



نظام المراقبة الداخلية بالجماعات الترابية بالمغرب

مريم اوالصاف

باحثة بسلك الدكتوراه

كلية العلوم القانونية والاقتصادية السوسية - الرباط

المغرب

مقدمة

تحتل الجماعات الترابية موقعا محوريا ضمن البناء اللامركزي بالمغرب، بحكم الدور الذي تضطلع به في تفعيل السياسات العمومية على المستوى الترابي وفي بلوغ الأهداف التنموية على الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. ومنذ الاستقلال، راكم المغرب مسارا تدريجيا لتعزيز اللامركزية الترابية والإدارية، توج بدستور 2011 الذي نص صراحة على أن التنظيم الترابي للمملكة تنظيم لا مركزي يقوم على الجهوية المتقدمة.

وقد واكب هذا التطور إرساء منظومة رقابية متعددة المشارب تشمل الرقابة الإدارية والرقابة السياسية ورقابة القضاء الإداري ورقابة القضاء المالي. غير أن استمرار أزمة التسيير التي تعرفها الجماعات الترابية، وصعوبة التخلص من إرث تديري تقليدي، فرضا البحث عن آليات جديدة تُحدث القطيعة تدريجيا مع هذا النمط، من خلال إقحام مقاربات رقابية تهدف إلى الرقي بجودة أداء هذه الجماعات.

في هذا السياق، جاء الفصل 272 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات¹ لينص على إلزامية اعتماد الجماعة الترابية لنظام "المراقبة الداخلية"، وأسند مسؤولية الإشراف على هذا النمط التديري إلى رئيس المجلس، بالنظر لما يتوفر عليه من صلاحيات تخوله وضع الشروط الأولية لهذه المراقبة وآليات تتبع تنفيذها وتقييم فعاليتها.

بيد أن هذه المراقبة، بوصفها آلية جديدة على الجماعات الترابية، تصطدم بصعوبات إدارية ومالية وبنقص في الكفاءات المؤهلة، الأمر الذي يطرح إشكالية جوهرية: ما مدى تطبيق نظام المراقبة الداخلية بالجماعات الترابية؟ وتتفرع عن هذه الإشكالية أسئلة عدة تتعلق بماهية المراقبة الداخلية واختصاصاتها، وبالفرق بينها وبين التدقيق الداخلي، وبكيفية تفعيلها وتزويلها، وبالجهة المؤهلة لتقييمها.

سنحاول في هذا المقال معالجة هذه الإشكالية عبر مطلبين: نتناول في الأول التأطير المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية والتدقيق الداخلي، على أن نخصص الثاني لتفعيل هذا النظام على مستوى الجماعات الترابية وأبرز الاختلالات التي تعترى تطبيقه.

¹ المادة 272 من القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.85 بتاريخ 7 يوليوز 2015، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 6380 بتاريخ 23 يوليوز 2015.



المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية والتدقيق الداخلي

الفقرة الأولى: مفهوم المراقبة الداخلية وأهدافها ومبادئها

أولاً: تعريف المراقبة الداخلية

استلهمت الجماعات الترابية، في سياق التحولات التي تعرفها الحكامة المالية الترابية، فلسفة "المراقبة الذاتية" ووسائلها من التدبير المعتمد أصلاً في القطاع الخاص². ويتعلق الأمر بمسلسل تدبيري دقيق يقوم على معايير وقواعد احترافية تروم التحكم في المخاطر التي تعيق تحقيق أهداف المنظمة، بحيث تهدف الأشكال الرقابية المختلفة الناشئة عنه إلى ضبط مصادر وقوع المخاطر قبل حدوثها. وقد حققت هذه المفاهيم امتداداً مهماً في السنوات الأخيرة على مستوى تطبيقاتها بالقطاعين العام والخاص، وهو ما سمح بالتجاوز النسبي للغموض الذي كان يكتنفها في علاقتها بعدد من المفاهيم الرقابية الأخرى، ومنها الفحص والتدقيق³.

ورغم تعدد تعريفات المراقبة الداخلية باختلاف المرجعيات، فإنها تلتقي جميعاً في اعتبارها مجموعة من الوسائل التي تساعد على بلوغ أهداف المنظمة. فوفق مرجعية "كوزو" (COSO)، الصادرة عن لجنة المنظمات الداعمة للجنة تريديوي، تُعرّف المراقبة الداخلية بأنها منظومة يضعها مجلس الإدارة والمسؤولون والعاملون داخل المنظمة، بهدف توفير "ضمانة معقولة" حول إنجاز العمليات وترشيدها، وصديقية المعلومات المالية، والتطابق مع القوانين والأنظمة الجاري بها العمل.

أما هيئة الخبراء المحاسبين بفرنسا فتتظر إليها باعتبارها مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم بالمقاولة، سواء بحماية وصيانة جودة المعلومة، أو بتطبيق آليات الإدارة والتحفيز على حسن الأداء. في حين يوسع المعهد الأمريكي للمحاسبين العاميين القانونيين المفهوم ليشمل مخططات التنظيم وجميع المناهج والمساطر الرامية إلى حماية أصول المقاولة وتحسين المردودية. وتذهب المحكمة الأوروبية للحسابات إلى أن مفهوم المراقبة الداخلية يتجاوز البعد المحاسبي والمالي الصرف، ليشمل "بيئة المراقبة" المتمثلة في الموقف العام للأطر تجاه الرقابة الداخلية، إلى جانب إجراءات ومساطر المراقبة ذاتها⁴.

وبخصوص الجماعات الترابية تحديداً، فقد عُرِّفت المراقبة الداخلية بأنها مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في تسيير الجماعة، سواء بحماية الممتلكات وقيمة المعلومات المقدمة، أو بضمان تطبيق توجيهات الإدارة تطويراً لمستويات الأداء. وتتجسد هذه المراقبة عملياً في التنظيم والمناهج والمساطر الخاصة بكل نشاط من أنشطة الجماعة⁵. وبعبارة أخرى، فهي عملية متكاملة تضطلع بها الإدارة لتفادي الوقوع في الأخطاء، باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من النظام العام للتسيير.

