



رهان تكامل منظومة الرقابة الداخلية بالجماعات الترابية

ابراهيم عزيزي

عبدالرزاق بياز

مختبر الابحاث في التدبير والفلاحة المستدامة، جامعة شعيب الدكالي

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بالجديدة

المغرب

يتوفر المغرب كباقي البلدان في مجال الرقابة، على أصناف متعددة من الأجهزة الرقابية المختصة، والتي تهدف جميعها لتأمين الاستخدام الأمثل للمال العام، والتصدي لمختلف أشكال الانحرافات والتجاوزات التي يمكن أن تعترى استخدامه وإدارته، والسعي لمعالجتها، إضافة لتوفير مجموعة من الضمانات لحمايته من المخاطر التي قد تعترى تدبيره، وتعتبر الميزانية ذات أهمية بالغة داخل هذا البناء الرقابي باعتبارها أداة لتدقيق الأموال العمومية، قصد الاستجابة للحاجيات العامة، لذلك فهي معرضة لمجموعة من لمخاطر مثل الاختلاس والتبذير¹.

ومع توجه المغرب نحو اللامركزية الفعلية القائمة على نقل اختصاصات مهمة للجماعات الترابية، والتي تأتي في إطار الإصلاحات الكبرى التي يشهدها المغرب، الهدف منها إرساء مبادئ الحكامة الترابية ومواكبة التطورات التي تعرفها نظم التدبير على المستوى الوطني والدولي، ومع نقل الاختصاصات أصبحت ضرورة تفعيلها مطلباً أساسياً، نظراً لشح الموارد الذاتية الترابية، هذا الإشكال تم محاولة تجاوزه من خلال العمل على تقوية موارد الجماعات الترابية، وكذلك من خلال مجموعة من الضوابط التدبيرية الجديدة، فكان تعزيز الموارد المالية بصفة تدريجية هدفه تحسين قدرة المدبرين الترابيين على التحكم بنظم التدبير الجديدة، وإرساء لمبادئ الحكامة الترابية الجديدة، والتي من لبناتها الأساسية حسن تدبير الشأن العام المحلي، وحماية المال المحلي من أشكال الانحراف، عبر تعزيز الرقابة الداخلية كأحد أهم دعائم الوقاية من المخاطر.

و تنبع أهمية وظيفة الرقابة الداخلية اليوم، في قدرتها على ضبط وتطوير الأداء المالي والعملياتي بالإدارة، وتحقيق مستويات الجودة الممكنة بها، ينضاف إلى ذلك الدور الذي ستلعبه الرقابة الداخلية في حماية أصول وممتلكات الجماعات الترابية، ويرجع تطور أهمية هذا المفهوم، نظراً للتغيرات والتعديلات التي طرأت عليه بالموازات مع تطور مجال الإدارة، على اعتبار أن المعطى المالي والبحث في طرق وأساليب الرقابة، ما فتى نطاق تطبيقها يزداد، لتهتم بجميع الميادين العملية.

وتعتبر اللجنة الراعية للمنظمات COSO² المرجع الدولي في مجال الرقابة الداخلية، المعروفة بلجنة تريوداي حيث قامت بعد تأسيسها بستين، بإصدار أول تقاريرها وبالضبط في سنة 1987، حددت فيه العناصر الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، والتي تتمثل في بيئة رقابية قوية، مدونة لقواعد السلوك، لجنة للتدقيق مختصة، إدارة قوية، وإدارة مخاطر المشروع. وفي سنة 1992 صدر تقرير آخر لهذه اللجنة، وتضمن تعريفاً شاملاً للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى وضع توصيف لهيكل الرقابة الداخلية ومكوناته الخمسة، وأيضاً وضع معايير يقوم على أساسها المدقق الداخلي بتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية داخل الإدارات. وقد عرف نظام الرقابة الداخلية، بكونه عملية يتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول، فيما يتعلق بتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي: تحقيق كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات، وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، والتأكيد على أنه قد تم إعدادها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و ضمان الالتزام بالقوانين التي تخضع لها الإدارة.



ويعتبر إطار سنة 1992، مرحلة تحول جذرية في تطور هيكل الرقابة الداخلية، وقد تم تحديث هذا الإطار في عام 2002، عبر التوسع في مفهومه ليشمل إدارة المخاطر ككل، وليس فقط مخاطر الأعمال، وفي سنة 2013 صدر إطار جديد للرقابة الداخلية، وتجدر الإشارة إلى أنه قد تم الاحتفاظ بكثير من أسس إطار عام 1992، حيث لم يتغير تعريف الرقابة الداخلية، كما لم يحدث أي تغيير في عدد مكونات هيكل الرقابة، باستثناء أن تقرير 2013 ركز بشكل كبير على التكنولوجيا في جميع مكونات الرقابة الداخلية، وكذلك التركيز بشكل أوسع على آثار تكنولوجيا المعلومات على هيكل الرقابة الداخلية.

وفي ضوء ما سبق، يتبين أن الرقابة الداخلية هي نظام متكامل يعمل على تحقيق الأهداف الأساسية للإدارة، وذلك من خلال تحقيق كفاءة العمليات، عبر تحسين أداء الموظفين، وتطوير البيانات ونظم المعلومات، وضمان تطبيق القوانين والتعليمات والالتزام بها، وبالتالي يقوم على ضبط التدبير وتجويده، وتجنب المخاطر التي قد تعثره.

وبالرجوع للسياق التاريخي في المغرب، فالمشروع منذ الاستقلال، أولى أهمية خاصة لتقنيات التدبير والرقابة على المال العام، حيث بادر إلى تغيير وتكييف مجموعة من القوانين التي تحكم المالية العامة، منها قانون المحاسبة العمومية لسنة 1958 ثم سنة 1967³، حيث تم أحداث مجموعة من الأجهزة أهمها اللجنة الوطنية للحسابات سنة 1960⁴، والمفتشية العامة للمالية، والمراقبة المالية للمؤسسات العمومية، ومراقبة الالتزام بالنفقات سنة 1969⁵ ثم سنة 1976⁶، وصولاً إلى مرسوم المحاسبة العمومية لسنة 2010 الذي عدل بموجب مرسوم 2017⁷، فمن خلال قراءتنا لهذه النصوص، يتبين لنا الاهتمام الكبير للمشروع المغربي بنظم التدقيق والرقابة، وخصوصاً بعد تأسيس الجمعية المغربية للمدققين الداخليين سنة 1985، وكذلك بعد صدور دستور 2011⁸، ومع ما تبعه من تحولات وإصلاحات على مستوى التدبير المالي، والتي توجتها القوانين التنظيمية للجماعات الترابية، ونصوصها التطبيقية القانونية والتنظيمية، وما تبعها من نصوص كان آخرها مرسوم الصفقات العمومية.

وفي هذا السياق عملت مجموعة من الجماعات الترابية، على وضع أنظمة داخلية للرقابة داخل إداراتها، وذلك تماشياً من الوسائل الحديثة التي أصبحت تستعمل في مجال تدبير الجماعات الترابية، والتي تواكب التطورات التي يعرفها مجال التدبير على المستويين الوطني والدولي، ووعياً منها لأهمية وفاعلية هذه التقنيات في تطوير أنظمتها وتجويد تدبيرها لتحقيق أقصى درجات الحكامة في عملية التدبير الترابي، وتدبير التنمية الترابية المنشودة.

كما أن وزارة الداخلية ما فتأت تواكب مختلف الجماعات الترابية لتنزيل هذه المنظومة الرقابية، سواء من خلال المساعدة في وضع هيكل تنظيمي يتضمن مصالح الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، وكذا من خلال وضع دلائل تنظيمية وضبط المهام والاختصاصات وحدودها، وضبط عملية تسليم السلط خصوصاً بين المدبرين الترابيين أو من خلال مواكبة الجماعات في وضع خرائطية للمخاطر التي قد تتعرض لها.

