



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان علوم اقتصادية، الشعبة علوم تجارية

التخصص محاسبة وتدقيق

بمعنوان :



## تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة لتوزيع الكهرباء و الغاز - ورقلة.

تحت إشراف الأستاذة

قمواسية

من إعداد الطالبة

جازولي مريم ياسمين

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ 23 ماي

لجنة المناقشة:

الاستاذ: قوجيل محمد..... رئيسا

الاستاذ: شاوش حجة الله..... مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان علوم اقتصادية، الشعبة علوم تجارية

التخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان :



## تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز لتوزيع الكهرباء و الغاز

تحت إشراف الأستاذة

قمواسية

من إعداد الطالبة

جازولي مريم ياسمين

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ 23 ماي 2018

امام لجنة المناقشة:

الاستاذ: فوجيل محمد ..... رئيسا

الاستاذ: شاوش حجة الله ..... مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017



## الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى أعمز ما أملك والدي الكريمين حفظهما الله اللذان لم يبخل علي  
بالعون والدعاء وكان لي نعم السند في حياتي عامة ووالى زوجي و

ابنتي

وإلى كل أفراد عائلتي

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد



# الشكر

لله الحمد والشكر أولا وأخيرا على أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع، حمدا

يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه

أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من ساهم ولو بالقليل في إنجاز هذه  
المذكرة وأخص بالذكر الأستاذة أ. قمو التي تكرمت بقبولها للإشراف على

هذا العمل المتواضع، فقد كانت لي مقام النصح والتوجيه

كما أتقدم أيضا بالشكر لكل أعضاء اللجنة المناقشة.

## ملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث تم اخذ مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز روقلة كنموذج.

تهدف هذه الدراسة الى ابراز طبيعة الرقابة الداخلية و الاساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة ،حيث تكمن اهمية الموضوع في التوصل الى مدى تشخيص نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية و ايضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية و مدى تقييم فعاليتها في المؤسسة .

و لمعالجة الموضوع انطلقنا من الاشكالية التالية :ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة توزيع

الكهرباء و الغاز -ورقلة- ؟

و انطلاقا من هذه الاشكالية صغنا مجموعة من الفرضيات و التي تم مناقشتها و تحليلها خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه المنهج الوصفي التحليلي ، اما الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج الاستقصاء و الاستنتاج ، و بعد تحليل و مناقشة الفرضيات توصلنا الى اهم النتائج و هي كالتالي :

- ان الرقابة الداخلية هي مجموعة الاجراءات و القوانين التي تضعها الادارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الادارية و ضمان استقرارها ،اذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات .

- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات و المعلومات ،التي سيعتمد عليها كاساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها .

- ان احترام امكانية و حجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الاساسية لتجسيد الاهداف من وراء انشاء هذا النظام ، فهو يعتبر كوسيلة وقاية يقلل من احتمال وقوع الخطأ.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية - فعالية نظام الرقابة الداخلية - تقييم الفعالية-



## **Résumé**

Le système de contrôle interne est l'un des piliers les plus importants qui sous-tendent les bases d'être un outil efficace qui dépendent l'administration et les divers intérêts et sections en tant que source d'information et des données qui se caractérise par la qualité et la crédibilité, en termes de la présente étude vise à évaluer l'efficacité du système de contrôle interne de l'institution économique, lorsque celle-ci joue un rôle important dans la protection ses origines et la fiabilité de ses rapports financiers et l'efficacité de ses opérations et son engagement aux lois et politiques élaborées et conçues pour donner à l'institution une assurance raisonnable quant à la réalisation de ces objectifs et d'atteindre ainsi les objectifs de l'institution dans son ensemble.

Et il est devenu un statut et la mise en place d'un système solide de contrôle interne et de maintenir et d'améliorer constamment nécessaire de contrôler les activités de l'institution et son succès et la continuité et réduire l'incidence de la corruption financière.

Et cette recherche vise à identifier et déterminer l'efficacité du système de contrôle interne de l'institution étudiée, et vise également à montrer comment évaluer les systèmes de contrôle interne de l'institution étudiée.

**Mots-clés: Système de contrôle interne – efficacité du système de contrôle interne – évaluation de l'efficacité**



## الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VII	الفهرس .....
X	قائمة الجداول .....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
أ	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية</b>	
2	تمهيد.....
3	المبحث الاول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....
3	المطلب الاول: نشأة نظام الرقابة الداخلية ومفهوم .....
5	المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية وانواعها.....
8	المطلب الثالث: مرتكزات نظام الرقابة الداخلية.....
15	المبحث الثاني: المؤسسة الاقتصادية و الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات .....
15	المطلب الاول: تعريف المؤسسة الاقتصادية مميزاتا و اهدافها.....
18	المطلب الثاني : تعريف و انواع بيئات تكنولوجيا المعلومات.....
20	المطلب الثالث :مزايا ومساوى استخدام تكنولوجيا المعلومات.....
22	المبحث الثالث:تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.....
22	المطلب الاول:مفهوم التقييم ،اهميته و مشاكله.....
24	المطلب الثاني : مراحل و طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
31	المطلب الثالث:شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية.....
34	المبحث الرابع:الدراسات السابقة.....
34	المطلب الاول: الدراسات باللغة العربية.....
36	المطلب الثاني :الدراسات باللغة الاجنبية.....
38	خلاصة الفصل الاول.....
<b>الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز لورقلة</b>	
40	تمهيد.....
41	المبحث الاول : تقسيم مؤسسة سونلغاز.....

41	المطلب الاول: بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز.....
42	المطلب الثاني: تعريف مؤسسة سونلغاز.....
44	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز و الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة.....
48	المبحث الثاني: أدوات الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز.....
48	المطلب الاول: الموازنات التقديرية و المحاسبة التحليلية.....
50	المطلب الثاني: لوحة القيادة.....
51	المطلب الثالث: عرض أهم لوحات القيادة لمؤسسة سونلغاز.....
59	المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة التوزيع ورقلة.....
59	المطلب الاول: الرقابة الادارية.....
60	المطلب الثاني: الرقابة المحاسبية.....
60	المطلب الثالث: نقاط القوة و نقاط الضعف.....
61	خلاصة الفصل الثاني.....
63	الخاتمة.....
67	قائمة المراجع.....
72	الملاحق.....

## قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
9	اهداف نظام الرقابة الداخلية	(1-1)
28	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك	(2-1)
31	اهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	(3-1)
45	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقلة	(1-2)
47	الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة	(2-2)

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
07	المقارنة بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الادارية	(1-1)
11	مكونات الرقابة الداخلية	(2-1)
52	لوحة القيادة الخاصة بالزيادة في عملاءالكهرباء لسنة 2017	(1-2)
53	لوحة القيادة الخاصة بعدد عملاءالكهرباء لسنة 2017	(2-2)
54	لوحة القيادة الخاصة بالزيادة في عملاء الغاز لسنة 2017	(3-2)
55	لوحة القيادة الخاصة بعدد عملاءالغاز لسنة 2017	(4-2)
56	لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات للكهرباء لسنة 2017	(5-2)
58	لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات للغاز لسنة 2017	(6-2)

# مقدمة

## مقدمة

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي واتسعت المؤسسات وتعددت انماط عمل المؤسسات هذا التوسع اصبح له تأثيرات ايجابية و اخرى سلبية الاولى تمثل كبر الحصيلة في السوق و الارباح المتولدة عن ذلك اما الثانية ناتجة عن هذا التوسع الذي من شأنه ان يولد لها شكل من عدم التحكم في المعلومات المستقاة من نظامها و عدم التأكد من صحتها و مصداقيتها لذا زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في محاولة للوفاء بالأهداف و المسؤوليات الملقاة على عاتق الادارة و قد اتجه اهتمام مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا لأهميته .

وقد اتجه مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا لأهميته ودوره في تحقيق أهدافها كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات الي تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توافرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظرا لهذه الأهمية فإن قياس فعالية هذا الأخير ضرورية وحتمية، وذلك بكشف نقاط القوة والضعف الموجودة على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول المناسبة كما لها دور في التقليل من الأخطاء والانحرافات ويمكن اكتشافها بسرعة، وكذلك مراقبة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء الصورة الدقيقة عن المركز المالي واقتراح الحلول والفرضيات المناسبة، ولذلك من واجبات الادارة أن تتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما تم التخطيط له.

## اشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالاتي:

ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز -ورقلة- ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية فقد قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهو مفهوم نظام الرقابة الداخلية؟ وماهي أهدافه؟
- ماهي مقومات نظام الرقابة الداخلية
- ما المقصود بتقييم نظام لرقابة الداخلية؟ وماهي مراحلها؟
- ماهي الأساليب المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

## فرضيات الدراسة:

\* عرّفت الرقابة الداخلية للمؤسسة بأنها تتضمن الخطة التنظيمية و ما يتصل بها من وسائل و مقاييس بهدف حماية أصول المؤسسة وتحقيق الكفاية الانتاجية .

\* مقوّمات نظام الرقابة الداخلية هي وضع نظام اداري و مالي للمؤسسة ، اعداد لائحة داخلية و تحديد اهداف طويلة و قصيرة المدى

\* كلما كان النظام فعال كلما كانت المعلومات خالية من الانحرافات و الاخطاء

## أهمية الدراسة:

تبرز اهمية البحث في هذا الموضوع الى مايلي :

- تسليط الضوء على فعالية نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية
- ابراز الدور الذي تلعبه الرقابة الادارية والرقابة الداخلية من خلال الخدمات الاستشارية و التاكيديّة في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية ، و الذي بدوره يساعد في اتخاذ القرار بالشكل الذي يضمن تحقيق أكبر قدر ممكن من اهداف المؤسسة الاقتصادية و القيام بالتعديلات و التصحيحات الواجبة في وقتها.

## أهداف البحث:

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية .
- التعرف على اهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الاهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية .
- التعرف على المقاييس التي تمكّن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق الاهداف المرسومة .
- فهم الية تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية .
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

## مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام و الميل الشخصي للبحث في موضوع الرقابة الداخلية كنظام فعال يحدد مكانة المؤسسة و مستواها .
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.
- المكانة التي تحظى بها الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

### صعوبات البحث:

- صعوبة الحصول على مكان التبرص
- في مكان التبرص هناك سرية تامة على المعلومات .

### منهج الدراسة:

منهج البحث المستخدم هو المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري الذي تم التطرق فيه لنظام الرقابة الداخلية ؛ كما تم استخدام منهج دراسة حالة فيما يخص الدراسة التطبيقية التي تمت في مؤسسة سونلغاز لمدينة ورقلة..

### هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين ، حيث تطرقنا في الفصل الأول المعنون بـ "الإطار النظري والمفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية، وهو مقسم إلى اربعة مباحث وكل مبحث إلى ثلاث مطالب حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية، وفي المبحث الثاني إلى المؤسسة الاقتصادية و الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات والبحث تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية و اخيرا عرض بعض الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني والذي يتمركز في دراسة حالة مؤسسة سونلغاز و هو مقسم الى ثلاثة مباحث و المبحث مقسم الى مطالب حيث تطرقنا في المبحث الاول: الى تقديم مؤسسة سونلغاز ورقلة و في المبحث الثاني عرضنا بعض ادوات الرقابة في المؤسسة و اخيرا قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز و اتخراج نقاط القوة و الضعف .



# الجانب النظري

الفصل الأول:

الإطار النظري والمفاهيمي لنظام

الرقابة الداخلية

### تمهيد

إن نظام الرقابة الداخلية له مكانة هامة في الشركة حيث يعتبر الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الشركة لحماية موجوداتها والحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب لتحقيق الهدف الرئيسي للشركة حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالشركة.

لذا تقوم الشركة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة وذلك ضمان لحسن سير العمل في الشركة والتقييد بالسياسات الموضوعية.

وعليه يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على الشكل التالي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية و مركزاتها.

المبحث الثاني: المؤسسة الاقتصادية والرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات

المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

## المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها ومسؤولياتها المختلفة داخل المؤسسة، مما أدى إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعية. وبهذا الحاجة إلى وجود نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم الرقابة الداخلية

### الفرع الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن كبر حجم المشاريع وتطورها وتعدد عملياتها أدى إلى الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية، ففي بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة نظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة لوجود رقابة المالك، حيث كان يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع، ومع تطور الفكر الإنساني واتساع التجارة، توسعت فكرة الملكية وانفصلت عن الإدارة ومر تطور الرقابة الداخلية بثلاث مراحل:<sup>(1)</sup>

### 1- المرحلة الأولى قبل 1500

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات، مستقلا عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس، فكأن وظيفة الرقابة الداخلية كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع وتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البري واستعمال أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من الدنيا القديمة للقارة الأوروبية فتطلب استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات فكأن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسئوليات المالية، وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعًا للمراجعة في ذلك الوقت هو تحقق مفصل لكل حدث مالي.

<sup>(1)</sup> عبد الفتاح محمد الصحن السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية، 2001، ص10.

## 2- المرحلة الثانية: من سنة 1500 – 1850

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثروة الصناعية، وظلت الرقابة تعنى اكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هنالك تغيرات حدثت في الرقابة وإدارتها تحقق في خلال هذه المرحلة، حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس والتغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة.

## 3- المرحلة الثالثة من 1850 إلى يومنا الحالي

خلال هذه الفترة حدثت تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور مشاريع كبيرة أدت إلى توكيل إدارتها إلى مهنيين من طرف أصحاب رؤوس الأموال وانصببت اهتماماتهم في حماية رأس المال وتوسيعه، وتميزت هذه المرحلة بالاعتراف بالمراقبة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

### الفرع الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين لها، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية:

#### المفهوم الأول

لقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات.<sup>(1)</sup>

(1) شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحداث المعايير الدولية الأمريكية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص 17.

## المفهوم الثاني

يعرف المدققين الداخليين الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات ومن أنها مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة.<sup>(1)</sup>

## المفهوم الثالث

عرفت الرقابة الداخلية على أنها عملية تنطوي على قياس الاداء الفعلي وفا لمعايير الموضوعة ثم تحديد الانحرافات والتي تكون موجبة في حالة تفوق الأداء الفعلي عن المعايير كما قد تكون سالبة في حال لم يحقق الأداء الفعلي للمستوى المطلوب.<sup>(2)</sup>

## المفهوم الرابع

أن الرقابة الداخلية ليست فقط حدثا منفردا، بل هي سلسلة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المنظمة، وتنفذ بواسطة الأفراد وتتأثر بهم سواء كان مجلس الإدارة، الإدارة، أو الموظفين الآخرين.<sup>(3)</sup>

وكخلاصة لما سبق يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضمها المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من الالتزام العاملين بالسياسيات الإدارية التي وضعتها الإدارة.

## المطلب الثاني: خصائص الرقابة الداخلية وأنواعها

### الفرع الأول: خصائص الرقابة الداخلية

تميز نظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالا وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية وتمثل هذه الخصائص في:

(1) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، بريطانيا، 2006، ص81.

(2) فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص03.

(3) جانيس م، روهيل - أندروسون، وظيفة المراقب المالي، الجزء 1، دار الطباعة للنشر، الاسكندرية، 2001، ص87.

\* إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات و المحافظة على الأصول: وتهدف إلى حماية ممتلكات المشروع وموجوداته من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام، بالإضافة إلى التحقق من أن المصروفات لا يتم صرفها بعد اعتماد الجهة الإدارية المختصة بذلك وأنها صرفت في أغراض مخصصة لها وتسجيلها بطريقة صحيحة.<sup>(1)</sup>

\* الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات: حيث تكون عبارة عن رقابة إدارية مبنية جزء من نظام المؤسسة وجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافه بشكل مستمر.

\* الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان: فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤوليته نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك نجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك.

\* الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا: إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتاتها، وبغض النظر على مدى سلامة التصميم والتشغيل، فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيد مطلق حول تحقيق أهداف الشركة.<sup>(2)</sup>

## الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى الأقسام التالية:

### أولا: الرقابة الإدارية

تمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة.<sup>(3)</sup>

### ثانيا: الرقابة المحاسبية

(1) منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014، ص 115.

(2) عطا الله أحمد سويلم، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، سنة 2009، ص ص 46 47

(3) عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 19.

تمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها.<sup>(1)</sup>

الجدول رقم 01: المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية

يوضح الجدول التالي الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها وأهدافها.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزامات بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. - التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007/2008، ص 17.

(1) شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 21.

