

## المراقبة الداخلية كآلية للحد من خطر الباقي استخلاصه في النظام الجبائي الترابي

Internal Control as a Mechanism for Reducing The Tax Recoverables in the  
Local in the Local Tax System

**Abdellaoui Abderrazak** عبدلاوي عبدالرزاق

دكتور في القانون العام والعلوم السياسية كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال الرباط

أستاذ زائر بكلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية السويسي

### الملخص:

تعد المراقبة الداخلية آلية أساسية لضمان حسن تدبير الموارد المالية وتحقيق فعالية الأداء داخل الجماعات الترابية، من خلال ضبط العمليات المالية والجبائية والحد من الأخطاء والانحرافات. وفي هذا السياق، يهدف هذا المقال إلى دراسة دور المراقبة الداخلية في الحد من ظاهرة الباقي استخلاصه داخل النظام الجبائي الترابي، باعتبارها من أبرز الإشكالات التي تؤثر على التوازن المالي للجماعات الترابية وتحد من قدرتها على تعبئة مواردها الذاتية.

ويركز البحث على تحليل آليات المراقبة الداخلية المعتمدة في تدبير العمليات الجبائية، مع إبراز العلاقة بين فعالية هذه الآليات وجودة الأداء الجبائي، وذلك من خلال تحديد أهم الاختلالات التنظيمية والبشرية والتقنية التي تسهم في ارتفاع حجم الباقي استخلاصه. كما يعتمد المقال على مقارنة تحليلية تستند إلى المفاهيم النظرية والتطبيقات العملية في مجال التدبير الجبائي الترابي، مع الاستئناس بالمعايير الدولية للمراقبة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** الجماعات الترابية، المراقبة الداخلية، الباقي استخلاصه، الجبايات الترابية، المعايير الدولية.

### Summary :

Internal control is considered a fundamental mechanism for ensuring sound management of financial resources and enhancing the effectiveness of performance within territorial local authorities, through the regulation of financial and tax operations and the reduction of errors and irregularities. In this context, this article aims to examine the role of internal control in reducing the phenomenon of outstanding amounts yet to be collected within the territorial tax system, as it represents one of the major challenges affecting the financial balance of territorial local authorities and limiting their ability to mobilize their own resources.

The study focuses on analyzing the internal control mechanisms adopted in the management of tax operations, while highlighting the relationship between

the effectiveness of these mechanisms and the quality of tax performance. This is achieved through identifying the main organizational, human, and technical dysfunctions that contribute to the increase in outstanding amounts to be collected. The article also adopts an analytical approach based on theoretical concepts and practical applications in the field of territorial tax management, with reference to international internal control standards.

**Keywords:** Territorial local authorities, internal control, outstanding amounts to be collected, territorial taxation, international standards.

## مقدمة:

لقد أبان التوجه الكلاسيكي في مجال الرقابة على الأموال العمومية على مجموعة من العيوب، مما أدى تبني مفاهيم وتقنيات حديثة ومعاصرة، تتناغم مع الأدوار التي أصبحت تضطلع بها الجماعات الترابية نتيجة المستوى الذي وصل إليه مسلسل اللامركزية خاصة، وتتجلى هذه التقنيات في نظام المراقبة الداخلية.

غير أن وجود المراقبة الداخلية في المنظمات ليس حديثا بل هو قديم جدا، وعرف تطورا مهما عبر سنوات، ويمكن تعريف المراقبة الداخلية هي مجموعة من الضمانات التي تساهم في التحكم في تسيير الجماعة الترابية، وتهدف من جهة إلى حماية الممتلكات والحفاظ عليها والرفع من قيمة المعلومات المقدمة، ومن جهة أخرى إلى ضمان تطبيق توجيهات الإدارة من أجل تطوير مستويات الأداء، وتمثل هذه المراقبة في التنظيم والمناهج والمساطر الخاصة بكل نشاط من أنشطة الجماعة الترابية. يُعدّ نظام الرقابة الداخلية وظيفة أساسية تضطلع بها الإدارة بهدف ضمان سير العمل وفق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وفي الآجال المحددة. كما يشكل خط الدفاع الأول لحماية الإدارة ومواردها، إذ يساهم في ضمان سلامة المعلومات المالية والإدارية، ويساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والحد منها، فضلاً عن منع إساءة استخدام الأموال والموارد أو تعرضها للضياع، خاصة في ظل محدودية الموارد المالية<sup>1</sup> :

فاعتماد المراقبة الداخلية بالنسبة للجماعات الترابية ستجعلها قادرة على التحكم في محيطها الذي أصبح أكثر تعقيدا، بغية مساعدتها على استغلال الموارد المالية التي أصبحت أكثر ندرة، وتدير المخاطر خصوصا خطر الباقي استخلاصه، وبالتالي تحسين أدائها.

لذلك نصت المواد 246 و216 و272 على التوالي لكل من القوانين التنظيمية للجهات 111.14 والعمالات والأقاليم 112.14 والجماعات 113.14 على وجوب اعتماد تقييم الأداء والمراقبة الداخلية والافتحاص لهذه الجماعات الترابية وذلك تحت إشراف رؤساء مجالسها.

ولا يمكن للمراقبة الداخلية أن تتحقق إلا إذا اكتملت مكوناتها الأساسية وتحققت مبادئها وتوفرت مجموعة من الأدوات المساعدة على إرساء هذا النظام الرقابي في الجماعات الترابية، كما أن للمراقبة الداخلية مجالين أساسيين، هناك الجانب الإداري والتسييري والجانب المالي، وبالتالي نتحدث عن مراقبة داخلية للتسيير والمراقبة الداخلية للمالية، إلا أنه سنركز فقط على المراقبة الداخلية للمالية ودورها في تقليص من خطر الباقي استخلاصه.

<sup>1</sup> - هشام الحسكة، " الافتحاص والرقابة الداخلية في الإدارات العمومية والجماعات الترابية - الأسس العلمية، الأساليب والخطوات المنهجية، المعايير الدولية، الممارسات التطبيقية" ، المركز المغربي للدراسات الاستراتيجية والأبحاث القانونية، مطبعة الأمانة الرباط، الطبعة الأولى 2026، ص 230.

ويتشكل الباقي استخلاصه من مجموع المبالغ المالية المستحقة للجماعات الترابية، والتي لم يتم استيفؤها في وقتها المحدد لسبب من الأسباب. بحيث وصل الباقي استخلاصه للجماعات الترابية بالمغرب، إلى حدود سنة 2022 ما مجموعه 47,25 مليار درهم<sup>1</sup>.

لذلك، يعتبر إرساء نظام المراقبة الداخلية أداة فعالة لمعالجة إشكالية الباقي استخلاصه وخاصة المبالغ التي لم يتحملها المحاسب العمومي وذلك من خلال جرد المخاطر المرتبطة بالجبايات الترابية وتصنيفها حسب وثيرة وقوعها ودرجة خطورتها والجهة التي تتحملها، مما سيمكن من التحكم في أسباب عدم تحصيل جبايات الجماعات الترابية.

ويكتسي هذا الموضوع أهمية علمية وعملية، لارتباطه بمفاهيم الحكامة الجيدة، والشفافية، وربط المسؤولية بالمحاسبة، حيث تُعد المراقبة الداخلية أداة حديثة لتحديث الإدارة الجبائية وتعزيز نجاعتها. ويكتسب الموضوع راهنته في ظل توجهات إصلاح المالية العمومية على المستوى الترابي، والتي تسعى إلى تحسين تعبئة الموارد الذاتية وتقليص الفوارق بين الإمكانيات المالية والاحتياجات التنموية.