وعلى العموم يعتبر نظام الرقابة الداخلية، من أنواع الرقابة التي تمارس داخل الجماعة الترابية، ويهم نطاقها جميع مراحل التدبير، وارتباطها بمركز القرار يصنع خصوصيتها، وتهدف إلى توفير مناعة داخلية ذاتية داخل الجماعة الترابية تمكنها من مجابهة مختلف المخاطر التدبيرية التي قد تتعرض لها، وترتقي بجودة التدبير داخلها كما تمكن هاته الرقابة الجماعات الترابية من ضمان التطور اللازم لإدارتها وطرق تسييرها بما يتماشى مع المقتضيات القانونية ومع ما يتطلبه التدبير الحديث الذي يراهن عليه المغرب داخل جماعاته الترابية وإداراته اللامركزية⁹.

إن تفعيل نظام الرقابة الداخلية كنظام قائم بذاته داخل الجماعات الترابية عبر إحداث مصلحة مستقلة تابعة مباشرة إلى رؤساء هاته الجماعات تتكون هاته المصلحة من ثلاث خلايا على الأقل خلية للرقابة، وخلية لإدارة المخاطر وخلية للتدقيق والافتحاص الداخلي الأرضية التي ينطلق منها تكامل منظومة الرقابة الداخلية، على اعتبار أن مدى فعالية الرقابة الداخلية يرتكز بالأساس على توفر خرائطية



للمخاطر التي قد تتعرض لها الجماعة خصوصا في مجال تدبيرها وارتباطا بمنظومتها المالية، كما أن فعالية هاته الرقابة تتطلب تدقيقا ناجعا لها بصفة دورية وكلما دعت الحاجة إلى ذلك، وكدى مدى تفاعل رؤساء الجماعات الترابية مع ما يتم التوصل إليه من استنتاجات في التقارير المرتبطة بعملية الرقابة والتدقيق الداخليين.

ومن أجل ذلك، فتفعيل هاته المنظومة يتطلب أمرين أساسيين، أولها وجود إرادة لدى المدبرين الترابين والقصد هنا رؤساء الجماعات الترابية لإحداثها والوقوف على تفعيلها من خلال توفير بيئة مناسبة لاشتغالها، والأمر الثاني هو ضمان تكاملها كمنظومة مستقلة مع باقي أنواع الرقابة سواء كانت رقابة إدارية عبر المفتشيات أو عبر رقابة المجالس الجهوية للحسابات و حتى الرقابة القضائية.

من خلال ما سبق نطرح التساؤل التالي: أثر تكامل منظومة الرقابة الداخلية على جودة التدبير الترابي؟

للإجابة على هذا التساؤل سنقسم البحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: الإطار العام لمنظومة الرقابة الداخلية بالجماعات الترابية.

المطلب الثاني: أثر تفعيل وتكامل هاته المنظومة على جودة التدبير الترابي



المطلب الأول: الإطار العام لمنظومة الرقابة الداخلية بالجماعات الترابية.

يعد نظام الرقابة الداخلية أهم مكونات التنظيم الإداري والمالي في الإدارات كافة، فهو يؤمن الموارء من الهدر والضياع وسوء الاستعمال، ويوفر بيانات دقيقة وموثوق بها للسلطة التدبيرية العليا، ويؤدي إلى رفع الكفاءة التدبيرية، ويلزم الموظفين بالقوانين والأنظمة والتعليمات وسياسات الإدارة، والرقابة الداخلية من ناحية أخرى، هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، وتهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال ورفع كفاءة استخدامها، كما أن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية يقع على عاتق الإدارة العليا وهنا نتحدث عن مكاتب الجماعات الترابية، وقد أكدت المنظمات المهنية الدولية والإقليمية على ضرورة توفر نظام رقابة داخلية متكامل وفعال، يكون أداة فاعلة بيد الإدارات والمؤسسات لتحقيق أهدافها المشروعة.

الفرع الأول: نظام الرقابة الداخلية بالجماعات الترابية

تعتبر الجماعة الترابية فاعلا أساسيا في التنمية المحلية، وهي بذلك مطالبة بترجمة مبادئ الحكامة الجيدة على أرض الواقع من خلال تخليق الحياة العامة ووضع إدارة محلية حديثة وفعالة وذات أداء جيد. ويشكل نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الأدوات الأساسية التي تساعد إدارة الجماعات الترابية على تجسيد المبادئ التي ينص عليها دستور المملكة من خلال وضع قواعد الحكامة ومراقبة تدبير الموارد المالية والبرامج وتقييم الأداء وربط المسؤولية بالمحاسبة.

أولاً: اعتماد نظام الرقابة الداخلية

مفهوم الرقابة الداخلية في الجماعات الترابية هو مفهوم حديث الاستعمال كون أن التجربة المغربية في هذا الجانب لاتزال فتية، فقد تمت الإشارة أول مرة لهذا النوع من الرقابة في مرسوم سنة 2008¹⁰ المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، وقد جاء هذا المرسوم بمجموعة من المقتضيات، حيث عهد للخازن العام للمملكة الاختصاصات التي كان يمارسها المراقب العام للالتزام، وتم دعم ثقافة المراقبة البعيدة، بالإضافة إلى تحويل صلاحيات هامة إلى المصالح الآمرة بالصرف، في إطار المراقبة المسبقة على مقترحات الالتزام بالنفقة، حيث أصبحت هذه المراقبة موضوع تخفيف والتي يتم الوصول إليها عن طريق تفعيل المراقبة الداخلية.

وتترجم القوانين التنظيمية للجماعات الترابية، القانون التنظيمي رقم 14-111 المتعلق بالجهات والقانون التنظيمي رقم 14-112 المتعلق بالعمالات والأقاليم والقانون رقم 14-113 المتعلق بالجماعات¹¹، من خلال مقتضيات القسم الثامن، مبادئ الحكامة الجيدة كما نص عليها وأطرها الدستور توجه نحو آليات الرقابة والافتحاص الداخليين وذلك من خلال مطالبتها الجماعات الترابية بوضع تحديث الإدارة والرفع من مستوى نجاعتها وأدائها وتقييم البرامج المنجزة. وبالإضافة إلى ذلك، نصت القوانين التنظيمية على اعتماد الرقابة الداخلية والافتحاص الداخلي، من خلال المادة 272 من القانون التنظيمي للجماعات مثلاً على اعتماد الجماعة للرقابة الداخلية: "يجب على الجماعة، تحت إشراف رئيس مجلسها، اعتماد التقييم لأدائها والمراقبة الداخلية والافتحاص وتقديم حصيلة تدبيرها....".

كما أن وزارة الداخلية قامت بمواكبة 50 جماعة في تفعيل منظومة الرقابة الداخلية والافتحاص الداخلي حيث تم إطلاق هذا المشروع في 08 يونيو 2022 بمقر المديرية العامة للجماعات الترابية بالرباط، وفي نفس التوجه ونظراً للمكانة المتميزة التي تحظى بها الجهات بالنظر لباقي الجماعات الترابية الأخرى والقدرات التي أصبحت تتوفر عليها أطلقت المديرية العامة للجماعات الترابية مشروع مواكبة الجهات في تفعيل وظيفة الرقابة والافتحاص الداخليين وتم نشر مجموعة من التقارير المتعلقة بها في البوابة الخاصة بالجماعات الترابية.



