



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم المالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
فرع : علوم مالية ومحاسبة  
التخصص : ثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير  
بعنوان :

## دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة

من إعداد الطالبتين: دغة ايمان

عنان رحمة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(..... - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

(..... - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الدكتور/ خامرة طاهر

الدكتور/ حفصي رشيد

الأستاذ/ بوزيد سايح

السنة الجامعية : 2018 - 2019





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
فرع : علوم مالية ومحاسبة  
التخصص : ثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير  
بعنوان :

## دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة

من إعداد الطالبتين: دغة إيمان

عنان رحمة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(..... - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا	الدكتور/ خامرة طاهر
(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا	الدكتور/ حفصي رشيد
(..... - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا	الأستاذ/ بوزيد سايح

السنة الجامعية : 2018 - 2019

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

من أسقياني الحب والحنان وغمراني بكل ما يملكان واللذان وقفوا معي في طيلة حياتي وعلماني وأرشداني  
إلى الطريق الله ورسوله صلى الله عليه وسلم أطال الله لي في حياتهما

أمي وأبي الحبيبان

و إلى القلوب الطاهرة والرفيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي، مختار، حمزة، عبد القادر،

ياسين

و إلى قرة عين أختي الصغيرة ريم

و بكل حب إلى رفيق العمر خطيبي بلخير

وال من تخطيت معهم كل خطواتي الدراسية رفيقاتي، فهيمه، كنزة، ريما، إيمان، أسماء، هاجر، رحمة،

رميصاء

وإلى جميع الأهل و الأقارب بصفة عامة

وإلى كل من كان سندي وعونني في كل خطوة أخطيها سواء كان قريب أو بعيد

إلى كل من يكن لي الحب والاحترام والتقدير.

وإلى كل من علمني حرفا أصبحت سنا برقه يضيء الطريق أمامي

## إيمان

# الإهداء

إلى من كلل العرق جبينه.. وشققت الأيام يديه

إلى من علمني أن الوصول إلى المبتغى لا يتم إلا بالصبر والعزيمة والإصرار

إلى والدي أطل الله عمره، وألبسه ثوب الصحة والعافية

أهديه ثمرة من ثمار نجاحي

إلى من نذرت عمرها في أداء رسالة

صنعتها من أوراق الصبر

وطرزتها في ظالم الدهر

على سراج الأمل

بلا فتور أو كلل

رسالة تعلم العطاء كيف يكون العطاء

و تعلم الوفاء كيف يكون الوفاء

إليك أُمي نور دربي أهدي هذا العمل

إلى من كانوا سنداً لي إخوتي: عبد الرحمن، لبيبة، محمد، صفاء، حسين، حسن، منصف، علي، فاطمة،

زينب.

إلى كل صديقاتي رفيقات الدرب إلى ليلي، فاطمة، مايا، نور، زهرة، رغد، إيمان، إيمان بن يونس،

إلى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي

إلى الأهل و الأحباب

أهدي ثمرة هذا الجهد.

رحمة

# الشكر

أقدم بأسمى آيات الشكر و الامتنان إلى الذين حملوا قدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا

لنا طريق العلم والمعرفة

إلى جميع الأساتذة الأفاضل الذين سهروا على تعليمنا في جميع المستويات الدراسية و إلى أمي

العزيزة حفظها الله و رعاها

كما أخص بالشكر "الأستاذ المؤطر " حفصي رشيد "

و كذلك أشكر كل من ساعدني على إتمام هذه المذكرة و قدم لنا يد العون على رأسهم المؤطر

في مؤسسة سونلغاز "سمير غرياني" و إلى الذين زرعو التفاؤل في دربنا و قدوموا لنا

المساعدات و التسهيلات دون أن يشعروا بذلك فلهم جزيل الشكر

شكرا لكم جميعا و جزاكم الله خيرا

إيمان، رحمة

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و هذا من خلال الإجابة على الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ إذ قمنا باستخدام بعض الأدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة. كما توصلت دراستنا إلى أن: نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز فعال و ذلك يعود إلى الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة عن طريق الرقابة و الفحص المستمر لجميع الأنشطة و العمليات التي تتم داخل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، المؤسسة،

**Résume:**

Le but de cette étude est de connaître le rôle de l'audit interne dans l'activation du système de contrôle interne dans l'institution, en répondant au problème suivant: **Quelle est l'ampleur de la contribution de l'audit interne à l'activation du système de contrôle interne?** Nous avons utilisé certains des outils utilisés dans la recherche lors de l'entretien personnel et de l'observation. Notre étude a également conclu que: Le système de contrôle interne de SunLegaz est efficace en raison des procédures adoptées au sein de l'institution grâce à la supervision et à l'examen continu de toutes les activités et opérations effectuées au sein de l'institution.

