبر 1976)

³³ - محمد حيمود: "إشكالية تقييم التدبير المحلي: مقارنة نقدية على ضوء التوجيهات الرقابية الحديثة"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001-2002، ص: 40.

وتجدر الإشارة، إلى أن التشريع المالي المحلي المغربي في إطار المرسوم المتعلق بمناسبة الجماعات الترابية وهيئاتها، يتضمن في بعض فصوله إشارات واضحة لمفهوم العمل المنجز.

أما القاعدة الثانية، التي تركز عليها رقابة المشروعية، خاصة في جانب الأموال العمومية، فهي قاعدة التسيير الفعّلين التي تمت بلورتها من طرف الاجتهاد القضائي لمحكمة الحسابات الفرنسية، وذلك بهدف حماية جانب المشروعية عبر فحص مختلف العمليات المتعلقة بالأموال العمومية.

وفي هذا الإطار، فإن العمليات المنجزة من خلال المال العام، مدعوة لاحترام تطبيق شكليات معينة، فهي مطالبة بأن تكون موضوع ترخيص من قبل الميزانية، وتتطلب في مرحلة ثانية ضرورة تدخل أمر بالصرف ومحاسب مؤهل قانونا.

وأخيرا، فإنه لا يمكن تنفيذ هذه العمليات، إلا بقرار لمحكمة الحسابات، وفي حالة إذا ما تم إنفاق الأموال العامة دون احترام كل هذه الالتزامات الخصوصية، فإن قاضي الحسابات يتدخل ليعيد مشروعية العملية بفعل تطبيق نظرية التسيير الفعّلي، أي أنه كلما تعلق الأمر بأموال تتدخل المحكمة من أجل حمايتها وصيانتها من أي تبذير أو سوء استعمال.

وتاريخ الاجتهاد القضائي الفرنسي، يبين بجلاء تطبيق هذه العملية من حيث تطبيق نظرية التسيير الفعّلين وذلك قصد اكتشاف مجموعة من المخالفات الخطيرة وغير المشروعة، والسبب يعود لامتداد مجالات تطبيق نظرية التسيير الفعّلي على أرض الواقع³⁴.

ومع الاعتراف بالأهمية التي تشكلها رقابة المشروعية كأسلوب رقابي أولي من الناحية النظرية أو التطبيقية، إلا أنها تعرضت إلى عدة انتقادات مردها إلى طبيعتها الشكلية والمحدودة نظرا لاقتصارها على المعاينة الشكلية للنظم والقوانين، "و لا تمكن فعلا من

- أحمدوش مدني: "المحاكم المالية بالمغرب..."، مرجع سابق، ص: 40³⁴

ضبط وإدراك، سوى المظهر الخارجي من أخطاء ومخالفات³⁵. كما أنها تتسم بطابع متقطع ومجزء، مما يحول دون الإحاطة بمختلف مظاهر العمليات المالية الجاري عليها الرقابة، إضافة إلى أنها تركز على نظرة سكونية، ولا تسمح بتقديم معلومات حول طرق تسيير المصالح، كما يؤاخذ عليها الطابع الاختزالي الشكلي، الذي يقصر العمل الرقابي في النواحي القانونية والإجرائية المحضة³⁶.

إن الغاية الأساسية من رقابة المشروعية، هي مطابقة التصرف الإداري للمعايير المحددة سلفاً، إنها تهدف لشيء آخر غير المعاينة وزجر الفوارق وبالتالي فإن الإدارة تصبح ملزمة بالوسائل وليس لكونها لم تبلغ الأهداف المقررة³⁷.

وبالرغم من الانتقادات الموجهة لرقابة المشروعية، باعتبارها أحد العوامل المرتبطة بالعمل الإداري، مما يطرح العمل على تجاوز هذا الأسلوب الرقابي، فإنها تظل مع ذلك مدخلا ضرورياً، ومنطلقاً لأية عملية رقابية ومقدمة لكل عمل تقييمي.

و بالرجوع للقانون التنظيمي للجماعات نجد أنه قد إكتفى بالرقابة الإدارية المتعلقة بالمشروعية، حيث تشمل مراقبة السلطة الإدارية على أعمال المجلس الجماعي كل عمل خارج نطاق اختصاصه و تجازى هذه الأعمال بالبطلان حسب المادة **117** من القانون التنظيمي . كما تعني مراقبة المشروعية التأكد من مطابقة أعمال المجلس للقوانين الجاري بها العمل.

هنا يجب أن نميز بين:

● المراقبة القبالية :

و هي مرحلة يمر بها الإجراء أو القرار قبل أن يصبح نافذاً و قابلاً للتنفيذ ولجهة

- إدريس خذري: "الإسلام وافتحاص المال العام"، ص: 115.35

³⁶- سعيد جفري: " الرقابة على المالية المحلية بالمغرب: محاولة نقدية في الأسس القانونية والسياسية والإدارية والمالية" ، أطروحة لنيل الدكتوراه ف يالقانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – الدار البيضاء- السنة الجامعية : 1997-1998، ص: 41.

37 _ محمد حيمود: "إشكالية تقييم التدبير المحلي..."، مرجع سابق، ص: 42

المراقبة سلطة الموافقة السابقة على أعمال الإدارة وميزتها تجنب الأخطاء قبل وقوعها، ويعاب عليها مساهمتها في ببطء الإجراءات.

● المراقبة اللاحقة :

وبمقتضى هذه المراقبة تخضع الأعمال والإجراءات لمراقبة بعد تنفيذها وتختلف صورها فيمكن أن تكون نفيشاً لما تم من أعمال للوقوف على صحتها ، ويعاب على هذا النوع من المراقبة تأخره فالتصرف يكون قد نفذ وفي كثير من الحالات لا يمكن إصلاحه .

● - وتضاف للمراقبة القبلية والمراقبة اللاحقة المراقبة المواكبة وهي التي تتم على مدار العام

إن الغاية الرئيسية من عملية المراقبة هو التأكد من الاستخدام الأمثل لمواد المشروع التي يتم وضعها حسب معايير موضوعية بشكل مسبق من أجل تحديد أهداف و نتائج معينة عادة ما لا يتم تحقيقها عملياً وذلك راجع لعدة أسباب تعكس عملية المراقبة ومن بين هذه الأسباب خطأ الجماعات الترابية في إعداد الخطة ثم خطئها في تنفيذ الخطط المسطرة ثم تغيير الظروف الخارجية للمشروع و ينبغي الإشارة إلى أن أثار حدوث اختلافات أو تغييرات في الخطة الموضوعية يختلف بحسب حجم المشروع و بالتالي فالحاجة إلى المراقبة في الأعمال الصغيرة تختلف عن درجة الحاجة إلى المراقبة في الأعمال الكبيرة وذلك قصد تجويد الأداء الإداري الترابي ³⁸.

³⁸ _ عتيق السعيد: مرجع سابق .

المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير و المراقبة الداخلية

التدبير الفعال للمالية الترابية التي تتسم بتزايد نسبة نفقات التسيير و تراجع المداخل يجعل الجماعات الترابية مدعوة للاجتهد في أساليب تمكن من التحكم في تدبيرها للشأن العام المحلي، وذلك عبر اعتماد طرق تدبير تمنحها امكانية استشعار الاختلالات و الأخطار و تصحيحها في الوقت المناسب، بدل انتظار لجن التفتيش، أو تقارير المجالس الجهوية للحسابات لتوجيهها نحو الخروقات القانونية و المسطرية، و من شأن اعتماد وسائل جديدة في التدبير، توجيه التدبير المالي الترابي نحو تكريس حكمة مالية تحقق أهداف التنمية الترابية المسطرة ببرامجها.

لهذا سنتطرق لنظام مراقبة التسيير (الفرع الأول)، ثم نظام المراقبة الداخلية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: نظام مراقبة التسيير

لقد أصبح الاهتمام بمراقبة التسيير يتزايد حيث أصبحنا نتحدث عن مراقبة التسيير العمومي بعد أن كان مجالاً للقطاع الخاص بامتياز، وذلك يعود بالدرجة الأولى لما يوفره هذا النظام للمسيرين من ضمان للفعالية في تحقيق الأهداف و تصحيح الاختلالات.

إن الجماعات الترابية بتبنيها لرقابة التسيير، تضمن أدائها لوظائفها بنجاعة و فعالية و من هذا المنطلق سنقوم بالتطرق لمفهوم مراقبة التسيير (الفقرة الأولى)، و استراتيجية وضع منظومة لمراقبة التسيير (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: المقاربة المفاهيمية لمراقبة التسيير

إن مفهوم مراقبة التسيير يعتبر من أكثر الآليات الرقابية التي يتم تبنيها من طرف غالبية المدبرين و المسيرين، لكونها تنصب على الجهاز و تجعل الرقابة تنتقل من معاقبة

المسيرين إلى مراقبة تقييمية و توجيهية للجماعات الترابية، نحو تصحيح الاختلالات المرتبطة بالتسيير، مما يعطي فعالية للتدبير.

لقد تعددت التعاريف التي حاولت تحديد مفهوم مراقبة التسيير، وذلك حسب رأي كل مفكر و مجال تعامله مع هذا النظام، ومن أهم هذه التعاريف نجد:

● مراقبة التسيير هي الوسيلة التي يمكن من خلالها التمكن من توجيه موارد الجماعات الترابية و ضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق الأهداف³⁹،

● مراقبة التسيير هي مجموعة من الأنشطة و الوسائل التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل بهدف ضمان تحقيقها بصفة مستمرة⁴⁰،

● وهناك من عرفه على أساس مسلسل يمكن المسيرين من التأكد من أن الموارد استعملت بنجاعة لتحقيق الأهداف المسطرة⁴¹،

إن المفهوم الجديد للمراقبة يهدف إلى تمكين الإدارة من الآليات العلمية الضرورية التي تهدف إلى تقييم النتائج على ضوء الأهداف المسطرة، وذلك عبر قيادة الوظائف بواسطة لوحة قيادة تساعد على تنشيط و تتبع أنشطة الإدارة بشكل كلي و دائم⁴².

ويمكن استنتاج أن مراقبة التسيير ترمي إلى تقويم النشاط المالي للجماعات الترابية، وهو ما يقتضي متابعة و مراقبة عمليات تنفيذ الأعمال و المشروعات و البرامج و معرفة تكلفتها و مدى كفاءة الأجهزة التي تقوم بتنفيذها، وبيان مطابقة التنفيذ للحدود و المواعيد المرسومة، وبيان أثر هذا التنفيذ على النشاط الاقتصادي⁴³.

³⁹ _MICHEL CERVAIS : contrôle de gestion, ECONOMIE, France 6ème édition, 1997, P13

⁴⁰ _CARMILIS ALI : le contrôle de gestion en action, les éditions d'organisation, 1988, p15

⁴¹ _ (P.L) Bescor et (P) dobler et (C) mendoza : contrôle de gestion

⁴² _BARTOLI(A) : le management dans les organisations publiques, édition DUNOD 1998 , p162

⁴³ _ سعيد جفري: مرجع سابق، ص42.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

إن الخلاصة الأساسية من هذه التعاريف هي اهتمام هذه المراقبة بالفعالية و النجاعة في تحقيق الغايات و الأهداف المسطرة.

و عليه فمراقبة التسيير تقوم على مجموعة من المقومات باعتبارها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى:

_ تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي و النشاط المعياري و إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات و ترشيد التكاليف و عقلنتها،

_ الوقوف على نقط الضعف التي تعاني منها الجماعات الترابية لتصحيحها و استنتاج نقط القوة للتركيز على تدعيمها،

_ التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة، وذلك بتبني استراتيجية مدروسة هدفها التسيير الأمثل للموارد إذ أنه بهاذين العاملين يتحقق التسيير الفعال لوسائل الاستغلال و بالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف⁴⁴.

و يقصد بمراقبة التسيير بصفة عامة "ذلك العملية التي تهدف إلى قياس النشاط المودى و الوقوف على حقيقة نتائجه،ومن تم بيان ما إذا كان النشاط متفقا في نتائجه مع الأهداف التي يسعى لتحقيقها،وما إذا كان هذا النشاط، ووسائل تحقيق نتائجها تمثل أفضل و أكفاً ما يمكن إتباعه لتحقيق تلك النتائج و الأهداف"⁴⁵

كما تعرف بكونها مسلسل من الوسائل و المساطر التي بواسطتها،يتأكد المسؤولون من أن الموارد و الطاقات قد استعملت بفعالية و نجاعة و ملائمة،وذلك طبقاً للأهداف المحددة مسبقاً⁴⁶.

وقد عرف تطور مراقبة التسيير أربعة مراحل :

⁴⁴ _ منتديات الاقتصاد و التمويل الاسلامي، قسم علوم التسيير، على الموقع www.islamin.go-form.net

⁴⁵ _ حسن طارق: حكامه السياسات العمومية، المجلة المغربية للسياسات العمومية، العدد 14 شتاء 2015، ص82

⁴⁶ _ بوشري الفقيه: تدقيق التدبير المالي المحلي و رهان الحكامة الترابية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الاول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات ص41.

1. في المرحلة الأولى كان هناك استعمال أولي للمؤشرات لقياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، واعتماد نظام النسب، و قد تطور هذا النظام داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 لتقييم حسابات الميزانية و حسابات النتائج للوصول للمردودية في كل العمليات التجارية.

2. تميزت المرحلة الثانية بإسهامات "SLOAN" الذي حدد هياك التنظيم داخل المؤسسة إلى عدة وظائف، الخزينة المالية، البحث و التطوير، وهذا الاستقبال في الهياكل الخاصة بالتسيير ساهم في اجراء مقارنة داخلية بينها لتحديد الموارد الضرورية لتطوير الاستثمارات الجديدة.

3. ابتدأت المرحلة الثالثة بعد الحرب العالمية الثانية و عملت على تبني التخطيط الاستراتيجي للعمليات المتعلقة بالميزانية مع العمل على مطابقة الأهداف للموارد، و قد عملت على ترسيخ استعمال الطرق التقنية للتدبير و التسيير التوقعي.

4. سجلت المرحلة الرابعة انتقال مراقبة التسيير لوضع أسس الإدارة بالأهداف مع تراتبية مراكز المسؤولية، و قد ظهرت في الستينات من القرن العشرين، و عملت على تفعيل أنماط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف و مقارنتها بالنتائج الموازية، و بذلك تم تحديد مراقبة التسيير كأولى مستويات المسؤولية التسلسلية.

هذا التطور رهين كذلك برؤية مجموعة من مدارس التسيير لمراقبة هذا الأخير⁴⁷.

1. المدرسة الكلاسيكية:

كانت رؤية النظرية الاقتصادية الكلاسيكية مرتكزة في البداية على إنتاج كميات ضخمة من السلع و الخدمات لتلبية الطلب، و بالتالي تخفيض الكلفة انطلاقا من الوفرة في الانتاج غير أن مراقبة التسيير كانت تشكل هاجسا لرواد هذه المدرسة:

⁴⁷ _Calazard et Separis : Le Contrôle de gestion manuel et application ,3ème édition, DUNOD, Paris 1996,P15

- فبالنسبة ل "F.W.TAYLOR" أدخل مفهوم التنظيم العلمي للعمل.
- أما "BEDEAUX" فقد قسم الحركات وقام بقياس الوقت اللازم لإتمام كل عملية و هذا من أجل تقسيم المهام و إلغاء الحركات غير المنتجة لزيادة الإنتاجي،
- في حين حلل "MAX WEBER" البيروقراطية على أساس أنها تفيد العمال بوضع معايير و قواعد للعمل يجب عليهم احترامها و السير وفقها،
- في الوقت الذي اشتهر فيه "FAYOL" بشعاره "P.O.C.C.C" (التنبؤ،التنظيم،القيادة،التنسيق،و الرقابة) حيث حدد الوظائف الأساسية للتحكم في المؤسسة في وظيفة الرقابة.

2. مدرسة العلاقات الإنسانية:

اهتمت هذه المدرسة باندماج العمال في المؤسسة، إذ بينت العديد من الدراسات التي أجريت مدى أهمية تحفيز العاملين من خلال العمل على إيجاد مناخ سليم و مناسب للعلاقات الإنسانية، بتوفير المعاملة الحسنة للعمال و مساعدتهم على حل مشاكلهم، وتوفير الحرية في التفكير و ابداء الرأي و إقامة العلاقات الودية داخل المؤسسة بين المالكين و الإدارة و العاملين، و إشراك الجميع في رسم خطط و أهداف المؤسسة الاستراتيجية لتحفيز العمال للزيادة في العمل و ذلك لإقناعهم بواقعية الأهداف المسطرة.

3. نظرية الأنظمة:

لقد حاول مفكرو هذه المدرسة طرح نظرة نظامية و هيكلية للرقابة، و التي في نظرهم يمكن أن تظهر المفهوم الشامل لهذه الوظيفة، ففي نهاية عقد الستينات تم إدخال مفهوم النظام عن طريق النظرية العامة للأنظمة الجديد، وهو اعتبار المؤسسة كمجموعة أو نظام كلي تام، قادر على التأقلم مع متغيرات المحيط بفضل آلية التغذية الاسترجاعية التي تسمح بتصحيح القرارات الغير الصحيحة، و توجيه المؤسسة نحو الطريق الصحيح، و من هذا المنطلق يتضح أن دور نظام المراقبة أصبح يلعب دورا أساسيا لضمان التوجيه الصحيح

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

للنظام، نحو تحقيق الأهداف المسطرة و ذلك بقيادة المؤسسة للتفاعل الأفقي و العمودي بين مختلف مكوناتها لتحقيق النجاعة من وراء تدخلاتها⁴⁸.

إلا أنه لا يمكن ان نجد تركيبا للمقاربات الأربعة، حيث نادرا ما نصطدم بهذه الحالة، ولكن نجد نمطا واحدا للتقارب في الاهداف.

إن الهدف من تبني مراقبة التسيير هو الحرص على نهج السبل الكفيلة بتحقيق النتائج المسطرة مسبقا مع ضمان الفعالية و النجاعة لمختلف الأنشطة و الخدمات التي تقدمها المؤسسة.

لقد تم تشبيه مفهوم مراقبة التسيير "بالجهاز العصبي" للمنظمات و المؤسسات المعاصرة، مما حدا بمختلف المهتمين و المختصين و كذا المنظمات الدولية (الانتوساي) و الجهوية و الإقليمية (الأرابوساي و الأفروساي) للرقابة العليا على الأموال العمومية إلى تبني هذا المفهوم و حث الأعضاء المنضوية تحت لوائها إلى تبني مفهوم مراقبة التسيير في إطار أجهزتها الخاصة المكلفة بمراقبة الأموال العمومية⁴⁹.

أما في النظام الفرنسي، فكان لا بد من انتشار قانون 1982 لتبدأ عدد من الجماعات التفكير و بجدية في تسيير أفضل لمواردها العمومية، فقد كانت للإدارة مهمة إنتاج المعايير و القواعد، ويتعين عليها حاليا الاقتراب من حاجيات العموم و التركيز ليس فقط على المنتج بل كذلك على المستفيد، لذلك يجب تلبية حاجيات الزبون الناخب⁵⁰.

من خلال هذا المسلسل الذي عرفه تطور مراقبة التسيير عمل المغرب في السير على نفس المنوال لوضع استراتيجيات لمنظومة مراقبة التسيير.

⁴⁸ _ Calazard et Separis : le contrôle de gestion manuel et application, cite, P 15

⁴⁹ _ احميدوش مدني: المحاكم المالية في المغرب، مرجع سابق، ص 47 و 48

⁵⁰ _ hureau(s) : Fiche Pratique financière : contrôle de gestion, (la lettre du cadre et DGCG)
Réf : 37/6

الفقرة الثانية: استراتيجية وضع منظومة لمراقبة التسيير

إن مقارنة اعتماد منظومة لمراقبة التسيير كالية لاتخاذ القرارات بالنسبة للجماعات الترابية، يجسد تحولا في المقاربة التدبيرية للإدارة الجماعية الترابية، فتكريس نظام جديد في التسيير و التدبير يجد مرجعيته في مجال التدبير العمومي، ويجعل التسيير العمومي ينتقل من التسيير التقليدي المرتكز على غياب نظرة انية وشاملة للمنظومة التسييرية للجماعات الترابية إلى مقارنة جديدة تهدف إلى التدبير العمومي وفق اليات تتعلق بتعزيز مفاهيم التنظيم و القيادة المرتكزة على التسيير بالأهداف و التدبير بالنتائج و الذي يتوخى تطبيقه اتخاذ مجموعة من الاليات المواكبة.

أولاً: الإدارة بالأهداف و التسيير بالنتائج

يقصد بالإدارة بالأهداف أو ما يصطلح عليه التدبير المرتكز على النتائج، المقاربة التي تقوم على نتائج يمكن قياسها، حتى تستجيب لأهداف و مرامي محددة مسبقا حسب الخدمات اللازم توفيرها، وتمارس في إطار الشفافية و المسؤولية و المرونة على مستوى الوسائل المخصصة من أجل تحقيق النتائج المطلوبة. و تتجلى أهم ملامح الإدارة بالنتائج في توجيه الجماعات الترابية نحو اعتماد مجموعة من الاليات التي تستقي و جودها من المناهج الحديثة في مجال التدبير العمومي من قبيل شمولية الإعتمادات و مبدأ التعاقد و المقاربة التشاركية.

● شمولية الاعتمادات:

يقصد بشمولية الاعتمادات، منح الامرين بالصرف إمكانية استعمال الاعتمادات المرخص لهم بها لأغراض أخرى، غير تلك التي رصدت لها في الأصل، وذلك دون أي ترخيص مسبق⁵¹.

⁵¹ محمد حنين: المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية، مطبعة دار القلم، الطبعة الاولى، ص95

و تقوم فلسفة شمولية الاعتمادات على تخويل المكلفين بتدبير النفقات و اعتمادات شمولية و غير مفصلة، يمكنهم استعمالها و توزيعها حسب حاجيات و مستلزمات النشاطات التي يرون أهميتها⁵²

و للاستفادة من تقنية شمولية الاعتمادات يتوجب على الامرين بالصرف تقديم ميزانياتهم بهيكل جديدة، بحيث تقسم إلى برامج و مشاريع و تدابير يمكن أن تشكل أجزاء متناسقة، وكل فقرة تخصص لانجاز برنامج أو مشروع أو نشاط محدد، بالإضافة إلى وضع مؤشرات للأداء مرقمة، تطابق الموضوع المقرر لكل فقرة من الفقرات المخصصة لها الميزانية المعنية، و تمكن من تأسيس علاقة ما بين الاعتمادات المفتوحة و النتائج المنتظرة من تنفيذها بشكل دقيق و موضوعي⁵³.

و بالتالي تسمح شمولية الاعتمادات بتخويل المسيرين المحليين استقلالية أكبر في تدبير و استغلال الاعتمادات المالية الممنوحة لهم بشكل شمولي، وذلك مقابل التزامهم بتحقيق مستويات من الأداء يتم تحديدها مسبقاً.

هذا المسعى الجديد من شأنه رفع مسؤولية الامرين بالصرف في ما يتعلق باتخاذ القرارات الادارية و المالية، مادامت لهم صلاحية القيام بالتعديلات الضرورية عند استعمالهم للموارد الموضوعة رهن اشارتهم، وذلك بغية تكييف مشاريعهم و برامجهم مع أهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، كما تمكنهم هذه التقنية و بمبادرة منهم من القيام بإعادة توزيع الاعتمادات المخصصة لهم و التي لم يتم استعمالها⁵⁴، و بذلك فهي تسمح بالاستجابة إلى متطلبات التوفر على مدبرين بدل مجرد إداريين يمكنهم تدبير البرامج المحلية بشكل فعال.

⁵² _Hassan El Arafy : le management des dépenses de l'état les exigences d'une gestion axée sur la performance, thèse de doctorat, rabat, 2003-2004, P 146.

⁵³ _وذلك كما ورد في المرسوم رقم 2.01.2679 الصادر في 31 دجنبر 2001 القاضي بتعديل المادة 17 مكرر من المرسوم رقم 2.98.401 الصادر في 26 أبريل 1999، المتعلق بإعداد و تنفيذ قوانين المالية.

⁵⁴ _dossier de la nouvelle approche budgétaire, revue trimestrielle des finances et de la privatisation n° 33 juin 2004 , P 14

فشمولية الاعتمادات أو النفقات تساهم بشكل كبير في تعزيز شفافية برمجة و تنفيذ ميزانية الجماعات الترابية، من خلال تقييم النتائج المحصلة بالنظر إلى الاعتمادات المفتوحة، بناء على المؤشرات المرقمة التي توفر معلومات تسهل عملية تقييم البرامج و تتبع تنفيذ النفقة، كما أن المرونة التي تسمح بها شمولية الاعتمادات ترفع المراقبة إلى مستوى أعلى و أكثر استراتيجية، بحيث تمارس بشكل مختلف و أكثر فعالية⁵⁵.

وقد عمد المشرع المغربي من خلال القانون المنظم للجهات 111.14 في مادته 197 من خلال فقرتها الثانية على التنصيص على ضرورة إعداد الميزانية على أساس برمجة تمتد على ثلاث سنوات، لمجموع موارد و تكاليف الجهة طبقا لبرنامج التنمية الجهوية، و تحيين هذه البرمجة كل سنة لملائمتها مع تطور الموارد و التكاليف، الشيء ذاته تم اعتماده بخصوص ميزانية العمالة أو الإقليم، التي يتعين إعدادها على أساس برمجة تمتد على ثلاث سنوات لمجموع موارد و تكاليف العمالة أو الإقليم، و تحيين هذه البرمجة كل سنة لملائمتها مع تطور الموارد و التكاليف⁵⁶، كذلك على مستوى الجماعات، يتم إعداد ميزانياتها على مستوى برمجة لمدة ثلاث سنوات لمجموع موارد و تكاليف الجماعة طبقا لبرنامج عمله، و تحيين هذه البرمجة كل سنة لملائمتها مع تطور الموارد و التكاليف⁵⁷.

● مبدأ التعاقد:

يعد مبدأ التعاقد ضروريا لتحديد نوعية العلاقة بين المركز و المحيط، تعميقا للامركزية الإدارية من خلال إدخال علاقة تديرية جديدة مرتكزة على تحسين الأداء و النتائج و توسيع مجال مبادرات المدبرين من خلال إبرام عقد بين الإدارة اللامركزية و المصالح اللامركزية التابع لها. و التعاقد يتمثل في تحديد حقوق و التزامات الطرفين و تستفيد بموجبه الجماعات الترابية من الأهداف و البرامج⁵⁸.

⁵⁵ _la gestion public en mutation, OCDE, 1995, P 109

⁵⁶ _ الفقرة الثانية من المادة 175 من القانون التنظيمي 112.14 المتعلق بالعمالات و الأقاليم .

⁵⁷ _ الفقرة الثانية من المادة 183 من القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات .

⁵⁸ _ عائشة رحيم: التدبير الجديد للميزانية المرتكز على النتائج بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام ، كلية الحقوق أكادال- الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص11

فهذه الآلية تهدف إلى إقرار مبدأ إبرام العقود بين الإدارة المركزية و الجماعات الترابية، و تحديد هذه العقود الأهداف المتوخاة و الوسائل المرصودة لإنجازها، من خلال تحديد الالتزامات المتبادلة و الأهداف المتوخاة، وكذلك عن طريق تحسين نجاعة أداء الإدارة اللامركزية مقابل الموارد البشرية و المالية المتوفرة⁵⁹.

و تعطي هذه المعطيات للجماعات الترابية تأسيس مخطط عمل و ميزانية البرامج في توافق مع الإدارة المركزية، إذ تلتزم هذه الأخيرة بمنح الوسائل الضرورية قصد تحقيق المشاريع و مساعدة و دعم الإدارة المركزية⁶⁰.

● المقاربة التشاركية:

أصبحت تحضى المقاربة التشاركية بحيز مهم ضمن مقتضيات الدستور المغربي لسنة 2011 بل يمكن اعتبار المنهجية التشاركية بأبعادها السياسية و التدبيرية بمثابة المقاربة التي تطبع فلسفة و جوهر الدستور المغربي برمته، بحيث أصبح يتعين على الدولة و الجماعات الترابية خلق اليات و قنوات لتكريس هذه المقاربة في مختلف سياساتها و برامجها و مشاريعها⁶¹.

كما خصه القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات بالتحويل من خلال قسمه الرابع المعنون بإدارة الجماعة و أجهزة تنفيذ المشاريع و اليات التعاون و الشراكة. و كذلك الأمر بالنسبة للقانون التنظيمي 112.14 المتعلق بالعمالات و الأقليم من خلال قسمه الرابع المعنون بإدارة العمالة أو الإقليم و أجهزة تنفيذ المشاريع و اليات التعاون و الشراكة.

كذلك الأمر بالنسبة للقانون التنظيمي 111.14 المتعلق بالجهات من خلال قسمه الرابع المعنون بإدارة الجهة و أجهزة تنفيذ المشاريع و اليات التعاون و الشراكة.

⁵⁹ _ الشطون محمد: إشكالية تقوية الرقابة البرلمانية على المالية العامة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق طنجة، السنة الجامعية 2007-2008 ، ص 75

⁶⁰ _ Mohamed El Yacoubi : contractualisation et décentralisation, au maroc : tanjis revue de droit et d'économie N3-2003, P 25

⁶¹ _ حسب الفصل 136 من الدستور المغربي لسنة 2011 "يرتكز التنظيم الجهوي و الترابي على مبادئ التدبير الحر، و على التعاون و التضامن..." كما يشير الفصل 139 على أنه تضع مجالس الجهات و الجماعات الترابية الأخرى اليات تشاركية للحوار و التشاور لتيسير مساهمة المواطنين و المواطنات و الجمعيات في إداد برامج التنمية و تتبعها.

ثانيا: الاليات المواكبة لتفعيل التدبير بالنتائج

إن تطبيق اليات التدبير بالأهداف و التسيير بالنتائج لتحقيق الجودة الساملة على مستوى التدبير المحلي

يتوخى اتخاذ مجموعة من الاليات المواكبة لتفعيله على المستوى العملي و من هذه الاليات نذكر لوحة القيادة و ضرورة تحديث إطار المحاسبة العامة و كذا تحديث منظومة الموارد البشرية.

• المحاسبة التحليلية Comptabilité analytique

يقصد بالمحاسبة التحليلية أنها نسق لمعالجة المعطيات، وتستهدف معرفة كلفة و نتائج مختلف مهام و وظائف المقاول، كما تستهدف تقييم مختلف عناصر الحصيلة، بالإضافة إلى تحليل النتائج⁶².

و تركز المحاسبة التحليلية على دراسة تكاليف مختلف المراكز المشكلة للوحدة الاقتصادية أو الادارية بهدف التمكن من الاقتصاد في النفقة و تحليل مختلف العناصر المالية و المادية للمشاريع.

و تعد المحاسبة التحليلية أداة للوقوف على مواطن الضعف و وسيلة مهمة لتقييم التسيير و تقويمه بطريقة مضطردة طوال السنة⁶³.

و تبدو أهمية المحاسبة التحليلية في مجال التدبير المحلي في توفير بنك للمعلومات لدى الجماعة يبين تكاليف مختلف المصالح أو التكلفة الدقيقة لكل خدمة تقوم بها الجماعة لفائدة المواطن، ففي غياب نظام المعلومات الذي يعتبر هو الآخر حلقة مفقودة في تقنيات

⁶² _Fechтали Abderrazak : comptabilité analytique d'exploitation , méthode des couts réels complets, imprimerie Najah El Jadida 1ére édition, 2001, P :4

⁶³ _نعيمة امويني: القابض الجماعي و اشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004، ص344.

التسيير الجماعي، لا يمكن معرفة إلى أي حد يتم فيه الاقتصاد في هاته النفقة الجماعية أو تلك، كما أنه لا يمكن القيام بمقارنة التكاليف بين مختلف المراكز في نفس الجماعة، وبين تكاليف مركز واحد في مجموعة من الجماعات الترابية.

كما تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية في مجال التدبير المحلي في التطور الذي انتقل بالجماعات الترابية من الاطار الاداري إلى الاطار الاقتصادي الذي ساهم في حد كبير في انعاش التنمية الترابية، فمن أجل خوض غمار المنافسة و الاضطلاع بدور الجماعة المقاول، لا بد للجماعات الترابية أن تستعمل نفس الأساليب العصرية لتحليل التكاليف التي أبانت عن جدواها في القطاع الخاص.

و يتطلب وضع نظام للمحاسبة التحليلية للجماعات الترابية مجموعة من الشروط من أهمها توفر مخطط محاسبي و الذي في غيابه تظل الجماعات الترابية مرتكزة على النظام المحاسبي الكلاسيكي، و قد أكدت المادة 106 من مرسوم المحاسبة العمومية المحلية على أن محاسبة الجماعات الترابية و مجموعاتها تمسك طبقا لمخطط محاسبي يخضع لمبادئ المدونة العامة للتنميط المحاسبي، ويتضمن هذا المخطط المحاسبي تبويبا للحسابات موزعة على أصناف متجانسة تسمى أقسام يبلغ عددها تسعة، وستضمن القسم التاسع محاسبي تحليلية للميزانية المحلية. فتطبيق مقتضيات المحاسبة العامة ذات الطابع التحليلي لا يتوقف على وجود الاطار القانوني و التنظيمي فحسب، بل يجب اصدار قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية ووزير الداخلية الذي يحدد كيفية المسك الالي لهذه المحاسبة العامة، إضافة إلى قيام الجماعات الترابية بمشاركة مختلف الفاعلين خاصة المحاسب العمومي بجرد و احصاء و تصفية قانونية للممتلكات الجماعية⁶⁴، و العمل على تقييمها بشكل دقيق لإدراجها ضمن الأقسام المخصصة لها المحاسبة العامة ضمن حسابات الأصول الثابتة و حسابات الأصول المتداولة، كما يتطلب تطبيقها من الناحية التقنية وضع منظومة معلوماتية محكمة.

⁶⁴ علي الصفور: حدود و افاق الرقابة على مالية الجماعات الترابية بالمغرب، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق بطنجة، السنة الجامعية 2012-2013، ص 125 .

● لوحة القيادة Tableau de bord:

يمكن تعريف لوحة القيادة كنظام للمعلومات يمكن بواسطته التعرف بشكل مستمر و في وقت وجيز على المعطيات الضرورية لتتبع السير الجيد أو السيء على المدى القصير للجماعات الترابية، كما أنها تجسد في الوقت نفسه المواجهة الدائمة بين الأهداف و الانجازات.

انطلاقا من ذلك يمكن التأكيد على الايجابيات العديدة لهذه التقنية ذات المنحى التدبيرى، لما تسمح به من تتبع دقيق للأنشطة و المسؤوليات في أفق إنجاز التوقعات، عبارة عن مجموعة من مؤشرات التسيير المتضمنة في جداول و رسوم بيانية و التي تستعرض بشكل تركيبي النتائج والتغيرات المحورية للتنظيم في فترة معينة.

و تعتمد مراقبة التسيير على تقنية لوحة القيادة في تطبيقاتها العملية إلى جانب المحاسبة التحليلية، لأهميتها كأداة للتسيير تساعد على إنجاز التوقعات على المدى القصير و المتوسط.

و بالطبع فإن ضرورة حماية المال العام المحلي تفرض على الجماعات الترابية اعتماد هذه الأداة الأساسية في التدبير الاقتصادي و المالي العقلاني المرتكز على النتائج.

وتتكون لوحة القيادة من ثلاث متميز يجمع بين الهيكل التنظيمي و المؤشرات و المعايير⁶⁵ :

_ فللهيكل التنظيمي أهمية في إعداد لوحة القيادة، إذ يساعد على التحديد الدقيق للمسؤوليات،

_ أما المؤشرات فينبني عليها اتخاذ الاجراءات التصحيحية عند تجاوز القرارات المعمول بها للأهداف المرسومة،

⁶⁵ _ نعيمة امويني: القابض الجماعي و اشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، مرجع سابق ، ص 348

وفيما يتعلق بالمعايير، فهي تجسد قيمة مرجعية يمكن على أساسها مقارنة القيمة المنجزة⁶⁶.

تحديث منظومة الموارد البشرية

التدبير الأمثل للموارد البشرية يعتبر من الخطوات الأساسية لتطوير تدبير الجماعات لشؤونها والرفع من جودة الخدمات التي كلفت بأدائها، بالتالي وجب العمل على تحديث الوظيفة العمومية الجماعية وتجاوز ما يشوبها من نقائص والتي من أبرزها:

• تضخم تكلفة الأجور التي وصلت إلى 9 مليار درهم نتيجة العدد الهائل للموظفين في مقابل عدم استجابة التوظيفات للحاجيات الحقيقية.

• العجز في التنظيم و انعدام الكفاءة والمردودية.

• سوء استخدام الكفاءات المتوفرة.

• الضعف الشديد في معدلات التأطير وعدم ملائمة التكوين للوظائف التي يتم

شغلها.

• النقص في تأهيل الموظفين بالنظر إلى المهام المسندة إليهم.

بالتالي فإن هذا الميدان يتطلب جهدا أكثر للنهوض به، الأمر الذي يقتضي اعتماد سياسة شمولية لتكوين الموظفين وتأهيلهم بما يمكنهم من تأدية عملهم على الوجه المطلوب. فسوء الأداء في تقديم الخدمات العمومية غالبا ما يرجع إلى ضعف التكوين لدى العاملين وعدم ملائمة معارفهم النظرية والتطبيقية مع تطور حاجيات التدبير العمومي ومتطلبات المواطنين المتزايدة.

من هذا المنطلق، فإن هدف كل سياسة للتكوين هو ضمان توظيف الموظفين لمعارفهم ومؤهلاتهم العلمية والعملية، وتعريفهم بمهام الأقسام والمصالح المشتغلين بها أو المسؤولين عنها و التمكن من قدر معقول من القدرات التي يتطلبها إنجاز العمل.

⁶⁶ محمد حيمود، إشكالية التدبير المحلي، مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الحديثة، اطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001-2002، ص 259-260

هذا إلى جانب تمكينهم من التكيف مع متغيرات الوظيفة ومستجداتها خاصة مع تنامي الاعتماد على التقنيات التكنولوجية الحديثة في الإدارات العمومية، وهو ما يستدعي تدريب الموظفين على طرق استخدامها. بالإضافة إلى تمكينهم من اكتساب القدرة على تبنى وتنفيذ و مواكبة مختلف المشاريع والبرامج التنموية و تبادل الخبرات والتجارب الناجحة.

وتبرز أهمية التكوين كذلك في كونه يستهدف بصفة عامة رفع مستوى الموظف وتأمين قدرته المهنية من اجل ضمان تقديم الخدمات وأداء الأعمال الإدارية بفعالية وكفاءة عالية. فرغم المجهودات المبذولة في اختيار الأطر والعاملين فان هؤلاء يظلون دائما في حاجة ماسة إلى صقل وزيادة معارفهم وتطوير قدراتهم التدبيرية بما يستجد في مجال عملهم.

فالتكوين الحديث لا يقتصر فقط على الجوانب "الجوهرية" لعمل وتخصص الموظفين بل يشمل كذلك تقنيات التواصل مع الجمهور، وتمكينهم من اليات صياغة الاستراتيجيات التنموية لمواكبة الحاجيات المستجدة والمستقبلية للمواطنين، والمساهمة الفعلية في إعداد التصورات التنموية الطموحة على المدى البعيد.

من جهة أخرى، ينبغي أن تتم مواكبة التكوين الأساسي والمستمر للموظفين بموجب مخططات "للتدبير التوقعي" للموظفين تحدد بدقة شروط وأهداف عمليات التوظيف ومحددات واضحة لتقييم الأداء و الترقية و تنفيذ برامج التكوين المستمر.

هذا مع اعتماد تدبير توقعي للموارد البشرية وفق الحاجيات الآنية والمستقبلية على مستوى الكفاءات وذلك بشكل ينسجم مع مشاريع الجماعات ومستلزمات تحقيق جودة الخدمات المقدمة.

تكوين وتطوير أداء العنصر البشري بالجماعات ينبغي أن يشمل المنتخبين الجماعيين كذلك، باعتبارهم الجهة "المسؤولة" عن اتخاذ القرار و تحديد الاختيارات التنموية لجماعاتهم من خلال إعداد وتنفيذ مخططات التنمية. الأمر الذي يتطلب توفرهم على مستوى تعليمي مقبول يؤهلهم لتأدية واجباتهم على النحو المطلوب.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

وحسب الإحصائيات فان 23 في المائة فقط من المنتخبين يتوفرون على مستوى تعليم عالي، في حين أن أكثر من 80 في المائة منهم يتوفرن على شهادة التعليم الابتدائي أو حتى بدون.

الأمر الذي يؤكد أن غالبية مدبري الشأن المحلي من المنتخبين وبالنظر إلى مستواهم التعليمي، يفتقدون لأساسيات التعامل مع قضايا التدبير اليومي للجماعات مالية كانت أو بشرية أو تقنية، مما يجعلهم بعيدين عن الوفاء بالتزاماتهم التنموية وتلبية احتياجات المواطنين من التجهيزات والخدمات الأساسية.

وان كان التدبير الترابي اليوم يتطلب معارف أكثر عمقا تهم مجالا التدبير الاستراتيجي والمقاولاتي وغيرها من المفاهيم المرتبطة بالتدبير العمومي الحديث، بالتالي فان مهمة تكوين المنتخبين المحليين ينبغي ان لا تكتفي بالمعارف الاساسية بل ان تجاوزها الى تلقينهم أدوات وأساليب التدبير العصرية في مختلف المجالات التقنية والمالية.

وهو ما يقتضي بذل جهود كبيرة من الدولة بتنسيق مع الجماعات الترابية للعمل على النهوض بمستوى المنتخبين عبر الرفع من عدد الدورات والندوات التكوينية سواء على المستوى الوطني أو الجهوي و ذلك وفق برامج تكوين حديثة وعلى مدار السنة لجعل المنتخب مواكبا للمستجدات القانونية والتدبيرية.

وفي هذا السياق نص القانون التنظيمي للجهة 111.14 في المادة 82 منه على دور مجلس الجهة في "الإشراف على التكوين المستمر لفائدة اعضاء المجالس و موظفي الجماعات الترابية".