وفي هذا الصدد، قامت المديرية العامة للجماعات الترابية بإعداد ميثاق الافتتاح الداخلي الذي يهدف إلى تأمين إنجاز عمليات الرقابة الداخلية والافتتاح الداخلي بطريقة مهنية وموضوعية ومحايدة، خاصة بالنسبة للأطراف المدعوة للتعاون على إنجازها (رئيس مجلس الجماعة والمدير العام للمصالح أو مدير المصالح والمفتحصون الداخليون ومسؤولوا مختلف أقسام ومصالح إدارة الجماعة).

ويحدد ميثاق الافتتاح الداخلي للجماعة الترابية¹² الإطار العام الذي يمارس فيه المفتحص الداخلي بالجماعة مسؤوليته بالنظر إلى مكانته داخل منظومة الجماعة. كما يشكل وثيقة رسمية تحدد أهداف ومسؤولية الافتتاح والرقابة الداخليين ونطاق مزاولة أنشطة الرقابة وموقع هذه الوظيفة داخل إدارة الجماعة الترابية.

كما يتضمن الميثاق التوجيهات الضرورية لممارسة مهام الرقابة الداخلية، من خلال مجموعة من المبادئ الأساسية المرتبطة بأخلاقيات وقواعد المهنة واحترام المعايير المهنية المنظمة لهذا المجال على وجه الخصوص مايلي:

✓ **الاستقلالية والحياد:** على خلية الرقابة الداخلية الالتزام بالمعايير المهنية في علاقتها مع موظفي المصلحة أو القسم الذي يخضع للرقابة الداخلية، وحتى يتسنى كسب ثقة الموظفين الجماعيين، يجب أن يتسم سلوكه بالنزاهة والحياد واحترام الأخلاقيات والسلوكيات المهنية الضرورية وأن يطبق المساطر المحددة في دليل مساطر الافتتاح الداخلي بخصوص تخطيط المهام وإنجازها وتوثيق الأعمال المنجزة، وأن يكون مستقلاً عن المصالح التدييرية وألا يشارك أو يساهم في المشاريع أو البرامج الجماعية التي يمكن أن تشكل موضوع مراقبة أو افتتاح أو تقييم قد يقوم به، كما يجب ألا توكل إليه مهمة افتتاح أنشطة أو وظائف أو برامج أو أعمال سبق أن كان مسؤولاً عليها في السنتين السابقتين، وأن لا يشارك في أنشطة أو يربط علاقات شخصية داخل أو خارج الجماعة الترابية من شأنها أن تؤثر على استقلالية عمله.

✓ **أن يتحلى بالموضوعية والحياد** في جميع أنشطته وتقاريره التي يجب أن تكون دقيقة وموثقة؛

✓ **أن يحرص على تحسين استقلاليته** وتجنب أي تضارب محتمل في المصالح من خلال رفض كل ما من شأنه التأثير على استقلاليته ونزاهته، وأن يستعمل بشكل محايد، المعلومات المحصل عليها من قبل المصالح موضوع الافتتاح.

✓ **السرية المهنية:** المفتحص والمراقب الداخلي ملزم بعدم الإفصاح لأطراف أخرى عن المعلومات التي حصل عليها أثناء مزاولة مهامه.

✓ **الكفاءة:** على المراقب الداخلي أن يتوفر على الكفاءة اللازمة فهي أهم معيار حيث تمكنه من:

- الإلمام بمعايير وإجراءات المراقبة الداخلية والتدبير المالي والمحاسباتي المتعلق بالجماعات؛
- تطبيق المعايير المهنية المعتمدة في أداء مهام المراقبة حتى يتمكن من القيام بها وفق الكفاءة والحياد اللازمين؛
- الإلمام بالنصوص القانونية التي توطر المجال الذي يشكل موضوع مهمة المراقبة؛
- العمل على تعزيز قدراته ومهاراته المطلوبة للقيام بمهامه على أكمل وجه.

و يخضع تفعيل وتحسين ميثاق الافتتاح الداخلي لمصادقة مجالس الجماعات الترابية، وبالتالي فالجماعات الترابية لها كامل الحرية في تفعيل هاته الآليات الرقابية من عدمها، لدى تفعيلها مرتبط بتوجهات رؤساء الجماعات الترابية ومكاتب الجماعات ومجالسها، والوعي بأهميتها من طرف المدبرين الترابيين هو ما يدفع لاعتمادها وتبنيها في المنظومة التدييرية الترابية، وتخضع وظيفة الافتتاح الداخلي لرئيس مجلس الجماعة الترابية حيث يعمل المراقبون الداخليون تحت إشراف هذا الأخير، وتوجه إليه تقارير عمليات المراقبة



الداخلية عن طريق المسؤول عن خلية الرقابة الداخلية، ويتعين على المدير العام أو مدير المصالح التنسيق بين كافة هياكل إدارة الجماعة الترابية قصد تنفيذ التوصيات النهائية لعمليات المراقبة الداخلية والافتحاص الداخلي.

ويتمتع المفتحص الداخلي في مزاولة مهامه، بالحق في الحصول على المعلومات التي تدخل في نطاق مهمة الافتحاص التي يقوم بها. وفي هذا الإطار، يحق له الحصول على جميع الوثائق والمعلومات المتاحة لدى مصالح الجماعة الترابية، وكذا الولوج لجميع المرافق سواء الإدارية أو المستودعات أو المرآب أو التجهيزات، ويتم وضع مخطط للافتحاص الداخلي يمتد على ثلاث سنوات والقيام بتحديثه مرة في السنة على الأقل، ويتم اعتماد مقارنة مبنية على المخاطر في إعداد هذا المخطط، ومن خلال هذا المخطط يتم تنظيم مهام وإعداد تقارير بخصوصها، ويتم تعديل هذا المخطط حسب درجة المخاطر التي قد تظهر دون إمكانية توقعها، ويسهر الرئيس ومكتب المجلس على التواصل مع موظفي الجماعة حول مضامين دليل مساطر المراقبة الداخلية لزرع الثقة وتقديم الإيضاحات اللازمة لتوعية الموظفين أن هذا النظام ليس له دور رقابي/عقابي وإنما دوره هو كشف الأخطاء والنواقص وتجاوزها، كما أن الرئيس ملزم بوضع دلائل الوظائف والمهام وحدودها، وكذا الاشراف على عمليات تسليم السلط بين الموظفين؛

وتسهر خلية الرقابة الداخلية والتدقيق على إنجاز عمليات الافتحاص الداخلي طبقا لمخطط الافتحاص والتحقق من احترامها للقواعد والمبادئ المحددة في هذا الميثاق، وتقوم بتحرير تقارير مركبة تضم أبرز نتائج عمليات الافتحاص الداخلي المنجزة، مع مراعاة مبادئ الحياد والموضوعية والكفاءة والسرية المهنية وحفظها طبقا للمعايير المهنية المعتمدة؛

كما أنه يجب وضع نظام لتتبع تنفيذ توصيات عمليات الرقابة و الافتحاص الداخليين وكذا التوصيات الصادرة عن هيآت التدقيق الخارجي (المجلس الجهوي للحسابات، المفتشية العامة للإدارة الترابية، المفتشية العامة للمالية... إلخ)؛

ثانيا: نطاق نظام الرقابة الداخلية

تتمثل مهمة الرقابة الداخلية في إنجاز عمليات الرقابة داخل مصالح إدارة الجماعة الترابية، حيث تقوم مصلحة المراقبة الداخلية بتقييم مستقل وموضوعي لآليات التدبيرية ونظام الحكامة بالجماعات الترابية من أجل مساعدة رؤساء مجلسها ومسؤولي الإدارة على أداء مهامهم وتحقيق أهدافهم بشكل فعال، كما يعمل نظام الرقابة الداخلية على إبراز مدى تحكم الإدارة في المخاطر التي قد تهدد عملها. ويقدم نصائح وتوصيات من شأنها أن تشكل قيمة مضافة لتحسين تدبير الجماعات الترابية.