**Mots clés:** audit interne, système de contrôle interne, institution.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول</b>	
<b>الإطار النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
03	المطلب الأول: التدقيق الداخلي
03	الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي
06	الفرع الثاني: أنواع و وسائل التدقيق الداخلي
09	الفرع الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي
15	المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية
15	الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
19	الفرع الثاني : أنواع و وسائل نظام الرقابة الداخلية و حدودها
23	الفرع الثالث:الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية



30	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
30	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
33	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
35	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة</b>	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
38	المطلب الأول: طريقة الدراسة
38	الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة
42	الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
43	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
43	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.
43	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
43	الفرع الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.
44	الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
48	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
48	الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية:
50	الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
52	خلاصة الفصل
54	خاتمة
57	قائمة المصادر والمراجع
62	الملاحق

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
45	الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالهيكل التنظيمي	1-1
46	قائمة الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	2-1
47	قائمة الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات	1-2
48	قائمة الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالأجور	2-2

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
26	مكونات نظام الرقابة	1-1
29	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	2-1
41	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة المالية	3-1

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFACI	Institut français des auditeurs internes et auditeurs	المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين
AICPA	American Institute of certified public accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	Fédération international des comptables	إتحاد الدولي للمحاسبين
Coso	Committee of sponsoring organizations	لجنة حماية المنظمات

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
62	وصل استلام المواد	01
63	فاتورة شراء المواد	02
64	فاتورة شراء خدمة	03
65	فاتورة حيازة استثمار	04



# المقدمة



## توطئة:

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير و تحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة معا لحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها للتدابير و الإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطار المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا وحتما للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاطا تقييمي يهدف إلى فحص و مراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و حمايتها وكذلك مراجعة و تقييم أنشطة المؤسسة و مختلف أنظمتها.

وقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر و الحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية فعال يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقل لاحتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن كما يساهم في تحقيق أهدافها.

و مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة التدقيق

### الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

و للإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى مجموعة من إشكاليات جزئية هي:

1. هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟

2. فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة سونلغاز؟

3. كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على هذه الإشكاليات الجزئية تم صياغة الفرضيات الجزئية التالية:

**الفرضية الأولى:** هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق الداخلي

يحقق التأكيد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح.

**الفرضية الثانية:** للتدقيق الداخلي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة حيث أن اعتماده بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة.

**الفرضية الثالثة:** يقوم التدقيق الداخلي بتنفيذ نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة و الضعف خلال تنفيذ عملية التدقيق الداخلي، أيضا تحديد المخاطر.

### 1. أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع .
- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص (تدقيق ومراقبة تسيير).

### 2. أهداف الدراسة:

- محاولة معرفة التدقيق الداخلي و أهميته.
- توضيح مدى فعالية النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تحديد الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تسليط الضوء على نظام الرقابة في المؤسسة.

### 3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في الحاجة الماسة إلى تطور نظام الرقابة الداخلية ورفع كفاءته، والأهمية التي يحضى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة ،فهو يعمل على تحسين نظام الرقابة من خلال خدماتها الاستشارية والتأكيدية، وكشف النقائص، وتقديم التصحيحات الممكنة الموجودة بالنظام، حيث تكمن أهمية الموضوع في دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال تدقيق الداخلي خاصة في مؤسسة سونلغاز ورقلة باعتبار أن الدراسات السابقة في الموضوع لم تتناول هذه المؤسسة.

### 4. حدود الدراسة:

حدود مكانية: كانت الدراسة بمؤسسة سونلغاز ورقلة و ذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

حدود الزمنية: كانت الدراسة من 2019/03/11 إلى 2019/04/10.

## 5. منهج و أدوات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات، اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال زيارات ميدانية للمؤسسة.

## 6. مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا هذا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب، و المجالات والرسائل، في الفصل النظري، أما في الفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب المقابلة الشخصية، والملاحظة لجمع المعلومات اللازمة.

## 7. صعوبات البحث:

➤ صعوبة جمع المعلومات من المديرية محل الدراسة.

## 8. هيكلية البحث:

تمثل هيكلية البحث الذي اعتمده في دراستنا على فصلين، أحدهما نظري و الآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى مبحثين الأول يتعلق بتقديم البعد النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية والذي تم تقسيمه إلى مطلب الأول حول ماهية التدقيق الداخلي والثاني حول نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مختلف دراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه.

كما شمل الفصل الثاني المتمثل في الجانب التطبيقي وقسم إلى مبحثين الأول يتضمن الطريقة والأدوات المستخدمة للبحث، أما المبحث الثاني فيتناول تحليل النتائج ومناقشتها.





الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق

الداخلي و نظام الرقابة الداخلية



## تمهيد:

يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، وذلك على المؤسسات أن تحرص على تطبيقهما وفق المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها ومصداقية قوائم المالية، وتحليل النتائج ومن أجل معرفة نقاط القوة و الضعف لديها.

كما يشمل هذا الفصل على مبحثين أساسيين و هما:

- ✓ المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية؛

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المؤسسات، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، مما يعزز فرص الاستغلال الأمثل للموارد وصولاً إلى الجودة الشاملة وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.

سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية

### المطلب الأول: التدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى مفهوم تدقيق الداخلي وأهم أنواعه و الوسائل التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لأداء مهمته، وكذا الإطار العملي للتدقيق الداخلي.

### الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي

من خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي و أهميته وخصائصه وأهدافه.