وعليه، فإن دراسة هذا الموضوع تُسهم في تقديم تصور عملي لتفعيل آليات المراقبة الداخلية، بما ينعكس إيجاباً على تحسين الأداء الجبائي وتقليص المخاطر المرتبطة بالباقي استخلاصه. ولإحاطة بهذا الموضوع يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي حد تساهم المراقبة الداخلية في تقليص خطر الباقي استخلاصه في النظام الجبائي الترابي؟

تتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية؟

- ✓ ماهي أسباب تراكم الباقي استخلاصه في النظام الجبائي الترابي؟
  - ✓ ماهي تداعيات خطر الباقي استخلاصه على النظام الجبائي الترابي؟
  - ✓ ما المقصود بالمراقبة الداخلية؟ وماهي مكوناتها؟
  - ✓ ما هي الآليات العملية الكفيلة بتحسين فعالية المراقبة الداخلية وتقليص خطر الباقي استخلاصه؟
- ولدراسة هذا الموضوع سنعتمد على فرضيتين أساسيتين، والتي سيرهن هذا العمل على خوض غمار البحث فيها إثباتاً أو نفيًا وهي:

- ✓ تساهم فعالية نظام المراقبة الداخلية، من خلال مكوناته الأساسية (بيئة المراقبة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتواصل، والتتبع)، في تقليص خطر الباقي استخلاصه داخل النظام الجبائي الترابي، عبر تحسين مساطر التحصيل وتعزيز مراقبة العمليات الجبائية والحد من الأخطاء والانحرافات.

<sup>1</sup> - Rapport d'activité 2022, Trésorie Général du Royaume, page 10.

✓ كلما كانت المراقبة الداخلية ضعيفة أو غير مكتملة من حيث التنظيم والموارد البشرية والآليات التقنية، كلما ارتفع حجم الباقي استخلاصه، نتيجة تراكم الاختلالات في تدبير الوعاء الجبائي ومراحل التحصيل، مما يؤثر سلباً على التوازن المالي للجماعات الترابية وقدرتها على تعبئة مواردها الذاتية.

لمعالجة هذه الإشكالية والأسئلة الفرعية يمكن تقسيم الموضوع على الشكل التالي:

**المطلب الأول: تشخيص وضعية الباقي استخلاصه في النظام الجبائي الترابي.**

**المطلب الثاني: المراقبة الداخلية وسيلة مبتكرة لمعالجة إشكالية الباقي استخلاصه**

### **المطلب الأول: تشخيص وضعية الباقي استخلاصه في النظام الجبائي الترابي.**

يعتبر الباقي استخلاصه معضلة حقيقية يمكن وصفها بالوباء والسرطان الذي ينخر مالية الدولة والجماعات الترابية، ويؤثر سلباً على مخططات تنميتها. كما أنها ظاهرة مالية مركبة تتقاطع فيها الاعتبارات السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية، والتاريخية، والتدبيرية<sup>1</sup>.

ويتجسد الباقي استخلاصه في مجموع المستحقات المالية الواجبة لفائدة الجماعات الترابية التي لم يتم تحصيلها داخل الآجال المحددة، أياً كانت أسباب ذلك. وتكتسي إشكالية الباقي استخلاصه أربعة أبعاد أساسية تتمثل في الجانب القانوني، والإداري، والقضائي، ثم جانب الملزم. فعلى المستوى القانوني، تبرز عدة إشكالات من قبيل تعدد النصوص القانونية، وتنازع الاختصاص، وصعوبات التبليغ في المادة الجبائية، إضافة إلى ضعف فعالية مساطر التحصيل الجبري. أما على المستوى الإداري، فتظهر اختلالات مرتبطة بالأخطاء في الرسم أو الازدواج الضريبي، إلى جانب إشكالية تحيين الجداول الضريبية وضعف التواصل بين الإدارة الجبائية والملزمين. وفي الجانب القضائي، يلاحظ غياب قضاء متخصص في المنازعات الجبائية. أما فيما يتعلق بالملزم، فتتجلى الإشكالات أساساً في انتشار التهرب والغش الضريبي، إلى جانب ضعف ترسيخ ثقافة المواطنة الجبائية.

فهذه الإشكالية المتعددة الأبعاد، تنعكس آثارها السلبية على التقديرات السنوية، وعلى البرمجة الفائض التقديري للميزانية، وعلى الاستقلال المالي للجماعات الترابية، كما تنعكس بشكل مباشر على المحاسب العمومي المسؤول عن تحصيل مجموع الديون التي بعهدته والتي تكفل بسنداها، فهي تعطي طبعاً سيئاً عن الجهود المبذولة رغم أهميتها، وهذا ما تعكسه جليا الإحصائيات، بحيث وصل الباقي استخلاصه للجماعات الترابية بالمغرب، إلى حدود سنة 2022 ما مجموعه 47,25 مليار درهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - سعد أولعربي، " إشكالية تحصيل ديون الدولة: محاولة في التأسيس وبحث مداخل الإصلاح " الطبعة الأولى: 2016، منشورات الحلي، مطبعة المعارف الجديدة المغرب، ص 74.

<sup>2</sup> - Rapport d'activité 2022, Trésorie Général du Royaume, page 10.

وبالتالي فالباقي استخلاصه ظاهرة تطبع التدبير المالي الترابي وتشوبه، حيث جل الجماعات الترابية تعاني من هذه الظاهرة بشكل كبير، وبناء عليه لابد من إبراز أهم الأسباب والمسببات في تفاهم الباقي استخلاصه، من خلال رصد المسببات في (الفرع الأول) والتداعيات في (الفرع الثاني).

### الفقرة الأولى: أسباب ارتفاع خطر الباقي استخلاصه في النظام الجبائي الترابي

إن الجبايات الترابية تواجه مجموعة من الاختلالات، فهناك إشكال أساسي مرتبط بالجانب التديري والذي يتجسد في ضعف الإدارة الجبائية من حيث العمل والتنظيم، فرغم منح المشرع للإدارة الجبائية الترابية مجموعة من الصلاحيات، التي تعتبر بمثابة امتيازات مسطرية لحماية حقوقها المادية في علاقتها بالملزم وضمن تحصيل هذه الحقوق، إلا أنها مازال تتخبط في مجموعة من الإكراهات.

وعليه سنتطرق في الفقرة الأولى إلى الإكراهات التي تواجه عمل الإدارة الجبائية الترابية في تحصيل الديون الجبائية، بعدها سنتطرق إلى الأسباب التي تدفع الملزم للتهرب من الجباية (الفقرة الثانية).

### أولاً: الأسباب المرتبطة بمحدودية عمل الإدارة الجبائية الترابية

ومن بين المستجدات التي جاء بها القانون رقم 14.25 المغير والمتمم للقانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية، إحداث قباض جماعيين لدى الجماعات الترابية، يعهد إليهم مباشرة مختلف إجراءات التحصيل، ولاسيما مسطرة التحصيل الجبري، قصد استخلاص الرسوم التي تتولى المصالح الجبائية للجماعات الترابية تديريها، مع الإبقاء على اختصاص شسيع المداخليل في مجال التحصيل الودي.

وفي هذا الإطار، تعرف شساعة المداخليل على غرار باقي مكونات الإدارة الجبائية الترابية مجموعة من الإكراهات تحد من قيامها بأعمالها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، هذه الإكراهات تحد من قدراتها على تحصيل الواجبات والرسوم في أحسن الظروف فمنها ما يتعلق بالجانب القانوني (أولاً)، وأخرى تتعلق بالجانب التنظيمي (ثانياً).

### أ - : الإكراهات القانونية

إن الحديث عن شساعة المداخليل، كجهاز محلي تابع للجماعات الترابية مهمته استيفاء الرسوم الإقرارية والحقوق النقدية، قد يعطي بوجود سلطة جبائية محلية على الأقل في مرحلة التحصيل لكن جوهر الأشياء هو غير ذلك<sup>1</sup>، ويتضح ذلك من خلال هامشية دورها، وذلك بسبب عدة مشاكل منها ما هو قانوني مرتبط ببعض النصوص القانونية المنظمة لها، الأمر الذي سنقوم بمعالجته وذلك من خلال تشخيص المشاكل التي تعوق عمل شساعة المداخليل (أ) والعراقيل التي تعترض القابض (ب).