وفي المقابل ينبغي أن تعمل الأحزاب السياسية بجهد اكبر لتطوير وتأهيل المستوى المعرفي والعملي لمنتسبيها المدبرين لشؤون الجماعات، بالشكل الذي يجعل المنتخبين أكثر قابلية للتعامل مع متطلبات التنمية و أساليب التدبير الحديثة وتقنيات التواصل بما يواكب حاجيات و انتظارات المواطنين.

و تبقى مساهمة الأحزاب إلى الآن محدودة للغاية في تأطير وتأهيل المنتخبين التابعين لهم وهو دور ينبغي أن يكون أكثر بروزا لكون تكوين وتأهيل النخب المحلية هو في الواقع

شأن عام لا يهم الدولة أو الجماعات الترابية فقط، حيث يمكن للمساهمة الايجابية للأحزاب أن تشكل إضافة نوعية في هذا الشأن⁶⁷.

الفرع الثاني: نظام المراقبة الداخلية

شهد مفهوم المراقبة الداخلية تطورا تدريجيا و مهما مكيفا مع التطورات السريعة و المتلاحقة في الحياة الإدارية، و قد انصب اهتمام نظام المراقبة الداخلية في البداية على حماية الجوانب المالية نظرا لكزنها أكثر عرضة للاختلاس، ثم تطورت اهتماماته ليصبح مجموعة من العناصر و المكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف الإدارة و تعد الجماعات الترابية في إطار توجهاتها الحديثة مجالا لتفعيل هذه الآلية في مجال تدبير المخاطر المتعلقة بماليتها.

الفقرة الاولى: المقاربة المفاهيمية للمراقبة الداخلية

أصبح نظام المراقبة الداخلية يشكل عنصرا لا يمكن الاستغناء عنه داخل الإدارة الحديثة، لذلك سنتطرق إلى طبيعة نظام المراقبة الداخلية (أولا)، بالإضافة إلى مقومات هذا النظام، و التي تعكس قوته (ثانيا).

أولا: مفهوم المراقبة الداخلية

67 _ يوسف التونسي: تأهيل الموارد البشرية للجماعات الترابية، مقال بالموقع الإلكتروني

www.hakamatourabia.wixsite.com، 9 أبريل 2018

حظى مفهوم نظام المراقبة الداخلية باهتمام كبير من طرف الهيئات المهنية و الباحثين، لهذا نجد تعدد التعاريف المقدمة لنظام المراقبة الداخلية، إلا أن هذه التعاريف تشترك في مجملها بالرغم من اختلاف نصوصها و صياغتها.

و قد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) المراقبة الداخلية بأنها عملية متكاملة تنجز عن طريق الإدارة و أفراد المنظمة، ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر و توفير درجة معقولة من الاطمئنان، إلا أنه خلال سعي المنظمة لبلوغ الغايات المنوطة بها فإن الأهداف العامة يجري تحقيقها من خلال:

- تنفيذ عمليات منظمة و أخلاقية و تتسم بالاقتصادية و الكفاءة و الفعالية،
- الوفاء بمتطلبات المسائلة،
- الالتزام بالقوانين،
- حماية ممتلكات الجهة من الضياع و سوء الاستخدام و التلف⁶⁸.

كما عرف مجلس معايير التدقيق الأمريكي التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في بيانه رقم 78 المراقبة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة و الإدارة و بأشخاص آخرين، و قد صممت لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الثقة بالتقارير المالية و الالتزام بالقوانين و التشريعات النافذة، و كفاءات عمليات التشغيل و فعاليتها⁶⁹.

و عرف دليل التدقيق الداخلي للمفتشيات العامة للوزارات المراقبة الداخلية بأنها مجموعة من الموارد البشرية و التقنية مثل التنظيم و الاجراءات و الأساليب، تهدف إلى:

- حماية و حفظ الأصول،
- فعالية و كفاءة العمليات،

⁶⁸ _INTOSAI : lignes directrice sur les normes de contrôle interne a promouvoir dans le secteur public , P7 , le site www.intosai.org.

⁶⁹ _ حسن أحمد دحدوح: دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية و فعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية _ المجلد 24 _ العدد الأول 2008، ص 266

- موضوعية و دقة المعلومات المالية،
- الامتثال للقوانين و اللوائح المعمول بها،
- التقيد بالأهداف و القواعد التي يحددها التسلسل الهرمي الأعلى⁷⁰.

و عرفها الدكتور محمد حركات بأنها مجموع المساطر و الوسائل و اجراءات الامان و الطرق الدفاعية و المقاييس التي تضعها الإدارة لحماية موجوداتها و فحص دقي البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها، من أجل الارتقاء بالكفاءة الانتاجية و تشجيع الالتزام بها وفق ما تقتضيه السياسة الإدارية المرسومة⁷¹.

من خلال التعاريف التي قدمت لمفهوم نظام المراقبة الداخلية يمكننا الوقوف على مجموعة من الخصائص التي يتميز بها ، و أبرزها ما يلي:⁷²

- المراقبة الداخلية عملية و ليست مجرد حدث أو ظرف معين بمفرده، فهي سلسلة من الأعمال التي تتخلل أنشطة الإدارة، و تلازم الطريقة التي تسير بها الإدارة شؤون عملها،
- المراقبة الإدارية نظام يضعه و ينفذه الإنسان، بحيث تمارس من قبل الأشخاص على كل مستوى من مستويات الإدارة، فهي مسؤولية كل فرد في الإدارة في حدود مجاله،
- المراقبة الداخلية الفعالة تمكن الإدارة من تحقيق أهدافها في المجالات كلها سواء فيما يخص العمليات و إعداد التقارير السنوية، أو الالتزام بالقوانين و التعليمات،
- تقدم المراقبة الداخلية تأكيدا معقولا و ليس مطلقا بشأن تحقيق أهداف الإدارة، هذا لا يعني أنها تضمن النجاح التام، وذلك بسبب العديد من المحددات التي تتصف بها المراقبة الداخلية.

⁷⁰ _ manuel d'audit interne ,KDMG,2007, P 10.

⁷¹ _ محمد حركات: التدبير الاستراتيجي و المنافسة رهانات الجودة الكلية بالمقولة ، مطبعة فضالة، المحمدية 1997 ، ص

83

⁷² _ حسين أحمد دحدوح: مرجع سابق، ص 266

يمكن تحديد أهداف نظام المراقبة الداخلية في:

- حماية أصول المؤسسة من السرقة و سوء الاستعمال،
- ضمان نوعية و مصداقية المعلومات و دقتها،
- اللارتقاء بالكفاءة الانتاجية،
- الالتزام بما تقضي به السياسات الادارية المرسومة.

ثانيا: مقومات نظام المراقبة الداخلية

مما لا شك فيه أنه لتحقيق نظام مراقبة داخلية فعال و محكم، يحقق النتائج الذي وضع من أجلها، لا بد من توفر عدة مقومات أو عناصر أساسية تساعد على إنجازه، و قد تختلف تفاصيل هذه المقومات من إدارة إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها و حجم أعمالها، و لا بد ان تكون هذه المقومات مرتبطة ببعضها و لا يوجد فيها أي قصور حتى لا ينعكس ذلك على نظام المراقبة الداخلية، و يحد من فعاليته، و تتمثل مقومات نظام المراقبة الداخلية السليم فيما يلي:

✓ هيكل تنظيمي كفي (خطة تنظيمية)

إن الإطار العام و المتعارف عليه و الذي يحكم الهيكا التنظيمي يتمثل في:

- حصر الأهداف لبناء الهيكل التنظيمي،
- تحديد الصلاحيات،
- تقسيم العمل،
- بيان مراكز اتخاذ القرار،

و يجب ان يتصف الهيكل التنظيمي بالبساطة و المرونة و الوضوح من أجل تحقيق نظام مراقبة داخلية فعال.

✓ النظام المحاسبي السليم

لكي يكون هناك نظام محاسبي سليم قادر على تحقيق الأهداف التي يسعى إليها، يجب أن يتوفر ما يلي:

- مستندات كافية لإبراز المسؤولية،
- دليل حسابات واضح يلبي احتياجات الإدارة،
- دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية،
- سجلات محاسبية دقيقة و منظمة يتم تحديثها باستمرار،
- قوائم مالية دورية،

✓ تحديد الاختصاصات و المسؤوليات

يستلزم تحديد الاختصاصات و المسؤوليات تقسيم العمل، و يقصد به في هذا المجال الفصل بين الوظائف، بمعنى وجود أشخاص مسؤولين عن المحافظة على الممتلكات العمليات، فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول الإدارة قد يرغب في الاستفادة شخصيا من هذه الأصول، لذلك يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة و كمية الأصل الذي في عهدة الأول، بحيث أن وجود رقابة متبادلة يقلل من فرص التلاعب و الغش و الخطأ⁷³.

✓ الموارد البشرية

ذلك أن الموارد البشرية تعتبر من أهم المرتكزات الأساسية المؤثرة في فعالية نظام المراقبة الداخلية، لذلك يجب أن يكون هناك تحديد دقيق للوظائف ووضه الموظف المناسب في المكان المناسب، كذلك العمل على تكوين هذه الموارد البشرية.

✓ تقييم الأداء

إذ يعتبر التدقيق الداخلي من أهم وسائل تقييم نظام المراقبة الداخلية و تحديثه باستمرار، هذا فضلا عن ضرورة توفر تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ العمليات حتى

⁷³ _ عبد الرزاق محمد عثمان: أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، الدار النموذجية، الطبعة الأولى 2011 ، ص 92

تستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وعلى الإدارة التأكد من اتباع الموظفين لتلك التعليمات و إذا لم تكن متبعة يجب اتخاذ الأسباب الكامنة وراء ذلك و اتخاذ الاجراءات المناسبة⁷⁴.

✓ استخدام كافة الوسائل الآلية

أصبح الحاسوب في العصر الحالي وسيلة رئيسية لمعالجة البيانات سواء في المؤسسات العامة أو الخاصة⁷⁵، حيث أن استخدام الوسائل الآلية و الالكترونية يدعم نظام المراقبة الداخلية⁷⁶ و يحقق سرعة المعالجة، سهولة الحصول على المعلومات، حماية الأصول بوجود برامج مساعدة، توفير الوقت، تدعيم العمل بكفاءة، خفض تكلفة المعالجة و التحكم في المعلومات.

الفقرة الثانية: أسس نظام المراقبة الداخلية

يتكون نظام المراقبة الداخلية من عدة مكونات أساسية (أولاً)، ويتفرع إلى ثلاث أنواع رئيسية (ثانياً).

أولاً: مكونات نظام المراقبة الداخلية

يتكون نظام المراقبة الداخلية من عدة مكونات بمثابة معايير أساسية، وتوفرها يمكن من تقييم أنظمة المراقبة الداخلية، و يمكن إجمالها في:

— **بيئة المراقبة** و التي تمثل جوهر المراقبة الفعالة، و يقصد بها الموقف العام و الوعي و التصرفات الصادرة عن الأطر العليا و المسيرين العمليين بشأن المراقبة الداخلية و تتأثر البيئة الرقابية بعدة عوامل منها:

● الاستقامة و النزاهة و القيم،

⁷⁴ بوشري الفقيه: مرجع سابق ، ص 36

⁷⁵ عطا الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية و التدقيق في البيئة، تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، عمان الطبعة الأولى 2009 ، ص 9

⁷⁶ طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود: المراجعة و تدقيق الحسابات ، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ن الجزائر الطبعة الثانية، 2005 ، ص 102

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

- الالتزام بالكفاءة،
- فلسفة الإدارة (نظام المعلومات المحاسبية و إدارة الأفراد)
- اجراءات و ممارسة شؤون الموظفين.

تقييم المخاطر من خلال قيام المدقق بتقييم مدى فعالية سياسات و اجراءات هيكل المراقبة في منح و اكتشاف و تصحيح الأخطاء.

تسجيل المعلومات و ايصالها إلى الإدارة و إلى الآخرين الذين يحتاجونها داخل الإدارة، وذلك في إطار زمني يساعدهم على القيام بالمراقبة الداخلية و المسؤوليات الأخرى.

أنشطة المراقبة المتمثلة في السياسات و الاجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ التوجيهات الإدارية ، و تقع هذه الأنشطة داخل أربع مجموعات عريضة تتمثل في فحص الأداء، وتشغيل المعلومات و ضوابط المراقبة المادية، إضافة إلى الفصل بين الواجبات.

تتبع مراقبة الأداء من خلال التقييم المستمر لجودة أداء المراقبة الداخلية، و عن طريق المتابعة هذه يمكن للإدارة أن تحدد ضوابط المراقبة الداخلية، و ان يتم تعديلها لمواجهة التغيرات المحيطة بها على نحو ملائم.

ثانيا: أقسام نظام المراقبة الداخلية

يمكن تقسيم المراقبة الداخلية إلى ثلاث أقسام، تتمثل في المراقبة الإدارية، المراقبة المحاسبية و الضبط الداخلي.

1. المراقبة الإدارية:

تشتمل المراقبة الإدارية على الخطة التنظيمية و ووسائل التنسيق و الاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة الانتاجية و التشجيع على الالتزام بالسياسات القرارات الإدارية، و قد حدث تطور في وظائف الإدارة الحديثة فلم تعد تقوم برسم السياسات و المتابعة

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

و التنفيذ و الرقابة فقط، بل تجاوزه إلى استغلال الموارد و الامكانيات البشرية المادية المتاحة بكفاءة عالية و بكلفة أقل من أجل رفع الكفاءة الانتاجية.

II. المراقبة المحاسبية

تشكل المراقبة المحاسبية الخطة التنظيمية و الوسائل التي تعني بصفة رئيسية بطريق مناسب للمحافظة على الأصول و دقة البيانات المحاسبية و اجراءات اعتماد العمليات و التصريح بتنفيذها و فصل الواجبات التي تتعلق بالانتاج أو حفظ الموجودات و الجرد الفعلي و التدقيق الداخلي.

III. الضبط الداخلي

يتمثل الضبط الداخلي في جميع وسائل التنسيق و الاجراءات لحماية أصول الإدارة من الاختلاس و الضياع و سوء الاستعمال و لنظام الضبط الداخلي عدة أدوات منها:

- الفصل بين الاختصاصات و تحديد المسؤوليات،
- دليل الاجراءات الذي يساعد على تحقيق سرعة تنفيذ العمليات و تجنب الخطأ،
- التغيير الدوري للعاملين،
- إلزام الموظفين بأخذ إجازتهم السنوية ،
- التأمين على الأصول و على العاملين الذين يحتفظون بالأصول،
- الرقابة المزدوجة و الرقابة الحديثة، و يقصد بالرقابة المزدوجة القيام بأداء نفس العمل من قبل أكثر من موظف، أما الرقابة الحديثة تفيد وضع حدود مالية للصلاحيات و سلطات اعتماد الصرف أو التصرف، بحيث يتناسب حجم الصلاحيات المالية مع المسؤوليات الممنوحة للموظف ...⁷⁷

⁷⁷ _ أمنية عياد: مرجع سابق ص 244 إلى 247

المبحث الثاني: التمييز بين المراقبة و التدقيق الداخلي كآلية لتقويم نظام المراقبة

شكّلت الحصييلة الإيجابية لتطبيق الفحص و التدقيق في القطاع الخاص من خلال مساعدتها للمنظمات على عقلنة تدبير مواردها للمنظمات و تفعيل مسلسل اتخاذ القرار، حافزا للمعنيين بتدبير الشأن العام للعمل على نقل تقنية التدقيق إلى مكونات القطاع العام (وزارات، إدارات عمومية، جماعات ترابية...)، وذلك في ظل بروز آكراهات جديدة أمام هذا القطاع لها علاقة بتنامي مطلب المرودية و جودة الخدمة المقدمة للمواطن، في مقابل تقلص هامش التحرك لتدبير العلاقة بين الحاجيات المعلنة و تراجع الامكانيات المالية.

و لعل موضوع التدقيق يشكل محورا أساسيا في إطار تفعيل عمل الأجهزة الرقابية على المالية العمومية و المحلية سواء على مستوى تحديد هذا المفهوم و الأسباب التي فرضت انتقاله إلى الجماعات الترابية و التمييز بينه و بين نظام المراقبة **(المطلب الأول)**

ثم البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية **(المطلب الثاني)**

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي و علاقته بنظام المراقبة

يعتبر التدقيق وسيلة لفحص و تقييم نظام المراقبة و أداء الجماعات الترابية، وقد أثبتت فعاليتها و نجاعته في القطاع العام و الخاص، و عرف طريقه إلى المنظومة المحلية كآلية حديثة للمراقبة لذلك و جب تحديد الإطار المفاهيمي لآلية التدقيق الداخلي (الفرع الأول) ثم التمييز بينه و بين نظام المراقبة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي من الآليات الرقابية الحديثة التي أثبتت فعاليتها و نجاعتها و مردوديتها في تحسين إدارة الأموال العمومية و حسن التسيير على مستوى الجماعات الترابية من هنا و جب تحديد ماهية التدقيق الداخلي و أهدافه (الفقرة الأولى)، ثم أنواعه (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: مفهوم التدقيق الداخلي و أهدافه

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

وهو ذلك التدقيق الذي يقوم به أشخاص أو هيئة تابعون للجماعات الترابية، و ذلك من أجل الاطمئنان من قبل الإدارة على حسن سير العمل و حماية أموال المؤسسة، لتحقيق أهداف الإدارة بكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات المرسومة .

و يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه تقييم تلقائي و موضوعي من طرف مدققين داخليين لمختلف أنشطة المؤسسة .

كما عرفته المؤسسة الفرنسية للمدققين الداخليين **IFACL** على أنه نشاط مستقل و موضوعي، يمنح لمؤسسة ما، ضماناً حول مدى تحكمها في نشاطها و يقدم لها النصائح لتطوير هذا النشاط و يساهم في خلق قيمة مضافة، فهو يساعد هذه المؤسسة على الوصول

إلى أهدافها عبر تقييم أنظمة إدارتها للمخاطر و المراقبة و حكمة المقابلة من خلال مقارنة تلقائية و منهجية ، تسمح بعرض اقتراحات لتقوية فعاليتها⁷⁸.

كذلك هناك تعريف معتمد من طرف معهد المكلفين بالتدقيق الداخلي **Institut des auditeurs internes ;** و الذي عرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يعمل على توفير ضمانات للجهاز حول مستوى التحكم في عملياته ويوجه إليه النصائح اللازمة لتحسينها ويساهم في خلق القيمة المضافة كذلك التدقيق الداخلي يساعد الجهاز على تحقيق أهدافه من خلال تقدير اليات ومساطر تقدير المخاطر والمراقبة والحكمة وتقديم المقترحات اللازمة للرفع من فعاليتها⁷⁹

وعرف التدقيق الداخلي أيضا بأنه كل عمل يستهدف تقويم بنيات المراقبة الداخلية وفق مرجعيات عملية و مهنية دقيقة من أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه الإدارة في شتى المجالات من أجل السيطرة عليه.

و استنادا إلى هذه التعاريف تتضح خصائص التدقيق و المتمثلة في كونه:

- فحص منهجي للوضعيات و العمليات، بحيث أنه عبارة عن عملية منتظمة تعتمد على أساليب منطقية، فالتدقيق لا يتم تنفذه بشكل عشوائي و إنما يتم التخطيط له.
- فحص من قبل شخص مستقل ومؤهل وله معرفة و كفاءة متعددة الأبعاد (محاسبية، قانونية، تديرية، تنظيمية...) ، كما أن استقلاليته اتجاه النشاط الخاضع للمراقبة يجب أن تكون فوق أي شبهة.
- تأكد المدقق من الصحة المادية للعناصر التي سيراقبها، حيث يقوم المدقق بجمع و تقييم الأدلة التي تعتبر جوهر عملية التدقيق و الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه.

⁷⁸ إدريس الخدري : مرجع سابق، ص33.

⁷⁹ ططي سعيد: التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية مراقبة التسيير الإداري و المالي بالجماعات الترابية ، برنامج تكوين أطر و منتخب الجماعات الترابية مراكش 25-27 نوفمبر 2013 .

• التحقق من مطابقة معالجة الوقائع مع القواعد و المعايير و مساطر نظام المراقبة الداخلية .

• إبداء الرأي المعطل حول التطابق العام لهذه الوضعية مقارنة مع المعايير المعتمدة، حيث ينهي المدقق عملية الفحص بالتعبير عن رأيه من خلال تقرير في الموضوع و يقوم بتقديمه إلى الأطراف المعنية (مجلس الإدارة، مجلس المراقبة، لجان التدقيق، المجالس التداولية للجماعات الترابية، الجموع العامة للجمعيات و البرلمان)⁸⁰

نستنتج من ما سبق أن التدقيق عبارة عن مقارنة شمولية تقييمية تشمل ميادين و اختصاصات واسعة، بالإضافة إلى أنه فحص انتقادي يعتمد التحليل و التشخيص و تقديم التوصيات.

و ضمن السياق العام لاصطلاح الإدارة الذي إنخرطت فيه الدولة المغربية عبر تحديثها من خلال عمليات الإصلاح المتوالية و المستمرة، عرفت الإدارة العمومية بداية تشكل نواة حقيقية لمهنة التدقيق الداخلي مع التفكير في أهمية تطبيقه على جميع إدارات الدولة و من جملتها الجماعات الترابية⁸¹.

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

من خلال الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي، يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة منه، من جهة، و الأهداف المرسومة لعناصر إدارة التدقيق الداخلي من جهة أخرى، و يمكن القول بأن الهدف الرئيسي في أي تنظيم هو تحقيق الأهداف الكلية.

و لهذا يسعى المدققون الداخليون بالجماعات الترابية بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

⁸⁰ _ غسان فلاح: مطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة ، الطبعة الثانية ، 2009 ، ص 19.
⁸¹ _ توفيق المنصوري: التدقيق و الإستشارة في الجماعات المحلية ، نموذج سلا تيريكيت ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس ، كلية الحقوق أكادال، الرباط السنة الجامعية 2005- 2006، ص 59

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

_ مساعدة جميع المستويات الإدارية بالجماعات الترابية في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص و تحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيدا عن التحيز، وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة، يقد توصيات لمعالجة و تصحيح هذه الأوضاع،

_ إضافة قيمة للإدارة الترابية و تحسين و تجويد عملياتها و مساعدتها لتحقيق أهدافها عن طريق تقييم و تحسين عمليات إدارة المخاطر، و الرقابة و التوجيه،

_ التأكد من صحة و سلامة سير الأمور المالية، في الإدارة الترابية و اختبار دقة العمليات و البنيات المالية في الدفاتر و السجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين و الأنظمة و التعليمات،

_ التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الاثار المالية تنفذ بدقة و وفقا للقوانين المعمول بها ،

_ تدقيق القرارات الإدارية لمتابعة الاجراءات الهادفة لحماية الأصول من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع،

_ التأكد من أن كافة القوانين و التعليمات و القرارات السارية تطبق بفعالية و حكمة من قبل جميع الموظفين العاملين بإدارة الجماعات الترابية،

_ تحديد كفاءة و فعالية و نجاعة نظام المراقبة الداخلية في الإدارة الترابية ، و تحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات،

_ الوصول إلى الأهداف و الغايات و تحديد مواطن الخطر أو العمل على اكتشاف الغش و الاحتيال،

_ مراجعة العمليات و البرامج للتأكد فيما إذا كانت النتائج تنسجم مع الاهداف المسطرة، و فيما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

و عموما يمكن القول أن نطاق التدقيق الداخلي و أهدافه يختلفان بشكل كبير بين المؤسسات و الإدارات، لأنهما يعتمدان على حجم و طبيعة هذه المؤسسات و الإدارات كما

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

أن مجال عمله لم يعد يقتصر على ما هو مالي فقط، بل امتد ليشمل كافة أنشطة الإدارة، حيث تناولت وظيفة التدقيق الداخلي هذه الأنشطة بالفحص و التحليل و التقييم كخدمة واضحة بالجماعات الترابية، لهذا فإن نطاق التدقيق الداخلي يركز على ما يلي:

_ فحص المعلومات المالية و الإدارية و العملياتية و مراجعة كل اعتماداتها و الوثائق و السندات و البيانات المعتمدة و الوسائل المستخدمة لتحديد و قياس و تصنيف و إعداد التقارير الخاصة بالمعلومات و الاستفسارات عن بنود محددة،

_مراجعة النظام المحاسبي و أنظمة الضبط الداخلي كوظيفة أساسية تتطلب عناية معقولة و مستمدة من الإدارة التي تفوض مهامها تلك، بالإضافة إلى الإشراف على فحص الأعمال و وضع التوصيات اللازمة بشأنها،

_فحص و تقييم الكفاءة الاقتصادية و الادارية و نجاعة العمليات في استخدام أمثل للموارد المادية و البشرية، بالإضافة لمراجعة الضوابط غير الادارية في الجماعات الترابية و التأكد من الالتزام بالسياسات المتبعة و الخطط و الاجراءات و القوانين المنظمة.

وتنضاف إلى هذه الأهداف أهداف أخرى تتمثل في:

_مراجعة و تقييم و ملائمة و تطبيق المراقبة المالية و العملياتية،

_تحديد مدى التزام الموظفين العاملين بالجماعات الترابية بالسياسات و الخطط و الاجراءات الوضوعة،

_تحديد مدى ملائمة و مطابقة البيانات الختامية للسنة المالية الحسابية.

وبناء على ما سبق، يمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية في ثلاث نقط مهمة:

- الخدمات الوقائية: حيث تسعى وظيفة التدقيق الداخلي إلى تحقيق الحماية القانونية للأصول، وحماية السياسات الادارية غداة التطبيق الفعلي لها.

- خدمات تقييمية: بحكم هذه الوظيفة يتمكن المدقق من تقييم و قياس مدى فعالية و نجاعة الالتزام بالسياسات الادارية و الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية التي ترسمها الجماعات الترابية.
- خدمات إستثنائية: وتظهر هذه الأهمية من خلال التوفر على الاقتراحات و التوصيات التي يمكن أن تستفيد منها إدارات الدولة، وارتباطا بالنظم المعتمدة فيه، بغية تجويد الإدارة بشقيه الإداري و المالي⁸².

الفقرة الثانية: أنواع التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق بمفهومه الحديث يطال مختلف الأنشطة ولا يقتصر على مجال دون غيره من المجالات، بل يشمل الجوانب المالية و الإدارية و التدبيرية، و حسب المعيار الوظيفي يمكن التمييز بين ثلاث أنواع من التدقيق الداخلي هما التدقيق الداخلي المالي و التدقيق الداخلي العملي و التدقيق الداخلي الاجتماعي.

أولاً: التدقيق الداخلي المالي

يقصد به الفحص المنتظم للعمليات المالية و مجموع السجلات المحاسبية المرتبطة بها، و مدى مطابقتها للقوانين المعمول بها داخل الجماعات الترابية، وكذا السياسات الادارية ذات الصلة بالشق المالي و يتضمن هذا النوع شقين من التدقيق، الأول هو تدقيق داخلي مالي قبل الصرف، و الثاني تدقيق مالي بعد الصرف، حيث يشير الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية ضمانا لسلامة الاجراءات و اكتمال المستندات، لتصل إلى الموافقة النهائية للسلطة المختصة بالتنفيذ، أما النوع الثاني فوظيفته تتجلى في التأكد من سير العمليات المالية و فق القوانين و الأنظمة المعمول بها، وكذا مطابقتها للأهداف المتوخاة من هذه العملية.

33_ عبد الإله طلوع: واقع التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية دراسة حالة جماعة سلا، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2015-2016 ص 26-29.

ثانيا: التدقيق الداخلي العملياتي

يعد نظاما حديثا في هذا المجال، جاء نتيجة للتطورات التي عرفها مجال التدقيق الداخلي بشكل عام، ومن مهامه تقييم جميع العمليات الإدارية و الرقابية الداخلية و مطابقتها، إلى جانب النجاعة الاقتصادية و الكفاءة و الفعالية مع الوظائف الداخلية للإدارة الترابية.

فهو يعتبر بمثابة تدقيق شامل و عام لتقييم جميع هياكل الدارة و ربط نتائجها مع الأهداف المسطرة.

و من مهم المدقق الداخلي في هذا الاطار تقديم التقارير التي تمكن الادارة من الوصول إلى المستوى المطلوب للأداء الجيد، كما يلبي الاحتياجات الأخرى للإدارة و التي من ضمنها:

_ تقييم أداء كل وحدة وفقا للأهداف المسطرة،

_ التأكد من تجانس خطط الإدارة ارتباطا بتنفيذ العمليات،

_ ضمان المعلومات المتعلقة بخطط و سياسة الإدارة في المجال العملياتي،

_ تحديد مكامن الضعف و القصور في الرقابة الإدارية الذاتية،

_ استخدام الموارد البشرية بالكفاءات المطلوبة،

_ تقديم توصيات و اقتراحات.

و عموما، فإن أهم وظيفة للتدقيق الداخلي العملياتي: هي ايجاد طرق جديدة ناجعة وفعالة لتتواصل بين المستويات المختلفة داخل الإدارة الترابية و استخدام الموارد المتاحة بكفاءة و فعالية، وهذا ما يعرف بمفهوم الشمولية في التدقيق الداخلي الحديث.

ثالثا: التدقيق الداخلي الاجتماعي

من مهامه تدقيق النشاط الاجتماعي للجماعات الترابية وفقا للمسؤوليات التي تتحملها هذه الأخيرة تجاه المجتمع و البيئة المحيطة بها.

وقد اتحدت الدراسات نسبيا باعتبار التدقيق الاجتماعي دراسة و فحصا و تقييما منظما للأداء الاجتماعي بالادارة مهما كانت وظيفتها تحقيقا للسلامة البيئية و المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع.

وعموما، فإن هذا التنوع الذي يعرفه التدقيق الداخلي لا علاقة له بجوهر عملية التدقيق، أي أن مفهوم التدقيق و معناه و أصوله لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إليه⁸³.

الفرع الثاني: التمييز بين التدقيق و نظام المراقبة

التدقيق يعتمد مقارنة شمولية تتجاوز المفهوم الكلاسيكي للمراقبة، التي تعتبر بطبيعتها زجرية، بينما يهتم التدقيق بالتقويم والإصلاح، كما أن مرجعية المراقبة قانونية أساسا، بينما مرجعية التدقيق وجودية وقياسية، تتجاوز المطابقة بين النص القانوني والتسيير الفعلي. من هنا يظهر التمييز بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير (الفقرة الأولى) و بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: التمييز بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و التدقيق الخارجي

يتضح من خلال التحديد المفاهيمي، الذي سبق تناوله خلال مراحل البحث السابقة بخصوص كل من مراقبة التسيير و التدقيق، أن هناك تداخلا نسبيا بين هذين المفهومين الرقابيين، لا يمنع مع ذلك من رصد الفوارق المميزة لكل منهما، سواء من حيث التقنيات المستعملة، أو التوقيت المعتمد أو حتى الأهداف المرسومة.

⁸³ _ عبد الله طلوع: مرجع سابق ص 30-33

فإلى جانب التباين على مستوى العمق التاريخي، الذي هو في صالح التدقيق، تمتاز مراقبة التسيير بتطبيقاتها المستعملة لبلوغ أقصى درجة من النتائج الربحية باستعمال أدق الإمكانيات، أي أن مراقبة التسيير تحصر طريقتها في التقييم من وجهة نظر اقتصادية-تحليلية صرفة عبر اقتصار نشاطها على مقارنة التوقعات بالإنجازات، في حين أن مقارنة التدقيق، هي مقارنة شاملة تمتد لجميع جوانب التسيير، بما في ذلك المشاكل البشرية.

وإذا كان مراقب التسيير يفكر في النتائج، فإن الفاحص يفكر في المساطر المؤدية للنتائج، كما أن المراقب ينتظر المعلومة، بينما يذهب الفاحص للبحث عنها أينما توجد، وفي حين يؤازر مراقب التسيير المسؤول وينصحه، فإن الفاحص يراقب الإدارة بتفويض من المسؤولين.

لما كان المراقب يضع نظاما إعلاميا داخل المؤسسة، فإن الفاحص يتساءل عن جودة سيولة المعلومات وعن جودة التواصل. ويضاف إلى ذلك، أنه إذا كان نشاط مراقبة التسيير، إنما يعتبر نشاطا مستمرا يستند على مقتضيات معلوماتية دالية، بهدف الوصول إلى حكم قيمة، أي بعض الجوانب المدروسة، فإن التدقيق بمعناه التعاقدية، هو نشاط متقطع يرتبط بفعالية المنهجية المتبعة من وجهة نظر محاسبية صرفة⁸⁴.

وترتيباً على ذلك، يبرز أن هناك معياراً يسمح بالتمييز بين مراقبة التسيير والتدقيق (معيار الاستمرارية)، حيث تكتسي تدخلات الفحص والتدقيق طابعاً ظرفياً متقطعاً، في حين تتخرط مراقبة التسيير في سياق الاستمرارية، باعتبارها وظيفة مندمجة في التسيير، وليست خارجة عنه.

وهكذا، فإن مندوب الحسابات للشركة يقوم بتحضير تصديقه على الحسابات عن طريق تدقيق مالي ظرفي، رغم أن التقنيات الأنكلوساكسونية المستعملة من قبل كبريات المكاتب، تدفع بالمدققين إلى التدخل مرتين خلال السنة المالية.

- احميدوش مدني: "المحاكم المغرب..."، مرجع سابق، ص: 46 - 52.⁸⁴

ومن ثمة، فإن مراقبة التسيير - على عكس التدقيق - لها طموح يمتد في الزمن. فبما أنها تقنية للتحكم والقيادة، يتعين عليها أن تكون مؤهلة لتقدم في أي وقت الحصيلة الفورية للتسيير، و السماح بالإجراءات الصحيحة، قصد الانتهاء إلى استغلال أمثل للموارد.

وإذن فالتقارب المسجل على مستوى الأهداف النهائية، تتضح ملامح بين مراقبة التسيير والتدقيق في العديد من النقاط، والتي منها⁸⁵:

■ كون مراقبة التسيير تتفعل وتستدل بالنتائج، بينما يستند التدقيق على مسلسل التسيير. وفي الوقت الذي تستعمل فيه مراقبة التسيير المعلومات المنتجة من قبل المسيرين، يذهب التدقيق للبحث عن الوقائع ويعلم بها.

■ انطلاقا من الوقائع والمستندات، تعد مقارنة التدقيق مفصلة، في حين أن مراقبة التسيير تنطلق من العام إلى الخاص، مع الاقتصار على النقاط الرئيسية، كما يعتبر تشخيص مكانم الضعف دقيقا ومفصلا في إطار تقرير التدقيق.

■ كون نشاط مراقبة التسيير يتحكم فيه من قبل التقرير الشهري وتحليله، وكذا من قبل أولويات الإدارة العامة، التي تعتمد عليها تدخلاتها الفورية، بينما تعتبر مقارنة التدقيق، مقارنة منهجية ومهيكلية وتدرجية، وتكون تحرياته موضوع برنامج عمل، وأشغاله مراقبة بانتظام، ويتم التصديق عليها مع الخاضعين للتدقيق.

كما تطرح أهمية تمييز مهام الفحص والتدقيق عن بعض المفاهيم الرقابية الموازية، لاسيما بالنسبة لمفهوم التفتيش Inspection ذلك أن دور المفتشية، هو مقارنة الممارسات مع القواعد والتوجيهات المعبر عنها، أو الضمنية للإدارة، دون تأويل أو البث في قوانينها،

85- محمد حيمود، "إشكالية تقييم التدبير المحلي: مقارنة نقدية على ضوء التوجيهات الرقابية الحديثة" مرجع سابق، ص: 309.

بينما يتجلى دور التدقيق في توضيح المشاكل من أجل حلها بهدف تحسين تقنيات التسيير باستمرار⁸⁶.

كما يتقاطع مفهوم الفحص و التدقيق مع مفهوم الاستشارة، الذي يتوخى الإتيان بحلول الاختلالات المكشوفة من قبل المدقق، فمهمة الاستشارة الأساسية تتحدد في تنفيذ التوصيات التي انتهى إليها المدقق في نهاية تقييمه، إذ بمجرد ما يصبح المشكل واضحا تكون مهمته هي اقتراح وتنفيذ الحل التقني المناسب.

الفقرة الثانية: تمييز التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي

لا تختلف كثيرا وظيفة التدقيق الخارجي عن وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يستهدف تقويم الاختلالات الداخلية للجماعات الترابية و تحسين رقابتها، سيما وأن التدقيق الخارجي يتم انطلاقا من طلب معالجة و تدقيق مواقف و ممارسات سائدة، تتطلب طرح بدائل و اقتراحات جديدة تأخذ بعين الاعتبار الوقت المناسب و الموارد المتاحة لتحقيق الجودة الكلية.

و بالرغم من أن كلا من التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي يهدف إلى رفع الكفاية الانتاجية للجماعات الترابية، فإن الاختلاف بينهما يتضح فيما يلي:

درجة الاستقلالية: فالمدقق الداخلي لا يعدو كونه موظفا خاضعا بالتبعية لإدارته أما المدقق الخارجي، فالاستقلال عن إدارة المشروع هو من صفاته المهنية، بل أحد المعايير العامة الواجب توافرها فيه،

الفئات المخدومة: بينما يهتم المدقق الداخلي باحتياجات الإدارة الترابية و رغبتها، فإن المدقق الخارجي يخدم احتياجات طوائف عدة منها الإدارة، و جمهور المساهمين، و فئات الشعب المختلفة، و أجهزة الدولة المتخصصة،

86- محمد حيمود، "إشكالية تقييم التدبير المحلي: مقارنة نقدية على ضوء التوجيهات الرقابية الحديثة"، مرجع سابق، ص: 110.

نطاق العمل: لقد تطورت عملية التدقيق الخارجي من تفصيلية إلى اختيارية، تقوم على أسلوب العينة الاحصائية، و ذلك لعدة عوامل منها ضيق الوقت و كثرة الجهد و ضخامة التكلفة،

طبيعة العمل: تنحصر حول الفئات المخدومة، ذلك ان المدقق الخارجي يهدف إلى الخروج برأي محايد مستقل، عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتيجة الأعمال و المركز المالي، تستفيد منه عدة طوائف عدا إدارة المشروع، فغنه يوجه اهتمامه إلى العناصر التي تهتم بها تلك الفئات و هي عناصر المركز المالي و نتيجة الأعمال، أما التدقيق الداخلي فإنه يخدم إدارة المشروع بصفة رئيسية، و لذلك يوجه اهتمامه إلى التدقيق في النظم المستعملة و السيايات المرسومة يقصد التأكد من تنفيذها و اكتشاف أي انحراف و تعديله و هكذا، فإن عمل و نشاط المدقق الداخلي لا ينحصر في نطاق المحاسبة و القوائم المالية كالمدقق الخارجي، و إنما يتعداه إلى جميع النشاطات،

النظرة إلى الرقابة الداخلية: يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها و إحكامها، بينما يهدف المدقق الخارجي من وراء ذلك تحديد نطاق عمليات التدقيق و حجم العينات و كمية الاختبارات اللازمة طبقاً لذلك،

و بالرغم من كل هذه الاختلافات، فإن مجال التعاون و التكامل بين المدقق الداخلي و الخارجي واسع و فسيح، فليس هناك أدنى شك من ان وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، و استعمال أسلوب العينة كذلك يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على ايضحات المدقق الداخلي لما له من خبر شاملة حول العمليات التي تنجزها الجماعات الترابية، كما يستطيع اعتماد بعض الكشوف و القوائم و التحليلات التي أعدها المدقق الداخلي، كما يعتمد كذلك على دقة أعمال قسم التدقيق الداخلي بالنسبة لفحص عمليات الفروع التي لا يتمكن من زيارتها.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

رغم هذا التكامل و التعاون الوثيق، فإن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي لن يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق خارجي محايد مستقل، فيما سبق و أوضحنا من أوجه الاختلاف خاصة من حيث الاستقلال، و الفئات المخدومة⁸⁷.

⁸⁷ _ لهو الحسنية: دور التدقيق الخارجي في تكريس تدبير عمومي جديد بالجماعات الترابية بالمغرب -تقرير المجلس الجهوي للحسابات، 2013- ،رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول،كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات ، السنة الجامعية 2016-2017 ، ص14-16

المطلب الثاني: رهانات التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية

أضحت الجماعات الترابية بالمغرب في السنين الأخيرة إحدى المحددات الرئيسية للتدخلات العمومية في مختلف مظاهر الحياة العامة للمواطنين، و لم تأت هذه الأهمية بمحض الصدفة و لا من فراغ بل كانت لنتيجة تطورات وطنية و دولية أملت لها ظروف و معطيات معينة، أفرزت مبادرات و أنشطة فعالة و ناجعة و ساهرة على تدبير الشأن المحلي و المساهمة في القضايا الكبرى للبلاد.

و من جملة تلك الظروف المتحكمة في تنامي دور الجماعات الترابية ما يتعلق بالعوامل الخارجية و المتجلية أساسا في الفكر الديمقراطي و المشاركة السياسية و دعائم دولة الحق و القانون و التي تدعو جميع الساكنة المحلية إلى المشاركة في جميع المبادرات التي تهتم بالشأن المحلي.

كما ان تنمية الجماعات الترابية لتدبير شؤونها بشكل يومي هو مرتبط ارتباط وثيق بمدى نجاعة مسيرتها و حرفيتهم و حكمة مجالسها المنتخبة حيث أصبحت الحكامة الجيدة في المغرب أساسا لكل مبادرة أو سياسة عمومية تبذلها الدولة، و قد توج هذا التوجه بتشريع دستوري سنة 2011 و كرسه كذلك القوانين التنظيمية للجماعات الترابية لسنة 2015 كتشريع قانوني يهتم بالجماعات الترابية .

كما ان الجماعات الترابية ملزمة بعقلنة و ترشيد الموارد المتوفرة لها، فجوهر الاشكالية هو كيفية تدبير الموارد المتاحة سواء منها البشرية أو المالية بالنظر إلى حجم الموارد المالية و الأولويات التي يجب تحديدها انطلاقا من دراسة واقعية و معمقة للمعطيات .

