



## دور نظام الافتحاص الداخلي

### في التدبير الجماعي بالمغرب

الباحث يونس بن احدش

باحث بسلك الدكتوراه، قانون عام، فاس

الباحث د. ادريس طاهري

أستاذ مؤهل فاس

المغرب

#### مقدمة:

تمكن الرقابة الداخلية من العمل على إدارة وضبط المخاطر، وتساعد على فهم وتنفيذ نشاط مجلس الإدارة إدارة الموظفين دون مشاكل وتداخل في الاختصاصات، لمواجهة التهديدات لتحقيق أهداف الإدارة.1

تعد الرقابة الإدارية الداخلية التي تمارسها الجماعات الترابية، رقابة ذاتية تنصب حول مراقبة مختلف المراحل التي تمر منها العملية المالية، يمارسها الرئيس دون حاجة لوجود نص يأمره بها، مادام هو المسؤول الأول عن شؤون المرفق، وهي تحول دون قيام الكثير من المنازعات وتخفف العبء عن المحاكم مما يستدعي الأمر اللجوء إليها.

وتدخل عملية الافتحاص الداخلي أو التدقيق من ضمن الآليات الرقابية الذاتية التي تسعى إلى تحسين نظام مراقبتها الداخلية.

للقوف على جميع تصرفاتها، مما استدعى ضرورة تطوير هذه الآليات الرقابية المحلية، لتعميمها على أغلب الجماعات الترابية وفق مقارنة وشمولية لمختلف المجالات التنموية المحلية وتطبيقه على جميع أوجه النشاط المالي للجماعات الترابية. ويمكن القول أن التدقيق هو عملية تهدف إلى تقييم هياكل الرقابة الداخلية وفقاً لمعايير علمية ومهنية دقيقة، تركز على تحليل المعطيات وتداول البيانات المالية وعلى الإعلام والإخبار المتبادل، فوظائف التدقيق توجد في صلب أهداف تطوير التدبير المالي للجماعات الترابية.2. بهدف الكشف على العيوب التي تعاني منها الجماعات في مختلف المجالات، والعمل على معالجتها والتنبؤ بتطورها. ويستند التدقيق إلى منهجية شاملة ونقدية، تعتمد على الاستدلال الاستقرائي والشفافية في التعامل مع الموضوعات قيد الدراسة والتحليل. كما يرتبط التدقيق بمشروع مجتمعي واسع يسعى لتحقيق الديمقراطية من خلال مشاركة الجميع في تقييم المخاطر.

فالافتحاص يركز على تحليل البيانات وتداول المعلومات المالية، بالإضافة إلى تتبع الإعلام والأخبار المتبادلة.3. عكس ما كانت المراجعة الداخلية عليه في الماضي مرتبطة بالمحاسبة فقط، لكنها تطورت الآن لتصبح مهنة مرتبطة بالإدارة.

فقد أصبحت المراجعة الداخلية الحديثة فرعاً متميزاً من المعرفة، يمتاز بتنوعه واتساعه، وتقديمه لخدمات تشمل فحص وتقييم أنظمة الرقابة والأداء وإدارة المخاطر، في جميع الوحدات الخاصة والعامة.4.

على الرغم من حداثة هذه الآلية الرقابية، وإدراجها في مجال المالية العمومية، في سياق العمل الرقابي على مالية الجماعات الترابية، قد تم بشكل متأخر مقارنة بالآليات الرقابية التقليدية المطبقة على الهيئات اللامركزية، فإن مسألة التعريف بها حظيت باهتمام كبير من قبل الفقه القانوني. فالأصل اللاتيني لمصطلح "Audit" مشتق من الفعل "audire"، الذي يعني "الاستماع"، ويشير إلى أن المدقق (Auditeur) هو الشخص الذي يستمع للآخرين لتقديم النصائح والإرشادات بهدف تجاوز النقائص والعيوب.5



وفي الاستخدام الإنجليزي، تعني الكلمة "Audit" التدقيق في مجال المحاسبة والتسيير المالي، ويشير إلى عملية التحقق والمراقبة من خلال الملاحظة الدقيقة والتدقيق، ويعتبر مصطلح الافتتاح أو التدقيق ترجمة حرفية للمصطلح الفرنسي (Audit). هذا الأخير أساسه في الأصل اللغوي اللاتيني "Audio, Audire" والتي تعني الاستماع (L'écoute)<sup>6</sup>.

إلا أن المنظمات العمومية (les organisations publiques) اكتشفت هذا المفهوم مع تزامن الإرادة في إصلاح القطاع العمومي بناء على الفكر الاقتصادي الذي يحكم مجال القطاع الخاص، كما أنه اقتصر على بعض المجالات الضيقة والمرتبطة بالوظيفة المالية خصوصاً في القطاع العام. هذا التحول قاد في الأخير إلى ظهور الافتتاح الداخلي كوظيفة أصبح لها مهتمون أكاديميون مهنية خاصة بها<sup>7</sup>.

عرف الافتتاح الداخلي بداية وجوده منذ العصور القديمة، وكان العديد من الحكام والقادة يستخدمون موظفين حكوميين لمراقبة وتدقيق الحسابات المالية للإدارات العامة. لضمان النزاهة المالية في الخزانة العامة وتدبير الجباية والإنفاق. ومع منتصف القرن التاسع عشر شهدت الثورة الصناعية في هذا العصر بداية التحول في مجال التدقيق الداخلي. مع تطورت الشركات الكبيرة مثل البنوك والمصانع، أصبحت هناك حاجة لرقابة أكثر تنظيماً لضمان نزاهة الحسابات المالية والإدارية، وتفادي الفساد والتلاعب المالي.

حيث تم تأسيس معهد المدققين الداخليين 1941 (IIA) في الولايات المتحدة، والذي لعب دوراً محورياً في تطوير المعايير المهنية للافتتاح الداخلي. وكان الهدف من هذا المعهد هو تنظيم مهنة التدقيق الداخلي وتعزيز ممارستها، ليصبح أداة أساسية في ضمان الشفافية والكفاءة داخل المؤسسات. وكان هذا بمثابة نقطة انطلاق هامة لتحويل الافتتاح الداخلي إلى مهنة متخصصة وموحدة على المستوى الدولي<sup>8</sup>.

ومع نهاية الحرب العالمية 1950 - 1999 بدأ التدقيق الداخلي يشمل مجالات أوسع من مجرد المراجعة المالية، ليشمل أيضاً المراجعة الإدارية. كما بدأ المدققون الداخليون بالتأكد من التزام المؤسسات بالقوانين واللوائح المعمول بها، مما ساعد في تعزيز دورهم كأداة رقابية فعالة تساهم في تحسين الأداء المؤسسي. خصوصاً مع تنامي حجم المؤسسات الدولية وتعقيدها، تطور دور المدققين الداخليين ليشمل إدارة المخاطر والامتثال، بجانب الرقابة المالية. كما بدأ التدقيق الداخلي في الانتشار بشكل أكبر في القطاع العام، لا سيما في المؤسسات الحكومية، حيث أصبح أداة حيوية لضمان الشفافية والمساءلة، وهو ما ساعد على تعزيز ثقة الجمهور الأداء الحكومي<sup>9</sup>.