### 1 - : العراقيل القانونية التي تعترض شساعة المداخليل

الإكراهات القانونية هي مجموعة من الصعوبات المرتبطة بالجانب القانوني والتي تحد من مردودية شساعة المداخليل وهي:

<sup>1</sup> - المادة 127 من القانون 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية.

- عدم تحديد الشروط المطلوبة من أجل شغل منصب شسيع المداخيل: في غياب مقتضيات قانونية تحدد المؤهلات المعرفية والخبرات الواجب توفرها في الشسيع، مما يفتح المجال أمام بعض رؤساء الجماعات الترابية للتعين وفق اعتبارات شخصية<sup>1</sup>.

- محدودية الوسائل والإمكانات الممنوحة للشساعة: يتحمل شسيع المداخيل مسؤوليات واسعة (المسؤولية عن جميع أعمال الاختلاس والعجز والتلاعبات المرتكبة أو التي تم معاينتها في صندوق الأعوان العاملين تحت إمرته)، دون التوفر على مقابل كافي من الوسائل المشجعة على العمل، وتتجلى هذه الأخيرة في نقص على مستوى التجهيزات المادية (المعلومات، المقرات، سيارات المصلحة لتتنقل شسيع)، كما هناك ضعف التحفيز التي تبقى هزيلة، ولا أدل على ذلك التعويض الذي ينص عليه المرسوم 2.74.194 بتاريخ فاتح أبريل 1974 لفائدة شسيع المداخيل دون باقي العاملين بهذه الإدارة، فقاعدة واحد من الألف (1000/1) من جميع المبالغ المستخلصة، وتحديد سقف التعويض في 600 درهم كيفما كان حجم ما تم استخلاصه أصبحت متجاوزة<sup>2</sup>، بالإضافة إلى أن مصلحة شساعة المداخيل لا تتوفر على مأمورين محلفين يمكنهم بهذه الصفة تبليغ الإشعارات والقيام بأعمال المراقبة<sup>3</sup>. وذلك طبقا لمقتضيات المادتين 151 و152 من القانون 47.06

## 2- العراقيل التي تعترض القابض

- إشكالية إصدار أوامر استخلاص الرسوم: إذا كان القابض هو المسؤول الأول عن استخلاص الرسوم والأتاوى الصادرة عن طريق أوامر بالمداخيل الفردية أو الجماعية الصادرة عن الأمرين بالصرف، فإن هذه الأوامر بالمداخيل تعكس في بعض الأحيان مدى إهمال الأمرين بالصرف لشروط إعدادها<sup>4</sup>.

فإذا كانت المادة 28 من المرسوم المنظم للمحاسبة العمومية للجماعات ينص على أنه: " يجب على كل أمر بالمداخيل أن يبين أسس تصفية الدين وكذا العناصر التي تمكن من التحقق من هوية المدين"، فالملاحظ على المستوى العملي أن إعداد الأوامر بالمداخيل من طرف الأمر بالصرف تشوبها بعض النواقص والإغفالات والتي يمكن إدراج بعضها كما يلي<sup>5</sup>:

- عدم إرفاق الأوامر بالمداخيل بالوثائق الكافية التي تبرز مشروعية الاستخلاص، مما يعيق عملية التحقق من الأساس القانوني للمداخيل؛

- إصدار الأوامر بالمداخيل دون احترام الإجراءات المنصوص عليها قانونا في المساطر المخصصة لتصحيح الإقرارات والفرض التلقائي للرسوم الواردة بالقانون رقم 47.06 المتعلق بجبايات الجماعات الترابية؛

<sup>1</sup> - محمد المودن، تأهيل شساعة المداخيل مدخل لتطوير الإدارة الجباية الترابية، مجلة القانون المغربي، عدد 33، دجنبر 2016، ص 59.

<sup>2</sup> - حورية المرزقي، موارد الجماعات المحلية ودورها في التنمية، الجماعات المحلية بالجهة الشرقية كنموذج، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد بن عبدالله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، السنة الجامعية 2003-2004، ص 77.

<sup>3</sup> - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنتي 2016-2017، المجلس الجهوي للحسابات لجهة الدار البيضاء - سطات، ص 97.

<sup>4</sup> - فاروق هاشمي، عراقيل التحصيل الضريبي والطرق الاستثنائية للتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99-77، ماي - يونيو 2011، ص 82.

<sup>5</sup> - مراد بوغنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب جدالية القانون والتدبير، مطبعة شمس برنت سلا، الطبعة الأولى، ماي 2021، ص 168-169.

- عدم إرفاق الأوامر بالمداخليل المتعلقة ببعض الجبايات (المادة 149 من القانون 47.06) بالمستندات المثبتة لتبليغ الملزمين بشكل قانوني بالإشعارات، كما تفتضيه مسطرة الفرض التلقائي للرسوم ومسطرة التصحيح الجبائي.

- وجود أخطاء متكررة في احتساب الزيادات عن التأخير والغرامات والذعائر من طرف المصالح الجبائية الترابية؛

- عدم الإشارة بشكل دقيق وكاف لجميع المعطيات التي تمكن من ضبط هوية المدينين (العنوان-رقم البطاقة الوطنية - السجل التجاري). مما يؤدي إلى صعوبات واقعية في تحصيل الديون المستحقة، الأمر الذي يساهم في تفاقم الباقي استخلاصه بشكل غير متحكم فيه.

- إسهام غياب نظام عنونة محين بتطور الباقي استخلاصه: تعتبر مقتضيات المادة 85 من القانون التنظيمي رقم 14-113 المتعلق بالجماعات وضع نظام العنونة اختصاصا ذاتيا للجماعات. وقد تم تحديد مضمونه وكيفية إعدادده وتحيينه، بمقتضى المرسوم رقم 2.17.307 صادر في 3 يوليو 2017<sup>1</sup>.

إلا أن أغلب الجماعات الترابية، لا تتوفر على نظام عنونة مضبوط، الشيء الذي يعيق عملية التبليغ (العديد من الملزمين لا يتوصلون بالإشعار عن طريق البريد العادي) وضبط العناوين المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للضريبة وتبليغ الأوامر لهم. وفي هذا الصدد تبين أن مجموعة من الأوامر بالمداخليل المرسله إلى المحاسب العمومي لا يتم التكفل بها نتيجة عدم ضبط العناوين حيث لا تتوفر مجموعة من هذه الأوامر على جميع مكونات العنوان (سنة أجزاء رئيسية هي: رقم المبنى، اسم الشارع الحي المدينة، الرمز البريدي الرقم الفرعي).

### ب - الإكراهات التنظيمية

تنضاف إلى الصعوبات القانونية مجموعة من الصعوبات ذات الطبيعة التنظيمية المرتبطة أولا بالجمع بين مهام متنافية وغياب المسؤوليات المحددة، زيادة على ذلك غياب التنسيق المؤسسي داخل المنظومة الجبائية الترابية.