و لدراسة هذا المطلب يستلزم منا الأمر التطرق إلى البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي و صور الممارسة (الفرع الأول)، ثم إلى الحكامة الجيدة و مدى تعزيزها للتدقيق الداخلي للوصول إلى الشفافية المالية الترابية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية و صور الممارسة

استطاع التدقيق الداخلي من فرض نفسه داخل الجماعات الترابية بالمغرب و ذلك بهدف تجويد المراقبة داخل الجماعات الترابية و بالتالي تحسن الاداء داخل هذه الأخيرة لهذا سنتناول موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي بالجماعات الترابية و علاقته بالأقسام الأخرى في هذه الأخيرة (الفقرة الأولى)، ثم التنظيم الداخلي و صور الممارسة (الفقرة الثانية) .

الفقرة الأولى: البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية

أولاً: الموقع في الهيكل التنظيمي

إن موقع قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى و ذلك حسب الحجم و طبيعة النشاط و كذلك وجهة نظر الإدارة العليا إلى أهمية التدقيق الداخلي⁸⁸. و قد يكون قسم التدقيق الداخلي تابعا لمسؤول مالي كالمدير العام المكلف بالشؤون المالية أو مسؤول غير مالي كالمدير العام للمؤسسة أو رئيس المؤسسة أو رئيس المجلس الجماعي بالنسبة للجماعات الترابية .

فمن مزايا أن يكون تابعا لمسؤول مالي أن يقد توجيهاته وإشرافه للقسم و بشكل يؤدي إلى دعمه و يساعد على إنجاز مهمته بشكل مرضي.

لكن النقد الموجه إلى هذه التبعية تؤثر على درجة استقلال و حياد المدقق باعتبار أن محور عمل المدقق الداخلي بدرجة عالية...

هو النشاط المالي ثم النشاط الإداري و هو يقع تحت نطاق إشراف هذا المسؤول الذي يعد المدقق الداخلي تابعا له.

⁸⁸ _ عبد الرزاق محمد عثمان: أصول التدقيق و الرقابة الداخلية،مجمع سابق ، ص156

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

و في بعض المؤسسات تشكل لجنة من مجلس الإدارة يتبعها بصورة مباشرة قسم للتدقيق الداخلي و ذلك لضمان تحقيق الاستقلالية و التي تعتبر من المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي الناجع و الفعال و الشفاف.

و في مؤسسات أخرى يتبع قسم التدقيق الداخلي مجلس الإدارة مباشرة إذ أن هذا المستوى يضمن للمدقق الداخلي حرية أكبر للتحرك و الاقتراب أكثر من الإدارة⁸⁹

ثانيا: علاقة نشاط التدقيق الداخلي بالأقسام الأخرى بالجماعات الترابية

يمكن توضيح علاقة قسم التدقيق الداخلي مع الأقسام الأخرى فيما يلي:

■ أن نظام الرقابة الداخلية القائم بالجماعات الترابية يدخل ضمن النشاط الذي يمارسه المدقق الداخلي و ذلك من أجل التأكد من قيام نظام الرقابة الداخلية بتحقيق الأهداف التالية:

_ حماية الموجودات،

_ زيادة الثقة بالبيانات المحاسبية

_ زيادة الكفاءة في الأداء،

_ تحفيز الالتزام بالسياسات الترابية الموضوعية.

إن الضبط الداخلي و الاجراءات المالية يعدان من النشاطات التي يتناولها المدقق الداخلي بالتدقيق و التحليل و التقييم و ذلك بهدف اكتشاف نقاط الضعف و علاجها.

في مجال علاقة قسم التدقيق الداخلي بالأقسام الأخرى في الجماعات الترابية يجب على المدقق الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاجراءات و أهمها:

⁸⁹ _ عبد الرزاق محمد عثمان :أصول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية،مرجع سابق ، ص 156 .

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

_ عدم التدخل في شؤون الموظفين بطريقة مباشرة، فالعلاقة التي تجمع بين قسم التدقيق الداخلي و باقي الموظفين عي علاقة أساسها التعاون من أجل تجويد الأداء بكل أنواعه.

_ يجب أن يتم اقناع الموظفين من قبل المدقق الداخلي على أن مهمته هي التعاون و المساهمة في أداء مهامهم و التعرف على مشاكلهم و الصعوبات التي يواجهونها في سبيل المساهمة في حلها، حيث يجب أن لا يشعر الموظفون أن هدف التدقيق الداخلي البحث وراء المشاكل و اكتشاف الأخطاء التي يرتكبها الموظفون بهدف معاقبتهم.

_ المدقق الداخلي ليس من مهامه أن يراقب المدراء أو رؤساء المجالس و لا رسم السياسات و لا إصدار أوامر كما أنه ليس من واجبه تحدي السياسة التي تضعها الجماعات الترابية بل و جب عليه تنفيذ تلك السياسة .

_ المدقق الداخلي يعمل على توصيف و تفسير سياسات و اجراءات الإدارة العليا إلى المستويات الإدارة الدنيا⁹⁰

ثالثا: التنظيم الداخلي لقسم التدقيق الداخلي

إن قسم التدقيق الداخلي يرأس من قبل شخص مؤهل، هو رئيس القسم و يشترط حصوله على دبلومات عليا بالاضافة إلى الخبرة الكافية و كذلك يجب عليه أن تكون له دراية مهمة و مهارات في الجانب الإداري، وبعض الصفقات الفنية و القدرة على التعامل مع المشرفين على الأعمال الخاضعة لتدقيقه كما يجب أن يتصف بالنزاهة و الموضوعية.

و يتبع رئيس القسم مجموعة من الأعضاء و يطلق عليهم مجموعة من التسميات منها "مدققين" و "معاونين مدققين" و يكون معظمهم من الحاصلين على شواهد البكالوريا و دبلومات في المحاسبة و التدبير الإداري⁹¹

⁹⁰ _ عبد الرزاق محمد عثمان: أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، مرجع سابق ص. 158.

⁹¹ _ عبد الرزاق محمد عثمان: أصول التدقيق و الرقابة الداخلية، مرجع سابق، ص. 159.

الفقرة الثانية: ممارسة التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية

بالرجوع للقوانين التنظيمية للجماعات الترابية نجد أن هذه الأخيرة لم تحدد كيفية اشتغال قسم التدقيق الداخلي داخل الجماعات لكن في هذا الصدد نجد هناك ميثاق الإفتاحص الداخلي الذي حدد مهمة التدقيق الداخلي ومجال عمله و مضمونه و موقع الاختصاص الداخلي في التنظيم الجماعي و اختصاصات هذا الجهاز و صلاحية وظيفة الإفتاحص الداخلي و قواعد انجازه.

▪ مهمة التدقيق الداخلي:

تمثل مهمة الإفتاحص الداخلي في انجاز عمليات التدقيق داخل الجماعة و المصالح المفوضة الخاضعة لوصايتها، حيث يعد الإفتاحص الداخلي آلية و تقنية تقوم بتقييم مستقل و موضوعي و تقديم المساعدة لرئيس المجلس الجماعي و مسؤولي المصالح على أداء مهامهم و تحقيق أهدافهم بشكل ناجع و فعال يقوم بابرار مدى تحكم الجماعة في المخاطر⁹².

▪ مجال عمل التدقيق الداخلي:

من خلال ميثاق الإفتاحص الداخلي يتبين أن: نشاط التدقيق الداخلي يرتكز على إنجاز افتحاصات عملياتية و افتحاصات مالية داخل الجماعة بحيث يقوم التدقيق العملياتي بتقييم فعالية سير عمل الإدارة داخل الجماعة و مدى مطابقة العمليات المنجزة للنصوص و المساطر المنظمة لها كما يهتم الإفتاحص المالي بالتحقق من موثوقية المعطيات المالية الصادرة عن الجماعة⁹³

▪ مضمون مهام التدقيق الداخلي:

⁹² عن ميثاق الإفتاحص الداخلي صدر في 2012 في إطار برنامج الحكامة المحلية و هو يسعى إلى تعزيز الإفتاحص الداخلي في الجماعات الترابية من طرف وزارة الداخلية(المديرية العامة للجماعات الترابية) بشراكة مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) ، ص 2.

⁹³ عن ميثاق الإفتاحص الداخلي مرجع سابق ص2

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

في إطار التعرف بمضمون الافتحاص الداخلي و مدى مساهمته في أداء مهماته على الأوجه المطلوبة، جاء الميثاق بمجموعة من المهام التي يعنى بها الافتحاص الداخلي و تتجلى في:

_التحقق من مدى انجاز العمليات طبقا للقوانين و التشريعات و المساطر التي تخضع لهل الجماعة،

_تأمين اليقظة في محال المراقبة الداخلية مع التأكد من ان الآليات الموضوعة تراعي تطور جميع المخاطر المالية و المخاطر المتعلقة بأنشطة الجماعة،

_فحص التدابير المتخذة لحماية ممتلكات الجماعة و التحقق من ان الموارد الموضوعة رهن تصرفها تستخدم بشكل معقلن و رشيد و طبقا للغرض المخصص له،

_التحقق من أن النتائج المحصل عليها في انجاز العمليات و الانشطة مطابقة للأهداف المسطرة و الالتزامات التعاقدية بين الجماعة و شركائها⁹⁴.

▪ موقع التدقيق الداخلي في التنظيم الجماعي

و قد جاء في الميثاق وجوب توفير الهياكل التنظيمية للجماعة موقعا للتدقيق الداخلي ليضمن له الاستقلالية فيما يخص جميع أنشطة الجماعة ليمتد مجال تدخله في مجموع أنشطة الجماعة ووظائفها و اعطائه وزنا كافيا من حيث الدور و الأهمية ليقوم بمهمته.

كما يحث الميثاق على ان وحدة التدقيق الداخلي يجب أن تكون تابعة تنظيميا لرئيس المجلس الجماعي، كما يؤكد الميثاق علة أن التقارير المنجزة ترفع مباشرة إلى الرئيس.

⁹⁴ _ عن ميثاق الافتحاص الداخلي، مرجع سابق ، ص3

و من خلال الميثاق كذلك يجب أن يمتلك المدقق الداخلي المؤهلات الكافية العلية المطلوبة في مجال التدقيق و ان يتم تعيين المدققين الداخليين من خلال عمليات انتقاء مفتوحة و شفافة⁹⁵.

و بالرجوع إلى كون أن قسم التدقيق الداخلي بالجماعات له علاقة مباشرة بالرئيس، و هذا ما جاء في الميثاق فغن الدليل التنظيمي للمديرية العامة للجماعات الترابية ينص على إلحاق وظيفة التدقيق الداخلي إداريا بالكاتب العام .

▪ اختصاصات جهاز التدقيق الداخلي:

يساهم المدقق الداخلي من خلال تقييماته و توصياته في إدارة الجماعة بشكل فعال كما يساهم في تفعيل صلاحيات المراقبة المخولة للرئيس و حق مسائلته من طرف المجلس الجماعي و المواطنين⁹⁶.

و دائما حسب ما جاء في الميثاق فغن مسؤوليات المدقق تحدد كما يلي:

_ المدقق الداخلي يضع مخططات العمليات التدقيقية وفق منهجية تكون مبنية على تقييم المخاطر تمكنه من تحديد درجة أولوية الأشغال و هذه المخططات تكون مرة في السنة على الأقل،

_ و انطلاقا من المخططات يسهر المدقق على انجاز العمليات و التحقق من انها تنجز وفق الأحكام و المساطر التي جاء بها الميثاق،

_ يحرر تقارير التدقيق الداخلي طبقا للمساطر المعمول بها مع مراعاة مبادئ الحياد و الموضوعية و الكفاءة و السرية و السهر على تبليغها و حفظها،

_ يقدم دوريا تقارير الأنشطة و تقرير النشاط السنوي للكاتب العام و الرئيس.

⁹⁵ _ عن ميثاق الافتتاح الداخلي: مرجع سابق ص 4.

⁹⁶ _ عن ميثاق الافتتاح الداخلي: مرجع سابق ص 3.

■ **صلاحيات وظيفة التدقيق الداخلي:**

و يمكن القول ان هذا أبرز ما جاء في الميثاق، فتمتع المدقق بصلاحيات واسعة من شأنه أن يكون له الأثر الإيجابي على نجاعة و فعالية مهمات المدقق، لهذا جاء الميثاق بتوصيات مهمة و تتجلى في وجوب تمتع المدقق بالاستقلالية التامة في مزاوله عمله و مهامه في نطاق اختصاصاته، كما يجب أن تكون له الحرية المطلقة للاطلاع على جميع الوثائق و المعلومات خلال كل عملية تدقيقية و حقه في ولوج سهل لمرافق الجماعة بكاملها⁹⁷.

و دائما ما ترتبط صلاحيات ما بمبادئ أساسية يجب احترامها، و هنا لا بد من الاشارة إلى كون أن الميثاق قد جاء ببعض المبادئ التي يجب أن يلتزم بها و يحرص عليها المدقق و مبادئ و معايير متعارف عليها و هي النزاهة و الموضوعية و الحياد و السرية و الكفاءة...⁹⁸

■ **قواعد انجاز مهام التدقيق الداخلي:**

ما يمكن ملاحظته من خلال ما جاء في الميثاق هو أن مهام التدقيق تخضع إلى **تخطيط** محكم يمتد لثلاث سنوات ثم يفصل سنويا، و تبدأ مهمة التدقيق الداخلي بناء على أمر بمهمة يصادق عليها رئيس المجلس الجماعي.

و هذا ما يتطلب من فريق المدققين فور علمهم بذلك أن يعملوا على تنظيم اجتماع افتتاحي مع مسؤول الوحدة أو البرنامج موضوع التدقيق و بعد الاطلاع عليه يشرع فريق التدقيق في تقييمه⁹⁹

و تنجز أعمال التدقيق طبقا للمعايير المعمول بها على أساس برنامج التدقيق يضعه المدقق الداخلي.

⁹⁷ عن ميثاق الافتتاح الداخلي: مرجع سابق، ص 4

⁹⁸ و الجدير بالذكر أن الميثاق قد حدد المبادئ التي يجب أن يحرص عليها المدقق و هي مبادئ متعارف عليها من حياد و موضوعية... ثم أضاف أنه لا يجب على المدقق لأن يربط علاقات سواء داخل أو خارج الجماعة قد تؤثر على حياد أحكامه...

⁹⁹ عن ميثاق الافتتاح الداخلي : مرجع سابق، ص4

و في نهاية كل عمل يجب على فريق المدققين انجاز تقرير¹⁰⁰ يحتوي على أهداف التدقيق و منهجيته و نتائجه و خلاصاته¹⁰¹ إنما لا يمكن القول أن ماجاء به الميثاق يعتبر حقا اجراءات و مضامين غاية في الأهمية و هو بمثابة خريطة الطريق سواء لمسؤولي الجماعة أو فريق المدققين في سبيل انجاح آلية التدقيق الداخلي داخل الجماعة في أفق المردودية و الجودة و تخليق تاحياة العامة و تطبيق مبادئ الحكامة الجيدة و تحسين العلاقة مع المتعاملين معها.

الفرع الثاني: الحكامة الترابية موضوع التدقيق الداخلي و الشفافية المالية

يعد وجود الإدارة ضرورة أساسية من أجل تأقلم المجتمعات مع المتغيرات الداخلية و الخارجية المستثمرة في مختلف مجالات حياتها التي تتطلب تحقيق أهداف و خدمات استعصى على الناس تحقيقها فرادى و على هذا الأساس أصبحت الإدارة حلقة مكملة مرتبطة بتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للدولة و تحقيق التنمية الترابية من جهة ثانية لهذا سنقوم بالتطرق للحكامة الترابية موضوع التدقيق الداخلي (الفقر الاول)، ثم التدقيق الداخلي و شفافية المالية (الفقرة الثاني).

¹⁰⁰ عن ميثاق الافتتاح الداخلي، مرجع سابق ، ص 5 .

¹⁰¹ و يتضمن التقرير الذي ينجزه فريق المدققين عدة توصيات ترمي إلى تحسين النشاط موضوع التدقيق و هذا التقرير يرفع إلى رئيس المجلس الجماعي و الذي يبلغه إلى رؤساء المصالح و يتولى الكاتي العام السهر على تنفيذ توصياته بعد موافق الرئيس عليه.

الفقرة الأولى: الحكامة الترابية موضوع التدقيق الداخلي

إن نشاط التدقيق الداخلي يفضي إلى تحسين الحكامة على المستوى الترابي، و ذلك من خلال مجموعة من النقاط و التي نوجزها فيما يلي:

_ الترويج للأخلاق و القيم،

_ ضمان الاداء التنظيمي الناجح و الفعال،

_ إيصال العلومات بفعالية إلى الجعات المسؤولة بخصوص المخاطر،

_ التنسيق و ضمان التواصل بين الأداة و المدققين الداخليين و الخارجيين و الإدارة العليا.

و انطلاقا من هذا فالحكامة الإدارية الترابية مهمتها تتجلى في تقوية وظيفتي المحاسبة و المراقبة من طرف الدولة و المجتمع المدني اتجاه من يتولى تدبير و تسيير إدارة المرافق العمومية الترابية، و ذلك في إطار قانوني و مؤسساتي، و الذي من شأنه ان يدعم سلوك المواطنة و إزاحة ثقافة الإقصاء و التهميش¹⁰².

و يأتي التدقيق الداخلي علة المستوى الترابي لإرساء المزيد من الوضوح في المساطر المتبعة كمرحلة اللائحة بعد إقرار الإصلاح في سبيل تقييمه.

و مميزات الحكامة الجيدة من هنا يتضح في توفير الشفافية في القوانين و التشريعات و الاجراءات و التي من شأنها أن تظبط التعامل مع الناس في المجتمعات بشكل عام.

و يعتبر خيار تبني الحكامة بالنسبة للجماعات الترابية ضرورة ملحة و لا مناص منها بحيث تعتبر حاجة ملحة لمواكبة عمليات التغيير التي تشهدها بلادنا منذ عدة عقود و لعل التقرير المجعي للبنك الدولي سنة 1995¹⁰³ وضع هذه الاختلالات في مؤشرين:

¹⁰² _ محمد حيمود: مرجع سابق ، ص 101 .

¹⁰³ _ سعيد جفري : مرجع سابق ، ص 152.

1_ المركزية: التي تطبع اتخاذ القرار من خلال تجميع السلطة سواء داخل الوزارات و بينها و بين الدولة و الجماعات الترابية.

2_ الروتين: و الذي يطبع الإدارة المغربية سواء داخل الإدارة نفسها أو في علاقتها بالمواطن.

و التدقيق بالنسبة للجماعات الترابية يعد أحد المؤشرات الهامة من أجل قياس و تقييم الفعالية و تمتيتها الاقتصادية و الاجتماعية بما انه من بين أهدافه إظهار و كشف العيوب ووقف الأخطاء و تدبير المخاطر¹⁰⁴.

كما يعتبر التدقيق أداة من أدوات الحكامة حيث كان يعنى بالجانب المالي و المحاسبي في بدايته كما سبق، و أشرنا إلى ذلك قبا أن ينتقل إلى مجال المقاوله و الإدارة حيث أصبح من الركائز الرئيسية للتدبير العمومي الترابي فهو تقنية حديثة فقد الكثير من المزايا و الايجابيات في كل الجوانب سواء المالية أو الإدارية، و يختلف التدقيق الداخلي عن مراقبة التسيير في كونه لا يكتفي بنقل المعلومات إلة المقررين بل يفتحص أيضا مدى صحتها و يدقق في نتائج الرقابة ذاتها، كما يعمل على تقييم الأداء العام بها و ددى نجاعة نظامها التبريري و التنظيمي¹⁰⁵ و من مزايا التدقيق الداخلي كذلك هو تقديم المساعدة و تسهيل المهام على اجهزة الرقابة الخارجية خاصة المجالس الجهوية للحسابات في حالة الرقابة القضائية أو المفتشية العامة للمالية في حالة المراقبة الإدارية حيث يكون من الأفيد إيجاد مكان لهذه الوحدات داخل الجماعات الترابية تقوم بتزويدها بالمعلومات المطلوبة في نطاق اختصاصها.

لقد استأثرت تقنية التدقيق الداخلي الممارسة على مالية الجماعات الترابية و هيئاتها باهتمام واسع لدى المختصين و المهتمين و الباحثين نظرا لكونها أصبحت تعتبر آلية لتعزيز الحكامة الترابية و تخليق الحياة العامة و ربط ممارسة السلطة و المسؤولية بالمحاسبة و المساءلة التي من بين أهم المرتكزات التي استند عليها التعديل الدستوري سنة 2011 و

¹⁰⁴ ويسى الخرشى: واقع التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية ، دراسة حالة عمالة إقليم سطات، جهة الشاوية و رديغة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، جامعة الحسن الأول،

سطات، السنة الجامعية 2012-2013 ، ص 62

¹⁰⁵ _ إدريس خذري : مرجع سابق، ص 92.

مرتكزا أساسا نص عليه الخطاب الملكي ل 9 مارس 2011 حيث يشكل التدقيق الداخلي مقاربة فعالة تعنى برصد المخاطر و تصحيح مسبق لاختلالات التدبير الجماعي، فهو هدف استراتيجي مهم لتحسين جودة الخدمات في الجماعة للحصول على تدبير معقلن ورشيد و شفاف.

و يقودنا كل هذا للحديث عن جانب مهم في الإدارة الترابية و هو الجانب المالي و الذي يعد نقطة ارتكاز في مسلسل الحكامة، فكيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يحقق للإدارة حكمة مالية؟

الفقرة الثانية: التدقيق الداخلي و شفافية المالية

إن الاستناد على آلية التدقيق الداخلي كأسلوب رقابي حديث، مع اعتماد فروعته التي تهم كل مستويات العملية الإدارية في جوانبها العملية و المالية، تعتبر الوسيلة الأكثر نجاعة لضمان الرقابة الفعالة لأنشطة الإدارة سواء على المستوى المركزي أو المحلي.

إن الحاجة لترشيد استعمال المال العام في الجماعات الترابية جعل المملكة المغربية في حاجة إلى اصلاحات هيكلية مست تدبير المالية العمومية، و هو هدف استراتيجي و لتحقيقه يجب تبني مقرب الحكامة المالية و التي يمكن تعريفها على أنها: "التعبئة الشاملة المتاحة على استعمال و الاستخدام الأمثل للموارد المالية الماحة وفق أهداف خطط محددة، تستهدف من خلال تحديد المسؤوليات في حالة حدوث انحرافات عن الأهداف المرسومة أو ضبط خروقات مالية كاختلاس أموال و تلقي رشاي" ¹⁰⁶

و تعمل الحكامة المالية على تحقيق الشفافية و العدالة، تم منح حق مسائلة الجماعات الترابية في مجال الصفقات العمومية.

فالمغرب في السنوات الأخيرة عرف حراكا مجتمعيا تجلت مطالبه السياسية و الاجتماعية في تكريس المواطنة و تعزيز الديمقراطية و إرساء المسؤولية و المحاسبة و

¹⁰⁶ _ سعيد جفري: مرجع سابق، ص 182.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

المساءلة و رفض مظاهر الفساد و اقتصاد الربيع و الدعوة إلى نهج قيم و مبادئ الشفافية و الحكامة.

و من هنا ظهرت الحاجة إلى استخدام تقنية التدقيق الداخلي باعتبارها آلية لاحقة و مكملة لتنظيم المراقبة الداخلية و إدارة المخاطر و الحكامة، حيث تعمل على إضفاء الشفافية المؤثثة لمساءلة حقيقية في كل ما يتعلق بالمال العام¹⁰⁷.

و من أبرز تجليات الحكامة المالية يمكن رصد مايلي:

التدبير الاستراتيجي، التدبير التشاركي و الشفافية و المحاسبة و المساءلة، أمام التحولات التي يشهدها العالم بأكمله أضحت ثقافة المحاسبة و المساءلة ضرورة ملحة في التدبير المحلي، و عليه فقد ارتبطت مفاهيم الشفافية و المحاسبة و المساءلة بالحكامة المالية، فما المقصود بهذه المفاهيم؟ وما علاقتها بوظيفة التدقيق الداخلي؟

الشفافية:

تعرف الشفافية المالية على أنها انفتاح الإدارة على الجمهور من حيث الهياكل و الوظائف،

و نوايا السياسة المالية و حسابات القطاع العام و التوقعات المالية¹⁰⁸.

ولا تستقر فعالية الرقابة المالية إلا بإقرار الشفافية في تدبير المال العام فهي سياسة تسمح للعموم بالاطلاع على المعلومات المتعلقة بالحسابات العمومية¹⁰⁹

و يرى الفقه ان الإدارة المالية الجيدة تعتمد على أربعة عناصر أساسية هي:

التخطيط الاستراتيجي،

منظومة التنظيم و الهياكل و الإعلام،

¹⁰⁷ _ وسيس الخرشي: مرجع سابق ، ص 70.

¹⁰⁸ _ محمد حركات: الاقتصاد السياسي و الحكامة الشاملة ، ص 288

¹⁰⁹ _ محمد المصطفى: دراسة في مدونة المحاكم المالية ، المجلة المغربية للإدارة و التنمية، عدد مزدوج 51-52 يوليو 2003، ص 145

_ منظومة الانتقال الفعلي للمنظمة،

_ منظومة المراقبة و التقييم¹¹⁰.

ليستقيم رهان الحكامة المالية لا بد من تعزيز شفافية الإدارة المالية خاصة من خلال تطوير جودة و فعالية الميزانية و الارتقاء بآليات تتبعها و تقييمها.

المساءلة و المحاسبة:

المساءلة حسب إعلان طوكيو لسنة 1985 هي إلزام الأشخاص و السلطات المخولة بإدارة الأموال و الموارد بالغدلاء بالمعلومات المتعلقة بإدارة تلك الموارد بحيث يكون عرضة للإستجواب بخصوص قيامهم بالمسؤوليات التي يديرونها و المخولة لهم في الجوانب المالية¹¹¹

و يتضح من خلال هذا التعريف أن المساءلة تساهم في تدعيم الشفافية عبر استجواب المسؤولين عن إدارة المال العام حيث يتضح باللموس العلاقة الطردية التي تجمع بين المفهومين كلما زاد معدل المساءلة زاد مستوى الشفافية و انخفضت المخاطر المرتبطة بالفساد.

فالإفصاح عن الميزانية العامة تعتبر ركيزة من ركائز برنامج إصلاح نظم الحكامة.

في السياق ذاته فإن اتساع نطاق السلطات المخولة للجماعات الترابية استوجب تكريس مراقبة متقدمة عن ما هو كلاسيكي للوصول إلى الأهداف التي وجدت من أجلها الجماعة بشكل متطور بالموازاة مع ربط المسؤولية بالمحاسبة مما يسمح بالتقليل من مخاطر الفساد بكل انواعه سواء الإداري أو المالي.

¹¹⁰ _ محمد حركات، نفس المرجع ص 293.

¹¹¹ _ عبد الرزاق جابر: دور رقابة ديوان المحاسبة ، دراسة قانونية مقارنة، مكتبة دار الثقافة و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة الاولى ، ص 192.

و تتويجا لهذه الاجراءات جعل تقرير البنك الدولي لسنة 2010 المغرب يحرز على علامة متميزة B2.78 في تصنيف الانفاق العام و المساواة المالية¹¹²

وهو ما يحفز على التقدم خطوة إلى الأمام عبر تكريس آلية التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية بمختلف مستوياتها ضمن هيكلية تنظيمية واضحة و في نفس التقرير تحدثت إحدى فقراته عن كون آلية التدقيق الداخلي هي تقنية متقدمة و تأتي في إطار استراتيجية اصلاحية متواترة هدفها هو الإصلاح المالي و الإداري.

و من أهم المستجدات التي جاء بها القانون التنظيمي المتعلق بالجماعات رقم 113.14

113

في مادته 214 هناك إلزامية اخضاع العمليات الحسابية لتدقيق سنوي من طرف المجلس الجهوي للحسابات و المفتشية العامة لوزارة المالية و المفتشية العامة التابعة لوزارة الداخلية، هذا النص القانوني الذي يستمد مرجعيته من دستور 2011¹¹⁴.

و لتفعيل المبدأ الدستوري الذي يربط المسؤولية بالمحاسبة أعطى المشرع في المادة 274 من القانون التنظيمي 113.14 و دون الاخلال بالمقتضيات التشريعية و التنظيمية الجاري بها العمل في ميدان المراقبة للمجلس و رئيسه عن طريق عامل الإقليم، اخضاع تدبير الجماعات و الهيئات التابعة لها أو التي تساهم فيها لعملية التدقيق، بما في ذلك التدقيق المالي، و يهدف القانون التنظيمي من خلال مجموعة من الاصلاحات التي جاء بها إلى ترسيخ الديمقراطية المحلية¹¹⁵ و قواعد الحكامة الترابية في اتجاه تحقيق أهداف سياسية و اقتصادية و اجتكاعية و بيئية و التي ترمي إلى خدمة التنمية المحلية، وكذلك التخفيف من

¹¹² _ تقرير البنك الدولي رقم 55061 ، إصلاح إدارة المالية العامة ، 2010 ص 30

¹¹³ _ ظهير شريف رقم 1.15.85 صادر في 20 من رمضان 1936 (7 يوليوز 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات.

¹¹⁴ _ ينص الفصل 149 من الدستور المغربي لسنة 2011 على ما يلي : "تتولى المجالس الجهوية للحسابات مراقبة حسابات الجهات و الجماعات الترابية الأخرى و هيئاتها و كيفية قيامها بتدبير شؤونها".

¹¹⁵ _ القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات

الوصاية و دعم الاستقلال المحلي بالمجالس الجماعية و رؤسائها، و إحلال الرقابة و المواكبة المقربة محل الوصاية المركزية من خلال تكريسها بمقتضى مجموعة من التدابير.

و يعكس القانون التنظيمي المنظم للجماعات رقم 113.14 في المادة 152 في القسم الخامس المتعلق بالنظام المالي للجماعة و مصدر مواردها على ان الميزانية هي الوثيقة التي يقرر و يؤذن بموجبها بالنسبة لكل سنة مالية مجموع موارد و تكاليف الجماعة¹¹⁶

كما تنص المادة 185 على أنه تعرض الميزانية مرفقة بالوثائق الضرورية لدراستها على لجنة المالية و الشؤون المالية و البرمجة داخل 10 أيام.

و نظرا للإهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة لما لها من دور هام في تحسين التدبير الإداري و المالي للجماعات الترابية، فقد أصبحت للجهازين الرقابيين من خلال قوانين المفتشية العامة للمالية و المفتشية العامة للإدارة الترابية دورا فعال في تدقيق سنوي للعمليات المالية و المحاسبية للجماعات خاصة وأن التدقيق يعد من أهم الفاعلين في الحكامة.

و قد أخضع القانون التنظيمي للجماعات رقم 113.14 جماعات الداربيضاء و الرباط، و طنجة، و مراكش، و فاس، و سلا لنظام خاص، حيث تحدث بها مقاطعات مجردة من الشخصية الاعتبارية و تتمتع بالاستقلال إداري و مالي و تتوفر على مجالس تتكون من أعضاء منتخبين و مستشارين، و حدد القسم السادس من القانون لتنظيم و تسيير مجالس المقاطعات و صلاحيتها و تدبيرها المالي.

و إجمالاً، فقد حاول هذا النص تكريس مبادئ الحكامة الترابية كأحد المداخل الرئيسية إرساء قواعد التدبير الحر و النزيه و الشفاف تنزيلاً لمقتضيات دستور 2011 الذي وضع منظومة قانونية و مؤسساتية تستهدف الارتقاء بجودة تدبير هذه الوحدات الترابية لتستجيب لمتطلبات التنمية المندمجة و الشاملة و قد أفرزت المقتضيات الدستورية مقتضيات خاصة لترسيخ و مأسسة التراكم الإيجابي الحاصل في التدبير الترابي للجماعات و وضعت لهذا

¹¹⁶ _ المادة 152 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

المنطلق لبنات إضافية جديدة تقوي صلاحيات المجالس المنتخبة في تدبير شؤونها المحلية و إرساء دعائم صلبة للديمقراطية المحلية و الديمقراطية التشاركية.

و من شأن التفعيل السليم لمقتضيات القانون التنظيمي للجماعات أن يقوي و أن يرسخ ممارسة تدبير الشأن العام المحلي في إطار من الحكامة الجيدة و التشاركية في أفق إرساء قواعد الديمقراطية التشاركية كأحد المداخل الأساس لتحقيق التنمية المستدامة.

خاتمة الفصل الأول:

في إطار التوجه نحو اعتماد الجهوية المتقدمة كمشروع جماعي و توافقي يشارك في بلورة توجهاته، واختياراته كل مكونات المجتمع المغربي.

و في إطار الإصلاحات التي جاء بها دستور 2011 و التي أكدت مقتضياته القوانين التنظيمية للجماعات الترابية لسنة 2015 ، تم الانتقال من المراقبة القبلية إلى المراقبة البعدية و ربط المسؤولية بالمحاسبة عبر تعزيز آلية المراقبة القضائية و الارتقاء بالجماعات الترابية إلى مستوى التسيير بالاعتماد على أساليب التدبير العمومي الحديث التي أثبتت فعاليتها في القطاع العام و الخاص المبنية على تقييم النتائج على ضوء الأهداف في تطوير الأداء المالي للجماعات الترابية، تدعيما لمصالح اللامركزية الترابية، و تفعيل مراقبة الرأي العام تكريسا لمشروعية المشاركة، أسوة بالأنظمة المقارنة التي ركزت على تفعيل الرقابة الشعبية هذه المنهجية المتطورة في تتبع و تصحيح الأداء تسمح بتطوير رقابة لاحقة مزدوجة، وقوية، تتعلق من جهة بتقنين التنفيذ و تدقيق العمليات و مراقبة تحقيق الأهداف، وتهتم من جهة ثانية بتعزيز الرقابة القضائية التي تعتبر أهم الآليات الرقابية على الاطلاق باعتبار الضمانات التي تخولها و الأدوار التقييمية و التصحيحية المفترضة فيها، خاصة و أنها تعد من الآليات الأكثر تقبلا من طرف المدبرين المحليين أنفسهم.

و في إطار الاختصاصات الكبيرة الموكولة للجماعات الترابية، ولضمان النجاح لرفع التحديات التي تتطلبها التنمية الترابية فإن الأمر يبقى رهينا بمستوى المنتخبين المحليين، الذين يملكون المبادرة و يحبذون السياسة العامة لجماعاتهم الترابية و يخططون برامجها، و تأهيل المنتخبين، باعتماد سياسة التكوين المستمر، التي تهتم بعدة وسائل منها عقد دورات تكوينية و تدريبية داخل الوطن أو خارجه، وكذا انفتاح الجماعة على محيطها السوسيوثقافي و السوسيو تربوي، نعقد اتفاقية شراكة مع الجامعات و مراكز التكوين المهني، من أجل التكوين في الميادين المرتبطة بالتدبير العمومي.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

و قد حاولنا في هذا الفصل الإحاطة كذلك بمفهوم التدقيق الداخلي نظرا لأهميته في وقتنا الراهن كآلية لا غنى عنها في عصر المسائلة و المراقبة نظرا لكونه يعتمد مقاربة نقدية شمولية تتجاوز ما هو كلاسيكي،فالتدقيق ذو طابع تقييمي يتجاوز المطابقة بين النص القانوني و التسيير الفعلي،و قد عرف توجهات جديدة من حيث الأهداف و الأنواع مكنته من مواكبة التطورات الحديثة.

الفصل الثاني

تفعيل نظام المراقبة على الجماعات الترابية والاختلالات المطروحة

نظرا للاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة و نظرا لما لها من دور هام في حسن التدبير الإداري والمالي بالجماعات الترابية، فقد أصبحت للأجهزة الرقابية (المجالس الجهوية للحسابات المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارة الترابية) من خلال القوانين التنظيمية للجماعات الترابية 111.14 و 112.14 و 113.14 دور فعال في تدقيق سنوي للعمليات المالية والمحاسبية للجماعات، خاصة وأن التدقيق يعد من أهم الفاعلين في الحكامة.

فالرقابة على المالية الترابية لها أهمية بالغة، اعتبارا للتأثير المباشر وغير المباشر الذي تحدثه على النشاط المالي المحلي. لذلك عمل المشرع المغربي على حماية المال العام من خلال العديد من الآليات، أهمها الرقابة التي تمارسها المجالس الجهوية للحسابات والتي تشكل أحد الركائز الأساسية التي يبنى عليها صرح الحكامة الجيدة للشأن العام المحلي على الخصوص بكل تجلياته الإدارية والاقتصادية والمالية والقضائية والثقافية.

ولدعم سياسة اللامركزية، نص دستور المملكة على إحداث المجالس الجهوية للحسابات لكي تتولى مراقبة حسابات وتدبير الجماعات الترابية وهيئاتها.

فالمجالس الجهوية للحسابات وطبقا لمقتضيات الفصل 149 من دستور 2011، تتولى مراقبة حسابات الجهات والجماعات الترابية الأخرى وهيئاتها وكيفية قيامها بتدبير شؤونها. وتعاقب عند الاقتضاء عن كل إخلال بالقواعد السارية على العمليات المذكورة. ويدخل إحداث المجالس الجهوية ضمن إطار مسلسل تقوية سياسة اللامركزية واللاتركيز الإداري في المغرب.

فالرقابة التي تمارسها المجالس الجهوية للحسابات رقابة قضائية لاحقة تتجلى في الفحص والتحقق من العمليات المالية للجماعات الترابية. وتعتبر وظائف المجالس الجهوية للحسابات على المستوى المحلي امتدادا لوظائف المجلس الأعلى للحسابات، كما أن المساطر والتنظيم هي بصفة عامة مماثلة، حيث يقتصر عمل المجالس الجهوية للحسابات على النطاق المحلي، إذ تراقب حسابات الجماعات الترابية وهيئاتها وكيفية قيامها بتدبير شؤونها، وهي

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

بذلك جزء لا يتجزأ من المنظومة الرقابية الوطنية إلى جانب المجلس الأعلى للحسابات وهيئات التفتيش والمراقبة الداخلية التي تدخل في إطار الرقابة الإدارية على المال العام.

ومن أجل مراقبة تدبير الشأن العام المحلي أصبح من الضروري تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في الجماعات الترابية لتحقيق الأهداف وإقامة تدبير جيد، خصوصا مع تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي التي تعد من الظواهر الخطيرة التي تواجه الجماعات الترابية في المغرب، لذا أصبحت فعالية أجهزة الرقابة المالية مطلبا أساسيا لدى المرتفقين بهدف تطويق هذه الظاهرة وعلاجها.

فالتدقيق يعتبر من أنجع الآليات الرقابية الحديثة، لكونه رقابة خارجية ومحايدة، يسعى إلى تقييم حصيللة التدبير المالي للجماعة الترابية وكذا تقويم مسارها. كما يبقى تفعيل الجماعات الترابية لهذا النوع من الرقابة، ضرورة يقتضيها واقع التدبير في الجماعات الترابية، باعتباره وسيلة لتقويم المنجزات التي تنجزها الجماعات الترابية.

فالتدقيق عملية تهدف أساسا إلى تحسين مردودية التسيير المالي الترابي وحسن تدبير الموارد المالية وعدم تبذيرها، وكذا التأكد من مدى تحقيق الأهداف التنموية والاقتصادية والاجتماعية التي سطرته الجماعات الترابية.

و يبقى دور الأجهزة الرقابية إذا يتمثل في تفعيل الأدوات الرقابية في هذه الجماعات لتحقيق الأهداف المنشودة وتبني إستراتيجية فعالة معتمدة على الإمكانيات التنفيذية لمعالجة مختلف الظواهر والأخذ بعين الاعتبار ضوابط حماية المصالح انطلاقا من الرقابة الداخلية.

بناء على ما سبق سنقوم بتحديد الأجهزة المكلفة بمراقبة الجماعات الترابية و تجليات هذه المراقبة **(المبحث الأول)**، ثم محدودية نظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي و الحلول الكفيلة بتطويرهما **(المبحث الثاني)**.

المبحث الأول:

الأجهزة المتدخلة في مراقبة الجماعات الترابية

مع تطور الأدوار التي تقوم بها الجماعات الترابية ، أصبح من الضروري مسائلة هذه الأخيرة على أنشطتها و سلوكيتها،سواء في محيطها الداخلي أو من خلال علاقتها بالمرتفقين فبات لزاما تفعيل دور الأجهزة الرقابية (المجالس الجهوية للحسابات،المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارة الترابية) و ذلك لتحقيق أهدافها المسطرة وصولا إلى تدبير جيد.

إذ ان ترشيد الموارد العمومية لا يمكن أن تؤمنه الأجهزة الإدارية لوحدها بسبب إنعدام استقلاليتها و محدودية مجال تدخلها ة ضعف مواردها البشرية و المالية،كما أنه لا يمكن للأجهزة المنتخبة أن تقوم بهذا الدور بالشكل المطلوب علة الصعيد الترابي،لذلك كان لابد من وجود أجهزة للرقابة متخصصة متخصصة في المجال المالي و هذا ما جعل المغرب يبادر إلى إحداث المجالس الجهوية للحسابات و المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارة الترابية كأجهزة رقابية عليا.

و بالتالي فإن البحث في الأجهزة الممارسة للمراقبة على الجماعات الترابية يقتضي التطرق إلى إختصاصات هذه الأجهزة الرقابية(المطلب الأول)، ثم تجليات المراقبة بالجماعات الترابية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات و باقي الأجهزة

تختص المجالس الجهوية للحسابات بصفة إجمالية بالرقابة المالية في مجال الاختصاص الترابية المحلي الموكول إليها على نطاق مختلف جهات المملكة بنفس الاختصاصات المسندة إلى المجلس الأعلى للحسابات على المستوى الوطني ، و إلى جاني المجالس الجهوية للحسابات يخض التدبير المالي للجماعات الترابية لعمليات تدقيق من طرف المفتشيات العامة منها ما هو تابع لوزارة المالية و يتمثل في المفتشيات العامة للمالية و منها ما هو تابع لوزارة الداخلية و المتمثل في المفتشية العامة للإدارة الترابية.

من خلال ما سبق سنقوم بدراسة اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات (الفرع الأول)، ثم اختصاصات المفتشية العامة للمالية و المفتشية العامة للإدارة الترابية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات

تتولى المجالس الجهوية للحسابات مراقبة حسابات الجماعات الترابية و هيئاتها وكيفية القيام بتدبير شؤونها و تمارس هذه المجالس الاختصاصات التالية في حدود دائرة اختصاصها.