وتتمثل مهام المراقبة الداخلية في:

- الكشف عن المخاطر وتقييمها وكذا اقتراح توصيات موضوعية وعملية من شأنها تحسين التدبير ورصد مدى تحكم الجماعة الترابية في تدبير مخاطر التسيير عن طريق التأكد من مدى تمكن آليات المراقبة المعتمدة على مواجهة المخاطر المرتبطة بأنشطة الجماعة من حيث احتمال وقوعها وأثرها؛
- تحديد الوسائل الكفيلة بتحسين مستوى النجاعة في التسيير الإداري والمالي والتقني للجماعة الترابية والتحقق من أن النتائج المحصل عليها في إنجاز العمليات والأنشطة مطابقة للأهداف المسطرة والالتزامات التعاقدية بين الجماعة وشركائها؛
- ترشيد استعمال الموارد وعقلنة الإجراءات المتخذة؛
- التحقق من مدى إنجاز العمليات طبقا للقوانين والتشريعات والمساطر التي تخضع لها الجماعة الترابية؛
- ضمان احترام المعايير المطبقة في مجال مالية الجماعات ومحاسبتها؛



• التأكد من صدقية وشمولية البيانات المالية والمعلومات الصادرة عن مصالح الجماعة وكذا إجراءات إعدادها، ومراقبتها ونشرها....

ويمثل الهدف الرئيسي الذي يجب أن يتحقق من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية، هو التوفيق بين الأعمال التي يقوم بها الموظفون وما تسعى الجماعة الترابية إلى تحقيقه، ويتحقق هذا الهدف تحت إشراف صاحب القرار التدبيري من خلال التعليمات المباشرة على سير الأعمال على أساس يومي، وعن طريق توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات، وتحدد اختصاصات ومهام كل موظف وفي هذا السياق حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين¹³ الهدف من الرقابة الداخلية، أنها مصممة ومنفذة لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من أهداف الإدارة، والتي تتعلق ب:

- رقابة العمليات: وهي المرتبطة بكفاءة وفعالية استخدام موارد الإدارة .

- رقابة التقارير المالية: وهي المرتبطة بدرجة الثقة في إعداد البيانات مالية المنشورة.

- الرقابة القانونية: وهي المرتبطة بامتثال المنظمة للقوانين والأنظمة المطبقة.

ويمكن القول على أن الأهداف الكبرى المراد تحقيقها من هذا النظام في الجماعات الترابية تتجلى على وجه الخصوص في:

1- التحكم في تدبير الجماعات الترابية:

إن التحكم في مختلف الجوانب الإدارية والقنية في الجماعات الترابية، يقوم بالأساس على تحديد أهدافها، هياكلها، وإجراءاتها، من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2- حماية موارد الجماعات الترابية:

من خلال التعاريف ندرك أن من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية الاصول والموارد، من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع موارد الجماعة، والتي تمكنها من المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذلك دفع عجلتها التنموية بالمساهمة في تسخير مواردها الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة¹⁴.

3- ضمان معلومات موثوقة :

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية، في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص الآتية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛

- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛

- احترام المبادئ المحاسبية للجماعات الترابية؛

4- تشجيع العمل بكفاءة :



إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل الجماعات الترابية، يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لمواردها، ومن تحقيق فعالية في نشاطها.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية :

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية شأنه أن يكفل للجماعات أهدافها المرسومة بوضوح في إطار برنامج العمل المحدد.

الفرع الثاني: معايير تفعيل الرقابة الداخلية بالجماعات الترابية

من خلال استقراء سياق تفعيل وأجرات أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي بالجماعات الترابية، يمكن إسقاط عدة معايير دولية¹⁵ لتفعيل نظم الرقابة الداخلية بالجماعات الترابية، والمعيير بصفة عامة هو كل ما يعتمد في القياس، ويعرف المعيار بأنه؛ نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة، أو نتيجة ع رف أو اتفاق عام، كأساس لما يجب العمل به واتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها، فهو قاعدة عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان أداء عملية الرقابة بكفاءة، وينبغي على الإدارة أن تكون مسؤولة عن إعداد تقرير بالنسبة لفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقديم هذا التقرير لرئيس الجماعة الترابية ويتضمن في محتواه أداء نظام الرقابة الداخلية فقط ولا يشير للمخاطر والأشخاص ليتحقق من مدى صدق ما ورد فيه والمصادقة عليه.

وتتجلى أهم هذه المعايير في:

(1) معيير ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية: تكون الإدارة مدركة لأهمية وجود نظام الرقابة. وكذلك الهدف من وجوده، كما يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية في عمليات المراقبة الداخلية وسير الأعمال لا تستهدف الأفراد وإنما طرق التدبير والتسيير، وعلى دقت إنجاز العمليات وتسجيلها.

(2) معيير فعالية كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية: يمكن عرض كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

- فعالية بيئة الرقابة: وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية تساعد في تحقيق الفعالية لمكونات نظام الرقابة الداخلية، وفعالية بيئة الرقابة. تتوقف على سياسات وتصرفات إدارة الجماعات الترابية، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود هيكل للرقابة الداخلية للإدارة، لأن تلك السياسات تنعكس على سلوك جميع الفاعلين بالإدارة.

- معيير فعالية تقييم المخاطر: ينبغي الإدارة أن تقوم بتقدير المخاطر المتعلقة بالعمليات، خصوصا منها ذات الطبيعة المالية، في ظل ظروف بيئة الرقابة، والظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية التي تعمل فيها، حيث أنه يمكن لنظام الرقابة الداخلية يكون فعالا في ظل ظروف معينة، وغير فعال في ظل ظروف أخرى، وأن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والاعتماد على خرائطية للمخاطر ومستويات توقعها وحدوثها.

- فعالية أنشطة الرقابة: يعمل نظام الرقابة الداخلية بأنشطته بصورة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهدافه، وتتضمن أنشطته مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها، للفصل بين الواجبات والمسؤوليات والاعتماد السليم للعمليات



والأنشطة، وكذلك المتعلقة بتقييم الأداء، واتخاذ الإجراءات والسياسات الرقابية على الأصول والسجلات، لتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- فعالية نظام المعلومات والاتصالات: يقوم هذا النظام بتجميع وتصنيف وتحليل العمليات لمختلف المستويات الإدارية، من خلال العديد من قنوات الاتصال التي يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها، كما ينبغي على الإدارة أن يكون لها نظام ملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي، يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي لضمان تحقيق الأهداف .
- فعالية التقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية: هذه العملية المتعلقة بالتقييم المستمر لأجزاء الرقابة الداخلية، تساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل بالكفاءة المطلوبة، وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه أو مكوناته لتتماشى مع التغيرات في ظروف العمل.

(3) معيار كفاءة التدقيق الداخلي:

تلعب إدارة التدقيق الداخلية التي تعمل بفعالية، دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإدارة، كما أن إدارة مستقلة ذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي لها خبرات ومؤهلات مناسبة، تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية، التي تعمل على تحقيق الفعالية في تصميم وتشغيل وتقييم نظام الرقابة الداخلية، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة من الهيكل التنظيمي وتتبع لأعلى قمة التنظيم الإداري.

(4) معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات:

لا بد من استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها في تشغيل وتسجيل العمليات آليا، والتحقق من دقة التشغيل آليا، وتنفيذ العمليات من خلال الحاسوب، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية، عبر شبكة المعلومات الداخلية، بشبكة المعلومات العالمية "الإنترنت"¹⁶.