- الجمع بين مهام متنافية وغياب المسؤوليات المحددة: رغم محاولة 47.06 المتعلق بجايات الجماعات المحلية، والذي خضع للتعديل بموجب القانون رقم 07.20، وتم ترميمه مؤخرا بمقتضى القانون رقم 14.25 في وضع تنظيم هيكلية للإدارة الجبائية الترابية، وذلك بتقسيمها إلى ثلاث مصالح (مصلحة الوعاء، مصلحة التحصيل، مصلحة المراقبة والمنازعات)، إلا أنه على المستوى العملي بقي بعض الشسيعين يجمعون بين مهام الإحصاء وحصص الوعاء الضريبي والتنصيف والتحصيل ومسك السجلات، في خرق واضح لمبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، إذ على صعيد 60% من الجماعات لا يتم الفصل بين مهام تحديد الوعاء ومهام الاستخلاص، الأمر الذي لا يسمح بتحديد المسؤوليات أمام تداخل للمهام والوظائف. حيث يتم تكليف موظف واحد بمصلحة الجبايات والتي لا تتعدى كونها شساعة للمداخليل فقط، بينما يتم بها التكفل بمجمل الأعمال المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي والتحصيل والمراقبة. وبالتالي يتعين عليها القيام بما يلي:

<sup>1</sup> - مرسوم رقم 2.17.307 صادر في 8 شوال 1438 (3 يوليو 2017) بتحديد مضمون نظام العنونة المتعلق بالجماعة وكيفية إعدادده وتحيينه، الجريدة الرسمية عدد 6587 (22 شوال 1438) الموافق 17 يوليو 2017، ص 4062.

- إحصاء المادة الضريبية وإعداد الجداول الخاصة بها؛
- التحيين الدوري المعطيات الملزمين؛
- استلام الإقرارات ومراجعتها؛
- تصحيح وتعديل الرسوم؛
- فرض الرسوم بصفة تلقائية؛
- إصدار الإعلان بالضريبة وتبليغ الإشعارات؛
- القيام بعمليات الاستخلاص؛
- متابعة المتأخرات؛
- إعداد الأوامر بالمداخيل؛
- مراقبة شغل الملك العام.

وتجدر الإشارة إلى أن وضع وضبط الوعاء الضريبي واستخلاص المداخيل يعتبر من المهام المتنافية، وبالتالي فالجمع بينهما في إطار وحدة إدارية لا يستجيب للمستلزمات المتعلقة بالرقابة الداخلية التي تفرض الفصل بين مرحلة الإثبات والتصفية ومرحلة الاستخلاص.

**- غياب التنسيق المؤسسي داخل المنظومة الجبائية الترابية:** إن الإدارة الجبائية الترابية ليست الفاعل الوحيد في تحصيل الجبايات الترابية، حيث نجد المديرية العامة للضرائب والخزينة العامة للمملكة، بالإضافة إلى بعض الإدارات الأخرى مثل (إدارة المياه والغابات، مكتب استغلال الموانئ، هيئات الفحص التقني..)، وهو ما يستدعي منها التنسيق والتعاون مع مختلف هذه الأطراف المتدخلة في العملية الجبائية الترابية من أجل الرفع من مردودية الضرائب والرسوم الترابية. إلا أنه من بين المعضلات التي تواجه تحصيل الجبايات الترابية، هو ضعف التنسيق والتعاون، سواء التنسيق الداخلي أو التنسيق الخارجي.

وفي هذا الإطار يساهم التنسيق الداخلي بين البنية الإدارية المكلفة بتدبير الرسوم الترابية والمصالح التابعة للجماعة من تعزيز مراقبة تصريحات الملزمين وتعيين قاعدة الملزمين، وبالتالي الرفع من العائدات الجبائية للجماعة، فمثلا نتيجة غياب تنسيق بين مصلحة شساعة المداخيل والمصلحة المكلفة بمنح رخص البناء، ضيعت الجماعة على نفسها فرصة تحصيل مبلغ **107 690,00 درهم**<sup>1</sup>.

كما يسجل كذلك غياب تنسيق بين الإدارة الجبائية الترابية والإدارات العمومية المتدخلة في المجال الجبائي (إدارة الضرائب، المحافظة العقارية، المديرية الجهوية للطاقة والمعادن..)، مما لا يسمح بتفعيل مراقبة الإقرارات المودعة من طرف الملزمين تفعيلا لحق الاطلاع المنصوص عليه قانونا وتصحيح أساس فرض الرسم عند الاقتضاء.

<sup>1</sup> - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنتي 2016-2017، الجزء الثاني المجلس الجهوي للحسابات لجهة الرباط - سلا-القنيطرة، ص 135.

وعلى هذا الأساس، يمكن خلق آلية لتنسيق بين الإدارة الجبائية الترابية وباقي الإدارات العمومية، وعلى سبيل المثال يمكن خلق آلية لتنسيق بين الإدارة الجبائية الترابية والمديرية الجهوية للضرائب نموذجاً من أجل التأسيس لمراقبة ضريبية مندمجة، حتى لا يلجأ بعض الملمزين إلى تبخيس أرقام المعاملات المصرح بها لفائدة الجماعات الترابية.

### الفقرة الثانية: تداعيات خطر الباقي استخلاصه على النظام الجبائي الترابي

إن تنامي ظاهرة الباقي استخلاصه على المستوى الترابي له نتائج سلبية على المالية الترابية، بحيث يعتبر ضربة موجحة إلى جبين المالية الترابية، وخسارة كبرى للمالية الجماعية، لأنه يفوت عليها موارد مهمة وهي في أمس الحاجة إليها<sup>1</sup>. كما يؤدي إلى عدم استقرار الموارد الجبائية على الصعيد الترابي، مما يجعلها تخضع للتقلبات، تزداد تارة وتنخفض تارة أخرى بنسب تختلف اختلافاً كبيراً من نسبة لأخرى، الشيء الذي يجعل الهيئة المكلفة بوضع الميزانية الترابية غير متحركة في مؤشرات وتوقعات السنة المالية، (الفقرة الأولى).

لا يقتصر تأثير الباقي استخلاصه على التوازنات المالية للجماعات الترابية، وإنما يمتد لينال من إحدى المبادئ الأساسية التي يسعى كل نظام جبائي الأخذ بها، كي يكون ملائماً وسليماً، وهو مبدأ العدالة الجبائية (الفقرة الثانية).

### أولاً: تأثير على التوازنات المالية للجماعة

غير خاف؛ أن من نتائج وتداعيات الباقي استخلاصه على النظام الجبائي للجماعات الترابية، اشكالية التقديرات السنوية التي تبقى مرهونة بالتحصيل، ففي حالة عدم معرفة نسب التحصيل أو في حالة ضعفها تظل الأرقام التقديرية لا تقارب الواقع في شيء؛ بمعنى أن معطيات التحصيل هي الكفيلة بمعرفة التقديرات السنوية واشكالية الباقي استخلاصه هي إحدى الاختلالات التي تعيق التقديرات السنوية فضلاً عن ذلك فالباقي استخلاصه يفضي في غالبية الأحيان إلى توقيف النفقات الاجبارية والمشاريع المقررة بالجماعة؛ كما يؤثر على برمجة الفائض التقديري<sup>2</sup>. فالباقي استخلاصه، يؤثر سلباً على الفائض التقديري للجماعات الترابية؛ فإذا كان الفائض الحقيقي لا يمكن برمجته إلا بعد حصر الميزانية، فإن الفائض التقديري تتم برمجته أثناء وضع الميزانية على أن تبقى إمكانية تحقيق المنجزات المقررة في إطار الفائض التقديري مرهونة بتحقيق التقديرات المتعلقة بالمداخيل خلال السنة المالية معنية. فتبقى عملية برمجة الفائض التقديري تأخذ بعين الاعتبار الباقي استخلاصه؛ الذي دائماً يتراوح بين اشكالية التحصيل واستحالتة، وبالتالي تبقى آلية برمجة الفائض التقديري للجماعة مرتبطة بالقضاء على الباقي استخلاصه.

<sup>1</sup> - عبد المجيد أسعد، " التمويل الجبائي للتنمية المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 2، 1995، ص 15.

<sup>2</sup> - المادة 181 من القانون التنظيمي 113.14.

إلى جانب ذلك أيضاً؛ فالباقي استخلاصه يؤثر على الاستقلال المالي للجماعات الترابية؛ وذلك من خلال ضعف تحصيل الموارد الجبائية، ومن ثمة الاعتماد على المصادر لتمويل، مما يؤثر على القرارات الجماعية وعلى توجهاتها وبرامجها، حيث يبقى المحدد المالي هو المتحكم في جميع المحددات الأخرى ذات العلاقة التجاذبية سواء اجتماعية كانت أو اقتصادية<sup>1</sup>.