اختصاصات قضائية(الفقرة الأولى)، ثم اختصاصات إدارية (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: الاختصاصات القضائية للمجالس الجهوية للحسابات

تتدخل المجالس الجهوية للحسابات في تدبير الشأن المحلي من خلال مراقبة المشروعية المتمثلة أساسا في الاختصاصات القضائية، حيث تنص الفقرة الأولى من المادة 227، من القانون التنظيمي 111.14 المتعلق بالجهات على ان مالية الجهة تخضع لمراقبة المجالس الجهوية للحسابات طبقا للتشريع المالي للمحاكم المالية، نفس الشيء ينطبق

على مالية العمالات و الأقاليم و الجماعات وفقا للفقرة الأولى من المادة 205 من القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات و الأقاليم، و الفقرة الأولى من المادة 214 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات¹¹⁷

بناء على كل هذا فإن الحديث عن الاختصاص القضائي للمجالس الجهوية للحسابات يقتضي التمييز فيه بين النظر في حسابات الإدارة الترابية و هيئاتها و التسيير بحكم الواقع من جهة و بين التأديب المتعلق بالميزانية و الشؤون المالية من جهة أخرى.

أولاً: اختصاص النظر في حسابات الإدارة الترابية و هيئاتها و التسيير بحكم الواقع

مما لا شك فيه أن رقابة المجلس الجهوي للمحاسب العمومي قد أثارت إشكاليات فقهية، تتمثل في وجود خلاف حول تحديد طبيعة اختصاص النظر في حسابات هذا الأخير و موضوعه و نطاق امتداده، وعلى هذا المستوى سعى الفقه المالي الفرنسي إلى تحديد طبيعة اختصاص رقابة القاضي المالي للمحاسب العمومي، و يكمن التمييز داخل هذا الفقه المالي بين اتجاهين رئيسين¹¹⁸:

يرى الاتجاه الأول أن رقابة القاضي المالي للمحاسب العمومي تقف عند حدود مقاضاة الحاسب دون المحاسب عملاً بمبدأ فصل المحاسب عن حسابه، ومن هذا المنطلق فالقاضي المالي يقوم بمراقبة موضوعية الحسابات فقط، حيث يقوم بفحص أرقام المداخل و النفقات المدعمة بالوثائق المثبتة، و تمتد مراقبته إلى تقدير و تقويم سيرة و سلوك و أخلاق المحاسب¹¹⁹.

في حين ينطلق الاتجاه الثاني من امتداد رقابة القاضي المالي إلى المحاسب، من حيث إثارة مسؤوليته التأديبية و المدنية و الجنائية، باعتبار أنه لا يمكن فصل المحاسب العمومي

¹¹⁷ _ القوانين التنظيمية 111.14 و 112.14 و 113.14 المتعلقة بالجماعات الترابية

¹¹⁸ _ voir vean francier fabre « les grands arrêts de la jurisprudence financière » Ed Dalloz, 4ème édition 1996K P 3-12

¹¹⁹ _ Voir Mohamed Harakat : « le droit de contrôle supérieur des finances publiques au maroc ; essai sur les techniques d'audit à l'bleur de l'ajustement structurel » Rabat babel 1992 ,P238

عن حسابه، و من هنا فمراقبة القاضي المالي لا تقف عند حدود التدقيق و البت في الحسابات بل تمتد إلة مقاضاة المحاسبين العموميين و معاقبتهم عن أخطائهم¹²⁰.

أما في المغرب فقد اجمع جل الفقهاء المختصين في المجال المالي، على اعتبار اختصاص النظر في الحسابات لا يقتصر على التدقيق و البت في الحسابات، بل إن مراقبة القاضي المالي تمتد إلى مقاضاة المحاسبين العموميين من حيث إثارة مسؤولياتهم¹²¹.

و على مستوى التشريع المالي المغربي، فإن الاختصاص العام المخول للمحاكم المالية بشكل عام و المجالس الجهوية بشكل خاص، يتعلق أساسا بمبد خضوع حسابات المحاسبين العموميين بشكل مباشر و تلقائي، بمعنى ان الرقابة هنا تشمل الحسابات و ليس المحاسبين الذين لا يخضعون للرقابة كأشخاص، و هذا يعني أن النص القانوني قد سار في نفس منحى محكمة الحسابات الفرنسية¹²²، فالمادة 126 من مدونة المحاكم المالية تنص على أن المجلس الجهوي للحسابات يقوم بالتدقيق و البت في حسابات الجماعات الترابية و هيئاتها...، و هذا ما يمكن استقراؤه أيضا من خلال المادة 117 من نفس المدونة التي تؤكد على ان المجلس الجهوي للحسابات يقوم بمراقبة حسابات الجماعات الترابية و هيئاتها و كيفية قيامها بتدبير شؤونها، و عليه فإن مسطر التدقيق و التحقيق و البت في الحسابات التي يقدمها المحاسبون العموميين، هي مجمل الخطوات العملية التي ينبغي على المحاكم المالية مراعاتها أثناء النظر في حسابات المحاسبين العموميين¹²³، و تنطلق هذه المسطرة التي تكتسي طابع النظام العام، بمجموعة من الخطوات تتمثل في تقديم الحساب و ما يتصل بها من عناصر مرورا باجراءات التدقيق و التحقيق و انتهاء البت و إصدار الحكم.

¹²⁰ _ Voir driss Khoudry : « le contrôle de finance d'état au maroc » Casablanca édition déprime , 1992 , P 108

¹²¹ _ Voir Said Oujemaa : « le contrôle des finances publiques au maroc » imprimerie Belvédère Casablanca 1995 , P 111,117

¹²² _ عبد اللطيف بروحو: مالية الجماعات المحلية بين واقع الرقابة و متطلبات التنمية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 70/2011 ، ص 209

¹²³ _ محمد براو: الوسيط في شرح مدونة المحاكم المالية، الكتب الثلاثة- منشورات مركز الدراسات و الأبحاث حول الرقابة و المحاسبة و مكافحة الفساد، الطبعة الأولى، دار السلام للطباعة و النشر و التوزيع الرباط ، 2012 ، ص 126

■ تقديم الحساب:

يلزم المشرع المحاسبون العموميون بالجماعات الترابية و هيئاتها بتقديم حسابات هذه الأجهزة سنويا للمجلس الجهوي للحسابات، داخل أجل محدد ووفق الكيفيات المقررة في النصوص التنظيمية الجاري بها العمل، كما يلزم محاسبو الأجهزة الأخرى الخاضعة لرقابة المجلس الجهوي بأن يقدموا سنويا إلى المجلس بيانا محاسبيا عن عمليات المداخل و النفقات، وكذا عمليات الصندوق التي يتولون تنفيذها، وذلك وفق الكيفيات المنصوص عليها¹²⁴، ويشترط أن تتوفر هذه الأجهزة العمومية المحلية على محاسب عمومي لا سيما المؤسسات العمومية و المقاولات العمومية الترابية¹²⁵، فالحساب الملزم للمحاسبين الجماعيين يتكون من وثائق و مستندات مثبتة، و تحدد تعليمات خاصة لكل صنف من المحاسبين العموميين ، مكونات و كفاءات و شروط تقديم الحساب¹²⁶.

وفي هذا الإطار نشير إلى أنه إذا كان تقديم الحسابات يتم وفق مسطرة تلقائية، فإن المحاسبين المعنيين بتقديم حساباتهم ملزمين باحترام الآجال المحددة، بنص تنظيمي¹²⁷، حيث تسهر الكتابة العامة التابعة لرئيس المجلس الجهوي على تقديم هذه الحسابات من طرف المعنيين بالأمر في الآجال المحددة و تشعر النيابة العامة بكل تأخير في هذا الصدد¹²⁸.

و في حالة عدم تقديم المحاسب العمومي للحساب أو البيانات المحاسبية أو المستندات المتبثة في الآجال المقررة يجوز لرئيس المجلس الجهوي للحسابات بالتماس من رئيس

¹²⁴ _ للمزيد من المعلومات يرجى الإطلاع على :

_Note de service de TGR n° 860/ DCGAC du 23-3-1991 citant « les pièces général des comptes de gestion des collectivités locales et de leur groupement ».

_Note de service de TGR N° 126/ DCGAC du 20-11-92 fixant des modalités de mise en état d'examen des comptes de gestion des communes »

_ورد عن عبد اللطيف بروحو: مرجع سابق ص214.

¹²⁵ _ يجبر محاسبو الجماعات الترابية على تقديم الحسابات كاملة و مدعمة بالوثائق، في حين يقتصر الأمر بالنسبة لمحاسبى باقي الهيئات على تقديم بيانات محاسبية فقط مما خلق نوعا من الضبابية و الغموض و دواعي هذا التمييز، تقرير لجنة التشريع و حقوق الإنسان لمجلس المستشارين حول مشروع قانون رقم 62-99 ، ص 26

¹²⁶ _ محمد براو: مرجع سابق، ص 128 .

¹²⁷ _ المادتان 126 و 127 من القانون 62-99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

¹²⁸ _ المادة 123 من مدونة المحاكم المالية.

النيابة العامة أن يوجه إليه أوامر بتقديم الوثائق المذكورة، و أن يحكم عليه في حالة عدم تقديمها بغرامة مالية قد يصل مبلغها إلى (1000 درهم)، كما يجوز الحكم بغرامة تهديدية لا يتعدى مبلغها (500 درهم) عن كل شعر تأخير تضاف إلى الغرامات السالفة¹²⁹.

▪ إجراءات التدقيق و التحقيق و البث في الحساب

التدقيق و التحقيق في الحساب:

تجرى عملية التدقيق و التحقيق وفق منظور يتمثل في المراقبة المندمجة، و التي تمكن المستشار المقرر من القيام بفحص شامل لجميع العمليات التي تتعلق بتنفيذ النفقات و المداخل بما فيها عمليات و أنظمة التسيير التي تتطلي المعاينة الميدانية و كذا إثارة ملاحظات تخص جميع المتدخلين في هذه العمليات كالأمر بالصرف و المراقب و المحاسب العمومي أو أي مسؤول آخر، و الذين يتعين عليهم الإجابة عليها داخل أجل شهرين و إلا تعرضوا لتطبيق الغرامة و الغرامة التهديدية¹³⁰.

و تتميز مسطرة التحقيق بخصوصياتها الكتابية، لكنها لا تعرف طابع العمومية و العلنية المفترض في باقي المحاكم¹³¹، كما تعتبر ذات طبيعة مزدوجة بين المستشار المقرر و المستشار المراجع، و بالمقابل يغلب عليها طابع التحقق من تطبيق مقتضيات القانونية على مختلف العمليات التي يسطرها حساب التسيير و يضم وثائقها الإثباتية¹³² و على ضوء ما سبق فإن مسطرة التدقيق و التحقيق في حسابات المحاسبين العموميين تتميز بكونها تمكن المستشار المقرر من القيام بفحص شامل لجميع العمليات التي

¹²⁹ _ المادة 29 من مدونة المحاكم المالية.

¹³⁰ _ محمد براو: مرجع سابق ، ص 131.

¹³¹ _ آثار الطابع الكتابي و السري لمسطرة عمل القاضي المالي، في التجربة الفرنسية انتقادات المحاسبين العموميين أنفسهم على اعتبار أن القاضي المالي حينما ينظر في الحسابات، فهو لا يكتفي بالبث في الحسابات بل يقاضي المحاسبين العموميين كذلك.

للمزيد من التفاصيل حول الانتقادات الموجهة للمسطرة الكتابة يراجع:

Heinrich scboller « le système de contrôle pour des jurisprudences administratives '

REMALD, N°67 ,1997 , P65.

ورد عن محمد حاسون: رقابة المجلس الجهوي للحسابات على المالية المحلية _ دراسة سوسيوثقافية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، كلية الحقوق سطات، السنة الجامعية 2006-2007 ، ص 118.

¹³² _ عبد اللطيف بروحو : مرجع سابق ص 215

تتعلق بتنفيذ النفقات و المداخل¹³³، فخلال هاته المرحلة (التدقيق) يمكن للمستشار المقرر الاستعانة بمدققين، و ذلك في الأحوال التي يرغب فيها في التأكد من جاهزية الحساب للتدقيق و البحث، ولاسيما في الجوانب المحاسبية، إلا أن مشاركة المدقق و الحالة هاته لا يعني أنه يتحما المسؤولية في كل الأحوال التي يكون فيها هذا التدقيق غير سليم.

ففي المحصلة النهائية، فإنه وحده المستشار المقرر هو من يتحما المسؤولية عن ذلك، وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن المستشار المقرر يفتقد لإمكانية الاستفادة و الاستعانة بالخبراء خاصة في المجالات التقنية، و ذلك على خلاف التجربة الفرنسية حيث يمكن لرئيس الغرفة الجهوي للحسابات تعيين خبراء للمساعدة في المسائل التقنية.

وعقب إنتهاء المستشار المقرر في مرحلة التدقيق هاته، ينطلق بعدها التحقيق فباستقرا المادة 30 من مدونة المحاكم المالية فإن هذه المسطرة و إن كانت تتميز بخصوصيتها الكتابية المشتركة مع المسطرة المدنية، فإن الخاصية الثانية و المتمثلة في مبدأ مشاركة المحاسب و غيره من الأطراف المعنية بالتحقيق في المساطر، تنفرد بها المسطرة أمام المحاكم المالية في مادة النظر في الحسابات تحقيقا و بتا¹³⁴. و في ذات السياق تبدأ هذه المسطرة بجمع المعلومات و الأدلة، و خلالها يلزم المستشار المقرر المحاسب العمومي أو أي طرف آخر معني بالتحقيق، بتقديم جميع التوضيحات أو التبريرات التي يراها المستشار المقرر ضرورية و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لكل واحد منهم، و الوثائق التي هم ملزمون بحفظها تطبيقا للمقتضيات التنظيمية الجاري بها العمل¹³⁵.

ويمكن أن يؤدي أي امتناع عن الإدلاء بالتبريرات أو التوضيحات المطلوبة، إلى تطبيق الغرامة و الغرامة التهديدية المنصوص عليها في المادة 29 من مدونة المحاكم المالية، و ذلك بناء على تقرير يتقد به المستشار المقرر لرئيس الغرفة الذي يحيله على وكيل الملك ليقدم ملتصقا في الموضوع إلى الرئيس، كما يجوز للمستشار المقرر القيام في عين المكان بجميع التحريات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته، و عند الإنتهاء من التحقيق

¹³³ _ عاذلة الورددي: رقابة المجلس الأعلى للحسابات على المال العام بالمغرب، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة المعارف القانونية و القضائية، دار النشر المعرفة، الإصدار الأول 2012، ص 134

¹³⁴ _ محمد براو: مرجع سابق، ص 136

¹³⁵ _ حسن إيدسن: مراقبة الإنفاق المحلي من طرف المجالس الجهوية للحسابات، نموذج المجلس الجهوي للحسابات بالرباط، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق طنجة، السنة الجامعية 2012-2013، ص 17.

الأولي يقوم بتبليغ ملاحظاته إلى كل من الأمر بالصرف أو المراقب أو المحاسب الجماعي أي مسؤول آخر (يتعين على هؤلاء الإجابة على هذه الملاحظات داخل أجل شهرين)، و التي تقضي (الملاحظات) إلى إعداد تقريرين عند انصرام الأجل، يتعلق الأول بالتدقيق و التحقيق في الحساب وكذا نتائج التحقيق المتعلقة بالحساب أو البيان المحاسبي المقدم من طرف المحاسب العمومي، في حين يخص التقرير الثاني الملاحظات المتعلقة بالتسيير و تدبير الجماعات الترابية المعنية¹³⁶، ليتم بعد ذلك إحالة الملف إلى مستشار مراجع ليقدم رأيه بخصوص كل اقتراحات المستشار المقرر داخل أجل شهر حول التقرير الأول¹³⁷، وعند الإنتهاء تتم إحالة الملف كاملاً على وكيل الملك الذي يضع مستنتاجاته خلال أجل شهر من تاريخ الإحالة عليه، ثم يوجهه هذا الأخير متضمناً بجميع معطياته إلى رئيس المجلس الجهوي للحسابات قصد إدراجه في جدول الجلسات قصد البت فيه¹³⁸.

البت في الحساب:

تشتغل المجالس الجهوية للحسابات في مجال البت في الحسابات على أساس قاعدة الحكم المزدوج، كوسيلة لضمان مشاركة المحاسب العمومي في مسطرة البت في الحساب، و مؤداها أن الحكم النهائي بالعجز في حساب المحاسب العمومي يجب أن يسبقه وجوباً أمر تام و صحيح و دقيق، يطالب على إثره المحاسب بإرجاع المبالغ المترتبة على ذمته ما لم يقدم مبررات كتابية كافية، ويصدر هذا الأمر بواسطة حكم تمهيدي¹³⁹ و ذلك قبل الحكم النهائي بالعجز في حسابه.

التسيير بحكم الواقع

إن أعمال رقابة المجالس الجهوية للحسابات في ميدان النظر في الحسابات لا تقتصر فقط على المحاسبين القانونيين أو الشرعيين، بل تتعداهم إلى ما يصطلح عليهم بالمحاسبين المسيرين بحكم الواقع. فرغم أهميته الفائقة في تفعيل مبدأ ربط المسؤولية بالمحاسبة، ورغم الكم الهائل من حالات اقترافه من طرف المرافق العمومية بسوء نية أو

¹³⁶ المادة 322 من مدونة المحاكم المالية

¹³⁷ تتميز المحاكم المالية بخاصية تدرج في إطار قاعدة ازدواجية المسطرة

¹³⁸ المادة 34 و 35 من مدونة المحاكم المالية

¹³⁹ محمد براو: مرجع سابق، ص 140

بحسبها، ولا سيما على مستوى الجماعات الترابية، ورغم ارتباطه بحظر الاستيلاء على المال العام و التصرف فيه لأغراض لا تمت للمصلحة العامة بصلة، فإن هذا الاختصاص المعروف بطابعه المركب و المعقد في الفقه و الاجتهاد القضائي المقارن، لم يسبق للمجلس الأعلى للحسابات أن أصدر في شأنه و لو حكما واحدا حسب ما جاء في تقاريره السنوية المنشورة¹⁴⁰.

و يعتبر التسيير بحكم الواقع حالة استثنائية في مجال الرقابة على التدبير المالي الترابي، على اعتبار أن التكييف القانوني لهذه الوضعية تم في حالات خاصة و تمس جوانب غير طبيعية من التسيير المالي الترابي¹⁴¹، و الجدير بالذكر أن مفهوم التسيير الفعلي أو بحكم الواقع، نشأ و تبلور في إطار الإجتهد القضائي و الفقه الفرنسي، و اعتبر متابعة المسؤولين عن هذا التسيير الفعلي حماية للنظام العام و المشروعية المالية. و مما لا شك فيه أن التسيير بحكم الواقع يمكن اعتباره شذوذا عن القواعد العامة المنظمة للمحاسبة العمومية و الميزانية و خصوصا المبادئ التالية¹⁴²:

_ احترام القواعد المنظمة للترخيص بالميزانية، حيث أنه لا يمكن أن يكتسب أي إجراء يهم الموارد أو النفقات الشرعية إلا إذا كان مرخصا به في صلب الميزانية،
_ الاحترام الواعي لقاعدة الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي و التي هي من المبادئ الضابطة للمحاسبة العمومية،
_ احترام القواعد المنظمة لعمليات قبض الموارد و دفع النفقات.

وفي هذا الإطار يعتبر المجلس الجهوي للحسابات حسب منطوق المادة 41 من مدونة المحاكم المالية، محاسبا بحكم الواقع كل شخص يباشر من غير أن يؤهل لذلك من لدن السلطة المختصة بعمليات قبض الموارد و دفع النفقات و حيازة أموال أو قيم في ملك أحد الأجهزة العمومية، الخاضعة لرقابة المجلس. بمعنى ان المقتضيات القانونية المنظمة لهذه الرقابة تحكم أعمال تعتبر غير مشروعة و غير قانونية من الناحية

¹⁴⁰ _ مقال منشور لمحمد براو على الموقع الإلكتروني www.marocdroit.com تحت عنوان التسيير بحكم الواقع ذلك الاختصاص المغيب في الأعمال المنشورة للمجلس الأعلى للحسابات ، بتاريخ 2013/03/25.

¹⁴¹ _ عبد اللطيف بروحو: مرجع سابق، ص 218

¹⁴² _ حمادي عبد الدايم: الدور الرقابي للمجالس الجهوية للحسابات بالمغرب، بحث لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق السويسي-الرباط، السنة الجامعية 2010-2011، ص 29

المبدئية، لكنها قد تتداخل مع ضرورات السرعة و الفعالية في التداخل المالي¹⁴³، وقد أثارت هذه المادة جدلا بين من يعتبر تضمين النص القانوني بمثابة إعطاء الشرعية لعمل معاقب عليه جنائيا و هو انتحال صفة، كما تضه حناية قانونية لفعل غير مشروع¹⁴⁴، ومن يعتبرها حالة استثنائية قد يكلف فيها شخصا بمهمة محاسبية في إدارة معينة ضمنا لحسن سير الإدارة، و بالتالي فإن عمل المحاسب بحكم الواقع مرتبط بظروف و حالات الاستعجال و غير مرتبط بعدم وجود موارد بشرية¹⁴⁵.

وتتولى المجالس الجهوية للحسابات في حدود دائرة اختصاصها التصريح بالتسيير بحكم الواقع¹⁴⁶، وتتم الإحالة في هذا الميدان من طرف المجلس الجهوي للحسابات الذي له الحق في التصدي¹⁴⁷ بصفة مباشرة فيما يتعلق بالعمليات التي قد يكتشفها التدقيق و التحقيق و البث في حسابات المحاسبين العموميين، و التي قد تشكل تسييرا بحكم الواقع¹⁴⁸ اقترفه المسؤولون و الموظفون المكلفون بتدبير المال العام المحلي، هذا فضلا عن الجهات الأخرى المخولة قانونا بالإحالة، فبالإضافة إلى النيابة العامة من تلقاء نفسها بالمجلس الجهوي فقد تتم أيضا من السلطات الوصية على الجماعات الترابية و المؤسسات الأخرى أو حتى من قبل الدبرين المحليين أنفسهم (المادة 132 مدونة المحاكم المالية).

و إذا اعتبر المجلس الجهوي للحسابات شخصا محاسبا بحكم الواقع، يأمره بتقديم حسابه داخل أجل يحدده له على ألا يقل عن شهرين¹⁴⁹، فإذا برر المسير بحكم الواقع

¹⁴³ _ Bouvier.M : « la gestion de Fait » RFFP (revue française des finances publiques) N°66 P 2

_ ورد عن عبد اللطيف بروحو : مرجع سابق ، ص 218

¹⁴⁴ _ تقرير لجنة العدل و التشريع و حقوق الإنسان لمجلس النواب حول مشروع قانون 62.99 ، منشورات المجلة

المغربية للإدارة المحلية و التنمية عدد 62 سنة 2002 ن ص 88-89

¹⁴⁵ _ تقرير لجنة العدل و التشريع، مرجع سابق (جواب الحكومة أثناء المناقشة)، ص 89.

¹⁴⁶ _ المادة 131 من مدونة المحاكم المالية.

¹⁴⁷ _ من المفيد هنا أن نشير إلى لفظة التصدي الواردة في المادة 131 من مدونة المحاكم المالية، حيث تعتبر ترجمة معيبة

للعبارة الواردة في النص الفرنسي s'en saisir d'office باعتبار أن التصدي évocation، بالمفهوم القانوني لهذه

الكلمة، لا يتصور وقوعه من طرف محكمة دنيا بل من طرف محكمة تطلوها درجة، ورد عن إبراهيم زعيم: " المحاكم

المالية كآلية رقابية و استشارية: المجلس الأعلى للحسابات نموذجا"، مجلة المحاماة تصدرها جمعية هيئات المحامين

بالمغرب، العدد 51-52 مايو 2010 ، ص 120.

¹⁴⁸ _ للمزيد من التفاصيل أنظر: محمد براو: الوسيط في شرح مدونة المحاكم المالية، مرجع سابق ، ص 164.

¹⁴⁹ _ حسب مقتضيات المادة 43 من مدونة المحاكم المالية، تخضع المسطرة لنفس مقتضيات الإجراءات المتعلقة بتصفية

حسابات المحاسبين العموميين.

جمع العمليات التي قام بها، ثم أثبت إرجاع الباقي إلى الصندوق العمومي فإن ذمته تبرأ، وفي حالة العكس فإن المحكمة تصرح بوجود عجز في حسابه، إضافة إلى العجز وفي حالة عدم تحريك المتابعة الجنائية في حقه، فإنه قد يكون عرضة لغرامة عند الاقتضاء، وإذا ثبت الفعل الجرمي و القصد الجنائي في حقه فإنه قد يتبع جنائيا بتهمة انتحال الصفة أو اختلاس الأموال العامة، عدا التهم التي قد يثبتها التحقيق النهائي، وفي جميع الحالات و بغض النظر عن التكييف القانوني أو الجرمي لهذه العمليات فإن المجلس يحق له أن يحكم بأي غرامات على المعني بالأمر، على ألا يتجاوز مبلغها مجموع المبالغ المعنية بالتسيير بحكم الواقع¹⁵⁰ ، غير ان القاضي المالي غير ملزم بتطبيق تلقائي للغرامة، يمكن أن تتخلى المحكمة عن تطبيق الغرامة نظرا لغياب الجدوى العملية و تصرح بأن لا جدوى للحكم بها.

كما أن المحاسب بحكم الواقع يمكن أن يتابع جنائيا إذا استولى على المال العام الذي قام بتسييره بغير صفة، لكن المتابعة الجنائية لا تعفي المعني بالأمر من المتابعة أمام المجلس الجهوي للحسابات، بل إن اختلاس المال العام هو تسيير موصوف للمال العام بحكم الواقع، فينبغي فتح دعوى موازية أمام المجلس للمتابعين، أمام القضاء الجنائي بتهمة اختلاس المال العام، وهذه قاعدة أمر من النظام العام لا يمكن الاتفاق على مخالفتها.

و أخيرا تجدر الإشارة أنه عند حدوث منازعة حول التصريح النهائي في صفة المسير بحكم الواقع، يمكن داخل اجل سنتين يوما ابتداء من تاريخ تبليغه أن يكون هذا التصريح محل طعن بالاستئناف حسب القانون و الممارسة القضائية في فرنسا¹⁵¹.

ثانيا: الرقابة الخاصة بالتأديب المتعلقة بالميزانية و الشؤون المالية

تتولى المجالس الجهوية للحسابات اختصاصا قضائيا آخر له علاقة بميدان التأديب المتعلقة بالميزانية و الشؤون المالية، ويعتبر هذا الاختصاص القضائي¹⁵² الوجه

¹⁵⁰ المادة 44 من مدونة المحاكم المالية.

¹⁵¹ لا تشير مدونة المحاكم المالية بالمغرب إلى قابلية التصريح بحكم الواقع للطعن بالاستئناف، مانعا بصفة ضمنية البت في أي منازعة حول التصريح بالتسيير بحكم الواقع سواء لجهة عناصره أو لجهة النقض أو الأشخاص المصرح بكونهم مسيرين بحكم الواقع.

¹⁵² يعرف التأديب المالي حسب أحد الباحثين (محمد براو) على أنه متابعة و معاقبة عدم الانضباط في عمليات تدبير المال بهدف حماية الشرعية المالية و المحافظة على سلامة و استقرار النظام العام المالي.

الثاني لرقابة الشرعية أو المطابقة، لكونه ينصب أساسا على تصرفات الأمر بالصرف¹⁵³ و على المراقبين و المحاسبين العموميين و الموظفين التابعين لهذه الفئات و الخاضعين لها، كما يشكل هذا الاختصاص جوهر و أساس العمل الرقابي، باعتباره يشكل أهم مجالات التدخل القضائي للمحاكم المالية.

ويبرر هذا الشكل من الرقابة خصوصية و أصالة تجربة القضاء المالي المغربي، بحيث يتميز هذا الأخير بخاصيتي الوحدة و الشمول، تتمثل الوحدة في كون المجالس الجهوية للحسابات مختصة أيضا بممارسة المهمة القضائية المتجسدة في التأديب المتعلق بالميزانية و الشؤون المالية خلافا للنظام الفرنسي حيث لا تتوفر الغرف الجهوية للحسابات¹⁵⁴ على هذا الاختصاص وهو اختصاص مخول لجهاز مركزي هو محكمة التأديب المتعلق بالميزانية و الشؤون المالية¹⁵⁵

وتتجسد الشمولية في كون المجالس الجهوية للحسابات تمارس مهمة الرقابة القضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية و الشؤون المالية في حدود الاختصاصات المخولة له، و حسب الشروط المنصوص عليها في المواد 54 و 55 و 56 من مدونة المحاكم المالية، كل موظف أو عون أو مسؤول يعمل في الجماعات الترابية و هيئاتها و المؤسسات العمومية الخاضعة لوصاية هذه الجماعات و الهيئات، و في كل الشركات و المقاولات التي تملك الجماعات الترابية أو الهيئات على انفراد أو بصفة مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجعية في اتخاذ القرار، غير أن الوالي و العامل لا يخضعان لقضاء المجلس الجهوي إلا في الحالات التي يعملان فيها

¹⁵³ _احميدوش مدني: المجلس الأعلى للحسابات و المجالس الجهوية للحسابات التشكيل و الاختصاصات، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق أكدال-الرباط، السنة الجامعية 2001-2002 ، ص 290.

¹⁵⁴ _ تتولى محكمة التأديب المتعلق بالميزانية و الشؤون المالية اختصاص مراقبة الأمرين بالصرف في التجربة الفرنسية، و يقتصر دور الغرف الجهوية للحسابات على لرفع القضية (الإحالة) أمام محكمة التأديب المالي، وقد عرفت فرنسا لحظة تأسيس الغرفة الجهوية للحسابات عام 1982 جدلا واسعاً بخصوص امتداد الاختصاص لهذه الغرفة إلى الأجهزة العامة المحلية في ظل وجود "محكمة التأديب المالي" منذ 1948، للمزيد من التفاصيل حول محكمة التأديب بالميزانية و الشؤون المالية في فرنسا و مختلف الانتقادات الموجهة لها ، ينظر:

Roymond muzellec : finances publiques édition sirey, 10^{ème} édition 1997 , P304-307

¹⁵⁵ _ محمد أشركي: المحاكم المالية و ديوان المظالم، الضمير المالي و الضمير الإنساني مجلة ديوان المظالم، العدد الثاني، يونيو 2005 ، ص 22

باعتبارهم أمرين للصرف لجماعة ترابية أو هيئة، و في الحالات الأخرى تطبق عليهما مقتضيات الفصل الثاني من الباب الثاني من الكتاب الأول المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

أمل في حالة إدلاء مرتكبي المخالفات المشار إليها في المواد 54 و 55 و 56 من القانون المتعلق بالمحاكم المالية بأمر كتابي صادر عن رئيسهم التسلسلي أو عن شخص آخر مؤهل لإصدار هذا الأمر قبل ارتكاب المخالفة، انتقلت المسؤولية أمام المجلس الجهوي في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية و الشؤون المالية إلى من أصدر هذا الأمر الكتابي طبقاً لما تنص عليه المادة 137 من مدونة المحاكم المالية.

وتختلف مسطرة تحريك مسؤولية الأمرين بالصرف و المحاسب العمومي أمام المجلس الجهوي للحسابات، باختلاف طبيعة و نوع المسؤولية التي يخضع لها كل واحد منهم فإذا كانت المسطرة المتبعة في ميدان التأديب تتوقف على تدخل جهات أجنبية أو تعتمد على إجراءات المراقبة عند مسائلة الأمرين بالصرف في ميدان التسيير، فإن المسطرة المعتمدة في مجال طرح مسؤولية المحاسبين العموميين تحكمها قواعد خاصة و يضطلع القضاء المالي فيها بدور بارز¹⁵⁶.

الفقرة الثانية: الاختصاصات الإدارية للمجالس الجهوية للحسابات

تمارس المجالس الجهوية للحسابات اختصاصات إدارية تتوزع بين مراقبة القرارات المتعلقة بالميزانية و مراقبة التسيير وكذا مراقبة استعمال الأموال العمومية.

أولاً: الرقابة الخاصة و الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية

لقد انبثقت مراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية من طرف الغرف الجهوية للحسابات، في التجربة الفرنسية التي تتميز بالأصالة و التجديد، كبديل للوصاية الإدارية التي كانت تمارسها السلطات المركزية في مجال البت في الخلافات المتعلقة بالتأخر في

¹⁵⁶ ربيع الهاشمي: الرقابة المالية بين تعدد الأجهزة وظاهرة الفساد المالي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2011-2012، ص 88-89.

التصويت على الميزانية، أو المصادقة على الحساب الإداري للجماعات الترابية¹⁵⁷ وقد استقر الفقه و الإجتهد القضائي الفرنسي في المجال المالي على اعتبار اختصاص مراقبة القرارات الخاصة بتنفيذ الميزانية اختصاصا إداريا.

و على هذا المستوى، فيبدو أن المشرع المغربي و إن أخذ نفس الاختصاص عن نظيره الفرنسي، فإنه منح المجالس الجهوية للحسابات مجرد إمكانية المساهمة في البث في الخلافات المرتبطة بإجراءات تنفيذ الميزانية و بهذا الصدد، يقتصر دور المجالس الجهوية للحسابات على مساعدة سلطات الوصاية في حل مشاكل تنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية¹⁵⁸.

ومع ذلك، سيتمنح هذا الاختصاص لهذه الوحدات الرقابية صلاحيات مهمة من أجل سد الثغرات القانونية للتدبير الترابي¹⁵⁹ بحيث أصبحت المجالس الجهوية تتوفر على اختصاص إبداء رأيها حول كيفية تنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية و هيئاتها، وذلك بطلب من سلطة الوصاية، خاصة عندما لا يتم المصادقة على الحساب الإداري لجماعة ترابية أو هيئة محلية من طرف الهيئة التداولية المختصة.

وترتبط أهمية مراقبة المجالس الجهوية للحسابات للإجراءات المتعلقة بتنفيذ ميزانية الجماعات الترابية و هيئاتها لا سيما الحسابات الإدارية غير المصادق عليها بالمكانة المهمة لهاتين الوثيقتين في الممارسة المالية الترابية، فالميزانية الجماعية تعد بمثابة الوثيقة المقننة للنشاط المالي الجماعي¹⁶⁰.

¹⁵⁷ _ Jean Raynaud : « les controles des chambres régionales des comptes, guide pratique des finances locales », Ed sorman , 8ème édition, P 22-23

¹⁵⁸ _ أحمد حسون: رقابة المجالس الجهوية للحسابات على المالية المحلية بالمغرب-دراسة سوسيو قانونية-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2006-2007، ص 102

¹⁵⁹ _ نعيمة أميني: إشكالية رقابة المالية المحلية، مؤسس، القابض كنموذج، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة دراسات، العدد 34، شتنبر-أكتوبر 2000 ، ص 306

¹⁶⁰ _ المهدي بنمير: الجماعات الترابية و الممارسة المالية بالمغرب، سلسلة اللامركزية و الجماعات المحلية، المطبعة و الوراقة الوطنية، مراكش 1994 ، ص 135.

ثانيا: مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير المنجزة من طرف المجالس الجهوية للحسابات تعتبر من أهم تجليات تدقيق الجماعات الترابية، إذ أن التنصيب الدستوري يجعل من المجالس الجهوية للحسابات مؤسسات مرموقة ذات مكانة متميزة في النسيج المؤسساتي للدولة، ينتظر منها تدعيم اللامركزية و تحصين الديمقراطية المحلية، و بث روح النزاهة و الشفافية في تدبير الشأن العام المحلي.

و تعد مراقبة التسيير من أبرز الاختصاصات الادارية الموكولة للمجالس الجهوية للحسابات، لما لها من شمولية في مراقبة تدبير الجماعات الترابية و هيأتها، بحيث تتجاوز الجوانب القضائية لتشمل جوانب التدبير المالي و الاداري، حيث أضحت تشكل مجالا واسعا للمراقبة تجمع فيه مختلف عناصر التدبير المحلي كما تهدف إلى معالجة الاختلالات التي تعاني منها هذه الجماعات و تضع توصيات لتجاوز تلك الاختلالات.

انطلاقا من كل هذا فإن اختصاص مراقبة التسيير يعتبر اختصاصا إداريا محضا لأنه يستهدف مراقبة شاملة و مندمجة لجميع أوجه و مظاهر التدبير المحلي. فهي رقابة غير ملزمة من حيث النتائج التي تترتب عنها و ليس لها آثار جزائية، فهي تكتفي فقط بتوجيه الأجهزة المراقبة إلى مدى واقعية الخطط و طرق تنفيذها، ما عدا الأثر الكبير الذي يترتب عن هذه النتائج في التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات.

ويهدف المجلس الجهوي للحسابات إلى تقويم مدى تحقيق الأهداف المحددة و النتائج المحققة و كذا تكاليف و شروط اقتناء و استخدام الوسائل المستعملة، و تشمل مراقبة المجلس الجهوي للحسابات أيضا مشروعية و صدق العمليات المنجزة و كذا تحقيق الخدمات المقدمة و التوريدات المسلمة و الأشغال المنجزة، كما يتأكد المجلس الجهوي

لحسابات من أن الأنظمة و الاجراءات المطبقة داخل الأجهزة الخاضعة لرقابته تضمن التسيير الأمثل لمواردها و حماية ممتلكاتها و تسجيل كافة العمليات المنجزة¹⁶¹.

هذا و قد نصت المادة 147 من قانون مدونة المحاكم على وظيفة المجالس الجهوية للحسابات في مراقبة التسيير، نصت على أن المجلس الجهوي للحسابات يراقب تسيير الأجهزة المشار إليها في المادة 162⁴⁸.

وطبقا للفصل 194 من دستور 2011 فإن المجالس الجهوية للحسابات تتولى مراقبة حسابات الجهات و الجماعات الترابية و هيئاتها و كيفية قيامها بتدبير شؤونها¹⁶³.

و يمكن للمجلس أن يقوم بمهام تقييم المشاريع العمومية، بهدف التأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة لكل مشروع انطلاقا مما تم انجازه بالنظر إلى الوسائل المستعملة¹⁶⁴

و من تم فمراقبة التسيير يتم على أساس معيار اقتصادي ألا و هو المردودية و المنفعة التي تتولى عقلنة التسيير من الناحية الاقتصادية فهي لا تعني البحث على مرتكبي أخطاء التسيير و معاقبتهم و إنما الكشف عن الفوارق مقارنة مع المعايير و الأهداف، و البحث عن الوسائل لمعالجتها، مما يجعلها بمثابة مسلسل مستديم يتم تنظيمه للتدخل قبل و أثناء و بعد التصرف أو العمل¹⁶⁵.

¹⁶¹ _ فدوى و الحاج: الفاعلون في تدبير مالية الجماعات الترابية في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2014-2015، ص 63.

¹⁶² _ تنص المادة 148 من مدونة المحاكم المالية على مايلي "يمارس المجلس الجهوي مراقبته على الجماعات الترابية و هيئاتها التي تدخل في اختصاصه".

• المقاولات المخولة الامتياز في مرفق عام محلي أو المعهود إليها بتسييره،
• المقاولات و الشركات التي تملك فيها الجماعات الترابية أو هيئات أو مؤسسات عمومية جهوية على افراد أو بصفة مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار،

¹⁶³ _ دستور 2011

¹⁶⁴ _ عبد النبي اضريف: قانون الميزانية على ضوء القانون التنظيمي للمالية و نصوصه التطبيقية، الطبعة الرابعة، ص 135.

¹⁶⁵ _ محمد حيمود: مرجع سابق ، ص 239.

وبناء على ماسبق فمراقبة التسيير تعتبر المجال الأنسب لممارسة التدقيق على مجالات حيوية و حساسة كالمراقب العمومية، الصفقات العمومية، وكذا الأملاك الجماعية فضلا عن الموارد البشرية، التي تشكل إحدى الركائز الأساسية لتحقيق اللامركزية الترابية، و لضمان مبدأ الاستقلالية و إحدى الدعامات الأساسية لنجاح الجماعات الترابية في النهوض بالمهام المسندة إليها.

لقد تقوت مكانة القاضي المالي في القوانين التنظيمية الجديدة للجماعات الترابية حيث نجد ان المشرع المغربي قد أعطى للمجالس الجهوية للحسابات دورا مهما في مراقبة مالية الجماعات الترابية وفق المادة 214 من القانون 113.14 على أنه تخضع مالية الجماعات لمراقبة المجالس الجهوية للحسابات طبقا للتشريع المتعلق بالمحاكم المالية¹⁶⁶.

و من هذا المنطلق فإن مسطرة مراقبة التسيير تنطلق عند تحديد المجلس الجهوي للحسابات من خلال برنامجه السنوي، للهيئات و الوحدات العمومية المحلية التي تشكل موضوع تدقيق و مراقبة.

إذ يسمح للمجلس الجهوي للحسابات في هذا الصدد، بحرية تامة في وضع برنامجه السنوي، وبناء على هذا البرنامج، فإن الرئيس يعمل على تعيين المستشار أو المستشارين الذين بإمكانهم القيام بعمليات المراقبة. ولهم الحق في الاطلاع على كافة الوثائق و المستندات المثبتة الكفيلة بتزويدهم بمعلومات حول تسيير الأجهزة و الإستماع إلى الأشخاص الذين يرى إفادتهم ضرورية¹⁶⁷.

و الجدير بالذكر، ان التقارير المعتمدة من قبل القضاة المستشارين تكون موضوع مداولة من قبل المجلس الجهوي للحسابات، وبناء على نتائج المداولة، وكذا الأبحاث و التحريات التكميلية، يقوم المستشار المقرر بإعداد تقرير خاص يتداول المجلس

¹⁶⁶ _ ظهر رقم 1.15.85 صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليوز 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات الجريدة الرسمية عدد 6380 بتاريخ يوليوز 2015، ص 60..

¹⁶⁷ _ الفقرة الثانية من المادة 151 من مدونة المحاكم المالية.