أما في مطلع الألفية الثالثة دخل التدقيق الداخلي مرحلة جديدة في تطوره، من خلال اعتماده بشكل أكبر على التقنيات الحديثة مثل تحليل البيانات وأنظمة المعلومات. لمساعدة المدققين الداخليين على إجراء عمليات تدقيق أكثر دقة وفعالية، كما تم اعتماد معايير دولية مثل معايير IIA و COBIT، التي وضعت إطاراً شاملاً للرقابة الداخلية في المؤسسات والشركات على مستوى العالم<sup>10</sup>. وتم تأسيس المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI)، الذي ساعد في تعزيز هذه المهنة في فرنسا والدول الفرنكوفونية. كما لعب دوراً كبيراً في تطوير معايير للتدقيق الداخلي وتقديم الدعم الفني والمهني للممارسين في هذا المجال، وبعد ذلك أصدرت الهيئة الدولية للمراجعين الداخليين (IIA) في عام 2013 المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، التي عملت على تحديد أطر العمل والمبادئ التي يجب أن يلتزم بها المدققون الداخليون في كافة أنحاء العالم. هذه المعايير ساعدت في توحيد الممارسات والارتقاء بجودة التدقيق الداخلي عالمياً<sup>11</sup>.

شهد التدقيق الداخلي تحولات كبيرة بفضل التطور التكنولوجي. أصبح المدققون الداخليون يعتمدون بشكل أكبر على الذكاء الاصطناعي (AI) وتحليل البيانات الكبيرة (Big Data)، مما مكّنهم من إجراء عمليات تدقيق وتحليل بشكل أسرع وأكثر دقة<sup>12</sup>.



ولم يكن المغرب بعيداً عن هذه التحولات حيث بدأ الوعي بأهمية الإفصاح الداخلي في الظهور تدريجياً في السبعينات والثمانينات من القرن العشرين، مع ازدياد حجم المؤسسات الاقتصادية وتطور القطاع العام. إلا أن المرحلة الأكثر أهمية كانت مع بداية التسعينات، حينما بدأ المغرب في إصلاحات إدارية من أجل تحسين الأداء المؤسسي، وزيادة الشفافية ومحاربة الفساد، ولم يكن مفهوم الإفصاح الداخلي في المغرب متطوراً بشكل كبير في هذه الفترة، حيث كانت الرقابة المالية تقتصر على التفتيش الحكومي أو الرقابة العامة التي تقوم بها وزارة المالية.

مع بداية التسعينات، بدأ المغرب يتبنى فكرة الحكامة الجيدة من خلال تحسين شفافية المؤسسات، خاصة في القطاع العام. في هذا السياق، بدأ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية بشكل جاد، وأصبح بعض المؤسسات الحكومية تتبنى برامج تدقيق داخلي أساسية لتحسين الأداء والشفافية، حيث بدأ المغرب في تبني المزيد من المعايير الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي، خصوصاً مع اعتماد المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA). بدأت العديد من المؤسسات العامة والخاصة في المغرب بتشكيل وحدات تدقيق داخلي لضمان الحوكمة الرشيدة وتحسين أداء المؤسسات<sup>13</sup>.

بعدها شهد المغرب سنة 2004 إنشاء المجلس الأعلى للحسابات الذي يضطلع بمهمة الرقابة على المال العام. كما تم تعزيز الدور الرقابي الداخلي للمؤسسات المغربية، خاصة في ضوء الإصلاحات الحكومية الكبرى في تلك الفترة.

مع مرحلة التطور الرقابي في المغرب تحول التدقيق الداخلي إلى أداة إستراتيجية تدعم اتخاذ القرارات الإدارية على جميع المستويات. وتساعد التطورات التكنولوجية وتدريب الكوادر المحلية على تعزيز فاعلية هذه الآلية. كما تبنت العديد من المؤسسات المغربية، خاصة في القطاع العام، تقنيات مثل التحليل البياني وأنظمة الرقابة الرقمية<sup>14</sup>.

في هذا السياق يُعتبر المدقق بمثابة مندوب الحسابات الذي يتحقق، عبر إجراءات ملائمة، من اكتمال ومصداقية وقانونية حسابات الجماعات الترابية. كما يلعب المدقق دور الضامن للمصالح المتنوعة للشركاء المهتمين بالشركة، حيث يقدم غالباً حكماً حول جودة وصرامة إدارتها.

وينص المرسوم 2.17.551 المتعلق بنظام المحاسبة العمومية للجماعات على ضرورة خضوع العمليات المالية والمحاسبية للجماعة إلى إفصاح مالي سنوي عليه<sup>15</sup>. وينجز طبق الشروط والكيفيات المنصوص عليها في القانون التنظيمي 130.13 المتعلق بالجماعات والذي حددها ضمن مقضياته حيث تخضع هذه العمليات المالية والمحاسبية للجماعة لتدقيق سنوي تنجزه مصلحة تابعة لرئيس الجماعة.

ويتم انتداب هيئة للتدقيق أو أحد أعضائها وفق صلاحيات بقرار مشترك للسلطة الحكومية المكلفة بالداخلية والسلطة الحكومية بالمالية<sup>16</sup>.

إن الاهتمام بهذا الموضوع له ما يبرره، من خلال ندرة الدراسات السابقة والطبيعة متعددة التخصصات للعمل المطلوب لتحقيق نتائج واستنتاجات موثوقة. وفي الواقع، فإن اختيار هذا الموضوع يجد مبرراته، من ناحية الأهداف التي تهدف إلى بلورة تأملات أكاديمية وعملية تتعلق بإدارة الشؤون المحلية، مع العلم أن وظائف التدقيق والرقابة الداخلية تقع في قلب النقاش حول تحديث الدولة؛ التي يحتلها الإفصاح الداخلي كأداة أساسية تساهم الجماعة<sup>17</sup> من خلالها في تطبيق مبادئ الحكامة ورصد إدارة الأموال والبرامج وتقييم الأداء، وفق ما يحدده "ميثاق الإفصاح الداخلي"، وركيزة حيوية لضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة، وكوسيلة لتحسين فعالية التسيير وكفاءة الأداء المالي. والذي جاء استجابة لضرورة تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة أموال الجماعات الترابية وضمان تحقيق الأهداف التنموية بفعالية.



فبالرغم من توفر الإطار القانوني والإجرائي لإجراء التدقيق، إلا أنه تظهر عدة صعوبات تتعلق بإجراءه وبكيفية تطبيق آليات هذا الداخلي داخل الجماعات، ما يطرح أكثر من سؤال حول ضمان تحقيق هذه الرقابة على الجماعات وأهمها:

مدى إستجابة الجماعات لتنفيذ هذا التدقيق بفعالية؟

وماهي الجهات التي تقوم بهذا الإفتتاح؟

وماهي أهم التحديات التي تواجه الجهات المكلفة بتنفيذه؟

وسيتم معالجة هذا النص بالاعتماد على عدة مناهج أهمها:

**المنهج الوظيفي:** والذي سنعتمده لدراسة مواقع القوى التي يمكن أن تؤدي إلى تقوية الموضوع بالنسبة للمساحة والمكان.

**المنهج البنوي:** الذي تم توظيفه لضرورة القيام بعملية نقدية منتظمة تستند إلى إطار نظري بعد قراءة بعض النصوص وفق مبادئ وأسس مضبوطة.