كما أن تكنولوجيا المعلومات ما فتأت تتطور، وارتباط أنظمة الرقابة الداخلية بها ما فتأ هو الآخر يترسخ خصوصا مع صدور تقرير لجنة كوزو لسنة 2014، والذي أكد دور تكنولوجيا المعلومات في ضمان فعالية وصلابة نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: أثر تفعيل وتكامل منظومة الرقابة الداخلية على جودة التدبير الترابي

مع صدور أول تقرير للجنة COSO في سنة 1987، برزت العناصر الرئيسية لنظام للرقابة الداخلية الفعال، وقد حددت هذه العناصر آنذاك في: بيئة رقابية قوية، مدونة لقواعد السلوك، إدارة مخاطر، إدارة قوية، لجنة التدقيق المختصة .

لكن سنة 1992، تعتبر سنة مفصلية في بلورة عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية، حيث شكلت الإطار الأهم في تطور هيكل أنظمة الرقابة الداخلية، والذي ظل قائما ولم يشهد أية تغييرات جوهرية، إلى حدود الساعة، ويرتكز الإطار على خمس مكونات مترابطة هي (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة)¹⁷.



سنقسم هذا المطلب لفرعين، في الفرع الأول سندرس مكونات إطار نظام الرقابة الداخلية الفعال، ثم أثر تكامل هذه المكونات على التدبير التربوي.

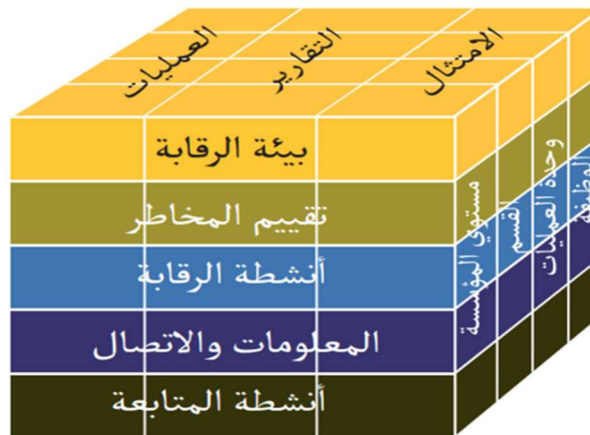
الفرع الأول: مكونات إطار نظام الرقابة الداخلية الفعال

تألف إطار عمل كوزو من خمسة (5) عناصر رئيسية للرقابة الداخلية، وتعرض على أوجه نموذجها المكعب الشكل، ويمكن استخدام مكعب كوزو للمؤسسة كاملة أو أي جزء منها عند تطبيق إطار الرقابة الداخلية عليها، كما أن استخدام تعريف الرقابة الداخلية بوصفه نطاقا للتقييم، قد يتطلب تحقيق الأهداف الثلاثة الكبرى للرقابة الداخلية أو أي دمج بينها، العمليات التدبيرية، وإعداد التقارير، والامتثال. وبذلك يكون إطار الرقابة الداخلية قد تمت هيكلته وتنظيمه بوضوح ومرونة.

إضافة إلى ذلك، يوجد عدت مبادئ للرقابة الداخلية الفعالة، تدعم عناصر الرقابة وتمكنها من التركيز في توجيه تدبير الجماعات التربوية، ولا بد من تفعيلها بأسلوب يطبق المكونات الخمسة بطريقة متكاملة وذلك للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية.

وباعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يهتم البنية الداخلية ككل، باعتباره نظاما شاملا يضم تحت مظله العديد من الأنظمة الرقابية الفرعية المهمة، المتمثلة في النظام الرقابي المحاسبي والمالي والإداري، لذلك فإسقاط هذه المكونات الخمسة الإطار الدولي لنظام الرقابة الداخلية على الجماعات التربوية ستهم هيكل الجماعات ككل وليس فقط مصلحة معينة، كما يتبادر لذهن أغلب الإداريين بالجماعات وفي هذا الإطار فالجماعات التربوية

الرقابة الداخلية بكل مكوناتها، إذا وشفافية تدبيرها وأعمالها.



للرقابة الداخلية في الجماعات الرقابي للمسؤولين وعلى كافة والمقصود بيئة الرقابة؛ السياسات اتجاهات الإدارة، والمديرين

بخصوص أهمية الرقابة الداخلية، وهناك عدة عناصر تكون هذه البيئة؛ متمثلة بالقيم الأخلاقية، وفلسفة الإدارة، وأسلوب العمل وسياسات الموارد البشرية وكفاءة الأفراد وانسجامهم، واهتمام مكتب الجماعة وتوجيهه، وهذه العوامل تشكل ثقافة الرقابة.

التربوية التي فعلت هذا النظام أصبحت ملزمة بتفعيل أنظمة كانت تسعى لجودة

الفقرة الأولى: بيئة الرقابة

يمكن اعتبارها أساسا التربوية، وتؤثر على الوعي مكونات الرقابة الداخلية، والإجراءات التي تعكس



تتضمن بيئة الرقابة مجموعة من المعايير والسياسات والإجراءات التي تمثل الأساس، حيث يشكل مجلس الادارة والإدارة الانطباع والرغبة لممارسة الرقابة الداخلية، وفيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية، بما فيها تحديد المعايير المتوقعة لإنجاز العمل في المستويات المختلفة، وتمكنه من القيام بالمهام الرقابية والإشراف وتحديد السلطة والمسؤولية، وتطوير وتدريب موظفين ذوي الكفاءة، ومساءلة الأفراد عن مستوى الأداء في السعي لتحقيق الأهداف¹⁸.

وتتكون بيئة الرقابة الداخلية من:

- النزاهة والقيم الأخلاقية: تتكون من الإجراءات الإدارية، التي من شأنها الامتثال للمعايير السلوكية، لإزالة الحواجز التي قد تؤدي أي نشاط احتيالي.

- الالتزام بالتخصص: تهتم بتشغيل الإدارة للكفاءات المناسبة في الأماكن المناسبة، للاستفادة من المهارات والمعارف لتحقيق

- مجلس الإدارة ولجنة التدقيق: حيث يعتبر مجلس الإدارة هو المسئول الأول عن التقييم المستمر لنظم الرقابة الداخلية، ومدى بها، وتحتل لجان التدقيق أيضا مكانة كبرى في التحقق من نظم الرقابة الداخلية.

من خلال تحليل التنظيم الهيكلي الجديد للجماعات الترابية نلاحظ التبعية المباشرة لأربعة مصالح لسلطة الإدارة العليا بالجماعة، ما يدل على أهمية هذه المصالح وضرورة تبعية المباشرة ومن ضمنها مصلحة الافتتاح والمراقبة الداخلية، وتكمن أهمية هاته في كونها تضمن التوجيه الجيد وتعطي الصورة الواضحة حول تسير الجماعة، وهو ما يمكن الرئيس من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، وتجنب المخاطر بما يتيح التدبير الجيد لمؤهلات الجماعة.

كما أن تواجد لجان التدقيق والافتتاح داخل الجماعة يعطي الضمانات اللازمة لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية، وكذلك يسمح بتجاوز أي مخاطر قد تطرأ، من خلال رصدتها وتتبعها عبر المهام الداخلية التي تقوم بها.

- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل: تقوم الإدارة من خلال أنشطتها المختلفة بتقديم إرشادات للموظفين حول مدى أهمية وأهداف الرقابة الداخلية، وتشجيعهم على الالتزام بها وتحقيق تلك الأهداف، لذلك ينبغي إدراك أهمية هذه الأنظمة في الجماعات الترابية، ليس فقط نظام الرقابة الداخلية ولكن مختلف الأنظمة الأخرى، كتقييم المخاطر، والتدقيق والافتتاح، وتجاوز الأفكار التي تقرر هذه داخل مصلحة واحدة فهي تمس جميع مصالح الجماعة، كما أنه ينبغي العمل داخل الجماعات الترابية على تحقيق تكامل بين هذه الأنظمة حتى تحقق الفعالية منها.

- الهيكل التنظيمي: يتأتى لمدقق الحسابات من خلال الفهم الدقيق للهيكل التنظيمي، التوصل إلى طبيعة الأعمال، ومدى الامتثال للضوابط الداخلية، وعم وضوح المهام يعد أحد أكبر الاختلالات التي قد تتخط بها الجماعات الترابية، خصوصا منها التي لها إمكانيات ضعيفة والتي تخصص مهام متعددة لموظف واحد، كما أن عدم وضوح حدود المهام والاختصاصات يؤدي إلى ضعف الأداء وتعدد المخاطر، ويشكل نقطة ضعف في نظام الرقابة الداخلية، لذلك ينبغي وضع الدلائل ليس فقط لتحديد الاختصاصات وإنما أيضا تحديد حدود هذه الاختصاصات ونطاقها، وضع الخطط التنظيمية، وصف طبيعة الاعمال...).

- سياسات وممارسات الموارد البشرية: حيث أنه من دراسة هذه السياسات والممارسات، يمكن من التحقق من امتثال الموظفين للقيم الأخلاقية وضوابط الرقابة الداخلية، ومن ثم التعرف على الأساليب التي يمكن من خلالها التعرف على بعض العناصر الهامة للرقابة الداخلية، كطرق التوظيف والتدريب، والترقية، والتعويض.

الفقرة الثانية: تقييم المخاطر



الخطر هو احتمال تعرض المنظمة لتهديد أو وجود ثغرات، ولذلك يتطلب الأمر الاهتمام بإجراء تقييم لمستويات الخطر الذي يتعرض له المنظمة سواء كانت أخطار أو مخاطر داخلية أو خارجية.

ويجب أن تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية بدءاً من بيئة الرقابة، وصولاً إلى المراقبة، إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، وتقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق لها رغم الارتباط الوثيق بينهما، حيث إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، للتعويض من الأخطاء والمخالفات، بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية التدقيق.

ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر، وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في الجماعات الترابية، وتحدد الإدارة الأهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال، مع وضوح كافٍ لتكون قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الأهداف، وتقييم المخاطر يتطلب من الإدارة النظر في تأثير التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل نموذج أعمالها.

وقد عملت بعض الجماعات الترابية على وضع خرائط للمخاطر عبر التعاقد مع مكاتب للدراسات، وتبين هذه الخريطة المخاطر التي التي قد تصيب التدبير الترابي بالجماعات الترابية.

وفي نفس الإطار قامت لجنة COSO في سنة 2004 بنشر المفاهيم الرئيسية للإطار المتكامل في إدارة مخاطر المشروع ERM¹⁹، والتي تشير إلى أن عملية إدارة مخاطر تتعامل مع المخاطر والفرص التي تؤثر على خلق القيمة أو الحفاظ عليها، وبالتالي عرفت على "أنها عملية تنفذ بواسطة مجلس إدارة المنشأة، والإدارة والأفراد، لتطبيق الإستراتيجية الموضوعة عبر المنظمة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على أدائها، ليكون ضمن المخاطر المقبولة، قصد تحقيق الأهداف التالية:

- بلوغ الأهداف الاستراتيجية عالية المستوى ودعمها.

- دعم كفاءة فعالية استخدام الموارد.

- الاعتماد على التقارير.

- الإذعان للقوانين والأنظمة المطبقة.

وفي ضوء ما سبق فإن إدارة المخاطر تستوجب العمل على تحقيق أهداف الجماعة، بمشاركة جميع المستويات الإدارية فيها، بدءاً بالعاملين في مجلس الإدارة وانتهاءً بالعاملين، من خلال تحديد وتحليل ومراقبة المخاطر.

هذا وقد توسع مفهوم ERM ليشمل جميع أنواع المخاطر المالية والتشغيلية والإستراتيجية والمخاطر الأخرى، فلم يعد مقتصرًا على المخاطر المرتبطة بالجوانب الاقتصادية فقط، بل تضمنت سبعة أنواع من المخاطر:

- المخاطر الإستراتيجية STRATEGIC RISKS

- المخاطر التشغيلية OPERATIONS RISKS

- المخاطر المالية Financial Risks

- مخاطر المعلومات Information Risk



-مخاطر السمعة Réputation Risk

-المخاطر القانونية Régulatoire Risk

-المخاطر الخارجية Eternal Risk

بالإضافة إلى المخاطر الأخرى²⁰.

الفقرة الثالثة: أنشطة الرقابة Control Activités

يطلق عليها إجراءات الرقابة، وتمثل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات التي تحددها الإدارة لتحقيق الأهداف، والتي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر، والتي تعيق تحقيق أهدافها.

ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة على جميع المستويات، وفي مراحل مختلفة داخل العمليات، من خلال بيئة معلوماتية، ويمكن أن تكون وقائية أو استكشافية، ويمكن أن تشمل أنشطة مثل التراخيص والموافقات، والتحقق والتسويات، وأداء الأعمال، والفصل بين الواجبات يبنني عادة في اختيار وتطوير أنشطة المراقبة من خلال المهام الدورية، أو من خلال القيام بالمهام الغير دورية التي تروم الوقوف على حدود اختصاصات الموظفين داخل الجماعات الترابية، كما أن توفر البيئة المعلوماتية الجيدة يعد أحد أبرز مهام المراقبة والتدقيق التي تقوم بها الخلية أو اللجان، خصوصا في ضبط واردات وصادرات الجماعة، عبر ضمان فعالية مكتب الضبط الذي يعد أساس النظام المعلوماتي الداخلي للجماعة، فهو يتتبع المعلومة من نشأتها حتى انتهائها، كما أن مخرجات هذه الأنشطة الرقابية هدفها تحديد الاختلالات وتجاوزها بغية تطوير التدبير الترابي وتوفير الصور الواضحة للتدبير الذي تنهجه الجماعة وسبل تطويره بعيدا عن الزجر والعقاب.

وتشمل إجراءات الرقابة أيضا، السياسات والإجراءات التي أسست لإعطاء ضمان وتأكيد معقول بأن الأهداف ستتحقق، وأن الإستراتيجيات الموضوعة لتخفيف المخاطرة قد نفذت بفاعلية، ويمكن تقسيم إجراءات الرقابة إلى الإجراءات المناسبة؛ لمنح أو الترخيص، والفصل الملائم بين الوظائف، والمستندات الثبوتية والسجلات المناسبة، والرقابة المادية على الأصول والسجلات والتحقق المستقل من كفاية الأداء.

كم أن أنشطة الرقابة الداخلية تتضمن من السياسات والإجراءات التي تضمن التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها، وأنها تساعد في التأكيد من أنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق الأهداف.

الفقرة الرابعة: الاتصالات والمعلومات Information et Communication

هذا الجزء يتعلق بالتأكد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية وتحملها، وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل الجماعة وخارجها.