بشأنه،¹⁶⁸ و في حالة اكتشاف مخلفات تتعلق بالتأديب المالي، أو عناصر مكونة لتسيير بحكم الواقع، يتم اخبار وكيل الملك بذلك. أما في حالة اكتشاف افعال تستوجب عقوبة جنائية أو تأديبية فيجب اخبار وزير العدل أو السلطة التي لها حق التأديب¹⁶⁹

لكن أهم ما يلاحظ بخصوص مراقبة التسيير، هو مآل التقارير المتعلقة بالتسيير، إذ نجد أن المشرع المالي نص على أن رئيس المجلس الجهوي يوجه التقارير الخاصة إلى وزير الداخلية أو الوالي أو العامل، وذلك في حدود الاختصاصات المخولة لهم قانونا، وكذا إلى وزير المالية أو الخازن الجهوي بالعمالة أو الإقليم¹⁷⁰. و من ثم فإن المدونة لم تنص على توجه التقارير المتعلقة بالتسيير إلى الأجهزة المعنية بالمراقبة، وذلك لإطائها الفرصة من أجل معرفة أوجه القصور في أدائهم، وإنما نص على توجيهها فقط لسلطات الوصاية¹⁷¹، الأمر الذي إعتبره البعض حاجزا أمام المجهود الكبير الذي تقوم به المجالس الجهوية للحسابات اتجاه تدبير شؤون الجماعات الترابية و هيئاتها، خاصة و أن نشر تقارير المجالس الجهوية للحسابات ظل مرتبطا بتدخل المجلس الأعلى للحسابات و الذي له السلطة التقديرية في ادراج ملاحظات المجالس الجهوية للحسابات ضمن تقريره السنوي، كما يلاحظ أيضا أن التقارير المتعلقة بالتسيير لا تكتسي صبغة الزامية، وإنما تبقى مقترحات.

إلا انه تجدر الإشارة إلى ان دستور 2011 في مادته 148 و في الفقرة الرابعة منه يعتبر أنه "ينشر المجلس الأعلى للحسابات جميع أعماله بما فيها التقارير الخاصة و المقررات القضائية" و هذا ما يعتبر انجازا مهما، يستوجب من المشرع في اطار تعديل القانون 62.90 ادراج هذا المعطى خاصة بجعل المجالس الجهوية للحسابات تنشر جميع تقاريرها و بنفس المحتوى الذي أرسلت به للمجلس الاعلى

168 _ المواد 83-84 من قانون 62.99

169 _ المادة 111 من قانون 62.99.

170 _ المادة 152 من قانون 62.99

171 _ المادة 157 من قانون 62.99

للحسابات، ذلك لحاجة المتبع لهاته التقارير لما لها من ترسيخ لحق المواطن في الولوج إلى المعلومة كما نص ذلك الدستور في مادته 27.

و عليه فالمشرع المغربي من خلال تنصيبه على مراقبة التسيير سواء في القوانين التنظيمية للجماعات الترابية أو دستور 2011 و كذلك قانون 62.99 فقد استطاع مراقبة مشروعية طرق التسيير في مرحلة أولى ثم الوقوف على نجاعة التسيير في مرحلة ثانية¹⁷².

ثالثا: مراقبة استخدام الأموال العمومية

تعتبر مراقبة المجالس الجهوية للحسابات لاستخدام الأموال العمومية من المستجدات الجديدة و المهمة، التي جاء بها القانون رقم 62.99 و يندرج هذا الاختصاص في مجال مراقبة استعمال المال العام الترابي المقدم من مختلف أصناف الجماعات الترابية للجماعات أو المقاولات، وذلك في شكل إعلانات أو مساهمات¹⁷³ وهكذا تتولى المجالس الجهوية للحسابات اختصاص مراقبة استخدام الأموال العمومية التي تتلقاها المقاولات¹⁷⁴، أو الجمعيات أو الأجهزة الأخرى التي تستفيد من مساهمة في الرأسمال أو مساعدة كيف ما كان شكلها، و التي تقدمها جماعة ترابية أو هيئة أو أي جهاز آخر يخضع لمراقبة المجالس الجهوية للحسابات، وتهدف هذه المراقبة إلى التأكد من أن استخدام الأموال العمومية التي تم تلقيها من طرف الجهاز المعني يطابق الأهداف المتوخاة من المساهمة أو المساعدة¹⁷⁵.

و يساير هذا الاختصاص في جانب منه، مختلف الإصلاحات القانونية الهادفة إلى تحسين شروط تدبير المال العام الترابي، و حمايته من التبذير و الاختلاس من جهة و الرامية أيضا إلى تحقيق شفافية التسيير المالي للجمعيات من جهة أخرى، فحسب

¹⁷² بوشري الفقيه: تدقيق التدبير المالي المحلي ورهان الحكامة الترابية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية سطات ، السنة الجامعية 2016-2017، ص56-57

¹⁷³ أحمد حسون: مرجع سابق، ص 98

¹⁷⁴ تجدر الإشارة ، أن المقاولات الواردة في المادة 148 من القانون رقم 62.99، لا تخضع لمراقبة استخدام الأموال العمومية، بحيث تخضع هذه المقاولات فقط لمراقبة التسيير.

¹⁷⁵ المادة 154 من القانون 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية

المقتضيات الجديدة لقانون الحريات العامة، أضحت الجمعيات التي تتلقى دوريا إعانات يتجاوز مبلغها عشرة آلاف درهم من إحدى الجماعات الترابية أو المؤسسات السالفة الذكر في رأسمالها أو جزئيا، ملزمة بتقديم حساباتها للهيئات التي تمنحها الإعانات المذكورة مع مراعاة مقتضيات القانون المتعلق بمدونة المحاكم المالية¹⁷⁶.

الفرع الثاني: اختصاصات المفتشية العامة للمالية و المفتشية العامة للإدارة الترابية

إلى جانب المجالس الجهوية للحسابات يخضع التدبير المالي للجماعات الترابية لعمليات تدقيق من طرف المفتشيات العامة منها ما هو تابع لوزارة المالية و يتمثل في المفتشية العامة للمالية (الفقرة الأولى) ، و منها ما هو تابع لوزارة الداخلية ، و المتمثل في المفتشية العامة للإدارة الترابية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : المفتشية العامة للمالية

يخضع التدبير المالي للجماعات الترابية لعملية تفتيش و تدقيق تقوم بها المفتشية العامة للمالية، هذه الأخيرة تمثل أعلى جهاز إداري للتفتيش المالي بالمغرب، و تتبع مباشرة لوزير المالية¹⁷⁷، و قد أنشئت بمقتضى الشريف رقم 1. 269.59 بتاريخ 1960، و يخضع مفتشو المالية لسلطة المفتش العام للمالية.

¹⁷⁶ الفصل 32 المكرر مرتين من الظهير الشريف 02-206_1 الصادر من جمادى الأولى 1423 (23 يوليو 2002) بتنفيذ القانون 75.00 المغير و المتمم بموجبه الظهير الشريف رقم 1.58.376 الصادر في 3 جمادى الأولى 1378 (15 نوفمبر 1958) بتنظيم حق تأسيس الجمعيات، الجريدة الرسمية عدد 5046، بتاريخ 3 شعبان 1423 (10 أكتوبر 2002) ص 2895.

¹⁷⁷ سعيد المرصي : "عقلنة التدبير المالي بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم الإقتصادية و الإجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2007-2008، ص:83.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

تمارس هذه الهيئة الرقابية رقابتها على كل المداخل و المنشآت العامة و الإشراف على مراقبة أعمال المحاسبين العموميين، و موظفي الدولة و الجماعات الترابية و المؤسسات العمومية و التأكد من قانونية العمليات المسجلة في حسابات الأمرين بالصرف بتسليم المداخل و دفع النفقات¹⁷⁸.

و تعتبر المفتشية مديرية مواكبة في مراقبتها، و التي تكتسي طابع المباغثة و التفتيش في عين المكان، حيث يبقى لمفتشيها التفويض في طلب تقديم جميع المستندات التي تساعد على القيام بمأموريتهم، و يسوغ لهم إجراء سائر الأبحاث و التحريات التي يرونها ضرورية، و طلب الإيضاحات من مصالح أو المستخدمين المعنيين بالأمر دون أن يعترض هؤلاء متعللين بالسر المهني¹⁷⁹.

تختص المفتشية العامة للمالية بسلطات واسعة تشمل عملية التفتيش و التدقيق المالي على كل الإدارات و المصالح العمومية، و على الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كذا القيام بكل التحريات التي تهم التدبير المالي المحلي، و تعتمد في عملها على عنصر المفاجئة.

تضطلع المفتشية العامة للمالية بمجموعة من المهام ، نص عليها الفصل الثاني من الظهير المنظم للمفتشية العامة للمالية و تنجلى في :

التحقق من سلامة التسيير للمحاسبين العموميين و التأكد من صحة العمليات المدرجة في حسابات الأمرين بالصرف سواء تعلق الأمر بالمداخل أو النفقات؛

إجراء تحقيقات حول مصالح الصندوق و المحاسبة و النقود و المواد التي يمسكها المحاسبين العموميين؛

¹⁷⁸ محمد سكي: "التدبير المالي العمومي و متطلبات الحكامة المالية"، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية و الإقتصادية و الإجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2012-2013. ص63.
¹⁷⁹ إدريس الخدري: "حماية المال العام و إصلاح منظومة المراقبة"، المجلة المغربية للتدقيق و التنمية عدد، دجنبر 2001، ص:86.

مراقبة تسيير الأمر بالصرف و مستخدمى الدولة و الجماعات
الترابية؛

إمكانية إعطاء المفتشية موقفها أو رأيها فيما يتعلق بالنصوص
التنظيمية و التشريعية التي تتعلق بالجانب المالي؛

هذا فضلا عن المهام التي أصبحت تطلع بها منذ 1985 و المتمثلة بالأساس في إجراء التدقيق المحاسبي المالي لكل المشاريع الممولة من طرف المؤسسات الدولية (كالبانك العالمي، و البنك الإفريقي، و الإتحاد الأوربي...) 180 المنجزة لفائدة الدولة المغربية دون إغفال الدور التمثيلي للمفتشية العامة في اللجان الإستشارية للصفقات و مشاركتها في أعمال المجلس الوطني للمحاسبة.

و يبقى المغزى من تدخلات المفتشية العامة للمالية هو مراقبة مشروعية العمليات المنجزة من طرف الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، و لا تقتصر رقابتها على مشروعية العمليات المالية التي يقومون بها فقط، بل تتعداها إلى طريقة تسييرهم للمرافق العمومية التي تخضع لإشرافهم، و مدى ملائمة عملياتها و قرارات مسؤوليتها لروح القانون و متطلبات المحيط السوسيو اقتصادي 181.

و الواقع أنه رغم الصلاحيات التي تتمتع المفتشية العامة للمالية، و التي تعطي لها الحق في التدخل في مختلف العمليات المرتبطة بالتدبير المالي العمومي المحلي، فإن السؤال يبقى مطروحا حول أدائها المتواضع، لقد مضى أكثر من 55 سنة على تأسيس هذا الجهاز، و لم يتمكن من لعب دور مهم على مستوى مراقبة تدبير الأموال العمومية المحلية، و السبب راجع إلى عدة عوامل تنصدها ، قلة الموارد البشرية العاملة داخل المفتشية، و

180 أحمد حاسون: المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب —دراسة سوسيو قانونية- ، مجلة الدراسات السياسية و الاجتماعية ، منشورات حوراء العدد 1، طبعة 2013 ،ص:178
181 محمد سكلي: مرجع سابق، ص:65.

عدم وجود رغبة سياسية لتفعيل عملها، و انحصار عمل المفتشية غالبا على بعض المصالح التسييرية لوزارة المالية¹⁸². هذا فضلا عن غياب سلطة الجزر لدى المفتشية حيث أنه ليس للمفتشية حق اتخاذ إجراءات زجرية في حالة كشفها و إثباتها لاختلالات على مستوى التدبير المالي و الإداري¹⁸³، حيث تنحصر مهماتها في إظهار الانحرافات و التجاوزات فلا يجوز لهيئة التفتيش تحريك المسطرة القانونية اتجاه من ثبت إخلاله بالتزامه، و إنما يكتفي رفع التقارير إلى الجهات المختصة.

كما أن الصلاحيات المخولة المميزة لوزير المالية تعد نقطة سلبية في مسار المفتشية العامة للمالية، و هو ما يستدعي على المشرع ضرورة رفع هذه الوصاية و إلغاء تبعية المفتشية العامة لوزارة المالية¹⁸⁴.

إن مجال تدخل المفتشية العامة للمالية في الجماعات الترابية يبقى محدودا، حيث أن تدخلها في تدقيق التدبير المالي مرتبط بتدقيق المبادرة الوطنية للتنمية البشرية، حيث تقوم المفتشية بتدقيق المبادرة من حيث تنفيذ مشاريعها، و تدبيرها المالي، و مراقبة الأموال العمومية المرصودة لها، كذلك تدقيق الحساب الخصوصي المتعلق بتدبير هذه المبادرة، فالتقارير الخاصة بتدقيقها يشمل جانبا مهما يخص التدبير المالي لهذه الهيئة.

كما أن المفتشية لم تجري أية مراقبة مفاجئة للعديد من الجماعات لمدة طويلة، و يفسر البعض بضعف مالية هذه الجماعات حيث أن أغلبها يعاني من ضعف الاستقلال المالي، لكننا لا نشاطر هذا الرأي على اعتبار أن العديد من الجماعات لها إمكانية ضخمة، و تتوفر على موارد كبيرة، لذا وجب مراقبتها بصفة منتظمة من طرف المفتشية العامة للمالية، خصوصا أن الجماعات الترابية يراهن عليها اليوم لمساعدة الدولة المركزية على التأهيل الاقتصادي و الاجتماعي.

¹⁸² عبد النبي اضريف : قانون ميزانية الدولة على ضوء القانون التنظيمي للمالية و نصوصه التطبيقية 2015 ص: 127.

¹⁸³ ينص الفصل 5 من ظهير 14 أبريل 1960 " إن مفتشي المالية يشعرون فورا في حالة ثبوت إخلال خطير المفتش العام المخول و السلطة المخول لها النفوذ التأديبي على المحاسب، و يجوز للوزير التابع له هذا الموظف أن يوقفه عن العمل بطلب من المفتش العام للمالية و لا يجوز هذا التوقيف الذي ينبغي أن يتجاوز شهرا واحدا دون المتابعة العادية للمسطرة التأديبية"

¹⁸⁴ نجيب جبري : مرجع سابق، ص: 51.

الفقرة الثانية: المفتشية العامة للإدارة الترابية

إلى جانب المفتشية العامة للمالية تم إحداث المفتشية العامة للإدارة الترابية، وهي هيئة تابعة للإدارة المركزية لوزارة الداخلية، الهدف منها هو إضفاء بعد محلي و الميزة الأساسية لدور هذه المفتشية هو التعدد و التداخل في الاختصاصات..
تمارس وزارة الداخلية رقابة إدارية و مالية على أنشطة الجماعات الترابية، عن طريق سلطة الوصاية الإدارية، و تعد من أهم الآليات العضوية للتدخل الرقابي على مالية الجماعات الترابية، تم إنشائها بمقتضى المرسوم رقم 2.94.100 بتاريخ 185 1994. تقوم بمهامها إما في إطار برنامج موضوع من قبل، و إما في إطار أعمال التفتيش الاستثنائية التي يقرها وزير الداخلية.

كما يحدد وزير الداخلية برنامج أعمال المفتشية العامة للإدارة الترابية بناء على اقتراح من المفتش العام المكلف بإدارة مصالح المفتشية العامة و تنسيق أعمالها، و يتلقى المفتشون رسائل القيام بمأموريات موقعة من وزير الداخلية، و يطلع كل واحد منهم على نتائج أعمال التفتيش أو المأموريات التي قام بها و ذلك بواسطة تقارير مكتوبة¹⁸⁶.

و تقوم المفتشية باختصاصات خاصة بالتفتيش، و أخرى تهم التدقيق:

- اختصاصات المفتشية المتعلقة بالتفتيش :

يحدد اختصاصها حسب المادة الثانية من مرسوم 1994 في مراقبة و فحص التسيير الإداري و المحاسبي للمصالح التابعة لوزارة الداخلية و الجماعات الترابية و هيئاتها مع مراعاة الإختصاصات المنوطة بالمفتشيات الأخرى.

كما يمكن تكليف المفتشية العامة للإدارة الترابية حسب المادة 5 من مرسوم بالقيام بمهمة من مهام الدراسة و التخطيط، حيث يمكن لكل وزير أن يعرض قضية ما على المفتشية، و يجب عليه أن يوجه طلب بذلك إلى وزير الداخلية.

¹⁸⁵ _ المرسوم رقم 2.94.100 صادر في 6 محرم 1415 (16 يونيو 1994 في شأن النظام الأساسي الخاص بالمفتشين العاملين للإدارة الترابية بوزارة الداخلية الجريدة الرسمية عدد 4264 بتاريخ 1994/07/20، ص:111.

¹⁸⁶ فدوى ولحاج: مرجع سابق، ص:46.

- اختصاصات تهم التدقيق و تتجلى في :

تدقيق الصفقات العمومية، حيث تنص المادة 142 من مرسوم 20 مارس 2013،¹⁸⁷ "تخضع صفقات الجهات و العمالات و الأقاليم و الجماعات و كذا عقودها الملحقة لمراقبات و تدقيقات من وزير الداخلية."

و تكون المراقبات و التدقيقات إجبارية في الصفقات التي يتجاوز مبلغها ثلاثة ملايين درهم، و التي تكون موضوعا لتقرير يوجه إلى وزير الداخلية.

_ تدقيق الحسابات الخصوصية للمبادرة الوطنية للتنمية البشرية و التحقق من فعالية المشاريع المنجزة، في إطار المبادرة.

_ تدقيق المشاريع و البرامج الكبرى كمشاريع تأهيل الحضري و الذي عرفته العديد من مدن المغرب، يهم مجال التدخل في سياق البرنامج العام للتأهيل الحضري، للتهيئة الحضرية للطرق ، تأهيل البنيات و التجهيزات الأساسية ، تهيئة و إحداث المساحات الخضراء، الرفع من جودة الخدمات و إبلاء عناية خاصة لإعادة التأهيل.

_ تمارس المفتشية العامة للإدارة الترابية اختصاصا حديثا و بشكل كبير هو المواكبة Accompaniment أو الافتحاص التسيير.

إن هذا الجهاز الإداري قد قام بعدة مهام التفتيش و التحقق التي شملت مجموعة من الجماعات الترابية، و على ضوء التقارير التي تم إنجازها، اتخذت وزارة الداخلية إجراءات زجرية همت مجموعة من رؤساء المجالس و نوابهم و بعض المستشارين الجماعيين.

و لتفعيل الحكامة الجيدة، أصدرت وزارة الداخلية تعليمات إلى مسؤولي المفتشية العامة للإدارة الترابية، تلح على رفع عدد مهام التفتيش و التدقيق، و اتخاذ مجموعة من التدابير و إجراءات مواكبة لها للقيام بالدور المنوط بها على أحسن وجه¹⁸⁸.

¹⁸⁷ المرسوم رقم 2-212-349 الصادر في 20 مارس 2013 و المتعلق بالصفقات العمومية الجريدة الرسمية عدد 6140، بتاريخ 23 جمادى الأولى 1434 (4 أبريل 2013).

¹⁸⁸ جمال العماري : "الرقابة على أنشطة الجماعات الترابية"، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى 2012، ص: 82.

كما تلقت هذه الهيئة تعليمات تدعوها إلى مواصلة القيام بمهام تتعلق بمواكبة و مساعدة الجماعات الترابية المحلية من أجل تجاوز مختلف الصعوبات التي تعترض مصالحها الإدارية و تحسين أدائها في مختلف مجالات تسيير الشأن العام المحلي.

و بالرجوع إلى تقييم عمل المفتشية للإدارة الترابية في مجال تدقيق التدبير المالي فقد أصدرت هذه المفتشية مذكرة لتوقيف بعض رؤساء المجالس الجماعية، و تعود هذه التوقيفات إلى الأسباب التالية :

- عدم إصدار الأمر بالمدخيل ؛

- التهاون في استخلاص موارد الجماعات ؛

- التوظيف بدون إذن قانوني؛

- عدم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية؛

- خرق للنصوص القانونية و التنظيمية؛

إن هذه الإختلالات و التجاوزات تدفع بوزارة الداخلية بعد الإطلاع على

توصيات المفتشية العامة للإدارة الترابية إلى اتخاذ إجراءات مهمة نذكر منها:

❖ عزل رؤساء المجالس الجماعية أو نوابهم، و ذلك بناء على تقارير

المفتشية، و هو ما حصل سنة 2010، حيث تم عزل رئيس مجلس المجاطية أولاد الطالب بإقليم مديونة و نائبه نتيجة إثبات مجموعة من الإختلالات المرتكبة من طرفهم من قبل اتخاذ قرارات فردية دون تداول المجلس و دون مصادقة سلطة الوصاية، التهاون في تحصيل الجبايات و المدخيل الجماعية، سوء تدبير الممتلكات الجماعية و التأخير في تحيين سجلات الممتلكات الجماعية، و غياب مسك سجلات المحاسبة المادية، سوء التدبير التقني و الإداري للصفقات العمومية المحلية¹⁸⁹.

و على عكس المفتشية العامة للمالية التي تجد صعوبة على مستوى تفعيل

قراراتها و ردع المرتكبين للمخالفات، فإن المفتشية العامة للإدارة الترابية تتخذ

إجراءات صارمة تجاه كل المرتكبين للمخالفات و الأخطاء الجسيمة.

189 انظر قرار التوقيف الأول رقم 10.3337 و قرار الثاني رقم 10.3336 الصادران في 14 دجنبر 2010، و المنشوران في الجريدة الرسمية عدد 5908 بتاريخ 13 يناير 2011 ص 80.

إذ أن الدور الجديد و المتمثل في التدقيق هو الذي سيعرف اهتماما كبيرا خاصة، في ظل مستجدات دستور 2011، و الذي نص على أهمية التدبير خاصة جانب تقوية القدرات التدبيرية للجماعات الترابية من طرف المفتشية العامة للإدارة الترابية إضافة إلى القوانين التنظيمية للجماعات الترابية التي أكدت على ضرورة إنجاز تدقيق سنوي من طرف هذه المفتشيات ما يساهم في تحقيق الشفافية المالية لهذه الوحدات الترابية.

المطلب الثاني: تجليات المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية 111.14-

112.14-113.14

إذا كانت الوصاية على الجماعات المحلية بصيغتها القديمة تشكل إحدى الصعوبات التي كانت تعوق عمل الجماعات، وكانت موضوع نقاش في كل الملتقيات والمناظرات، بحيث كان رؤساء الجماعات الـ يفوتون أي فرصة سواء على مستوى المناظرات أو الملتقيات التي كانت تنظمها وزارة الداخلية، أو اللقاءات التي كانت تتم على مستوى الجهات أو العمالات أو الجماعات نفسها، كان يطرح هذا الموضوع بحدة وكان رؤساء الجماعات يعتبرونه من بين العقبات التي تعترض عمل الجماعات، وإذا كان مفهوم الوصاية يطرح إشكالات على مستوى تحديد المفهوم، خصوصاً وأن هذا المفهوم كما هو معروف في القانون المدني يطبق على الأشخاص فاقد الأهلية، إلا أنه في القانون الإداري مرتبط بمفهوم الوصاية الإدارية وهذا لا يعني نوعاً من السلطة الرئاسية التي يمارسها الرئيس على مرؤوسيه

كما أن مجموعة من فقهاء القانون الإداري اعتبروا أن اختيار مفهوم الوصاية لم يكن اختياراً صائباً، وفي هذا الإطار يقول جورج فيدل " إن مصطلح الوصاية، في مادتنا " أي مادة القانون الإداري " قد أخطأوا فيها الإختيار لأنها تستعمل لتعني ليس نوعاً من التدبير لأحكام الأشخاص فاقد الأهلية، ولكن المراقبة التي يمارسها أعوان الدولة على أعمال الأجهزة اللامركزية، وذلك بهدف فرض احترام المشروعية وتجنب التجاوزات الممكنة وحماية المصلحة الوطنية في مواجهة المصالح المحلية أو التقنية. "

وبناء عليه سنحاول معالجة هذا الموضوع انطلاقاً من نقطتين، النقطة الأولى سنتناول فيها المراقبة بعد دستور 2011 مع استحضار التجربة الفرنسية، والنقطة الثانية سنخصصها للمراقبة انطلاقاً من القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية.

لهذا سنتناول المراقبة على مستوى الجماعات و مقارنتها بالتجربة الفرنسية (الفرع

الأول)، ثم المراقبة على مستوى الجهات و العمالات و الأقاليم (الفرع الثاني)

الفرع الأول: المراقبة على مستوى الجماعات على ضوء القانون التنظيمي 113.14 والمراقبة بفرنسا.

لقد عرف نظام الوصاية بالجماعات الترابية تطورا ليس فقط على مستوى التسمية - بحيث أصبحت القوانين التنظيمية تتضمن أبوابا تتعلق بالمراقبة وليس بالوصاية- بل كذلك حصل التطور على مستوى العديد من الخصائص والمميزات التي أصبحت تتميز بها المراقبة سواء على مستوى الآجالات وكذلك على مستوى التأشيرة وغيرها من المستجدات الأخرى. ونجد هذا التطور مهد له دستور 2011 من خلال ما تضمنه من مقتضيات أكدت على المراقبة عوض الوصاية، وذلك حينما نص الدستور في الفصل 145 على مايلي ((يمثل والي الجهات وعمال الأقاليم والعمالات، السلطة المركزية في الجماعات الترابية.)) ويعمل الولاية والعمال، باسم الحكومة، على تأمين تطبيق القانون، وتنفيذ النصوص التنظيمية للحكومة ومقرراتها، كما يمارسون المراقبة الإدارية. و هذا ما أكدته القوانين التنظيمية للجماعات الترابية.

لهذا سنقوم بدراسة هذا الفرع انطلاقا من المراقبة على الجماعات وفق القانوني 113.14 (الفقرة الأولى)، ثم الاضطلاع على التجربة الفرنسية في مجال المراقبة (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: المراقبة على مستوى الجماعات

وقد تأكدت هذه المراقبة بشكل جلي في القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية، بحيث نجد هذه القوانين خصصت بابا للمراقبة، بالإضافة للمقتضيات الأخرى التي تتعلق بالآجالات والتأشيرات. فإذا رجعنا للقانون التنظيمي 113/14 المتعلق بالجماعات فإننا نجد عامل العمالة أو الإقليم يمارس مهام المراقبة الإدارية على شرعية قرارات رئيس

المجلس ومقررات مجلس الجماعة¹⁹⁰ .وكل نزاع في هذا الشأن تبت فيه المحكمة الإدارية.

وتعتبر باطلة بحكم القانون المقررات والقرارات التي لا تدخل في صلاحيات مجلس الجماعة أو رئيسه أو المتخذة خرقاً لأحكام هذا القانون التنظيمي والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل. وتبت المحكمة الإدارية في طلب البطلان بعد إحالة الأمر إليها في كل وقت وحين من قبل عامل العمالة أو الإقليم أو من ينوب عنه.

ويتم العمل على تبليغ نسخ من محاضر الدورات ومقررات مجلس الجماعة وكذا نسخ من قرارات الرئيس المتخذة في إطار السلطة التنظيمية إلى عامل العمالة أو الإقليم أو من ينوب عنه داخل أجل لا يتعدى خمسة عشر (15) يوماً من أيام العمل الموالية لتاريخ اختتام الدورة أو لتاريخ اتخاذ القرارات المذكورة، وذلك مقابل وصل.

وتبلغ وجوباً نسخ من القرارات الفردية المتعلقة بالتعمير إلى عامل العمالة أو الإقليم أو من ينوب عنه داخل أجل لا يتعدى (5) أيام بعد تسليمه إلى المعني بها. ويتعرض عامل العمالة أو الإقليم أو من ينوب عنه على النظام الداخلي للمجلس وعلى المقررات التي لا تدخل في صلاحيات مجلس الجماعة أو المتخذة خرقاً لأحكام هذا القانون التنظيمي والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، ويبلغ تعرضه معللاً إلى رئيس مجلس الجماعة داخل أجل ال يتعدى (3) أيام من أيام العمل ابتداء من تاريخ التوصل بالمقرر . ويترتب على التعرض المشار إليه في الفقرة السابقة إجراء المجلس لمداولة جديدة في شأن المقرر المتخذ .

إذا أبقى المجلس المعني على المقرر موضوع التعرض، أحال عامل العمالة أو الإقليم أو من ينوب عنه الأمر إلى القضاء الاستعجالي لدى المحكمة الإدارية الذي يبت في طلب إيقاف التنفيذ داخل أجل 48 ساعة ابتداء من تاريخ تسجيل هذا الطلب بكتابة الضبط لديها، ويترتب على هذه الإحالة وقف تنفيذ المقرر إلى حين بت المحكمة في الأمر.

190 _ للمزيد من التفاصيل انظر الظهير الشريف رقم 85. 15. 1 صادر في 20 رمضان 1436 (7 يوليو 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي 1113/14 المتعلق بالجماعات ج.ر عدد 6380 6 شوال 1436 23 يوليو 2015

تبت المحكمة الإدارية في طلب البطلان داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ التوصل به، وتبلغ المحكمة وجوباً نسخة من الحكم إلى عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المجلس المعني داخل أجل عشرة (10) أيام بعد صدوره .
وتكون مقررات المجلس قابلة للتنفيذ بعد انصرام أجل التعرض المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة، في حالة عدم التعرض عليها.
ولا تكون هذه المقررات قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من قبل عامل العمالة أو الإقليم أو من ينوب عنه¹⁹¹ داخل أجل عشرين (20) يوماً من تاريخ التوصل بها من رئيس المجلس:

المقرر المتعلق ببرنامج الجماعة؛

المقرر المتعلق بالميزانية؛

المقرر القاضي بتنظيم إدارة الجماعة وتحديد اختصاصاتها؛

المقررات ذات الوقع المالي على النفقات أو المداخيل، ولاسيما الاقتراضات والضمانات وتحديد سعر الرسوم والأتاوى ومختلف الحقوق وتفويت أمالك الجماعة وتخصيصها؛

المقرر المتعلق بتسمية الساحات والطرق العمومية عندما تكون هذه التسمية تشريفاً عمومياً أو تذكيراً بحث تاريخي؛

المقرر المتعلق باتفاقيات التعاون اللامركزي والتوأمة التي تبرمها الجماعة مع الجماعات المحلية الأجنبية؛

المقررات المتعلقة بإحداث المرافق العمومية الجماعية وطرق تدبيرها .

غير أن المقررات المتعلقة بالتدبير المفوض للمرافق والمنشآت العمومية الجماعية وإحداث شركات التنمية المحلية يؤشر عليها من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية داخل نفس الأجل المشار إليه في الفقرة الأولى أعلاه .

¹⁹¹ _ أنظر المادة 12 من المرسوم رقم 301.16.2 ، السالف الذكر .
المادة 12 "يصبح مقرر مجلس الجماعة المتعلق ببرنامج عمل الجماعة قابلاً للتنفيذ بعد التأشير عليه من قبل عامل العمالة أو الإقليم طبقاً لأحكام المادة 118 من القانون التنظيمي السالف الذكر رقم 14.113"

يعتبر عدم اتخاذ أي قرار في شأن مقرر من المقررات المذكورة بعد انصرام الأجل المنصوص عليه في هذا القانون، بمثابة تأشيرة.

وما يمكن ملاحظته من خلال المقارنة ما بين المقتضيات التي كانت تتعلق بالوصاية في إطار الميثاق الجماعي 08/17 والتي كانت محددة في إطار التأشير على القرارات والتي كانت محددة في 30 يوما بالنسبة للسلطة المركزية و15 يوما بالنسبة لتأشيرة السلطة الإقليمية. والمقتضيات المتعلقة بالقوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية، بحيث نجد مثلا القانون التنظيمي 14/113 'المتعلق بالجماعات بخصوص مقررات مجلس الجماعة وقرارات رئيس المجلس الجماعي يجب إحالتها على عامل العمالة أو الإقليم داخل أجل لا يتعدى 15 يوما. كما أن تعرض العامل على مقرر النظام الداخلي يجب ان يبلغ داخل أجل لا يتعدى 3 أيام من أيام العمل ابتداء من تاريخ التوصل. وإذا تم الإبقاء على مرور موضوع التعرض يتم إحالته على القضاء الاستعجالي لدى المحكمة الإدارية الذي يبيت في طلب إيقاف التنفيذ داخل أجل 48 ساعة ابتداء من تاريخ تسجيل الطلب. كما أن مجموعة من المقررات يجب التأشير عليها داخل أجل 20 يوما من تاريخ التوصل بها¹⁹².

الفقرة الثانية: المراقبة على الجماعات بفرنسا

بخصوص التجربة الفرنسية فإننا نسجل أن المشرع الفرنسي حاول التخلي عن الرقابة على الأعمال بحيث نجد أن نظام المراقبة الذي كان سائدا قبل 1982 تميز باعتماد الرقابة القبلية، حيث كان يجوز لممثل الدولة أن يلغي أعمال الجماعات الترابية، وأساسا أعمال الجماعات، قبل دخولها حيز التنفيذ، لأسباب تتعلق بقانونيتها، وأحيانا بملائمتها، حيث كانت هناك إذن مسطرة للموافقة المسبقة، رغم أن هذه الأخيرة أصبحت أكثر مرونة منذ أواخر القرن التاسع عشر. وبالنسبة إلى الجماعات الصغرى فإن هذا النظام كان أشبه ما يكون

192 _حميد أبو لاس: الجماعات الترابية من الوصاية إلى المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية الجديدة دراسة مقارنة، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد 134-135 ماي-غشت 2017.

بنوع من تقديم النصح والمشورة من طرف مصالح الدولة. وقد استهدف قانون 2 مارس 1982 إلغاء الوصايتين المالية والإدارية¹⁹³.

ولهذا الغرض، طرح مبدأ مفاده أن أعمال الجماعات الترابية واجبة التنفيذ بحكم القانون، وهنا يبدو أن المشرع أراد إقرار المساواة بين أعمال الجماعات الترابية وأعمال الدولة. بيد أن هذه الإرادة اصطدمت بالحاجز الدستوري، ولم يتحقق إلغاء الوصاية الإدارية إلا عبر مرحلتين. حيث رغب المشرع في استبدال المراقبة القبلية التي يمارسها العامل بمراقبة بعدية مسندة إلى القاضي الإداري. وقد أقر المجلس الدستوري دستورية هذا الإلغاء للوصاية الهادف إلى إسناد المراقبة إلى السلطة الإدارية القضائية، على أن تكون المراقبة إدارية بالمعنى الوارد في الفقرة 3 من المادة 72، على اعتبار أن العامل يحتفظ بدور أساسي في الإحالة على القاضي، واعتبر أن العامل يتعين أن يعلم بالأعمال قبل أن تصبح واجبة التنفيذ، كي يتمكن من رفع إحالة على القضاء في حال عدم قانونيتها. وإن نص قانون 2 مارس 1982 هو الذي دفع بالمجلس الدستوري إلى أن يؤكد على الحدود التي يجب عدم تجاوزها من طرف المشرع في مجال مراقبة الجماعات الترابية (قرار-DC 137 .) 82 المؤرخ في 25 فبراير 1982 وذكر المشرع أن على القانون أن يحترم "صلاحيات الدولة المنصوص عليها في الفقرة 3.... التي لا يمكن تقييدها ولا إلغاء آثارها القانونية، ولو مؤقتاً". و يصبح بالتالي التنصيب على أن أعمال الجماعات الترابية واجبة التنفيذ بحكم القانون "قبل إشعار ممثل الدولة بها، بينما هو لا يعرف مضمونها" مسألة غير دستورية. لكن نفس القرار يقر بأنه يمكن للمشرع أن يحد من تدخل ممثل الدولة ويحوله إلى مجرد دراسة لقانونية الأعمال وتوجيه الإحالة إلى المحكمة الإدارية دون أن يكون له اختصاص البت، بخلاف نظام الوصاية الذي ساد حتى سنة 1982. وما دام ممثل الدولة يمكنه الإحالة على القاضي من أجل احترام الأهداف المحددة في الفقرة 3 من المادة 72، فليس هناك أي تجاهل لمقتضيات الدستور، كما أن المراقبة "الإدارية"، المعنية في هذه الفقرة، يمكن أن تنحصر في مراقبة قضائية بطلب من السلطة الإدارية ممثلة في العامل. واستهدف

¹⁹³ _ Jean –Bernard Aub, jean françois Auby e Rozen Noguellou ,droi des colleciviés errioriales ,coll « Thémis »,PUF 6 2DIION 2015 PG 416 7
Michel Verpeaux les collectivités territoriales 5 édition DaLLOz 2015 PG 69

قانون 22 يوليوز استكمال قانون 2 مارس من خلال التأكيد على بعض شروط ممارسة المراقبة الإدارية لأعمال الجماعات الترابية، حيث إن هذه الأخيرة لم تصبح واجبة التنفيذ إلا بعد نشرها وإبلاغها لممثل الدولة. ويمثل إشعار هذا الأخير، كشرط لجعل الأعمال واجبة التنفيذ، العنصر الأساسي في القانون المعدل المؤرخ في 22 يوليوز 1982، في أعقاب صدور قرار المجلس الدستوري. ولكن من أجل تفادي تضخم النصوص الموجهة إلى العمالة، تضمن نص القانون جرداً بقائمة الأعمال التي يتعين إشعار بها كي تصبح واجبة التنفيذ، وهي تضم أهم الأعمال التي تنجزها الجماعات الترابية. والجزء الوحيد المترتب على عدم الإشعار هو عدم وجوب تنفيذ الأعمال. ولا يتوفر العامل، بالنسبة إلى الأعمال التي يتلقاها، سوى على إمكانية تقديم طعن أمام القضاء، داخل أجل شهرين، تحتسب ابتداء من الإشعار بالعمل. ويغدو العامل هنا في موقع المرتفق الذي يرغب في الاعتراض على عمل إداري والطعن أمام القضاء هو أشبه ما يكون هنا بطعن الإلغاء. بيد أن قانون 22 يوليوز أتى بمقتضى لم يرد في القانون الأصلي، حيث نص على أن ممثل الدولة ملزم بإشعار السلطة المحلية و بنيته الإحالة على القضاء، وبإبلاغها بدقة كبيرة بكل التوضيحات المفيدة حول الجوانب غير القانونية التي لاحظها. ويتمثل الهدف من هذه المسطرة، الذي أعلنها بوضوح المنشور التطبيقي لقانون 22 يوليوز 1982، في تفادي الطعون أمام القضاء، وتشجيع الحوار بين الجماعة الترابية والعامل. وقد عمد مجلس الدولة في عدة مناسبات إلى توضيح الشروط الدستورية التي ينبغي أن تستوفيها مراقبة أعمال الجماعات الترابية، ذلك أن قرار 1982 يشير إلى "حق الإحالة على المراقبة القضائية"، في ارتباط بسلطة العامل. وقد يفهم من كلمة "حق" أن العامل ليس ملزماً بالإحالة على القضاء، حتى مع افتراض أنه لاحظ بعض الجوانب غير القانونية، وأن بإمكانه أيضاً أن يتراجع عن انتصابه كطرف في نزاع جارٍ في حال الإستجابة الإيجابية من طرف الجماعة الترابية .

و قد تبدو هذه القراءة متناقضة مع منطوق المادة 72 التي يبدو أن لها قيمة إلزامية. وقد أصدر المجلس الدستوري القرار DC 335-93 المؤرخ في 21 يناير 1994¹⁹⁴،

¹⁹⁴ _ Bernard Poujade xvier Cabannes l' essentiel pour réviser les colleciviés errioriales 1 édiion focher 2016 pg 13

في صيغة تدل على الإلزام والوجوب في علاقة بدور ممثل الدولة: "إن التوازن العام الذي تقوم عليه مراقبة قانونية أعمال الجماعات الترابية، المراقبة التي يتعين على ممثل الدولة أن يتكفل بها، طبقاً للفقرة الثالثة من المادة 72،" قد اختلف بفعل مقتضى القانون المدروس الذي كان قد عدّل شروط الأجل في مجال الإحالة على القضاء من طرف العامل. وباستعمال تعبير "يتعين على"، فإن المجلس الدستوري أراد بطريقة غير مباشرة أن يبين أن مهمة ممثل الدولة منصوص عليها في الدستور، وأنه لا يمكن أن يمارسها بكل حرية أو حسب الظروف. وقد سنحت أمام مجلس الدولة فرصة أخرى لإعادة التأكيد على موقفه، وذلك في القرار المؤرخ في 9 أبريل 1996، في موضوع "إمكانية التفعيل الفوري للصالحيات التي يتعين على ممثل الدولة أن يمارسها طبقاً للمادة 72 من الدستور". وتدل الإحالة إلى عدم وجود أجل على الطابع الإلزامي للمراقبة التي يجب ممارستها والتي ليست مجرد حق يمكن تفعيله أو تجاهله. ونجد الحرص على تعزيز مراقبة الدولة في اجتهادات المجلس الدستوري الذي لم يتردد في الاستناد مباشرة إلى الفقرة 3 من المادة 72، من أجل رسم حدود مهام ممثل الدولة. ولكن قد يكون هناك فرق بين "حق" الإحالة على القضاء كما ورد في قانون 1982، الذي قد يرخص بالتراجع، وإلزامية المراقبة التي لا تتحقق بالضرورة فقط عبر الإحالة على القاضي. وإن المراقبة التي يمارسها ممثل الدولة ليست مطلقة دون قيود، بل إن عليها أن تحترم مقابلها المتضمن في الفقرة 2، المتمثل في التدبير الحر.

إن كفة التوازن، الذي ظهرت بوادره الأولى في قرار 1982، مالت هذه لفائدة التدبير الحر في القرار DC 316-92 المؤرخ في 20 يناير 1993. وقد كان المشرع أراد، من خلال قانون 29 يناير 1993، المتعلق بالوقاية من الفساد وشفافية الحياة الاقتصادية والمساطر العمومية، وإقرار التعليق الآلي، خلال ثلاثة أشهر، لتنفيذ أعمال الجماعة الترابية في مجال التعمير والصفقات واتفاقيات التدبير المفوض للخدمات العمومية، في حال طلب ممثل الدولة من القاضي الإداري وقف التنفيذ. وقد اعتبر المجلس الدستوري أن هذه المقتضيات تحول دون وضع "ضمانات كافية لممارسة التدبير الحر للجماعات

الترابية"، لأنها تسمح لممثل الدولة أن يطلب، ي أي لحظة، تعليق الأعمال في مجالات هامة تدرج في إطار اختصاصات الجماعات الترابية، إلى أن يتدخل القاضي الإداري. بيد أن مجلس الدولة لم يبد أي اعتراض على مقتضى مماثل، متضمن في القرار DC 94-358 الصادر في 26 يناير 1995، المتعلق بالقانون التوجيهي حول إعداد التراب، المؤرخ في 4 فبراير 1995، يحدد هذا الأجل في شهر واحد، شرط أن يرفع ممثل الدولة الإحالة إلى المحكمة الإدارية، داخل أجل عشرة أيام تحتسب ابتداء من تسلم العمل. وإن الفرق بين الأجلين، شهر واحد عوض ثلاثة أشهر، قد يفسر أن ما اعتبر غير دستوري سنة 1993، أصبح متوافقا مع الدستور سنة 1995، مما يبين التوازن الدقيق بين التدبير الحر ووجوب ممارسة الرقابة، وكلاهما مبدأ منصوص عليه في الدستور¹⁹⁵.

الفرع الثاني: المراقبة على مستوى الجهات و العمالات و الأقاليم

سنحاول في هذه النقطة تسليط الضوء على نظام المراقبة في إطار القانون التنظيمي 14/111 المتعلق بالجهات و القانون التنظيمي 112.14 المتعلق بالعمالات و الأقاليم مع الإستئناس بالتجربة الفرنسية.

الفقرة الأولى: المراقبة على مستوى الجهات

وبخصوص المراقبة استنادا على القانون التنظيمي 14/111 المتعلق بالجهات الذي نجده خصص الباب الثالث للمراقبة، بحيث اعتبر أن والي الجهة يمارس المراقبة الإدارية على شرعية قرارات رئيس المجلس ومقررات مجلس الجهة، وكل نزاع في هذا الشأن تبت فيه المحكمة الإدارية. وتعتبر باطلة بحكم القانون المقررات والقرارات التي ال تدخل في صلاحيات مجلس الجهة أو رئيسه أو المتخذة خرقا لأحكام هذا القانون التنظيمي والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل.

¹⁹⁵ _ ورد عن الدكتور حميد أبو لاس: الجماعات الترابية من الوصاية إلى المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية الجديدة دراسة مقارنة، مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد 134-135 ماي-غشت 2017.

وتبت المحكمة الإدارية في طلب البطلان بعد إحالة الأمر إليها في كل وقت وحين من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية¹⁹⁶

و يتعين تبليغ نسخ من محاضر الدورات ومقررات مجلس الجهة وكذا نسخ من قرارات الرئيس المتخذة في إطار السلطة التنظيمية ذات الطابع العام إلى والي الجهة داخل أجل لا يتعدى عشرة (10) أيام من أيام العمل الموالية لتاريخ اختتام الدورة أو لتاريخ اتخاذ القرارات المذكورة، وذلك مقابل وصل .

ويتعرض والي الجهة على النظام الداخلي للمجلس وعلى المقررات التي ال تدخل في صلاحيات مجلس الجهة أو المتخذة خرقا لأحكام هذا القانون التنظيمي والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، ويبلغ تعرضه معللا إلى رئيس مجلس الجهة داخل أجل ال يتعدى ثلاثة (3) أيام من أيام العمل ابتداء من تاريخ التوصل بالمقرر . كما يترتب على التعرض المشار إليه ، إجراء المجلس لمداولة جديدة في شأن المقرر المتخذ.

وإذا أبقى المجلس المعني على المقرر موضوع التعرض، أحالت السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية الأمر إلى القضاء الاستعجالي لدى المحكمة الإدارية الذي يبت في طلب إيقاف التنفيذ داخل أجل 48 ساعة ابتداء من تاريخ تسجيل هذا الطلب بكتابة الضبط لديها، ويترتب على هذه الإحالة وقف تنفيذ المقرر إلى حين بت المحكمة في الأمر . وتبت المحكمة الإدارية في طلب البطلان داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التوصل به، وتبلغ المحكمة وجوبا نسخة من الحكم إلى السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية ورئيس المجلس المعني داخل أجل عشرة (10) أيام بعد صدوره . وتكون مقررات المجلس قابلة للتنفيذ بعد انصرام أجل التعرض المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة عدم التعرض عليها.

لاتكون مقررات المجلس التالية قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية داخل أجل عشرين يوما (20) من تاريخ التوصل بها من رئيس المجلس

- : المقرر المتعلق ببرنامج التنمية الجهوية ؛

¹⁹⁶ _ للمزيد من التفاصيل انظر القانون التنظيمي رقم 14/111 المتعلق بالجهات ج.ر عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015 ص 6585.

- المقرر المتعلق بالتصميم الجهوي لإعداد التراب ؛ -
- المقرر القاضي بتنظيم إدارة الجهة وتحديد اختصاصاتها ؛
- المقررات المتعلقة بالتدبير المفوض للمرافق والمنشآت العمومية الجهوية ؛ -
- المقررات المتعلقة بإحداث شركات التنمية الجهوية ؛ -
- المقررات ذات الوقع المالي على النفقات و المداخل، ولاسيما تحديد سعر الرسوم والأتاوى ومختلف الحقوق وتفويت أملاك الجهة وتخصيصها¹⁹⁷
- المقرر المتعلق باتفاقيات التعاون الالمركزي والتوأمة التي تبرمها الجهة مع الجماعات المحلية الأجنبية وفاعلين من خارج المملكة.
- يعتبر عدم اتخاذ أي قرار في شأن مقرر من المقررات المذكورة بعد انصرام الأجل المنصوص عليه أعلاه، بمثابة تأشيرة.
- لا تكون مقررات المجلس المتعلقة بالميزانية و الاقتراضات والضمانات قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية داخل الأجل المنصوص عليه في المادة 202 من القانون التنظيمي 14/111 المتعلق بالجهات .و يعتبر عدم اتخاذ أي قرار في شأن مقرر من المقررات المنصوص عليها كما هو منصوص في هذا القانون بعد انصرام الأجل المنصوص عليه في المادة 202¹⁹⁸ من القانون التنظيمي بمثابة تأشيرة.
- ويختص القضاء وحده بعزل أعضاء المجلس وكذلك بالتصريح ببطلان مداوات مجلس الجهة وكذا إيقاف تنفيذ المقررات والقرارات التي قد تشوبها عيوب قانونية، مع مراعاة مقتضيات المادة 114 من القانون التنظيمي المتعلق بالجهات .ويختص القضاء وحده بحل مجلس الجهة .وإذا ارتكب عضو من أعضاء مجلس الجهة غير رئيسها أفعال مخالفة للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل تضر بأخلاقيات المرفق العمومي و مصالح الجهة قام والي الجهة عن طريق رئيس المجلس بمراسلة المعني بالأمر للإدلاء بإيضاحات كتابية حول الأفعال المنسوبة إليه داخل أجل لا يتعدى عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ

¹⁹⁷ _ للمزيد من التفاصيل انظر الباب الثالث المادة 115 من القانون التنظيمي رقم 14/111 المتعلق بالجهات 12 ج.ر

عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015 ص 6585

¹⁹⁸ _ للمزيد من التفاصيل انظر الباب الثالث المادة 202 من القانون التنظيمي رقم 14/111 المتعلق بالجهات ج.ر عدد

6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015 ص 6585

التوصل .وإذا ارتكب رئيس المجلس أفعال مخالفة للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل، قامت السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية بمراسلته قصد الإدلاء بإيضاحات كتابية حول الأفعال المنسوبة إليه، داخل أجل لا يتعدى عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوصل . يجوز للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية أو لوالي الجهة، بعد التوصل بالإيضاحات الكتابية المشار إليها في الفقرتين الأولى والثانية أعلاه، حسب الحالة، أو عند عدم الإدلاء بها بعد انصرام الأجل المحدد، إحالة الأمر إلى المحكمة الإدارية وذلك لطلب عزل عضو المجلس المعني بالأمر من مجلس الجهة أو عزل الرئيس أو نوابه من عضوية المكتب أو المجلس.

وتبت المحكمة في الطلب داخل أجل لا يتعدى شهرا من تاريخ توصلها بالإحالة .وفي حالة الاستعجال، يمكن إحالة الأمر إلى القضاء الاستعجالي بالمحكمة الإدارية الذي يبت فيه داخل أجل 48 ساعة من تاريخ توصله بالطلب .

و يترتب على إحالة الأمر إلى المحكمة الإدارية توقيف المعني بالأمر عن ممارسة مهامه إلى حين البت في طلب العزل .

لا تحول إحالة الأمر إلى المحكمة الإدارية دون المتابعات القضائية، عند الاقتضاء . أما إذا رجعنا إلى التجربة الفرنسية فإننا نجد أنها أثبتت على الوصاية على الأشخاص بخلاف الجماعات، فإن نفس النظام يُطبَّق على العمالات والجهات. ولم تلغ قوانين اللامركزية الوصاية على الأشخاص التي ظلت وصاية حقيقية، لأنها تجيز لسلطات الدولة عزل المنتخبين المتفرعين عن الاقتراع العام، قبل انتهاء مدة انتدابهم.

بيد أن الشروط الصارمة التي تحيط بهذه الصلاحيات الممنوحة للدولة واعتماد الاقتراع العام لتعيين منتخبين جدد تجعل من هذه الوصاية أمرا ضروريا لمواجهة بعض التجاوزات والانحرافات. ويلاحظ مع ذلك عدم وجود إجراءات مماثلة في حال معاينة اختلالات في دواليب الدولة.

وفيما يتعلق بالمجالس البلدية، يمكن حلها، ولم يحدد القانون الأسباب الداعية إلى هذا الحل المادة L.2121-6 ومع ذلك، ففي الممارسة، يتم حل المجالس البلدية عندما يستحيل

تسيير المجلس البلدي في شروط عادية، وعندما توجد انقسامات خطيرة داخله تحول دون حسن تسيير أعماله.

ويمارس القاضي الإداري مراقبة على حقيقة الوقائع وتوصيفها. هكذا، فإن مرسوم الحل لا يكون قانونيا إلا إذا كانت الانقسامات داخل المجلس تحدث تأثيرا في تسييره، وكانت من الخطورة بحيث تمس بالتدبير الإداري للجماعة: استحالة انتخاب العمدة ونوابه قد تكون سببا موجبا للحل.

ومن أجل ضمان الموضوعية والتجرد، فإن إعلان الحل يتم عبر مرسوم يصدره المجلس الوزاري، أي رئيس الجمهورية. ويقوم العامل بتعيين لجنة خاصة، مكونة من 3 أعضاء في الجماعات التي قل عدد سكانها عن 35 ألف، إلى 7 أعضاء بالنسبة إلى الجماعات الأخرى. ويختار هؤلاء الأعضاء من داخل المجلس البلدي الذي تم حله أو من خارجه. وتتنحصر مهام هذه اللجنة في تصريف الأعمال الإدارية العادية، ولا يجوز لها إعداد ميزانية الجماعة أو تغيير الموظفين والأعوان (المادة ، 3-2121.L والمادة الموالية لها). ويتعين أن تجرى انتخابات جديدة داخل أجل شهرين من صدور المرسوم.

ويجري كل سنة حل عدة مجالس بلدية، وخاصة على مستوى الجماعات الصغيرة. ويمكن تعليق مهام العمدة ونوابه بقرار من وزير الداخلية أو إقالتهم بمرسوم صادر عن المجلس الوزاري، بسبب عدم تأديتهم للمهام الممارسة باسم الدولة أو باسم لجماعة (المادة L.2121-16). ويشكل رفض تنظيم انتخابات أو استفتاء وطني في الجماعة، مثلا، سببا موجبا للجزاء، لأن الأمر يتعلق هنا بمهمة أناطها بهم القانون، وهو يتعرضون في هذه الحالات لإجراءات تأديبية. ويترتب على عزل العمدة ونوابه أيضا حرمانهم من حق الترشح لمدة سنة¹⁹⁹.

■ حل مجالس العمالات والجهات بفرنسا

تنص المادتان L.3121-5 و L.4132-3 على نفس المقتضيات المتعلقة بحل مجلس العمالة أو المجلس الجهوي عن طريق مرسوم من المجلس الوزاري، عندما

¹⁹⁹ _Bœuf(jean-luc)Managemen (les colleciviés errioriales e décentralisation ,la document aion française 6 éd ,2011

"يصبح مستحيلا تسييرهما." وهو إجراء بالغ الخطورة، نظرا للإطار الجغرافي للجماعة الترابية المعنية، إلى درجة أن القانون ينص على ضرورة إشعار البرلمان بهذا الإجراء. إضافة إلى ذلك، لا يجوز إصدار مرسوم بحل كل مجالس العمالات والمجالس الجهوية.

ونادرا ما يقع حل مجلس للعمالة أو مجلس جهوي. وفي حال، الحل، يكلف رئيس المجلس الذي تم حله بتصريف الأعمال العادية، وتخضع عندئذ الأعمال لموافقة مسبقة من ممثل الدولة الذي يمارس وصاية قبلية.

بيد أن هذه الوضعية الاستثنائية مؤقتة، حيث يتوجب تنظيم انتخابات جديدة داخل أجل شهرين من صدور مرسوم الحل (المادتان 6-3121 L. و-4132 L.).
ولا يمكن تعليق مهام رؤساء مجالس العمالات أو المجالس الجهوية أو إقالتهم، على غرار ما هو معمول به بالنسبة إلى العمدة ونوابه، ولا شك أن ذلك مرده إلى أن رؤساء مجالس العمالات والمجالس الجهوية لم يكونوا قط أعوانا للدولة.²⁰⁰

■ مراقبة أعمال الجماعات الترابية

يمكن أن تدخل أعمال الجماعات الترابية في حكم القانون العام، أو في حالات نادرة في حكم القانون الخاص.

وبالنسبة إلى الأعمال الداخلة في حكم القانون العام، التي يقررها العمدة أو نوابه، فيمكن إصدارها باسم الدولة. وفي هذه الحالة، فإنها تخضع للمراقبة التراتبية المعمول بها في إدارة لامتمركزة.

وفيما عدا هذه الأعمال، فإن أعمال الجماعات الترابية هي أعمال إدارية أو أعمال مرتبطة بالميزانية. وهذا التمييز يكتسي أهمية أساسية، لأن المشرع أضفى على روح القوانين المنظمة للأعمال الإدارية مرونة كبيرة، بينما أبقى لممثل الدولة سلطة واسعة جدا فيما يخص الأعمال المرتبطة بالميزانية.

■ مراقبة الأعمال الإدارية

²⁰⁰ _ Bourdon (jacques), Pouier (jean - Marie) , Ricci (jean - claude), Droit des collectivités territoriales , PUF ?coll . « hémis », 2008

تُمارس هذه الرقابة باتباع، جزئياً، الإشارات المتفرقة القوية التي يقدمها المجلس الدستوري، ذلك أن قانون 22 يوليوز 1982 أحدث آلية بوجوب الإشعار بأعمال الجماعات الترابية، وهي آلية موحدة بين مختلف فئات الجماعات الترابية المعنية. وهذا الإشعار شرط لازم كي تصبح الأعمال واجبة التنفيذ، والهدف من الإشعار إتاحة إمكانية الإحالة على القضاء الإداري، وهو الإجراء الذي يصطلح عليه باسم الإحالة "العمالية على القضاء". وتخضع الرقابة في تنظيمها للمقتضيات المتضمنة في الجزء الأول والثاني والثالث من الباب الثالث من المدونة العامة للجماعات الترابية (المواد من L.2131-1 إلى 2131-9 بالنسبة إلى الجماعات، ومن 3131-1 إلى 3131-5 ومن 3132-1 إلى 3132-3 بالنسبة إلى العمالات، ومن L.4141-1 إلى 4141-5، ومن 4142-1 إلى 4142-3 بالنسبة إلى الجهات).²⁰¹

▪ مراقبة المشروعية على يد ممثل الدولة

تخضع الأعمال التي يُخبر بها ممثل الدولة إلى تقييم لمشروعيتها، داخل أجل شهرين تحتسب ابتداء من تاريخ الإخبار، وهو الأجل المحدد للإحالة، ضمن أحكام القانون العام، على القضاء الإداري. وعندما يعتبر ممثل الدولة أن العمل غير مشروع، يتعين أن يحيله على المحكمة الإدارية. وهذا هو المنطق الذي قرره قوانين 1982. بيد أن هذا النظام يتصف ببعض التشدد، ويبدو أنه يجعل الجماعات الترابية، وخاصة الصغيرة منها، تحت رحمة عقاب قضائي، مع أنها تفتقر إلى الوسائل الكافية لمواجهته. وهذا هو السبب الذي حدا بقانون 1982 إلى التنصيص على وجوب أن "يخبر" ممثل الدولة الجماعة الترابية المعنية بنيته الإحالة على القضاء، مع مدها بالتوضيحات حول الاختلالات المسجلة على العمل موضوع الإحالة. وفي الحقيقة، فإن هذا الإخبار هو بمثابة طلب يوجهه ممثل الدولة، ويشبه في آثاره النزاعية، حسب مجلس الدولة، طعناً إدارياً حقيقياً، ويكون الهدف منه دفع الجماعة الترابية إلى التراجع عن القرار وتدارك الجوانب غير القانونية. وتوقف هذه الملاحظات أجل الطعن النزاعي، على اعتبار أنها قدمت داخل الأجل المحدد لذلك الطعن. وتشكل وسيلة فعالة للوقاية من النزاع. وإذا لم يتمكن العامل من دفع الجماعة الترابية إلى سحب العمل المعني، يحيل العمل على القضاء عن طريق طعن

²⁰¹ _Code général des collectivités territoriales ,édition commentée ,Dalloz,16 éd , 2013

هو نوع من طعن الإلغاء يؤدي إلى إلغاء العمل المقرر من طرف القاضي من أجل عدم المشروعية. ومقارنة بقانون ما قبل، 1982 فليس ممثل الدولة هو الذي يقرر الإلغاء بل القاضي. ومنذ، 1982 أجاز القانون إرفاق الإحالة على القضاء من طرف العامل بطلب تعليق استعجالي. ويجد هذا الطلب سنده القانوني في كون إحدى الوسائل المشار إليها تبدو، خلال فترة التحقيق، كفيلة بخلق شك جدي في مشروعية القرار موضوع الطعن²⁰²

ويتعين أن يبيت القاضي داخل أجل شهر. وإذا كان القرار موضوع الطعن من شأنه المس بممارسة إحدى الحريات العمومية، يصدر حكم التعليق الذي طلبه العامل، داخل أجل 48 ساعة، من طرف رئيس المحكمة الإدارية أو من ينوب عنه. وهذه المسطرة التي كانت تسمى في الأصل "وقف التنفيذ المسرع" لم يتم اللجوء إليها إلا نادرا، ولم يعد يُعْتَدُّ بها، مع اللجوء المتزايد إلى الطعن من أجل لمساس بإحدى الحريات العمومية المنصوص عليه في المادة 2-521-L من مدونة القضاء الإداري، لاسيما وأن هذه المسطرة متاحة أمام كل المرتفقين، شرط أن يتعلق الأمر بإحدى الحريات العمومية. ويجيز قانون 4 فبراير 1995 إضافة إلى ذلك/ التعليق الآلي، دون تدخل القاضي، للقرارات المتعلقة بثلاثة قطاعات حساسة، وهي التعمير والصفقات وتفويض الخدمات العمومية، وذلك في حال إرفاق العامل طعنه الإداري بطلب تعليق داخل أجل عشرة أيام ابتداء من تسلّم الإشعار بالقرار. وإذا لم يبيت القاضي داخل أجل شهر، ابتداء من تاريخ التسلم، يصبح القرار واجب التنفيذ (المواد 6-2131-L و 1-3132-L و 1-4142-L). وتوجد آليات أخرى للوقاية من الاختلالات القانونية في المجال التعاقدية (المادة R.551-1 من مدونة القضاء الإداري). وتتميز المنظومة العامة ببساطتها الكبيرة، غير أنها أصبحت بالغة التعقيد بسبب الثغرات التي يتضمنها قانون، 1982 وأيضاً، لأن نظام الطعن الإداري من طرف العامل اتسع نطاق العمل به ليشمل قرارات لم يكن منصوصاً عليها في

²⁰² _Faure (Bertand),Droit es collectivités territoriales Dalloz , 2 éd ,2011

البداية. ويبدو من دراسة الفقه القانوني المتعلق بالإحالة على القضاء الإداري من طرف العامل أن نطاق أعمال هذه المسطرة امتد إلى أعمال جديدة، ضمن قراءة وسعت من مجال تطبيق قانون 1982 المعدل 203 وقد تبين من خلال الممارسة أن هناك أعمالاً لم تكن مندرجة ضمن قائمة الأعمال التي يجوز للعامل أن يقدم إحالة حولها إلى القضاء، ولكنها لا يمكن أن تعد مجرد أعمالاً للتدبير العادي. وهذا ما جعل القاضي الإداري يميل أكثر إلى توسيع نطاق العمل بنظام المراقبة المتضمن في قانون 1982 ليشمل أعمالاً جديدة، بينما سعى المشرع إلى تضييق لائحة الأعمال التي يجب الإشعار بها. يلاحظ إذن أن نظام طعن الإلغاء يقطع شيئاً فشيئاً مجال تطبيق نظام الإحالة على القضاء الإداري، إلى حد أنه أفقده كل تفرد، وطرح الطعن لدى القضاء الإداري كمجرد تنويع على طعن الإلغاء أو الطعن لدى القضاء الشامل، عندما يكون موجهاً ضد عقد إداري. وهذا الميل إلى اعتبار نظام الإحالة على القضاء كمجرد طعن للإلغاء كان من نتائجه، أو من أسبابه، السماح لممثل السلطة بتقديم طعون ضد أعمال لا تستوفي شروط الإحالة على القضاء، بالمعنى الحصري لهذا النوع من الطعن. وأهم حجة يقدمها المدافعون عن توسيع نطاق الطعن المقدم من طرف العامل، بخصوص أعمال ليست خاضعة رسمياً للمراقبة، اعتباراً للمقتضيات الحالية للتشريع الجاري به العمل، تتمثل في غالب الأحيان في وجوب منح ممثل الدولة سلطة التدخل، أياً كان الفعل، وأنه لا يجب أن يجد نفسه في موقع أضعف من موقع المرتفقين الذين يتوفرون دائماً على إمكانية تقديم طعون تدخل في حكم القانون العام.

قد نسلّم بهذه الرغبة في تعزيز مراقبة أعمال الجماعات الترابية، حتى ضد إرادة المشرع الصريحة في سعيه إلى تأطير المراقبة ضمن حدود ضيقة جداً. يجب حينها الإقرار بوجود نوعين مختلفين من الطعن، أولهما خاص بالحالات المنصوص عليها والمذكورة في قانون 1982 وثانيها يتعلق بالحالات لأخرى. ومن حسنات

²⁰³ _Emmanuel Vial – Durand les collectivités territoriales en France 9 édition HACHEE LIVRE ,2013 PG 71

هذا التمييز أنه لا يدخل في إطار الإحالات على القضاء الإداري طعوننا ولا يمكن اعتبارها كذلك. وقد نص قانون، 1982 فضلا عن ذلك، على آلية للإحالة على القضاء بناء على طلب، مفتوحة في وجه كل مرتفق يرى أن أحد حقوقه قد تم المساس بها بفعل عمل صادر عن الجماعة الترابية، سواء كان من الأعمال التي يجب الإشعار بها أم لا، والذي يمكن أن يطلب من العامل الإحالة على القضاء مكانه.

وفي هذه الحالة، يحدد أجل شهرين ابتداء من تلقي العامل طلب الإحالة على القضاء، وإذا رفض العمال الإحالة على القضاء، لا يجوز الطعن في قراره (المواد 8-2131-L و 3-3132-L و 3-4142-L). ولا يتم إعمال هذه المسطرة إلا في حالات قليلة جدا، كما أن حالات موافقة العامل على تقديم هذا النوع من الطعن، عن طريق الوكالة بمعنى ما، نادرة جدا. ويقود واقع مراقبة المشروعية أخيرا إلى التساؤل حول نجاعة هذا الإجراء. وإذا كانت ملاحظات العامل كثيرة جدا (أقل بقليل من 200 ألف)، فإن الإحالات على القضاء من طرف العامل قليلة بشكل ملحوظ (أقل من 2000 سنويا، دون احتساب حالات التراجع عن القرار)²⁰⁴

بينما هناك الملايين من الأعمال التي تخضع سنويا لوجوب الإشعار. يتبين إذن أن أكثر

من

98 في المائة من النزاعات المتعلقة بالمشروعية تجد حلها في المرحلة الإدارية. وتظل نسبة الأعمال التي يتم الإشعار بها قصد مراقبة المشروعية، والتي تصبح موضوع إحالة على القضاء ضعيفة جدا. إضافة إلى ذلك، فإن ممارسة نظام الطعن عبر الإحالة على القضاء يقتصر نطاق تطبيقه على بعض المجالات، وعلى رأسها التعمير والصفقات العمومية والوظيفة العمومية الترابية²⁰⁵

الفقرة الثانية: المراقبة على مستوى العمالات و الأقاليم

وبخصوص المراقبة استنادا على القانون التنظيمي 112.14 المتعلق بالعمالات و الأقاليم الذي نجده خصص الباب الثالث للمراقبة و الذي جاء فيه في مادته 106 تطبيقا

²⁰⁴ _Cornet C ., Ferstenbert J., Touret L ., les grands arrêts de décentralisation , Dalloz ,2 éd , 2001 pg 158

²⁰⁵ _Michel Verpeaux les colleciviés TerriToriales 5 édiion DALLOZ PG 67

لمقتضيات الفقرة الثانية من الفصل 145 من الدستور، يمارس عامل العمالة أو الإقليم المراقبة الإدارية على شرعية قرارات رئيس المجلس ومقررات مجلس العمالة أو الإقليم كل نزاع في هذا الشأن تبت فيه المحكمة الإدارية.

تعتبر باطلة بحكم القانون المقررات والقرارات التي لا تدخل في صلاحيات مجلس العمالة أو الإقليم أو رئيسه أو المتخذة خرقاً لأحكام هذا القانون التنظيمي والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل. وتبت المحكمة الإدارية في طلب البطلان بعد إحالة الأمر إليها في كل وقت وحين من قبل عامل العمالة أو الإقليم.

يتعين تبليغ نسخ من محاضر الدورات ومقررات مجلس العمالة أو الإقليم، وكذا نسخ من قرارات الرئيس المتخذة في إطار السلطة التنظيمية إلى عامل العمالة أو الإقليم داخل أجل لا يتعدى عشرة (10) أيام من أيام العمل الموالية لتاريخ اختتام الدورة أو لتاريخ اتخاذ القرارات المذكورة، وذلك مقابل وصل (المادة 107)

. يتعرض عامل العمالة أو الإقليم على النظام الداخلي للمجلس وعلى المقررات التي لا تدخل في صلاحيات مجلس العمالة أو الإقليم أو المتخذة خرقاً لأحكام هذا القانون التنظيمي والنصوص التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل، ويبلغ تعرضه معللاً إلى رئيس مجلس العمالة أو الإقليم داخل أجل لا يتعدى ثلاثة (3) أيام من أيام العمل ابتداء من تاريخ التوصل بالمقرر.

يترتب على التعرض المشار إليه في الفقرة السابقة إجراء المجلس لمداولة جديدة في شأن المقرر المتخذ.

إذا أبقى المجلس المعني على المقرر موضوع التعرض، أحال عامل العمالة أو الإقليم الأمر إلى القضاء الاستعجالي لدى المحكمة الإدارية الذي يبت في طلب إيقاف التنفيذ داخل أجل 48 ساعة ابتداء من تاريخ تسجيل هذا الطلب بكتابة الضبط لديها، ويترتب على هذه الإحالة وقف تنفيذ المقرر إلى حين بت المحكمة في الأمر.

تبت المحكمة الإدارية في طلب البطلان داخل أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ التوصل به، وتبلغ المحكمة وجوبا نسخة من الحكم إلى عامل العمالة أو الإقليم ورئيس المجلس المعني داخل أجل عشرة (10) أيام بعد صدوره.

تكون مقررات المجلس قابلة للتنفيذ بعد انصرام أجل التعرض المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة في حالة عدم التعرض عليها (المادة 108).

لا تكون مقررات المجلس التالية قابلة للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من طرف عامل العمالة أو الإقليم²⁰⁶، داخل أجل عشرين (20) يوما من تاريخ التوصل بها من رئيس المجلس:

- المقرر المتعلق ببرنامج تنمية العمالة أو الإقليم؛

- المقرر المتعلق بالميزانية؛

- المقرر القاضي بتنظيم إدارة العمالة أو الإقليم وتحديد اختصاصاتها؛

- المقررات ذات الوقع المالي على النفقات والمداخيل، ولاسيما

الاقتراضات والضمانات وتحديد سعر الرسوم والأتاوى ومختلف الحقوق وتفويت أملاك العمالة أو الإقليم وتخصيصها؛

- المقرر المتعلق باتفاقيات التعاون اللامركزي والتوأمة التي تبرمها

العمالة أو الإقليم مع الجماعات المحلية الأجنبية.

غير أن المقررات المتعلقة بالتدبير المفوض للمرافق والمنشآت العمومية التابعة للعمالة

أو الإقليم وبإحداث شركات التنمية يؤشر عليها من قبل السلطة الحكومية المكلفة بالداخلية داخل نفس الأجل المشار إليه في الفقرة الأولى أعلاه.

206 - أنظر المادة 12 من المرسوم رقم 2.16.300 ، السالف الذكر.

المادة 12

"يصبح مقرر مجلس العمالة أو الإقليم المتعلق ببرنامج تنمية العمالة أو الإقليم قابلا للتنفيذ بعد التأشير عليه من قبل عامل العمالة أو الإقليم طبقا لأحكام المادة 109 من القانون التنظيمي السالف الذكر رقم 112.14".

يعتبر عدم اتخاذ أي قرار في شأن مقرر من المقررات المذكورة بعد انصرام الأجل المنصوص عليه أعلاه، بمثابة تأشيرة (المادة 109)²⁰⁷.

المبحث الثاني: محدودية نظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي و

الحلول الكفيلة بتطويرهما

إن محاولة رصد أوضاع وتمظهرات وتجليات نظام الرقابة على الجماعات الترابية بالمغرب، أفضت إلى أن هذا النظام الرقابي تتقاسمه العديد من المؤسسات والهيكل والجهات والأجهزة المركزية والمحلية الرسمية وغير الرسمية. حيث هناك الرقابة الإدارية متمثلة في وصاية وزارة الداخلية ومراقبة الأجهزة التابعة لها، و المراقبة القضائية المنجزة من طرف المجالس الجهوية للحسابات و بعض الأجهزة الأخرى وهكذا كان لذلك المعطين (استقلالية الجماعات الترابية ورغبة احتكار السلطة) انعكاسات وتداعيات بارزة على مقارنة الدولة للمسألة التنموية المحلية، ومن ثم على منهجها في الرقابة على الجماعات الترابية عموماً. حيث تأرجحت السياسة العامة للدولة في مجال اللامركزية الإدارية الترابية بين خدمة الهدفين المتناقضين تحت غطاء مبدئي الاستقلالية والرقابة مع تغليب الثاني عن الأول للأهداف المذكورة. ولعله لا أدل على ذلك، من تلك الفجوة العميقة والمفارقة الصارخة، التي ظلت دائماً حاضرة قائمة بين الخطاب والقانون والممارسة بخصوص سياسة اللامركزية الترابية. ففي الوقت الذي كان وما زال الأسلوب اللامركزي يحتل فيه مكانة خاصة ومتميزة على مستوى الخطاب السياسي الرسمي، وكانت النصوص القانونية قد حملت بعضاً من تلك التوجهات السياسية دون أن تصل إلى المستوى المطلوب، نجد أن الممارسة والواقع العملي شيء آخر، حيث تكرست الرقابة الصارمة والمشددة والمبالغ فيها عملياً وتطبيقياً.

²⁰⁷ _ أنظر القانون التنظيمي 112.14 الباب الثالث المواد 106 إلى 109.

وإذا كان القضاء المالي بالمغرب يمارس -وبدون شك- رقابة ضعيفة على الجماعات الترابية، نظرا لإكراهاته واختلالاته المتعددة، ولعدم تمتعه بالاستقلالية والسلطات المفترضة في الأجهزة والمؤسسات القضائية عموما، فإن القضاء الإداري -ورغم تمتع قضائه بامتيازات وضمانات السلطة القضائية- فهو لا يمارس بدوره رقابة فعالة وناجعة على الجماعات الترابية بالمغرب. وبصرف النظر عن المهام الرقابية المسندة للمحاكم الإدارية إشراكا لها في الرقابة الوصائية على بعض قرارات المجالس الجهوية بالنسبة للجهات، والتي تم تعميمها على جميع الجماعات الترابية عندما دخلت القوانين التنظيمية حيز التنفيذ، فإن الرقابة العامة التي يمارسها القاضي الإداري على الجماعات الترابية، مرتبطة بشكل أساسي بالوعي الحقوقي والقانوني لدى المواطن، وبمدى تمكنه وقدرته على المنازعة والمقاومة للإدارات الجماعية. دفاعا عن حقوقه، أو جبرا للأضرار التي قد تصيبه نتيجة الأعمال المادية أو القانونية للوحدات المحلية المنتخبة.

إنه فضلا عن ذلك الإشكال المرتبط أساسا بمسألة تعقد مساطر وإجراءات مقاضاة الجماعات الترابية، وكذا مسألة امتناع تلك الجماعات عن تنفيذ الأحكام القضائية الصادرة ضدها، فإن رقابة القضاء الإداري تعاني من عوائق وصعوبات وإكراهات أخرى قد لا تقل تأثيرا سلبيا عن المذكورة سالفا. وهو ما يتجلى أساسا وبصفة خاصة، في التردد والتقاوس وغياب الجرأة المسجلة على صعيد قسط مهم من الاجتهاد القضائي في المنازعات والقضايا المتعلقة بالجماعات الترابية خاصة تلك الصادرة عن محاكم الاستئناف وعن محكمة النقض بالخصوص.

لقد مكنتنا هذه الدراسة من رؤية وتحليل مختلف أنواع الرقابة، التي تخضع لها الجماعات المحلية بالمغرب. ومن بين النتائج المؤكدة والمتوصل إليها هي أن مسألة الكثرة في الأجهزة والممارسات الرقابية، تعتبر إشكالية كبرى وتساهم بلا شك في عدم بلوغ الهدف من الرقابة أحيانا، والذي هو الحفاظ على المصلحة العامة والمصالح الخاصة في الوقت نفسه. ذلك لأن التعدد في الأجهزة وكثرتها، يؤدي إلى إهدار الزمن الرقابي، وإلى غياب الحكامة والنجاعة الرقابية. بل إنه يخلق نوعا من التعارض والتضارب بين أعمال وتدخلات مختلف الأجهزة الرقابية من الناحية الواقعية والقانونية.

وتأسيساً على ما تقدم، يمكن القول أن إرساء نظام للمراقبة أو منظومة رقابية حقيقية وفعالة قادرة أن تمتد بتأثيراتها الإيجابية لزيادة الكفاءة والفاعلية والفعالية الإدارية على النطاق المحلي، يتطلب بالضرورة وبالدرجة الأولى أن يستوعب المسؤولون بالإدارة المركزية -خاصة بوزارة الداخلية- هذه الضرورة. كما يتطلب ويستلزم من جميع الموارد البشرية الفاعلة والمتدخلة بالجماعات الترابية منتخبيين كانوا أو موظفين أو رجالاً للسلطة أو غيرهم، أن يكونوا في المستوى المطلوب كخاضعين للمراقبة أو كمارسين لها، وسياسية كانت تلك الرقابة أو إدارية أو قضائية أو غيرها

في نفس السياق و في ظل التحول الذي يعرفه المجتمع المغربي اليوم بفع الآثار المترتبة عن العولمة الاقتصادية يحتم علينا جميعاً و أكثر من وقت مضى أن نغير اهتماماً بالغاً لممارسة التدبير السليم بهدف مسايرة الحداثة و التطور اللذان يشهدهما هذا العصر خصوصاً فيما يتعلق باعتماد آلية التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية بالمغرب كون هذه الأخيرة لازالت بعيدة كل البعد عن تفعيل هذه الآلية بالشكل المطلوب.

لهذا سنقوم بدراسة هذا المبحث من خلال الحديث عن محدودية نظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي **(المطلب الأول)** ثم إعطاء بعض الاقتراحات لتجويد كل من المراقبة و التدقيق الداخلي **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول: محدودية نظام المراقبة و اختلالات التدقيق الداخلي

إن الحديث عن محدودية نظام المراقبة يجرنا للحديث عن محدودية هذه الأخيرة من خلال أنواعها فكل من المراقبة الإدارية و كذا المراقبة القضائية تواجهها معيقات جمة تحول دون تطوير نظام المراقبة المفروض على الجماعات الترابية و كذلك الأمر بالنسبة لآلية التدقيق التي يعتبر تنفيذها أمر صعب في ظل عدم توفر الجماعات الترابية على الوسائل الكفيلة بتطبيقها.

لهذا سنقوم بدراسة هذا المطلب من خلال التطرق إلى حدود نظام المراقبة (الفرع الأول) ثم اختلالات التدقيق الداخلي (الفرع الثاني)

الفرع الأول: حدود نظام المراقبة

إن المراقبة المنجزة على الجماعات الترابية تنقسم إلى مراقبة قضائية و أخرى إدارية و كل منهما يعرف محدودية كبيرة نظرا للمعيقات التي تواجهها لهذا سنتحدث عن حدود المراقبة القضائية (الفقرة الأولى) ثم حدود المراقبة الإدارية (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: حدود المراقبة القضائية

إن استكمال صورة واقع الرقابة القضائية على المالية الترابية، يقتضي منا دراسة مكامن الخلل والقصور في هذه الرقابة، قبل اقتراح بعض البدائل والتوصيات.
و من بين المعوقات نجد:

- إشكالية تعدد اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات مع الهيئة التابعة لوزارة المالية والداخلية:

تمارس الجهوية للحسابات مهام متعددة، بحيث تجمع بين المهام القضائية وتلك الإدارية، وهو ما يؤدي إلى بروز ظاهرة التفاوت بين الوسائل والمهام²⁰⁸، ذلك أن القاضي المالي الجهوي، اسندت له سلطا واسعا، فهو يقوم بالتدقيق والتحقق، وكذا التأديب، هذا في الجانب القضائي، إلى جانب قيامه كذلك بمراقبة التسيير واستخدام الأموال العمومية، والإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية في الشق الإداري، كل ذلك من شأنه أن ينعكس سلبا على أداء المجالس الجهوية للحسابات، ذلك أنه ليس بإمكان هذه الأخيرة تدقيق حسابات جميع الأجهزة المحلية الخاضعة لمراقبتها، وكذا إجراء تقييم لمناهج وطرق التدبير المعتمدة من قبل تلك الأجهزة، اتي أخضعها القانون لرقابتها.

ومن ثم، فإن تشعب وتعقد مهام القاضي المالي الجهوي، من شأنه عدم توفير شروط الفعالية المطلوبة في أدائه الرقابي، كما أن هذا الاختصاص الموسع للمجالس الجهوية للحسابات، لن يسمح لها بالاضطلاع بكل تلك المهام المنوطة بها²⁰⁹.

ويمكن تفسير هذا الضعف في اداء المجالس الجهوية للحسابات، والناج عن تعدد الاختصاصات الموكولة إليها، بغياب أي استراتيجية تسمح بإحداث أجهزة تساعد المجالس الجهوية للحسابات في ممارسة عملها الرقابي²¹⁰، ومن ثم تخفف العبء عليها، ذلك أن بعض التجارب المقارنة، نجحت في تجاوز هذا الخلل على غرار التجربة الفرنسية، التي أنشأت هيئات مشتركة إلى جانب الغرف الجهوية، حيث تم إنشاء محكمة للتأديب تنظر في التجاوزات المالية للأمرين بالصرف²¹¹.

كما نجد كذلك، التجربة التونسية، والتي حصرت تدخل الغرف الجهوية للحسابات على المجال الحضري، مع وضع سقف للمجال القروي، ذلك أن الجماعات القروية التي لا

208- حمادي عبد الدايم: " الدور الرقابي للمجالس الجهوية للحسابات بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون

العام، جامعة محمد الخامس، السويسي، الرباط، كلية الحقوق السويسي السنة الجامعية: 2010-2011

209 - أحمد حسون" المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب دراسة سوسيو قانونية" منشورات مجلة حوارات مجلة الدراسات

السياسية والإجتماعية، سلسلة أطروحات وأبحاث العدد 2013/1، طبعة 2013، ص: 334.

- هشام الحسكة: "المجلس الجهوي للحسابات و إشكالية إرساء شفافية العمومية المحلية"، دراسة نظرية تطبيقية مقارنة،

2007 - 210

2008، ص: 215.

- حميدوش مدني" المحاكم المالية بالمغرب- دراسة نظرية تطبيقية مقارنة"، مرجع سابق، ص: 350.211

تتعدى ميزانيتها السنوية مليون دينار²¹²، لا تخضع لرقابتها، وإنما أسندت مهمة النظر في حساباتها إلى سلطة الوصاية.

وإلى جانب إشكالية شساعة الاختصاصات الرقابية، المخولة للمجالس الجهوية للحسابات، فإن تداخل هذه الاختصاصات مع باقي أجهزة الرقابة على الأموال العمومية الترابية، يساهم في ضعف وتواضع أداء المجالس الجهوية للحسابات.