ولمعالجة هذا الموضوع ضمن قالب متجانس فيه إجابة حقيقة للتساؤلات السابقة الذكر، سنقوم بتوظيفه ضمن خطة العمل الآتية:

**المحور الأول:** المرجعيات الأساسية نظام الافتتاح الداخلي بالجماعات

**المحور الثاني:** دور الافتتاح الداخلي في تعزيز حكامه الجماعات



## المحور الأول: المرجعيات الأساسية نظام الإفحص الداخلي بالجماعات

تشمل مهمة الإفحص الداخلي على إجراء عدة عمليات خاصة بالإفحص داخل مختلف مصالح إدارة الجماعة، حيث يقوم المدقق بأداء هذه العمليات بطريقة حيادية وموضوعية وفق هيئة مستقلة هدفها تقديم الدعم لرئيس المجلس ومسؤولي الإدارة من خلال تقييم آليات المراقبة الداخلية ونظام الحوكمة الجماعية.

ويرتبط هذا النوع من التدقيق ارتباطاً وثيقاً ومباشراً بالجماعة، حيث يتم إجراء عملية التدقيق من طرف مدققين ينتمون إلى جهاز مسير ومستقل من داخل المنظمة ذاتها. على عكس إجراءات التدقيق الخارجي<sup>18</sup>.

حيث يهدف الإفحص الداخلي بصفة عامة، إلى تقييم مستوى الرقابة الداخلية للجماعة ومساعدة أعضاء المؤسسة على التطبيق الفعلي لمسؤولياتها وفقاً لتوصيات المنظمة الدولية للمدققين الداخليين (IIA)<sup>19</sup>.

يساعد الإفحص الداخلي في تحقيق الأهداف وأداء المهام بفعالية، ويسلط الضوء على مدى سيطرة الإدارة على المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على أداء الجماعة من خلال ضبط واحترام مجموعة من المبادئ التي حددها ميثاق الإفحص الداخلي<sup>20</sup> (الفقرة الأولى)، وكذا القواعد الإجرائية التي حددها هذا الأخير. (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: المبادئ الأساسية لمهمة الإفحص الداخلي داخل الجماعات الترابية

تعدّ العمليات الخاصة بالإفحص الداخلي داخل الجماعات الترابية سواء في الشق المالي أو غيره ذات أهمية كبرى في تجويد عملية الانفاق والتنفيذ داخل الجماعة، وقد حدد ميثاق الإفحص الداخلي عدّة مبادئ وقواعد لتنفيذ مهمة الإفحص في أحسن الظروف. ولتحقيق مهمة الإفحص للفعالية المطلوبة يجب أن تركز على مجموعة من المبادئ، أبرزها:

#### أولاً: الاستقلالية والحياد

تكون استقلالية المدقق في إطار الإفحص الخارجي قانونية ونظامية لأنه مهنة حرة، أما المدقق الداخلي فهو ينتمي إلى نفس المؤسسة أو الجماعة وجزء من مواردها البشرية<sup>21</sup>.

وتتمرّ عملية التفتيش أو الإفحص الداخلي وفق معايير مهنية تتفاعل مع موظفي المصالح الخاضعة للإفحص. من أجل كسب ثقة الموظفين الذين يخضعون للإفحص، يجب أن يتحلّى المكلف بالإفحص وأن يتصف بالنزاهة والحيادية ويحترم الأخلاقيات والسلوكيات المهنية اللازمة، ويجب عليه أن يلتزم بالمبادئ والشروط التالية:



- تطبيق المساطر المحددة في دليل مساطر الافتتاح الداخلي بشأن تخطيط المهام وأدائها وتوثيق الأعمال المنجزة؛
- ضرورة تحلي المفتحص بالاستقلالية عن المصالح التدبيرية وعدم المشاركة في إعداد وتنفيذ آليات المراقبة الداخلية أو المساهمة في مشاريع أو برامج يمكن أن تكون موضوع افتتاح أو تقييم ينفذه؛
- عدم الدمج بين مهمة الافتتاح وأنشطة أو وظائف أو برامج أو أعمال كان مسؤولاً عنها في السنتين السابقتين؛
- عدم مشاركة المفتحص في الأنشطة التي يفتحها أو يُقيم علاقات شخصية داخل أو خارج الجماعة إذا كانت هذه العلاقات تؤثر على استقلالية عمله؛
- أن يتمتع المفتحص بالموضوعية والحياد في جميع أعماله وتقاريره، والتي يجب أن تكون دقيقة وموثقة؛
- ضرورة التحلي بالاستقلالية لتجنب أي تضارب محتمل في المصالح عن طريق رفض أي ما يمكن أن يؤثر على استقلاليته ونزاهته؛
- يجب عليه استخدام المعلومات التي يحصل عليها من المصالح المعنية بالافتتاح بشكل محايد<sup>22</sup>؛

### ثانياً: مبدأ التكامل

ويسمى أيضاً مبدأ ضبط النفس، ويتم ضمان هذا الأخير من خلال الإجراءات التي المساعدة في منع الإهمال والأخطاء والاحتيايل تقليل التدخل البشري. وعلى هذا النحو، يتم تنفيذ نظام التحكم الذاتي عن طريق عمليات الفحص المتبادل، أو الفحص المتبادل أو بالوسائل التقنية المناسبة<sup>23</sup>؛

### ثالثاً: السرية المهنية

يجب أن يتحلى المفتحص الداخلي بالسرية وضمان التحفظ على كتمان المعطيات وسير العملية، وعدم الإفصاح عن المعلومات التي حصل عليها أثناء مزاولة مهامه<sup>24</sup>؛

### رابعاً: الدوام

يفترض هذا المبدأ ضمان استدامة الإجراءات المستخدمة داخل المؤسسة، وتتبع أهميتها من خلال وضع هيكلها تحت رقابة داخلية تسمح باستغلال الوقت، ولتكيف الموظفين مع التغييرات والإجراءات والهيكل؛

هذا لا يعني ذلك أننا يجب أن نكون صارمين فيما يتعلق بالإجراءات، فمن الواضح أنه يمكن تكييفها وفقاً لتطور البيئة<sup>25</sup>؛

### خامساً: توفير المعلومة

هذا المبدأ يعني أن المؤسسة أو الجماعة يجب أن تضمن أن المعلومات التي يتم جمعها، لمعالجتها واستخدامها لأغراض الرقابة الداخلية. ولتحقيق ذلك، ينبغي أن تستوفي المعلومات مجموعة من المعايير الأساسية، مثل:

الموضوعية: أن تكون خالية من التحيز وتعكس الواقع بشكل دقيق.

الملاءمة: أن تكون ذات صلة بالهدف الذي جُمعت من أجله.

المنفعة: أن تساهم في تحسين العمليات أو اتخاذ القرارات.



قابلية النقل: أن تكون سهلة التشارك بين الأطراف المعنية.

إمكانية التحقق: أن يكون من الممكن التأكد من دقتها وصحتها<sup>26</sup>.

#### سادسا: الكفاءة

يجب على المفتحص الداخلي التوفر على كفاءة مهنية لازمة تمكنه من الإلمام بمعايير وإجراءات الافتحاص الداخلي والتدبير المالي والمحاسباتي المتعلقة بالجماعات؛

- تطبيق المعايير المهنية المعتمدة في أداء مهام الافتحاص حتى يتمكن من القيام به وفق الكفاءة والحياد اللازمين؛

- الإلمام بالنصوص القانونية التي تؤطر المجال الذي يشكل موضوع مهمة الافتحاص؛

- العمل على تعزيز قدراته ومهاراته المطلوبة للقيام بمهامه على أكمل وجه؛

#### سادسا: الانسجام

ويعني هذا المبدأ أنه يجب أن تكون هناك ملاءمة للرقابة الداخلية للمؤسسة مع خصائصها وبيئتها والرقابة المنشودة، ويتطلب هذا المبدأ أن يتم تكييف الرقابة الداخلية بشكل جيد مع أداء المؤسسة.