### ثالثاً: الضبط الداخلي

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل والمراقبة الذاتية، ويعتمد أيضاً تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: مرتكزات نظام الرقابة الداخلية

لم تختص الرقابة الداخلية بالنواحي المحاسبية فقط، فهي تختص بجميع أوجه النشاط وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة لخدمة كل من الإدارة ومراقب الحسابات.

### الفرع الأول: أهداف نظام الرقابة الداخلية

أن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن الإدارة الوحدة الاقتصادية تحقيق عدة أهداف تتمثل في:<sup>(2)</sup>

**1- زيادة درجة المصدقية والثقة في القوائم المالية:** وما تتضمنه من معلومات وبالتالي زيادة درجة الاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات ويتمثل هذا الهدف امتداداً لمسؤولية الإدارة من إعداد تلك القوائم وخاصة المعدة لأطراف خارجية وبالتالي هناك مسؤولية مهنية تقع على عاتق إدارة الوحدة للتأكد من عدالة تلك المعلومات ومدى صدقها في التعبير عن المركز المالي للمشروع.

**2- تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين المنظمة:** تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال أيضاً تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء كانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية مباشرة أو غير مباشرة.

**3- حماية الأصول والموجودات والممتلكات:** وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر، وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.

(1) د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية - ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص168.

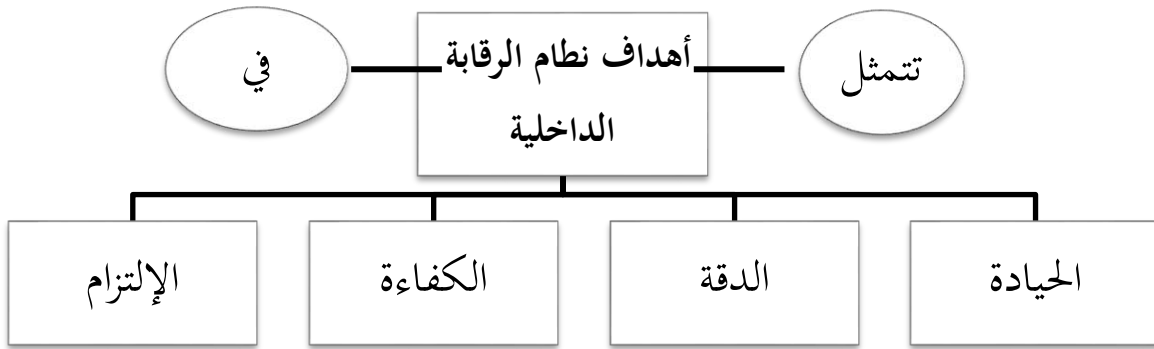
(2) فتحي رزق السوافيري و اخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص ص 14 15.



4- استخدام الموارد باقتصاد وفعالية: حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف إلى حده الأدنى.

5- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والأنشطة: الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة، ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقها وتمشيها مع الأهداف.<sup>(1)</sup>

الشكل رقم 01: أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية (على المستوى الجزئي والكلبي) الاسكندرية، ص 124.

الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

وفقا لتقرير لجنة COSO يتكون نظام الرقابة الداخلية من 5 مكونات والتي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والتي يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة.

<sup>(1)</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص144، 145.

## 1- بيئة الرقابة

يقصد ببيئة الرقابة الأثر المجمع لمجموعة من العوامل الخاصة بزيادة فعالية وسياسات وإجراءات معينة في مجال الرقابة الداخلية، ومن أهم هذه العوامل:

- فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.
  - الهيكل التنظيمي للوحدة.
  - نظام عمل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
  - أساليب تحديد السلطة والمسؤولية.
  - أساليب الرقابة الإدارية بغرض مراقبة ومتابعة الأداء بما في ذلك المراجعة الداخلية وأساليب إدارة الأفراد.
- أي أن البيئة الرقابية تعكس الوعي الرقابي للإدارة والأسلوب الذي تستخدمه الإدارة في مجال الرقابة وغيرها من الأمور المؤثرة في سلوك الإدارة الرقابي.<sup>(1)</sup>

## 2- تقييم المخاطر

وذلك من خلال تحديد وتحليل تلك المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.<sup>(2)</sup>

## 3- أنشطة رقابية

هي جملة السياسات والقواعد والاجراءات التي توفر التأكيد المعقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة لإدارة المخاطر بفعالية.<sup>(3)</sup>

(1) عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006/2005، ص ص 67، 68.

(2) عطا الله احمد سويلم، مرجع سابق، ص 51.

(3) الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الأردن، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ص 22.

4- المعلومات وخطوط الاتصال

والتي لها علاقة مع أغراض التقارير المالية وتشمل النظام المحاسبي وطرق التسجيل لمعرفة جمع وتحليل وتصنيف التقرير حول الأنشطة الاقتصادية (المعاملات) ومسؤولية الحفاظ على الموجودات وتسجيل الالتزامات.<sup>(1)</sup>

5- المراقبة

تتعلق أنشطة المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفترتي لجودة أداء الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة.<sup>(2)</sup>

الجدول رقم (2) : مكونات الرقابة الداخلية:

عناصر المكون	وصف المكون	المكونات
<ul style="list-style-type: none"> <li>- النزاهة والقيم الأخلاقية.</li> <li>- الالتزام بالكفاءة.</li> <li>- هؤلاء المسؤولين عن حكومة المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة).</li> <li>- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل.</li> <li>- الهيكل التنظيمي.</li> <li>- تخصص السلطة والمسؤولية.</li> <li>- سياسات وممارسات الموارد البشرية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.</li> </ul>	بيئة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> <li>تأكيدات الإدارة: الوجود، الائتلاف، التقييم، الغرض والإفصاح، القياس والحدوث.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي.</li> </ul>	تقييم مخاطر الإدارة
<ul style="list-style-type: none"> <li>أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات الوجود، الائتلاف، الدقة، التبويب،</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل والتقرير عن</li> </ul>	نظم المعلومات المحاسبية والاتصال

(1) هادي التميمي، مرجع سابق، ص 87.

(2) ألفت إيرينز، جيمس لوبك، المراجعة - مدخل متكامل - دار المريخ للنشر، 2002، ص 389.

<p>التوقيت، الترجيل، التلخيص.</p>	<p>عمليات المنشأة بالإضافة إلى الاحتفاظ *** له المحاسبية عن الأصول المرتبطة.</p>	
<p>- الفصل الكافي للواجبات. - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر). - المستندات والسجلات الكافية (ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر). - الرقابة المادية على الأصول والسجلات. - الاختبارات المستقلة على الأداء.</p>	<p>السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.</p>	<p>أنشطة الرقابية (إجراءات الرقابية)</p>
<p>غير واجبة التطبيق.</p>	<p>التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً.</p>	<p>المتابعة</p>

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص260.

### الفرع الثالث: مبادئ نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

#### أولاً: مبادئ نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المنشأة

والتي تتمثل في: (1)

(1) سمير أحمد، "الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009، ص21، 22، 23.

- 1- هيكل الرقابة: وهو من مهام مجلس الغدارة من خلال وضع الاستراتيجيات والسياسات وتقييم المستويات.
- 2- علاقة الغدارة العليا بالرقابة الداخلية من خلال تفويض السلطة ووضع وتحديد واضح لسياسة نظام الرقابة الداخلية.
- 3- الإدارة العليا وتحديد المعايير الأخلاقية لممارسة الرقابة الداخلية فهي مسؤولة عن تحديد المعايير الأخلاقية وإنشاء سياسة فلسفية للرقابة الداخلية.
- 4- نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر لتحقيق أهداف المنشأة، يتطلب نظام الرقابة الداخلية الفعال إدراكا لطبيعة المخاطر التي تعرقل تحقيق المنشأة والعمل على تقييمها.
- 5- الرقابة الداخلية نشاط مستمر.
- 6- الرقابة وأهمية تقييم العمل من خلال الفصل بين الوظائف المختلفة.
- 7- الرقابة الداخلية ونظام المعلومات الفعال من خلال توفر قدر كاف من المعلومات والبيانات المالية وتوفر المعلومات عن السوق الخارجي والأحداث المرتبطة باتخاذ القرار ويجب أن يكون يلائم الوقت ويغطي أنشطة العمليات بالمنشأة.
- 8- نظام الرقابة الداخلية وقنوات الاتصال: يجب توفر قنوات اتصال فعالية لتحقيق الأهداف المرجوة.
- 9- علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية: يجب القيام بعملية مراجعة دورية ومستمرة عند عمليات تنفيذ الرقابة الداخلية.
- 10- توجيه تقارير المراجعة الداخلية من خلال كتابة تقارير وتوجيهها إلى الإدارة العليا وتقييمها بشكل حيادي.
- 11- تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال لجنة المراقبة أو المراجعة واكتشاف الخطأ.
- 12- تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة السلطات الرقابية: يجب مراعاة حجم المنشأة لدرجة تعقيد أنشطة المنشأة وطبيعته التغيير في بيئة العمل.

### ثانياً: أهمية نظام الرقابة الداخلية

يتمثل السبب وراء وضع الشركة نظام للرقابة الداخلية في المساعدة على تحقيق الشركة لأدائها وربحيتها ومنع خسارة الموارد عن طريق الغش والوسائل الأخرى، إن الرقابة الداخلية يمكن أن تساعد أيضاً على ضمان

وجود تقرير مالي ممكن الاعتماد عليه والالتزام بالقوانين واللوائح، إن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يتكون من كثير من السياسات والإجراءات الخاصة المصممة لتزويد الإدارة بتأكد معقول بأن الغايات والأهداف التي تعتقد بأنها هامة للشركة سوف يتم الوفاء بها.

- إن كل فرد في المنظمة لديه مسؤولية في ضوابط الرقابة الداخلية سواء كانت الإدارة أم مجلس الإدارة أم المراجعين الداخليين والعاملين الآخرين.

- إن المدير التنفيذي يعتبر مسؤولاً تماماً كما يجب أن يتحمل مسؤولية تصميم نظام الرقابة الداخلية، وتوفير القيادة التوجيهية على المديرين الرئيسيين، وبطبيعة الحال المديرين وأعضاء العاملين المرتبطين، إن مجلس الإدارة يوفر الحكومة والإرشاد والإشراف.

- إن المجلس القوي الفعال يعتبر قادراً بشكل أفضل على تحديد وتصحيح محاولات الإدارة في تخطي ضوابط الرقابة الداخلية، إن الرقابة الداخلية يجب أن تكون ذات دور صريح أو ضمني لتوظيف وظيفة كل فرد في الشركة.<sup>(1)</sup>

(1) أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 254.

المبحث الثاني: المؤسسة الاقتصادية و الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات

المطلب الاول: تعريف المؤسسة الاقتصادية مميزاتها و اهدافها<sup>1</sup>

الفرع الاول:تعريف المؤسسة الاقتصادية

يمكن اعطاء تعريف مختلفة للمؤسسة الاقتصادية و لكن اهمها يكمن في تلك التي تعتبرها تنظيما يجمع بين وسائل الانتاج و الانسان.

التعريف الاول :المؤسسة هي عبارة عن تجمع انساني متدرج تستعمل وسائل فكرية ،مادية و مالية لاستخراجه ، تحويل ، نقل و توزيع السلع او الخدمات طبقا لاهداف محددة من طرف المديرية بالاعتماد على حوافز الربح و المنفعة الاجتماعية بدرجات مختلفة.

التعريف الثاني: المؤسسة الاقتصادية هي اندماج عدة عوامل بهدف انتج او تبادل السلع و الخدمات مع الاعوان الاقتصاديين الاخرين و هذا في اطار قانوني و مالي و اجتماعي تختلف نسبيا و مكانيا تبعا لمكان وجود المؤسسة و حجم و نوع النشاط الذي تقوم به و يتم اندماج لعوامل الانتاج بواسطة التدفقات النقدية الحقيقية (سلع و خدمات) و اخرى عينية و كل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بالافراد حيث تتمثل الاولى في الوسائل و الموارد المستعملة في التسيير و المراقبة.

التعريف الثالث:المؤسسة هي منظمة تجمع بين اشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الاموال و قدرات م ن اجل انتاج سلعة ما ،و التي يمكن ان تباع بسعر اعلى مما تكلفته.

التعريف الرابع:المؤسسة هي كل تنظيم انتاجي معين ، الهدف منه هو ايجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين عوامل انتاجية معينة ثم نتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الايرادات الكلية و الناتجة من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها ، و تكاليف الانتاج.

و يمكن ان نحتفظ بهذا التعريف للمؤسسة الاقتصادية : المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في اطار قانوني و اجتماعي معين هدفه دمج عوامل الانتاج من اجل الانتاج او تبادل سلع و خدمات مع اعوان

<sup>1</sup> وادة جميلة ،المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات العولمة،مذكرة ليسانس غير منشورة،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012،ص8

اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة و هذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني و الزماني الذي يوجد فيه هذا التنظيم و تبعا لحجم و نوع نشاطه

### الفرع الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية<sup>1</sup>

من خلال سرد التعاريف السابقة للمؤسسة، يمكن استخلاص الصفات او الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية :

\* المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث واجباتها و مسؤولياتها .

\* القدرة على الانتاج او اداء الوظيفة التي وجدت من اجلها

\* ان تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف و ظروف سياسية مواتية و عمالة كافية ، و قدرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة.

\* التحديد الواضح للاهداف و السياسة و البرامج و اساليب العمل فكل مؤسسة تضع اهداف معينة تسعى الى تحقيقها ، اهداف كمية و نوعية بالنسبة للانتاج ، تحقيق رقم معين ....

\* ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ، ويكون ذلك اما عن طريق الاعتمادات ، واما عن طريق الايرادات الكلية ، او عن طريق القروض ، او الجمع بين هذه العناصر كلها او بعضها حسب الظروف .

\* لا بد ان تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها و تستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فاذا كانت ظروف البيئة مواتية فانها تستطيع اداء في احسن الظروف ، اما اذا كانت معاكسة فانها يمكن ان تعرقل عملياتها المرجوة و تفسد اهدافها .

\* المؤسسة وحدة اقتصادية اساسية في المجتمع الاقتصادي ، بالاضافة الى مساهمتها في الانتاج و نمو الدخل الوطني ، فهي مصدر رزق الكثير من الافراد .

\* يجب ان يشمل اصلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة ، اذا ضعف مبرر وجودها او تضاءلت كفاءتها....

<sup>1</sup> وادة جميلة ،مرجع سابق، ص10-11



### الفرع الثالث : اهداف المؤسسة الاقتصادية<sup>1</sup>

تختلف اهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به ، و حسب توجهات اصحابها و بالرغم من صعوبة حصرها ، الا ان اغلبية المؤسسات تسعى اساسا لتحقيق الاهداف التالية :

- 1- اهداف اقتصادية: و تتمثل في الربح، الاستجابة لرغبات المستهلكين و عقلنة الانتاج
- 2- اهداف اجتماعية : تتعلق بضمان مستوى مقبول من الاجور ، تحسين مستوى معيشة العمال ، اقامة انماط استهلاكية معينة ،الدعوة الى تنظيم و تماسك العمال ، توفير تأمينات و مرافق عامة.
- 3- اهداف ثقافية و رياضية: كتوفير وسائل ترفيهية و ثقافية ،تدريب العمال المبتدئين ، رسكلة القدامى و تخصيص اوقات للرياضة .
- 4- اهداف تكنولوجية: كانشاء هيئة للبحث و التطوير ، استعمال وسائل اعلامية حديثة لربح الوقت و تقليص التكلفة ، و الحصول على معلومات دقيقة و موثوقة .
- 5- كما يمكن النظر الى المؤسسة كمتعامل اقتصادي ، تربطه التزامات داخلية و خارجية اتجاه خمس ممثلي مجموعات يتم خلالها تحديد اهداف المؤسسة و هم:

\* الملاك : لا يقتصر هدف الملاك في تعظيم الربح بل يمتد ليشمل اهداف تتعلق بالمحيط و خدمة الصالح العام و تحسين الظروف المعيشية للعمال

\* الزبائن : من بين المجموعات التي تهتم بها المؤسسة هي الزبائن حيث يتم من خلالها تحديد قيمة الانتاج على اساس سعر البيع الذي يقبلونه او يرفضونه ، و تتحدد اهداف المؤسسة تجاه الزبائن عن طريق العوامل الاتية : النشاط،السعر، النوعية ، اجال التسليم ، و الخدمات ما بعد البيع .