أضف إلى ذلك؛ أن من بين تداعيات ونتائج إشكالية الباقي استخلاصه؛ هو اللجوء إلى البحث عن مصادر خارجية للتمويل، وهو لجوء اضطراري؛ نظرا لضعف عملية التحصيل من جهة، وضعف مردودية الرسوم والضرائب الترابية من جهة أخرى، فحتى في بعض الأحيان تكون تكلفة استخلاص بعض الرسوم أكثر من مردوديتها، وبالتالي فإن إشكالية الباقي استخلاصه ما هي إلا أزمة طبيعية للتدبير المالي والجبائي الجماعي، لأن طبيعة الرسوم ذات المردودية الضعيفة لا يمكنها أن تغطي كل حاجيات الجماعة ومطلبتها التنموية؛ إلا عن طريق الاستدانة والاعتماد على الضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي؛ فلا يمكن الحديث من زاوية أخرى عن وجود استقلال مالي للجماعات الترابية في ظل هذا الوضع، ولا يمكن تنفيذ المقررات الجماعات الترابية ولا البرامج التنموية للجماعات الترابية في ظل محدودية الموارد المالية، ولن يتأتى إصلاح جبائية الجماعات الترابية دون التوفر على رؤية لجبايات ذات موارد قارة ومنظمة، تساعد على تنفيذ القرارات الإدارية والسياسية الجماعية<sup>2</sup>.

### ثانيا: تأثير على مبدأ العدالة الجبائية

يقترن مفهوم العدالة الجبائية بمفهوم العدالة الاجتماعية، التي تنبني على فكرة إعادة توزيع الدخل بواسطة الجبائية بهدف تقليص الفوارق والحد من اللامساواة، وعلى إثر ذلك وقع الانتقال من مفهوم المساواة أمام الجبائية إلى المساواة بالجبائية المعتمدة على شخصية وتصاعدية الجبائية، أخذا بعين الاعتبار الوضعية الاقتصادية والاجتماعية والقدرات التكليفية للملزمين، وهو ما ساعد على تبلور مفهوم الإنصاف الجبائي وجعل الجبائية تعبيرا عن التضامن الاجتماعي<sup>3</sup>. إلا أن هذا المفهوم، وهذه العدالة، تنعدم عند ما يتمكن بعض الملزمين التخلص من الفرض الجبائي والتهرب من أداء الدين الجبائي؛ في حين لا يستطيع بعض الملزمين التخلص من الأداء؛ إذ يظل هؤلاء " الممولين الأمناء الذين يدفعون المبالغ الجبائية التي ترتبت على ذمتهم بأمانة. الأمر الذي يقود إلى اختلال مبدأ العدالة، وضربا للمبدأ الدستوري الذي ينص على مساواة الجميع في تحمل التكاليف العمومية.

حيث السؤال هنا يتوجه إلى الإدارة؛ التي من المفروض فيها العمل على إصدار قرارات واخضاع الملزمين للأداء؛ لا تسام الضريبة بالجبر، وبالتالي ما يؤثر على مستقبل التحصيل بخصوص الذين يؤدون ضرائبهم. بانتظام، حال عدم انزال عقوبات بخصوص الملزمين المتملصين من الأداء، وهو في غالب الأحيان سلوك نفسي؛ يسلكه العديد من الملزمين للتخلص من

<sup>1</sup> - عبد اللطيف أسرار، " إشكالية الباقي استخلاصه لدى الجماعات الترابية - جماعة ابن جرير نموذجاً -"، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2015-2016، ص 68.

<sup>2</sup> - Abdelaziz el ghali, la fiscalité locale et le développement local, approche prospective, liens et interdépendances, manchourate kaouss, première édition, 2007, p 273 et 277.

<sup>3</sup> - خالد العسالي، " القرار السياسي الجبائي في المغرب: محاولة في تقويم السياسات العامة نموذج الامتيازات الضريبية"، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكدال، السنة الجامعية 2003-2002، ص 10 و 11.

الضريبة، وعليه فإن إشكالية الباقي استخلاصه تجسد إلى حد بعيد هذا المعطى، في ظل تقاعس الإدارة الجبائية والقباضة الجماعية في تحصيل ما بذمة الأغيار، وفي ظل غياب الثقافة الجبائية؛ التي تبدأ من الشعور بالواجب؛ وتنتهي بربط الضريبة بالمواطنة. إذ لا بد من اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من التملص الضريبي؛ الذي يشكل في عمقه ضربا للمساواة في الأداء الضريبي، كما يشكل ضربا لمبدأ تحمل الأعباء العامة الجماعية<sup>1</sup>.

بعد القيام بتشخيص ظاهره الباقي استخلاصه من خلال تحديد أسبابها، وتداعياتها، فلا بد من تحديد بعض المدخلات لتجاوز هذه إشكالية وهذا ما سنعالجه في المطلب الثاني.

### المطلب الثاني: المراقبة الداخلية وسيلة مبتكرة لمعالجة إشكالية الباقي استخلاصه

إن أهم العوامل التي أدت إلى ظهور نظام المراقبة الداخلية هو الحاجة إلى توفر الإدارة على آلية تمكنها من ضبط العمل وكفاءة العاملين بها من جهة، وسرعة إنجاز الأعمال من جهة أخرى، غير أن وجود المراقبة الداخلية في المنظمات ليس حديثا بل هو قديم جدا، وعرف تطورا مهما عبر سنوات، فبعد أن كانت تهدف إلى الحفاظ وحماية ممتلكات المقاول وفق المقاربة الكلاسيكية، فإن مع التطورات التي عرفها المحيط الاقتصادي والاجتماعي لم تعد هذه المقاربة تستجيب الحاجيات المقاولات وبالتالي تطورت هذه المراقبة وتطورت معاييرها وأهدافها بل وحتى مجال تطبيقها، وبالتالي تعدى اعتمادها القطاع الخاص، وأصبحت تعتمد في القطاع العام كذلك<sup>2</sup>.

وعرفت المفاهيم المرتبطة بالمراقبة الداخلية تطورا مهما في السنوات الأخيرة خصوصا على مستوى تطبيقها في القطاعين العام والخاص وأصبح اعتمادها ضرورة ملحة حتى بالنسبة للجماعات الترابية باعتبارها تحقق مجموعة من الأهداف المهمة، وإن لم يكن هناك تعريف قانوني للمراقبة الداخلية إلا أنه من المهم جدا معرفة أنها ليست حدثا أو طرفا يحدث مرة واحدة فقط، ولكنها سلسلة من الإجراءات التي تتخلل أنشطة الجماعات الترابية، وهي إجراءات تحدث باستمرار خلال العمليات التشغيلية للجماعة، وتنتشر وتتأصل في الطريقة التي تدير بها إدارة الجماعة الترابية أنشطتها، وبالتالي فإن نظام المراقبة الداخلية يجب اعتباره جزءا متما لجوهر تدبير الجماعة الترابية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - لكبير مركوش، "التحصيل الجبائي المحلي بالمغرب - دراسة سوسيو قانونية"، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سطات - السنة الجامعية 2006-2007، ص 134.

<sup>2</sup> - Fadoua LAGHZAoui, Audit et contrôle interne des collectivités locales au maroc, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'études supérieures en techniques de gestion, Université Mohammed V, souissi Rabat, juillet 1999, page 169 .

<sup>3</sup> - الحسن الرشدي، "أهمية الهندسة المالية للجماعات الترابية في تدبير المخاطر"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2018-2019، ص 257.