#### الفقرة الثانية: قواعد إنجاز عمليات الافتحاص الداخلي بالجماعات الترابية

يتم اختيار عمليات الافتحاص الداخلي بناء على المخطط السنوي للافتحاص الداخلي، ويتم الشروع في إنجاز مهمة هذا الافتحاص بناء على رسالة القيام يوقعها رئيس الجماعة<sup>27</sup>. ويقوم فريق الافتحاص الداخلي بإجراء مهمته من خلال تتبع المراحل التالية:

**أولاً:** يتم إشعار المصلحة المختصة في البداية بالشروع في تنفيذ المهمة، وعرض الملفات عليهم، عبر عقد اجتماع افتتاحي مع مسؤول الوحدة أو البرنامج موضوع الافتحاص؛

**ثانياً:** يتم تحديد عمل مصلحة الافتحاص وفق منهجية عمل توضع بتنسيق مع مسؤولي الهياكل على الأنشطة أو البرامج موضوع الافتحاص؛

**ثالثاً:** تقييم نظام المراقبة الداخلية؛

**رابعاً:** ضرورة إنجاز جميع أعمال الافتحاص تبعاً للمعايير المعتمدة وطبقاً للمذكرة التوجيهية التي يتم إعدادها على ضوء نتائج تقييم نظام المراقبة الداخلية؛

**خامساً:** استعراض تقرير موقت لأهداف مهمة الافتحاص ومنهجيتها ونتائجها، يوقعها رئيس مجلس الجماعة، تتضمن توصيات ترمي إلى تحسين النشاط أو البرنامج موضوع الافتحاص؛

**سادساً:** ضرورة إجراء المسطرة التوجيهية وإعطاء مسؤولي الوحدات المعنية بموضوع الافتحاص حق الرد على ملاحظات وتوصيات المفتحص الداخلي وإعداد التقرير النهائي بعد استيفاء هذه المسطرة؛



سابعاً: في الأخير يتم وضع مخطط صادر عن مصلحة الافتحاص أو المدقق لتفعيل توصيات الافتحاص الداخلي يحدد من خلاله المسؤول عن تفعيل كل توصية والجدولة الزمنية الخاصة بها، حتى يتمكن المفتحص من تتبع هذا المخطط؛

يسهر في الأخير المدير العام أو مدير المصالح على مسؤولية التنسيق بين المصالح المعنية لتنفيذ توصيات التقارير النهائية لعمليات الافتحاص الداخلي، بعد موافقة رئيس مجلس الجماعة على مخطط تفعيل التوصيات، بعد إخباره بالتدابير والإجراءات المتخذة

### المحور الثاني: دور الافتحاص الداخلي في تعزيز حكامه الجماعات

شكل ميثاق الافتحاص الداخلي أداة لضمان أداء عمليات الافتحاص بطريقة مهنية وموضوعية ومحابدة، وذلك بخصوص الأطراف المشاركة في تلك العمليات، ويسهر على تحديد الإطار العام الذي ينظم به ممارسة المفتش الداخلي مسؤولياته، ويأخذ بعين الاعتبار مكانته داخل منظومة الجماعة، من أجل الارتقاء بتدبيرها.

هذا الميثاق هو وثيقة رسمية تحدد الأهداف والمسؤوليات المتعلقة بالافتحاص الداخلي، بالإضافة إلى نطاق مزاوله هذه الوظيفة إدارة الجماعة، تسهر على تحقيق عدة أهداف لحماية وتطبيق كل العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاتها (الفقرة الأولى)، للارتقاء بعمل الجماعات الترابية (الفقرة الثانية).

### الفقرة الأولى: أهداف الافتحاص

تتضمن مهام الافتحاص الداخلي على كشف المخاطر وتقييمها ووضع توصيات وحلول موضوعية وعملية من شأنها تحسين التدبير المتعلق بالنفقات ومن أهداف الافتحاص الداخلي بالجماعة ما يلي:

أولاً: ضمان نظام مراقبة داخلية فعال لرصد مدى تحكم الجماعة في تدبير مخاطر التسيير عن طريق التأكد من مدى تمكن آليات المراقبة المعتمدة على مواجهة المخاطر المرتبطة بأنشطة الجماعة من حيث احتمال وقوعها وأثرها؛

ثانياً: تحديد الوسائل الكفيلة بتحسين مستوى النجاعة في التسيير الإداري والمالي والتقني للجماعة، والتحقق من أن النتائج المحصل عليها في إنجاز العمليات والأنشطة مطابقة للأهداف المسطرة والالتزامات التعاقدية بين الجماعة وشركائها؛

ثالثاً: ترشيد استعمال الموارد وعقلنة الإجراءات المتخذة؛

رابعاً: تحديد الوسائل الكفيلة بتحسين مستوى النجاعة في التسيير الإداري والمالي والتقني للجماعة والتحقق من أن النتائج المحصل عليها في إنجاز العمليات والأنشطة مطابقة؛

خامساً: التحقق من مدى إنجاز العمليات طبقاً للقوانين والتشريعات والمساطر التي تخضع لها الجماعة؛

سادساً: ضمان احترام المعايير المطبقة في مجال مالية الجماعات ومحاسبتها؛

ثامناً: التأكد من صدقية وشمولية البيانات المالية والمعلومات الصادرة عن مصالح الجماعة وكذا إجراءات إعدادها، ومراقبتها ونشرها؛

تاسعاً: التحقق من مدى إنجاز العمليات طبقاً للقوانين والتشريعات والمساطر التي تخضع لها الجماعة؛



تحدد مدة الإفحص الخارجي في الزمن، إذ يتقاضى المدقق الخارجي مستحقاته حسب المدة التي تمتد إليها مهمته داخل المؤسسة وبالتالي فهي مهمة استثنائية، أما المدقق الداخلي فهو يعمل بشكل دائم داخل المؤسسة وفق مخطط موضوع لهذا الغرض يحدد المخاطر المختلفة، وتوجد مجالات أخرى للتمييز كالمهنية المعتمدة والأهداف المتوخاة... إلخ.

لكن بغض النظر عن هذه الاختلافات بين النظامين، فإنهما في الواقع متكاملان، لأن نظام الإفحص الداخلي يشكل مجالاً للإفحص الخارجي من حيث بحث المشروعات، الوضوح ومصادقية الحسابات، ومن هذا الباب فإنهما يتقاسمان المعلومات التي تفضي إلى تقييم النتائج المرتبطة بنشاط الجماعة أو المؤسسة<sup>29</sup>.

وفيما يتعلق بمزايا إدارة المخاطر التنظيمية للجماعة، فإنه بقدر ما تساعد على إدارة مخاطر الجماعة، و على إدارة مخاطرها وتحقيق أهدافها، تحقيق المزايا التالية:

- فرص أفضل لتحقيق أهدافك.