\* السلطات العمومية : و يتعلق الامر هنا ببعض الالتزامات التي يجب ان تخضع لها المؤسسة ، و تجعل تحقيق اهدافها مرهون بتطبيق هذه الالتزامات منها الاطار القانوني الذي يحكم المؤسسة سواءا تعلق الامر بالقوانين الوطنية او الدولية ، احترام حقوق العمال وهذا طبقا لما جاءت به بعض المدارس التنظيمية التي تلت المدرسة

<sup>1</sup> وادة جميلة مرجع سبق ذكره ص15

الكلاسيكية ، و الامتثال الى بعض الضغوطات التي تنادي بها مجموعات المحيط خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج مة=واد كيميائية او مواد سامة

\* العمال : ان مستقبل و بلوغ اهدافها مرهون بمهارات عمالها ، فالعامل الذي يكتسب خبرة طوال السنوات التي قضاها في المؤسسة لا يمكن استبداله بسهولة ، خاصة في تلك التي تتمتع بتقنيات عالية في عملية الانتاج ، او بصفة خاصة تلك التي تعتمد على فكر و ذكاءالعمال. فمعرفة العمال تكون ما يسمى براس مال المعرفة الذي يصعب حقيقة تقييمه كباقي عناصر اصول المؤسسة.

\* الموردون: يشكا الموردون المصدر الخارجي لموارد المؤسسة ،(سواء كانت موارد مادية ، مالية ، او بشرية) فالموارد المادية تتمثل في الاستثمارات و السلع التي يمكن للمؤسسة ان تحصل عليها دون ان تدفع ثمنها فورا ، بالتالي يمكن لها استغلالها و الحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها فورا ، بالتالي يمكن لها استغلالها و الحصول على عوائد تسمح بتسديد ثمنها و تحقيق ربح للمؤسسة . اما الموارد المالية فتتمثل في القروض الطويلة ، المتوسطة وقصيرة الاجل التي يمكن للمؤسسة الحصول عليها ، و اما بخصوص الموارد البشرية فالمقصود هنا المقابلة من الباطن التي تمكن المؤسسة من رفع رقم اعمالها و بالتالي من ارباحها<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : تعريف و انواع بيئات تكنولوجيا المعلومات

ادى استخدام الحاسبات الالية في مجالات تشغيل البيانات الى تغيير الاجراءات المتبعة في تشغيل هذه البيانات، مما تطلب استحداث وسائل وادوات تختلف عن الانظمة اليدوية من الناحية الرقابية على هذه الانظمة والمعلومات والبيانات، التي تحتويها لتتناسب مع التعقيد الناتج عن استخدام هذه الالية واهم هذه الاثار مايلي:

<sup>1</sup> وادة جميلة،مرجع سبق ذكره ، ص16

## الفرع الأول: اثر تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية

حيث ان تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية يكون في النواحي التالية :

### اولا: التأثير في الهيكل التنظيمي

يؤدي استخدام الحاسب الالى الى التشغيل المركزي للبيانات بعد ان كان في النظم اليدوية لتشغيل المعلومات يقوم على تقسيم العمل بين عدد من الموظفين.

### ثانيا: التأثير في حفظ البيانات

يتم حفظ البيانات وتخزينها باستخدام وسائط الية تقرا باستخدام برامج خاصة للحاسب الالى، وهو ما يختلف عن النظم اليدوية التي تعتمد على حفظ البيانات وتخزينها في صورة مستندية ورقية.

### ثالثا: التأثير في تتبع العمليات

يتم اجراء مجموعة من العمليات والاجراءات من واقع برامج التطبيقات المستخدمة وبالتالي يصعب وجود مسار للعملية يمكن تتبعه كما هو الحال في النظم اليدوية والتي يسهل تتبع العملية من نشاتها وحتى استخراج التقارير النهائية.

### رابعا: التأثير في وسائل الرقابة الداخلية

ادى استخدام الحاسب الالى الى وجود مجموعة من وسائل الرقابة الداخلية التقنية، التي يتم استخدامها لضمان تشغيل البيانات بطريقة امنية وهي اساليب مستحدثة تتعدى ما هو متبع في ظل النظم اليدوية لاختلاف اجراءات تشغيل البيانات، وقد يرجع الاختلاف الى عدم توافر الحكم الشخصي في تشغيل البيانات التي تتم وفق برامج الية من دون تدخل العنصر البشري.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عبد الناصر نور ونائل عدس، مقاييس الرقابة والامان للبيانات الحاسوبية في ظل نظام المعلومات المحوسب - دراسة ميدانية على البنوك التجارية في

الاردن مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، العراق المجلد 4 العدد 1:2007، ص ص: 127، 128.

خامسا: اثر الحاسب على نماذج دفاتر اليومية شائعة الاستخدام في المحاسبة

ان استخدام الحاسوب ادى الى تعدد برامج المحاسبة المحسوبة في الاسواق وبالتالي اعداد دفاتر الكترونية متعددة ومتنوعة تتناسب مع طبيعة وحجم عمل المؤسسة، مما ادى الى سهولة التعامل مع هذه الدفاتر بسرعة فائقة جدا في المراحل المختلفة عند التسجيل او التعديل او الالغاء للبيانات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مزايا ومساوئ استخدام تكنولوجيا المعلومات

ينتج عن استعمال تكنولوجيا المعلومات فوائد عديدة واثار كبيرة على عملية الرقابة الداخلية كما ان استعمال السيئ لتكنولوجيا المعلومات او عدم احكام ضوابط الرقابة الداخلية اللازمة ينتج عنه مخاطر يمكن ان تؤدي الى فشل نظام الرقابة الداخلية ككل وفيمايلي مزايا ومساوئ استخدام تكنولوجيا المعلومات:

#### الفرع الاول: مزايا استعمال تكنولوجيا المعلومات

يحقق استعمال تكنولوجيا المعلومات العديد من المزايا التي تسهم في تحقيق فعالية وكفاءة الرقابة الداخلية واهمها:

\_\_ التطبيق بشكل متسق لقواعد عمل محددة سلفا، واجراء حسابات معقدة ومعالجة كميات كبيرة من المعاملات او البيانات في وقت قصير وبدقة متناهية وتكلفة اقل

\_\_ تعزيز استمرارية وتوفر ودقة المعلومات

\_\_ تسهيل التحليل الاضافي للمعلومات

\_\_ زيادة القدرة على متابعة اداء انشطة المؤسسة وسياساتها واجراءاتها

\_\_ تخفيض المخاطر التي تحيط باجراءات الرقابة

\_\_ زيادة القدرة على تحقيق الفصل الفعال للمهام من خلال تنفيذ عناصر رقابة وامن في التطبيقات وقواعد للبيانات والانظمة التشغيلية.

<sup>1</sup> عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الاولى، دار الراجية، عمان، الاردن، 2009، ص ص:

الفرع الثاني: مساوى استخدام تكنولوجيا المعلومات

بالرغم من المنافع التي يوفرها الحاسوب الا ان هناك مشاكل تظهر عند استخدامه لمعالجة البيانات اهمها :

- \_\_ الاعتماد على الانظمة او البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق او معالجة البيانات الغير دقيقة
- \_\_ الوصول غير المصرح به للبيانات يؤدي الى اتلاف هذه البيانات او تغييرات غير مناسبة فيها بما قي ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها او غير موجودة، او تسجيل غير دقيق للمعاملات، وقد تنجم مخاطرة معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول لقاعدة بيانات مشتركة
- \_\_ امكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات للوصول للبيانات تتعدى تلك اللازمة لاداء المهام الموكلة اليهم، وبذلك يتعطل فصل المهام

\_\_ تغييرات غير مصرح بها في البيانات في الملفات الرئيسية

\_\_ تغييرات غير مصرح بها في الانظمة والبرامج

\_\_ عدم اجراء التغييرات اللازمة في الانظمة او البرامج

\_\_ خسارة محتملة للبيانات او عدم القدرة للوصول الى البيانات حسبما هو مطلوب<sup>1</sup>

\_\_ عدم توافر خبرات ومؤهلات معينة في الافراد القائمين على تشغيل النظام (تدخل يدوي غير مناسب)<sup>2</sup>

وبالنظر للمنافع العظيمة التي توفرها تكنولوجيا المعلومات من خلال تحقيق الاهداف الاستراتيجية وخلق القيمة المضافة والارباح، وباعتبار ان تطبيق تكنولوجيا المعلومات اصبح ضرورة حتمية للادارات، على المؤسسات الاستفادة منها وتوفير الضوابط الرقابية المناسبة والملائمة لهذه البيئة وذلك للحد او التقليل من المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات التي يمكن ان تؤثر على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى تحقيق المؤسسة لاهدافها.

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن ) ، الاردن ، جوان 2010، ص 286.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الطبعة الاولى، المكتب الجمعي الحديث، الاسكندرية ، مصر، 2006، ص 141.

### المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

سنتناول في هذا المبحث مفهوم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وطرقها ومشاكلها والخطوات المتبعة و العوائق كما يلي

#### المطلب الاول: مفهوم التقييم ،اهميته و مشاكله

#### الفرع الاول: مفهوم تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

يعرف التقييم على انه مجموعة من الاجراءات و النسب و المؤشرات و المعايير التي تستخدم في تحديد قيمة و بيان مدى تحقيق اهداف المؤسسة اي مقدار ما تحققه من عوائد. كما يعرف على انه عملية منظمة و مستمرة لقياس و اصدار الاحكام على النتائج المحققة مقارنة بما هو محقق في الماضي و المطلوب تحقيقه مستقبلا ، و تعج وظيفة التقييم امتداد لمراجعة الاحداث المالية لذا فان مفهوم التقييم يتضمن التأكد من ان كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة ، و ان عملية التقييم تستند الى المعايير و المؤشرات التي توضح مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الاهداف المرجوة من ممارسة هذه الوظيفة ، و تتيح امكانية تحديد الانحرافات و تحديد اسبابها و كيفية معالجتها و رسم السياسة المناسبة للارتفاع و تحسين مستوى الاداء.

اما الفعالية فتتمثل فيما اذا كانت الاهداف و الاساليب التي تم تحقيقها تتفق مع الاهداف و الاساليب المقررة و كشف الانحرافات و تلافيتها مستقبلا.<sup>1</sup>

و قد عرف بارتولي الفعالية على انها تلك العلاقة بين النتائج المحققة فعلا و النتائج المقدرة و ذلك من خلال قياس الانحراف ، و يرى كل من كاست و روزنفايتش و اخرون ان الفعالية تعني قدرة المؤسسة على تحقيق الاهداف من خلال زيادة حجم المبيعات ، و تحقيق رضا العملاء و العاملين داخل المؤسسة ، و تنمية الموارد البشرية و نمو الربحية ، و يشير جيمس برايس الى ان الفعالية يقصد بها عامة درجة تحقيق الاهداف<sup>2</sup>

1 - ايتسام احمد فتاح و رجاء جاسم محمد ، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات"،مجلة الدراسات المحاسبية و المالية،المعهد

العالي للدراسات المحاسبية و المالية ،جامعة بغداد ، العراق ،المجلد 7،العدد2012،ص:245-244

2- شوقي بورقية ،"الكفاءة التشغيلية للمصارف الاسلامية"،دراسة تطبيقية مقارنة ،اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة

فرحات عباس ،سطيف،2011،ص:40

## الفرع الثاني: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية

يكتسي تقييم نظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة سواء للمراجع الداخلي او محافظ الحسابات او الادارة و ذلك لتدعيم الهدف الاساسي و هو الحوكمة .

فبالنسبة لمحافظ الحسابات تعد مهمة دراسة و تقييم سلامة و فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات من اهم المهمات الرئيسية التي يوليها اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وذلك لغرض اتخاذ القرار فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على فعالية هذا النظام من عدمه.

كما ان نتائج تقييم هذا النظام تعد اساسا مهما لقيان المراجع في تحديد طبيعة و نطاق و توقيت اختبارات المراجعة التي سيقوم بتنفيذها من خلال مهمة المراجعة ، اذ كلما كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفا و غير فعال كلما ادى بالمراجع الى تطبيق و تنفيذ اختبارات و اجراءات مراجعة ذات نطاق اوسع،و ذلك حتى يتمكن من الحصول على نتائج مرضية و مقبولة.<sup>1</sup>

اما بالنسبة للمراجع الداخلي فتعتبر عملية تقييم و فحص سلامة و فعالية نظام الرقابة الداخلية همة التحقق مما اذا كان هذا النظام يوفر الضمانات الكافية لتحقيق اهداف المؤسسة بكفاءة و بطريقة اقتصادية ، و ما اذا كان هذا النظام يعمل كما هو مخطط له ، كما ان تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من طرف الادارة و محافظ الحسابات يعتبر وسيلة لتلبية متطلبات الفقرة (404) من قانون سارينز اوكسيللي ، حيث نصت على ان تقوم ادارة المؤسسة باعداد تقرير تبين فيه مسؤولياتها عن وضع نظام رقابة داخلية كاف و فعال و يجب ان يحتوي هذا التقرير على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية و اجراءات اصدار التقارير المالية كما الزمت هذه الفقرة مؤسسات الوراثة المسجلة في مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة ان تقوم باختبارة التقرير عن تقييم الادارة لفعالية الرقابة الداخلية و لاختبار ذلك فانهم يقومون بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

## الفرع الثالث : مشاكل تقييم فعالية الرقابة الداخلية

ادت عملية تقييم انظمة الرقابة الداخلية الى ظهور بعض المشاكل اهمها:

1 - حاتم كريم كاظم و رزاق صادق رزاق، "دور المدقق في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و اثره في تحديد حجم عينة التدقيق"، دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف، المجلة العراقية للعلوم الادارية ، مجلد 8 ، عدد 33 ، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2012، ص128

2 - رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة، "متطلبات الرقابة الداخلية في ضوء قانون XOS و اثرها على امن المعلومات"، دراسة تطبيقية، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، 2013، صص: 43-42

المشكلة الأولى: ان محافظي الحسابات سوف يتوصلون الى نتائج مختلفة نتيجة تقييمهم لنظام رقابة داخلية لمؤسسة معينة

و يرجع ذلك الى عدة اسباب:

- اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم،فما يعتبر ملائما بالنسبة لاحدهم قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر؛
- استخدام طرق مختلفة للتقييم ؛
- وضع اوليات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية؛

المشكلة الثانية:

فهي تتبع من عملية التقييم في حد ذاتها ذلك لان عملية التقييم تستنفذ جزءا كبيرا من الزمن ،و لذلك يجد المراجع نفسه امام معيارين احدهما يجعله يندفع في عملية التقييم الى حد يجعل العمليات الاخرى تفقد الاهمية اللازمة لها ، و الاخر يجعله يؤجل عملية التقييم الى ما بعد انتهاء من عملية المراجعة كلها .

المشكلة الثالثة:

فهي صعوبة الحكم على فعالية انظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة نتيجة للعلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات و خاصة في عملية الفحص و الدراسة غير ان هذه النشاكل لا تعوق عملية التقييمو لا تقلل من ضرورتها واهميتها حيث لا بد من العمل على تحطى هذه المشاكل<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : مراحل و طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية و كذلك طرق التقييم في الفرعين الاتيين :

### الفرع الاول:مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

1 - رضا خلاصي ،مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، دارهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ،2013،ص ص:219-218



يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها المراجع الذي يسعى الى فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة ، و كذا اعداد برنامج الاختبارات من اجل التحقق من صحة عمل النظام و تتمثل مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

### 1- وصف الانظمة:

فيل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع امرا حتميا ، من اجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخطط معالجته للمعلومات .

و لا بد على المراجع ان يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من ان اجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة و بفعالية.<sup>1</sup>

و في مرحلة وصف الانظمة فان المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ، و يكون ذلك على شكل وصف كتابي او علي شكل خرائط تدفق التي سنتطرق اليها في المطلب الثاني ، و في حالة قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من اجل الوصول الى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه ان يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها :<sup>2</sup>

- احترام السلم التنظيمي ، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية الا في حالات خاصة .
- حصر اجوبة الموظف في مجال عمله فقط .

### 2- التحقق من فهم النظام :

بعد اعداد المراجع لخرائط التدفق او الاستبيان ، فانه يتحقق من استيعابه للنظام من اجل تجنب انطلاقه من اساس خاطئة فخرائط التدفق تسمح للمراجع ايجاد الاجراءات الرقابية الملائمة ، فالمراجع من خلال عمله يقوم بالاجابة على ما يلي :

- كيف تتم عملية الاختبارات ؛

<sup>1</sup> -Khelssi réda, audit et audit opérationnel,houma,2005,p40

<sup>2</sup> - وجدان علي احمد، "دور الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة"، رسالة ماجستير ، العلوم التجارية ، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010

- ماهي الاجراءات التي يجب اختبارها؛
- ما هي الاهمية التي يجب اعطاؤها لهذا الاختبار .