#### 1. مفهوم التدقيق الداخلي:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين نوجزها فيما يلي:

**تعريف 1.** "هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية ، و في التأكد من كفاية للاحتياجات المتخذة لحماية الأصول و ممتلكات المؤسسة ، و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها ، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها و ذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".<sup>1</sup>

**تعريف 2.** "حسب معهد المدققين الداخليين فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل و موضوعي يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة ، و تحسين عملياتها ، و تساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم و تحسين فعالية عمليات الرقابة".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006، ص33- ص 34 .

<sup>2</sup> عبد الله مايو ويزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 2016/09، ص 62.

**تعريف 3.** كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين IFACI : "التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة و مناسبة."<sup>1</sup>

**تعريف 4.** "يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطا تقييميا ومستقلا داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات الإدارية. ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية."<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص و مراقبة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة للتأكد ما إذا كانت مطابقة للسياسات و الإجراءات الموضوعية و ذلك من خلال تقييم شامل لكافة الوسائل و الأنظمة الرقابية لضمان تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المسطرة.

## 2. أهمية التدقيق الداخلي:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي أعمال ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي. ولا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة، حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و التأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة وضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، و أشار المعهد إلى أن إضافة القيمة تتم من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة و تحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة؛

<sup>1</sup> محمد بوتون، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر - الطبعة 3 - 2009، ص15.

<sup>2</sup> فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016، ص 19

لذلك فإن إضافة القيمة للشركة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي و البنائي و تتحقق إضافة القيمة من خلال دعم قدرة إدارة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الإستراتيجية و بما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء مجموعة من الأنشطة التأكيدية و التأمينية و الاستشارية في إطار من الاستقلالية والموضوعية.<sup>1</sup>

### 3. خصائص التدقيق الداخلي:

يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:<sup>2</sup>

- **نشاط تقييمي مستقل:** يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، و أن يتبع إداريا أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه.
- **نشاط استشاري:** حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد إدارة و مجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات و الاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- **نشاط تأكيدي:** بناء على نتائج تقدير المخاطر، يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، و يتم التعامل معها بشك مناسب.
- **نشاط موضوعي:** أي أن يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى أي طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق، بحيث على المدقق الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة فيجمع و تقييم أدلة الإثبات و تقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، فهي تسمح للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد و النشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة و الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

### 4. أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف أساسية وأهداف ثانوية، و هي كالتالي:<sup>3</sup>

#### أ. الأهداف الأساسية:

و هي التي تضمن تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، و أهمها:

<sup>1</sup> محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير،

قسم المحاسبة، جامعة اليمن، 2014، ص 14

<sup>2</sup> أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص 19.

<sup>3</sup> مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010، ص 29-31.

- ✓ التأكد من إتباع السياسات و الإجراءات الموضوعية و مدى الالتزام بها.
- ✓ المحافظة على أموال و موارد المنشأة و حمايتها من الاختلاس و سوء الاستعمال.
- ✓ الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة ببيانات محاسبية دقيقة و صادقة.
- ✓ الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية بالمفارقات و التحليلات و الدراسات، البيانات و التقارير المالية والإحصائية.
- ✓ رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات و تحسينات ملائمة.

## ب. الأهداف الثانوية

يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة أهمها:

- ✓ تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها الإدارة للعاملين الجدد و القدامى.
- ✓ بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة و عناية دون تأخير.
- ✓ منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء و الغش و التلاعب.
- ✓ القيام بدراسات و بحوث بناء على طلب الإدارة.

## الفرع الثاني: أنواع و وسائل التدقيق الداخلي

سنقوم من خلال هذا الفرع بتقديم أنواع ووسائل التدقيق الداخلي .

### 1. أنواع التدقيق الداخلي:

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي:<sup>1</sup>

✓ **التدقيق المالي Financial Audit**: هو الفحص المنظم للعمليات المالية و القوائم و السجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية و أي متطلبات أخرى موضوعة مسبقا.

✓ **تدقيق الإلتزام Compliance Audit**: يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق و مراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات و الإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، و هذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين و السياسات و النظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الإلتزام بأداء

<sup>1</sup>أوصيف لخضر، مرجع سابق، ص 17

سياسات معينة، أو قوانين و تعليمات أو مدى التقيد بعمود معينة، و يقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات و الإجراءات المقررة أم لا.

✓ **التدقيق التشغيلي Operational Audit**: هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها والرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية و كفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية (Effectiveness) كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة (Efficiency) كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، و بالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق و فحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية و كفاءة.

✓ **التدقيق الاجتماعي Social Audits**: يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها لدراسة و الفحص و التقييم المنظم لأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير المالية و الاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها و مدى مساهمتها في تحقيقا لرفاهية العامة للمجتمع.

✓ **التدقيق لأغراض خاصة Audit for Special Purpose**: هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخل يحسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا و غير مدرج ضمن برنامج أو خط التدقيق الداخلي.