- التواصل الموحد حول المخاطر المتباينة على مستوى مجلس الإدارة؛

- فهم أفضل للمخاطر الرئيسية وجميع عواقبها؛

- تحديد وإبلاغ المخاطر العرضية داخل الشركة؛

- إعادة تركيز الاهتمام على الجوانب الأكثر أهمية؛

- عدد أقل من المفاجآت أو الأزمات؛

- رغبة أكبر في القيام بالشيء الصحيح بالطريقة الصحيحة؛

- فرصة أفضل لإنجاح التغييرات؛

- القدرة على قبول مخاطر أكبر للحصول على مكافآت أكبر؛

- المخاطرة واتخاذ قرارات أكثر استنارة؛

### الفقرة الثانية: الإفحص الداخلي ركيزة للارتقاء بعمل الجماعات

يعتبر الإفحص الداخلي من الآليات المناسبة لمساعدة المسؤولين بالجماعات (منتخبون ومسؤولون وأطر) على رصد هذه المخاطر واتخاذ التدابير اللازمة من أجل القضاء عليها والحد من تداعياتها.

وضعت المديرية العامة للجماعات الترابية رهن إشارة الجماعات ميثاق للإفحص الداخلي يحدد الإطار العام الذي يمارس فيه المفتحص الداخلي بالجماعة مسؤوليته بالنظر إلى مكانته داخل منظومة الجماعة. كما يشكل وثيقة رسمية تحدد أهداف ومسؤولية الإفحص الداخلي ونطاق مزاولة أنشطة الإفحص وموقع هذه الوظيفة داخل إدارة الجماعة.

ويهدف هذا الميثاق إلى تأمين إنجاز عمليات الإفحص بطريقة مهنية وموضوعية ومحايدة، خاصة بالنسبة للأطراف المدعوة للتعاون على إنجازها رئيس مجلس الجماعة والمدير العام أو مدير المصالح والمفتحصون الداخليون ومسؤولو مختلف أقسام ومصالح إدارة الجماعة).



كما يتضمن الميثاق التوجيهات الضرورية لممارسة مهام الإفحص الداخلي، من خلال مجموعة من المبادئ الأساسية المرتبطة بأخلاقيات وقواعد المهنة واحترام المعايير المهنية المنظمة لهذا المجال.

تمت بلورة هذا الميثاق في إطار مشروع تفعيل منظومة الإفحص الداخلي بـ 40 جماعة والذي يدخل في إطار المخطط الاستراتيجي للمديرية العامة للجماعات الترابية الذي تم إعداده بهدف مواكبة الجماعات الترابية للانخراط في الإصلاحات الكبرى التي تعرفها خصوصا في مجال تعزيز الحكامة الترابية من خلال ورشي الجهوية المتقدمة واللاتمركز الإداري.

وتم تنزيل هذا الورش واعتماده بالجماعات الترابية مع اعتماد الجهوية المتقدمة ومع صدور الدستور الأخير للمملكة، حيث كان من الضروري اعتماد مقاربات رقابية شاملة للحماية والوقاية من الأخطاء والأخطار التي يمكن أن تعثر عمل الجماعات مع تحسين جودة عمل الجماعات عبر مراحل متفرقة أهمها:

### المرحلة الأولى (التجريبية): 2013 - 2019

انطلاقا من مبادئ تعزيز الديمقراطية المحلية والحكامة الجيدة وربط المسؤولية بالمحاسبة التي اعتمدها دستور 2011، وبالنظر إلى المكانة المتميزة التي أصبحت تحتلها الجماعات الترابية في ظل الدستور الجديد، ودورها الأساسي في مجال تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية والبشرية، وفي إطار العمل على إرساء وتعميم ممارسات التتبع وتقييم النتائج. استنادا إلى مؤشرات قياس النجاعة والفعالية والجودة، في تدبير الجماعات الترابية، وباعتبار الصلاحيات الرقابية التي يتمتع بها رؤساء الجماعات الترابية، والتي ينص عليها الميثاق الجماعي، ولاسيما بمقتضى المادتين 47 و49 منه، وفي إطار برنامج الحكامة المحلية، الذي يدخل في إطار التعاون والشراكة ما بين المديرية العامة للجماعات المحلية والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، والذي تشرف على تنفيذه مؤسسة "RTI International"

حيث عبرت السيدة "دانا منصور"، مديرة الوكالة الأمريكية للتعاون الدولي عن فخر الوكالة بإطلاق الورش الكبير للإفحص كرافعة لنجاح المؤسسات العمومية بشراكة مع المديرية العامة للجماعات المحلية، وقالت إن المراقبة الداخلية ضرورية لتحسين مستوى الشفافية داخل الجماعات وتكريس ثقة المواطنين في الهيئات المنتخبة وتقوية مشاركتهم في خدمة الحكامة المحلية<sup>30</sup>.

حيث عملت المؤسسة على مواكبة هذه المديرية في تنفيذ إستراتيجيتها لدعم ومواكبة اللامركزية، من خلال عدة محاور، استفادت الجماعات الحضرية لآسفي والجديدة وسلا، في إطار محور "وضع وتبني هياكل التدقيق الداخلي"، داخل خذه الجماعات كتجارب أولية للاستفادة من برنامج يهدف إلى دعمها ومواكبتها في عملية إحداث مصلحة للإفحص الداخلي، رحلة التحسيس بأهمية الإفحص الداخلي من الفئات المستهدفة كالمتمتعون ورؤساء الأقسام والمصالح الجماعية<sup>31</sup>.

حيث حققت هذه المصالح داخل هذه الجماعات نجاحا من خلال تتبع وتقييم عمل عدة مصالح ومشاريع، ومواكبة جميع الفاعلين والساهرين على عملية الإفحص.

إلا أن استمرار هذا النجاح وتعزيزه يبقى رهينا بتوفير بتحسين مصلحة الإفحص الداخلي من خلال عدم نقل أطر المصلحة وتعيينهم بمصالح أخرى، وعدم القيام بتعيينات إضافية بالمصلحة في الوقت الراهن، ودون استشارة رئيس المصلح، في حالة تعيينات جديدة، الأخذ بعين الاعتبار الشروط الواجب توفرها في المفتحص (السرية، الموضوعية، الكفاءة...).

شروط نجاح التجربة توفير الإمكانيات والوسائل المادية اللازمة. التكوين المستمر. كما نقتراح إنشاء منتدى للمدققين الداخليين بالجماعات الترابية، لتبادل الخبرات والتجارب، والانفتاح على تجارب المؤسسات العمومية والمركزية<sup>32</sup>.

### المرحلة الثانية: 2018 - 2023



أكد السيد الوالي المدير العام للجماعات الترابية خالد سفير في الكلمة الافتتاحية التي ألقاها بالنيابة عنه السيد إبراهيم بشيرات، رئيس قسم تعزيز الحكامة بالمديرية العامة، وذلك خلال اليوم التواصلي الذي خصص لإعطاء الانطلاقة لمشروع مواكبة إدارة 50 جماعة في تفعيل منظومة الافتحاص الداخلي، يوم الأربعاء 08 يونيو 2022 بمقر المديرية بالرباط.

وأضاف السيد الوالي أن الانكباب على موضوع الافتحاص الداخلي بالجماعات هو اختيار يأتي في سياق تعزيز مكاسب المملكة مجال تقوية اللامركزية ببلادنا خصوصا الجهوية المتقدمة، دون إغفال موضوع اللاتمركز الإداري الذي توج سنة 2018 باعتماد الوطني للاتمركز الإداري سنة 2018.