ثانياً: أهداف نظام المراقبة الداخلية

تروم أنظمة المراقبة الداخلية أساساً تحليل الأخطار المرتبطة بالتسيير المحلي، وهي أخطار يمكن تصنيفها إلى فئتين: أخطار عامة ملازمة لأي تسيير محلي، وأخطار خاصة تتفاوت من جماعة إلى أخرى.

تشمل الأخطار العامة الخطر الجنائي الناتج عن سوء نية أو تصرفات الأعوان المنتخبين، والخطر المالي الذي قد يفضي إلى اختلال يشل نشاط المؤسسة، وخطر عدم المحافظة على النظام العام بفعل غياب مرافق الصحة أو الأمن، والخطر المرتبط بضعف قدرة النظام المعلوماتي

²مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، مطبعة دار الآفاق، الطبعة الأولى، ماي 2021، ص. 261.

³نجيب جيري: الرقابة المالية بالمغرب، بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، ص. 219-220.

⁴السعيدة العثماني: "المحاسب الجوهري للحسابات بالمغرب ورقابة التسيير"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2010/2009.

⁵Puech l'estrade : « Le contrôle interne dans les collectivités territoriales et organismes proches », in « Contrôle interne et contrôle externe dans les collectivités territoriales », 1998, p. 57.



للجماعة على ضمان دقة المعلومات وسرعتها وسريتها، وأخيرا الخطر التدبيري المتصل بعدم القدرة على التعبئة الأمثل للموارد العمومية. أما الأخطار الخاصة بكل جماعة فترتبط أساسا بحجم الجماعة ذاتها - إذ تختلف طبيعة المخاطر بين جماعة حضرية كبرى وأخرى قروية محدودة السكان - وكذا بوجود جمعيات وشركات ذات اقتصاد مختلط مرتبطة بالجماعة.

ونظرا لهذا الطابع المزوج، فإن للرقابة الداخلية وظيفة مزدوجة أيضا: فهي تستجيب من جهة لحاجيات المسيرين المحليين في التحكم بمخاطر تسيير أصبح أكثر تعقيدا بفعل اتساع تدخلات الجماعات الترابية، وتستجيب من جهة ثانية لحاجيات مراقبي التسيير في تقييم مدى فعالية هذه الأنظمة اعتمادا على الرقابة الداخلية ذاتها.

وقد حدد المعهد الفرنسي للمدققين والمستشارين الداخليين، إلى جانب المحكمة الأوروبية للحسابات، مجموعة من الأهداف الرئيسية للمراقبة الداخلية⁶، من أبرزها: تأمين اكتمال المعلومة وتوقيتها، واحترام السياسات والمساطر والقوانين، وصيانة الممتلكات، والاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد، وتحقيق الغايات المسطرة لكل برنامج، والوقاية من الغش واكتشاف الأخطاء، وضمان جودة المستندات المحاسبية، والتأكد من فصل السلط بين الوظائف الإدارية ووظائف حماية المخزونات والوظائف المحاسبية والرقابية. ورغم اختلاف أهداف مراقبة التسيير - التي تركز على المعلومات - عن أهداف المراقبة الداخلية - التي تركز على المساطر - فإنه يتعين أن تقوم بينهما علاقة عمل وثيقة⁷.

ثالثا: مكونات نظام المراقبة الداخلية

يستلزم تنزيل نظام المراقبة الداخلية توفر الإدارة العمومية على مجموعة من المكونات الأساسية، وأولها بيئة الرقابة، أي موقف الإداريين والموظفين وسلوكهم ووعيهم بأهمية هذا النظام، وهو موقف ينبثق من فلسفة الإدارة وأسلوبها وروح العاملين المعنية. وتقوم بيئة الرقابة على مبادئ من قبيل قيم النزاهة وأخلاقيات العمل، وممارسة مسؤولية الرقابة، ووضوح الهيكل التنظيمي وسلطاته، والالتزام بالكفاءة، والمساءلة القانونية.

ويأتي المكون الثاني متمثلا في الاتصالات والمعلومات، أي تبادل المعلومات بين الأطراف المعنية داخل المنظمة وخارجها بما يدعم اتخاذ القرار وتنسيق الأنشطة، وذلك ضمن إطار زمني محدد واستعمال للمعلومات ذات الصلة بطبيعة العمل فقط.

أما المكون الثالث فهو تقييم المخاطر، الذي يستند إلى ما يعرف بخريطة المخاطر باعتبارها الأرضية التي يُحدد على أساسها موقع كل خطر انطلاقا من معياري وقعه واحتمال وقوعه⁸. ولما كانت المنظمة، مهما بلغت درجة حرصها، لا تخلو من مخاطر، فإن الأساس يكمن في كيفية تعامل الإدارة معها وتقليصها إلى مستويات مقبولة، اعتمادا على مبادئ تحديد الأهداف بدقة، وتحليل المخاطر عند حدوثها، وتقييم مخاطر الاحتيال، ورصد التغيرات المهمة داخل المؤسسة.

ويشكل أنشطة الرقابة المكون الرابع، وهي الأدوات والآليات الكفيلة بتقليل أو منع المخاطر المعيقة لأهداف الإدارة، سواء عبر وضع مساطر جديدة أو تدعيم آليات التتبع والإشراف أو اعتماد المراقبة المتبادلة⁹. أما المكون الخامس والأخير فيتمثل في سياسة الرقابة ذاتها، أي المكون الذي يتم من خلاله مراجعة أنشطة المؤسسة وعملها لتقييم جودة الأداء وقياس فعالية الضوابط عبر إجراء تقييمات مستمرة ومنفصلة.