### 3- التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية:

ان تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات المراجعة لارصدة القوائم المالية كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ،المراجع لايمكنه مراجعة جميع القوائم المالية و انما يعتمد على اسلوب العينات الاحصائية .

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من اعطاء تقييم اولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجديد للعمليات) و نقاط الضعف(عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب اخطاء و تزوير تستعمل هذه الخطوة ،في الغالب استثمارات مغلقة) . (semref seriannoitseau) اي استثمارات تتضمن اسئلة يكون الجواب عليها اما بنعم او لا .(الجواب بنعم ايجابي و ب لا سلبي) و عليه يستطيع المراجع في نهاية الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصور ،اي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.<sup>1</sup>

### 4-اختبار الاستمرارية :

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من ان نقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الاولي لنظام نقاط القوة

فعلا اي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة و دائمة .

ان اختبارات الاستمرارية ذات اهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التوافق لانها تسمح للمراجع ان يكون على يقين بان الاجراءات التي راقبها اجراءات مطابقة باستمرار ، ولا تحمل خلافا.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الاخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها ،كما يعتبر دليل اثبات على حسن السير خلال الدورة و في كل مكان.

<sup>1</sup> - شدوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص 120 .

فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الاجراءات و احترام المبادئ الموضوعية .

## 5- التقييم الرقابي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره ،عند اكتشاف سوء تطبيق او عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالاضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل اليها عند التقييم الاولي لذلك النظام.<sup>1</sup>

بالاعتماد على النتائج المتوصل اليها ( نقاط الضعف و نقاط القوة) يقدم المتخول حوصلة في وثيقة شاملة ،مبينا اثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات - تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع الى الادارة ،كما تمثل احد الجوانب الايجابية لمهمته.

يسهل او يصعب فحص الحسابات و القوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية .

يعتبر اخر ان جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته و تحرياته المباشرة و ان ضعفه يجعله يتعمق اكثر في ذلك .

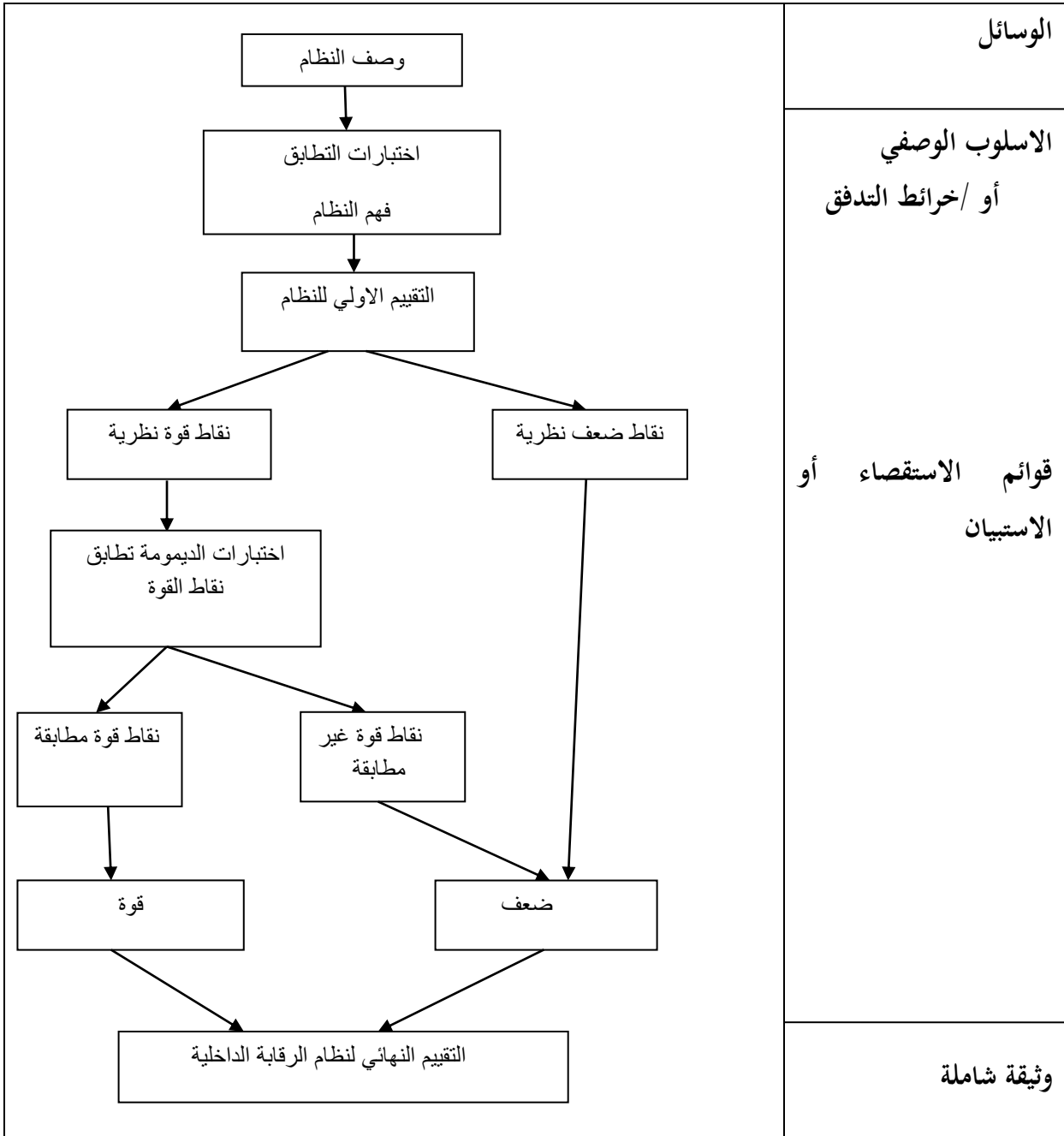
يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد يظر و يجب بكل وضوح:

- وظيفة و مسؤولية كل فرد في المؤسسة ،في شكا مكتوب ان كان ذلك ممكنا و مفهوم من طرف الجميع
- نظام يعطي الرخص اللازمة و يراقب كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، كما يعطي لكيفية معاملتها و ادخالها في نظم المعلومات الذي يمثل الصورة الحقيقية للنظام في المؤسسة.

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع بالتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية ،والشكل التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.

<sup>1</sup> - محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق،بن عكنون ،الجزائر ،الساحة المركزية ،ط3،ص74

الشكل رقم (2-1): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك



المصدر : شدوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير ،علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص121،

الفرع الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدّة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية ، و من بين هذه الطرق نذكر ما يلي:

\* طريقة الاستبيان؛

\* طريقة المذكرة المكتوبة؛

\* طريقة خرائط التدفق.

أولاً: طريقة الاستبيان<sup>1</sup>

تعتبر هذه الطريقة قديمة ، و تتلخص في اعداد قائمة من الاسئلة تكون وافية عن الاجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع و عملياته المختلفة،و يجب ان تصاغ الاسئلة بعناية،و يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لاجراء عملياته و تادية وظائفه، وت كون الاجابة على الاسئلة اما ب "نعم" او " لا"، بحيث الاجابة ب "نعم" تدل على اتباع الاجراء السليم ، اما الاجابة ب "لا" فتدل على وجود القصور في مجال معين و عدم اتباع الاجراء السليم

و من هنا يتضح انه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات الا انه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة مما يجعل مهمة الاجابة مملة و روتينية ، الامر الذي يؤدي الى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها.

ثانياً: طريقة المذكرة المكتوبة:<sup>2</sup>

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، و ذلك لاعتقاد البعض ان طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب ، و من بين هذه العيوب ان الاسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي اسئلة عامة و غير مرنة ، كما ان طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الاجابة على اسئلتها مملة و روتينية ، الامر الذي يؤدي الى عدم الجدية في الاجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالاجابة

و تبعا لطريقة المذكرة المكتوبة ، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الاجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة ، و عن تدفق المعلومات و البيانات بين الاقسام او الوظائف او وحدات النشاط المختلفة ، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين و العاملين ، الملاحظة ، الاختبار ، الاستفسار، وكذلك عن طريق السندات و السجلات المحاسبية و غيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

1 - خالد امين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن، دط، 1999، ص 177

2 - خالد امين عبد الله، مرجع سابق ، ص 177

و نكتب المذكرة تبعا لطريقة تنظيم عملية التقييم ، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجعون فكرة عن اجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند ، و من ثمة يستحسن مواطن الضعف ان وجدت ة التي يجب ان ياخذها في الاعتبار عند فحصه و اختباره لتلك البنود.

### ثالثا: خرائط التدفق<sup>1</sup>

خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الاشكال و الرموز التي يعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات او قرارات او اجراءات معينة و اذا اعدت خرائط التدفق بكفاءة فانها سوف تعكس كل العمليات و التحركات و التدفقات و كافة الاجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الاولية الى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية او دفتر الاستاذ العام.

و يستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية ، و اتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة و دقة ، تحديد اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة.

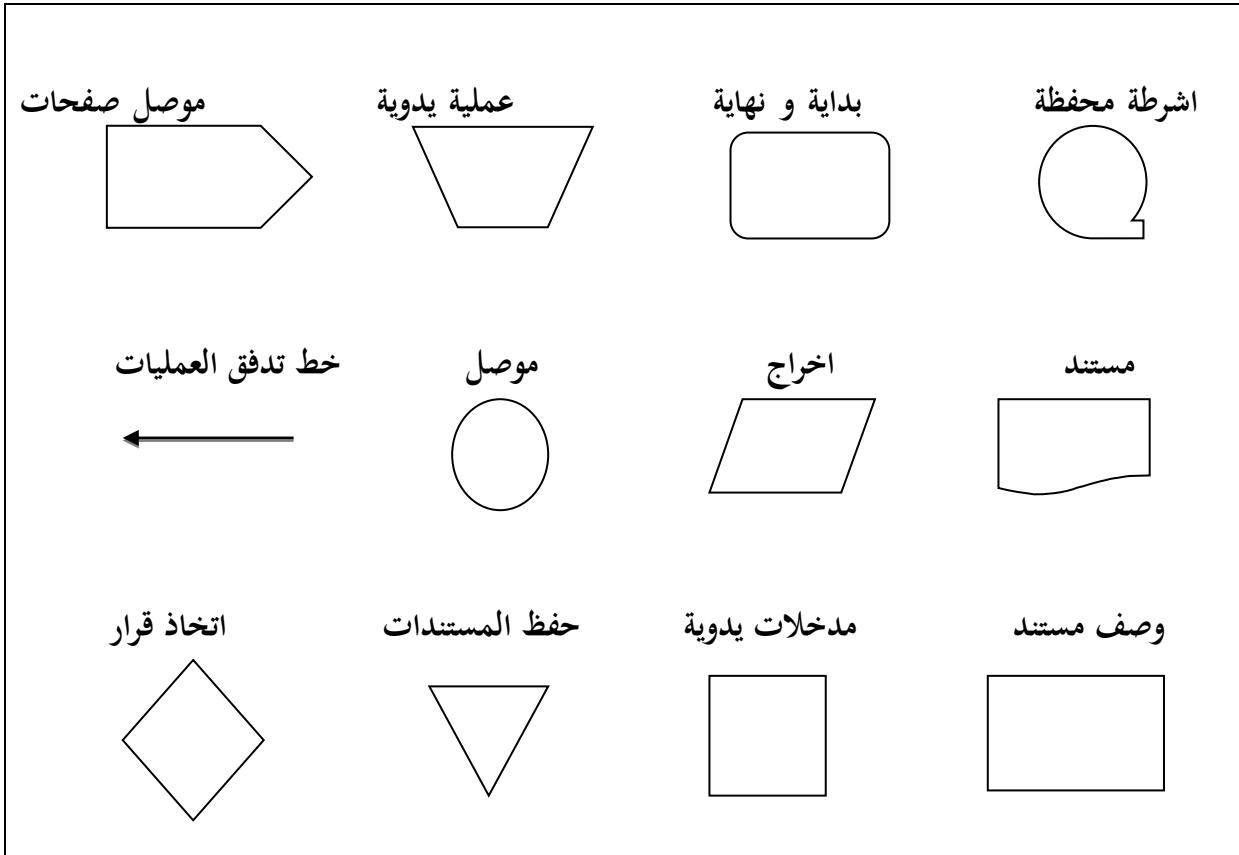
و تتميز خرائط التدفق بانها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز ، و بذلك يمكن ان يستفيد المراجع من عمل زملائه و يفهمه بسهولة .

ان خرائط التدفق قد تكون موجودة اصلا ضمن النظام المالي و الاداري للمؤسسة ، و في هذه الحالة على المراجع دراستها و فحصها و اختبارها ، وذلك بتتبع مسار الاجراءات و المعلومات ، اما اذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع ان يقوم بتصميمها بعد ان يكون قد تحصل على وصف كامل لاجراءات الرقابة الداخلية للعمليات و الوظائف المختلفة .

و لكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة الفهم اذا تضمنت تفاصيل كثيرة و ايضا لا تبين الاجراءات الاستثنائية و قد تعتبر ذات اهمية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية و يتطلب اعدادها وقتا كبيرا.

1 - د/غسان فلاح المطرانة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى ، عمان، 2004، ص 214

الشكل (3-1): يوضح اهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق



المصدر: د/عصام قريط، اصول المراجعة، المحاضرة 13، ص 14 .

### المطلب الثالث: شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية

انطلاقاً من انه لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال ، و ذلك لان كل منشأة لها ظروفها الخاصة مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف و الحالات شيئ صعب التحقيق ، الا اننا نستطيع تحديد بعض العناصر العامة التي في حالة تطبيقها تساعد المنشأة في تحقيق الاهداف الاساسية للرقابة الداخلية ، وهذه العناصر هي:

1: فريق عمل مؤهل و مخلص<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - ميمون حسام الدين، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر ، علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 64

ان نجاح عمل نظام المحاسب يتطلب افراد قادرين بدرجة كافية على القيام بواجبات محددة لهم ،فمفتاح نجاح اي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة،المسؤوليات يجب ان تكون محددة بوضوح و يجب ان يكون الموظفون مؤهلون فنيا و مستعدون لتحمل اي مسؤولية عن ادائهم ،كذلك يجب ان يكونوا على مصداقية عالية و ذلك لان غير الامناء يمكنهم افشال افضل نظام للرقابة الداخلية .

و منه نستنتج ان نجاح اي نظام للرقابة الداخلية او فشله مرهون بالافراد القائمين على تنفيذه.

### ثانيا: التفويض الواضح و الفصل بين المسؤوليات<sup>1</sup>

من المبادئ العامة في الرقابة الداخلية هو ان لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالاصول و في نفس الوقت عن الرقابة عليها ،حيث انه من المفترض ان الذي من واجباته تسجيل الاصول ،يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الاصول مسؤولية مادية،مما يقلل من الاحطاء المقصودة او غير المقصودة ، هذا الاجراء سيساعد على منع عمليات السرقة او النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين او اكثر ،فمثلا اذا كان شخص واحد هو ايضا الذي يطلب البضاعة مطابقة الفواتير مع وصلات الاستلام و كذلك السداد للمورد قد يدفعه لاستغلال الثقة الموضوعه فيه في عمليات الغش و الاختلاس ،لذا فانه من الضروري ان يكون الموظفون على علم بواجباتهم وواجبات الاخرين.

### ثالثا: اجراءات مناسبة لاتمام العمليات<sup>2</sup>

لا شك ان نقطة البداية في وضع نظام اجراءات مناسبة للعمل ،هو ان تكون خطوط السلطة و المسؤولية واضحة و سليمة،لذلك نجد ان معظم المؤسسات تضع دليلا لاجراءاتها المحاسبية و الادارية للتأكد من ان مختلف انظمتها مفهومة و مستخدمة باسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها ،كما تعتمد على مجموعة من الوسائل الحمائية و التي تستخدم خلال عملية الرقابة مثل: الخزائن المضادة للحريق لحفظ ملفاتها السرية و اوراقها المالية،استخدام الحراس و الاسوار و الكاميرات الخفية لحماية و مراقبة معداتها و مخزوناتها و حتى بضاعتها ، كما تستخدم سجلات و مستندات التي تعتبر مصادر لمعلومات و يجب ان تتم حمايتها .