ويضيف السيد الوالي، إطلاق هذا المشروع يندرج في إطار الدعم والمواكبة اللذين أنيطا بوزارة الداخلية تنفيذا للقانون التنظيمي المتعلق بالجماعات والمرسوم رقم 2.17.306 المتعلق بتحديد الآليات والأدوات اللازمة لمواكبة الجماعة لبلوغ حكمة جيدة في تدبير شؤونها وممارسة الاختصاصات الموكولة إليها. وذكر السيد الوالي أن المشروع يدخل في إطار سلسلة المشاريع التي تسهر المديرية العامة للجماعات الترابية لتعزيز الحكامة على مستوى الجماعات الترابية، تماشيا مع توجهات المخطط الاستراتيجي الخاص بالمديرية 2019-2023.

وذلك في أفق إرساء دعائم حكمة محلية جيدة وتحسين علاقة هذه الجماعات مع مرتفقيها. عملت وزارة الداخلية من خلال العامة للجماعات الترابية على تكليف مكتب دراسات مختص في مجال الاستشارة والافتحاص، للسهر على تنزيل مختلف المراحل المتضمنة في هذا الورش، وذلك من خلال التركيز على مجموعة من المحاور والآليات المرتبطة بهذا المجال سواء على المستوى النظري من خلال تكوين وتقوية قدرات أطر الجماعات المستهدفة أو على المستوى الميداني عبر القيام بتشخيص المراقبة الداخلية مخاطر التدبير وكذا إنجاز مهام اختبارية للافتحاص الداخلي بالجماعات المعنية. وقد تم إعطاء الانطلاقة الرسمية لهذا المشروع بتاريخ 21 أكتوبر 2019 بمشاركة مع صندوق تحديث الإدارة العمومية (FOMAP) بقطاع إصلاح الإدارة بوزارة الاقتصاد والمالية الإدارة وتنسيق مع المفتشية العامة للإدارة الترابية والجمعية المغربية لرؤساء مجالس الجماعات<sup>33</sup>.

واستهدف في البداية 40 جماعة التالية: طنجة، شفشاون، الحسيمة، وزان، كرسيف، وجدة، تاويرت، الناظور، الحاجب، إفران، تاونات، بني ملال، الفقيه بن صالح، خيفرة، خريبكة، الخميسات، سيدي قاسم، سيدي سليمان، الصخيرات، تمارة، بن سليمان، سطات، دار بوعزة، المحمدية، مولاي عبد الله، سيدي بنور، مراكش، الصويرة، الرشيدية، ميدلت، ورزازات، الداخلة، السمارة، بوجدور، ايت ملول، الدشيرة الجهادية، أولاد تايمه، كلميم، طانطان، سيدي إفني. حيث تمت مواكبة 80 مفتحص داخلي، تم اقتراحهم من طرف الجماعات الأربعين المعنية، وذلك من خلال تقوية قدراتهم على المستوى النظري والعملية في مجال تشخيص المراقبة الداخلية وإعداد خريطة المخاطر وكذا القيام بمهام الافتحاص الداخلي عبر 4 مراحل:

تحسيس السيدات والسادة رؤساء مجالس الجماعات المستهدفة حول أهمية المخاطر بالنسبة لوظيفة الافتحاص الداخلي وتكوين مفتحصي الجماعات المعنية؛

المساعدة التقنية والمواكبة الميدانية للمفتحصين الداخليين بالجماعات المستهدفة في مجال تشخيص المراقبة الداخلية وإعداد خرائط المخاطر وبرنامج الافتحاص السنوي القائم على المخاطر؛

التكوين والمساعدة التقنية لإحداث وظيفة الافتحاص الداخلي بالجماعات المستهدفة وتعزيز قدرات المفتحصين الداخليين؛

المساعدة التقنية لترسيخ وظيفة الافتحاص الداخلي وتقييم مستوى تملك الجماعات المستهدفة للافتحاص الداخلي<sup>34</sup>.



ومن أجل تتبع عملية الافتتاح المحدثة فقد تم إعداد ميثاق الافتتاح الداخلي لتسهيل عملية الافتتاح بطريقة مهنية وموضوعية بالشراكة مع كل الأطراف المدعوة للتعاون على إنجازها، عبر ترسيخ وظيفة الافتتاح الداخلي بالجماعات المستهدفة والمواكبة الميدانية للمفتحصين الداخليين للجماعات المستهدفة، (رئيس مجلس الجماعة والمدير العام أو مدير المصالح والمفتحصون الداخليون ومسؤولوا مختلف أقسام ومصالح إدارة الجماعة).

### المرحلة الثالثة: ما بعد 2023

أوصت منظمة منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا على أهمية الحكومة العامة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقريرها الصادر سنة 2019، وعلى ضرورة الحرص على دمج أدوات تكنولوجيا المعلومات في عمليات ووظائف الرقابة الداخلية الذي أصبح أمراً ضرورياً وحيوياً.

في ظل الطابع التقليدي الذي لازالت بعض الإدارات وأعمال الجماعات تتميز به من سرية في المقررات والبيانات 35. والتي أصبح القطاع العام مجبراً على تطوير وتحسين أدائه وتجويد تدبيره باستقطاب مناهج تدبيرية حديثة وهو ما يعمل التدقيق أو الافتتاح الداخلي على بلوغه باعتباره دينامية أساسية لتفعيل منهجية التدبير العمومي الجديد المرتكز على النتائج ووضع الإدارة بالأهداف في مقدمة التي يتعين أن تسعى السياسات الإدارية بالمغرب إلى تحقيقها، لإحلال روابط الثقة وتعزيز ما بين الإدارة والمواطنين لإرساء علاقات جديدة مع مختلف المتدخلين، ووعياً بأهمية التدقيق الداخلي في تحديث وترشيد منظومة التدبير العمومي الجديد انخرط المغرب في تفعيل المقاربة الجديدة للتدبير الإداري، وذلك بإحداث مجموعة من الوحدات ومصالح الافتتاح الداخلي لمجموعة من الجماعات الترابية وكذلك العمالات والأقاليم<sup>36</sup>.

حيث أصدر وزير الداخلية، عبد الوافي لفتيت أوامر تحث على ضرورة تشغيل وإعداد وبلورة نظام معلوماتي خاص بوظيفة الافتتاح الداخلي بالجماعات الترابية، يهدف أساساً إلى رقمنة مجموعة من المسارات (Processus)، يدعو إلى تدبير وتسيير خلية الافتتاح الداخلي مروراً بتشخيص المراقبة الداخلية.

وقد قدم السيد وزير الداخلية وأوضح أنه سيتم العمل على تنفيذ المشروع على ثلاث مراحل، أولها إعداد وتثبيت النظام المعلوماتي على عينة من الجماعات الترابية (sites Pilotes)، وذلك بجهات الدار البيضاء سطات وبنو ملال خنيفرة، وجماعة الدار البيضاء والمقاطعات التابعة لها وجماعة مولاي عبد الله<sup>37</sup>.

- تشمل تمكين 90 جماعة إضافية من النظام قبل تعميمه؛

- تعميم النظام على 160 جماعة ترابية أخرى؛.