✓ **تدقيق نظم المعلومات**: يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق، و تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي و تدقيق الالتزام و تدقيق العمليات و مما يزيد من أهمية و ضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم و الذي تلعبه أنظمة المعلومات الالكترونية في أداء المهام اليومية و في إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.<sup>1</sup>

✓ **التدقيق البيئي**: و يتضمن:

- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة و تسري على ما يجري من عمليات و على ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراؤه في المستقبل؛
- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛
- تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات؛

<sup>1</sup> حلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر، 2014 ص 237

- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة؛

- تدقيق المنتجات؛

## 2. وسائل التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل و تقنيات منها:<sup>1</sup>

✓ **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

✓ **المراجعة المحاسبية:** تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الكشوف و القوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية و ترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى.

✓ **المراجعة المستندية:** لابد للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينه من قرائن المراجعة و لأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدث الفعلي و من الصحة المتعلقة بها، و تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.

✓ **نظام المصادقات:** إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير و يرسل إلى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، و هذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثلاً لأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء ، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.

✓ **نظاماً لاستفسارات و التبع:** يوجه المدقق بعض الأسئلة و الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة و هذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.

✓ **نظام المقارنات و الربط بين المعلومات:** تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية و غير المالية قصد ملاحظة التغيرات و تحليل أسبابها.

✓ **المراجعة الإنتقادية:** يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة يتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، بوظرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة و الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومي 24 - 25 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي ص 6-7



## الفرع الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي

كما رأينا سابقا أن عملية التدقيق الداخلي تتمثل في فحص و تقييم مختلف المعلومات و الأنظمة للتأكد من مدى صحتها و سلامتها و للقيام بذلك يتوجب على المدقق الداخلي الاستناد إلى المعايير و الإرشادات التي توضح سيورة عمله من خلال إتباع طريقة منهجية التي تتضمن عدة مراحل و التي سنتطرق إليها فيما يلي:

### 1. معايير التدقيق الداخلي:

حيث تقسم معايير التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام متمثلة فيما يلي:

#### أ. الاستقلالية:

يجب أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه، أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة بها، و يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:<sup>1</sup>

#### ➤ مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة :

- المستوى الإداري التابع له المدقق.
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المدقق الداخلي.
- سلطة التعيين والعزل.

#### ➤ الموضوعية: و تتمثل في:

- تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالتدقيق الداخلي.
- تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.

➤ الاستقلالية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ، و يجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين عند الأداء عملهم.

<sup>1</sup>عبد السلام،عبد الله سعيد أبو سرعة،التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير،جامعة الجزائر، 2010، ص44.

## ب. الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:<sup>1</sup>

✓ **الكفاءة العلمية:** حيث يجب أن تزود إدارة التدقيق الداخلي بعدد من المهارات الفنية المناسبة، و التي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.

✓ **الخبرة العلمية:** بمعنى انه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة التدقيق الداخلي خبرة علمية كافية تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة و فاعلية.

✓ **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية:** فيجب على المدقق الداخلي أن يكون فاهما و متقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق.

✓ **دراسة و فهم العلوم السلوكية:** حيث يجب على المدقق الداخلي أن يكون لبقاً و بارعا في تعامله مع الأفراد و الاتصال بهم بفعالية.

✓ **توافر الصفات الخلقية:** و منها النزاهة و الصدق و المحافظة على السرية.

و خلاصة هذا المعيار أنه يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك المعرفة و المهارة و غير ذلك من الممتلكات اللازمة لأداء المسؤوليات.

## ج. نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم و جودة الأداء فيما يتعلق في المسؤوليات المختلفة، و لتحقيق ذلك يجب على المدقق القيام بما يلي:

➤ مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات.

➤ تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

➤ مراجعة الوسائل و المحافظة على الأصول، و التحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، آب 2005، ص10.

## د. أداء أعمال التدقيق:

يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية التخطيط للتدقيق مع فحص و تقييم المعلومات المتاحة من أنها كافية و ملائمة و التبليغ عن النتائج عن طريق إعداد تقرير بالنتائج ومتابعة تنفيذ هذه النتائج و ما تم تحديده من توصيات.

## ذ. إدارة قسم التدقيق:

تقضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يدير المشرف على قسم التدقيق الداخلي ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم المراجعة مسؤولاً على إدارة القسم بحيث:

- تحقق أعمال التدقيق لأغراض عامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.
- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.
- تتمشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

## 2. مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل و فعال، و تتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل و هي:

## أ. مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، و فيما يلي نستنتج المراحل الفرعية لهذه المرحلة<sup>1</sup>:

➤ **الأمر بالمهمة l'ordre de mission**: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فلأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

<sup>1</sup> لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 77-79.

➤ **خطة التقرب Plan d'approche**: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع المعلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع للموظفين القدامى بالمؤسسة. كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

➤ **جدول القوة و الضعف Tableau des forces apparentes**: يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي، فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة، أمن صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

➤ **التقرير التوجيهي le rapport d'orientation**: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، و مدى تأثير نقاط الضعف.

ب. العمل الميداني للمهمة ( مرحلة تنفيذ المهمة ):

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوى أيضا على مراحل فرعية و هي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لطفى شعباني، مرجع سابق، ص80.

➤ **تخطيط عمل التدقيق la planification de travail**: يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

➤ **ورقة التغطية la feuille de couverture**: و هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

➤ **ورقة إبراز وتحليل المشاكل la feuille de révélation et d'analyse de problème**: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، و نعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلياً، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، و عند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ت. مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم للإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية و هي:

➤ **هيكل التقرير l'ossature du rapport**: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.<sup>1</sup>

➤ **الاجتماع النهائي أو الإقفال**: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، و يجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية و هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> لطفى شعابي ، مرجع سابق، ص81.

<sup>2</sup> محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008، ص119.

✓ **الكتاب المفتوح:** لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد عرضه و التعليق عليه من قبل المدققين، و منه يجب عرض الوثائق و عناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك و التأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.

✓ **خط الانتظار:** يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق و بالضبط المسؤول المباشر و الذي سيتم معه المصادقة على النتائج، و لا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.

✓ **الترتيب:** يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها و عليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل و العواقب.

✓ **مبدأ التدخل الفوري:** أي بمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، و يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.

✓ **مبدأ المعرفة المشتركة:** يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و أن لا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، و يتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز و تقليل المشاكل المدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات، و يقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

➤ **تقرير التدقيق الداخلي le rapport d'audit interne:** يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات و أنشطة المختلفة، و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة، و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل و القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات، من يقوم بماذا و متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أثنال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس<sup>1</sup> يسمح بترتيبها.

### 3. الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

و من بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد أمين عبادي، مرجع سابق، ص 118-119.

<sup>2</sup> يغدود راضية نوال، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، يومي 12 و 13 ديسمبر 2012، ص 4.

1) خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية و عمليات الحوكمة بالإدارة.

2) الخدمات الاستشارية: و هي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، و تحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع الشركات، و الهدف منها إضافة قيمة للوحدة و تحسين عملياتها. و بالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي و هي:

- ❖ تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛
- ❖ تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛
- ❖ تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة؛

ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، و ذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات و التوصيات و المعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، هذا بالإضافة إلى ما يلي:

- ✓ زيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات و توفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات؛
- ✓ تقييم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- ✓ تقييم و تحسين فاعلية الرقابة؛
- ✓ تقييم و تحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة و مراقبتها؛

## المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل توفير الحماية لأصولها وحصولها على بيانات دقيقة و قدرتها على اتخاذ قرارات سليمة، و سنتناول خلال هذا المطلب ماهية الرقابة الداخلية.

### الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

سنشير من خلال هذا الفرع إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و أهم أهدافها و خصائصها.

## 1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت المفاهيم المقدمة حول نظام الرقابة الداخلية، سنذكر فيما يلي بعضاً منها:

**التعريف الأول:** "عرّفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** عرّفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على أنها "كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة و كفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منعا لغش، اكتشاف الأخطاء و التحقق من دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** حيث يعرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 على أنها "العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها و تطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما، فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية و فعالية و كفاءة العمليات و الامتثال للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة و تشير كلمة عنصر الرقابة إلى أي وجه أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية".<sup>3</sup>

**التعريف الرابع:** كما عرّفتها لجنة حماية المنظمات Coso على أنها "عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين و توفير الحماية الكافية و التأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في:

- كفاءة العمليات التشغيلية.
- الموثوقية في التقارير المالية.
- الالتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان 2004، ص 228.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص 207.

<sup>3</sup> مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016، ص 16.

<sup>4</sup> براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015 ص 05.



**التعريف الخامس:** "نظام الرقابة الداخلية هو عملية إعداد منظومة متكاملة من أساليب وإجراءات عمل تشرف على تصميمها الإدارة العليا و تسهر على تنفيذه مع جميع العاملين لتوفير قدر مقبول من الثقة و الاطمئنان لتحقيق أهداف المؤسسة من حيث:

- كفاءة فعالية العمليات.
- دقة و مصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بتنفيذ القوانين و الأنظمة.<sup>1</sup>

## 2. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من أجلها فبعدما كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف<sup>2</sup>:

✓ **حماية الأصول:** يعتبر هذا الهدف التقليدي للرقابة الداخلية، و هو مرتبط بالحفاظ على الثروة المتمثلة في حجم الأصول المسيطر عليها والتي هي تحت تصرف الإدارة، يتم تحقيق هذا الهدف من خلال وضع إجراءات تحافظ على الملكية و تمنع من نقلها أو التنازل عليها بطريقة غير شرعية أو تضر بمصلحة المساهمين.

✓ **استغلال الموارد بكفاءة:** إن حماية الأصول دون استغلالها بكفاءة و فعالية لا يحقق للمساهمين قيمة مضافة، فباعتبار أن المؤسسة مجموعة من الموارد الطبيعية و المادية والبشرية ينبغي استغلالها بطريقة مثلى من خلال توفير إجراءات و قواعد للاستفادة من هذه الموارد بالكمية و الوقت المناسبة من تحقيق أكبر مردودية.