<sup>1</sup>- مرجع سبق ذكره،ميمون حسام الدين،ص65

<sup>2</sup>- مرجع سبق ذكره، ميمون حسام الدين ،ص65



#### رابعاً : نظام مستندات و سجلات مناسبة<sup>1</sup>

لاشك ان مفتاح نجاح عملية التفويض داخل اية منشأة هو نظام مستندي و قيدي مناسب ،فالمستندات تعتبر الادلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية و الاسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة ، و النظام المستندي حتى يكون مناسباً عليه ان يتميز بالخصائص التالية :

- 1- وجوب سهولته و بساطته و ذلك للمساعدة على التقليل من الاخطاء قدر الامكان ؛
- 2- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب يفي باغراض السرعة و الفعالية من حيث توفير خانات كافية و باحجام مناسبة و الوان مختلفة؛
- 3- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب مع الاخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات اي يجب ان تكون هناك عدة نسخ للمستند يمكن الاعتماد عليها في الاستعمالات المختلفة ؛
- 4- وجوب ترقيم المستندات بتسلسل و ذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصورة سهلة.

#### خامساً: قواعد كافية للرقابة على الاصول و السجلات

بالاضافة الى الفصل بين الواجبات ،فان وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية سليمة و مناسبة على الاصول و السجلات يعتبر امراً ضرورياً ،فقد ترى الشركة انه من الافضل ان يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين و ذلك حتى يكمن تحديد المسؤولية بالاضافة الى ذلك قد ترى ان الاوراق الهامة مثل ، الاوراق المالية و النقدية ،دفتر اليومية ،دفتر الاستاذ يجب ان تحفظ في خزائن ضد الحريق .

و من القواعد الاخرى التي تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلاتها ،فيجب ايداع كل الاموال في حساب لدى البنك يوميا ، و هناك قاعدة اخرى تحدد المبلغ الاقصى من النقدية الذي يجب الاحتفاظ به في الحساب الجاري لدى البنك.

<sup>1</sup>- مرجع سبق ذكره، ميمون حسام الدين ،ص66

## سادسا: التحقيق و الفحص المستقل للاداء<sup>1</sup>

لا يمكن للفرد ان يتحقق من اداءه الخاص او يقيمه بطريقة فعالة ،لذا يجب ان يتم ذلك من قبل شخص او جهة مستقلة عنه، فالمرؤوس لا يمكن ان يكون مستقلا و ذلك بسبب الخوف الطبيعي من انتقام رئيس منه، و مع مرور الوقت قد تصبح الاجراءات سقيمة و العاملون غير مبالون ، بالاضافة الى احتمال ظهور اخطاء مقصودة او غير مقصودة و هو احتمال قائم بصفة دائمة ،لذا نجد ان تحققنا مستقلا عن الاداء يصبح امرا ضروريا للمساعدة على الطمأنة بان النظام يعمل بشكل سليم ، و هناك وسائل متعددة للتحقق المستقل منها.

1- اعداد كشف تسوية البنك باستمرار من قبل شخص لديه سيطرة على النقدية او السجلات المرتبطة ؛

2- القيام بعملية جرد كاملة بانتظام ؛

3- القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص ؛

4- القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الدفترية للعمليات عن طريق قسم المراجعة الداخلية .

## المبحث الرابع: الدراسات السابقة

### المطلب الاول: الدراسات باللغة العربية

#### الدراسة الاولى: <sup>2</sup>

دراسة بوسكين حمزة ، مذكرة ماجستير بعنوان فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة الوكالة الوطنية لتحويل وتوزيع الذهب و المعادن الثمينة الأخرى لسنة 2015 ، كلية العلوم الاقتصادية علوم التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية ، و التي عاجلت الإشكالية التالية : " ما مدى فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الوكالة الوطنية لتحويل و توزيع الذهب و المعادن الثمينة الأخرى ؟ ولقد توصل الى النتائج التالية و من أهمها : يهدف نظام الرقابة الداخلية الفعال الى تحقيق أربعة اهداف

موثوقية المعلومات ،حماية الأصول ،كفاءة و فعالية العمليات و الامتثال للقوانين ، ظهرت العديد من اطر الرقابة التي تناولوا فعالية الرقابة الداخلية ، نظام الرقابة الداخلية جزء من إدارة المخاطر.

<sup>1</sup> - مرجع سابق ذكره، ميمون حسام الدين ،ص67

<sup>2</sup> - مرجع سبق ذكره ، بوسكين حمزة، مذكرة ماجستير بعنوان فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة الوكالة الوطنية لتحويل وتوزيع الذهب و المعادن الثمينة الأخرى لسنة 2015

### الدراسة الثانية:<sup>1</sup>

دراسة بوطورة فضيلة ، مذكرة ماجستير بعنوان دراسة و تقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية ، قسم علوم التسيير ، و التي عاجلت الإشكالية التالية : " ما هي الليات دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟ و ما مدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي بنك ؟ و لقد توصلت الى النتائج التالية و من أهمها : نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية ، التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف المتوخاة في هذا النظام ، الشق المحاسبي بدعم الشق الإداري ، اذ طبقت نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية يكون له دور فعال في تقسيم أدائها ، النظام الالي للبيانات يبقى مكملا لنظام التشغيل البدوي وفي الأخير نظام الرقابة الداخلية غطى مجالات الرقابة المنتظمة فانه يضمن القسط الأكبر من الامن الوقائي لمجموع العملات المصرفية مما يضمن الامن و السلامة المصرفية

### الدراسة الثالثة:<sup>2</sup>

دراسة غوالي محمد بشير، مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة بجامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و علوم التجارية، والتي عاجلت الاشكالية التالية: " الى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية ؟ ولقد توصل الى النتائج التالية ومن اهمها: ضرورة تصميم نظام الرقابة الداخلية، انشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، تقييم المزرعة وإدراجها في المحاسبة، البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الايجار، قبل أن يبدي المراجع موافقته على المهمة يجب أن يتوخى الحذر في اختيار العنلاء ة ان لا ينظر للمهمة على أنها مجرد كسب للمال وزيادة في عدد العمال هي التزام اجتماعي ،اذا كانت للمراجع تحفظات عن صحة معاملات الادارة ،يجب ترك المهمة الموكلة له ،او اتخاذ الاجراءات المناسبة،يعتبر المراجع محل الثقة مستخدم القوائم المالية و الادارة ،و من ثم على مزاولي المهمة ان يؤدي عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة ،ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير الاداء المهني بعناية و محاولة التعرف و الفهم الجيد لمسببات الاخطاء و الغش و ذلك لمنع وقوعها

1- بوطورة فضيلة ، مذكرة ماجستير بعنوان دراسة و تقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الاقتصادية و علوم

التسيير و العلوم التجارية قسم علوم التسيير

2 - غوالي محمد بشير، مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة بجامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

## المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

### الدراسة الأولى:<sup>1</sup>

دراسة محمد بارنيا، مذكرة دكتوراه بعنوان "خلق القيم المضافة الاقتصادية و الاجتماعية من التدقيق الداخلي، مدرسة الدكتوراه ابي قريقراد(اد 546)، و التي عاجلت الاشكالية التالية" لماذا لا يحقق التدقيق الداخلي القيمة الاقتصادية و الاجتماعية المتوقعة من اجل السيطرة و تحسين الادارة داخل الشركات المغربية " و توصل الى النتائج التالية: إن سوء نوعية بيئة الرقابة في غالبية الشركات المغربية: في كثير من الأحيان لا يحترم القادة ولا يفعلون احترام القيم الأخلاقية ومدونات الأخلاق وليس لديهم المهارات المطلوبة لأداء واجباتهم " : لا تراعى قواعد الحكم الرشيد والقدرة عللا تمارس الرقابة بشكل صحيح من قبل لجان التدقيق ، حيث موجودة ، من خلال عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ؛ المدققون الداخليون غير محميين ، في ممارسة أنشطتهم ، بموجب قوانين ضد الانتقام من القادة الذين يحملون والصلاحيات سلطات القرار والتنفيذ ؛ عدم وجود عملية إدارة المخاطر ورسم خرائط لمخاطر. هذا يفرض على المدققين قضاء المزيد من الوقت والطاقة وبرنامج وتخطيط وتنفيذ المهام ؛ عدم إضفاء الطابع الرسمي على عملية "الرقابة الداخلية" : مخططات انسيابية الاسماء الوظيفية وتوصيف الوظائف وتفويض الصلاحيات والإجراءات الأساليب ، مما يجعل تقييمها صعباً للغاية .

### الدراسة الثانية:<sup>2</sup>

دراسة هنري سافال و فيرونك زاردات ، دكاترة، اتصال مطروح في 20 ماي 2001 بفرنسا، بعنوان "تطور ادوات السيطرة و معايير الاداء تغيير التحديات الاستراتيجية في عالم الاعمال " هذا الاتصال يدرس اولا السياق الاستراتيجي الجديد و الهيكل التنظيمي و الاستراتيجيات الاستباقية ، تعتمد على موارد البيئة الكلاسيكية و هذا يتطلب تطور الاداء دمج افضل المعايير الاقتصادية و الاجتماعية مع اخذ بعين الاعتبار الاجل الطويل و القصير حيث ان الادوات العملية يتم تقديمها لهذا التفكير، و توصل الباحثان الى الخلاصة التالية: تخضع أدوات التحكم الإدارية ومعايير الأداء لتغيير سياقات استراتيجية جديدة ، استراتيجيات خلق القيمة ، وجهات نظر استباقية. من الآن فصاعدا ، فإن طبيعة متعددة الأبعاد من معايير القرار هو مقبول بشكل عام ، كما هو التوتر المتعارض بين

<sup>1</sup> - Mohamed BARNIA, LA CRÉATION De VALeUR AJOUTÉE SOCIO-ÉCONOMIQUE PAR L'AUDIT INTeRNe : CAS D'eNTRePRISeS MAROCAINEs», ÉCOLE DOCTORALE Abbé Grégoire (ED 546), 2015.

<sup>2</sup> - Henri Savall, Véronique Zardet, EVOLUTION DES OUTILS DE CONTRÔLE ET DES CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES. 22ÈME CONGRES DE L'AFc, May 2001, France. pp.CD-Rom, 2001.

معايير القرار. من وجهة نظر علمية ، وهذا يتطلب التقارب - بدأ عدد قليل سنوات بين بحوث الإدارة وإدارة الموارد لمواصلة دمج الديناميات الاجتماعية في "تقنية" الإدارة للسيطرة عليها - المنظور الاجتماعي والتنظيمي - ولكن أيضا لإعادة النظر والتطور، "التقنيات" وأدوات التحكم الإدارية وأنماط استخدامها أنه من الممكن لإثراء أدوات التحكم الإدارية تدريجيا من أجل الحد المسافة المعترف بها على نطاق واسع الآن بين الأدوات المتاحة والممارسات مزيد من القيود ، وسوف تستحق المنشورات المستقبلية خاصة للتحقق من صحة الحرف يتوقف على النتائج المقدمة في هذا البلاغ.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المفاهيم الأساسية، كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية و الركائز المتعلقة بالرقابة الداخلية اي انها نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم و توجيه عملياتها في كافة مجالات النشاط ، فهي تغطي كافة جوانب المؤسسة و نشاطاتها الداخلية ، تقدم توصيات و توجيهات لمعالجة القصور داخل المنشأة من خلال تتبع و تنفيذ عملية الالتزام بالقوانين و القواعد و بذلك اصبحت الوسيلة الفعالة التي تمكن من توفير المعلومات اللازمة للحماية الملائمة لكافة الاصول.

## الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء

و الغاز - ورقة

تمهيد:

بعد دراسة النظرية لموضوعنا والتي تناولنا فيه الى تقييم نظام الرقابة الداخلية واهم ما فيها عرض لأهم المفاهيم ومكونات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الاقتصادية  
\*بما في ذلك من أدوات التي تساعد على تحقيق مهامه وتحسين أداء المؤسسات.

لقد اعددنا هذا الفصل من اجل دراسة صورة الحقيقية والواقعية لوظيفة مراقبة التسيير والأدوات التي تعتمد عليها في تأدية مهامها من خلال تطبيق ما تناولناه على واقع مؤسسة سونلغاز ودراسة الأساليب التي تعتمد عليها في الرقابة الداخلية، وتحديد أهم لوحات القيادة التي تستعملها في مراقبة وتحسين أداءها. ولهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث.

- المبحث الأول: تقديم العام لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز " سونلغاز "
- المبحث الثاني: تقديم أهم أدوات مراقبة التسيير لمؤسسة سونلغاز
- المبحث الثالث: تقييم أداء لوحة القيادة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ورقلة "سونلغاز"



## المبحث الاول : تقديم مؤسسة سونلغاز

تعتبر الجزائر من بين الدول النامية التي تحاول قدر المستطاع الخروج من النفق الضيق وذلك بالاعتماد على الاقتصاد الوطني وهو مجموعة من السياسات للمؤسسات التي تسعى للنهوض به، ومن بين هذه المؤسسات مؤسسة سونلغاز للكهرباء والغاز بالوسط

### المطلب الاول : بطاقة تعريفية لمؤسسة سونلغاز

تعتبر مؤسسة سونلغاز من بين المؤسسات الإستراتيجية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية، ولتعرف عليها أكثر يتوجب علينا التطرق إلى ما يلي:

### الفرع الأول: تاريخ مؤسسة سونلغاز وتعريفها

في هذا الفرع سنقوم بعرض تاريخ وتعريف مؤسسة سونلغاز للوسط:<sup>1</sup>

#### 1-تاريخ سونلغاز :

من كهرباء وغاز الجزائر إلى سونلغاز اليوم أكثر من نصف قرن من الوجود. تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز طبقا للمرسوم رقم 59-69 الصادر في جويلية 1969، وفي سنة 1983 تفرعت عن مؤسسة سونلغاز ستة مؤسسات متخصصة حيث كان لهذه المؤسسات مديريات تابعة لسونلغاز، وبعد أن تضخمت عليها الأعمال الموكلة إليها ولإعطائها أكثر فعالية في أدائها ولحسن تسييرها ومراقبة نشاطها المالي من طرف الدولة تم إعداد هيكل سونلغاز مما سمح بظهور الشركات التالية:

- مؤسسةKAHRIF: هي شركة مكلفة بتوفير الكهرباء لكل مواطني القطر.
- مؤسسةKHRAKIB: هي شركة مكلفة بتركيب الهياكل القاعدية.
- مؤسسةKANAGAZ: مكلفة بإبجاز قنوات نقل الغاز وتوزيعه.
- مؤسسة INERGA: متخصصة في أعمال الهندسة المدنية.
- مؤسسةITTEKIB: المتخصصة في التركيب الصناعي.
- مؤسسة AMC: متخصصة في صناعة العدادات والتركيب الصناعي.

<sup>1</sup>وثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز.

وفي سنة 1991 وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 475/91 المؤرخ في 14. 12. 1991 غيرت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز طبيعتها وأصبحت مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري.

أما خلال سنة 1995 أكد المرسوم التنفيذي رقم 280/95 المؤرخ في 17. 12. 1995 على طبيعة سونلغاز كمؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي وهي تحت وصاية وزارة الطاقة، كما أنها اكتسبت الشخصية المعنوية وتتمتع بالاستقلالية المالية.

تحولت سونلغاز في سنة 2002 من شركة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري إلى شركة ذات أسهم حسب المرسوم الرئاسي رقم 1995/02 المؤرخ في جوان 2002 المتضمن للقانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز وهذا التحول منح المؤسسة سونلغاز إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل مبادئ أخرى تابعة لقطاع الطاقة، كما يسمح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر، وباعتبارها شركة مساهمة فإنه يتعين عليها حيازة حافظة أسهم وقيم أخرى منقولة مع إمكانية امتداد الأسهم في شركات أخرى، وهذا ما يعلن عن تطور ما آلت إليه سونلغاز في سنة 2004 حيث أصبحت مجمعا أو شركة قابضة، وقامت بهيكلة نفسها في شكل شركات متفرعة مكلفة بالنشاطات الأساسية:

- سونلغاز إنتاج الكهرباء؛
- مسير شبكة نقل الكهرباء؛
- مسير شبكة نقل الغاز؛

### المطلب الثاني: تعريف مؤسسة سونلغاز:

مؤسسة سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر القنوات.

### الفرع الاول: مهام سونلغاز

تقوم المؤسسة بمهام توزيع الكهرباء والغاز وتلبية حاجات الزبائن وتعمل على متابعة كل الاعطاب التي قد تصيب شركة التموين ويمكن أن نلخص مهامها فيمايلي:<sup>1</sup>

#### أولا: إنتاج الكهرباء

تتم بمهمة تامين التسيير، الصيانة واستغلال مراكز تجمع الكهرباء وكل المصالح التابعة لها، وكذلك لتوصل إلى إشباع وإرضاء المستهلك لطلباته خاصة بالنسبة للمناطق المعزولة، وتوفير هذه الخدمات على أحسن الظروف.