■ إشكالية تداخل الاختصاصات بين المجالس الجهوية للحسابات والهيئات التابعة لوزارة المالية ووزارة الداخلية

تداخل في الاختصاصات القضائية و الإدارية:

من بين الصعوبات التي تواجه عمل المجالس الجهوية، إلى جانب شساعة المهام، هناك إشكالية تداخل اختصاصاتها مع أجهزة أخرى مكلفة بمراقبة تدبير وصيانة المال المحلي من سوء الاستخدام، ذلك لكون المشرع لم ينط بشكل حصري اختصاص مراقبة المالية المحلية بالمجالس الجهوية، وإنما توجد جانبها أجهزة أخرى تمارس بدورها مهمة مراقبة أداء الجماعات المحلية.

إذ تتعدد مستويات التقطع والدخل في الاختصاصات والسلطات الممنوحة للمجالس الجهوية، وباقي مكونات التنظيم القضائي.

وإذا كانت المهمة الأساسية للقضاء العادي، هي زجر الأعمال المجرمة بمقتضى القانون الجنائي، والتي تمس الموال العمومية²¹³، فإنها نفس المهمة التي تحرص عليها المجالس الجهوية، كونها ترمي إلى حماية هذه الموال من التبذير، وكذا السهر على مراقبتها بشكل يراعي تحقيق المصلحة العامة.

²¹² - هشام الحسكة، مرجع سابق، ص: 216.

- محمد مجيدي، " دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية"، مرجع سابق، ص: 90. ²¹³

وتبعاً لذلك، فإن اختصاص التأديب المالي، يعد شكلاً من أشكال الاستخدام المزدوج لعمل القضاء المالي الجنائي. يتم لمس ذلك باستعراض بعض نماذج المخالفات، التي يمكن أن تكون موضوع متابعة أمام الجهازين، أي المحاكم الجهوية والمحاكم العادية، وهو يبرز أوجه التقاطع بين المسؤولية في ميدان التأديب المالي، والمسؤولية الجنائية²¹⁴.

وباستحضار المادة 54 من القانون 62 - 99، التي تنص على المخالفات المنشئة للعقوبات أما المحاكم المالية في ميدان التأديب المالي، يلاحظ أنها تتقاطع مع بعض فصول القانون الجنائي، ولا سيما الفصول 241 و 244 و 254 و 360²¹⁵.

ومن ثم، فغن التساؤل الذي يطرح حول هذا التداخل بين ما هو مجرم بمقتضى القانون اجنائي، وبين ما هم معتبر من مخالفات التأديب المالي، يتمثل في : ما هو المقترح الذي يجب أن يتخذه المجلس الجهوي للحسابات عند إحالة ملفات تتضمن مثل هذه الأفعال؟ هل يجب أن يبت فيها باعتباره مختصاً بمقتضى القانون 99 - 62، أم يجب عليه أن يطبق مقتضيات الفقرة الثالثة من المادة 162 من نفس القانون؟ والتي تقضي بنقل ما يبدو أنه ذو طابع جنائي عن طريق النيابة العامة لدى المجلس الأعلى للحسابات إلى وزير العدل، ليتخذ ما يراه ملائماً²¹⁶.

ويبدو أن وضعية التداخل هذه ناتجة عن اعتماد المشرع المغربي النص الفرنسي بحذافيره، بغض النظر عن الثغرات التي يتضمنها هذا الأخير، فقد سبق الأستاذ Jacques Magnet أن أشار أنه من الضروري، البدء أولاً بتحديد بشكل دقيق للمخالفات التي

- محمد براو، مرجع سابق، ص: 238.214

215- الظهير الشريف رقم 1.01.425 (15 شتنبر 2004) بتنفيذ القانون رقم 03.79 المتعلق بتغيير و تنميم مجموعة القانون الجنائي.

ج ر عدد : 5248 (16 شتنبر 2004) ، إذ يتضمن هذا الظهير أربع فصول تتقاطع مع المادة 54، منها الفصل 241 الذي يعاقب

بالسجن من خمس إلى عشر سنوات، كل قاض أو موظف عمومي، بدد أو اختلس أو احتجز بدون وجه حق، أو أخفى أموالاً عامة

أو سندات تقوم مقامها، أو حججا وعقود أو منقولات موضوعة تحت يده بمقتضى وظيفته، أو بسببها، فإذا كانت الأشياء المبددة

أو المحتجزة، تل قيمتها عن 2000 درهم، فإن الجاني يعاقب بالسجن من سنتين إلى خمس سنوات.

- محمد مجيدي، " دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية"، مرجع سابق، ص: 92.216

تدخل في اختصاص محكمة التأديب المالي، وذلك من أجل تفادي كل ما من شأنه أن يؤدي إلى تكيف مزدوج: جنائي وتأديبي²¹⁷.

إضافة إلى تداخل اختصاص التأديب المالي ما بين المجالس الجهوية والقضاء العادي، فإن الأفعال التي تبرر تحريك مسطرة التسيير بحكم الواقع، قد تشكل مجالا آخر لتداخل وتقاطع الاختصاصات بين الجهازين.

وتأسيسا على ذلك، فقد تشكل الأفعال التي تبرر تحريك مسطرة التسيير بحكم الواقع جنحة انتحال الصفة المنصوص عليها في الفصل 380 من القانون الجنائي²¹⁸.

وهكذا، فإذا كانت مسطرة تصفية التسيير بحكم الواقع غير معنية بالمتابعة الجنائية، لأنها من قواعد النظام العام، ولأن موضوعها يختلف عن الدعوى الجنائية، فإن الغرامة لا تصدر في حالة تحريك الدعوى الجنائية²¹⁹.

ومن ثم، فإن الازدواج الوظيفي بين المجالس الجهوية والقضاء العادي فيما يخص مخالفات التسيير بحكم الواقع، يطرح التساؤل الآتي:

ماذا يكون الموقف عندما تتابع محكمة زجرية شخصا ما بتهمة انتحال صفة المحاسب العمومي من غياب تصريح قضائي رسمي بالتسيير بحكم الواقع، أو بالاعتراض على محاسبة المعني بالأمر²²⁰؟

بخصوص الإجابة عن هذا التساؤل، يوجد رأيان فقهيان: رأي يقول بضرورة تصدي القضاء الزجري للنازلة، بقطع النظر عن التصريح²²¹، و رأي آخر يتشبه بحق وكفاءة

- محمد مجيدي، " دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية"، مرجع سابق، ص: 92. 217
218- ينص الفصل 380 على أن: "من تدخل بغير صفة في وظيفة عامة، مدنية كانت أو عسكرية أو قام بعمل من أعمال تلك الوظيفة 218

يعاقب من سنة إلى خمس سنوات، ما لم يكن فعله جريمة أشد".
219- محمد براو" الوجيز في شرح قانون المحاكم المالية- مساهمة في التأصيل الفقهي للرقابة القضائية على المال العام" الجزء الأول، طبعة 2004 ، ص: 160.

- محمد براو " مرجع سابق، نفس الصفحة. 220
221 - محمد براو" الوجيز في شرح قانون المحاكم المالية- مساهمة في التأصيل الفقهي للرقابة القضائية على المال العام".

القضاء المالي في إدانة التسيير المحاسبي للمعني بالأمر، قبل أن يتولى القاضي الزجري معاقبة الأفعال الجرمية²²².

وعليه، فإذا كان التسيير بحكم الواقع، يعتبر خروجاً عن النظام العام المالي المحاسبي، فإن العمليات المفترض تكوينها لهذا التسيير غير القانوني، يمكن أن تكون كلياً أو جزئياً، موضوع تكييف جنائي، ومن ثم، تحريك الدعوى أمام القضاء الزجري²²³. تبعاً لذلك، يمكن التأكيد انه كلما تدخل شخص بدون صفة قانونية لممارسة وظيفة المحاسب العمومي، وكانت له نية أو قصد إجرامي، فإن الاختصاص يعود للقضاء الزجري، أما في حالة غياب القصد الإجرامي، فيجب أن يكون الاختصاص للمحاكم المالية، لكن لماذا؟

لأنه قد يحدث أن يتدخل الشخص أحياناً بينة حسنة، ويهدف تحقيق الصالح العام، في هذه الحالة يجب أن يعرض الحساب الذي أنجزه على المجالس الجهوية، للتأكد من توفر جميع الوثائق والمستندات، وليس على المحاكم العادية.

بالإضافة لذلك، فقد تثار إمكانية تداخل الاختصاص بين الجهازين في مسألة استرجاع الأموال من قبل الأشخاص العامة، والتي يمكن الحكم بإرجاعها على مسيري هذه الأشخاص العامة، سواء في إطار التأديب المالي بالنسبة للأميرين بالصرف، أو في إطار التدقيق والبت في الحسابات، بالنسبة للمحاسبين العموميين أمام المجالس الجهوية للحسابات، أو في إطار الدعوى المدنية، التي يمكن للأشخاص العامة رفعها على نفس المسؤولين في حالة متابعتهم جنائياً أمام المحاكم الزجرية، أو دعوى مدنية مستقلة، عند اختيار الطريق المدني²²⁴، ذلك أنه إذا كان الهدف الأساسي للمجالس الجهوية هو العمل على إرجاع الأموال التي تم أداؤها بدون حق إلى صندوق الجماعة الترابية، أو الهيئة أو المؤسسة العمومية، فإن لا شيء يمنع اقاضي العادي أن يأمر بنفس الإرجاع²²⁵.

222 - أحمد حاسون، " المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب دراسة سوسيو قانونية "، نفس مرجع سابق، ص: 296.

223 - محمد براو، " الوجيز في شرح قانون المحاكم المالية- مساهمة في التأصيل الفقهي للرقابة القضائية على المال العام" مرجع سابق، ص: 160.

- محمد مجيدي، " دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية "، مرجع سابق، ص: 95. 224.

- أحمد حسون، " المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب دراسة سوسيو قانونية "، مرجع سابق، ص: 298. 225.

وبالتالي تحقيق نفس الهدف، وذلك عن طريق الدعوى المدنية، سواء كانت تابعة للدعوى العمومية أم منفصلة عنها، وقد تحدث هذه الوضعية، كلما تمت إحالة قضايا تتعلق بالتصرف في أموال عمومية إلى القاضي العادي. وقد طرحت هذه المسألة بجدية في التجربة الفرنسية، ولاسيما بالنسبة للمحاسبين العموميين²²⁶، ونادرة هي الحالات التي يمكن فيها متابعة الأمرين بالصرف المنتخبين²²⁷.

وبذلك، يستنتج بأن المجالس الجهوية للحسابات، تتداخل اختصاصاتها مع اختصاصات القضاء العادي، غير أن المشرع لم يعمل على وضع آليات للتعاون والتنسيق ما بين الهيئتين، لذلك فمن الضروري وضع آليات للتنسيق بين هيئة المحاكم الجهوية، وهيئة المحاكم العادية، وذلك لتفعيل وضمان حماية الأموال العمومية.

_ التداخل في الاختصاصات مع المحاكم الإدارية:

بالإضافة للمحاكم العادية، تتداخل المحاكم الجهوية للحسابات مع المحاكم الإدارية، ويظهر ذلك من خلال استحضار المادة 54 من القانون 62.99، التي تنص على المخالفات المنشئة للعقوبات أمام المحاكم المالية في ميدان التأديب المالي، حيث يتضح أنها تتقاطع مع المادة 44 من القانون المحدث للمحاكم الإدارية²²⁸.

فإذا كانت المحاكم الإدارية، طبقاً للمادة 44 من قانون (41-90)، مختصة في تقدير شرعية القرارات الإدارية المرتبطة بنزاعات معروضة على المحاكم الأخرى، فإن المشرع أناط بالمجالس الجهوية للحسابات، اختصاص حول شرعية القرارات الإدارية المتخذة من قبل أجهزة الجماعات الترابية، وذلك لترتيب مسؤولياتهم عما يرتكبوا من مخالفات، ولا سيما تلك المنصوص عليها في القانون رقم : 99 - 62، المادة 54 في البند الأول²²⁹ ، والثاني²³⁰ وكذا الثالث²³¹، وتتقاطع مهام المجالس الجهوية أيضاً، مع

- ما دامت الغرف الجهوية للحسابات في فرنسا لا تتوفر على الاختصاص المتعلق بالتأديب المالي.²²⁶

- محمد مجيدي، مرجع سابق، ص: 95 و 96.²²⁷

- الظهير الشريف رقم: 1.91.225 ، الصادر في 17 شتنبر 1414 (شتنبر 1993)، يتضمن الأمر بتنفيذ القانون رقم: 41.90²²⁸.

المحدث للمحاكم الإدارية، المنشور في ج ر عدد 4225 بتاريخ 13- 11- 1993.

- مخالفة قواعد الالتزام بالنفقات العمومية وتصنيفها والأمر بصرفها.²²⁹

أجهزة الرقابة الإدارية مثل وزير المالية، حيث أن مسؤولية المحاسب العمومي يمكن لإثارته عبر طريقتين، إما بالمسطرة الإدارية، أو بواسطة المسطرة القضائية²³²، ومن ثم فهو يخضع لرقابة مزدوجة، أو ثنائية، الهدف منها فحص ومراقبة المشروعية المحاسبية لعمليات المحاسب العمومي²³³.

ويتبين من ذلك، أن هناك اختصاص "تنافسي" في مجال التدقيق والبت في الحسابات بين جهاز قضائي متمثل في المجالس الجهوية للحسابات، وجهاز إداري يتمثل في وزير المالية²³⁴.

وعليه، فإن ما يؤخذ على تداخل وثنائية الاختصاص من الناحية العملية، هو غياب التعاون والتنسيق بين الجهازين المعنيين بالأمر، ولاسيما من حيث إخبار وإعلام وزير المالية للمحاكم بالقرارات المتخذة في هذا الشأن²³⁵.

بالإضافة إلى تداخل وثنائية الاختصاص بين القاضي الماليين و وزير المالية، مهام المجالس تتداخل أيضا مع أجهزة التفتيش، التي تمارس مهامها على الصعيد المحلي، حيث لا تنفرد وحدها بمباشرة المراقبة البعدية على المتدخلين في العمليات المالية وعمليات التسيير، إذ تشاركها في ذلك الأجهزة الإدارية، التي تضطلع بدور فعال في السهر على حسن تدبير الأجهزة العمومية المحلية، ولاسيما في مجال التدبير المالي²³⁶، وبالأخص المفتشية العامة للإدارة الترابية التابعة لوزارة الداخلية، وكذا المفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية²³⁷.

- مخالفة النصوص التنظيمية المتعلقة بالصفقات العمومية²³⁰
- احمدوش المدني، "المحاكم المالية بالمغرب- دراسة نظرة تطبيقية مقارنة"، مرجع سابق، ص: 350.231
- مرجع سابق.²³²
- Mohamed Harakat: " Le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : essai sur les techniques d'audit à l'heure de l'ajustement structurel" Rabat, Babel 1992, p: 256.²³³
- احمدوش المدني "المحاكم المالية بالمغرب- دراسة نظرة تطبيقية مقارنة"، مرجع سابق، ص: 351.234
- احمدوش المدني، مرجع سابق، ص: 351.²³⁵
- محمد أشركي: " المحاكم المالية وديوان المظالم: الضمير المالي والضمير الإنساني" مرجع سابق، ص: 24.236
- الظهير الشريف رقم: 269.159 بتاريخ: 14 أبريل 1960، المحدث للمفتشية العامة للمالية، الصادر بـ ج ر عدد 2478،
بتاريخ 24 أبريل 1960

وبالتالي، وفي ظل غياب الجهوية، فإن إشكالية تقاطع وتداخل الاختصاصات قد تطرح إشكالية أخرى، وهي إشكالية التناقض في ممارسة الصلاحيات، بحيث يمكن أن تصرح سلطة الوصاية بمشروعية القرارات والأعمال والعمليات المالية، في حين يأتي رأي القاضي المالي الجهوي مخالفا لذلك، ويقر بعدم مشروعية هذه القرارات أو العمليات المالية، لذلك، فإنه بات من الضروري وضع وإرساء آليات للتعاون والتنسيق ما بين مختلف الأجهزة المكلفة بمراقبة وفحص المالية الترابية

■ الاكراهات الواقعية لعمل المجالس الجهوية للحسابات.

— نقل سلطة الوصاية على المستوى المحلي:

من هذا المنطلق، وعلى المستوى العملي يتضح أن المجلس الجهوي للحسابات، لازال غير قادر على بلورة هذا الدور الرقابي إلى واقع ملموس، في مجال تحسين شروط تنفيذ الميزانية، يتوقف على الإحالات التي تأتيه من سلطة الوصاية دون غيرها، مما يؤكد الحضور المكثف لسلطة الوصاية، ليصبح الحديث هنا عن تأثير سلطة الوصاية على المجلس الجهوي للحسابات، لا عن تأثير هذا الأخير ودور في تحسين شروط تنفيذ الميزانية.

وفي هذا الإطار، فإن ارتهان تعلق ممارسة هذه الرقابة بسلطة الوصاية، يدفع ل طرح تساؤلات عدة، يمكن اختزالها في تساؤلين مباشرين.

ألا يمكن للمجلس الجهوي للحسابات أن ينظر في إجراءات تنفيذ ميزانيات الجماعات الترابية وهيئاتها، إلا غذا طلبت منه ذلك، أو بالأحرى إذا أرادت سلطة الوصاية؟ لماذا تم حصر تحريك هذه الرقابة على جهة محددة دون غيرها؟

فعلى هذا المستوى، تحتكر سلطة الوصاية صلاحية تحريك مسطرة مراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية²³⁸، مما يجعلنا نستنتج أن هذه الرقابة، تتم تحت طلب

- المادة 12 من مدونة المحاكم المالية²³⁸.

سلطة الوصاية، بمعنى أن هذه الأخيرة، هي بمثابة مفتاح بالنسبة لممارسة هذه الرقابة من جهة.

ومن جهة ثانية، فهذا الأمر يمنح سلطة الوصاية، سلطة تقديرية واسعة، ليس فقط في إحالة الطلب، ولكن أيضا في نوعية الطلب، مادام المشرع يدقق في القضايا التي تخص الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، باستثناء الحساب الإداري. وبالرجوع إلى التشريع الفرنسي، فصحيح أنه أعطى لممثل الدولة الحق في اللجوء إلى الغرف الجهوية للحسابات في حالة وجود خلل يتعلق بالميزانية، حسب الحالات المحددة قانونا، إلا أن الإحالة ليست حصرا على ممثل الدولة، فيمكن للمحاسب العمومي أو لكل ذي مصلحة في حالة عدم تسجيل نفقات إجبارية، أو توفير الاعتمادات اللازمة لها، لأن يلجأ إلى الغرفة الجهوية للحسابات، فضلا على أنه حرر المنتخبين المحليين من قيود سلطة الوصاية²³⁹.

ومن جانب آخر، تقوم سلطة الوصاية بدور كبير في تحديد برنامج للمجالس الجهوية للحسابات فيما يخص مختلف أوجه المراقبات التي تماريها، سواء علة مستوى التأديب المالي²⁴⁰، أو في قضية تتعلق بتسيير الأجهزة الخاضعة لرقابته²⁴¹، وهذا يؤثر سلبا على تنفيذ البرنامج السنوي.

وعموما، إذا كان تعدد مستويات تدخل سلطة الوصاية في تحريك عدد من المساطر أمام المجالس الجهوية للحسابات، وفي تحديد مال عدد من أعمال هذه الوحدات الرقابية، يجد تفسيره في كون المالية المحلية، تشكل تقاطعا لتدخل جهات متعددة، فإن ضعف التنسيق بين ظل الهيئات، وإمكانية إحالتها لأي قضية تخص مالية الجماعات الترابية، وفي أي وقت، من شأنه أن يؤثر على عمل القاضي المالي في أدائه الرقابي.

- حنان القادري: "رقابة المجالس الجهوية على إجراءات تنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية وهيئاتها"، ص: 57 - 58. ²³⁹

- المادة 138 من مدونة المحاكم المالية. ²⁴⁰

²⁴¹ - الفقرة الأولى من المادة 153 من مدونة المحاكم المالية.

— الموارد البشرية للمجالس الجهوية للحسابات:

يشكل العنصر البشري الدعامة الأساسية لأي تطور شمولي²⁴²، ولذلك فقد أصبحت تنمية الموارد البشرية وتحديث نظام تدبيرها يكتسي طابع الرهانية والأولوية²⁴³. ولا شك أن هيئات الرقابة المالية، لا يمكن أن تقوم برقابة فعالة، وتعد تقارير ناجحة إلا إذا كان العنصر البشري - وهو موردها الهام - على أحسن ما يكون²⁴⁴، سواء من حيث الكم أو النوع²⁴⁵.

وقد سعت المنظمات المحلية الإقليمية والدولية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراقبة، إلى تضامين المعايير الصادرة عنها بضرورة تأهيل وتدريب الكوادر المهنية، وأصبح اعتبار تكوين واستعمال خبرة الموارد البشرية، هدفا استراتيجيا يتعين على كل جهاز لرقابة تحقيقه، كشرط أساسي للقيام بالمهام المنوطة به، إذ أنه كلما كان مستوى التأهيل والتدريب والتطوير عاليا، انعكس ذلك على تقديم تقارير ذات جودة مهنية عالية²⁴⁶ وفي هذا الصدد، تشير أدبيات معايير التدقيق أن المؤهلات المطلوبة من المراقبين تتمثل فيما يلي²⁴⁷:

✓ الإلمام بالنظريات وإجراءات المحاسبة والرقابة وامتلاك المستوى التعليمي والقدرة والتجربة الكافية، لتطبيق مثل هذه المعرفة على نوع الرقابة المالية المعنية بالإنجاز.

242 - أحمد الحضرائي: "انطباعات حول وقائع الإدارة العمومية بالمغرب"، مجلة طنجيس، العدد 3 - 2003، ص: 242.

243 - بشرى خاجي: "تدبير الموارد البشرية، نموذج وزارة الاقتصاد والمالية"، رسالة دبلوم الدراسات العليا المعمقة،

جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2002 - 2003، ص: 10

244 - محمد عامر البرقان: "تحديث الأجهزة الرقابية"، مجلة لرقابة - الأفروساي - العدد 20 ربيع الأول 1427، ص:

38.

245 - إدريس خدري: "حماية المال العام وإصلاح منظومة المراقبة"، منشورات المجلة المغربي للتدقيق و التنمية، عدد

13 سنة 2001.

ص: 3.

246- حياة التحرير: "تدريب وتأهيل الموارد البشرية لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية"، مجلة الرقابة المالية -

الأرابوساي. العدد ديسمبر 2005، ص: 3

247- محمد براو، "الوجيز في شرح قانون المحاكم المالية- مساهمة في التأصيل الفقهي للرقابة القضائية على المال

العام"، مرجع سابق، ص: 25.

✓ الدراية بالهيئات والبرامج والنشاطات والمهام الحكومية، ويمكن اكتسابها بالتعليم او بالدراسة أو بالتجربة.

✓ المحافظة على مستوى الكفاءة الفنية بواسطة التأهيل والتدريب المستمرين.

إن الأداء الرقابي للمجالس الجهوية للحسابات، غير متوقف فقط على المحددات والنصوص القانونية، وكذا يمنح الاختصاصات والمهام المتعددة، ويرتبط أيضا بمدى توفرها على الإمكانيات البشرية الكافية واللازمة، حيث أن المخرجات النهائية للجهاز الرقابي (التقارير)، هي حصيلة جهد موظفي هو من هذا المنطلق، فإن القاضي المالي كمورد بشري، يعتبر من أهم مكونات المحاكم المالية وأحد العناصر الجوهرية لعملها.

وجدير بالذكر، أن الموارد البشرية، تعتبر من بين أسباب تواضع أداء المحاكم المالية في التجربة السابقة، غير أنه وبصدور مدونة المحاكم المالية، ووعيها منه للتحديات في إطار النهوض بمهامه وبلوغ أهدافه، أولى المجلس الأعلى للحسابات أهمية خاصة للموارد البشرية، حيث عمل على توظيف القضاة بالمحاكم المالية، وشهد العدد الإجمالي للقضاة تطورا ملحوظا خلال الخمس السنوات الأخيرة.

ووعيا منه بأهمية نظام التكوين، ومن أجل تحسين المستوى المهني، هيا المجلس الأعلى للحسابات مخطط تكوين، يصبو إلى تأهيل وتحسين معارف القضاة والأكر والتقنيين، وذلك في مختلف المجالات ذات العلاقة بممارسة اختصاصهم²⁴⁸ ، وكذا اللجوء إلى خبراء على مستوى عال سواء من القطاع أو الخاص²⁴⁹.

الفقرة الثانية: حدود المراقبة الإدارية

لقد جاءت القوانين التنظيمية للجماعات الترابية برقابة مشددة لسلطات الوصاية على مقررات المجالس الترابية (الجماعة والعمالات والأقاليم والجهات) التي لا تكون قابلة

- التقرير السنوي عن أنشطة المجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2005، ص: 248.5
- التقرير السنوي عن أنشطة المجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2007، الرباط، ص: 249.2

للتنفيذ إلا بعد التأشير عليها من طرف سلطات الرقابة (العامل والوالي)، حيث نجد حضوراً قوياً ومشدداً للوالي في بلورة وتنفيذ مقررات المجلس الجهوي الذي يتابع جل القرارات والمداومات للمجلس (ترشيحات الرئاسة (المادة 14)، والنظام الداخلي (المادة 35)، ودورات المجلس (المادة 36)، وجدول الأعمال (المادة 41)، وطلب الاستفسار (المادة 67)، وتوقيف المجلس (المادة 77)، وقرارات الرئيس ومقررات المجلس (112).

لذلك فإننا نعتقد أن تدخلات صاحب شرعية التعيين مقيدة وضابطة بطريقة تحكمية لصاحب شرعية الانتخاب الديمقراطي، هذه التدخلات سوف تحد من قدرات الجماعات الترابية على القيام بوظائفها واختصاصاتها، وهذا يتنافى مع معيار التدبير الحر الذي أقره الفصل 136 من دستور 2011، والاستقلال الحقيقي للمجالس الجهوية، كما أن القرارات المالية للمجلس الجهوي لا تدخل حيز التنفيذ بمجرد اتخاذها، بل بعد التأشير عليها من قبل سلطات الوصاية التي تكرر عدم الثقة في المنتخب المحلي.

الفرع الثاني اختلالات آلية التدقيق الداخلي

إن تفعيل آلية التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية يعرف مجموعة من المشاكل و المعوقات التي تحول دون تفعيل هذه الآلية داخل الجماعات ومن بين هذ المشاكل و المعوقات نجد أن التوصيات التي يطرحها المدققون بناء على العمليات الافتحاصية لا يتم تفعيلها بالكامل،و إنما بنسب معينة، إذ أنه لا يتم الأخذ بجميع التوصيات المدرجة في التقارير المنجزة من طرف مصلحة التدقيق الداخلي للجماعة و ذلك يرجع إلة كون التجربة لازالت فنية و جديدة، إضافة إلى وجود عدة إكراهات مادية و بشرية تعاني منها معظم الجماعات.

و عليه يمكن إجمال المشاكل و المعوقات التي يعاني منها التدقيق الداخلي فيما يلي:

— هشاشة التشريع في المجال الرقابي،

— وجود عناصر من موظفي الجماعة ترفض العمل الرقابي،

_ غياب ثقافة التدقيق،

_ عدم الأخذ بالتوصيات،

_ غياب الأيام الدراسية و الأيام التحسيسية،

_ عدم التعريف بألية التدقيق،

_ غياب البحوث و الدراسات الأكاديمية الكافية،

_ غياب رؤية استراتيجية للتنمية ؛

_ التحديد العشوائي للحاجيات ؛

_ غياب تنظيم هيكلية للمصالح الجماعية ؛

_ الجمع بين مهام متنافية وتركيزها بين يدي البعض ؛

_ عدم تتبع تسيير البنايات والتجهيزات الجماعية ؛

_ غياب الشفافية في تقديم الدعم المالي للجمعيات ؛

_ الإعداد غير الدقيق لبنود دفاتر التحملات ؛

_ عدم انجاز الدراسات القبلية ودراسات الجدوى ؛

_ غياب تصورات مضبوطة للمشاريع المزمع انجازها ؛

_ التأخر في انجاز المشاريع²⁵⁰

أما عن تقرير التدقيق الذي تحدث عنه وزير الداخلية والذي اعتبره بديلا للحساب الإداري، فقد نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 214 من القانون التنظيمي للجماعات وجاء في مضمونها أنه (تخضع العمليات المالية والمحاسبية للجماعة

²⁵⁰ _ عبد الإله الطلوع: مرجع سابق ص 96-97

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

لتدقيق سنوي تنجزه إما المفتشية العامة للمالية، أو المفتشية العامة للإدارية الترابية، أو بشكل مشترك بين المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارية الترابية، أو من قبل هيئة للتدقيق يتم انتداب احد أعضائها وتحدد صلاحيتها بقرار مشترك للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية والسلطة الحكومية المكلفة بالمالية، وينجز لهذه الغاية تقرير تبلغ نسخ منه إلى رئيس مجلس الجماعة وإلى عامل العمالة أو الإقليم وكذا إلى إلى المجلس الجهوي للحسابات المعني الذي يتخذ ما يراه مناسباً في ضوء خلاصات تقارير التدقيق. ويتعين على الرئيس تبليغ نسخ من التقرير إلى مجلس الجماعة الذي يمكنه التداول في شأنه دون اتخاذ مقرر). غير ان التطبيق الفعلي لهذا المقتضى سيواجه اكرهات عملية خصوصا والعدد الهائل للجماعات الترابية بمختلف مستوياتها والتي ستخضع للتدقيق سنويا فهناك 1503 جماعة و 62 اقليم و 13 عمالة و 12 جهة مقابل قلة الموارد البشرية في الجهازين المكلفين بالتدقيق وكثرة المهام والأجهزة الخاضعة لمراقبتهم خصوصا المفتشية العامة للمالية، وبالتالي غالبا ما سيتم فتح الباب أما هيئات للتدقيق تقوم بهذه المهمة. وقد سبق لوزير الداخلية اثناء جوابه عن سؤال ما إذا كانت مالية الجماعات لسنة 2015 ستخضع للتدقيق اثناء مناقشة هذه المادة في مجلس النواب، ووضح ان هناك صعوبة تعترض مراقبة ازيد من 1500 جماعة في الوقت الحالي وبالتالي سيتم اعتماد مرحلة انتقالية²⁵¹

و من خلال استقرائنا لهذه المشاكل يتضح أن هذه التقنية تعثرها جملة من المشاكل ، و ما يجب فعله اليوم قبل الغد هو تظافر الجهود للتغلب عليها من أجل تمكينها من تحقيق أهدافها بالشكل المنتظر.

251_ الرشدي الحسن: حذف الحساب الإداري للجماعات و تعويضه بتقرير التدقيق أية فعالية؟، مقال منشور بجريدة تيزبيريس ، 30 سبتمبر 2015

المطلب الثاني: اقتراحات لتجويد نظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي

نظرا لأهمية الموارد المتاحة للجماعات الترابية، ونظرا للمكانة التي تحتلها في الاقتصاد الوطني ودورها في تحقيق التنمية المحلية من خلال مقارنة حكامه جيدة من خلال تقديم الخدمات المقدمة للمواطنين، يظهر الدور الأساسي للمجالس الجهوية للحسابات و باقي الأجهزة في هذا الإطار نظرا لأهمية التي اعطاها المشرع سواء الدستوري أو المالي لهذه المجالس و الهيئات في مجال مراقبة المالية المحلية، إذ ساهمت منذ احداثها بشكل فعال في تحسين تدبير الشأن المالي المحلي، كمتدخل يسهر على ضمان احترام القواعد في العمليات المالية وكافة مظاهر التدبير المحلي.

ومن أجل ممارسة الهيئات الرقابية لمهامها فقد تم تزويدها بموارد بشرية ومالية، وكذا امكانيات وتقنيات لوجيستكية، بدونها لا يمكن لهذه الهيئات فرض رقابتها على مظاهر الانفاق المحلي والمساهمة في تحقيق شفافية تدبير الأموال المحلية.

و لدراسة هذا المطلب سنبرز كيفية تجويد نظام المراقبة المالية (الفرع الأول) ثم كيفية تعزيز حكامه جيدة للجماعات الترابية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: تجويد نظام المراقبة المالية والتكوين المستمر

لتجويد المراقبة على المستوى الجماعات و جب العمل على توفير مجموعة من الوسائل التي تلعب دورا هاما في تحسين الأداء الإداري و المالي للجماعات الترابية .

لذلك سنتناول تجويد المراقبة المالية للجماعات الترابية (الفقرة الأولى) ثم التكوين المستمر (الفقر الثانية) .

الفقرة الأولى: تجويد المراقبة المالية

لقد صدر القانون التنظيمي رقم 111/14 المتعلق بالجهات والقانون التنظيمي رقم 112/14 المتعلق بالعمالات والأقاليم والقانون التنظيمي رقم 113/14 المتعلق بالجماعات وعمل على تفعيل الواضح للأدوار التي ستقوم بها هذه الوحدات الترابية، فبناء على الفلسفة العامة في توزيع الاختصاصات نجد أن الجهات أنيطت بها مهمة النهوض بالتنمية المستدامة والمندمجة في حين أسندت مهمة النهوض بالتنمية الاجتماعية إلى العمالات والأقاليم وستتولى الجماعات تقديم خدمات القرب للمواطنين والمواطنات، وفي المقابل حددت هذه القوانين التنظيمية مجموعة من الإمكانيات والموارد المالية للقيام بهذه الأدوار.

لذا، أصبح من الضروري تفعيل مقتضيات المادة 227 من القانون التنظيمي رقم: 111.14 المتعلق بالجهات، والمادة 205 من القانون التنظيمي رقم: 112.14 المتعلق بالعمالات والأقاليم، والمادة 214 من القانون التنظيمي رقم: 113.14 المتعلق بالجماعات، التي منحت المجالس الجهوية للحسابات مراقبة مالية للجماعات الترابية طبقا للتشريع المتعلق بالمحاكم المالية.

ونظرا للاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة نظرا لما لها من دور هام في حسن التدبير الإداري والمالي بالجماعات الترابية، فقد أصبحت للجهازين الرقابيين من خلال القوانين السالفة الذكر (المفتشية العامة للمالية والمفتشية العامة للإدارة الترابية) دور فعال في تدقيق سنوي للعمليات المالية والمحاسبية للجماعات، خاصة وأن التدقيق يعد من أهم الفاعلين في الحكامة.

فالرقابة على المالية المحلية لها أهمية بالغة، اعتبارا للتأثير المباشر وغير المباشر الذي تحدثه على النشاط المالي المحلي. لذلك عمل المشرع المغربي على حماية المال العام من خلال العديد من الآليات، أهمها الرقابة التي تمارسها المجالس الجهوية للحسابات والتي تشكل أحد الركائز الأساسية التي يبني عليها صرح الحكامة الجيدة للشأن العام المحلي على الخصوص بكل تجلياته الإدارية والاقتصادية والمالية والقضائية والثقافية

. ومن أجل مراقبة تدبير الشأن العام المحلي أصبح من الضروري تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في الجماعات الترابية لتحقيق الأهداف وإقامة تدبير جيد، خصوصا مع تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي التي تعد من الظواهر الخطيرة التي تواجه الجماعات الترابية في المغرب، لذا أصبحت فعالية أجهزة الرقابة المالية مطلبا أساسيا لدى المرتفقين بهدف تطويق هذه الظاهرة وعلاجها²⁵².

وفيما يخص الوسائل المادية الواجب توفرها لدى المجالس الجهوية للحسابات استجابة لحاجيات المراقبة التي تمارسها هذه المجالس، يمكن الاستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال من أجل تحديد الوسائل الضرورية لتفعيل دور المجالس الجهوية للحسابات، والتي يمكن إجمالها في:

أولا : يجب تزويد المجالس الجهوية للحسابات بإحداث الوسائل والتقنيات في مجال المعلومات، قصد تبسيط المساطر وتخفيف الأعباء التي تقع على كاهل العام لينب هذه المجالس ورغبة في تسريع عمليات المراقبة.

فدور المعلومات في تخزين الملفات القانونية والإحصائية المختلفة وتسهيل الرجوع إليها عند الحاجة، يبقى دورا حاسما لكونه يمكن القاضي باستعمال الحاسوب من الحصول على جميع الأجوبة ذات الصلة بموضوع البحث وليس مجرد إحالة على المراجع كما هو الشأن بالنسبة للمعلومات التوثيقية.

ثانيا : ضرورة توفر المجالس الجهوية للحسابات على مراكز التوثيق شأنها شأن الغرف الجهوية للحسابات في فرنسا، حيث تقوم مراكز التكوين يوميا بتجميع وتوزيع النصوص التشريعية والتنظيمية التي تهتم ميادين المراقبة والمعلومات المختلفة التي تهتم ميادين المراقبة، والاجتهاد القضائي لمجلس الحسابات والغرف الجهوية الأخرى والمحاكم الإدارية والمعلوماتية المختلفة التي تهتم القطاع العام المحلي سواء كان مصدره المستوى

²⁵² فرطاس عبد العزيز: مقال منشور بجريدة القانونية ، عدد274

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

المركزي أو الجهوي، وجميعا لمعلومات المالية والمحاسبية المتعلقة بالجماعات وكذا المعلومات المتعلقة بتطور مناهج المراقبة والتدقيق.

ثالثا : أهمية توحيد مناهج وطرق المراقبة بين مختلف المحاكم المالية، وما يتطلبه من إصدار لقواعد موحدة وأدلة للمراقبة والتدقيق ففي فرنسا مثلا، بالإضافة إلى دليل المستشار الذي يشمل العديد من الجوانب المتعلقة بعمليات المراقبة الكبرى، وكيفية مراقبة الجمعيات التي تستفيد من إعانات الأشخاص العامة.

رابعا : يجب إحياء مقتضيات المادة 9 من القانون 99-62 الخاص بالمحاكم المالية التي تقضي بإمكانية تفويض صلاحية الأمر بالصرف من الرئيس الأول إلى رؤساء المجالس الجهوية للحسابات....

ولاستكمال هذا الإصلاح الذي شمل المستوى الداخلي للمجالس الجهوية للحسابات، كان لا بد من إصلاح موازي على المستوى الخارجي خاصة فيما يتعلق باستشارة قضاة هذه المجالس عند إعداد التشريعات المحلية²⁵³.

الفقرة الثانية: التكوين المستمر

يعتبر التكوين المستمر أحد الدعائم الأساسية لضمان فعالية أعمال المراقبة التي يقوم بها قضاة المجالس الجهوية للحسابات و باقي العاملين بها، وخاصة ضمان استمرار هذه الفعالية. وقد اعتبرت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا INTOSAI الكفاءة من المبادئ العامة لمراقبة المالية العمومية، وهذا المبدأ له جانب ثان ملازم يتمثل في ضرور التطوير المهني و التكوين المستمر لضمان هذه الكفاءة²⁵⁴. وقد إزدادت اليوم أهمية التكوين المستمر

²⁵³ - عبد اللطيف هداية الله: " الحاجة إلى توحيد اجتهاد المجلس الأعلى من خلال استعراض بعض تطبيقاته " المجلة المغربية للقانون واقتصاد التنمية، العدد 17، ص: 143 ويضيف الأستاذ هداية الله أن قرارات المجلس الأعلى، كغيرها من قرارات وأحكام المحاكم الدنيا، إما أن تبت في مسألة ورد فيها النص فتبقى قرارات عادية، وإما أن تبت في مسألة لم يرد فيها نص تشريعي أو ورد النص وكان غامضا يحتاج التفسير فتسمى اجتهادات.

²⁵⁴ _cour des comptes : « projet du schéma directeur de la formation 2004-2007, 1811, 112003 »

بالنسبة للعاملين بجميع المنظمات سواء كانت عمومية او خاصة و يمكن إرجاع هذه الأهمية إلى التطورات السريعة و المتلاحقة التي تعرفها مختلف مجالات التدبير خاصة على مستوى وسائل الاتصال الحديثة و تكنولوجيا المعلومات ومن هنا أهمية التكوين المستمر بالنسبة للمكلفين بمراقبة التدبير. من جهة أخرى يساعد التكوين المستمر العاملين بأجهزة الرقابة على تطوير قدراتهم و مهاراتهم و على توسيع معارفهم و هو ما من شأنه مساعدتهم على التهيء و الاستعداد لشغل وظائف جديدة و لتحمل مسؤوليات أكبر²⁵⁵

وتعاني مختلف أجهزة الرقابة في بلادنا من غياب مخططات للتكوين المستمر خاصة ما يتعلق بالجوانب التطبيقية في عمليات المراقبة²⁵⁶. و يزداد الأمر صعوبة بالنسبة للأجهزة القضائية ، إذ بلا حظ غياب أي إطار قانوني ينظم هذا التكوين المستمر و يحدد مضمونه و آلياته اللهم ما كان من إشارة عابرة وردت بالمرسوم المحدد لمبالغ التعويضات و المنافع الممنوحة للقضاة تتحدث عن تعويض يعطى عن التأطير القضائي أو كلع المرسوم المذكور إلى المسؤولين القضائيين بالمحاكم على اختلاف درجاتها²⁵⁷.

وتتعدد مجالات التكوين المستمر بتعدد مجالات تدخل و اختصاص المحاكم المالية و بصفة عامة فإن كل تكوين مستمر لا يجب أن يقتصر على الجانب التقني المتمثل في أدوات المراقبة و التحليل المالي و تقنيات دراسة و تقييم المشاريع العمومية، بل يجب أن يشمل أيضا الجانب السلوكي بفضل المساهمة المتزايدة للعلوم الاجتماعية في مجال الاتصال و التواصل، و إدارة الوقت، و التدبير و التفويض و الخلق و التغيير²⁵⁸. و بفعل

Disponible au centre de documentation de la chambre régionale des comptes de l'île de France , Paris ,P 6.

²⁵⁵ _ المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة ، البحث الشامل التفصيلي الذي نوقش في الدورة الثامنة للجامعة العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة التي عقدت بالمملكة الأردنية الهاشمية سنة 2004، ص 17.

²⁵⁶ _ministère de l'économie et des finances : rapport sur la vision intégrée du contrôle des finances publiques, juin 1999, P31.

²⁵⁷ _ إبراهيم زعيم: التكوين المستمر في مجال القضاء أية رهانات؟. المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد 40، 2001، ص 49 . و في هذا الإطار يلاحظ أن المرسوم المحدد للتعويضات و المنافع الممنوحة لقضاة المحاكم المالية مطابق تقريبا في صياغته للمرسوم المتعلق بقضاة المحاكم الأخرى.