⁶ نجيب جيري: الرقابة المالية بالمغرب، مرجع سابق، ص. 220-221.

⁷ سعيد الميري: التدبير الاقتصادي للجماعات المحلية، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، السويسي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2007-2008، ص. 546.

⁸ مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، مطبعة شمس برنت-سلا، الطبعة الأولى، ماي 2021، ص. 566.

⁹ نفس المرجع، ص. 569.



رابعاً: مقومات نظام المراقبة الداخلية

إلى جانب هذه المكونات، أجمع الباحثون في مجال التدقيق على ضرورة توفر مقومات أساسية أخرى لإنجاح المراقبة الداخلية. فأولاً، لا بد من هيكل تنظيمي إداري يتسم بالبساطة والمرونة ووضوح تحديد السلطة والمسؤولية وتسلسل الاختصاصات. وثانياً، يستلزم الأمر وجود نظام محاسبي متكامل يضم دفاتر وسجلات ودليلاً مبوباً للحسابات ودورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة عبر مختلف مراحل معالجة المستندات.

وبأثر ثالثاً اعتماد إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات تقوم على مبدأ تقسيم المهام بين الدوائر المختلفة، تفادياً لاستئثار شخص واحد بعملية مالية من بدايتها إلى نهايتها، وهو ما قد يفتح الباب أمام التلاعب أو الاختلاس. ورابعاً، يقتضي الأمر اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة، اعتماداً على توصيف دقيق للوظائف وبرامج تدريبية ملائمة. وخامساً، لا غنى عن رقابة الأداء في مختلف إدارات المشروع، سواء عبر الإشراف المباشر أو عبر أدوات كالميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية وتقارير التدقيق الداخلي. وأخيراً، يبقى استخدام الوسائل الآلية ضرورياً للتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة وحماية أصول المشروع من أي تلاعب.

الفقرة الثانية: الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي وعلاقته بنظام المراقبة الداخلية

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي وأهدافه

يُعرف التدقيق الداخلي بأنه ذلك الفحص الذي يقوم به أشخاص أو هيئة تابعة للجماعات الترابية، بغرض الاطمئنان من قبل الإدارة على حسن سير العمل وحماية أموال المؤسسة، وبلوغ أهدافها بكفاءة. ويمكن اختزاله في كونه تقييماً تلقائياً وموضوعياً يجريه مدققون داخليون لمختلف أنشطة المؤسسة.

وقد عرّفته المؤسسة الفرنسية للمدققين الداخليين IFACI بوصفه نشاطاً مستقلاً وموضوعياً يمنح المؤسسة ضماناً حول مدى تحكمها في نشاطها، ويقدم لها النصائح الكفيلة بتطويره، مساهماً بذلك في خلق قيمة مضافة عبر تقييم أنظمة إدارة المخاطر والمراقبة والحكامة¹⁰. كما يساعد التدقيق الداخلي، وفق تعريف معتمد من طرف معهد المكلفين بالتدقيق الداخلي، الجهاز الخاضع له على تحقيق أهدافه من خلال تقدير آليات ومسااطر تقدير المخاطر والمراقبة والحكامة وتقديم المقترحات اللازمة للرفع من فعاليتها¹¹.

واستناداً إلى هذه التعريفات، يمكن استخلاص خصائص جوهرية للتدقيق: فهو فحص منهجي مخطط له وليس عشوائياً، يجريه شخص مستقل ومؤهل ذو كفاءة متعددة الأبعاد، ويقوم على جمع الأدلة والتحقق من مطابقة الوقائع للقواعد والمعايير، لينتهي بإبداء رأي معلّل عبر تقرير يُعرض على الأطراف المعنية، من مجلس الإدارة ومجلس المراقبة ولجان التدقيق والمجالس التداولية للجماعات الترابية إلى الجموع العامة للجمعيات والبرلمان¹².

وضمن السياق العام لإصلاح الإدارة الذي انخرطت فيه الدولة المغربية، عرفت الإدارة العمومية بداية تشكّل نواة حقيقية لمهنة التدقيق الداخلي، مع التفكير في أهمية تطبيقه على جميع إدارات الدولة، ومن جملتها الجماعات الترابية¹³. ويسعى المدققون الداخليون بالجماعات

¹⁰IFACI : L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI) rassemble plus de 6 500 professionnels de l'audit et du contrôle internes et, plus largement, de toutes les fonctions contribuant à la maîtrise des risques.

¹¹ططي سعيد، التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية: مراقبة التسيير الإداري والمالي بالجماعات الترابية، برنامج تكوين 79 أطر ومنتخبي الجماعات الترابية، مراكش، 25-27 نوفمبر 2013.

¹²غسان فالخ مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الثانية، 2009، ص. 19.

¹³توفيق المنصوري، التدقيق والاستشارة في الجماعات المحلية، نموذج سلا تيريك، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق أكادال، الرباط، السنة الجامعية 2005-2006، ص. 57.



الترابية إلى تحقيق جملة من الأهداف، من أبرزها مساعدة المستويات الإدارية على إخلاء مسؤولياتها عبر تقارير موضوعية بعيدة عن التحيز، وإضافة قيمة للإدارة الترابية عبر تحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه، والتأكد من صحة سير الأمور المالية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، وتدقيق القرارات الإدارية ذات الآثار المالية للتحقق من حماية الأصول من سوء الاستعمال أو التلف. وعموما، يمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية في ثلاث فئات من الخدمات: خدمات وقائية تروم حماية الأصول والسياسات الإدارية، وخدمات تقييمية تمكن من قياس فعالية الالتزام بالسياسات المرسومة، وخدمات استثنائية تتمثل في الاقتراحات والتوصيات التي يمكن أن تستفيد منها إدارات الدولة¹⁴.

ثانيا: أنواع التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق بمفهومه الحديث يشمل مختلف الأنشطة دون أن يقتصر على مجال بعينه، ويمكن التمييز، حسب المعيار الوظيفي، بين ثلاثة أنواع رئيسية. أولها التدقيق الداخلي المالي، الذي يُعنى بالفحص المنتظم للعمليات المالية والسجلات المحاسبية ومدى مطابقتها للقوانين، ويتفرع بدوره إلى تدقيق مالي قبل الصرف - يروم ضمان سلامة الإجراءات واكتمال المستندات قبل الموافقة النهائية - وتدقيق مالي بعد الصرف يتحقق من انسجام العمليات المنجزة مع القوانين والأهداف المتوخاة.

وبأى ثانيا التدقيق الداخلي العملي، وهو نمط حديث نسبيا يتوخى تقييم العمليات الإدارية والرقابية الداخلية كافة، ومطابقتها لمقتضيات النجاح الاقتصادية والكفاءة، من خلال تقييم أداء كل وحدة وفق الأهداف المسطرة والتأكد من تجانس خطط الإدارة وتحديد مكامن الضعف في الرقابة الذاتية. أما النوع الثالث فهو التدقيق الداخلي الاجتماعي، الذي يُعنى بمراقبة النشاط الاجتماعي للجماعات الترابية وفق المسؤوليات التي تتحملها تجاه المجتمع والبيئة المحيطة بها، سعيا لتحقيق السلامة البيئية والمساهمة في الرفاهية العامة. وعموما، فإن هذا التنوع الذي يعرفه التدقيق الداخلي لا علاقة له بجوهر عملية التدقيق، أي أن مفهومه ومعناه وأصوله لا تتغير بتغير الزاوية التي يُنظر منها إليه¹⁵.

ثالثا: التمييز بين التدقيق الداخلي ونظام المراقبة

يعتمد التدقيق مقارنة شمولية تتجاوز المفهوم الكلاسيكي للمراقبة ذات الطابع الزجري بطبيعتها، إذ يهتم بالتقويم والإصلاح أكثر من اهتمامه بالزجر، كما أن مرجعية المراقبة تبقى قانونية أساسا، في حين تتسم مرجعية التدقيق بطابع وجودي وقياسي يتجاوز مجرد المطابقة بين النص القانوني والتسيير الفعلي.

فمقارنة بمراقبة التسيير، يتضح أن هذه الأخيرة تركز على النتائج وتنطلق من المقارنة بين التوقعات والإنجازات، في حين تمتد مقارنة التدقيق لتشمل جميع جوانب التسيير، بما فيها الجوانب البشرية. فإذا كان مراقب التسيير يفكر في النتائج، فإن المدقق يفكر في المساطر المؤدية إليها؛ وإذا كان الأول ينتظر المعلومة، فإن الثاني يذهب للبحث عنها. ويرز في هذا الصدد معيار الاستمرارية كأداة للتمييز، ذلك أن تدخلات الفحص والتدقيق تتسم بطابع ظرفي متقطع، في حين تنخرط مراقبة التسيير في سياق الاستمرارية بوصفها وظيفة مندمجة في التسيير ذاته، وليست خارجة عنه¹⁶.

¹⁴عبد الإله طلوع: واقع التدقيق الداخلي بالجماعات الترابية، دراسة حالة جماعة سلا، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2015-2016، ص. 26-29.

¹⁵عبد الإله طلوع: مرجع سابق، ص. 30-33.

¹⁶أحمد دوش مدني: "المحاكم المالية بالمغرب - دراسة نظرية تطبيقية مقارنة"، الطبعة الأولى، 2003، ص. 46-52.



وإذا كان التقارب مسجلاً على مستوى الأهداف النهائية، فإن ملامح التمييز بين مراقبة التسيير والتدقيق تتضح في عدد من النقاط¹⁷: فمراقبة التسيير تتفعل وتستدل بالنتائج بينما يستند التدقيق على مسلسل التسيير ويذهب للبحث عن الوقائع؛ وتنطلق مقارنة التدقيق من الوقائع والمستندات لتكون مفصلة، في حين تنطلق مراقبة التسيير من العام إلى الخاص؛ ويتحكم في نشاط مراقبة التسيير التقرير الشهري وأولويات الإدارة العامة، بينما تعتبر مقارنة التدقيق مقارنة منهجية وهيكلية وتدرجية تكون تحرياته موضوع برنامج عمل.

كما تُطرح أهمية تمييز مهام الفحص والتدقيق عن مفاهيم رقابية موازية، لا سيما مفهوم التفتيش الذي يقتصر دوره على مقارنة الممارسات مع القواعد والتوجيهات المعبر عنها دون تأويل، بينما يتجلى دور التدقيق في توضيح المشاكل من أجل حلها بهدف تحسين تقنيات التسيير باستمرار¹⁸.

أما بخصوص التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، فرغم اشتراكهما في هدف رفع الكفاية الإنتاجية للجماعات الترابية، فإن الفوارق بينهما تتجلى في عدة مستويات: درجة الاستقلالية، إذ يظل المدقق الداخلي موظفا خاضعا لإدارته بخلاف المدقق الخارجي الذي يشكل استقلاله عن إدارة المشروع أحد أهم معايير المهنية؛ والفئات المخدومة، حيث يهتم الأول باحتياجات الإدارة الترابية بينما يخدم الثاني طوائف أوسع من المساهمين والمرتفقين؛ ونطاق العمل وطبيعته، إذ يتجه التدقيق الخارجي نحو أسلوب العينة الإحصائية بخلاف التدقيق الداخلي الذي يمتد إلى كافة الأنشطة دون اقتصار على الجوانب المحاسبية والمالية. وبالرغم من هذه الفوارق، يبقى مجال التعاون والتكامل بين الطرفين واسعا، ذلك أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يعزز اعتماد المدقق الخارجي على متانة أنظمة الرقابة الداخلية، دون أن يغني ذلك عن الحاجة إلى تدقيق مستقل ومحاييد للحسابات، خصوصا من حيث درجة الاستقلال والفئات المخدومة¹⁹.

المطلب الثاني: تفعيل نظام المراقبة الداخلية بالجماعات الترابية والاختلالات المطروحة

الفقرة الأولى: تطبيق نظام المراقبة الداخلية: الوسائل والمقومات

أولا: الأساس القانوني للمراقبة الداخلية

بالرغم من أن توظيف الجماعات الترابية لآليات المراقبة الداخلية²⁰ لا يستلزم بالضرورة سندا قانونيا مسبقا لإمكانية تفعيلها، فإن القوانين التنظيمية المتعلقة بالجماعات الترابية لسنة 2015 حسمت الأمر بوضوح، منسجمة في ذلك مع الحقل الدلالي المرتبط بالتدبير العمومي الحديث (New Public Management)، حين نصت على وجوب اعتماد الجماعة للمراقبة الداخلية، وأسندت مسؤولية الإشراف على هذا النمط التدبيري إلى رئيس المجلس، بالنظر إلى ما يخوّله موقعه من صلاحيات في وضع الشروط الأولية لهذه المراقبة وآليات تتبعها وتقييم فعاليتها.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا التوجه ليس حكرا على المغرب؛ ففي فرنسا، أضحت المراقبة الداخلية ملازمة للتدبير القائم على الأهداف والبرامج، إذ أشار المرسوم المتعلق بتسيير الميزانية والمحاسبة العمومية الصادر سنة 2012 إلى ضرورة أن تضع كل هيئة نظاما للمراقبة الداخلية الميزانية والمحاسبية²¹.

¹⁷ محمد حيمود، إشكالية التدبير المحلي، مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الحديثة، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001-2002، ص. 309.

¹⁸ محمد حيمود، "إشكالية تقييم التدبير المحلي: مقارنة نقدية على ضوء التوجهات الرقابية الحديثة"، مرجع سابق، ص. 110.

¹⁹ لهُو الحسنية، دور التدقيق الخارجي في تكريس تدبير عمومي جديد بالجماعات الترابية بالمغرب - تقرير المجلس الجهوي 87 للحسابات، 2013، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، سطات، السنة الجامعية 2016-2017، ص. 14-16.

²⁰ مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، مطبعة دار الآفاق، الطبعة الأولى، 2021، ص. 465.

²¹ Article 215 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à « la gestion budgétaire et comptable publique », République française, NOR: EFIX1205948D.



ويعتبر هذا الإلزام، فإن التدقيق في نمط اشتغال المراقبة الداخلية يظل مرتبطا باختصاص المجالس الجهوية للحسابات في مراقبة تسيير الجماعات الترابية²²، وذلك من خلال تحققها من الإمكانات الموضوعية المتاحة للتحكم في مختلف المخاطر التي تخطط بمجال اشتغال هذه الجماعات²³. ذلك أن تدبير الشأن المحلي بات يتقاطع فيه عدد من الأنشطة المنطوية على مخاطر قد تعيق تحقيق أهداف الجماعات، سواء تعلق الأمر بمجالات التدبير أو بفعالية التدخل، مما يجعل من الافتتاح الداخلي آلية أساسية لمساعدة المسؤولين المحليين - منتخبيين وأطرا - على رصد هذه المخاطر واتخاذ التدابير اللازمة للحد منها، في أفق إرساء دعائم حكمة محلية جيدة.

ثانيا: وسائل نظام المراقبة الداخلية

يعتمد نظام المراقبة الداخلية، لتحقيق أهدافه²⁴، على وسائل متعددة. فأولا، لا بد من خطة تنظيمية تستجيب لجميع القرارات المتخذة، تُبنى على أساس تحديد الأهداف المتوخاة والاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، بما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية لمختلف المديرات، شريطة أن يظل التنسيق بينها قائما لضمان تدفق منتظم للمعلومات²⁵.

وتأتي ثانيا الطرق والإجراءات التي تساعد على فهم وتطبيق وسيلتي حماية الأموال والعمل بكفاءة، من خلال سن إجراءات كفيلة بتوضيح النقاط الغامضة أو تصحيح الاختلالات القائمة²⁶. أما ثالثا فتتمثل الوسيلة في المقاييس المختلفة التي تُستعمل داخل المؤسسة لقياس درجة مصداقية المعلومات ومقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية ومدى احترام الآجال المحددة²⁷.

وبناء على هذه الوسائل، يمكن التمييز بين صنفين من الرقابة الداخلية: الرقابة الإدارية، التي تشمل خطة التنظيم والوسائل والإجراءات الرامية إلى تحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تطبيق السياسات الإدارية، بما في ذلك برامج تدريب العاملين وتقارير الأداء ورقابة الجودة؛ والرقابة المحاسبية، التي تعبر عن الخطة التنظيمية والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية وحماية أصول المؤسسة.

ثالثا: المخاطر ذات الوقع المالي بالجماعات الترابية

تكشف المعطيات الواقعية المرتبطة بالمنازعات الإدارية والاختلالات المسجلة بشكل متواتر من قبل الهيئات الرقابية عن مجموعة من "المخاطر ذات الأولوية" التي يفترض أن تشملها المراقبة الداخلية²⁸. ومن أبرز هذه المخاطر: مخاطر عدم صدقية التوقعات الميزانية نتيجة اعتماد معطيات غير صحيحة أو تحليل مالي استشرافي لا يستوفي المقومات العلمية المطلوبة؛ ومخاطر قيام الجماعة بنفقات دون احترام المعايير القانونية المتعلقة بالصفقات العمومية، وبخاصة مبادئ التنافس، مما قد يفضي إلى منازعات أمام المحاكم الإدارية أو إلى عدم الحصول على أفضل العروض بالنسب للأئمة²⁹؛ ومخاطر تنفيذ الأشغال والخدمات دون احترام مقتضيات دفتر الشروط الخاصة، وهو ما يشكل أحد أسباب تبذير المال العام وتردي جودة المشاريع.