وأكد الوزير أن الرقمنة تُعد من أولويات الوزارة ضمن استراتيجيتها لتحديث الإدارة وتحسين الخدمات. تعتمد الوزارة على منهجية تدريجية ومرنة تتضمن أربعة محاور رئيسية:

**التنظيم:** تحسين الهيكلة التنظيمية وتوفير الموارد اللازمة.

**البنية التحتية الرقمية:** تطويرها تدريجياً من مستوى العمالات والأقاليم إلى الوحدات الإدارية المحلية.

**الأمن المعلوماتي:** ضمان حماية وأمان المعلومات والخصوصية.

**التطبيقات والحلول المعلوماتية:** تبسيط المساطر واقتراح حلول مبتكرة.



وأعلن الوزير عن إطلاق ورش مستمر لتحسين التطبيقات المعلوماتية القائمة وفق منهجية مرنة (Agile)، من خلال المصنع الرقمي الذي أنشأته الوزارة (Digital Factory). وأكد أن الوزارة، بالتعاون مع المديرية العامة للجماعات الترابية والشركاء، وضعت برامج متعددة لدعم الجماعات الترابية في الانتقال الرقمي وتوفير منصات تقدم مجموعة من الخدمات. الخدمات<sup>38</sup>.

#### خاتمة

في الختام، يشكل الافتتاح الداخلي أحد الأدوات الحيوية التي تعزز فعالية التدبير العمومي لدى الجماعات. يمثل دينامية جديدة تهدف إلى تحسين جودة الأداء العمومية بداخلها، ويتجاوز بشكل فعال مع التوسع في أعمال الإدارة ومتطلبات التطوير المستمر للأداء العمومي. من خلال تقديم مستوى عالٍ من الرقابة والتحليل، ويُعتبر حلقة أساسية ضمن المنظومة الإدارية التي تساهم في تحقيق الأهداف المرسومة وضمن الشفافية والكفاءة.

إلا أن النجاح في تنفيذ هذه الآلية لا يقتصر على تبنيتها فقط، بل يتطلب اتخاذ مجموعة من التدابير الفعالة لضمان تحقيق النتائج المرجوة. يشمل ذلك تطبيق معايير دقيقة لتنفيذ الافتتاح، وتدريب الكوادر المعنية على أفضل الممارسات، وضمان توفير الموارد اللازمة لدعم العملية.

كما يتطلب الأمر تحسين آليات التقييم والمتابعة لضمان أن تكون نتائج الافتتاح فعالة وقابلة للتنفيذ. وضمان أن تكون العملية مفيدة ومثمرة. ذات كفاءة عالية، تتسم بالشفافية والفعالية في استخدام الموارد، وتلبية احتياجات المواطنين بشكل أفضل. وبالتالي، فإن تعزيز فعالية الافتتاح الداخلي في الجماعات الترابية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتبني استراتيجيات متكاملة لتحسين الأداء الإداري، مما يعزز الثقة العامة في الإدارة المحلية ويحقق التنمية المستدامة للمجتمعات.

ومن أجل تحسين مصلحة الافتتاح الداخلي لا بد من مراعات بعض القواعد التي يمكن أن تزيد من نجاح هذه العملية في على الجماعات الترابية وأهمها:

- عدم نقل أطر المصلحة وتعيينهم بمصالح أخرى؛
- عدم القيام بتعيينات أعضاء جدد دون الاستشارة مع رئيس المصلحة؛
- الأخذ بعين الاعتبار في حالة التعيين الجديد شروط الكفاءة والسرية والموضوعية في المدقق؛.



بالتالي فإن الإفحص الداخلي آلية أساسية لتعزيز التدبير العمومي الجيد وتحقيق الأهداف المسطرة للإدارات العامة. ولا بد لنجاحه توفر موارد بشرية مؤهلة، وتكوين مستمر للمفتشين الداخليين، وتعزيز التنسيق بين الوحدات الرقابية المحلية والدولية. كما يتطلب بيئة داعمة تشجع على نشر ثقافة الإفحص وتبادل الخبرات.

#### الهوامش:

- 1- علا رسلان محمود، أساليب حديثة للرقابة الداخلية في تعزيز عمل المؤسسات الحكومية، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد 41، العراق، بتاريخ 2 آذار 2022، ص 412.
- 2- بروحو عبد اللطيف، مالية الجماعات الترابية بين واقع الرقابة ومتطلبات التنمية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الطبعة الثانية، منقحة، مطبعة الجديدة، الرباط، 2016، ص 113.
- 3- بوطوال لحسن، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، وانعكاساته على الاداء الرقابي وتكلفته، المجلة المغربية للقانون الاداري والعلوم الادارية، العدد الاول مطلة المعارف الجديدة، الرباط، 2016، ص 31.
- 4- جدع ابراهيم بن يحيى، التدقيق الداخلي في ظل النظم الالية؛ اثر التشغيل الالكتروني، مجلة REMALD، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد 109-110، مارس-يونيو 2013، ص 221.
- 5- بروحو عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 114.
- 6- طاهري ادريس، التدبير المالي للجامعة بالمغرب، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية بجامعة سيدي محمد بن عبد الله، فاس، 2013/2014، ص 214.
- 7- نفس المرجع. ص 214.
- 8- Institute of Internal Auditors, The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2017, <https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/international-standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing>, consulter le 14/02/2024, a 14h .
- مرجع أساسي يعرض المعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي من منظور مهني عالمي. يشمل تعريفا شاملا للتدقيق الداخلي وأهدافه، بالإضافة إلى المعايير الأساسية والتوجيهات.
- 9- نفس المرجع.
- 10 - COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), Enterprise Risk Management, Integrating with Strategy and Performance, 2017 .
- مرجع متخصص في إدارة المخاطر وأثرها على التدقيق الداخلي، حيث يربط بين التدقيق الداخلي واستراتيجية الأداء المؤسسي.



11 -IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne), La Fonction Audit Interne Pratiques et Méthodes, IFACI, 2020.

يقدم هذا الكتاب شرحاً مفصلاً للممارسات والأساليب المتبعة في التدقيق الداخلي في فرنسا والدول الفرنكوفونية، بالإضافة إلى معايير التدقيق الحديثة.

12 -Schroeder, R., & Fisher, D, Internal Auditing: Theory and Practice, Wiley, 2015.

مرجع شامل يقدم تفسيرات معمقة عن النظرية والممارسة في التدقيق الداخلي، ويشمل دراسة حالات من الواقع العملي والتطورات الحديثة في مجال التدقيق.

13 - المجلس الأعلى للحسابات، المملكة المغربية، 2022، التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات.

14 - التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات 2022، تقرير سابق.

15 - المرسوم الملكي المرسم الملكي 2.17.451 المتعلق بسن نظام للمحاسبة العمومية للجماعات ومؤسسات التعاون بين الجماعات، الصادر بتاريخ 4 ربيع الأول 1439 الموافق ل 23 نونبر 2017. والصادر بالجريدة الرسمية عدد 6626 بتاريخ 11 ربيع الأول 1439 الموافق 30 نونبر 2017.

16 - المادة 214، القانون التنظيمي 130.13 المتعلق بقانون المالية، الصادر بتنفيذه الظهير الشريف 1.15.62 والصادر في 14 شعبان 1436 الموافق 2 يونيو، والصادر بالجريدة الرسمية عدد 6370، في فاتح رمضان 1436 الموافق 18 يونيو 2015، ص 5810.

17 - تنص المادة 272 نفس القانون السابق، أنه "يجب على الجماعة تحت إشراف رئيس مجلسها اعتماد التقييم الأدائها والمراقبة الداخلية والافتحاص وتقديم حصيلة تديرها.

تقوم الجماعة بمرجة دراسة تقارير التقييم والافتحاص والمراقبة وتقديم الحصيلة في جدول أعمال مجلسها وتنشر هذه التقارير بجميع الوسائل الملائمة ليطلع عليها العموم."