كما يتطلب وجود نظام رقابة داخلية فعال وجود أنظمة معلومات يعتمد عليها وبشكل يغطي كامل أنشطة الجماعات الترابية، وكذلك وجود قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن كافة الموظفين يفهمون ويلتزمون بشكل كامل بالسياسات والإجراءات الرقابية، ذات الصلة بعملهم ومسؤولياتهم ضمن النظام، وأن الاتصال الفعال يجب أن يكون مفتوحا بكافة الاتجاهات، وأن يسري من خلال توفر للعاملين



على وسيلة لتوصيل المعلومات داخل الجماعة، عبر مكوناتها وهيكلها، إلى المستويات الأعلى، وأن يكون هناك اتصال مفتوح مع الأطراف الخارجية، فعندما تتعرض أهداف الإدارة للخطر، فإنه يمكن من خلالها اتخاذ الإجراء اللازم في الوقت المناسب²¹.

ويعد مكتب الضبط بالجماعات الترابية مخزن المعلومات داخل الجماعات، كما تلعب السجلات بمختلف أنواعها أدوار مهمة في فعالية النظام المعلوماتي في الجماعات الترابية، فينبغي أن تتحقق فيها مجموعة من الشروط من قبيل التقييم الجيد، والجرد والتتبع.

ومع التطور التكنولوجي ظهرت تقنيات الجرد والترقيم الإلكترونية الجديدة، والتي أصبحت توفر المعلومة بشكل فوري وبدقة عالية، والتي من شأنها توفير الكثير من الوقت والجهد المبذول في سبيل الحصول على المعلومة في الجماعات الترابية.

الفقرة الخامسة: المراقبة

يشير مفهوم COSO إلى أن مراقبة نظام الرقابة الداخلية بهدف تقييم نوعية وجودة الأداء تتم بطريقتين؛

المراقبة المستمرة للأنشطة Activities Monitoring، والتقييمات الدورية المنفصلة Separate Evaluation.

وتتضمن عملية تقييم جودة المراقبة في نظام الرقابة الداخلية ناحيتين هما: التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الإدارة والإشراف من ناحية، والناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة، والتي يتحدد مجالها ومدى تكرارها بناء على تقدير المخاطر وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، حيث ينبغي تسجيل نواقص الرقابة وإيصالها إلى الإدارة وكتب الجماعة الترابية.

الفرع الثاني: أثر تكامل مكونات نظام الرقابة الداخلية على التدبير الترابي.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظاما متكاملًا الهدف منه تطوير الأداء، ومعالجة جميع المشاكل والمخاطر التي تتعرض لها الإدارة والمؤسسات في جميع جوانب العمل، سواء المالية أو الإدارية، حيث إن الإطار السليم للرقابة الداخلية، يساعد الإدارة على تقييم المخاطر التي تتعرض لها أثناء سعيها لتحقيق أهدافها، بشكل سليم وفي الوقت المناسب.

ومن جهة أخرى، فنظام الرقابة الداخلية، أصبح يمثل توجها لا محيد عنه في وقتنا الحالي، داخل منظومة الرقابة في الإدارات الترابية، على اعتبار ما يوفره من ضمانات لتطوير تدبيرها وتحسين أدائها.

إضافة لذلك، فارتباط نظام الرقابة الداخلية بنظام التدقيق وإدارة المخاطر، يشكل تحقيقا للتكامل بين المفاهيم، والأنشطة، والأشخاص، بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية، حيث تكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيدا معقولا، بأن أهداف الجماعة سيتم تحقيقها، ويتضمن ذلك التصريح بالأداء ومراقبته، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية، وتوثيق هذه الأنشطة لتوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها.

الفقرة الأولى تقييم الاولي لتكامل منظومة الرقابة الداخلية

تقييم نظام الرقابة الداخلية بعدة مراحل أساسية، يقوم بها المدقق بغاية الاستيعاب وفهم النظام وكذلك فهم ميكانيزمات العمل داخل الإدارة، وبالتالي يخلص لنقاط قوة وضعف هذا النظام، ومدى فاعليته وكفاءته، وسبل تطويره وتحسينه²².



وتتمثل هذه المراحل في:

أولاً: وصف النظام: قبل الحكم على أنظمة الرقابة الداخلية يكون فهمها من قبل المدقق أمراً حتمياً، من أجل فهم المحيط العام في معالجته للمعلومات، كما يجب على المدقق أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية²³.

وفي هذه المرحلة يقوم المدقق بمراكمه مختلق المعلومات المجمعة، والتي يقوم بوصفها بشكل خرائط تدفق، أو عن طريق الوصف الكتابي، وفي حال قيام المراجع بالاستجابات داخل الجماعة، قصد الوصول لوصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية، فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد:

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب الموظف يكون بعلم من مسؤوليه إلا في حالات خاصة.

- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله.

ثانياً: التحقق من فهم النظام:

بعد إعداد المدقق لخرائط التدفق، أو الاستبيان، فإنه يتحقق من استيعاب النظام بشكل كامل، من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمدقق من إيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة، كما أنه يجب في إطار عمله عن الأسئلة التالية:

- كيف تتم عملية الاختبارات

- ماهي الإجراءات التي يجب اختبارها

- ماهي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذه الاختبارات.

ثالثاً: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات، كون أن نظام الرقابة الداخلية الجيد عنه معلومات يمكن الاعتماد عليها، كما يساعد على وضع تقييم أولي

للمراقبة الداخلية، باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر، ارتكاب أخطاء أو تزوير)، وتستعمل في هذه الخطوة، في الغالب استمارات مغلقة أو أسئلة مغلقة يكون الإجابة عنها بنم أو لا، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة، تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه²⁴.

الفقرة الثانية التقييم النهائي لمدى تكامل منظومة الرقابة الداخلية

أولاً: اختبارات الاستمرارية

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات، من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام، تعد نقاط قوة فعلاً، أنها مطبقة في الواقع، وبصفة مستمرة ودائمة.



إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة بالاختبارات الأخرى المتعلقة بفهم النظام، لأنها تسمح للمدقق بأن يكون على يقين من أن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة ولا تحمل خلافاً.

ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الاخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل إثبات على حسن سير العمل، فيتم التأكد من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعية.

ثانياً: التقييم النهائي

باعتداده على اختبارات الاستمرارية، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق، أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تم التوصل إليها عند التقييم الأولي للنظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف نقاط القوة)، يقدم المدقق تقريراً حول المراقبة الداخلية إلى الإدارة الترابية، وهذا يعتبر أهم الميزات الإيجابية لمهمة المدقق، كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية ذو جودة وكفاءة، يجعل المدقق يخفف من تحقيقاته وتدقيقه، وضعف النظام يجعله يتعمق أكثر في ذلك²⁵.

ويتميز النظام الجيد، بتنظيم داخلي جيد، حيث يظهر ويجيب بكل وضوح عن:

-وظيفة ومسؤولية كل شخص داخل الجماعة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً، ومفهوم من طرف الجميع.

-نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات، وطرق العمل التي ينبغي اتباعها، عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها الإدارة الترابية، كما يعطي كيفية إدخال هذه الإجراءات والعمليات في نظام المعلومات، هذا الأخير الذي يعطي الصورة الحقيقية لنظام الرقابة الداخلية في الإدارة، والتقييم النهائي يسمح للمدقق، باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

خاتمة:

ختاماً يمكن القول على أن الوضع الراهن الذي تعيشه الجماعات الترابية، والأدوار التي يراهن عليها أن تلعبها، تفرض عليها تطوير تدبيرها ومجابهة جميع المخاطر التي تتعرض لها، وفي ظل التوجه الدولي نحو التخلي عن الآليات التدبيرية التي لم تحررت من تطويق القاعدة القانونية، والتي اتصفت بالجمود وضعف المرونة، نحو آليات جديدة قائمة على تطوير التدبير وتجويد الأداء، تطور نظام الرقابة الداخلية ونظام التدقيق، ونظام تدبير المخاطر، كأنظمة متكاملة فيما بينها في سبيل تحقيق نتائج ذات جودة وكفاءة عالية، فهذا التطور الذي شهدته هذه الأنظمة على المستوى الدولي يستدعي ضرورة تنميته ولو تدريجياً على المستوى الوطني، وخصوصاً على المستوى الترابي لما أصبح يلعبه من أدوار في سبيل تحقيق التنمية الشاملة، ورغم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في العديد من الجماعات الترابية منذ سنة 2012، إلا أن واقع الكثير من هذه الجماعات لا زال يبرهن عن عدم الفهم الجيد لهذه الأنظمة كما طورته المنظمات الدولية، وخصوصاً الإطار المتكامل لمنظمة كوزو، والذي يعد أهم إطار لنظم الرقابة الداخلية

إن ما هو مطلوب اليوم في سبيل تطوير الأداء الترابي، هو التوفر على القيادة الترابية المؤهلة التي تعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتحسين تدبيرها، عبر ما يوفره لها نظامها الرقابي الداخلي من معلومات تعطيها الصورة الواضحة حول وضعيتها، كما أن وجود الوسائل



البشرية والتكنولوجية الحديثة تمكّنها من الاستيعاب الجيد لهذه الأنظمة الحديثة، وبالتالي تضمن حسن تفعيلها، ومن خلال التفعيل لهذه الأنظمة كما تم تطويرها على المستوى الدولي، تصبح البنية الترايية قادرة على ضمان حسن الدبير المحاسبي والمالي لتجاوز الأزمات والأخطار، وتعزيز الضبط الداخلي وتطوير الأداء، ومواكبة التطورات الدولية في هذا المجال.



الهوامش:

- ¹ محمد حركات، مناهج وتقنيات الرقابة على المال العام، مطبعة فضالة، الطبعة الأولى 2001، الرباط، ص3، ترجمة للمبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي للرقابة، الصادرة عن محكمة الحسابات الأوروبية.
- ² Committee Of Sponsoring Organizations of the Tredway commission لجنة تريداوي المعروفة اختصاراً بـ "coso"، تشكلت سنة 1985، وصدر أول تقرير لهذه اللجنة سنة 1987، حيث شدد على العناصر الرئيسية التالية: وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة رقابية قوية، مدونة لقواعد السلوك، لجنة التدقيق المختصة، إدارة قوية، إدارة مخاطر المشروع ERM، ثم صدر تقرير 1992، الذي ركز على خمس مكونات لنظام الرقابة الداخلية المترابطة (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة)، وقد تتالت مجموعة من الإصدارات كان أبرزها تقرير 2002، و 2013.
- ³ المرسوم الملكي رقم 66-330 الصادر بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967) المتعلق بسن نظام عام للمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية عدد 2843، الصادر بتاريخ 1967/26/4، ص 810.
- ⁴ مرسوم رقم 2.76.577 الصادر بتاريخ 5 شوال 1396 (30 شتنبر 1976) المتعلق بشأن مراقبة صحة الالتزام بالنفقات الخاصة بالجماعات المحلية وهيئاتها، الجريدة الرسمية عدد 3335، الصادر بتاريخ 1976/1/1، ص 3052.
- ⁵ مرسوم رقم 2.76.576 الصادر بتاريخ 5 شوال 1396 (30 شتنبر 1976) المتعلق بسن نظام المحاسبة للجماعات المحلية وهيئاتها، الجريدة الرسمية عدد 3335، الصادرة بتاريخ 1976/1/1، ص 3039.
- ⁶ مرسوم رقم 2.76.577 الصادر بتاريخ 5 شوال 1396 (30 شتنبر 1976) المتعلق بشأن مراقبة صحة الالتزام بالنفقات الخاصة بالجماعات المحلية وهيئاتها، الجريدة الرسمية عدد 3335، الصادر بتاريخ 1976/1/1، ص 3052.
- ⁷ المرسوم رقم 2.17.449 المتعلق بسن نظام المحاسبة العمومية للجهات ومجموعاتها، الصادر بتاريخ 4 ربيع الأول 1439 (23 نونبر 2019)، الجريدة الرسمية عدد 6626، بتاريخ 11 ربيع الأول 1439 (30 نونبر 2017)، ص 6732.
- ⁸ دستور المملكة المغربية لسنة 2011، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 91.1011، الصادر بتاريخ 17 شعبان 1432 الموافق لـ 29 يوليوز 2011، الجريدة الرسمية عدد 5964، بتاريخ 30 يوليوز 2011، ص 3600.
- ⁹ Institut français de l'audit et du contrôle internes, cadre de référence international des pratiques professionnelles de contrôle interne, édition 2013, paris, p 15
- ¹⁰ المرسوم رقم 2-07-1235 الصادر بتاريخ 3 ذو القعدة 1429 (4 نونبر 2008)، المتعلق بمراقبة نفقات الدولة، الجريدة الرسمية عدد 5682 الصادر بتاريخ 13 ذو القعدة 1429 (13 نونبر 2008)، ص 4163.
- ¹¹ ظهير شريف رقم 1.15.83 صادر في 7 يوليوز 2015، بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات الجريدة الرسمية عدد 3680 بتاريخ 23 يوليوز 2025 ص 6660.
- ¹² ظهير شريف رقم 1.15.84 صادر في 7 يوليوز 2015، بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعمالات والاقاليم الجريدة الرسمية عدد 3680 بتاريخ 23 يوليوز 2025 ص 6768.
- ¹³ ظهير شريف رقم 1-15-85 صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليوز 2015) بتنفيذ القانون التنظيمي رقم 113-14 المتعلق بالجماعات، الجريدة الرسمية عدد 3680 بتاريخ 23 يوليوز 2025 ص 6921.
- ¹⁴ ميثاق الافتتاح الداخلي للجماعات الترابية، النموذج المعد من طرف وزارة الداخلية، الموقع الرسمي للمديرية العامة للجماعات الترابية، تاريخ الزيارة 29 يونيو 2024.
- ¹⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار 400، ص 113.
- ¹⁶ محمد حيمود، إشكالية تقييم التدبير المحلي، مقارنة نقدية على ضوء التوجيهات الرقابية الحديثة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية عين الشق، الدار البيضاء، السنة الجامعية 2001/2002، ص 102.
- ¹⁷ هناك عدة معايير على المستوى الدولي: معايير لجنة كوزو، معايير المراجعة الدولية، معايير لجنة بازل الثانية، معايير منظمة الأجهزة العليا للرقابة الأنتوساي، معايير المجمع الأمريكي للمحاسبين، ومعايير الرقابة الداخلية للمنظمات الحكومية. راجع الموقع: www.euro-match.co
- ¹⁸ منظمة الأنتوساي، التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء، المعيار الدولي رقم 3000، لجنة المعايير يوليوز 2009، ص 14.
- ¹⁹ إطار الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة كوزو، منتدى رؤى حول الحكامة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية للشرق الأوسط، الإمارات، 2015، ص 17.



- 18 محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، دار التعميم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 24.
- 19 تقرير لجنة كوزو لسنة 2004، الموقع الرسمي: www.coso.org، تاريخ الزيارة، 2024/11/28، الساعة 23.00.
- 20 تقرير لجنة كوزو، لسنة 2004، مرجع سابق، ص 4.
- 21 تقرير لجنة كوزو، لسنة 2013، ص 5.
- 22 محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة دوكتوراه، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2011، ص 22.
- 23 خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 36.
- 24 فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل الدكتوراه، قسم عموم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 36.
- 25 -زكرياء قلالة، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الدراسية 2013/2014، ص 99.