²²المادة 147 من القانون رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

²³Fadoua Laghzaoui, « Les cours régionales et le contrôle interne des collectivités locales », Revue marocaine d'audit, série management stratégique, n° 7-2005, p. 37.

²⁴محمد حركات، التدبير الاستراتيجي والمنافسة، رهنات الجودة الكلية بالمقاولات المغربية، 1997، ص. 83.

²⁵طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، 2005، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، ص. 86.

²⁶طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص. 86-87.

²⁷طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص. 87-88.

²⁸مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، مرجع سابق، ص. 45.

²⁹Jacques Caritly, « Pour un contrôle interne des finances communales », La Revue administrative, 18e année, n° 106 (juillet-août 1965), p. 422.



كما تبرز مخاطر أخرى مرتبطة بعدم احترام مسطرة نزع الملكية، ومخاطر سوء اختيار النمط التدييري الملائم لتسيير المرافق العمومية الترابية (التسيير المباشر أو المفوض أو الكراء أو إحداث شركة تنمية)، ومخاطر غياب التتبع الدقيق لسير المرافق المسيرة عبر التديير المفوض، ومخاطر عدم التحكم في أملاك الجماعة نتيجة غياب الجرد الدوري، إلى جانب مخاطر قانونية ومالية مرتبطة بغياب التدقيق في الاتفاقيات ذات الطابع المالي، وأخرى مرتبطة بالدعم المالي الموجه للجمعيات دون تتبع كيفية توظيفه، وأخيرا مخاطر متعلقة بالمساهمة في رأسمال شركات التنمية الترابية دون آلية تنظيمية لتتبع وضعيتها المالية.

رابعا: تدبير المخاطر المرتبطة بالمداخيل وفق مرجعية الخزينة العامة للمملكة

انسجاما مع التصور التدييري الرامي إلى ترسيخ المراقبة الداخلية كمنظومة رقابية مندمجة ودائمة، عمدت الخزينة العامة للمملكة إلى وضع مرجع خاص بالمخاطر المرتبطة بمجال المداخيل³⁰، اعتمادا على معايير تكرارية المخاطر وحجمها المالي وحجم المسؤوليات المترتبة عنها. وتتركز أبرز هذه المخاطر، المرتبطة بمراقبة "المشروعية" التي يقوم بها المحاسب العمومي للأوامر بالمداخيل الصادرة عن الجماعات الترابية وكذا الأموال المستخلصة بدون إذن مسبق³¹، في ثلاثة أصناف رئيسية: خطر تحمّل الديون بشكل غير قانوني، وخطر تقادم الديون العمومية، وخطر استخلاص مدخول بدون سند قانوني (جريمة الغدر).

ولتقييم هذه المخاطر دوريا، يُعتمد على معيارين أساسيين: معيار "وتيرة" وقوعها، الذي يكشف عن طابعها المتكرر لا سيما في مجال استخلاص المداخيل والتحمل بالأوامر بها؛ ومعيار أثرها، الذي يتخذ أبعادا متعددة تشمل الرهان المالي، إذ قد ينتج عن سقوط المحاسب في استخلاص المداخيل المتقدمة أثر مالي مكلف؛ والأثر على مسؤولية المحاسب العمومي، إذ قد تنشأ عن قبض الأموال بدون مرجع قانوني مسؤولية مالية وجنائية على عاتق كل من الأمر بالصرف والمحاسب معا في إطار "جريمة الغدر"، كما قد تنشأ عن تقادم الديون الجماعية مسؤولية مالية للمحاسب العمومي المكلف بالتحصيل وفق ما يستفاد من مدونة تحصيل الديون العمومية³²؛ والأثر على وثوقية المعلومة، بالنظر لما قد ينتج عن استخلاص مدخول بمبلغ غير صحيح من مساس بصحة تقديرات الميزانية؛ والأثر على صورة الإدارة ومصداقيتها لدى المرتفقين والشركاء، لا سيما فيما يتعلق بضمان مشروعية المداخيل³³؛ وأخيرا الأثر على تنظيم الإدارة ذاتها، من خلال ما قد يستدعيه الأمر من إعادة نظر في طريقة توزيع المهام داخل المركز المحاسباتي.

ويُستخلص من هذا التوجه أن العمليات المرتبطة بمراقبة واستخلاص المداخيل الجماعية ما زالت، رغم وجود منظومة للمراقبة الداخلية، ذات أهمية قصوى من حيث تكرار وقوعها وخطورتها، وهو ما يستدعي إعادة تشخيص أسبابها وإعادة النظر في المراقبات الموصى بها. كما تجدر الإشارة إلى أن هناك صعوبة حقيقية في ترسيخ ثقافة المراقبة الداخلية داخل المحيط السوسيوثقافي للإدارة والمتعاملين معها، بحكم استمرار منظور سلمي في "المخيل الجماعي" حول جدوى هذه المراقبة، إضافة إلى ضعف الاستيعاب النظري والعملي لأهميتها في الحفاظ على مشروعية العمليات المالية والمحاسبية³⁴.

³⁰Note de service du Trésorier Général du Royaume, TGR/N°102-CI/2013 en date du 18 mars 2013 sur la mise en œuvre des contrôles permanents relatifs aux domaines : « recouvrement des créances publiques », « comptabilité et centralisation comptable » et « contrôle et exécution des dépenses de l'État ».

³¹مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، مرجع سابق، ص. 178.

³²القانون رقم 15.97 بمقابلة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.00.175 الصادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 2000)، المنشور بالجريدة الرسمية عدد 4800 بتاريخ 28 صفر 1421 (فاتح يونيو 2000)، المادة 125.

³³مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، مرجع سابق، ص. 179.