<sup>1</sup>الوثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز.

### ثانيا: نقل الكهرباء والحركة الطاقوية

تتمثل مهمتها في نقل وتوزيع الكهرباء للمستهلك بأحسن الطرق وأسهلها حسب احتياجاتهم ومتلائمة مع رغبتهم ومتطلباتهم، بالإضافة إلى توفير ذلك الغاز الطبيعي اللازم والضروري الذي يتماشى مع احتياجات كل مستهلك.

### ثالثا: التوزيع

تقوم بتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز عبر قنوات لإيصالها إلى المستهلك وفق الظروف الملائمة وبالتكاليف معقولة. وتصنف هذه الخدمات حسب أصناف الاستخدامات التالية:

- الاستخدام الصناعي: بواسطة شبكة ذات الضغط المرتفع
- الاستخدام للصناعيا لمتوسط: بواسطة شبكة ذات الضغط المتوسط
- الاستخدام للعائلي والحرفي: بواسطة شبكة ذات الضغط المنخفض

وتقوم المؤسسة بعملية الصيانة والتصليح، التجديد والحفاظ على وسائل الإنتاج وكذا الوسائل المتعلقة بالتوزيع الغاز والتخطيط وتطبيق البرامج السنوية

### أ: مهام مديرية التوزيع

تكمّن مهام المديرية فيما يلي:<sup>1</sup>

- المشاركة في إعداد سياسة المديرية الجهوية للتوزيع في مجال الخدمات الموجهة للزبائن، تطوير المبيعات، تحصيل الإيرادات؛
- تنفيذ السياسة التجارية للمؤسسة ومراقبة تطبيقها؛
- تلبية وتوفير أحسن الشروط من تخفيض التكلفة ومدة طلبات التوصيل للزبائن؛
- تطوير شبكة BT/ MT حيث MT توتر متوسط، و BT توتر منخفض، MP ضغط متوسط، BP ضغط منخفض؛
- إعداد وتنفيذ البيانات والصيانة والاستغلال؛
- ضمان تسيير وتطوير الموارد البشرية والوسائل المادية الضرورية من اجل ممارسة وظائف المركز؛
- ضمان امن الأشخاص والممتلكات المتعلقة بنشاطات التوزيع؛

<sup>1</sup>وثائق الداخلية لمؤسسة سونلغاز.

ب: أهداف مديرية التوزيع

تسعى المديرية العامة للتحقيق عدة أهداف أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

- تحسين النوعية المقدمة للزبائن؛
- تخفيض من فقدان الطاقة لشبكات الكهرباء؛
- استعادة ديون الشركة من اجل ضمان التوازن المالي لها؛
- التخفيض من مدة ديون الزبائن حسب طبيعتها؛
- متابعة العلاقة بين التكاليف / الإنتاج؛
- وضع مخطط لتكوين لاسيما في التكوين المتخصص؛
- مكلفة بإعطاء تراخيص في مجال الاستثمار خصوصا إذا تم تقدير المنافع المتخصصة لذلك؛
- تحسين مردود شبكات الغاز؛
- اتخاذ تقنيات جديدة وحديثة؛
- تحسين وجعل التسيير أكثر فعالية من اجل ضمان التحويلات اللازمة للتطور التجاري وذلك بإدخال تقنيات جديدة في ميدان التسيير والتسويق.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز و الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة

إن نجاح أي مؤسسة اقتصادية يبقى مرهونا على كيفية تنظيم أجهزتها، والأساليب المتبعة في هيكلها التنظيمي، ومن هنا سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمديرية التوزيع ورقلة فيما يلي:

<sup>1</sup> وثائق داخلية لمؤسسة سونلغاز.

الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع ورقة



المصدر: وثائق المؤسسة

و لكل قسم من هذه الاقسام الوظيفة الخاصة به نذكر منها وظيفة الاقسام التي خصصنا لها الدراسة:1

### 1 - مهام قسم العلاقات التجارية:

- مراعاة عمليات التوصيل للزبائن الجدد وتوضيح عقود الأعمال أثناء طلب الزبائن إلى غاية تنفيذ الخدمة؛
- دراسة الأسهم التجارية على ارض الميدان؛
- وضع قوانين وأنظمة التسيير والمراقبة الدائمة لتطبيقها وتحصيل الخبرة.

### 2-مهام قسم استغلال الكهرباء:

- إنجاز وتحضير دراسات حول تنمية الشبكات الكهربائية؛
- تحضير مخططات التنمية المعتمدة على المدى البعيد، المتوسط والقريب؛
- صيانة مختلف الآلات والتجهيزات؛
- السير على الاستغلال الأمثل للشبكات الكهربائية في إطار قواعد موضوعية مع جودة الخدمة.

### 3- مهام قسم استغلال الغاز:

- القيام بدراسات التقنية من اجل تنمية شبكات الغاز؛
- تحضير مخططات التنمية على المدى البعيد والمتوسط؛
- صيانة التجهيزات والمعدات الأساسية لاستغلال شبكات الغاز؛

### 4- مهام قسم دراسات تنفيذ أعمال الكهرباء والغاز:

- دراسة الأعمال الخاصة بالكهرباء والغاز وذلك بوضع برامج إنجاز الأشغال ودراسة الطلبات المرسله إلى المديرية.
- تحضير الدراسات المطلوبة وتخزين المعدات؛
- المشاركة في تكوين العمال؛
- الحرص على مراقبة ومتابعة الأعمال..

### 5-مهام قسم الموارد البشرية:

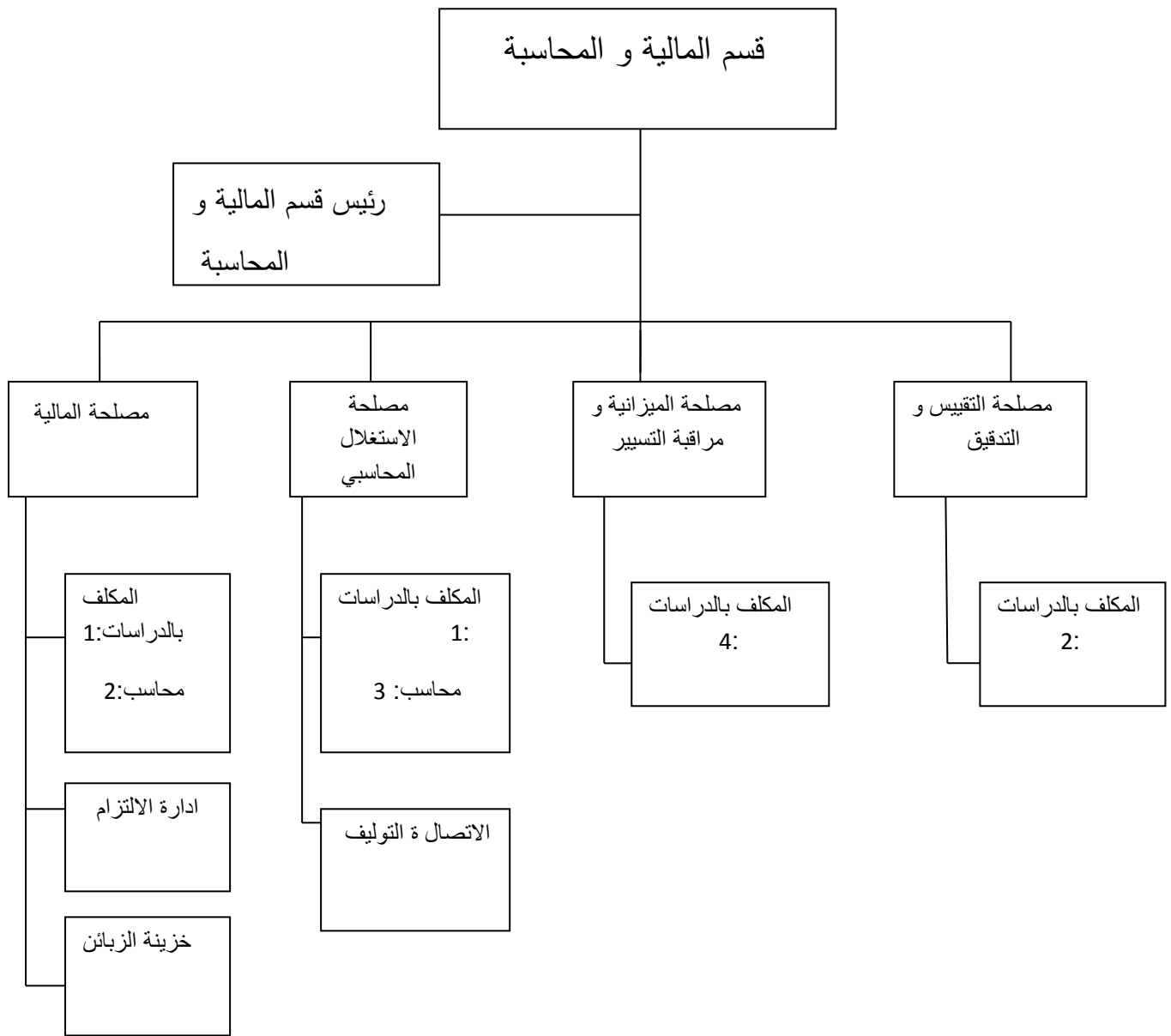
- يعمل على التسيير الحسن للشؤون الإدارية؛
- السير على تنفيذ وتطبيق القوانين الصادرة والخاصة بالعمال.

### 6 - مهام قسم المالية والمحاسبة:

- متابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية والحساب الجاري البريدي وإعداد تقديرات الخزينة في المدى القصير؛

- إعداد الميزانية السنوية للمديرية وإنجاز لوحات القيادة وميزانية الأنشطة للمديرية؛
  - المراقبة والتحقق من عملية التسجيل المحاسبي للعمليات وضمان الربط بين المراكز المحاسبية الأخرى ومقر المديرية؛
  - إيجاد النتائج المحاسبية للمديرية.
- وبعد التطرق إلى الهيكل التنظيمي مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز للوسط، سنقوم فيما يلي بعرض الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة.

الشكل (2-2): الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

### المبحث الثاني: أدوات الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

من خلال التنقل الى مؤسسة سونلغاز و حسب المصادر الداخلية للمؤسسة فان الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز تعتمد على عدة أدوات لتقييم مدى تلائم إنجازاتها مع أهدافها، ومن هنا يمكن التطرق في هذا المطلب إلى مايلي:

#### المطلب الاول: الموازنات التقديرية و المحاسبة التحليلية

##### الفرع الاول: الموازنات التقديرية

من خلال المعلومات المتحصل عليها من مؤسسة سونلغاز تبين أن المؤسسة تعتمد على نظام الموازنات التقديرية، وتتركز خاصة وبشكل أساسي على الموازنات التقديرية للمبيعات التي تعتبر بمثابة الموازنة الأم، وفي غياب هذه الأخيرة لا يمكن قيام نظام موازنات تقديرية بشكل تام وشامل.

وتعتمد المؤسسة لإعدادها للموازنات التقديرية على إتباع الخطوات التالية:

- الاستعانة بمعطيات السنوات السابقة؛
- يتم إعداد الموازنات التقديرية للسنة (ن + 1) بعد إنهاء الفصل الأول من السنة ن؛
- تبدأ بتحضير تقديرات للعام القادم (ن + 1).

وتحتوي هذه الموازنات على عدة تقديرات تختلف من ميزانية إلى أخرى، ومثال على ذلك الميزانية التجارية وتحتوي على:

- عدد المشتركين الجدد؛
- شراء الكهرباء والغاز،
- الفوترة (البيع) بيع الكهرباء والغاز؛
- رقم الأعمال.

كما تقوم مديريةية التوزيع ورقلة مع المجمع سونلغاز بلقاءات تنشيط الميزانيات من خلال:

- 1 - تحديد الإطار العام للنمو وفقا لمتطلبات التخطيط المركزي؛
- 2 - التنسيق بين نشاطات المجمع من إنتاج وتوزيع، أي تحديد نسبة الضياع؛
- 3 - بعد أن يتم تحديد نسبة الضياع، تحدد كمية المشتريات على حسب قدرات الشراء، ومنه يتم تحديد المبيعات وهي النسبة ما بين المشتريات ونسبة الضياع وهذا حسب خصوصية كل مديريةية توزيع



الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية

جاء النظام الحالي للمحاسبة التحليلية في شركة سونلغاز إتباعا لإعادة الهيكلة في سنة 2006، حيث تحولت الشركة من شركة عمومية إلى شركة أسهم، حيث تتميز بمجموعة من الأهداف منها:

- تحليل العناصر المكونة للتكاليف؛
- معاينة شروط الاستغلال؛
- تحليل تكاليف الاستغلال ومراحل تطورها؛
- مقارنة التكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية وتحليل الفروقات؛
- تحليل النواتج؛
- تطبيق المسؤوليات وفق النتائج المحققة.

ولاستعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز يجب الاعتماد على وثائق المؤسسة المتحصل عليها من مصلحة المحاسبة لاحتساب سعر التكلفة والنتيجة وهذا من خلال:

- ميزان المراجعة للمحاسبة التحليلية والعامية؛
- تحديد التكاليف غير مباشرة على مستوى كل قسم؛
- تحديد التكاليف مباشرة لكل منتج؛
- حساب النتيجة.

ولتوزيع الأعباء الغير مباشرة في المؤسسة نتبع مايلي:

1 - التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة: حيث يتم التوزيع اعتمادا على برنامج معلوماتي والذي يحمل معلومات ليخزن كل عناصر التكاليف غير مباشرة حسب طبيعة الوظيفة المسؤولة عنها (كهرباء والغاز).

2 - التوزيع الثانوي للأعباء الغير مباشرة: حيث أن كل حساب من التوزيع الثانوي يتم بصفة مباشرة، وذلك اعتمادا على حسابات المجموعة 92، يحمل قيمة المصروف المحسوب أن كل مركز تكلفته على حدا وهو التوزيع الذي يمكن من إعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير مباشرة.

3 - تحديد النتيجة: قبل تحديد النتيجة يتم احتساب سعر التكلفة للطاقتين كل على حدا، حيث يتم جمع الحسابات التحليلية المرفقة لها ما عدى حساب 98 وتقسيمها على كمية الوحدة الواحدة للكهرباء والغاز.

أما النتيجة فتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع المصاريف}$$

أي حساب 98 = (الحسابات 919، 929، 97) - (الحسابات 91، 92، 93، 97).

### المطلب الثاني: لوحة القيادة

و يعتبر الاداة الاساسية التي تستخدمها مؤسسة سونلغاز اضافة الى الادوات السابقة في الرقابة الداخلية سنستعرض كيفية و مراحل اعدادها

#### الفرع الاول: أنواع ومسار إعداد لوحات القيادة في مؤسسة سونلغاز

تعتمد لوحة القيادة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز ورقلة على مجموعة من المعطيات التي يتم تحضيرها في شكل جداول والتي توضح من خلالها تقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتوضيح كيفية إعداد لوحة القيادة بمؤسسة سونلغاز ورقلة تم إجراء مقابلة مع عون في قسم المالية و المحاسبة الذي أفادنا بالمعلومات التالية: تعتمد المؤسسة على نوعين من لوحات القيادة وهي:

#### أ- لوحة القيادة الشهرية:

- يتم إعداد لوحة القيادة بالمؤسسة من طرف أربعة أعوان\* في قسم المالية و المحاسبة وعلى رأسهم رئيس القسم
- يقوم قسم المالية و المحاسبة بدراستها ثم القيام بإرسالها إلى مدير المالية و المحاسبة الذي يقوم أيضا بدراستها وتحليل مؤشرات و اكتشاف الأخطاء إن وجدت.
- عند الانتهاء من الدراسة يقوم مدير المالية و المحاسبة بإرسال تلك اللوحات إلى رئيس المدير العام، وعلى ضوءها يتم انعقاد اجتماع بحضور جميع المسؤولين في المؤسسة، حيث يتحدث كل مسؤول عن التقديرات والانجازات الفعلية في قسمه ويشرح الأسباب التي حالت دون الوصول إلى تحقيق ما كان مخططا له وعليه يتم اتخاذ القرارات اللازمة.
- وتعتبر لوحة القيادة الشهرية لوحة لامركزية يمكن التغيير في شكلها ومحتواها، وهي لوحة دقيقة وذلك بسبب كبر حجمها الذي يتعد 200 صفحة وعدم وجود الوقت الكافي لدراستها.