✓ **الالتزام بالتشريعات والقوانين:** تنشط كل المؤسسات في إطار قانوني معين يتحدد على أساس طبيعة وحجم نشاطها حيث أن عدم الالتزام أو التأقلم مع هذه القوانين قد يشكل تهديد لبقاء المؤسسة؛ من جهة أخرى تسيير الأعمال و المهام داخل المؤسسات يعتمد بشكل أساسي على إصدار التعليمات و القواعد و التي ينبغي الالتزام بها وتطبيقها كما ينبغي أن تكون التعليمات و القواعد سليمة و قابلة للتطبيق بأقل تكلفة؛ لهذا الغرض يسعى نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر القوانين و سوء تطبيق التعليمات مما يؤثر على استغلال المورد و حماية الأصول؛

<sup>1</sup> نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، - مجلة - العدد 18 آب 2003، ص 20. و الموجود في الموقع:

[www.jamaa.net/book/download/71742](http://www.jamaa.net/book/download/71742) ، 23:10، 2019/05/12

<sup>2</sup> مقدم خالد و عبد الله مايو، مرجع سابق، ص 16.

✓ **توفير معلومات وتقارير مالية ذات مصداقية:** تعتبر عملية إصدار التقارير في المؤسسة عملية مستمرة و هذا باختلاف أنواع و دورية هذه التقارير والغرض منها؛ حيث أن توفيرها في الوقت المناسب و بالمحتوى المعلوماتي المطلوب عامل مهم من أجل استمرار المؤسسة وعلى هذا الأساس يعمل نظام الرقابة الداخلية على توفير تقارير لمختلف المستويات الإدارية وحول مختلف الأنشطة و الأحداث في المؤسسة و هذا من أجل استفادة منها في تحقيق أهداف المؤسسة؛

✓ **إدارة المخاطر:** تعتبر عملية التسيير إدارة يومية للمخاطر، حيث أن قدرة نظام الرقابة الداخلية على تسيير المخاطر الداخلية و الخارجية مؤشر مهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

### 3. خصائص نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليتها و درجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، و تتمثل هذه الخصائص و المميزات في<sup>1</sup>:

✓ **الملائمة:** على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، و العكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

✓ **مقارنة العائد بالتكاليف:** إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصال على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الرب المناسب، و كلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الرب المحققة، و بالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد و التكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

✓ **المرونة:** المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل و التطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، و هذا حتى يمكن متابعة التغيرات و مواكبتها.

✓ **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد و متطور و قادر على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها و معالجتها بأسلوب علمي و طريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، و كذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة و أسرع وقت و أقل جهد.

✓ **الموضوعية:** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، و مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة أو لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على

<sup>1</sup> عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص 136-138.

الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة و كاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب و التأكد من مصادرها من خلال الوثائق و السجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية و إيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني: أنواع و وسائل نظام الرقابة الداخلية و حدودها

سنقوم من خلال هذا الفرع بتقديم أهم أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية و حدودها.

### 1. أنواع نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة أنواع لنظام الرقابة الداخلية و هي:

#### أ. الرقابة المحاسبية:

تشمل الخطة التنظيمية و الإجراءات و السجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة و إمكانية الاعتماد على السجلات المالية و من ثم فهي مصممة لتوفير توكيد معقول بأنه:<sup>2</sup>

➤ يتم تنفيذ العمليات وفقاً لتصريح عام أو محدد من الإدارة.

➤ يتم تسجيل العمليات كما يجب و ذلك:

- حتى يتسنى إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم.

- و بما يساعد المسائلة المحاسبية عن الأصول.

- لا يسمح بجيازة الأصول إلا بتصريح (إجازة) من الإدارة.

- يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة و تتخذ الخطوات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف.

و تتمثل عناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي:

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة.

- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يفيق و طبيعة نشاط المؤسسة.

- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

<sup>1</sup> جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

<sup>2</sup> محمد توفيق محمد و محمد نصر الحواري، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأصيل العلمي و الممارسة العملية، بدون دار نشر، 1999، ص 100.

- وضع نظام ملائم لمقارنة البيانات و السجلات المحاسبية المسؤولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حياة المؤسسة على أساس دوري.

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

### ب. الرقابة الإدارية:

"إن المسؤولية الرئيسية للإدارة الناجحة بصفة عامة هي إدارة العمل لمن يهمله الأمر بهدف تحقيق ربح و لهذا يجب على الإدارة أن تقوم بإنتاج منتج يحوز القبول و بأقل تكلفة ممكنة كما يجب عليها أن تتوسع في الأسواق التي يمكن للمنتجات أن تباع فيها وبأسعار مناسبة كما يجب عليها التاج منتجات جديدة أو متطورة خل محل الإنتاج القديم وذلك لان المنافسة الشديدة وتغيرات طلب المستهلك و العوامل الأخرى تتسبب في تقادم المنتجات ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على الإدارة إنشاء سياسات هدفها كفاية الإنتاج وتسويقه ويتم أداء هذه السياسات من خلال اختبار جيد للأفراد والتدريب و المكافآت المستمرة للعاملين، كما يجب ألا تكون الإدارة بعيدة عن الوسائل الأخرى التي تؤثر على سياساتها وذلك من خلال إصدار الأوامر و التقارير الكتابية واستمرارية المؤتمرات وضبط أداء الأفراد من خلال الإشراف و إتباع أساليب الرقابة المختلفة".<sup>1</sup>

و تتمثل عناصر الرقابة الإدارية فيما يلي:<sup>2</sup>

- تحديد الأهداف العامة و الرئيسية للمشروع و كذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.

- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات و خطوات و بالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.

- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط بالكيان على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات.

- وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها على سبيل المثال سياسات و إجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها).

- وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة ليضمن سلامة اتخاذ القرار على أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس و معايير معينة و بعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

<sup>1</sup> عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006، ص20.

<sup>2</sup> كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006، ص231.

**ت. نظام الضبط الداخلي:**

و يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيما لعمل معا لرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات.<sup>1</sup>

**2. وسائل نظام الرقابة الداخلية:**

و تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

**أ. الخطة التنظيمية:**

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات. و نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

➤ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

➤ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و مختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛

➤ تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

➤ تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص؛

إن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فاعلية و كفاءة العمليات التشغيلية؛

<sup>1</sup> براج بلال، مرجع سابق ص90

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، 1، لمراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2010، ص 88-90.

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة؛

### ب. الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

### ت. المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

✓ درجة مصداقية المعلومات؛

✓ مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛

✓ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة؛

### 3. حدود نظام الرقابة الداخلية:

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة و التي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء و الغش، و لهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيدا معقولا و ليس تأكيدا مطلقا لمنع اكتشاف الأخطاء و الغش، و تشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:<sup>1</sup>

- التواطؤ بين العاملين لتطبيق الرقابة: و ذلك بدخول شخصين أو أكثر في عمل يستهدف تنفيذ اختلاس أصول المؤسسة و إخفاء ذلك.

<sup>1</sup> ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص 47

- **تغلب الإدارة على أوجه الرقابة:** إن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقاً لما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع منع اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متابعه و ضبط نظام الرقابة الداخلية و بسبب سوء استعمال أي شخص مسؤول لسلطته، فقد يتمكن أحد أعضاء الإدارة من تخطي متطلبات النظام.

- **التعطل المؤقت للنظام:** ليس من المتوقع أيؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد، و هذا يسبب تعطل مؤقت للنظام، و يمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الإلكترونية.

### الفرع الثالث: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

نشير من خلال هذا الفرع إلى أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية و مكوناتها و إجراءاتها.

#### 1. مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والتي من خلالها نستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله، و من مقومات الرقابة الداخلية ما يلي:<sup>1</sup>

##### أ. هيكل تنظيمي كفؤ:

إن وجود هيكل تنظيمي كفؤ يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤوليات بدقة و عاملاً أساسياً لتحقيقها، فوجود خطة تنظيمية سليمة توضح الإدارات الرئيسية و تحدد مسؤوليات و سلطات هذه الأخيرة بدقة تامة و تبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة و وضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها الإدارات و أقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها و يسؤل أمام مستوى إداري أعلى منه في الخرائط التنظيمية، و حتى تعتبر هذه الخريطة متكاملة و نموذجية يجب توافر الخصائص التالية:

- **البساطة والوضوح:** بمعنى واضحة بعيدة عن الغموض يسهل فهمها.
- **المرونة:** أي قابلية للتغيير و التعديل تحت الظروف الغير العادية خلال حياة المؤسسة.
- **الملائمة:** تعني خاصة الملائمة بالنسبة للهيكل التنظيمي أن تكون هذه الخريطة ملائمة لكل من الشكل القانوني للمشروع، طبيعة النشاط الذي يمارسه المشروع و حجمه.

● **التكلفة الاقتصادية:** من الأمور المطلوبة و المرغوبة في أي مشروع ونحن بصدد تصميم خريطة تنظيمية ضرورة مراعاة عنصر التكاليف، و تعني التكلفة في هذا المجال أن تكون الفوائد و المنافع التي تعود على المشروع من تصميم هذه الخريطة تفوق كثير تكاليف إعدادها.<sup>1</sup>

إذن فالهيكل التنظيمي الكفؤ يعمل على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بمهام مختلفة وخاصة الفصل بين حفظ السجلات ومسؤولية الاحتفاظ بالأصول، فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يكون أمين الخزينة مسؤولاً عن التسجيل في دفتر الخزينة، ولا يمكن أن يكون أمين المخازن مسؤولاً عن التسجيل في سجلات المخزون.

ب. **التنظيم المحاسبي السليم:** من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، و ذلك كون الإدارة تعتمد بشكل كبير على التقارير و البيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم وغير الملائم إذ يشمل النظام المحاسبي ما يلي:<sup>2</sup>

- أن يكون هناك مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة.
- أن يكون هناك دليل حسابات مكتوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة و يتضمن محتويات كل حساب.
- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبياً.
- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات و التحقق من تنفيذها.
- أن تحتوى المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي و مقارنته مع المعياري.