³⁴بحث ميداني أُجّز في إطار أنشطة مركز الدكتوراه، جامعة عبد الملك السعدي، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، طنجة، حول أهمية المراقبة الداخلية في تطوير المساعدة القانونية والنصح المالي المقدم للجماعات الترابية من طرف المحاسب.



الفقرة الثانية: تدقيق نظام المراقبة الداخلية للجماعات الترابية

أولاً: رقابة المجالس الجهوية للحسابات

يمنح وضع المجالس الجهوية للحسابات، بوصفها أجهزة قضائية مستقلة مكلفة بمراقبة المالية والتدبير العموميين على المستوى المحلي، مشروعية أكبر لتدخلاتها مقارنة بأجهزة الرقابة الإدارية التي لا تحكمها سوى اعتبارات حماية الصالح العام. وتمارس هذه المجالس اختصاصات إدارية تتوزع بين مراقبة القرارات المتعلقة بالميزانية، ومراقبة التسيير، ومراقبة استعمال الأموال العمومية، بهدف تقييم الأجهزة الخاضعة لرقابتها.

وينصب تقييم هذه الأجهزة على مختلف مكونات المراقبة الداخلية المشار إليها سابقاً: بيئة المراقبة، وتقييم المخاطر، وتواجد أنشطة للمراقبة، والمعلومات والاتصال، والقيادة³⁵. وقد نصت الفقرة الرابعة من المادة 147 من القانون 62.99 على أن المجلس الجهوي يتأكد من أن الأنظمة والإجراءات المطبقة داخل الأجهزة الخاضعة لرقابته تضمن التسيير الأمثل لمواردها وحماية ممتلكاتها وتسجيل كافة العمليات المنجزة، وذلك في إطار ممارسته لمراقبة التسيير. غير أن اهتمام هذه المجالس بالمراقبة الداخلية ينبغي ألا يقتصر على إطار مراقبة التسيير وحده، بل يتعين أن يمتد ليشمل مختلف مجالات المراقبة الأخرى، بحيث تُستثمر المحالفات المكتشفة في إطار التدقيق أو التأديب المالي للبحث عن مصادرها على مستوى المساطر التي يجسدها نظام المراقبة الداخلية المعتمد.

ومن شأن هذه المراقبة أن تساعد على انخراط المنتخبين أنفسهم في نظام المراقبة الداخلية على مستوى المجلس التداولي، عبر توضيح جوانب التسيير من طرف هيئة محايدة، وهو ما يساهم في تفادي احتكار السلطة على المستوى المحلي من قبل رؤساء مجالس الجماعات الترابية³⁶. وإذا كانت للمراقبة الداخلية أهداف استراتيجية قوامها السيطرة على المخاطر، فإن بإمكان المجالس الجهوية أن تُقلص من نطاق تغطية رقابتها اعتماداً على هذه الرقابة الداخلية، شريطة التأكد من استقلاليتها وكفاءتها ونطاقها. أما في حالة غياب رقابة داخلية فعالة، فيتعين على هذه المجالس أن تشجع على تفعيل هذا النظام ليصبح مخاطباً حقيقياً لها داخل الجماعات الترابية.

ثانياً: تداخل الاختصاصات بين المجالس الجهوية للحسابات وأجهزة الرقابة الإدارية

تتقاطع مهام المجالس الجهوية للحسابات مع أجهزة الرقابة الإدارية، وبخاصة وزارة المالية، ذلك أن مسؤولية المحاسب العمومي يمكن إثارتها إما بالمسطرة الإدارية أو بالمسطرة القضائية، مما يجعله خاضعاً لرقابة مزدوجة المهدف منها فحص مشروعية العمليات المحاسبية. وينتج عن هذا الوضع اختصاص "تنافسي" في مجال التدقيق والبت في الحسابات بين جهاز قضائي متمثل في المجالس الجهوية، وجهاز إداري يتمثل في وزارة المالية، وهو ما يؤاخذ عليه غياب التعاون والتنسيق الكافيين بين الجهازين المعنيين، لا سيما من حيث إخبار وزارة المالية للمحاكم بالقرارات المتخذة في هذا الشأن.

كما تتداخل مهام المجالس أيضاً مع أجهزة التفتيش العاملة على الصعيد المحلي، ولا سيما المفتشية العامة للإدارة الترابية التابعة لوزارة الداخلية، والمفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية³⁷، اللتين تضطلعان بدور فعال في مراقبة حسن تدبير الأجهزة العمومية الترابية. وقد يؤدي هذا التقاطع إلى إشكالية أعمق تتمثل في التناقض في ممارسة الصلاحيات، بحيث يمكن أن تصرّح سلطة الوصاية بمشروعية قرار أو

³⁵ قرار لوزير الاقتصاد والمالية رقم 2292.08 صادر في 20 من ذي الحجة 1429 (19 ديسمبر 2008) بتحديد النظام المرجعي لافتحاص الكفاءة التدبيرية للمصالح الآمرة بالصرف.

³⁶ محمد مجيدي، "دور المجالس الجهوية للحسابات في تطوير أداء الجماعات المحلية"، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط أكادال، السنة الجامعية 2006-2007، ص. 185-186.

³⁷ الظهير الشريف رقم 269.159 بتاريخ 14 أبريل 1960، المحدث للمفتشية العامة للمالية، الصادر بالجريدة الرسمية عدد 2478 بتاريخ 24 أبريل 1960.



عملية مالية معينة، في حين يخالفها رأي القاضي المالي الجهوي، وهو ما يجعل من إرساء آليات فعالية للتعاون والتنسيق بين مختلف الأجهزة المكلفة بمراقبة المالية الترابية ضرورة ملحة.