#### ب - لوحة القيادة الفصلية:

- نقوم بنفس خطوات لوحة القيادة الشهرية.
- يقوم رئيس مدير العام بإرسال لوحة القيادة إلى المديرية العامة (الجزائر)، و انعقاد اجتماع عام بحضور كل مسؤولين المديرية لدراسة ومناقشة واتخاذ القرارات اللازمة.
- كما تعتبر لوحة القيادة الفصلية لوحة مركزية لا يمكن التغيير في شكلها ومحتواها حيث أن المديرية العامة هي التي تقوم بوضع نموذجها والمؤشرات الموجودة فيها.

### الفرع الثاني: أهداف لوحة القيادة بمؤسسة سونلغاز

تتمثل أهداف لوحة القيادة بمؤسسة سونلغاز في أهما:

- توجيه المدقق أو المسؤول نحو اتخاذ القرارات الصائبة؛
- تنبيه المدقق بمختلف العناصر الأساسية في عملية التسيير من اجل تحسينها؛
- تعمل على تحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة؛
- تعمل على معرفة وضعية المؤسسة وتقييم الأداء؛
- تسمح بمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة؛
- توضح مدى توافق ومطابقة النشاط الفعلي مع التقديري.

### الفرع الثالث: وظائف لوحة القيادة بمؤسسة سونلغاز

تتلخص وظائف لوحة القيادة بالمؤسسة فيما لي:

- تعتبر لوحة القيادة أداة مقارنة ومراقبة بالمؤسسة؛
- أداة لقياس الانجازات بالنسبة للأهداف؛
- أداة حوار وتشاور بين المرؤوسين؛
- أداة تسهل عملية الاتصال والتحفيز؛
- أداة تشخيص واتخاذ القرارات و تقييم النظام الداخلي.

### المطلب الثالث: عرض أهم لوحات القيادة لمؤسسة سونلغاز

سنحاول في هذا المبحث عرض لأهم لوحات القيادة لمؤسسة سونلغاز ورقلة، و نحاول تحليل محتواها لاستخراج نقاط القوة و الضعف التي تخص نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز :

### الفرع الاول : لوحات القيادة الخاصة بزبائن الكهرباء و الغاز

1- لوحات قيادة عملاء الكهرباء :

أ) لوحة القيادة الخاصة بالزيادة في نسبة عملاء الكهرباء :

- تم اعداد لوحة القيادة باستخدام الوثائق المستخرجة من المؤسسة و بالاعتماد على النتائج السنوية لسنة 2017 و مقارنتها مع نتائج 2016، كما تم قياس الانجاز و نسبة التطور بالنسبة المئوية.

- هناك 3 انواع من العملاء، عملاء التوتر المنخفض BT، عملاء التوتر المتوسط MT، عملاء التوتر العالي HT

جدول رقم (1-2): لوحة القيادة الخاصة بالزيادة في عملاء الكهرباء للسنة 2017

المؤشر	2016	2017	الهدف	نسبة الانجاز	نسبة التطور
BT	5826	5568	8000	69.6	-4.4
MT	126	117	105	111.4	-7.1
HT	0	0	0	0	0

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم 1

التعليق :

حسب معطيات الجدول يمكن التعليق كما يلي :

- نلاحظ انخفاض ملحوظ في زيادة عملاء التوتر المنخفض من الكهرباء مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق 69.6 بالمئة من الهدف المسطر.

- نلاحظ انخفاض ملحوظ في زيادة عملاء التوتر المتوسط مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق 111.4 بالمئة من الهدف

- ثبات نسبة زيادة العملاء مستخدمي التوتر العالي مقارنة مع 2016 .

ومن خلال هذه الملاحظات يمكن القول أن المؤسسة لم تحقق انجاز جيد في سنة 2017 لان مؤشراتنا انخفضت بالنسبة للسنة السابقة.

(ب) لوحة القيادة الخاصة بعدد العملاء :

الجدول (2-2): لوحة القيادة الخاصة بعدد عملاء الكهرباء لسنة 2017

المؤشر	2016	2017	نسبة الانجاز	نسبة التطور
BT	153951	159519	103.62	3.62
MT	2300	2417	105.09	5.09
HT	7	7	100	0.00

المصدر : من اعداد الطلبة اعتمادا على الملحق رقم 1

التعليق:

- نلاحظ ان عدد عملاء التوتر المنخفض زاد بنسبة 3.62 بالمئة مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق هدف الزيادة.

- نلاحظ ان عدد عملاء التوتر المتوسط زاد بنسبة 5.09 بالمئة مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق هدف الزيادة.

- نلاحظ ان عدد عملاء التوتر المنخفض زاد بنسبة 3.62 بالمئة مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق هدف الزيادة.

- نلاحظ ان عدد عملاء التوتر المرتفع بقي ثابت مقارنة مع نتائج 2016

ومن خلال هذه الملاحظات يمكن القول أن المؤسسة حققت انجاز جيد وهي في حالة جيدة لان كل مؤشراتنا كانت مرتفعة بالنسبة للسنة السابقة

2- لوحات قيادة عملاء الغاز

- تم اعداد لوحة القيادة باستخدام الوثائق المستخرجة من المؤسسة و بالاعتماد على النتائج السنوية لسنة 2017 و مقارنتها مع نتائج 2016، كما تم قياس الانجاز و نسبة التطور بالنسبة المقوية.

HP. ، عملاء التوتر العالي MP، عملاء التوتر المتوسط BP- هناك 3 انواع من العملاء، عملاء التوتر المنخفض

(أ) لوحة القيادة الخاصة بالزيادة في نسبة عملاء الغاز:

الجدول (2-3): لوحة القيادة الخاصة بالزيادة في نسبة عملاء الغاز لسنة 2017

المؤشر	2016	2017	الهدف	نسبة الانجاز	نسبة التطور
BP	4939	5423	4654	116.6	9.8
MP	4	7	4	175	75.
HP	0	0	0		

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 2

التعليق:

- نلاحظ زيادة معتبرة بالنسبة للعملاء مستخدمي الضخ المنخفض مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق 116 بالمئة من الهدف و نسبة تطور 9.8 بالمئة.

- نلاحظ زيادة معتبرة بالنسبة للعملاء مستخدمي الضخ المتوسط مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق 175 بالمئة من الهدف و نسبة تطور 75 بالمئة.

- نلاحظ ثبات الزيادة في العملاء مستخدمي الضغط المرتفع.

ومن خلال هذه الملاحظات يمكن القول أن المؤسسة حققت انجاز جيد وهي في حالة جيدة لان كل مؤشراتهما كانت مرتفعة بالنسبة للسنة السابقة.

(ب) لوحة القيادة الخاصة بعدد عملاء الغاز:

الجدول رقم (4-2): لوحة القيادة الخاصة بعدد عملاء الغاز لسنة 2017

المؤشر	2016	2017	نسبة الانجاز	نسبة التطور
BP	77973	83396	106.95	6.95
MP	54	61	112.96	12.96
HP	7	7	100	00

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق رقم 2

الملاحظة:

- نلاحظ زيادة العملاء مستخدمي الضخ المنخفض مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق نسبة تطور 6.95 بالمئة.

- نلاحظ زيادة العملاء مستخدمي الضخ المتوسط مقارنة مع نتائج 2016 مع تحقيق نسبة تطور 12.96 بالمئة.

- ثبات عدد العملاء مستخدمي الضخ المرتفع.

ومن خلال هذه الملاحظات يمكن القول أن المؤسسة حققت انجاز جيد وهي في حالة جيدة لان كل مؤشراتنا كانت مرتفعة بالنسبة للسنة السابقة.

الفرع الثاني: لوحات القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات والضياع من الكهرباء و الغاز .

1) لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات و الضياع من الكهرباء:

تم اعداد لوحة القيادة باستخدام الوثائق المستخرجة من المؤسسة و بالاعتماد على النتائج السنوية لسنة 2017 و مقارنتها مع نتائج 2016

تم تقسيم المؤشرات الى المبيعات التي تنقسم الى مستخدمي التوتر المنخفض و مستخدمي التوتر المتوسط و مستخدمي التوتر العالي ، المشتريات و الضياع من الكهرباء كما تم قياس الانجاز و نسبة التطور بالنسبة المئوية. الجدول (2-5): \_ لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات و الضياع من الكهرباء لسنة 2017

المؤشر	2016	2017	الهدف	نسبة الانجاز	نسبة التطور
المبيعات	BT	922.36	976.14	101.4	5.83
	MT	562.23	606.58	104.9	7.89
	HT	1820.11	1874.23	1889.7	99.2
المشتريات	1698.83	1780.80	1736	102.6	4.82
الضياع	214.24	198.07	195	101.6	-7.55

المصدر: من اعداد اطالبة اعتمادا على الملحق 3

التعليق:



-نلاحظ بالنسبة للمبيعات تحقيق الاهداف المسطرة و زيادة في النسب مقارنة مع سنة 2016، بالنسبة للنفقات الثلاثة من الزبائن حيث حققت نسبة انجاز 101.4 بالمئة و نسبة 5.83 تطور بالمئة بالنسبة للزبائن مستخدمي التوتر المنخفض، و حققت نسبة انجاز 104.9 بالمئة و نسبة 7.8 بالمئة تطور بالنسبة للزبائن مستخدمي التوتر المتوسط ، و حققت نسبة انجاز 99.2 بالمئة و نسبة 2.97 بالمئة تطور بالنسبة للزبائن مستخدمي التوتر العالي.

-بالنسبة للمشتريات تحقيق الاهداف المسطرة و زيادة في النسب مقارنة مع 2016، حيث حققت نسبة انجاز 102.6 بالمئة و نسبة 4.82 تطور بالمئة .

- نلاحظ انخفاض في نسبة الضياع بنسبة 7.55 بالمئة مما يخدم اهداف المؤسسة .

نستنتج من خلال الملاحظات و المؤشرات ان المؤسسة حققت نسب جيدة خلال سنة 2017 مقارنة مع 2016 وخفضت من نسبة الضياع بنسبة معتبرة مما يؤكد الوصول الى الهدف.

1) لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات و الضياع من الغاز:

تم اعداد لوحة القيادة باستخدام الوثائق المستخرجة من المؤسسة و بالاعتماد على النتائج السنوية لسنة 2017 و مقارنتها مع نتائج 2016

تم تقسيم المؤشرات الى المبيعات التي تنقسم الى مستخدمي الضخ المنخفض و مستخدمي الضخ المتوسط و مستخدمي الضخ العالي ، المشتريات و الضياع من الغاز كما تم قياس الانجاز و نسبة التطور بالنسبة المئوية.

الجدول رقم(6-2): لوحة القيادة الخاصة بالمشتريات و المبيعات و الضياع من الغاز لسنة 2017

المؤشر	2016	2017	الهدف	نسبة الانجاز	نسبة التطور
المبيعات	BP	725.70	782.0	791	98.9
	MP	44.48	62.5	53	117.9
	HP	614.09	748.08	844	88.6
المشتريات	744.25	936.4	889	105.3	25.82
الضياع	-25.9	91.9	45	204.3	-454.57

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الملحق 4 .

التعليق:

- نلاحظ بالنسبة للمبيعات تحقيق الاهداف المسطرة و زيادة في النسب مقارنة مع سنة 2016، بالنسبة لفئات الثلاثة من الزبائن حيث حققت نسبة انجاز 98.9 بالمئة و نسبة 7.8 تطور بالمئة بالنسبة للزبائن مستخدمي الضخ المنخفض، و حققت نسبة انجاز 117.9 بالمئة و نسبة 40.52 تطور بالنسبة للزبائن مستخدمي الضخ المتوسط ، و حققت نسبة انجاز 88.6 بالمئة و نسبة 21.82 تطور بالنسبة للزبائن مستخدمي الضخ العالي.

- نلاحظ بالنسبة للمشتريات تحقيق الاهداف المسطرة و زيادة في النسب مقارنة مع سنة 2016 مع تحقيق نسبة انجاز قدرت ب 105.3 بالمئة، و نسبة تطور تقدر ب 25.82 بالمئة.

- نلاحظ بالنسبة لنسبة الضياع وجود تراجع كبير جدا في النسب قدر ب 454.57- .

نستنتج من خلال الملاحظات ان المؤسسة تحقق تطورا في المبيعات و المشتريات لكن لم تستطع التحكم في نسب ضياع الغاز و هذا يعد نقطة ضعف بالنسبة للمؤسسة.

### المبحث الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة التوزيع ورقلة:

من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة تم التنقل الى المؤسسة الاقتصادية لمدة شهر كامل و تلخيص الملاحظات المدونة على شكل فقرات كما يلي:

#### المطلب الاول: الرقابة الادارية

تعتمد المؤسسة بالنسبة للرقابة الادارية على عدة ادوات لكن اهمها لوحة القيادة التي تحتوي مجموعة من المؤشرات و المعلومات التي تسمح باتخاذ القرار و البلوغ الى الاهداف المسطرة ضمن الاستراتيجية المتبعة، تظهر هذه الاخيرة على شكل مخطط تحليلي اجمالي جامع للمعلومات الى اعلى درجة من الترتيب .

يتم اعداد لوحة القيادة في قسم المحاسبة و المالية شهريا و هي وسيلة لتشخيص المؤسسة و اداة رقابة فعالة تسمح بمقارنة النتائج المتحصل عليها، كما تقوم بجلب اهتمام و انتباه المسيرين الى النقاط الاساسية في التسيير و تشخيص نقاط القوة و الضعف، بالاستعانة بمحتوياتها سواء كانت نسب او انحرافات و مقارنتها مع نتائج السنة-1 و توضيح التطور اما السلي او الايجابي من سنة لسنة . و عادة ما تكون مراكز المسؤولية بعيدة عن بعض لذلك و جب استعمال التكنولوجيا الحديثة لتامين توفر المعلومة في الوقت المناسب .

اخيرا الرقابة الادارية في مؤسسة سونلغاز تتم في قسم المحاسبة و المالية، قسم ادارة السوق و قسم الموارد البشرية، الواح القيادة الخاصة بكل قسم تعبر عن حقيقة ما حقق في سنة 2017، لكن بعد الملاحظة المعمقة على موظفي الاقسام المذكورة سابقا يوجد فصل في المهام بين المكلفين بالدراسات .

### المطلب الثاني: الرقابة المحاسبية

تعتمد الرقابة المحاسبية بشكل كبير على نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني حيث طورت مؤسسة سونلغاز طريقة تخزين المعلومات المحاسبية بالشكل الالكتروني و خصصت دورات تكوين للموظفين لكي يتمكنوا من التحكم التام في نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني ، حيث يعتمد هذا الاخير على خاصية ترميز المدخلات و كذلك امكانية التواصل الالكتروني و تحميل المعلومات شهريا ، يحتوي نظام المعلومات الالكتروني على قائمة الاجزاء المتكاملة من الواجهات

التي تقوم بتسيير الواجهات .

هناك ايضا علاقات بين اقسام الرقابة المحاسبية ،التواصل بينهم نصف الكتروني مما يجعل العنصر البشري يتدخل هذا ما يزيد نسبة الخطأ و يضاف الى قائمة المخاطر التي تهدد سلامة معلومات المؤسسة .

ايضا لتقليل الاخطاء قانت المؤسسة بالحصول على جهاز يرصد العدادات الكترونيا عن قرب مما قلل التدخل البشري و احتمالات التلاعب ، لكنه يشتغل عن قرب فقط .

المؤسسة مع مرور السنين تطور طرق الرقابة الداخلية الخاصة بها ، حيث الى يومنا هذا يوجد بعض النقائص التي تحاول تصحيحها مع التطور التكنولوجي في الجزائر.

### المطلب الثالث: نقاط القوة و نقاط الضعف

#### الفرع الاول: نقاط القوة

تمثل نقاط القوة التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز فيما يلي:

- وجود ، أكثر من قسم يمارس الرقابة الداخلية ف المؤسسة .
- هناك فصل بين المسؤوليات والتنسيق بين المصالح.
- نظام لوحات القيادة يتناسب مع الهيكل التنظيمي لها، حيث أن معظم المصالح الموجودة في المؤسسة تحتوي على لوحة القيادة.
- تعتمد المؤسسة على لوحة القيادة كأداة من أدوات الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية و نظام المعلومات الالكتروني.

- وجود تعاليق وملاحظات في جدول لوحة القيادة الإجمالية للمؤسسة.
- كل قسم في المؤسسة يحتوي على مسؤول خاص به وهو المسؤول بإعداد لوحة القيادة.