وقد عرفت هيئة الخبراء المحاسبين بفرنسا (OECCE) المراقبة الداخلية بأنها: "مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم بالمؤسسة. فهدفها من جهة تأمين حماية وصيانة جودة المعلومة، ومن جهة أخرى تطبيق آليات الإدارة والتحفيز على حسن الأداء من حيث التنظيم والمناهج والمساطر الخاصة بكل نشاط من أنشطة المؤسسة للإبقاء على دوامها". من هذا المنطلق نظام المراقبة الداخلية هو عبارة عن: "عملية متكاملة تنفذها الإدارة بواسطة موظفيها من أجل تحقيق أهدافها التحكم في المخاطر المرتبطة بنشاطها. فهي عبارة عن مجموعة من إجراءات المراقبة التي تحددها وتطبقها وتسهر عليها الإدارة تحت مسؤوليتها<sup>1</sup>. فاعتماد المراقبة الداخلية بالنسبة للجماعات الترابية ستجعلها قادرة على التحكم في محيطها الذي أصبح أكثر تعقيدا، بغية مساعدتها على استغلال الموارد المالية التي أصبحت أكثر ندرة، وتدير المخاطر خصوصا خطر الباقي استخلاصه، وبالتالي تحسين أدائها.

ولا يمكن للمراقبة الداخلية أن تتحقق إلا إذا اكتملت مكوناتها الأساسية وتحققت مبادئها وتوفرت مجموعة من الأدوات المساعدة على إرساء هذا النظام الرقابي في الجماعات الترابية (الفقرة الأولى)، كما أن للمراقبة الداخلية مجالين أساسيين، هناك الجانب الإداري والتسييري والجانب المالي، وبالتالي نتحدث عن مراقبة داخلية للتسيير والمراقبة الداخلية للمالية، إلا أنه سنركز فقط على المراقبة الداخلية للمالية ودورها في تقليص من الباقي استخلاصه (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى : مكونات المراقبة الداخلية

للمراقبة الداخلية عدة مكونات تحدد أسلوبا مميزا لهذه المراقبة وتوفر مرتكزا لتقييمها، وتنطبق هذه المكونات على جميع أنشطة المنظمة، فأهم هذه المكونات كما حددتها منظمة أنتوساي، هي خمسة (1- بيئة المراقبة، 2 تقييم المخاطر، 3 - أنشطة المراقبة، 4 المعلومات والتواصل، 5، القيادة)<sup>2</sup>.

### أولا: بيئة المراقبة الداخلية:

تفترض بيئة المراقبة الداخلية وجود معايير وعمليات وهياكل تسمح بتطبيق فعال وناجع لنظام المراقبة الداخلية، ويمكن أن نلاحظ بأن إنشاء هذه البيئة الرقابية، يقتضي وجود علاقة تفاعلية بين ما هو قيمي مرتبط بسيادة المعايير الأخلاقية والتدبيرية من جهة، وبين ما هو تنظيمي مرتبط بوجود هياكل تنظيمية ملائمة، وتقسيم واضح ودقيق للصلاحيات والسلط وتدير فعال للكفاءات من جهة أخرى<sup>3</sup>.

وتتكون عناصر البيئة الرقابية حسب معايير أنتوساي مما يلي:

- النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة وللمنتخبين والموظفين (مدونة للسلوك المهني والأخلاقي)؛

<sup>1</sup> - Mohamed HAKKAT « l'apport de l'audit à la démocratie local », Revue Marocaine d'audit et développement, série mangement stratégique ,n° 1, 1990 ,p 117 .

<sup>2</sup> - INTOSAI, Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public , intosai gov 9100,op cit ,page 16.

<sup>3</sup> - مراد بوغنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، جدالية القانون والتدبير، مرجع سابق، ص 568.

- الكفاءة أي مستوى الدراية والمهارة المطلوبة للمساعدة في تأمين أداء نظامي وأخلاقي؛
- التنظيم والمناهج والمساطر الخاصة بكل نشاط من أنشطة الجماعات الترابية
- الهيكل التنظيمي؛
- سياسات وممارسات الموارد البشرية.

إن هذه المراقبة تركز على الموظف، الذي يمارس ويخضع للمراقبة الداخلية في نفس الوقت، فهو بحاجة إلى التأهيل والعناية والتنظيم، فبدون موظف واعي بأهمية المراقبة الداخلية يصعب أن تحقق هذه الأخيرة أهدافها الأساسية ومن أهمها مراقبة المخاطر المتعلقة بعدم تحصيل جبايات الجماعات الترابية.

### ثانيا - تقييم المخاطر

يساهم تقييم المخاطر في تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بالأهداف المسطرة من طرف الإدارة، إذ يجب أن تكون المراقبة فعالة على جميع المستويات وفي جميع الوظائف وذلك من أجل الحفاظ على التوازن بين التكاليف و الأهداف، وذلك من خلال عمليتين مترابطتين فيما بينهما، العملية الأولى، تخص تحديد المخاطر عبر تحليل مدقق للأنشطة، سواء من خلال المستوى الشامل والفوقي أو من خلال المستوى الجزئي المرتبط بكل نشاط على حدة، أما العملية الثانية، فتتضمن تصنيفها لهذه المخاطر عبر تحديد وقع و أهمية كل خطر على الجماعة الترابية<sup>1</sup>.

وبالنظر إلى التعقيد الذي يرتبط بمسلسل التقييم وتعدد أبعاده، فإن المحاسب العمومي كفاعل أساسي في تنفيذ ميزانية الجماعات الترابية، بإمكانه القيام بدور فاعل وأساسي في مساعدة الجماعات الترابية في رصد الاختلالات خصوصا الاختلالات الجبائية وضبط مسباتها التنظيمية والتدبيرية.

### ثالثا: أنشطة الرقابة

تشكل الأنشطة الرقابية إحدى السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الجماعة الترابية والتي يتم تطبيقها لمواجهة المخاطر وتحقيق أهداف هذه الجماعة، فهي تبين أهم الإجراءات التي تضعها الجماعة الترابية من أجل تحقيق أهدافها والتحكم في مخاطرها خصوصا المالية<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن أنشطة المراقبة تهدف إلى حصر عمليات المراقبة وإدراجها ضمن مراجع محددة، بما يضمن الحفاظ على مستويات مقبولة من المخاطر. وتشمل هذه الأنشطة اختيار وتطوير آليات المراقبة الكفيلة بالتحكم في المخاطر، إضافة إلى اعتماد الجماعات على أنظمة معلوماتية للمراقبة، مع توضيح العلاقة القائمة بين هذه الأنظمة المعلوماتية وأنشطة المراقبة.

### رابعا: المعلومات والاتصالات

<sup>1</sup> - مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، جدالية القانون والتدبير، مرجع سابق، ص 568.

<sup>2</sup> - الحسن الرشدي، "أهمية الهندسة المالية للجماعات الترابية في تدبير المخاطر، مرجع سابق، ص 265.

يعتبر توفير المعلومة اللازمة والدقيقة من بين أهم مكونات المراقبة الداخلية حسب منظمة الأنتوساي، وهناك من يعتبرها مبدأ أساسي لهذه المراقبة، وبالتالي فمراقبة المخاطر المالية للجماعات الترابية يتطلب أولاً التوفر على كافة المعلومات المرتبطة بمالية الجماعات الترابية المعنية، سواء تعلق الأمر بعمليات الإعداد أو التنفيذ أو الشركاء، فمراقبة المخاطر كجوهر للمراقبة الداخلية – بعد أن تعدى مفهومها المطابقة والتحقق من مشروعية العمليات – يتركز بالأساس على وجود نظام لتوفير المعلومات وتقييمها وتنظيمها وترتيبها.

وفي هذا الصدد، فإن وجود أنظمة للمعلومات تتصف بالشمولية والاندماج، تعتبر الأساس التقني والتنظيمي الذي تبنى عليه المراقبة الداخلية، من خلال أبعادها ووظائفها الاحترافية، حيث أن هذه الأنظمة لها أهمية في ترشيد مسلسل تبادل المعلومات وضمنان الوضوح والشفافية في تدبير مالية الجماعات الترابية<sup>1</sup>.

#### خامساً: أنشطة المتابعة

ترتبط هذه الأنشطة بمختلف عمليات التقييم المستمرة أو المنفصلة الرامية إلى التأكد من كلاً من مكونات الرقابة الداخلية، قائمة وتعمل بالشكل المطلوب. بما في ذلك الضوابط الرقابية المرتبطة بتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر على حدة. وتتضمن دينامية التقييم، مقارنة النتائج المحصلة بالمعايير الرقابية الموضوعية، مع تحليل أوجه التقصير الملاحظة. وترتبط عملية تتبع أنشطة الرقابة بقدرة كل مسؤول إداري على الإشراف والقيادة والتحكم في المخاطر الناتجة داخل مجال صلاحياته. كما نفترض مهام التتبع، وجود مسلسل مندمج لتقييم فعالية المنظومة الرقابية، وتقييم متواصل لمعاييرها حسب المتغيرات التي تلحق بيعة المنظمة<sup>2</sup>.

إن مراقبة المخاطر المالية بصفة عامة وخطر الباقي استخلاصه بصفة خاصة، يتطلب التوفر على نظام فعال للمراقبة الداخلية، وهذا الأخير لا يمكن أن يتحقق إلا بتوفر مكوناته الأساسية ومعاييرها التي تم تحديدها من طرف منظمة الأنتوساي، كما أن للمراقبة الداخلية مجالين أساسيين، هناك الجانب الإداري والجانب المالي، وبالتالي نتحدث عن مراقبة داخلية للتسيير والمراقبة الداخلية للمالية، وعلاقة بموضوع المقال سنركز فقط على المراقبة الداخلية للمالية ودورها في تقليص من ظاهرة الباقي استخلاصه.

#### الفقرة الثانية: المراقبة الداخلية للمالية ودورها في تقليص من خطر الباقي استخلاصه

يعتبر إرساء نظام المراقبة الداخلية أداة فعالة لمعالجة إشكالية الباقي استخلاصه وخاصة المبالغ التي لم يتحملها المحاسب العمومي وذلك من خلال جرد المخاطر المرتبطة بالجبايات المحلية وتصنيفها حسب وثيرة وقوعها ودرجة خطورتها والجهة التي تتحملها، مما سيمكن من التحكم في أسباب عدم تحصيل جبايات الجماعات الترابية.

وإذا كانت المراقبة الداخلية للتسيير تهتم أكثر بربط الوسائل بالنتائج والأهداف وتساعد المدبر الترابي على التحكم في التسيير الإداري بشكل جيد فإن المراقبة الداخلية للمالية تهدف بالأساس إلى التحكم في التسيير المالي انطلاقاً من<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، جدالية القانون والتدبير، مرجع سابق، ص 569.

<sup>2</sup> - مراد بوعنان، منظومة مراقبة مالية الجماعات الترابية بالمغرب، جدالية القانون والتدبير، مرجع سابق، ص 571.

- 1- مطابقة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة مع القواعد المطبقة؛
- 2- تطبيق التوجيهات التي تضعها الإدارة؛
- 3- حماية الأصول؛
- 4- تحديد الغش والمخالفات المحاسبية والمالية؛
- 5- صحة المعلومات المالية والمحاسبية التي يتم تداولها داخل المؤسسة؛
- 6- صحة المعلومات التي يتم نشرها؛
- 7- مراقبة المخاطر المالية تحديدها وتقييمها والتحكم فيها.

ولتحقيق هذه الأهداف يجب على الجماعات الترابية احترام مجموعة من المبادئ المرتبطة بهذه المراقبة، والكثير منها هي نفس المبادئ المطبقة على المراقبة الداخلية للتسيير أي انها مبادئ موحدة للمراقبة الداخلية، غير أنه يعتبر فصل المهام من بين أهم هذه المبادئ، خصوصا تلك المرتبطة بالمالية، وإذا كان فصل مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من القواعد الأساسية للمحاسبة العمومية، فإنه يجب فصل المهام التي يقوم بها الموظفون المكلفين بتنفيذ العمليات المالية خصوصا المكلفين بالتحصيل والمراقبة، فالعديد من الجماعات - خصوصا تلك التي تفتقر إلى العدد الكافي من الموارد البشرية - تقوم بتركيز مهام مختلفة ومتعارضة بيد موظف واحد، حيث يقوم وكيل المداخيل، مثلا، بجميع الاختصاصات المتعلقة بالمداخيل بما في ذلك تحديد الوعاء الضريبي والتحصيل والمراقبة<sup>2</sup>. كما يسهر على تدبير نفقات الجماعة، وهذا يتنافى مع التدبير الجيد<sup>3</sup> وبالتالي يجب العمل على عدم تركيز المهام ليس فقط لدى نفس الشخص بل أيضا لدى نفس المصلحة. (فمهام التحصيل يجب أن تكون منفصلة عن مهام المراقبة).

وترتكز المراقبة الداخلية للمالية على قواعد المحاسبة العمومية، التي تعمل بدورها على ضمان مشروعية تنفيذ العمليات المالية التي تقوم بها الجماعة الترابية، بل وإلى التدبير الجيد للمخاطر المالية.

أما أدوات المراقبة الداخلية للمالية فهناك عدة أدوات منها:

- الميزانية المتعددة السنوات؛

- التدبير المرتكز على النتائج

- اعتماد المعلومات في تسجيل وحفظ المعلومات المالية؛

- لوحات القيادة وخريطة المخاطر؛

المحاسبة العامة والمادية والإدارية.

<sup>1</sup> - Fabrice ROBERT , op cit , Page 202.

<sup>2</sup> - الحسن الرشدي، " أهمية الهندسة المالية للجماعات الترابية في تدبير المخاطر، مرجع سابق، ص 287.

<sup>3</sup> - تقرير المجلس الأعلى للحسابات لسنة 2014 الجزء الثاني، الكتاب السادس، ص 56.

غير أن أهم أداة يتم استخدامها في عملية تدبير المخاطر المالية هي المحاسبة، حيث تلعب دورا هاما في المالية، عبر تسجيل المعلومات المالية وتصنيفها وترتيبها وحفظها، ويسهل بالتالي مراقبتها وضبط المخاطر المرتبطة بها. كما يعتبر مسكها مهما من أجل ارساء نظام المراقبة الداخلية المالية، وفي هذا الإطار تطبق على الجماعات الترابية انواع مختلفة من المحاسبات، منها العامة والمادية والإدارية وغيرها، وإن كان لكل منها دور مهم، فإن المحاسبة المادية والإدارية تعتبران ضروريتان من اجل ضمان فعالية هذه المراقبة<sup>1</sup>. فلا يمكن مراقبة المخاطر المالية وتقييمها والعمل على التحكم فيها دون التوفر على معلومات موثقة وسهلة الاطلاع، وفي إطارها تقوم الجماعات الترابية بتسجيل معلوماتها وتصنيفها، وتمسك عن كل سنة مالية وذلك احتراماً لمبدأ السنوية الذي تخضع له الميزانية.

كما يجب أن تنظم وتمسك هذه المحاسبة بالكيفية التي تساعد على:

- معرفة العمليات المتعلقة بالميزانية والخزينة ومراقبتها؛
- تحديد نتائج التنفيذ السنوية؛
- معرفة وضعية الممتلكات؛
- معرفة التزامات الجماعات الترابية ومجموعاتها تجاه الأعباء؛
- تقدير أثمان تكلفة الخدمات وسعرها ومردوديتها، عند الاقتضاء؛
- إدماج عمليات الجماعات الترابية ومجموعاتها في المحاسبة الوطنية<sup>2</sup>

خاتمة:

في ختام هذا المقال، يتضح أن المراقبة الداخلية تُعد آلية أساسية في تعزيز فعالية النظام الجبائي الترابي، لما لها من دور محوري في ضبط مساطر التقدير والتحصيل، والكشف عن الاختلالات، والحد من المخاطر المرتبطة بتدبير الموارد المالية الترابية. كما تساهم بشكل مباشر في تقليص ظاهرة الباقي استخلاصه التي تُشكل تحدياً حقيقياً أمام تحقيق التوازن المالي وضمان استدامة تمويل المشاريع التنموية على المستوى الترابي.

وقد أبان التحليل، بأن مراقبة المخاطر المالية للجماعات الترابية بصفة عامة، وخطر الباقي استخلاصه بصفة خاصة، يقتضي التوفر على نظام فعال للمراقبة الداخلية. ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال استيفاء مكوناته الأساسية ومعايير المعتمدة، كما حددتها منظمة الأنتوساي ومعيار COSO بمكوناته الخمسة، المتمثلة في: بيئة المراقبة، وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والتواصل، ثم القيادة .

<sup>1</sup> - الحسن الرشدي، "أهمية الهندسة المالية للجماعات الترابية في تدبير المخاطر، مرجع سابق، ص288.

<sup>2</sup> - المادة 110 من المراسيم المتعلقة بسن نظام المحاسبة العمومية للجماعات الترابية ومجموعاتها لسنة 2017.

ولضمان فعالية نظام المراقبة الداخلية بالجماعات الترابية، يتعين إصدار المراسيم التطبيقية الكفيلة بتطوير منظومة المراقبة الداخلية، والعمل على تطبيق المحاسبة العامة، إضافة إلى تفعيل المراقبة الترابية المنصوص عليها في المادتين 55 و68 من المراسيم المتعلقة بإرساء نظام المحاسبة العمومية للجماعات الترابية ومجموعاتها، إلى جانب تأهيل الموارد البشرية وتعزيز ثقافة الحكامة والشفافية.

وعليه، فإن تقليص الباقي استخلاصه يظل رهيناً بإرساء نظام رقابي داخلي ناجع، قادر على التكيف مع التحولات الاقتصادية والإدارية، ومواكبة متطلبات التدبير العمومي الحديث، بما يضمن تحسين مردودية التحصيل الجبائي، وترسيخ الثقة بين الإدارة والملزمين، وتحقيق تنمية ترابية مستدامة ومندمجة.

### لائحة المراجع:

#### الكتب:

- هشام الحسكة، " الافتتاح والرقابة الداخلية في الإدارات العمومية والجماعات الترابية - الأسس العلمية، الأساليب والخطوات المنهجية، المعايير الدولية، المترسات التطبيقية"، المركز المغربي للدراسات الاستراتيجية والأبحاث القانونية، مطبعة الأمنية الرباط، الطبعة الأولى 2026.

- سعد أولعربي، " إشكالية تحصيل ديون الدولة: محاولة في التأصيل وبحث مداخل الإصلاح " الطبعة الأولى: 2016، منشورات الحلبي، مطبعة المعارف الجديدة المغرب.

- مراد بوغان، منظومة مراقبة مالية للجماعات الترابية بالمغرب جدالية القانون والتدبير، مطبعة شمس برنت سلا، الطبعة الأولى، ماي 2021.

#### الأطروحات والرسائل الجامعية:

- الحسن الرشدي، " أهمية الهندسة المالية للجماعات الترابية في تدبير المخاطر"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام والعلوم السياسية، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2018-2019.

- حورية المرزقي، موارد الجماعات المحلية ودورها في التنمية، الجماعات المحلية بالجهة الشرقية كنموذج، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد بن عبد الله، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية فاس، السنة الجامعية 2003-2004.

- خالد العسالي، " القرار السياسي الجبائي في المغرب: محاولة في تقويم السياسات العامة نموذج الامتيازات الضريبية"، أطروحة لنيل دكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية أكادال، السنة الجامعية 2002-2003.

- جواد الكبير، " وكالة المداخلات الجامعية وتحصيل الجبايات المحلية - نموذج الجماعة الحضرية لزاكورة-"، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سطات، السنة الجامعية 2008-2009.

- عبد اللطيف أسرار، " إشكالية الباقي استخلاصه لدى الجماعات الترابية - جماعة ابن جرير نموذجاً-"، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، جامعة القاضي عياض، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية مراكش، السنة الجامعية 2015-2016.

- لكبير مركوش، " التحصيل الجبائي المحلي بالمغرب - دراسة سوسيو قانونية "، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة في القانون العام، جامعة الحسن الأول، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - سطات-السنة الجامعية 2006-2007.

#### المقالات العلمية:

- فاروق هاشمي، عراقيل التحصيل الضريبي والطرق الاستثنائية للتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 99-77، ماي - يونيو 2011.

- محمد المودن، تأهيل شساعة المداخل مدخل لتطوير الإدارة الجبائية الترايبية، مجلة القانون المغربي، عدد 33، دجنبر 2016.

- عبد المجيد أسعد، " التمويل الجبائي للتنمية المحلية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مواضيع الساعة، العدد 2، 1995.

#### النصوص القانونية:

- القانون التنظيمي رقم 111.14 المتعلق بالجهات، الصادر بتنفيذه ظهير شريف رقم 1.15.83، صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليو 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6380، بتاريخ 23 يوليو 2015.

- القانون التنظيمي رقم 112.14 المتعلق بالعملات والأقاليم، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.84، صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليو 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6380، بتاريخ 23 يوليو 2015.

- القانون التنظيمي رقم 113.14 المتعلق بالجماعات، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.15.85، صادر في 20 من رمضان 1436 (7 يوليو 2015)، الجريدة الرسمية عدد 6380، بتاريخ 23 يوليو 2015.

- القانون رقم 97-15 بمثابة مدونة تحصيل الديون العمومية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1-00-175 صادر في 28 من محرم 1421 (3 ماي 200)، الجريدة الرسمية عدد 4800 الصادر بتاريخ 28 صفر 1421 ( 1 يونيو 200).

- القانون رقم 20.07 المغير والمتمم للقانون 47.06 المتعلق بالجبائيات المحلية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.20.91، بتاريخ 31 دجنبر 2020، الجريدة الرسمية عدد 6948، بتاريخ 31 دجنبر 2020.

- مرسوم رقم 2.17.457 المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات، الصادر في ربيع الأول 1439 (23 نوفمبر 2017)، الجريدة الرسمية عدد 6626، الصادر بتاريخ 11 ربيع الأول 1439 (30 نوفمبر 2017).

- مرسوم رقم 2.17.307 صادر في 8 شوال 1438 (3 يوليو 2017) بتحديد مضمون نظام العنونة المتعلق بالجماعة وكيفية إعدادة وتعيينه، الجريدة الرسمية عدد 6587 (22 شوال 1438) الموافق 17 يوليو 2017.

تقارير:

- التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنتي 2016-2017، المجلس الجهوي للحسابات لجهة الدار البيضاء - سطات.

- التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنتي 2016-2017، الجزء الثاني المجلس الجهوي للحسابات لجهة الرباط - سلا-القنيطرة.

لائحة المراجع باللغة الفرنسية:

✓ **Articles et revues :**

- Abdelaziz el ghali, la fiscalité locale et le développement local, approche prospective, liens et interdépendances, manchourate kaouss, première édition, 2007.

- Fadoua LAGHZAOUI, Audit et contrôle interne des collectivités locales au maroc, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'études supérieures en techniques de gestion, Université Mohammed V, souissi Rabat, juillet 1999, page 169 .

- Mohamed HARAKAT « l'apport de l'audit à la démocratie local », Revue Marocaine d'audit et développement, série mangement stratégique ,n° 1, 1990 .