²⁵⁸ _Marie-Dominique Pujol avec la collaboration de bruno chapus : « ressources humaines, la boîte a outils de l'entrepreneur, Paris ,2000 ,P76.

العولمة و ما ينتج عنها من اتجاه عام نحو توحيد مناهج و قواعد المراقبة على المالية و التدبير العموميين في إطار ما يسمى بالحكمة أو الحكم الرشيد (la gouvernance) أصبح تعلم اللغات الحية أداة ضرورية لمواكبة ما يعرفه مجال المراقبة و التدقيق و التقييم من مستجدات و استيعاب ما يظهر من تقنيات و مناهج جديدة، إذ "بتلك اللغات وحدها يمكننا أن نثير معارفنا أكثر و أن نتحتوي و نستوعب خطاب غيرنا و أن نخترق عمق أفكاره و أن نلامس كل تمايز و مغايرة لديه"²⁵⁹

و على مستوى آخر، و بفعل كون المجالس الجهوية للحسابات تعتبر أجهزة قضائية تطبق التشريعات و التنظيمات و تصدر أحكاما كغيرها من المحاكم، فإن إمام مختلف العاملين بها بمختلف المقتضيات القانونية المتصلة بمجال تدخلها يعتبر شرطا أساسيا لتفادي كل انحراف من شأنه المساس بقيمة الأحكام و التقارير الصادرة عنها، و في هذا الإطار يمكن تنظيم حلقات تكوينية قصيرة المدة على مستوى المجلس الأعلى للحسابات يشارك فيها جميع قضاة المجالس الجهوية بالتناوب خاصة في حالة صدور قوانين أو أنظمة جديدة كتلك المنظمة للجماعات الترابية، أو للصفقات العمومية و عقود التدبير المفوض للمرافق العمومية، أو المحاسبة و المالية المحليتين و غيرها من المواضيع ذات الصلة باختصاصات المجالس الجهوية.

و يتخذ التكوين المستمر أشكالا مختلفة²⁶⁰ فهناك التكوين على مستوى المجالس الجهوية للحسابات ذاتها أو بالتعاون مع المجلس الأعلى للحسابات و ذلك من أجل الاستفادة من خبرات و تجارب بعض القضاة و تمكين زملائهم منها خاصة بالنسبة لذوي الأقدمية أو الذين شاركوا في دورات تدريبية في الخارج. و هناك التدريب خارج المحاكم المالية و ذلك من خلال تكليف أحد المعاهد المتخصصة أو الجامعات بتنظيم دورات تكوينية لفائدة العاملين بالمجالس الجهوية للحسابات بإعتبارها هيئة خارجية و كذلك بالنسبة لموظفي قسم التدقيق بالجماعات ، و في هذا الإطار يمكن إبرام اتفاقيات للتعاون و الشراكة بين

²⁵⁹ إبراهيم زعيم: نفس المرجع، ص 56 .

²⁶⁰ المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة: مرجع سابق، ص 18 .

الجماعات الترابية و بين الجامعات و هو ما سيمكن من الانفتاح على عالم البحث العلمي و الاستفادة مما يلقن من مواد و ما ينجز من أبحاث بمختلف الكليات و المعاهد و الدارس التابعة لهذه الجامعات، علة أنه يجب أن يراعى في هذا الشكل من التكوين التركيز على المجالات و التخصصات التي من شأنها المساعدة على صقل مهارات العاملين بالمحاكم المالية و تطوير قدراتهم على القيام بأعمال الرقابة المنوطة بهم و كذلك الأمر بالنسبة لموظفي قسم التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: تجويد المراقبة على المستوى الخارجي

إن وضع المجالس الجهوية للحسابات كأجهزة قضائية مستقلة مكلفة بمراقبة المالية و التدبير العموميين على المستوى المحلي يعطيها مشروعية أكبر بالمقارنة مع أهزة الرقابة الإدارية التي لا تتحكم في عمليات المراقبة التي تقوم بها مجرد اعتبارات حماية الصالح العام، ولكن عددا آخر من الاعتبارات أهمها الاعتبارات السياسية .

لهذا سندرس هذا الفرع انطلاقا من إشراك المجالس الجهوية في التأطير القانوني للجماعات الترابية (الفقرة الأولى) ثم الإعلام بتقارير هذه المجالس (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: إشراك المجالس الجهوي في التأطير القانوني للجماعات الترابية

تجد ضرورة استشارة المجالس الجهوي للحسابات عن إعداد مشاريع مختلف القوانين و الأنظمة التي تكون موجهة لتأطير تدخلات و مشاريع الجماعات الترابية و مختلف المؤسسات العمومية التابعة لها في كون عمليات المراقبة التي تقوم بها هذه المجالس تؤهلها لكي تكون على دراية و اطلاع بالجوانب و المواضيع التي تكون فيها هناك حاجة إلى الإصلاح. فالاستقلالية و الكفاءة التي يتمتع بها قضاة هاته المجالس تجعل ملاحظاتهم و توصياتهم تكتسي طابع الدقة و الموضوعية. و لعل هاته الأسباب هي التي دفعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة العامة (INTOSAI) إلة أن تجعل من الخبرة و الاستشارة أحد أهم الأنشطة التي يجب أن تقوم بها أجهزة الرقابة.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

و من المجالات التي تشارك الأجهزة العليا للرقابة في إعداد التشريعات و الأنظمة المتعلقة بها و ذلك باتفاق مع الهيئات و الجهات الحكومية المختصة:

_ تحديث و تطوير الأنظمة و التعليمات المالية المتعلقة بالميزانية و الحسابات،

_ تحديث و تطوير قواعد و إجراءات المستودعات،

_ تقويم أنظمة المراقبة الداخلية بالجهات الخاضعة للمراقبة.

و لا يجب أن تشارك المجالس الجهوية للحسابات على النصوص القانونية فقط بل يجب أن تشمل مختلف القواعد و المعايير التقنية التي تكون أجهزة الجماعات الترابية مدعوة إلى تطبيقها أو احترامها. فهذه المعايير، التي بتطبيقها تستطيع الجماعات الترابية التحكم في مشترياتها و تدقيق مميزات و خصائص المنتوجات التي تحتاجها و هو ما يساعدها على تحقيق اقتصاد أكبر في تكاليف خدماتها و منتوجاتها و يساهم في تطوير فعالية سيرها الذاتي²⁶¹، لا يمكن أن تحقق الأهداف المذكورة إلا إذا ساهت في صياغتها الأجهزة التي ستتولى مراقبة مدى تطبيقها و احترامها، لأنها الأدرى من خلال عمليات المراقبة المبدئية التي تقوم بها بالحاجيات الواجب تلبيتها و بالصعوبات اللازم أخذها بعين الاعتبار.

ولا يجب أن يتوقف دور المجالس الجهوية للحسابات على المشاركة في إعداد هذه المعايير، بل يمكن ان تلعب دورا فعالا في تقييم التكاليف التي قد تتحملها الجماعات الترابية على إثر تطبيق هذه المعايير.

الفقرة الثانية: الإعلام بتقارير المجالس الجهوية للحسابات

يكتسي نشر الأحكام و التقارير المنجزة من طرف المجالس الجهوية للحسابات أهمية كبيرة، ليس فقط بالنسبة للمتعاملين المباشرين و خاصة متقاضي هذه المجالس و لكن أيضا

²⁶¹ _Olivia Tambou : « les collectivités locales face au normes techniques » , actualité juridique, droit administratif no3 , P 209.

بالنسبة لمجموع المواطنين و خاصة الملزمين الضريبيين و مستعملي المرافق العمومية الترابية من جهة، و بالنسبة لهذه المجالس في حد ذاتها.

فبالنسبة للفئة الأولى تلعب عملية النشر دورا بيداغوجيا كبيرا. فرؤساء مجالس الجماعات الترابية و سلطات الوصاية، و خاصة ممثليها على الصعيد المحلي و الجهوي و المحاسبون العموميون بالاطلاع على الأحكام الصادرة عن هذه المجالس و التقارير المنجزة من طرفها يتعرفون و يكتشفون المخالفات التي يجب تفاديها و أنماط التسيير التي يجب الابتعاد عنها، كما يستفيدون من التوصيات و الاقتراحات التي يصوغها القضاة الماليون خاصة بمناسبة إجراءاتهم لعمليات مراقبة التسيير. فسلطة الإعلام التي يتم إعطاؤها لأجهزة المراقبة يجب أن تشكل في ديمقراطية ما أداة جد فعالة من أجل تسوية الاختلالات و أخطاء التسيير، إذ بضمان شفافية التدبير تساهم هذه الأجهزة في ضبط و عقلنة اللامركزية²⁶²

و تشكل أحكام و تقارير المجالس الجهوية بالنسبة للفئة الثانية وسية فعالة لتحقيق الشفافية في التسيير العمومية المحلي. ذلك أن الاطلاع على نتائج عمليات المراقبة يمكن سكان الجماعات الترابية، خاصة أولئك الذين تتحرك دواليب الأجهزة العمومية الترابية بفضل مساهماتهم المالية سواء في شكل ضرائب أو رسوم أو إتاوات، من التعرف على أوجه صرف المال العام و مدى حرص المسيرين المحليين المنتخبين على الاقتصاد و الفعالية و الكفاءة في مختلف القرارات التي يتخذونها و المشاريع التي ينجزونها.

و بخصوص المجالس الجهوي للحسابات، فإن نشر نتائج عمليات المراقبة التي يقوم بها قضاتها و اطلاع المواطنين بشكل واسع عليها يقوي من مشروعية تواجدها. ذلك أن مشروعية مؤسسة لا تقوم على مجرد التنصيص عليها في القوانين المختلفة بما في ذلك الدستور، ولكن على أساس ما تقدمه من فائدة للمواطنين، و هذه الفائدة بالنسبة للمجالس الجهوية هي حماية المال العام و السهر على الرفع من اداء الجماعات الترابية و الأجهزة

²⁶² _Pierre jox : « le juge des comptes est gara,t de l'état de droit » , in pouvoirs locaux , septembre 1994 , P44 cité par Bénédicte Byer et Régis de Castelnaud : « portrait des chambres régionales des comptes », édition, librairie générale de droit et de jurisprudence , Paris, P187.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

التابعة لها، و لا يمكن أن تظهر هذه الفائدة إلا بنشر الأحكام و التقارير التي تجسد
المجهودات التي يبذلها قضاة المجالس الجهوية.

خاتمة الفصل الثاني:

بناء على ماسبق يتضح لنا أن المراقبة بواسطة تقنية التدقيق المنجزة من

طرف

المجالس الجهوية للحسابات و المفتشية العامة للمالية و المفتشية العامة للإدارة الترابية تشكل مربط الفرس في تفعيل و تكريس مقومات الحكامة الترابية، بمعنى أن المراقبة الحديثة خاصة من خصوصيات الحكامة و عنصرا أساسيا من العناصر التي يتأسس عليها التدبير الجيد للجماعات الترابية.

و من ثم فالتدقيق يعتبر المجال الأنسب لممارسة المراقبة على مجالات حيوية و حساسة لتحقيق السمات الأساسية للحكامة المالية و السير نحو إدارة اقتصادية تتطلع إلى تحقيق التنمية الترابية، التي تشكل إحدى الركائز الأساسية لتحقيق اللامركزية الترابية.

لكون تدقيق التدبير المالي يشمل اقتصاد و كفاءة العمليات التي تم إنجازها، و بالتالي تحقيق ميكانزمات الحكامة الترابية التي تركز على التدبير الجيد و المعقلن و فق مجموعة من المبادئ.

فضلا عن ذلك، فإن مراقبة التسيير التي ينجزها القاضي المالي تلعب دورا مهما في تكريس حكامة الجماعات الترابية، من خلال تقدير و تقييم و تقويم تدبيرها باعتماد على مؤشرات النجاعة و الفعالية و المردودية، و الكشف عن المخاطر و المخالفات التي تغيق التدبير المالي للأجهزة العمومية الترابية، و الحد من التبذير، و اقراح توصيات و حلول من شأنها تحسين و تجويد أداء الجماعات الترابية.

فتحقيق الحكامة الترابية لن يتأتى إلا باعتماد المقاربات الحديثة لتدبير الشأن العام المحلي، عبر تحسين منظومة المراقبة الممارسة على التدبير الترابي.

لذلك و من أجل تجاوز الاختلالات التي تعيق الأجهزة المكلفة بالتدقيق ، يستوجب بدل جهود متواصلة لتعزيز و تقوية القدرات المهنية للمجالس الجهوية للحسابات و المفتشيات،

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

خاصة و أن هذه الأجهزة ملزمة بتطوير و تحسين التدبير العمومي، على ضوء المتغيرات و الرهانات الاقتصادية و المالية المطروحة على الصعيد الدولي و المتجلية في تكريس قواعد و مبادئ الحكامة الترابية و الشفافية، وسيادة مبدأ المساءلة، وهو ما يفرض إدماج المجالس الجهوي للحسابات ضمن منظومة المراقبة على المال العام من جهة كذلك ضمان انفتاحه على المحيط الخارجي ، سواء على الصعيد الوطني، غير تطوير علاقة الشراكة و التعاون بين المجالس و المفتشيات، أو على الصعيد الدولي، من خلال المشاركة في مهمات التدقيق و تتبع تطور المعايير المهنية و الممارسات المعتمدة من طرف المنظمات الدولية المختصة في مجال المراقبة على المالية العامة.

خاتمة عامة:

يعتبر التدقيق الداخلي و التدقيق بصفة عامة أحد المناهج الرقابية المهمة في سبل تطوير أداء الجماعات الترابية، لكونه يهدف غلة الوقوف على الوضعية الفعلية للاختلالات التي يمكن أن تطبع تنظيم و تسيير الجماعات الترابية و الخروج بتوصيات من شأنها تجاوز هذه الاختلالات و الرفع من مردودية الجماعات الترابية.

وقد وقفت هذه الدراسة المتواضعة رسالتنا هذه، على موضوع التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية، و الذي تم تحليله من خلال فصلين الأول شمل الإطار العام لنظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي و الثاني عملنا فيه على تحديد كيفية تفعيل المراقبة على الجماعات الترابية و الاختلالات المطروحة و ذلك بالوقوف على الأجهزة الممارسة للمراقبة.

ففي المبحث الأول من الفصل الأول تم التطرق إلى الإطار المفاهيمي لنظم مراقبة تدبير الجماعات الترابية من خلال مفهوم المراقبة و أهدافها و الاتجاه التقليدي للمراقبة العليا للمال العام إضافة إلى الحديث عن المقاربة المفاهيمية لكل من نظام مراقبة التسيير و المراقبة الداخلية كما ميزنا في المبحث الثاني بين المراقبة و التدقيق الداخلي كآلية لتقويم نظام المراقبة و ذلك من خلال الحديث عن الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي و علاقته بنظام المراقبة.

كذلك عملنا من خلال المبحث الأول من الفصل الثاني على تحديد الأجهزة المكلفة بالمراقبة و المثلثة أساسا في المجالس الجهوية للحسابات و المفتشية العامة للمالية و المفتشية العامة للإدارة الترابية و التي أعطى لها المشرع حق ممارسة التدقيق، حيث تمارس كل هذه الأجهزة اختصاص في مجال التدقيق طبقا للقوانين المنظمة لذلك غير ان هذه الأخيرة تعترضها مجموعة من الإكراهات تحول دون تحقيق المفتشيات لمهمة التدقيق بشكل ناجع و فعال، و هو ما يستدعي إعادة النظر في طرق تدبيرها و تنظيمها ومن أبرز هذ الإكراهات نجد:

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

_تقدم النصوص و الهياكل القانونية المؤطرة لها.

_عدم تفعيل تقارير هذه المفتشيات.

_ الطابع السري لتقارير هذه الأجهزة و عدم فتح المجال أمام العموم و الرأي العام للاضطلاع عليها.

و كذلك تطرقنا لتجليات المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية 111.14 و 112.14 و 113.14 من خلال المطلب الثاني من هذا المبحث للوقوف على كيفية مراقبة أعمال الجماعات الترابية لتعزيز الحكامة الترابية مع الإستئناس بالتجربة الفرنسية في هذا المجال.

أما المبحث الثاني فقد تم تخصيصه للحديث عن محدودية نظام المراقبة و إعطاء اقتراحات لتجويد هذه الأخيرة.

أمام بخصوص آفاق التدقيق المطبق على الجماعات الترابية، فإن اهتمام المجالس الجهوية بتتبع و نشر توصياتها، ونشر كل تقاريرها الخاصة دون حاجة إلى تلخيصها، إضافة إلى اعتماد دلائل التدقيق من أجل مساعدة المدققين في تسهيل عملية التدقيق، تشكل أهم التي شأنها إحداث الأثر المتوقع من تقارير المجالس الجهوية للحسابات، كما أنه من شأن اعتماد مناهج رقابية جديدة من قبيل تقييم السياسات العمومية و التدقيق الداخلي أن يساهما في عقلنة و ترشيد التدبير الترابي، و بالتالي إرساء و تكريس نظام رقابي يقوم على أساس المساءلة و المحاسبة و هو ما من شأنه أن يساعد على تحسين مردودية الجماعات الترابية لكونها تعتبر مداخل أساسية للحكامة الجيدة.

و عموماً إن ما يمكن استخلاصه بشكل عام من مختلف الاستنتاجات المشار إليها، في إطار معالجتنا لموضوع "التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية" الدور الفعال الذي يمكن أن يلعبه التدقيق في تحسين و تطوير أداء الجماعات و تحقيق التنمية الترابية، خاصة في ظل مستجدات دستور 2011 و الذي أسس لمبادئ الحكامة الجيدة و ربط المسؤولية بالمحاسبة، خصوصاً التدقيق إذا تم على الوجه

المطلوب لكون الوسيلة الأنجح لتحقيق الحكامة في تدبير الشأن العام المحل، و من جهة اخرى توفير الظروف الملائمة لممارسته في أحسن الظروف من خلال إلتزام الجماعات الترابية بمختلف التوصيات و إعطائها العناية اللازمة، و محاولة التسريع بتنفيذها على الوجه الأمثل مما يؤدي إلى تجاوز الاختلالات التي تعاني منها.

من هنا يمكن القول أنه لا بد من تجاوز الطرق التقليدية في التدبير المالي و التمهصل في العلاقة بين الدولة و الجماعات الترابية و التحول إلى الجماعة المقابلة القادرة على الانتاج و التنافس و تحقيق الجودة في المنتج المحلي.

و من أجل إعطاء صبغة جديدة للتدبير المالي الترابي و تحقيق حكمة ترابية لا بد من تكريس دور الأجهزة المكلفة بتدقيق الجماعات الترابية، خاصة المجالس الجهوية للحسابات مما يتوجب إعادة النظر في الكثير من الجوانب تتعلق بهذا المجال و كذلك بالجماعات الترابية موضوع التدقيق لعل أهمها:

- ضرورة انفتاح المجالس الجهوية للحسابات على وسائل الإعلام و على المجتمع المدني، من خلال تسهيل تتبع عملها و تقريبه من الرأي العام المحلي.
- ضرورة إلتزام و تعجيل الجماعات الترابية بتنفيذ و تطبيق التوصيات التي تم عرضها لما في ذلك من تأثير إيجابي على أدائها.
- إمداد المجالس الجهوية للحسابات بالعدد الكافي من القضاة و المدققين و التقنيين ذوي الكفاءة الفعالة العالية تماشياً مع المهام المنوطة بهم، مع تكثيف دوراتهم التكوينية في مجالات المحاسبة و الرقابة و التدقيق و الاستشارات.
- ضمان التعاون و الانسجام بين المجالس الجهوية للحسابات و المفتشيات العامة، من أجل تجنب خضوع جماعة معينة لتدقيق عدة أجهزة و في نفس الوقت أحياناً، كذلك من أجل التزم كل جهاز بالدور المنوط به.
- ضرورة الرفع من جودة تكوين المنتخبين المحليين الساهرين على تدبير الشأن العام المحلي مع إمكانية ربط صلات مع مجالس جهوية بغية تحسين أدائهم و معارفهم بقواعد التدبير الجيد و الحكامة الجيدة.

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

- تطوير أساليب التدقيق و الإعتماد على المناهج و التقنيات الرقابية كتنقيح السياسات العمومية و ذلك مراعاة لتطوير تقنيات تدبير المرافق العمومية.
- الانفتاح على التجارب الأجنبية المقدمة في مجال المراقبة على المال العام.
- ضرورة الأخذ بنظام المراقبة الداخلية لتحسين مستوى الشفافية داخل الجماعات و تكريس ثقة المواطنين في الهيئات المنتخبة و تقوية مشاركتهم في خدمة الحكامة.

لائحة المراجع المعتمدة

(1) الكتب:

- السعيدي مزروع فاطمة : الإدارة المحلية اللامركزية بالمغرب ، مطبعة النجاح الجديدة ، الدار البيضاء ، طبعة 2003.
- محمد حركات : التخطيط الإستراتيجي و المنافسة رهانات الجودة الكلية بالمقاولات المغربية ، مطبعة فضالة ، المحمدية ، طبعة 1997 .
- خالد أمين عبد الله : علم تدقيق الحسابات _ الناحية النظرية _ ، مطبعة الإتحاد، عمان 1980.
- هادي السحيمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر عمان الطبعة 2 ، 2004.
- سعد بن محمد الهويل و عبد الله بن علي الحسين: المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية الإدارية العامة للطبع و النشر بمعهد الإدارة العامة، 2005.
- فهمي محمد شكري فهمي: "الرقابة المالية العليا: مفهوم عام لأجهزتها وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية"، دار مجدلاوي للنشر ، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2001.
- -مليكة الصروخ: " القانون الإداري، دراسة مقارنة"، ، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، طبعة 2010.
- أحمد دوش مدني: "المحاكم المالية بالمغرب- دراسة نظرية تطبيقية مقارنة"، الطبعة الأولى 2003.
- محمد حنين: المقاربة الجديدة لتدبير الميزانية ، مطبعة دار القلم ، الطبعة الأولى، 2015.

- عبد الرزاق محمد عثمان: أصول التدقيق و الرقابة الداخلية،الدار النموذجية،الطبعة الأولى 2011.
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية و التدقيق في البيئة، تكنولوجيايات المعلومات،دار الراية، عمان الطبعة الأولى 2009.
- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود: المراجعة و تدقيق الحسابات ، الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة الثانية،2005.
- غسان فلاح مطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة ، الطبعة الثانية ، 2009.
- عبد الرزاق جابر: دور رقابة ديوان المحاسبة ، دراسة قانونية مقارنة، مكتبة دار الثقافة و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة الاولى.
- المهدي بنمير:الجماعات الترابية و الممارسة المالية بالمغرب،سلسلة اللامركزية و الجماعات المحلية،المطبعة و الوراقة الوطنية،مراكش 1994.
- جمال العماري : "الرقابة على أنشطة الجماعات الترابية"، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى 2012.
- محمد براو" الوجيز في شرح قانون المحاكم المالية- مساهمة في التأصيل الفقهي للرقابة القضائية على المال العام"الجزء الأول، طبعة 2004.
- عبد النبي اضريف: قانون الميزانية على ضوء القانون التنظيمي للمالية و نصوصه التطبيقية،الطبعة الرابعة.

(2) الأطروحات:

- محمد مجيدي : دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكدال ، الرباط 2006-2007

■ محمد حيمود: إشكالية تقييم التدبير المحلي ، مقارنة نقدية على ضوء التوجيهات الرقابية الحديثة ، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق ، جامعة الحسن الثاني ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، الدار البيضاء السنة الجامعية 2001-2002.

■ جفري سعيد : الرقابة على المالية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانونية السياسية و الإدارية و المالية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية جامعة الحسن الثاني، عين الشق، البيضاء 97-98.

■ أمنية عياد : المراقبة في النظام الإداري الترابي المغربي ، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام و العلوم السياسية ، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية سلا ، السنة الجامعية 2014-2015 .

■ نعيمة امويني: القابض الجماعي و اشكالية الرقابة على تنفيذ الميزانية الجماعية بالمغرب، أطروحة لنيل دكتوراه الدولة في القانون العام، كلية الحقوق الدار البيضاء، السنة الجامعية 2003-2004.

■ محمد سكلى: "التدبير المالي العمومي و متطلبات الحكامة المالية"، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام جامعة محمد الخامس كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكدال، الرباط، السنة الجامعية 2012-2013

(3) الرسائل:

■ فاطمة الزهراء العلام : وظيفة التدقيق الداخلي لتدبير عمومي جديد ، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، جامعة الحسن الأول ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، سطات ، السنة الجامعية 2011-2012.

■ بوشري الفقيه: تدقيق التدبير المالي المحلي و رهان الحكامة الترابية بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الاول، كلية

العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2016-2017.

■ عائشة رحيم: التدبير الجديد للميزانية المرتكز على النتائج بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام ، كلية الحقوق أكدال-الرباط، السنة الجامعية 2007-2008.

■ الشطون محمد: إشكالية تقوية الرقابة البرلمانية على المالية العامة، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق طنجة، السنة الجامعية 2007-2008.

■ علي الصفور: حدود و افاق الرقابة على مالية الجماعات الترابية بالمغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق بطنجة، السنة الجامعية 2012-2013.

■ عبد الإله طلوع: واقع التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية دراسة حالة جماعة سلا، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية بسطات، السنة الجامعية 2015-2016.

■ ويسى الخرشى: واقع التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية ، دراسة حالة عمالة إقليم سطات، جهة الشاوية ورديغة، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، جامعة الحسن الأول، سطات، السنة الجامعية 2012-2013.

■ حسن إيدسن: مراقبة الإنفاق المحلي من طرف المجالس الجهوية للحسابات، نموذج المجلس الجهوي للحسابات بالرباط، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق طنجة، السنة الجامعية 2012-2013.

▪ حمادي عبد الدايم: الدور الرقابي للمجالس الجهوية للحسابات بالمغرب، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، كلية الحقوق السويسي-الرباط، السنة الجامعية 2010-2011.

▪ ربيع الهاشمي: الرقابة المالية بين تعدد الأجهزة وظاهرة الفساد المالي، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2011-2012.

▪ أحمد حسون: رقابة المجالس الجهوية للحسابات على المالية المحلية بالمغرب-دراسة سوسيوقانونية-، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2006-2007.

▪ فدوى والحاج: الفاعلون في تدبير مالية الجماعات الترابية في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة محمد الخامس ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2014-2015.

▪ سعيد المرضي : "عقلنة التدبير المالي بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم الاقتصادية و الاجتماعية، طنجة، السنة الجامعية 2008-2007.

4) المجالات و المقالات:

▪ حميد أبو لاس: الجماعات الترابية من الوصاية إلى المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية الجديدة دراسة مقارنة ،مقال منشور بالمجلة المغربية للإدارة المحلية، عدد 134-135 ماي-غشت 2017.

▪ محمد بوجيدة : قراءة نقدية للقانون 78.00 المتعلق بتنقيح الميثاق الجماعي ، المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 44-2003.

■ أمال المشرفي الوصاية الإدارية في مشروع إصلاح الميثاق الجماعي ،
المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية ، سلسلة مواضيع الساعة ، عدد 32-
2001.

■ خالد الشرفاوي السموني: الرقابة على الجماعات الترابية، ربط
المسؤولية بالمحاسبة الجريدة 24 ، عدد 27 ديسمبر 2017.

■ عتيق السعيد: الرقابة الإدارية بالجماعات الترابية مقال منشور بالموقع
الإلكتروني marocdroit.com الثلاثاء 05 مارس 2013.

■ عبد الغفور أقشيوشو: الجهوية الموسعة اختيار أم اكراه ؟ ، مجلة دفاتر
قانونية ، العدد الأول ، مارس 2014.

■ يوسف التونسي: آليات تقييم تدبير الجماعات الترابية مقال منشور في
الموقع

الإلكتروني www.hakamatourabia.wixsite.com

■ حسن طارق: حكمة السياسات العمومية،المجلة المغربية للسياسات
العمومية، العدد 14 شتاء 2015.

■ يوسف التونسي: تأهيل الموارد البشرية للجماعات الترابية مقال
بالموقع الإلكتروني www.hakamatourabia.wixsite.com ، 9 أبريل 2018

■ حسن أحمد دحدوح: دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة
الداخلية و فعاليتها في الشركات،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و
القانونية_ المجلد 24 _ العدد الأول 2008.

■ ططي سعيد: التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية مراقبة التسيير
الإداري و المالي بالجماعات الترابية ، برنامج تكوين أطر و منتخب الجماعات
الترابية مراكش 25-27 نوفمبر 2013.

■ محمد المصطفى: دراسة في مدونة المحاكم المالية ، المجلة المغربية
للإدارة و التنمية، عدد مزدوج 51-52 يوليوز أكتوبر 2003.

- عبد اللطيف بروحو: مالية الجماعات المحلية بين واقع الرقابة و متطلبات التنمية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، سلسلة مواضيع الساعة، عدد 70/2011.
- عادلة الوردية: رقابة المجلس الأعلى للحسابات على المال العام بالمغرب، منشورات مجلة الحقوق المغربية، سلسلة المعارف القانونية و القضائية، دار النشر المعرفة، الإصدار الأول 2012.
- محمد أشركي: المحاكم المالية و ديوان المظالم، الضمير المالي و الضمير الإنساني مجلة ديوان المظالم، العدد الثاني، يونيو 2005.
- إدريس الخدري: "حماية المال العام و إصلاح منظومة المراقبة"، المجلة المغربية للتدقيق و التنمية عدد، دجنبر 2001.
- أحمد حاسون: المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب — دراسة سوسيو قانونية- ، مجلة الدراسات السياسية و الاجتماعية، منشورات حورات العدد 1، طبعة 2013.
- أحمد الحضرائي: "انطباعات حول وقائع الإدارة العمومية بالمغرب"، مجلة طنجيس ، العدد 3 — 2003.
- محمد عامر البرقان: " تحديث الأجهزة الرقابية"، مجلة لرقابة — الأفروسي - العدد 20 ربيع الأول 1427.
- الرشدي الحسن: حذف الحساب الإداري للجماعات و تعويضه بتقرير التدقيق أية فعالية؟، مقال منشور بجريدة تيزيريس ، 30 سبتمبر 2015
- عبد اللطيف هداية الله: " الحاجة إلى توحيد اجتهاد المجلس الأعلى من خلال استعراض بعض تطبيقاته " المجلة المغربية للقانون و اقتصاد التنمية، العدد 17.
- إبراهيم زعيم: التكوين المستمر في مجال القضاء أية رهانات؟. المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، عدد 2001، 40.

5) النصوص القانونية:

- مرسوم رقم 2.05.1227 صادر في 26 رمضان 1427 (19 أكتوبر 2006) بتغيير المرسوم رقم 2.76.576 بتاريخ 5 شوال 1396 (30 سبتمبر 1976)
- المرسوم رقم 2.01.2679 الصادر في 31 دجنبر 2001 القاضي بتعديل المادة 17 مكرر من المرسوم رقم 2.98.401 الصادر في 26 أبريل 1999، المتعلق بإعداد و تنفيذ قوانين المالية.
- القانون التنظيمي رقم 14/111 المتعلق بالجهات ج.ر عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015
- القانون التنظيمي 112.14 المتعلق بالعمالات و الأقاليم.
- ظهير شريف رقم 1.15.85 صادر في 20 من رمضان 1936 (7 يوليوز 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي 113.14 المتعلق بالجماعات.
- قانون 62.99 التعلق بمدونة المحاكم المالية.
- ميثاق الافتتاح الداخلي صدر في 2012 في إطار برنامج الحكامة المحلية و هو يسعى إلى تعزيز الافتتاح الداخلي في الجماعات الترابية من طرف وزارة الداخلية (المديرية العامة للجماعات الترابية) بشراكة مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID).
- الظهير الشريف 1_02-206 الصادر من جمادى الأولى 1423 (23 يوليو 2002) بتنفيذ القانون 75.00 المغير و المتمم بموجبه الظهير الشريف رقم 1.58.376 الصادر في 3 جمادى الأولى 1378 (15 نوفمبر 1958) بتنظيم حق تأسيس الجمعيات، الجريدة الرسمية عدد 5046، بتاريخ 3 شعبان 1423 (10 أكتوبر 2002)

- المرسوم رقم 2.94.100 صادر في 6 محرم 1415 (16 يونيو 1994) في شأن النظام الأساسي الخاص بالمفتشين العاملين للإدارة الترابية بوزارة الداخلية الجريدة الرسمية عدد 4264 بتاريخ 1994/07/20.
- المرسوم رقم 2-212-349 الصادر في 20 مارس 2013 و المتعلق بالصفقات العمومية الجريدة الرسمية عدد 6140، بتاريخ 23 جمادى الأولى 1434 (4 أبريل 2013).
- الظهير الشريف رقم 1.01.425 (15 شتنبر 2004) بتنفيذ القانون رقم 03.79 المتعلق بتغيير و تتميم مجموعة القانون الجنائي ج ر عدد 5248(16 شتنبر 2004).

6) التقارير:

- تقرير البنك الدولي رقم 55061 ، إصلاح إدارة المالية العامة 2010.
- تقرير لجنة العدل و التشريع و حقوق الإنسان لمجلس النواب حول مشروع قانون 62.99.
- التقرير السنوي على أنشطة المجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2005.
- التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2007

Bibliographie

1) Les ouvrages :

- BARTOLI (A): « le management dans les organisations publiques », édition, DUNOD.
- CHEVALLIER Jacques et LOSCHAK danièle « Rationalité Juridique et rationalité Managériale dans l'administration Française, in RFAP, 1982,N°24.
- MICHEL CERVAIS : contrôle de gestion, ECONOMIE, France 6ème édition,1997.
- _CARMILIS ALI : le contrôle de gestion en action, les éditions d'organisation,1988.
- Calazard et Separis : Le Contrôle de gestion manuel et application ,3ème édition, DUNOD, Paris 1996.
- Fechtali Abderrazak : comptabilité analytique d'exploitation , méthode des couts réels complets, imprimerie Najah El Jadida 1ère édition,2001.
- vean francier fabre « les grands arrêts de la jurisprudence financière » Ed Dalloz, 4ème édition 1996.
- Mohamed Harakat : « le droit de controle supérieur des finances publiques au maroc ; essai sur les techniques d'audit à à'bleur de l'ajustement structurel » Rabat babel 1992.
- Voir driss Khoudry : « le contrôle de finance d'état au maroc » Casablanca édition déprime , 1992.

- Said Oujemaa : « le contrôle des finances publiques au maroc » imprimerie Belvédère Casablanca 1995.
- Bernard Poujade xvier Cabannes l' essentiel pour réviser les colleciviés errioriales 1 édiion focher 2016.
- Bœuf(jean-luc)Management des colleciviés territorialiales et décentralisation ,la document aion française 6 édition 2011.
- Bourdon (jacques),Pouier (jean –Marie) ,Ricci (jean – claude),Droit des collecivités territorialiales,PUF ?coll . « hémis »,2008.
- Faure (Bertand),Droit es collectivités territorialiales Dalloz , 2 éd ,2011.
- Emmanuel Vial – Durand les collectivités territorialiales en France 9 édition HACHEE LIVRE ,2013.
- Cornet C . ,Ferstenbert J., Touret L . , les grands arrêts de décentralisation , Dalloz ,2 éd , 2001.
- Michel Verpeaux les colleciviés TerriToriales 5 édiion DALLOZ.
- -Mohamed Harakat: " Le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : essai sur les techniques d'audit à l'heure de l'ajustement structurel" Rabat, Babel 1992.

- Marie-Dominique Pujol avec la collaboration de bruno chapus : « ressources humaines, la boîte à outils de l'entrepreneur, Paris ,2000.
- Olivia Tambou : « les collectivités locales face au normes techniques » , actualité juridique, droit administratif no3.
- Pierre jox : « le juge des comptes est garant de l'état de droit » , in pouvoirs locaux , septembre 1994.
- Roymond muzellec : finances publiques édition sirey,10ème édition 1997

2)These :

- Hassan El Arafî : le management des dépenses de l'état les exigences d'une gestion axée sur la performance, thèse de doctorat, rabat,2003-2004.

3)revues et articles :

- dossier de la nouvelle approche budgétaire,revue trimestrielle des finances et de la privatisation n° 33 juin 2004.
- Mohamed El Yacoubi : contractualisation et décentralisation, au maroc : tanjis revue de droit et d'économie N3-2003.
- INTOSAI : lignes directrice sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public , P7 , le site www.intosai.org.

- Note de service de TGR n° 860/ DCGAC du 23-3-1991 citant « les pièces général des comptes de gestion des collectivités locales et de leur groupement ».
- Note de service de TGR N° 126/ DCGAC du 20-11-92 fixant des modalités de mise en état d'examen des comptes de gestion des communes »
- Heinrich scboller « le système de contrôle pour des jurisprudences administratives ‘ REMALD, N°67 ,1997.
- Bouvier.M : « la gestion de Fait » RFFP(revue française des finances publiques°N°66.
- cour des comptes : « projet du schéma directeur de la formation 2004-2007 ,1811 112003 »
- Disponible au centre de documentation de la chambre régionale des comptes de l'île de France , Paris .
- ministère de l'économie et des finances : rapport sur la vision intégrée du contrôle des finances publiques, juin 1999.

الفهرس:

1	مقدمة:
11	الفصل الأول:
11	الإطار العام لنظام المراقبة و التدقيق الداخلي
15	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام مراقبة تدبير الجماعات الترابية و ماليتها
16	المطلب الأول: المقاربة المفاهيمية لنظام المراقبة
16	الفرع الأول: مفهوم المراقبة
16	الفقرة الأولى: تعريف نظام المراقبة
19	الفقرة الثانية: أهداف نظام المراقبة
21	الفرع الثاني: الاتجاه التقليدي للمراقبة العليا للمال العام الترابي
21	الفقرة الأولى: رقابة المشروعية في التدبير المالي
23	الفقرة الثانية: قواعد رقابة المشروعية في التدبير المالي
27	المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير و المراقبة الداخلية
27	الفرع الأول: نظام مراقبة التسيير
27	الفقرة الأولى: المقاربة المفاهيمية لمراقبة التسيير
33	الفقرة الثانية: استراتيجية وضع منظومة لمراقبة التسيير
43	الفرع الثاني: نظام المراقبة الداخلية
43	الفقرة الأولى: المقاربة المفاهيمية للمراقبة الداخلية
48	الفقرة الثانية: أسس نظام المراقبة الداخلية
51	المبحث الثاني: التمييز بين المراقبة و التدقيق الداخلي كآلية لتقويم نظام المراقبة

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي و علاقته بنظام المراقبة	52
الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي	52
الفقرة الأولى: مفهوم التدقيق الداخلي و أهدافه	52
الفقرة الثانية: أنواع التدقيق الداخلي	57
الفرع الثاني: التمييز بين التدقيق و نظام المراقبة	59
الفقرة الأولى: التمييز بين التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير و التدقيق الخارجي	59
الفقرة الثانية: تمييز التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي	62
المطلب الثاني: رهانات التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية	65
الفرع الأول: البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية و صور الممارسة	66
الفقرة الأولى: البنية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية	66
الفقرة الثانية: ممارسة التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية	69
الفرع الثاني: الحكامة الترابية موضوع التدقيق الداخلي و الشفافية المالية	73
الفقرة الأولى: الحكامة الترابية موضوع التدقيق الداخلي	74
الفقرة الثانية: التدقيق الداخلي و شفافية المالية	76
خاتمة الفصل الأول:	82
الفصل الثاني: تفعيل نظام المراقبة على الجماعات الترابية والاختلالات المطروحة	84
المبحث الأول: الأجهزة المتدخلة في مراقبة الجماعات الترابية	87
المطلب الأول: اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات و باقي الأجهزة	88
الفرع الأول: اختصاصات المجالس الجهوية للحسابات	88
الفقرة الأولى: الاختصاصات القضائية للمجالس الجهوية للحسابات	88

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

- الفقرة الثانية: الاختصاصات الإدارية للمجالس الجهوية للحسابات 99
- الفرع الثاني: اختصاصات المفتشية العامة للمالية و المفتشية العامة للإدارة الترابية 106
- الفقرة الأولى : المفتشية العامة للمالية 106
- الفقرة الثانية: المفتشية العامة للإدارة الترابية 110
- المطلب الثاني: تجليات المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية 111.14-112.14-113.14
..... 114
- الفرع الأول: المراقبة على مستوى الجماعات على ضوء القانون التنظيمي 113.14
والمراقبة بفرنسا. 115
- الفقرة الأولى: المراقبة على مستوى الجماعات 115
- الفقرة الثانية: المراقبة على الجماعات بفرنسا 118
- الفرع الثاني: المراقبة على مستوى الجهات و العمالات و الأقاليم 120
- الفقرة الأولى: المراقبة على مستوى الجهات 120
- الفقرة الثانية: المراقبة على مستوى العمالات و الأقاليم 131
- المبحث الثاني: محدودية نظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي و الحلول الكفيلة بتطويرهما
..... 134
- المطلب الأول: محدودية نظام المراقبة و اختلالات التدقيق الداخلي 137
- الفرع الأول: حدود نظام المراقبة 137
- الفقرة الأولى: حدود المراقبة القضائية 137
- الفقرة الثانية: حدود المراقبة الإدارية 148
- الفرع الثاني اختلالات آلية التدقيق الداخلي 149
- المطلب الثاني: اقتراحات لتجويد نظام المراقبة و آلية التدقيق الداخلي 152

— التدقيق الداخلي و المراقبة على ضوء القوانين التنظيمية للجماعات الترابية —

- 152 الفرع الأول: تجويد نظام المراقبة المالية والتكوين المستمر
- 153 الفقرة الأولى: تجويد المراقبة المالية
- 155 الفقرة الثانية: التكوين المستمر
- 158 الفرع الثاني: تجويد المراقبة على المستوى الخارجي
- 158 الفقرة الأولى: إشراك المجالس الجهوي في التأطير القانوني للجماعات الترابية
- 158 الفقرة الثانية: الإعلام بتقارير المجالس الجهوية للحسابات
- 162 خاتمة الفصل الثاني:
- 164 خاتمة عامة:
- 168 لائحة المراجع المعتمدة