18 - ترسخ مفهوم التدقيق الخارجي وتطورت منطلقاته ومبادئه في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1934، وانتقل هذا المفهوم إلى أوروبا وإلى فرنسا خاصة، حيث أصبحت مقتضيات القانون 24 يوليوز لسنة 1966 المتعلقة بالشركات التجارية وراء تطوير هذا المفهوم بالشكل المتعارف عليه حالياً. ويتم إجراء عملية التدقيق الخارجي من طرف مدققين خارج المنظمة التي تخضع لعملية التدقيق، وتجدر الإشارة أن هذه الفئة من المدققين الخارجيين تنقسم بدورها إلى مدققين قانونيين ومدققين متعاقدين، وإذا كان النوع الأول يقوم بوظائفه ومهامه استناداً إلى النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها في الدولة. فإن النوع الثاني يكون ملزماً بتقديم نتائجه وتحرياته وفقاً لمقتضيات العقد الذي يربطه بالمنظمة أو المؤسسة التي خضعت للتدقيق.

- أحمدوش مدني، إشكالية الرقابة العليا على الأموال العمومية في المغرب - دراسة نظرية وتطبيقية-، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة سيدي محمد بن عبد الله بفاس، 2002/2001، ص 54.

19 - معهد المدققين الداخليين الدولي (IIA) هي منظمة دولية تعنى بإصدار المعايير دولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. تلخص معايير التدقيق الداخلي، الذي أنشئ في عام 1985، وهو عبارة عن رابطة للأشخاص الطبيعيين الذين لا يسعون إلى الربح.

نشر على معهد مراجعي الحسابات الداخليين في المغرب، <https://www.iiamaroc.org/ar/>، اخر زيارة 2023/12/22.

20 -Lahssen Oubdi, «Rôle de l'audit interne dans la prévention des liés à la gestion des marchés publics» revue REMADASA, n° 1, 2016. , P 100.

21 - طاهري ادريس، مرجع سابق، ص 222.

22 - ميثاق الإفحص الداخلي للجماعات الترابية، البوابة الوطنية للمديرية لعامة للجماعات الترابية، الموقع الإلكتروني <https://collectivites-territoriales.gov.ma/>، اخر زيارة للموقع 2023/04/22، على الساعة الخامسة مساء.

23 -TAIBI HANANE, L'audit interne, un levier de la gouvernance au sein des collectivités territoriales au Maroc, Thèse pour l'obtention de DOCTORAT en Droit Public, Faculté des sciences Juridique Economiques et Sociales, FES, Année Universitaire 2023/2024 ,P 193.

24 - ميثاق الإفحص الداخلي للجماعات الترابية، البوابة الوطنية للمديرية لعامة للجماعات الترابية، الميثاق السابق، اخر زيارة للموقع 2023/04/22، على الساعة الخامسة مساء.

25 - TAIBI HANANE, O P , P 194.

26 - TAIBI HANANE, O p, p 194.

27 - ميثاق الإفحص الداخلي للجماعات الترابية، موقع سابق.

28 - ميثاق الإفحص الداخلي للجماعات الترابية، مرجع سابق. آخر زيارة 2023/04/22.

29 - طاهري ادريس، مرجع سابق، ص 222.



- <sup>30</sup> - التدقيق الداخلي آلية لإرساء دعائم الحكامة الجيدة على مستوى الإدارة الجماعية، <https://collectivites-territoriales.gov.ma>، آخر زيارة 27 يوليو 2024، على الساعة التاسعة مساء.
- <sup>31</sup> - وهكذا تم تنظيم لقاءات تحسيسية أيام: 23، 24 و 25 مارس 2011 لفائدة أطر جماعة آسفي، 19 مايو 2011 لفائدة نواب الرئيس، 16 يونيو 2011 لفائدة أعضاء المجلس الجماعي وأطر الجماعة، إبتدأت من مرحلة التحسيس والتشخيص وبعدها التكوين و ثم مرحلة التطبيق لتحديد المخاطر والتي عجلت بإحداث مصلحة الافتتاح الداخلي بعد المصادقة على ميثاق الافتتاح الداخلي بجماعة آسفي كإطار مرجعي يحدد الاختصاصات والصلاحيات. وفي سنة 2013 تميزت السنة الأولى من عمل مصلحة الافتتاح الداخلي بالجماعة الحضرية لآسفي بالأنشطة التالية بإنجاز ثلاث مهمات للتدقيق الداخلي، المشاركة في اليوم الدراسي والتحسيس حول: التدقيق الداخلي ودوره في ترسيخ مبادئ الحكامة المحلية، والذي نظمته المديرية العامة للجماعات المحلية، يوم الثلاثاء 17 دجنبر 2013 بالمركب الإداري لوزارة الداخلية؛ تنظيم دورة تكوينية لفائدة أطر الجماعة الحضرية لتطوان، في مجال الافتتاح الداخلي، من 3 إلى 7 مارس 2014، بمقر الجماعة الحضرية لآسفي، وذلك في إطار التعاون وتبادل الخبرات بين الجماعتي، لقد حققت تجربة الافتتاح الداخلي بالجماعة الحضرية لآسفي، نجاحا مهما إلى حدود سنة 2014.
- التجربة النموذجية للجماعة الحضرية لآسفي في مجال الافتتاح الداخلي، <https://www.slideserve.com>، آخر زيارة 24 يوليو 2024.
- <sup>32</sup> - التدقيق الداخلي آلية لإرساء دعائم الحكامة الجيدة على مستوى الإدارة الجماعية، <https://collectivites-territoriales.gov.ma>، آخر زيارة 23 يوليو 2022.
- <sup>33</sup> - الافتتاح الداخلي من بين الآليات الأساسية التي ستمكن الجماعات من إعطاء بعد عملي للتوجيهات الملكية السامية وللمبادئ الدستورية، <https://collectivites-territoriales.gov.m>، آخر زيارة 23 مارس 2022، على الساعة التاسعة مساء.
- <sup>34</sup> - الافتتاح الداخلي من بين الآليات الأساسية التي ستمكن الجماعات من إعطاء بعد عملي للتوجيهات الملكية السامية وللمبادئ الدستورية، موقع <https://collectivites-territoriales.gov.ma>، آخر زيارة 23 يونيو 2024، على الساعة الخامسة مساء.
- 35 - CHAGGARI Karim, « les compétences des collectivités territoriales à la lumière des lois organiques relatives aux collectivités territoriales, Revue almanara N°11 ? décembre 2017, p 113.
- <sup>36</sup> - موهوب حسن، الافتتاح الداخلي، مجلة القانون والأعمال الدولية، عدد 42، أكتوبر 2022، جامعة الحسن الأول، سطات، ص 290.
- <sup>37</sup> - "عبد الوافي الفنتيت" وزير الداخلية، في جوابه الكتابي بخصوص بحصيلة رقمنة قطاع الداخلية، أن النظام الذي يتم العمل عليه يهدف إلى تحليل وإعداد خريطة المخاطر والبرنامج السنوي والمتعدد للافتتاح بالإضافة إلى برمجة وتخطيط وتتبع إنجاز مهمات توصيات الافتتاح الداخلي، وكذا تتبع تنفيذ البرنامج السنوي وإصدار التقارير والتوصيات المرتبطة به والاطلاع عليها.
- <sup>38</sup> - عبد الوافي لفنتيت وزير الداخلية، نعد نظاما معلوماتيا خاصا بالافتتاح الداخلي للجماعات الترابية، <https://al3omk.com/816840.htm>، آخر زيارة 22 يوليو 2023.