ثالثا: تجويد المراقبة على المستوى الخارجي

من أجل تحقيق مراقبة فعالة لتدبير الشأن العام المحلي، بات من الضروري تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية، خصوصا في ظل تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي التي تُعد من أخطر التحديات التي تواجه الجماعات الترابية³⁸. وفي هذا الإطار، يمكن الاستفادة من التجربة الفرنسية لتحديد الوسائل الكفيلة بتفعيل دور المجالس الجهوية للحسابات، ومن أبرزها: تزويد هذه المجالس بأحدث الوسائل والتقنيات في مجال المعلومات لتبسيط المساطر وتسريع عمليات المراقبة؛ وتوفير مراكز للتوثيق على غرار الغرف الجهوية للحسابات في فرنسا، تُعنى بتجميع النصوص التشريعية والتنظيمية والاجتهاد القضائي ذي الصلة؛ وتوحيد مناهج وطرق المراقبة بين مختلف المحاكم المالية عبر إصدار قواعد موحدة وأدلة للمراقبة والتدقيق؛ وأخيرا، إشراك قضاة هذه المجالس في مسلسل إعداد التشريعات الترابية، باعتبارهم الأدرى بالحاجيات الميدانية بحكم ممارستهم المباشرة لعمليات المراقبة³⁹.

وتجدر الإشارة إلى أن من بين المجالات التي تشارك فيها الأجهزة العليا للمراقبة، وفق توجهات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة العامة (INTOSAI)، تقويم أنظمة المراقبة الداخلية بالجهات الخاضعة للمراقبة، وذلك بالمشاركة في وضع القواعد والمعايير التقنية التي تكون الجماعات الترابية مدعوة إلى تطبيقها، مما يساهم في تطوير فعالية سيرها الذاتي⁴⁰.

رابعا: الإعلام بتقارير المجالس الجهوية للحسابات

يكتسي نشر الأحكام والتقارير الصادرة عن المجالس الجهوية للحسابات أهمية بالغة، لا تقتصر فائدتها على المتعاملين المباشرين ومتقاضي هذه المجالس، بل تمتد لتشمل عموم المواطنين، وبخاصة المزمين الضريبيين ومستعملي المرافق العمومية الترابية، فضلا عن المجالس نفسها. فبالنسبة لرؤساء مجالس الجماعات الترابية وممثلي سلطات الوصاية والمحاسبين العموميين، تلعب عملية النشر دورا بيداغوجيا مهما يمكنهم من التعرف على المخالفات الواجب تفاديها والاستفادة من التوصيات الصادرة عن القضاة الماليين. أما بالنسبة للمواطنين، فتشكل هذه التقارير وسيلة فعالة لتحقيق الشفافية في التسيير العمومي المحلي، إذ تمكنهم من الاطلاع على أوجه صرف المال العام ومدى حرص المسيرين المحليين على الاقتصاد والفعالية، وهو ما يساهم في ضبط وعقلنة اللامركزية⁴¹.

وقد نص دستور 2011، في الفقرة الرابعة من مادته 148، على أن المجلس الأعلى للحسابات ينشر جميع أعماله بما فيها التقارير الخاصة والمقررات القضائية، وهو ما يشكل مكسبا مهما ينبغي أن يمتد، عبر تعديل القانون 62.99، ليشمل إلزام المجالس الجهوية للحسابات بنشر جميع تقاريرها بنفس المحتوى الذي تُرسل به إلى المجلس الأعلى للحسابات، تكريسا لحق المواطن فيولوج إلى المعلومة الذي كرسه الدستور في مادته السابعة والعشرين.

³⁸فرطاس عبد العزيز، دور التدقيق في التدبير الجيد للمالية الترابية، مقال منشور بجريدة القانونية، عدد 274.

³⁹عبد اللطيف هداية الله: "الحاجة إلى توحيد اجتهاد المجلس الأعلى من خلال استعراض بعض تطبيقاته"، المجلة المغربية للقانون واقتصاد التنمية، العدد 17، ص. 143.

⁴⁰Olivia Tambou, « Les collectivités locales face aux normes techniques », Actualité juridique, droit administratif, n° 3, p. 209.

⁴¹Pierre Joxe, « Le juge des comptes est garant de l'état de droit », Pouvoirs locaux, septembre 1994, p. 44.



خاتمة

يبرز مما سبق أن نظام المراقبة الداخلية يمثل أحد أكثر الأشكال الرقابية ضمانا للموضوعية واحتراما للاستقلال المالي والإداري للجماعات الترابية، بوصفه ركيزة أساسية لتقييم تدبير المالية الترابية عبر الوقوف على المخالفات والكشف عن الاختلالات التي تعترى التسيير المالي، سواء تعلق الأمر بصانعي القرار المالي أو بالملكفين بمراقبة تنفيذه.

كما يشكل هذا النظام آلية لتقويم أداء الأجهزة العمومية الترابية، مما يساهم في تحسين أدوات التدبير المالي المحلي والحد من التبذير وتحسين جودة الخدمات المقدمة، وهو ما ينعكس إيجابا على تحقيق التنمية الترابية في أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

غير أن إرساء منظومة رقابية داخلية حقيقية وفعالة، قادرة على أن تمتد بتأثيراتها الإيجابية لزيادة الكفاءة والفعالية الإدارية على المستوى المحلي، يظل رهينا بشترطين أساسيين: أولهما استيعاب المسؤولين المحليين، منتخبين وأطرا، لضرورة هذا التحول التدبيري وتبنيه فعليا لا شكليا فقط؛ وثانيهما توفر جميع الموارد البشرية الفاعلة بالجماعات الترابية على المستوى المطلوب من التأهيل، سواء بصفتها خاضعة للمراقبة أو ممارسة لها.

وبقدر ما يظل تجاوز الإكراهات المرتبطة بضعف الكفاءات وبالمقاومة الثقافية لثقافة المراقبة تحديا قائما، فإن تعزيز التنسيق بين مختلف الأجهزة الرقابية، الداخلية منها والخارجية، وتوحيد آليات نشر تقارير المراقبة، يقيان مدخلين أساسيين لترسيخ حكمة مالية ترابية ناجعة وشفافة.