### الفرع الثاني: نقاط الضعف

تقف عدة عقبات في وجه المؤسسة لتحقيق أهدافها والتي تتمثل في بعض نقاط الضعف منها:

- عدم استقلالية مصلحة الرقابة الداخلية فهي تابعة لقسم المحاسبة والمالية.
- تفتقد لوحات القيادة إلى الوسائل المختلفة فهي تعتمد على جداول مليئة بالأرقام في عرض لوحاتها، ولا تستعمل المنحنيات والرسوم البيانية.
- جهل الكثير من الموظفين لحقيقة لوحة القيادة واعتبارها مجرد جدول لتسجيل ومتابعة النشاط.
- المهام الكثيرة الملقاة على عاتق قسم المحاسبة و المالية مما يؤثر سلبا على تطوير الأداء.
- إن الأهداف المعتمدة في لوحة القيادة هي أهداف سنوية وليست فصلية أو شهرية، بينما الإنجازات متعلقة بالشهر والفصل، مما يصعب مقارنة الإنجازات بالأهداف وبالتالي صعوبة ظهور الانحرافات.
- بالنسبة للوحات القيادة الشهرية يصعب دراستها وتحليلها بسبب كبر حجمها الذي يكون حوالي 200 صفحة.

## خلاصة الفصل الثاني:

من خلال التربص الذي أجريناه في شركة توزيع الكهرباء والغاز بسونلغاز عمدنا إلى دراسة هيكلها التنظيمي بمختلف اقسامه، حيث ركزنا على الاقسام التي تقوم بالرقابة الداخلية لتشخيص مكانتها في المؤسسة ومعرفة أدوات الرقابة المعتمدة من اجل متابعة نشاطاتها، حيث تعتمد هذه المؤسسة على عدة أدوات منها المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية التي يمكن من خلالها معرفة الانحرافات الحاصلة وتحليلها، ومن هنا تقييم أداءها.

كما ركزنا في دراستنا هذه على أداة لوحة القيادة والدور الذي تلعبه في المؤسسة، وذلك من خلال دراسة لوحات القيادة لأهم المديرية والتعليق على النتائج المتحصل عليها.

وفي الأخير توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية وأدواته في مؤسسة سونلغاز له دور كبير في تحسين أداء ونشاط عملها، خاصة أداة لوحة القيادة التي تستخدم من اجل تحديد وتحليل الانحرافات لاتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع في الأخطاء والمشاكل، كما تساعدها في عمليات التنبؤ والتوقعات المستقبلية.

الخاتمة

### الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية حاولنا ابراز الجوانب المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية وكذلك عملية التقييم ، كما انه من خلال دراستنا للمؤسسة محل التربص لاحظنا ان المؤسسة تعتمد بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية لتحقيق اهدافها المسطرة ، و ايضا على نتائج الرقابة الداخلية في تحسين مختلف الانشطة و منع حدوث الازخام و الانحرافات المحتملة اثناء اداء العاملين للمهام المسندة اليهم،ومن خلال أيضا الدراسة التطبيقية التي تم إجرائها بمؤسسة سونلغاز ورقلة توصلنا إلى معرفة كيفية إعداد لوحة القيادة بالتعرف على المؤشرات المعتمد عليها، ودورها في اتخاذ قرارات المؤسسة.

لذا حاولنا من خلال تناول موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة معالجة اشكالية البحث المتمثلة في ما هو كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟ من خلال الفصلين باستخدام المنهج المشار اليه سابقا ،انطلاقا من الفرضيات الثلاثة و بهذا تتوزع الخاتمة الى اختبار الفرضيات و نتائج البحث و التوصيات و الاقتراحات .

### اختبار صحة الفرضيات:

**حسب الفرضية الاولى:** لقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات مما يثبت صحة الفرضية الاولى.

حسب الفرضية الثانية: مقومات نظام الرقابة الداخلية هي وضع نظام اداري و مالي للمؤسسة ، اعداد لائحة داخلية و تحديد اهداف طويلة و قصيرة المدى مما يثبت صحة الفرضية الثانية.

حسب الفرضية الثالثة: كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما كانت المعلومات خالية من الازخام و الانحرافات هذا يعتبر جانبا نظريا اما بالنسبة للواقع الحاصل في المؤسسة الاقتصادية هناك عوامل خارجة عن سيطرة المراقب الداخلي تؤثر على صحة المعلومات مما يثبت خطأ الفرضية الثالثة.



### النتائج:

و المتمثلة في :

- نظام الرقابة الداخلية هو نظام الفحص الداخلي المطبق من قبل المؤسسة حتى تتمكن الادارة من السيطرة على الانحرافات و الاخطاء.
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية الوسيلة المثلى في اكتشاف الاخطاء و الانحرافات و كل انواع الغش و محاولة معالجتها و تصحيحها في الوقت المناسب .
- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان: فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، لأن مسؤوليته نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك نجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورا هاما في تحقيق ذلك.
- يجب ان يتمتع المراجعين بجملة من الصفات بان يكون نزيها و صادقا في عمله لانه عنصر هام في عملية الرقابة يمكن ان يؤثر عليها بالايجاب و السلب .

### التوصيات:

- من الضروري انتهاج المؤسسة لنظام رقابة داخلي فعال لما يقدمه من قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية .
- لا يجب التغاضي عن اهمية العنصر البشري في عملية الرقابة الداخلية ،كلما كان المراجعين في حالة نفسية جيدة كلما قدموا افضل ما عندهم لصالح المؤسسة الاقتصادية.
- يجب على المؤسسة بذل كل الجهود من اجل تطوير التكوين و التدريب و المتابعة للمراجعين من اجل رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية داخل هذه الاخيرة.
- يجب اخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات و او مانت صغير بعين الاعتبار لان كل مشكل صغير يمكن تفاديه اذا اكتشف في الوقت المناسب.

### آفاق الدراسة:

هناك بعض الجوانب التي لها صلة بالموضوع و التي نقترحها بان تكون اشكالية لمواضيع بحث قادمة مثل:

- المعايير الدولية الحديثة للرقابة و المراجعة الداخلية.
- دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار .
- المراجعة الداخلية كنظام معلومات في المساعدة على اتخاذ القرار .
- دور الرقابة الداخلية في تقييم المخاطر في المؤسسة.

# قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

اولا: الكتب

1. ألفت إيرينز، جيمس لوبك، المراجعة - مدخل متكامل - دار المريخ للنشر، 2002،
2. جانيس م، روهيل - أندروسون، وظيفة المراقب المالي، الجزء 1، دار الطباعة للنشر، الاسكندرية، 2001،
3. خالد امين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، دط، 1999.
4. الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الأردن، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010،
5. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006،
6. د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية - ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007،
7. د/غسان فلاح المطرانة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2004،
8. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دارهومة للطباعة و النشرو التوزيع، الجزائر، 2013،
- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، بن عكنون، الجزائر، الساحة المركزية، ط3،
9. سمير أحمد، "الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2009،
10. شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحداث المعايير الدولية الأمريكية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014،
11. عبد الفتاح محمد الصحن السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، دار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2001،
12. عبد الفتاح محمد الصحن و اخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006،
13. عبد الفتاح محمد الصحن واخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الطبعة الاولى، المكتب الجمعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2006،
14. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005 / 2006،
15. عطا الله احمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الاولى، دار الراية، عمان، الاردن، 2009

16. عطا الله أحمد سويلم، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، سنة 2009،
  17. فتحي رزق السوافيري و اخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002،
  18. فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003،
  19. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014،
  20. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، بريطانيا، 2006،
- ثانيا: الرسائل و الاطروحات
1. بوطورة فضيلة ، مذكرة ماجستير بعنوان دراسة و تقييم فعالية الرقابة الداخلية في البنوك بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية قسم علوم التسيير
  2. حاتم كريم كاظم و رزاق صادق رزاق، "دور المدقق في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و اثره في تحديد حجم عينة التدقيق"، دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الاشرف، المجلة العراقية للعلوم الادارية ، مجلد 8 ، عدد 33 ، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء ،العراق، 2012،
  3. رشا الغول ،دراسات متقدمة في المراجعة، "متطلبات الرقابة الداخلية في ضوء قانون XOS و اثرها على امن المعلومات"، دراسة تطبيقية، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية ،مصر، 2013،
  4. شدوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009،
  5. شوقي بوقرة ، "الكفاءة التشغيلية للمصارف الاسلامية"، دراسة تطبيقية مقارنة ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس ،سطيف، 2011، 2010،
  6. عبد الناصر نور و نائل عدس، مقاييس الرقابة والامان للبيانات المحاسبية في ظل نظام المعلومات المحوسب - دراسة ميدانية على البنوك التجارية في الاردن مجلة بحوث مستقبلية ، كلية الحدباء الجامعة، العراق المجلد 4 العدد 1: 2007،
  7. غوالي محمد بشير، مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة بجامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية.
  8. ميمون حسام الدين، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر ،علوم التسيير ،تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015،
  9. وادة جميلة ،المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات العولمة، مذكرة ليسانس غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012،
  10. وجدان علي احمد، "دور الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة"، رسالة ماجستير ،العلوم التجارية ، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010،

### المجلات:

1. ابتسام احمد فتاح و رجاء جاسم محمد ، " تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات"،مجلة الدراسات المحاسبية و المالية،المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ،جامعة بغداد ، العراق ،المجلد 7،العدد20، 2012.

### الملتقيات:

- 1-الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن ) ، الاردن ،جوان 2010.

### المراجع باللغة الفرنسية :

### اولا:الكتب:

1-Khelssi réda, audit et audit opérationnel,houma,2005

### ثانيا:الرسائل و الأطروحات

- Mohamed BARNIA, LA CRÉATION De valeur ajoutée ÉCONOMIQUE 1  
PAR L'AUDIT interne : CAS D'entreprises marocaines», ÉCOLE  
DOCTORALE Abbé Grégoire (ED 546),2015

### ثالثا: الملتقيات

1- Henri Savall, Véronique Zardet, EVOLUTION DES OUTILS DE  
CONTRÔLE ET DES CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX  
DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES. 22ÈME  
CONGRES DE L'AFC, May 2001, France. pp.CD-Rom, 2001.

الملاحق

## Accroissement

## Clientèle électricité

	2016		2017		Objectif	évol° (%)	Réal (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul			
Total(BT+MT)	451	5 952	360	5 685	8 105	-4,5	70,1
BT	446	5 826	347	5 568	8 000	-4,4	69,6
MT	5	126	13	117	105	-7,1	111,4
HT	0	0	0	0	0	#DIV/0!	#DIV/0!

## Nombre

	2016	2017	évol° (%)
Total(BT+MT)	156 251	161 936	3,64
BT	153 951	159 519	3,62
MT	2 300	2 417	5,09
HT	7	7	0,00

## Nouveaux abonnés

Année 2017		
	Mois	Cumul
BT	86	5629
MT	02	122

## Réabonnés

Année 2017		
	Mois	Cumul
BT	196	1630
MT	01	02

## Résiliations

Année 2017		
	Mois	Cumul
BT	282	2038
MT	03	20



## Clientèle gaz

## Accroissement

	2016		2017		Objectif	évol° (%)	Réal (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul			
Total(BP+MP)	684	4 943	1 174	5 430	4 654	9,9	116,7
BP	684	4 939	1 174	5 423	4 650	9,8	116,6
MP	0	4	0	7	4	75,0	175,0
HP	0	0	0	0		#DIV/0!	#DIV/0!

## Nombre

	2016	2017	évol° (%)
Total	78 027	83 457	6,96
BP	77 973	83 396	6,95
MP	54	61	12,96
HP	7	7	0,00

## Nouveaux abonnés

Année 2017		
	Mois	Cumul
BP	17	4320
MP	00	07

## Réabonnés

Année 2017		
	Mois	Cumul
BP	18	276
MP	00	00

## Résiliations

Année 2017		
	Mois	Cumul
BP	35	347
MP	00	00

4

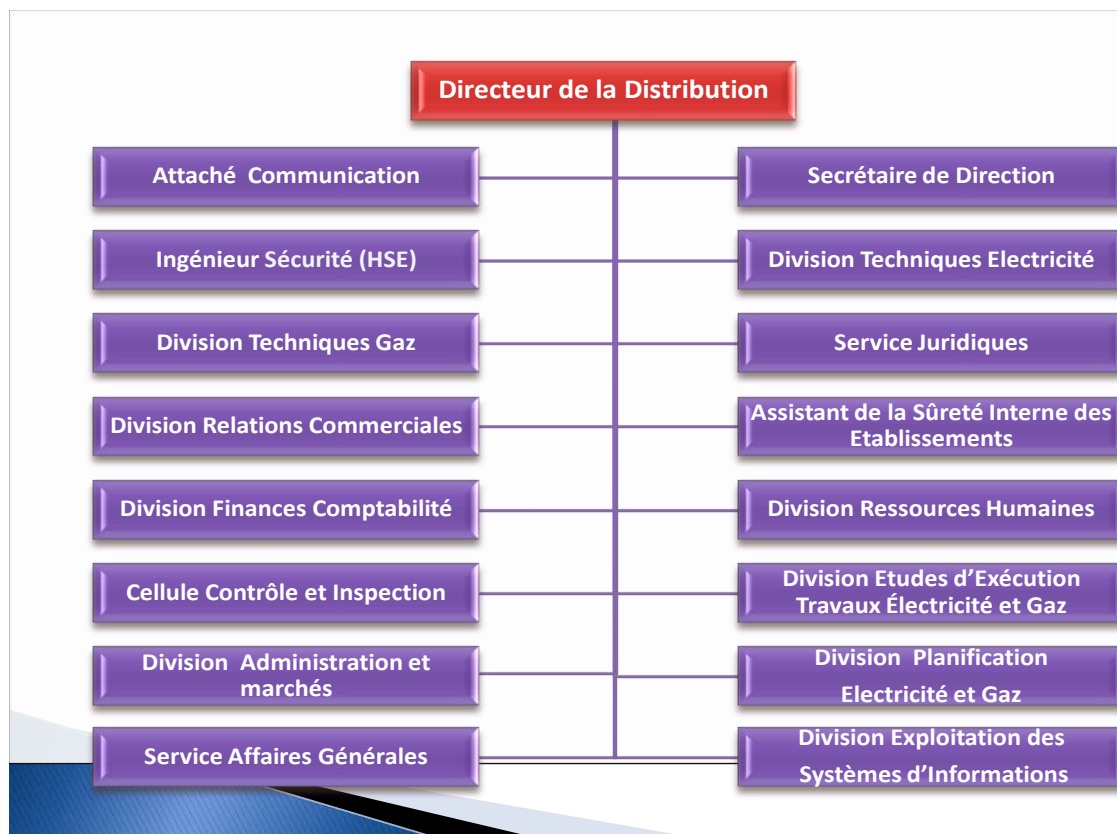
## Achats, ventes et pertes électricité (MT/BT)

Ventes élec.	Mois			Cumul			Obj	Régal
	2016	2017	évol°(%)	2016	2017	évol° (%)		
<b>Total BT/MT (GWh)</b>	87,48	93,88	7,31	1 484,59	1 582,72	6,61	1 541,0	102,7
<b>BT</b>	45,47	43,68	-3,93	922,36	976,14	5,83	963,0	101,4
<b>MT</b>	42,02	50,20	19,48	562,23	606,58	7,89	578,0	104,9
<b>HT</b>	166,01	155,49	-6,34	1 820,11	1 874,23	2,97	1 889,7	99,2
<b>Achats Nets</b>	105,17	125,62	19,44	1 698,83	1 780,80	4,82	1 736,0	102,6
<b>Perte (GWh)</b>	17,69	31,74	79,41	214,24	198,07	-7,55	195,0	101,6
<b>Perte (%)</b>	<b>16,82</b>	<b>25,27</b>	<b>8,45</b>	<b>12,61</b>	<b>11,12</b>	<b>-1,49</b>	11,2	<b>0,1</b>

## Achats, ventes et pertes gaz

Ventes gaz	Mois			Cumul			Objectif	Réal°
	2016	2017	évol°(%)	2016	2017	évol° (%)		
<b>Total (MTh)</b>	39,9	47,8	19,8	770,2	844,5	9,7	<b>844</b>	100,1
<b>BP</b>	36,8	41,5	12,9	725,70	782,0	7,8	<b>791</b>	98,9
<b>MP</b>	3,1	6,2	102,2	44,48	62,5	40,52	<b>53</b>	117,9
<b>HP</b>	64,0	83,4	30,3	614,09	748,08	21,82	<b>844</b>	88,6
<b>Achats</b>	119,9	182,1	51,8	744,25	936,4	25,82	<b>889</b>	105,3
<b>Perte (MTh)</b>	80,1	134,3	67,8	-25,9	91,9	-454,57	45	204,3
<b>Perte (%)</b>	<b>66,76</b>	<b>73,78</b>	<b>7,02</b>	<b>-3,48</b>	<b>9,82</b>	<b>13,30</b>	<b>5,1</b>	<b>-4,7</b>

## الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز ورقلة



## الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة

