

## الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية "دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة"

تاريخ قبول المقال للنشر 2018/04/01

تاريخ استلام المقال: 2017/09/21

د. محمد لمين علون

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

البريد الإلكتروني: medlamine.alloune@yahoo.com

### المخلص:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية عموماً، وواقع تطبيقها بديوان الترقية والتسيير العقاري خصوصاً، من خلال التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي، مراحل وإجراءات تنفيذه، تطور تطبيق هذا الأخير في المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية، ومحاولة إسقاط الدراسة النظرية على واقع إحدى هذا النوع من المؤسسات، وذلك من خلال دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن إدارة ديوان الترقية تستعين بالتدقيق الداخلي للتخفيف من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة للمحافظة على مواردها، وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية المطبق، من أجل إكتشاف الأخطاء التي من شأنها أن تعرقل الديوان من تحقيق أهدافه، لكن في واقع الأمر هناك نقص بمعرفة المعايير وعدم تطبيق الإجراءات الكافية للتدقيق الداخلي المعمول بها بالديوان، ويوصي الباحث في نهاية الدراسة بمحاولة التطبيق الفعلي لمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي بالديوان من خلال التطوير المهني لهذه الوظيفة عن طريق الإطلاع على نشرات الهيئات المهنية المتخصصة بالتدقيق الداخلي، ومنح

درجة أكبر من الإستقلالية للمدققين الداخليين وزيادة بسط هيبتهم بين الموظفين لأداء مهامهم على أكمل وجه.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، إجراءات التدقيق الداخلي، المؤسسات العمومية الجزائرية، ديوان الترقية والتسيير العقاري.

### Abstract:

This research aims to highlight the practical procedures of internal audit in public institutions in general, and the reality of its implementation in the office of promotion and real estate management in particular, Through addressing to the internal audit theoretical framework, the stages and procedures of its implementation, the implementation development in the Algerian public institutions and departments and attempting to apply the theoretical study on one of this institution through the case study of the office of promotion and real estate management of Biskra.

This study has conclude several results, most significant is that the management of promotion office uses the internal audit to relieve the burden of responsibility placed to it which relate to the implementation of various policies and procedures to preserve its resources, and evaluating the effectiveness of the applicable internal control systems, in order to discover errors that would prevent the office from achieving its objectives, but in fact there is lack of knowledge of standards and the failure to apply the adequate procedures of internal audit that is applicable in the office.

At the end of this study, the researcher recommends trying the actual applying of internal audit standards and procedures in the office through the professional development of this function by reviewing the publication of professional bodies specialized in internal audit, providing internal auditors with more independency and increase their dignity among staff to perform their tasks effectively.

**KEYWORDS:** Internal Audit, Internal Control, Internal Audit Procedures, Algerian Public Institution, The office of promotion and Real Estate Management.

### مقدمة:

أدى زيادة إستفحال ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الحاجة إلى وجود رقيب على أعمال إدارتها، فخوف الدولة على أموالها الضخمة شيء حتمي لوجود محترفين في السرقة والإختلاس بأساليب مباشرة أو

عن طريق ثغرات قانونية كل هذا أدى إلى ظهور التدقيق الداخلي والإستعانة بجهاز رقابي مُحكم داخلياً، ليصبح بذلك التدقيق الداخلي بمثابة العين الساهرة على مصالح هذه المؤسسات إذ أصبح وجوده لا غنى عنه، فهو وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة ويضمن للمؤسسة حماية أموالها بصفقتها معرضة للأخطار، ولضمان السير والتطبيق الفعال للتدقيق الداخلي لا بُد من إتباع مجموعة من المراحل والإجراءات العملية.

وإنّ حال ديوان الترقية والتسيير العقاري هو حال أيّ مؤسسة عمومية إقتصادية تريد النهوض بما يتوفر لديها من إمكانيات للوصول إلى تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة، والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطه للمحافظة على بقائه وتحسين أدائه، سعى الديوان إلى توفير جو رقابي يُتابع ويُدبر نشاطاته من خلال منظومة (التدقيق الداخلي) متكاملة من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء سُبل العمل التي تُشرف على تصميمها الإدارة العليا للديوان ويسهر على تنفيذها جميع العاملين في نظامه الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة لتحقيق ما يصبو إليه من أهداف وغايات.

- **مشكلة البحث:** على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

" ما هي الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة العمومية وواقع

تطبيقها بديوان الترقية والتسيير العقاري "OPGI" لولاية بسكرة؟ "

ويندرج تحت هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي؟، وما هي الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي؟
- ما هي مراحل تطور تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية؟

- ما واقع تطبيق عملية التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI"؟

- أهمية البحث: ترجع أهمية هذا البحث إلى الحاجة الملحة من طرف المؤسسة لوجود محيط رقابي يساعد إدارتها على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسات عمومًا والمؤسسات العمومية خصوصًا، وضمان لها الإستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة، بالإضافة إلى حاجة المؤسسة الإقتصادية الجزائرية إلى التطبيق المشروع والفعال لوظيفة التدقيق الداخلي لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة من أجل تحقيق أهدافها المنشودة، والتكيف مع ما يحصل من تطورات في شتى المجالات.

- أهداف البحث: نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق الداخلي، ومنهجية تطبيقه.

- التعرف على مراحل تطبيق التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية.

- التعرف على واقع تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI".

- منهج البحث: إعتدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل الوصف النظري للتدقيق الداخلي، والتعرف وتحليل مراحل تطور التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية، وذلك من خلال البيانات

التي تم الحصول عليها من الكتب والمجلات والدراسات السابقة والمراسيم القانونية التي قمنا بالإطلاع عليها، والإستعانة بمنهج دراسة حالة لإسقاط الدراسة النظرية على واقع مؤسسة عمومية جزائرية ألا وهي ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI".

- محتويات البحث: تضمنت هذه الدراسة ثلاث محاور أساسية تتمثل في:

**المحور الأول:** الاطار النظري للتدقيق الداخلي.

**المحور الثاني:** التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية.

**المحور الثالث:** واقع التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

### الاطار النظري للتدقيق الداخلي:

يحض التدقيق الداخلي بأهمية كبيرة في المؤسسة العمومية أو الخاصة على حد سواء، فهو عين الإدارة لقياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالمؤسسة، كما أن هذه الوظيفة المستقلة تسعى إلى تحقيق عدة أهداف وذلك للمساهمة في نجاح المؤسسة وإستمرارها.

**أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي:** في عام 1999 أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي التعريف الشامل والمفهوم الجديد المتطور للتدقيق الداخلي الذي يناسب التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال حيث عرفه على أنه: "تشاط تأكيدى وإستشارى وموضوعى ومستقل مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المؤسسة، والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة مؤسسة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة."<sup>1</sup>

1- The Institute of Internal Auditors, IIA POSITION PAPER: [The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity](#), www.theiia.org, January 2009, p02.

جاء هذا التعريف برؤية جديدة لمواكبة المسؤوليات الجديدة للتدقيق الداخلي في ظل التغيرات الجديدة، حيث نص بشكل واضح بأن التدقيق الداخلي يقدم خدمات إستشارية، بالإضافة إلى ذلك أصبح وسيلة مساهمة بشكل فعال لإستمرار المؤسسة بمزاولة أعمالها بل أكثر إضافة قيمة وتحسين عملياتها، كما أوضح التعريف أن التدقيق الداخلي يقدم خدمات تأكيدية (إضفاء الثقة) وهو مفهوم أوسع من مصطلح التقييم، فخدمات التأكيد تهدف إلى تقييم المعلومات بغرض ضمان جودتها وإمكانية الإعتماد عليها، بالإضافة إلى تقديم خدمات أخرى جديدة مرتبطة بمجالات جديدة من التأكيد تتعلق بعمليات إدارة المخاطر والحوكمة، كما تضمن التعريف الحديث عبارة "صورة منهجية مؤسسة" بمعنى أن وظيفة التدقيق الداخلي تتم وفق عملية منهجية مؤسسة ومتسلسلة على أساس علمي وفني من خلال الإصدارات والمعايير المهنية.

**ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:** يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف

التالية:<sup>1</sup>

**1- هدف الحماية:** يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى حماية وخدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، وذلك عن طريق تدقيق جميع العمليات المالية في المؤسسة لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال التأكد من (سياسات وخطط المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، إستخدام الموارد والأصول، تقييم أنشطة التشغيل).

1- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الإتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص46.

**2- هدف البناء:** ويعني هذا الهدف إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية إلى:

- التحقق من مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

ثم أضيف بعد ذلك هدفين آخرين لهدفين السابقين وهما:<sup>1</sup>

**3- هدف المشاركة:** من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني مع العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين.

**4- هدف خلق قيمة مضافة:** وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للإستثمار في المؤسسة، وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين:

- ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلية نشاطاً مضيفاً للقيمة، حيث أن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعلها حجر عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية.

- النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

**ثالثاً: مجالات التدقيق الداخلي:** إن الهدف المعلن للتدقيق هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها فقط، فالمدققين الداخليين يقومون بعملهم بهدف خدمة المؤسسة

1- علي حجاج بكري، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، القاهرة، 2005، ص119.

ككل، والخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي هي:<sup>1</sup>

**1- خدمات التأكيد:** وهي التي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل للعملية، وأن طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي، وبشكل عام يوجد ثلاث أطراف مشاركة في خدمات التأكيد (مالك العملية، المدقق الداخلي، المستخدم).

**2- خدمات إستشارية:** وهي التي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناءً على طالب المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الإستشارية خاضعين لإنفاق مع العميل، وعمومًا تشمل الخدمات الإستشارية طرفين (المدقق الداخلي، صاحب العمل المطلوب)، ويجب على المدقق الداخلي المحافظة على الموضوعية ولا يفترض المسؤوليات الإدارية عند أداءه الخدمات الإستشارية.

بالإضافة إلى ذلك هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي:<sup>2</sup>

**3- خدمات وقائية:** هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الإختلاس أو الإسراف وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

**4- خدمات تقييمية:** تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المدقق الخارجي بالتعاون معًا لتيسير مهمة كل منهما.

1- احمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص30.

2- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص133-134.

**5- خدمات إنشائية:** وهي تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

**6- خدمات علاجية:** تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء وإكتشافها أو التوضيحات التي يتضمنها تقرير تدقيق والخاصة بإصلاح أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المؤسسة.

**رابعا: الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي:** تمر عملية التدقيق الداخلي بمراحل متسلسلة تتمثل في:

**1- إختيار الجهة الخاضعة للتدقيق:** تبدأ مهمة التدقيق الداخلي بإختيار النشاط الذي سيخضع لعملية التدقيق، إلا أنها لا تعتبر مرحلة بحد ذاتها، وتتم وفق ثلاث طرق: الإختيار المنظم (مخطط)، الإختيار بناءً على طلب الإدارة العليا، الإختيار بناءً على طلب الجهة الخاضعة للتدقيق.<sup>1</sup>

**2- الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمدقق الداخلي (موظف بالمؤسسة)، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق، والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة.<sup>2</sup>

1 خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الورق، عمان، 2006، صص 155-156.

2- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، إتحاد المصارف العربية، ط2، بيروت، 2010، صص 243.

**3- الدراسة والتخطيط:** تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة جداً لإنجاح مهمة التدقيق الداخلي، حيث يجب على المدقق الداخلي وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة التدقيق بما يتلائم والأهداف المسطرة، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:<sup>1</sup>

أ- **إجتماع الافتتاح:** يتم عقد إجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل التدقيق.

ب- **زيارة الموقع:** للتعرف على طبيعة العمل ومناخ النشاط وعلاقته بالأنظمة الأخرى وأسلوب تدفق المعلومات.

ج- **التخطيط:** تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع الخطط المناسبة بما يُحقق لهاً إتمام مهامها بنجاح، إلا أنه عند وضع خطة التدقيق، يجب أن تأخذ الإدارة في إعتبارها: أهداف التدقيق، نطاق مهمة التدقيق، تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق.

د- **برنامج التدقيق الداخلي:** يقوم برنامج التدقيق بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق التدقيق وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الإستجابات واللقاءات،... الخ.

**4- العمل الميداني:** يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق وإعتماده من الإدارة العليا، وتتم مرحلة العمل الميداني من خلال الإجراءات التالية:

أ- **الإشراف على التدقيق:** يجب أن يتم الإشراف على كل مرحلة من التدقيق بالطريقة المناسبة بواسطة المدقق المسؤول ورئيس القسم

1 The Institute of Internal Auditors, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, [www.theiia.org](http://www.theiia.org), USA, 2012, pp13-14.

ومدير إدارة التدقيق الداخليين، مع إلزام تقديم وثائق محددة وأوراق العمل كما هو مبين في سياسات إدارة التدقيق الداخلي، وتقديم التقرير للتدقيق في الموعد المحدد له وإتخاذ أي إجراء بشأن أي تأخير.<sup>1</sup>

ب- **تنفيذ برنامج التدقيق:** يقوم فريق التدقيق بتطبيق البرنامج على الواقع من خلال تجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق، وإجراء الإختبارات، والكشف عن أي مشكل أو مخالفة أو إنحراف قد يحدث، وتختلف هذه الإجراءات تبعاً لإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادفها، إلا أنّ هناك عناصر مرتبطة بأداء التدقيق كالفحص، التحليل، التقييم، الإلتزام، بالإضافة لذلك يجب على فريق التدقيق القيام بتوثيق كافة أعمالهم، بأوراق عمل، وأدلة التدقيق، كما أنّها تعتبر أدلة للمدقق الداخلي للدفاع عن نفسه في حالة إتهامه بالإهمال، وللحصول على هذه الأدلة يتبع المدقق الداخلي مجموعة من التقنيات كالمستندات، الجرد الفعلي، التدقيق الحسابي، المصادقات، الإستفسارات من العميل، نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الفحص التحليلي)، الفحص المُستندي، الفحص الإنتقادي، الإجراءات التحليلية، وإقرارات الإدارة.<sup>2</sup>

ج- **التواصل مع إدارة قسم التدقيق الداخلي خلال العمل الميداني:** يجب أن يطلب رئيس القسم وبشكل روتيني من الموظفين ونائب المدير بتقرير عن التقدم المحرز في تحقيق أهداف التدقيق وأيّة مشكلة قد تتسبب في عدم تحقيق

1 Fatomata Nadiaye, Dagfinn Knutsen, **Audit Manual**, Office of Internal Oversight Services, New York, March 2009, pp72-85.

2- راجع - مصطفى عيسى خضير، المراجعة- المفاهيم والمعايير والإجراءات-، جامعة الملك مسعود، ط2، السعودية، 1996، ص165.

- محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوي الجزئي والكلي، الدار الجامعية،

الإسكندرية، 2004، ص ص193-196.

أي هدف من أهداف المهمة، ويمكن أن يتم ذلك خلال إجتماعات الرصد الذي يتم عقده مع رئيس ومدير القسم ونائب المدير، أو عن طريق البريد الإلكتروني أو الإتصال الهاتفي، ويجب أن يقوم رئيس ومدير القسم/ نائب المدير بتقديم التوجيهات اللازمة لحل أية مشكلات قد يواجهها فريق التدقيق.

د- التواصل مع الجهة الخاضعة للتدقيق أثناء العمل الميداني: وذلك من خلال:

- ينبغي على كل من رئيس القسم والمدقق المسؤول جدولة إجتماعات دورية مع الجهة محل التدقيق والتنسيق معها لتزويدهم بمعلومات كاملة عن التقدم المحرز في عملية التدقيق.

- ينبغي أن يكون فريق التدقيق على إتصال منتظم مع موظفي الأنشطة التي يتم تدقيقها يوم بيوم، وإجراء إجتماعات مخصصة لأزمة لجمع المعلومات ومناقشة وحل المسائل، وتسهيل أعمال عملية تدقيق الداخلي.

هـ- الإجتماع النهائي: الغرض منه إعلام الجهة التي تمت تدقيقها بنتائج التدقيق، والوصول إلى إتفاق بشأن النتائج والتوصيات، وعرض الإجراءات المخططة أو التصحيحية المتخذة لمعالجة أوجه القصور التي كشف عنها تدقيق الداخلي وتقديم المشورة للهيئة محل التدقيق عند عملية الإبلاغ.

5- التقرير عن المهمة ومتابعة التوصيات: هذه المرحلة تُعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة وتتمثل في الخطوات التالية: التقرير الأولي للتدقيق، حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم، التقرير النهائي والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي أُكتشفت خلال عملية التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

**المحور الثاني: التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الجزائرية:**

1- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2005، ص521.

سعيًا لتحقيق مزايا التدقيق الداخلي، عملت السلطات الوصية في الجزائر على وضع تشريعات، ونصوص تنظيمية، تهدف إلى دفع إدارات المؤسسات الإقتصادية العامة إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، تعمل في إستقلالية وموضوعية، وتستخدم وسائل بشرية ومادية كافية وملائمة، ويمكن تمييز مراحل تطور التدقيق الداخلي في الجزائر من خلال الآتي:<sup>1</sup>

**أولاً: الفترة ما قبل 1988:** قبل 1988 لم تكن وظيفة التدقيق الداخلي معروفة في الجزائر إلا بشكل نادر جدًا، وكان الإتجاه العام هو خلطها "بالرقابة" بالمعنى الضيق والمحدود للمصطلح، فقد كانت تعتبر كقيد إضافي أو شر لا بُد منه يجب إقتصاره على المجال المحاسبي، ويعود السبب في هذا التصور بالأساس إلى كون الرقابات الخارجية المفروضة على المؤسسات سببت حساسية قوية لدى المسيرين تجاه كل ما هو رقابة.

أما المؤسسات الأكثر تطورًا في ذلك الوقت ونظرًا للأحجام الهامة من التثبيات النشيطة والتطورات التقنية، الإقتصادية والإجتماعية التي عرفتها هذه المؤسسات، فقد تولد لديها الشعور بالحاجة إلى الإهتمام بالرقابة الداخلية، ولأجل خلق الجهاز الذي يسمح لها بالتحكم في المخاطر، قامت هذه المؤسسات بإنشاء مصالح للتدقيق الداخلي إهتمت في البداية بالمجال المحاسبي والمالي ثم إنتقلت إلى المجالات العلمية الأخرى، كما أن أغلبية هذه المؤسسات وضعت وظيفة التدقيق الداخلي تحت سلطة المدير المالي.

هذا وقد واجه مسيرو هذه المؤسسات صعوبات كبيرة في أحداث وأقلمة وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسساتهم، تتمثل هذه الصعوبات خاصة في:

1- ساسية مساهل، تأثير تكنولوجيا المعلومات على وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص تسيير مؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2006/2005، ص ص80-83.

- وجود الذهنيات المعادية للرقابة. - نُقص المدققين الداخليين المؤهلين.
- النظام القانوني العشوائي للوظيفة. - عدم وجود ثقافة مناسبة.

ثانياً: سنة 1988: عرف التدقيق الداخلي بالجزائر في هذه السنة تحولاً جذرياً، تجسد ذلك في المادة رقم (40) من القانون رقم 01/88 الصادر في 02 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العامة، الذي كان هدفه تحرير المؤسسات الإقتصادية العمومية من القيود الإدارية وإتباع إتجاهات الإصلاحات الكبرى المستأنفة من طرف الدولة، حيث نصت هذه المادة على: "يتعين على المؤسسات العمومية الإقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة" وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.<sup>1</sup> وعليه بناءً على هذا القانون وهذه المادة بدأ يظهر دعم الرقابة الداخلية وخاصة التدقيق الداخلي وحُدّد نطاقه ووظائفه، وتشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييراً ضمنياً ويترتب عنها قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.

ثالثاً: إنشاء الجمعية الجزائرية للمدققين المستشارين الداخليين في عام 1993: فكرة إنشاء جمعية للمدققين المستشارين الداخليين الجزائريين تولدت في بادئ الأمر لدى بعض المدققين الداخليين التابعين للمؤسسة الوطنية لصناعة الحديد (SIDER)، والذين سرعان ما تقاسموا هذه الفكرة مع زملائهم من المؤسسات الأخرى عند مشاركتهم في الدورة التكوينية الأولى في التدقيق الداخلي، هذه الفكرة تم تجسيدها أولاً بإعلام حوالي 140 مؤسسة جزائرية عن إحتمال تأسيس جمعية للمدققين الداخليين على المستوى الوطني، ثم تم إستدعاء جمعية عامة تأسيسية أعلن فيها رسمياً عن إنشاء جمعية المدققين المستشارين الداخليين

1- المادة رقم 40 من القانون رقم 01/88 الصادر في 02 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العامة، الجريدة الرسمية رقم 02، 13-01-1988، ص36.

## الجزائريين Association des Auditeurs Consultants Internes (AACIA) Algériens في 19 جويلية 1993.

منذ تأسيسها عملت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين على إرساء القواعد الأساسية لوظيفة التدقيق الداخلية في الجزائر، كما عملت على تطوير وترقية هذه الوظيفة في المؤسسات والتنظيمات العمومية أو الخاصة من خلال:

- تنظيم دورات تكوينية في إطار برنامجها السنوي. - تنظيم ملتقيات وطنية دولية
- تشجيع أعضائها على المشاركة في الدورات التكوينية المنظمة في الخارج من قبل الجمعيات والمعاهد المتخصصة (IIA و IFACI).
- نشر المعايير الدولية المنظمة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي من خلال إصدار قانون أخلاقيات المهنة في 18 جانفي 1995، والذي يحتوي على جملة من المعايير الكفيلة بتنظيم ممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسات الوطنية.
- رابعا: سنة 1995: تم إعادة تهيئة الرقابة الخارجية وتمثلت بالتحديد في تدقيق إسهامات مجلس المحاسبة الذي لم تكن له أبداً وظيفة قضائية على المؤسسات العمومية، وذلك من خلال الأمر رقم 20/95 الصادر في 17 جويلية 1995، والذي تنص المادة "6" منه على أن "يكلف مجلس المحاسبة ...، برقابة حُسن إستعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، للموارد، الأموال، القيم والوسائل المادية..."<sup>1</sup>
- كما يعمل المجلس على تقييم جودة تسيير هذه العناصر من حيث الفعالية، الكفاءة والاقتصاد".

1- المادة رقم 06 من الامر رقم 20/95 الصادر في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39، 22-07-1995، ص 04.

وحددت المادة "8" من نفس الأمر المؤسسات التي تخضع لرقابة مجلس المحاسبة والمتمثلة في "المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطاً صناعياً، تجارياً أو مالياً والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات صبغة عمومية".<sup>1</sup>

وبالرغم من إلغاء قانون (01/88) سنة 1995، فإن السلطات الوصية واصلت إرسال التعليمات والتوجيهات إلى مدراء المؤسسات الاقتصادية العامة بضرورة الإهتمام بالتدقيق الداخلي وتحسين ممارساته بها، من أهمها:

1- المذكرة رقم 36 لمندوب مساهمات الدولة: بغرض المساهمة في تحكم أفضل وأكبر في التسيير وضمان إستمرارية المؤسسات العمومية، أوصى الصندوق الوطنى لمساهمات الدولة (C.N.P.E) من خلال المذكرة رقم 36 الصادرة بتاريخ 17 فيفري 1998 بوضع نظام رقابة مبنى على: تنظيم، مناهج وإجراءات خاصة.

والهدف المتوخى من وضع جهاز الرقابة هذا هو إعطاء المسيرين ضماناً معقولاً لتحقيق أهدافهم مثل:

- السير الجيد والمثالي للعمليات. - مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية.

- التأكد من أن التسيير يتم وفقاً لقوانين والقواعد التنظيمية المعمول بها.

هذه المذكرة الإعلامية أوصت أيضاً بإتخاذ مجموعة من الإجراءات بغرض تنظيم وتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الوطنية، هذه الإجراءات تتمثل في:

1- المادة رقم 08، نفس المرجع، ص04.

- رد الإعتبار للتدقيق الداخلي في المؤسسات.
  - ربط هياكل التدقيق الداخلي إدارياً بأعلى سلطة في المؤسسة.
  - ضمان إستقلالية المدقق الداخلي وإعطائه السلطة الضرورية لممارسة مهامه.
  - ضمان تكوين تكميلي للأشخاص الذين يمارسون وظيفة مدقق داخلي.
  - توسيع مجال التدقيق الداخلي إلى وظائف الأخرى للمؤسسة (التنظيم، الإنتاج، التسويق والموارد البشرية) بالإضافة إلى وظيفة المالية والمحاسبة.
  - إنشاء علاقات وظيفية بين مصالح التدقيق الداخلي، مجالس مراقبة الشركات القابضة، محافظي الحسابات وأيضاً مع هيئات ومؤسسات الرقابة الخارجية.
  - إدماج هياكل التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسات وتزويدها بالموظفين المناسبين سواء من ناحية العدد أو التأهيل.
- 2-** لوائح بنك الجزائر رقم 03/02 الصادرة في 14 نوفمبر 2002 والتي تتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، بالإضافة صدور التعليمية الثالثة من رئيس الحكومة عام 2003، لوضع اللمسات الأخيرة لإنشاء وتأسيس أجهزة التدقيق والرقابة الداخلية.
- 3-** وفي 30 يناير 2007 قامت الحكومة من خلال وزارة الصناعة وترقية الإستثمار (MIPI) بإصدار التعليمية رقم 079/SG/07 تعزز فيها القانون السابق (01/88)، حيث من خلال هذا البيان تحث على ضرورة وجود هياكل للتدقيق والرقابة الداخلية في كل المؤسسات العمومية الإقتصادية.<sup>1</sup>

1- CHekroun Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, These de doctorat en Sciences de Gestion LMD (Non publié), Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2013/2014, p221.

4- وكان آخره المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 المحدد لكيفيات مراقبة وتدقيق المؤسسات الإقتصادية العامة من طرف المفتشية العامة للمالية، حيث نصت المادة 02 على ما يلي:<sup>1</sup>

" تنصب عمليات رقابة وتدقيق التسيير المذكورة في المادة الأولى أعلاه على المجالات الآتية:

- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها تأثير مالي مباشر.

- إبرام وتنفيذ كل عقد وطلب. - المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية والمنقولة.

- التسيير والوضعية المالية. - مصداقية المحاسبات وإنتظامها. - المقاربة بين التقديرات والإنجازات.

- شروط إستعمال الوسائل وتسييرها. - سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي.

يمكن عمليات الرقابة أن تشمل أيضا جميع ميادين الرقابة وتدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة."

وعليه أكد هذا المرسوم من خلال المادة (02) أعلاه على ضرورة إنشاء هياكل التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات الإهتمام بها، حيث أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل عدة ميادين، وذكر منها سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي. وتجاوباً منها مع هذه النصوص القانونية والتنظيمية، بادرت الكثير من المؤسسات الإقتصادية العامة إلى إنشاء وظيفة التدقيق

1- المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009، المحدد للشروط وكيفيات مراقبة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية رقم 14، 04-31-2009، ص19.

الداخلي ضمن بنيتها التنظيمية، التي إعترتها نقائص، خاصة فيما يتعلق بعدم وجود تنسيق كاف وضعف الأنظمة المعلوماتية، وهشاشة نظام الرقابة الداخلية، في ظل إفتقاد الرقابة الخارجية على هذه المؤسسات للفعالية، لغياب التنظيم والقدرة على القيادة وتركيزها على الشكل دون المضمون.

كما تجدر الإشارة إلى أن الجزائر وفرت الكثير من الجهد في السنوات الأخيرة لتطوير التدقيق الداخلي إما عن طريق النصوص، التعليمات والقوانين أو عن طريق إنشاء جمعية المدققين الداخليين الإستشاريين الجزائريين (AACIA)، وكما تعتبر واحدة من أوائل الدول التي فرضت هذه الوظيفة من خلال النصوص القوانين كذلك، ومع ذلك، ففي البداية وظيفة التدقيق الداخلي لم تكن ذات أهمية كبيرة وخاصة في الشركات الصغيرة، وهذا ما أكدته نتائج الدراسة التي قامت بها (DELOITTE)، في الواقع فإن الدراسة أجريت من قبل جمعية المدققين الداخليين الإستشاريين الجزائريين (AACIA) و (DELOITTE) في 2005-2006 على التدقيق الداخلي في الجزائر، حيث أظهرت هذه الدراسة أن سير عمل التدقيق الداخلي طويل جداً بالمقارنة مع الأهداف المسطرة ووفقاً للمعايير الدولية، ويتنوع دور هذا النشاط دائماً من مؤسسة إلى أخرى، بمعنى أن هذا الإختلاف يكون في الشركات الكبيرة التي يطبق فيها التدقيق بصورة فعالة.<sup>1</sup>

**خامساً: تكوين المدققين الداخليين الجزائريين:** بعد إصدار القانون 88-01 الذي ألزم المؤسسات العمومية الإقتصادية بضرورة الإهتمام بوظيفة التدقيق

1- Ziani Abdelhak, *Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise: cas Entreprises Algériennes*, These de doctorat en Sciences Economiques (Non publié), Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2013/2014, p177.

الداخلي كان لا بُد من تكييف الفعل التكويني مع التوجهات القانونية الجديدة، وقد تجلّى الإهتمام بتكوين المدققين الداخليين الجزائريين في الجوانب التالية:<sup>1</sup>

1- في إطار العلاقات الدولية: في عام 1989 تم إمضاء العقد الجزائري- الفرنسي ما بين الحكومتين الجزائرية والفرنسية، والذي تقرر بموجبه تنظيم نشاطات التكوين في التدقيق الداخلي لفائدة المؤسسات الناشطة في قطاع الصناعة، وأن إمضاء مثل هذا العقد كان بناءً على دوافع عديدة أهمها:

أ- التكفل غير الكافي بوظيفة التدقيق من قبل المؤسسات، ويظهر هذا التقصير في الميزانية المخصصة لهذه الوظيفة. هذه الوضعية فسرت من قبل غالبية المؤسسات بعدم توفر موظفين أكفاء في مجال التدقيق الداخلي، وبالتالي لجأت هذه المؤسسات إلى إلتماس المساعدة من القطاع الصناعي لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي خاصة فيما يتعلق بالتكوين.

ب- قوانين إستقلالية المؤسسات وما أنجر عنها من إلزام للمؤسسات العمومية الإقتصادية بإحداث وتطوير هياكل داخلية للتدقيق الداخلي.

ج- من جهة أخرى لُوَحظ نقص كبير في هياكل التكوين التي تعطى دروساً متخصصة في التدقيق الداخلي.

إنطلاقاً من هذه الدوافع الرئيسية، طرحت فكرة مشروع تكوين في التدقيق الداخلي في مجالات: المالية/المحاسبة والموارد البشرية/القانون على اللجنة

1- ساسية مساهل، مرجع سابق، ص 83-85.

المختلطة للمشاريع الجزائرية- الفرنسية (في إطار التعاون)، وتمت الموافقة على المبدأ في جوان 1988.

وقد أختيرت المؤسسة الوطنية لصناعة الحديد (SIDER) لتنفيذ هذا المشروع، حيث شاركت مديرية التدقيق الداخلي التابعة لهاته المؤسسة في التحضير لهذا التكوين بصفتها كمحور مباشر للشركاء الفرنسيين.

هذا التكوين كان في الأصل مخصصاً لتغطية، إحتياجات مؤسسات قطاع الصناعة الثقيلة، لكن وتحت تأثير الفائدة الكبيرة لوظيفة التدقيق الداخلي التي أثارها الإصلاحات الإقتصادية بشكل لافت للإنتباه، إتسعت دائرة المستفيدين من العقد الجزائري - الفرنسي لتمس المؤسسات المنتمية إلى القطاعات الأخرى: الصناعات الخفيفة، الطاقة، الخدمات، المالية والتجارة، حيث سمح هذا الإتفاق إلى تكوين 117 مدقق داخلي خلال الفترة الممتدة بين 1989-1997<sup>1</sup>.

التكوين بدأ أولاً في عنابة (الجزائر) ثم باريس (فرنسا). الشريك الذي تولى عملية التكوين هذه في البداية كان L'ESSEC Business School (1990-1994) ثم المعهد الفرنسي للمدققين المستشارين الداخليين (1995- إلى يومنا هذا)، وتمثل هذا التكوين من خلال برنامج سطر مع المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين سمح للمدققين الداخليين الجزائريين بلقاء مختصين أكفاء في التدقيق الداخلي وتعريفهم على المناهج البيداغوجية الحديثة بإكتساب منهجية صحيحة والحصول على الأدوات الضرورية لممارسة مهامهم بالمهنية والكفاءة المطلوبة.

1- Nourdine Khatal, 5 Questions À..., revue Auditeur Francophone, Union Francophone de L'audit Interne, Newsletter électronique N° 01, France, Octobre- novembre 2009, p02

2- على المستوى المحلي: تولت بعض المعاهد العليا للتكوين كالمدرسة الوطنية للإدارة والمعهد العالي للتسيير والتخطيط تدريب مدققين داخليين في المؤسسات الوطنية، وذلك من خلال تنظيم دورات تكوينية وملتقيات حول التدقيق. كما قامت جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين بعدة مبادرات سمحت لها بأن تكون المتكفل الرئيسي بتطوير مهنية المدققين الداخليين الجزائريين، هذه المبادرات أخذت أشكالاً مختلفة أهمها:

أ- اللقاءات والندوات: قامت الجمعية بخلق إطار لتبادل المعلومات بين أعضائها وذلك بشكل دوري (مرة كل شهرين) حيث يقوم مختص في التدقيق الداخلي بتقديم موضوع حالي في المجال، ثم يتبع بمناقشات يقوم من خلالها كل واحد من المشاركين بإعطاء تفسيرات، تعليقات، توضيحات،... الخ.

ب- الملتقيات: شارك أعضاء جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين في ملتقيات وطنية نُظمت من طرف تنظيمات مختصة في التكوين أو من طرف مؤسسات الدولة، وقد إقتصر تدخل هؤلاء الأعضاء على المواضيع المتصلة بالتدقيق والرقابة والداخلية، هذه المشاركة سمحت للجمعية بالتعريف بنفسها بشكل أفضل من جهة، ومن جهة أخرى سمحت لها بنشر المبادئ المتعارف عليها لوظيفة التدقيق الداخلي (المعايير، آداب المهنة... الخ)، كما قامت الجمعية أيضا بتنظيم ملتقيات متخصصة في التدقيق والرقابة الداخلية، كان

آخره في شهر أكتوبر سنة 2014 بوهان تحت عنوان "التدقيق الداخلي للحسابات: طرف تغيير" حضره خبراء ومختصين في تدقيق الحسابات الجزائريين وأجانب، لا سيما من فرنسا وبلجيكا وكندا وتونس والمغرب.

ج- المنشورات: نشرت الجمعية لصالح أعضائها وكافة المهتمين بالتدقيق الداخلي مجلة دورية بعنوان "L'auditeur"، خصصت صفحتها للحديث عن أهم المواضيع والمستجدات المتعلقة بالتدقيق الداخلي الجمعية تعتبر هذا الجسر الذي يربط بينها وبين المدققين كعنصر تكوين إضافي.

د- الشراكة بين الجمعية والجامعة: عملت جمعية المدققين المستشارين الجزائريين على تقديم تعليم متخصص في التدقيق الداخلي وذلك في إطار الشراكة مع جامعة عنابة، كما تعمل الجمعية حالياً على قبول الوظيفة كتخصص علمي من خلال منح المتخرجين شهادة تكوين من نوع شهادات الدراسات العليا المتخصصة (DESS) Diplôme d'études supérieures spécialisées.

### المحور الثالث: التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية

#### بسكرة

ديوان الترقية والتسيير العقاري يبدي إهتماماً كبيراً للتدقيق الداخلي، وهذا ما يعكس سياسته المتبعة في تحسين أداء خلية التدقيق الداخلي وتطويرها من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة وتأدية نشاطها على أحسن وجه. كما يعتبر

ديوان الترقية والتسيير العقاري التدقيق الداخلي وسيلة ووظيفة تُمكن من إختبار الرقابة الداخلية، للكشف عن الأخطاء المالية والتشغيلية.

### أولاً: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI"

ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة مؤسسة وطنية عمومية تحت وصاية وزارة السكن والعمران، ذات طابع صناعي تجاري (OPIC) تأسست بموجب مرسوم 143/76 المؤرخ في 1976/10/23 بطابع إداري وقد تغيرت الطبيعة القانونية للمؤسسة بموجب مرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12، وبذلك يتمتع ديوان الترقية والتسيير العقاري بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي ويُعد تاجر في علاقاته مع الغير ويخضع لقواعد القانون التجاري، ويسيره مدير عام تحت إشراف مجلس إدارة مكون من مدير الإدارة المحلية ومدير السكن والتجهيزات العمومية، وأمين الخزانة لولاية بسكرة، ومدير التخطيط والتهيئة العمرانية وعضو لجنة المشاركة تحت إشراف وزارة السكن والعمران، ويتم تحصيل الإيجار عن طريق 09 وكالات مالية مهامها تحصيل الإيجار

وتمثيل الديوان على مستوى المناطق موزعة عبر تراب الولاية كما يلي:<sup>1</sup>

- 04 وكالات بمدينة بسكرة. - وكالة واحدة في كل من سيدي عقبة، لوطاية، أولاد جلال، طولقة، أورلال.

### ثانياً: تنظيم التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

المؤسسة ومسيريها بحاجة في أي وقت، وبصفة دورية أن يكونوا على يقين من أن تحركات الممتلكات التي تسيير داخل المؤسسة، وبين هياكلها المختلفة، بطريقة جيدة وخالية من الشكوك، فهي تتطلب أيضاً أن تترجم ممتلكاتها إلى أرقام، مع أقصى قدر ممكن من الحقيقة.

1- بالإعتماد على وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ومن خلال تواجدها في المؤسسة وكذلك اطلعنا على الهيكل التنظيمي لها، لوحظ أن خلية التدقيق الداخلي تتمتع بالاستقلالية عن باقي وظائف الديوان محل الدراسة سواء:

\* من الناحية التنظيمية فهي تتبع لأعلى سلطة في المؤسسة (المديرية العامة).  
\* أما من الناحية العملية لتمييزها بالعوامل التالية:

- مخطط التدقيق مصادق عليه من طرف المدير العام والذي يُعتبر كرخصة للقيام بعملية التدقيق الداخلي.

- إمتلاكها دليل التدقيق (GUIDE D'AUDIT) ومصادق عليه من طرف المدير العام، حيث يبين هذا الدليل صلاحيات المدقق الداخلي في الوصول إلى جميع المستندات المتعلقة بالموظفين والأصول ذات العلاقة، شرط أن يكون ذلك في مجال المهمة.

- كافة التقارير ترفع إلى المدير العام.

- **دليل التدقيق الداخلي:** وضع دليل للتدقيق الداخلي بعد دراسته من خلال دورة تدريبية خلال شهري ماي وجوان ضمت معظم ممثلي دواوين الترقية والتسيير العقاري على مستوى الوطن والمجراة بالمعهد العالي للتسيير والتخطيط I.S.G.P ببرج الكيفان بالجزائر سنة 2006، والهدف هو تمكين مختلف دواوين الترقية والتسيير العقاري من تحديد مناطق الخطر التي قد تواجه تسيير المؤسسة ومحاولة تقييم الإجراءات والأساليب المطبقة، من أجل مواجهة تلك المخاطر.

ومن خلال هذا الدليل المشار إليه يتم التطرق إلى أهم جوانب الإجراءات التي تتخذ عند تدقيق دوائر الديوان:<sup>1</sup>

1- **تدقيق دائرة المحاسبة والمالية:** ومن أهم الإجراءات الواجب إتخاذها هي:

1- ميثاق التدقيق، ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

\* **تدقيق المقبوضات:** والهدف هو التأكد من أن جميع المقبوضات المحصلة تكون مقابل إلتزامات لديون حقيقية لمدينو الديوان والتي يتم تسليمها يومياً إلى البنك.

ولتحقيق هذا الهدف لا بُد من تقييم نظام المقبوضات النقدية المطبق والتي ينبغي أن يتوفر فيه الجوانب التالية:

- الحماية والحفاظ على الصندوق. - فصل المهام بين أمين الصندوق ورئيس الدائرة.

- نوعية وجودة نظام المعلومات المطبق الخاص بالصندوق.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

- وصل التحصيل. - بطاقة خاصة بمتابعة المبالغ المُستردة. - محضر دقيق للصندوق (PV).

- وصل الدفع. - تسجيل الشيكات والسندات في جدول تسليم الخاص بها.

\* **النظام المنفذ على مستوى الديوان** هو نظام محوسب يسجل تلقائياً الإيصالات في قاعدة البيانات وكما يقوم أيضا بتسجيل خروج الإيرادات اليومية وبيان الدخل الشهري.

بالإضافة إلى ذلك من الضروري وضع الإستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تقي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية المقبوضات المطبق في المؤسسة.

\* **تدقيق المدفوعات:** والهدف هو التأكد من أن جميع المدفوعات تتوافق مع الديون الفعلية والمبررة بالمستندات المؤيدة، ولتحقيق هذا الهدف لا بُد من تقييم نظام المخرجات والذي ينبغي أن تتوفر فيه ما يلي:

- حماية وحفظ الصندوق. - نوعية وجودة نظام المعلومات المطبق الخاص بالصندوق.

- فصل المهام بين أمين الصندوق ورئيس الدائرة.
- بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:
- طلب بالتسديد - طلبيه الدفع (le mandat de paiement) - أمر بالدفع. - الشيك.
- وصل الصندوق. - كشف البنك. - محضر دقيق للبنك (PV).
- محضر دقيق للصندوق (PV).
- \* **تدقيق المخصصات:** والهدف هو التأكد من أن جميع القيود المحاسبية مسجلة وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF، ومدعمة بالوثائق الثبوتية التي تؤكد صحة العمليات والقيود.
- \* **المقاربة للبنك والصندوق:** والهدف هو ضمان أن يتم تسجيل جميع المبالغ المقبوضة والمدفوعة من قبل الطرفين.
- \* **تدقيق الدفاتر التنظيمية:** والهدف هو التأكد من أن الدفاتر التنظيمية موجودة وبحالة جيدة.
- **تدقيق دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:** وأهم الإجراءات التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تدقيق الدائرة:
- \* **تقييم نظام التوظيف:** والهدف هو التأكد من أن جميع الأشخاص الذين تم توظيفهم هم الأكثر قدرة للعمل في المناصب الشاغرة، وأنهم يلبون متطلبات وإحتياجات الوظيفة المطلوبة، ولديها موقع في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ولا بُد من تقييم هذا النظام المطبق من خلال:
- حماية وحفظ وتطوير جودة نظام المعلومات المطبق المتعلق بتسيير الموارد البشرية.
- فصل وتحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بجميع الموظفين.

أما من حيث النظام المنفذ الخاص بهذه الدائرة على مستوى الديوان، ينطلق أولاً عن إشعار مسبق على وجود مناصب شاغرة، مع وضع الشروط الواجب توفرها في طالب العمل، وبعد ذلك يتم إختيار الشخص الأنسب للوظيفة المطلوبة، إلا أن هذه الطريقة لم تعد تطبق بسبب وجود عقود ما قبل التشغيل والإدماج.

بالإضافة إلى وضع الإستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تقي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام التوظيف المطبق في المؤسسة.

\* **تقييم نظام التدريب:** إن الهدف هو التأكد من أن جميع العاملين بالديوان المستفيدين من التدريب، هم أشخاص حقاً كانوا بحاجة إلى تدريب على مستوى مراكز متخصصة، ولا بُد من تقييم هذا النظام المطبق بالمؤسسة والتأكد من الجوانب التالية:

- إدارة الحياة الوظيفية للعاملين بأكمل وجه. - المحافظة على نوعية وجودة المعلومات.
- من جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة وتشجيع على تحسين الأداء الوظيفي للعامل.

بالإضافة إلى وضع الإستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تقي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام التدريب المطبق بالديوان.

\* **تقييم نظام الأجور:** الهدف هو التأكد من أن جميع الأجور تحتوي على التعويضات تقدم بأقساط وفقاً للاتفاقية الجماعية التي وقعتها المؤسسة مع مفتشيه العمل الخاصة بولاية بسكرة سنة 2005 ولها ملحقين الأول صادر في ماي 2010 والثاني جوان 2012، وتدفع للهيئات الإجتماعية كل التكاليف

الإجتماعية وكذا الضرائب وتسجلها في الحين وبصفة صحيحة لكل مصاريف العمال<sup>1</sup>، ولا بُد من تقييم نظام الأجور المطبق لضمان:

من جهة حماية وحفظ برامج تسيير الأجور، ونوعية المعلومات، ومن جهة أخرى تطبيق تعليمات الإدارة ومساعدة في تحسين الأداء، بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

- سجل الحضور (ورقة التتقيط). - ورقة تصنيف العمال. - كشوف المرتبات. - شبكة الرواتب.

- الوثائق المبينة للتغيرات الطارئة للعمال. - ملخص لكشوف المرتبات. - الدفع بشيك أو أمر بالدفع.

\* النظام المنفذ على مستوى الديوان هو نظام محوسب يحسب تلقائياً الأجور وفقاً لقاعدة البيانات وكما يقوم أيضا بتسجيل خروج الأجور عن طريق فروع وأصناف.

مع وضع الإستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه.

\* تقييم نظام المشتريات: إن الهدف هو التأكد من أن الديوان يشتري البضاعة، والمواد واللوازم بتكلفة منخفضة وذات جودة، ولا بُد من تقييم نظام المشتريات المطبق في المؤسسة والذي يجب أن يتضمن الجوانب التالية:

- حماية وحفظ نوعية وجودة المعلومات المخرجة. - تطبيق تعليمات الإدارة ومساعدة في تحسين الأداء.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

- وصل الطلب. - فواتير الأولية (les factures pro formas). - جدول مقارنة بين العروض.

1- إتفاقيات الجماعة الخاصة بالعمال وملاحقها، ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

- وصولات الشحن.
- وصولات الإستلام.
- الفواتير النهائية.
- دفتر جرد المخزونات.

ويتم وضع الإستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية للمشتريات المطبق من طرف المؤسسة.

\* **المخزونات:** الهدف هو التأكد من أن جميع المخزونات موجودة بمخازن الديوان يتم تسجيلها بقيمة تكلفة الشراء، وتخضع مجال المحاسبة لما يسمى بالجرد الدائم.

ولا بُد من تقييم نظام تسيير المخزون المطبق وفقاً لقوائم الجرد، وينبغي الأخذ بعين الاعتبار الجوانب التالية:

- حماية حفظ الجيد للمخزون وفقاً لشروط المطلوبة والتأمين عليه.
- نوعية وجودة المعلومات المخرجة من هذا النظام. - تطبيق تعليمات إدارة وتشجيع وتحسين الأداء.
- بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:
- بطاقة المخزون. - وصل الخروج. - وصل الطلب الداخلي (الطلب على المواد واللوازم العمل).

- حوسبة وتسيير المخزون بطريقة تسمح بالمراقبة الدائمة (الجرد الدائم).  
ويتم وضع الاستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تفي كل من الجوانب المذكورة أعلاه، حتى يتم التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق الخاص بنظام المخزونات المطبق من طرف المؤسسة.

\* **الجرد المادي:** إن الهدف منه هو التأكد من أن جميع الممتلكات التابعة لديوان يتم جردها وفقاً للقواعد والإجراءات المقبولة والمعمول بها.

\* **تدقيق التثبيطات:** والهدف هو منه التأكد من أن جميع التثبيطات يتم تشغيل في ظل ظروف مواتية وتم إقتنائها ووفقاً للقواعد شراء التثبيطات، ويجب على المدقق الداخلي القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيطات الذي يجب أن يوفر حماية معالجة المعطيات، وحماية الأصول من خطر التسرب أو نسيان أو تعمد ترك خسائر غير مسجلة وكذا الفصل بين المهام الذي يسبب غيابه عدم فعالية المراقبات السابقة.

\* **تقييم نظام التأمين:** والهدف هو التأكد من أن جميع وسائل الديوان يتم التأمين عليها بأقل تكلفة مع أقصى قدر من التغطية للمخاطر.

\* **التنازل عن التثبيطات:** والهدف هو ضمان أن يتم نقل جميع الممتلكات وفقاً للوائح والطرق المعمول بها وطريقة الإهتلاك الذي يستخدمه الديوان.

\* **التقاضي:** والهدف منه أن تكون جميع القضايا الخلافية تتبع بشكل صحيح، مع الأخذ في الإعتبار حماية مصالح الديوان.

\* **الصحة والسلامة:** والهدف هو التأكد من أن جميع التوصيات معتمدة من لجنة الصحة والسلامة ومفتشيه العمل، ولا بُد من وضع الإستبيانات الخاصة بالرقابة الداخلية التي يجب أن تقي كل من الجوانب المذكورة أعلاه.

ج- **تدقيق دائرة التسيير وصيانة العقار:** وأهم الإجراءات التي تأخذ بعين الاعتبار عند تدقيق هذه الدائرة نذكر:

\* **تقييم نظام الرعاية والصيانة وإعادة التأهيل:** والهدف هو التأكد من أن جميع عمليات الصيانة والرعاية تنفذ وفقاً لخطط المحددة مسبقاً للديوان ووفقاً للميزانية المحددة من طرف المؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك إلزامية وجود وثائق كافية أهمها:

- السجل الصحي (صيانة للمبنى)، وهو خاص لرقابة الحالة الصحية للمباني السكنية.

- جدول لمقارنة العروض. - محضر لجنة إختيار المشغل.
- محضر إستلام العمل.

#### د- تدقيق دائرة التحكم في المشاريع:

\* **دفتر الشروط:** الهدف هو ضمان أن دفتر الشروط تم إعداده وفقاً للمرسوم الرئاسي رقم 250/02، 2002/07/24، المعدل والمتمم بموجب المرسوم الرئاسي رقم: 301/03 من 2003/09/11 الخاص بتنظيم الصفقات العمومية.

- إلا أن هذا المرسوم أعلاه لم يعود معمول به حالياً، لأن شروط إعداد دفتر الشروط أصبح يتم وفقاً للمرسوم الرئاسي رقم 247/15، 2015/09/16، الخاص بتنظيم الصفقات العمومية، وتقويضات المرفق العام.

- فعلى الديوان تقييم أوضاع الأسواق، وعتبة المشاريع، وتقييم العروض المقدمة: وذلك لضمان أن منح جميع العقود تم وفق للمرسوم الرئاسي رقم 247/15.

\* **مراقبة العمل والخدمات:** الهدف هو ضمان أن يتم إنجاز المشاريع وفقاً للقواعد شروط البناء وشروط المتفق في العقود مع المقاولين.

#### ه- تدقيق دائرة الترقية العقارية والعقار:

\* **مبيعات/العميل:** والهدف هو ضمان أن المؤسسة أعدت فواتير العملاء بالأسعار التعاقدية والتأكد من القدرة الإئتمانية للعملاء، وأن هذه الفواتير سجلت بشكل صحيح والسليم في الفترة المناسبة وفقاً للشروط المعمول بها.

ويجب على المدقق القيام بدراسة تقييمية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمبيعات والزبائن الذي يجب أن يضمن الدقة في معالجة المعطيات، وكذا الفصل بين المهام الذي يسبب غيابه عدم فعالية المراقبات السابقة.

\* **الإحتياجات:** يتم تقييم إحتياجات الترقية العقارية وإعداد التركيبة المالية لها مع مختلف المتعاملين والزبائن بتكوين صناديق متابعة بيع أو تسويق السكنات الترقية عن طريق إستعمال وإعداد الإطار القانوني لها، لضمان أن الأموال حققت الغرض المطلوب.

وعمومًا فإن المؤسسة تهتم كثيرًا بمجال التدقيق الداخلي وتحاول التحسين والتطوير الدائم له وفقًا لمتطلباتها لأنه يساهم بدرجة كبيرة في إتخاذ القرارات، وخير دليل على ذلك هو مدى إعتقاد المسؤولين على تقاريره، وما ورد فيه من نتائج وتوصيات، حيث يتم تنفيذها بشكل كامل أو أغلبها، وهذا لدرجة الثقة التي منحت في موظف خلية التدقيق الداخلي، فالتدقيق الداخلي هو الوسيلة التي يستطيع الديوان من خلاله تحقيق الأهداف المحددة والمراد الوصول إليها.

**ثالثًا: منهجية التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:**

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات التدقيق الداخلي، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم تدقيقها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، كما يتم تحديد الجهة التي يتسنى للمدقق الرجوع إليها لمباشرة مهامه وأخذ مادته منها، إلا أنه هناك عمليات للتدقيق تجرى بصورة إستثنائية من أجل إكتشاف المعضلة في جانب معين والعمل على تداركها، وعمومًا تمر منهجية عمل التدقيق الداخلي في الديوان بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

### 1- التخطيط: تتم هذه المرحلة عبر الخطوات التالية:

1- عملية التحضير للمهمة: وتتم هذه الخطوة كالتالي:

\* رسالة المهمة: أو الأمر بالمهمة: وهي التي ترسل إلي خلية التدقيق من

1- إجراءات التدقيق الداخلي (مكتوبة)، ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

قبل المدير العام للديوان، لإشعار الخلية للقيام بعملية التدقيق عن قريب، وتتضمن هذه الرسالة البيانات التالية:

- موضوع التدقيق - تاريخ بداية المهمة
- الفترة المتنبئة لانجاز المهمة. - اسم المدقق - إمضاء المدير العام.

\* **الدراسة الأولية:** قبل إنجاز المهمة ميدانياً، يقوم المدققين الداخليين بدراسة كل المعلومات المفيدة المتعلقة بالنشاط محل التدقيق وهذا ما يسمح بتكوين مرجع لميدان محل التدقيق، والقيام بتحليل المخاطر وتحديد أهداف التدقيق.

\* **كسب المعرفة:** يتم من خلالها:

- تحديد مجال التدقيق. - معرفه الأشخاص المتعامل معهم. - جمع الوثائق حول الموضوع محل التدقيق.

ب- **التشاور مع مسيري المصلحة أو الوكالة محل التدقيق:** قبل الإنطلاق في عملية التدقيق يجب علي رئيس المهمة أن يبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول فائدة وأهداف المهمة، وكذا مناقشة تنسيق التدقيق مع عمل المصلحة، ويسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم تحديدها.

- ج- **تحضير برنامج العمل:** هذا البرنامج ينجز على أساس نقطة التوجيه، وهو موجه لتعريف، توزيع، تخطيط ومتابعة أعمال المدققين.

2- **تنفيذ المهمة:** تمر عملية تنفيذ المهمة بالخطوات التالية:

أ- **الفحص الميداني:** في هذه الخطوة يقوم فريق التدقيق وطبقاً لبرنامج العمل بالفحوصات اللازمة، والحصول على المعلومات التي تساعد على تحقيق أهداف المهمة، ومن بين الأدوات المستعملة في عملية الفحص:

\* **وثائق العمل:** دليل إجراءات (نظام الرقابة الداخلية في الديوان).

\* **أدوات الاستجواب:** - المحاوره. - قائمة استقصاء الرقابة الداخلية.

- \* **الدراسة الوصفية:** - الهيكل الوظيفي. - شبكة تحليل المهام. - خريطة سير المعلومات.
- ب- **تدوين الملاحظات المكتشفة:** بعد كل مرحلة من برنامج العمل، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المدقق وتحليل المشكل، تعريفه، أسبابه، تأثيره والتوصيات.
- ج- **اجتماع نهاية مرحلة الفحص:** تتم هذه الخطوة من خلال عقد إجتماعين: - يكون الإجتماع الأول بين رئيس المهمة والمدققين للتأكد من أن مجموع النقاط والأهداف المسطرة في برنامج العمل قد تم تحقيقها. - أما الإجتماع الثاني يكون بين فريق التدقيق (رئيس المهمة والمدققين) ومسؤولي المصلحة أو الوكالة محل التدقيق لإعلامهم بالنتائج المتوصل إليه.
- 3- خلاصة المهمة:** تمر هذه المرحلة بثلاث خطوات:
- أ- **مشروع تقرير المهمة:** بعد نهاية مختلف عمليات الفحص، يتم وضع مشروع تقرير والذي يوضح مختلف الملاحظات والتوصيات، ويوزع على مسؤولي المصلحة محل التدقيق.
- ب- **المصادقة على المشروع:** ويكون ذلك بعقد إجتماع بين المدققين والمسؤولين المعنيين بالتدقيق حيث يتم من خلاله:
- مناقشة كل النقاط التي يتضمنها مشروع التقرير وتعديلها إذا تطلب الأمر ذلك.
- تحديد الأشخاص المكلفين بتنفيذ التوصيات. - تحديد أجال تنفيذ التوصيات.
- ج- **التقرير النهائي:** بعد عملية المصادقة على المشروع وتعديله إذا تطلب الأمر ذلك، يصبح تقرير نهائي حيث يتضمن هذا التقرير:
- خلاصة موجهة للمدير العام. - الملاحظات والتوصيات. - موقف

المسؤولين المعنيين بعملية التدقيق.

ويتم إرسال هذا التقرير إلى كل من:

- المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات. - المدير العام. - مسؤول المصلحة أو الوكالة الخاضعة للتدقيق.

4- متابعة التوصيات: تتمثل هذه المرحلة في متابعة التوصيات الموجودة في تقارير التدقيق الداخلي.

ثالثاً: معايير وشروط إعداد التقرير التدقيق الداخلي في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

لفهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من قبل المصلحة أو الوكالة محل التدقيق، يرى الديوان أنه يجب أن يُعد التقرير النهائي لأي عملية بجودة يحترم فيها مجموعة من النقاط وهي:

- يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح، مختصر وبناءاً وفي الوقت المناسب.

- يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متحيزة وخالية من التشويه، كما يجب أن تشمل الأسباب، والنتائج والتوصيات بدون تحيز.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق الداخلي.

- من الممكن أن يحتوي التقرير على معلومات عامة كخلفية للتقرير وعلى ملخصات تبين المعلومات العامة والمجالات والأنشطة محل الفحص، كما توفر معلومات تفسيرية ملائمة.

- يوضح التقرير ما إذا كان يغطي عملية تدقيق مجدول (مبرمج) أم أنها عملية خاصة تم طلبها خلال الفترة.

- إذا اشتمل التقرير على ملحقات، فيجب أن تكون معبرة عن محتويات التقرير.

- يجب أن تحدد البيانات الخاصة بالأنشطة محل التدقيق وأن تشمل معلومات دالة (موضحة) مثل المدة الزمنية للتدقيق، ويجب أيضا وصف طبيعة ومدى التدقيق التي تم القيام بها، وقد تشمل النتائج الحقائق التي وجدها المدقق الداخلي، والإستنتاجات والتوصيات.

- قد يشتمل تقرير التدقيق الداخلي رأي الجهة محل التدقيق لتحول إلى إستنتاجات المدقق أو توصياته، ويجب على هذا الأخير من مناقشتها مع الجهة محل التدقيق، وأن يحاول الحصول على موافقتها على نتائج التدقيق، وعلى خطة للعمل على تحسين العمليات التشغيلية.

- قد يكون من غير الملائم الإفصاح عن بعض المعلومات إلى جميع من يتلقون التقرير لأن هذه المعلومات قد تكون سرية، أو يكون إفشاؤها في غير صالح الديوان.

### الخاتمة:

**1- نتائج البحث:** يعتبر التدقيق أداة تساعد المؤسسة على أداء مهامها من خلال توفير المعلومة المطلوبة لذلك، وإظهار مواطن الضعف ومواطن القوى فيها، ومن أهم النتائج المتوصل إليها تتمثل في:

\* يُعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تقييم وتحسين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وعمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة، وحتى يحقق التدقيق الداخلي هذه الوظائف بفعالية لا بُد من توفر الشروط من أهمها نذكر:

- تغطية التدقيق الداخلي لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة.

- تحديد الموقع الوظيفي للتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقل عن باقي الوظائف، ويضمن عدم تداخله مع الوظائف الأخرى

وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف خلية التدقيق الداخلي.

- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.

\* يسعى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديه من إمكانيات، وبما يحيط به من تغيرات، فيحاول أن يوفر جو رقابي يساعده على أداء أنشطته بصورة تقل فيها الأخطاء، والأعمال غير المرغوب فيها.

\* تستعين إدارة الديوان بالتدقيق الداخلي للتخفيف من ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقها، والتي تخص تطبيق السياسات والإجراءات المختلفة وتحقيق الأهداف والمحافظة على مواردها، ومساعدتها على تحديد نقاط القوى ونقاط الضعف من خلال فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومحاولة سد الثغرات القائمة من غش وإختلاس وأخطاء، التي من شأنها أن تعرقل المؤسسة الإقتصادية من تحقيق أهدافها.

\* يُعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري للولاية بسكرة التدقيق الداخلي أداة تساعد في العملية التسييرية وعملية إتخاذ القرارات، الأمر الذي جعله تحقق نتائج معتبرة عبر سنوات متلاحقة منذ إنشائها.

\* عدم وجود معرفة وإلمام كافي من قبل المدققين الداخليين والعاملين بالديوان حول مبادئ وقواعد التدقيق الداخلي الرشيد وأسس تطبيقها في مؤسسة محل الدراسة، وهذا راجع لنقص تطلعات المدققين بتحديثات بالوظيفة والدورات التكوينية.

\* نقص المعرفة بالمعايير وعدم تطبيق الإجراءات الكافية للتدقيق الداخلي المعمول بها بالديوان.

**2- التوصيات والاقتراحات:** من أهم التوصيات والاقتراحات التي قد تساهم في تحسين أداء التدقيق الداخلي وتحسين درجة الإستفادة منه، يذكر:

\* تدعيم هياكل التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية بالوسائل المادية والبشرية الكافية، ومنح نوع من الاستقلالية لهذه الوظيفة، وهذا بدوره سوف يمنح الفعالية والكفاءة لأعمال التدقيق الداخلي.

\* محاولة الإهتمام بالتدقيق الداخلي من حيث معايير وإجراءاته، حيث يجب على الديوان أن يعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المدققين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعامل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالتدقيق يعمل تحت مصلحتها مدققها الداخليين.

\* ضرورة الإهتمام بالتوصيات والإقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين، وزيادة بسط هيبتهم بين الموظفين، وتصحيح نظرتهم للمدققين الخارجيين بأنهم مساعدون فقط.

\* ضرورة الإستمرار في التطوير المهني للتدقيق الداخلي، ومتابعة النشرات والمعايير التي تصدر عن الهيئات المهنية المتخصصة بالتدقيق الداخلي.

\* الإستمرار في تنظيم والمشاركة في الدورات العلمية وذلك للإطلاع ومتابعة التطورات الحاصلة في ميدان التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

\* ضرورة قيام المدققين الداخليين بالتأكد من الإستخدام الإقتصادي الكفاءة والفعال لموارد الديوان.

### المصادر والمراجع:

01- احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

02- الامر رقم 20/95 الصادر في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39، 22-07-1995.

- 03- القانون رقم 01/88 الصادر في 02 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العامة، الجريدة الرسمية رقم 02، 13-01-1988.
- 04- المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009، المحدد للشروط وكيفيات مراقبة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية رقم 14، 04-31-2009.
- 05- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصارف العربية، ط 2، بيروت، 2010.
- 06- ساسية مساهل، "تأثير تكنولوجيا المعلومات على وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، تخصص تسيير مؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2006/2005.
- 07- علي حجاج بكري، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الإقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد 30، القاهرة، 2005.
- 08- فتحى رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- 09- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

10- CHekroun Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes**, These de doctorat en Sciences de Gestion LMD (Non publié), Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2013/2014.

12- Nouridine Khatal, **5 Questions À...**, revue Auditeur Francophone, Union Francophone de L'audit Interne, Newsletter électronique N° 01, France, Octobre- novembre 2009.

13- The Institute of Internal Auditors, **IIA POSITION PAPER: [The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity](#)**, www.theiia.org, January 2009.

14- Ziani Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise: cas Entreprises Algériennes**, These de doctorat en Sciences Economiques (Non publié), Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2013/2014.