ت. **اختيار الموظفين الأكفاء :**

مما لا شك فيه أن العامل الكفؤ يلعب دوراً هاماً في إنجاح و تحقيق مبيعات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل من المقومات الأساسية التي يتركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين و المديرين و الحريصين على أداء عملهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه في التحكم في وظيفته.

<sup>1</sup>قضي محمد غنيم، مرجع سابق، العدد 21، 2013.

<sup>2</sup>غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص210.



- الالتزام بالسياسات المرسومة.

- احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يشير حماس العاملين، و يزيد من كفاءة تهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.<sup>1</sup>

ث. إجراءات تفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل المديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والأخطاء ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.<sup>2</sup>

ج. نظام دقيق لمراقبة و تقييم الأداء: يهدف إلى تحقيق الرقابة على تنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مقدما وتحديد الانحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات، و تتم مراقبة الأداء في جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسيه وبطريقة غير مباشرة بالاستعانة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها.<sup>3</sup>

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

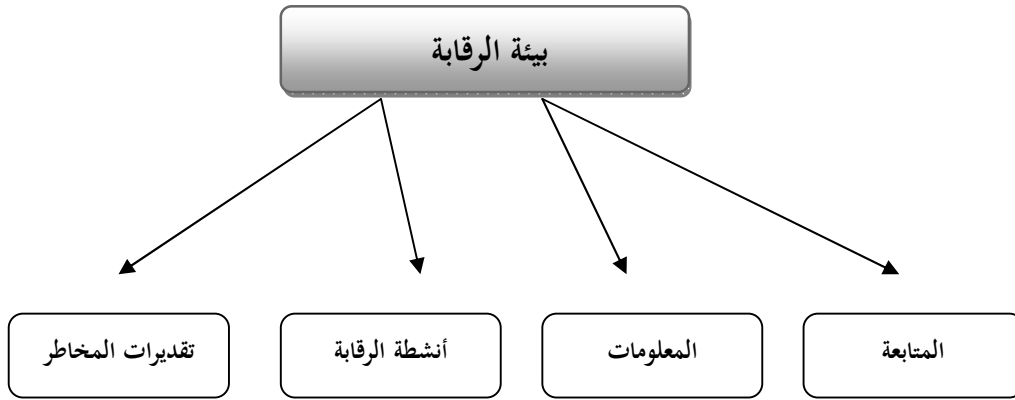
يمكننا توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق ص102.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص101 .

<sup>3</sup> حسين احمد الطروانة ، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، طبعة 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2012، ص140.

الشكل (1-1): مكونات نظام الرقابة



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ص 383

و تتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:<sup>1</sup>

#### أ. بيئة الرقابة:

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في اتجاه إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك و سيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. و من جانب الأخر، إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية لن يتم تحقيقها.

و تشمل بيئة الرقابية التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، و الملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة و أهميتها للوحدة. و حتى يمكن فهم و تقييم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها و المتمثلة في النواحي التالية:

- الاستقامة و القيم الأخلاقية.
- الالتزام بالصلاحيات.
- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
- فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل.
- الهيكل التنظيمي.
- تعيين السلطة و المسؤولية.
- سياسات و ممارسات الموارد البشرية.

#### ب. تقدير المخاطر:

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص 382.

يمثل تقدير الخطر التقرير المالي تعريف الإدارة و تحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. و على سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن التكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون.<sup>1</sup>

و يختلف تقدير الإدارة للخطر، و لكنه يرتبط بشكل وثيق مع تقدير المراجع للخطر، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات، ويقوم المدققين الأخطاء لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم المدقق بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف عليها أو الاستجابة للأخطار الهامة.

### ت. أنشطة الرقابة:

تمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات و الإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى، التي تساعد في التأكد من قيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة.

و يوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة، و مع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:

- الفصل الملائم بين الواجبات.
- التصريح الملائم للعمليات المالية و الأنشطة.
- المستندات و السجلات الملائمة.
- الرقابة الفعلية على الأصول و الدفاتر.
- الضبط المستقل للأداء.

### 3. إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشرا إيجابيا لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية،

<sup>1</sup> ألفين ارنيز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص384.

معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا و بغية ضمان الذي سبق ، وحب سن إجراءات مختلفة لدعم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، و من ثمة دعم المسار الإداري للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاثة فروع و هي:<sup>1</sup>

#### أ. إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد منها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل المديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، والإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه، و تلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات.
- إعطاء تعليمات صريحة، إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

#### ب. إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر النظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات المطابقات الدورية، القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في المراقبة عمل قام به ، إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة ، و من جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمكن للمسيرين من اتخاذ القرارات فعالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة، وتكمن هذه الإجراءات في:<sup>2</sup>

- التسجيل الفوري للعمليات.
- التأكد من صحة المستندات.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق ذكره ،ص105.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، 110

● إجراء المطابقات الدورية.

● عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

ت. إجراءات عامة:

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنشير في هذا البند إلى الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، النقدية) باستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في المؤسسات التأمين المختلفة، و تجدر الإشارة إلى أن تفاعل جميع الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة، ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. لذلك نميز بين هذه الإجراءات عبر الأتي: <sup>1</sup>

❖ التأمين على ممتلكات المؤسسة.

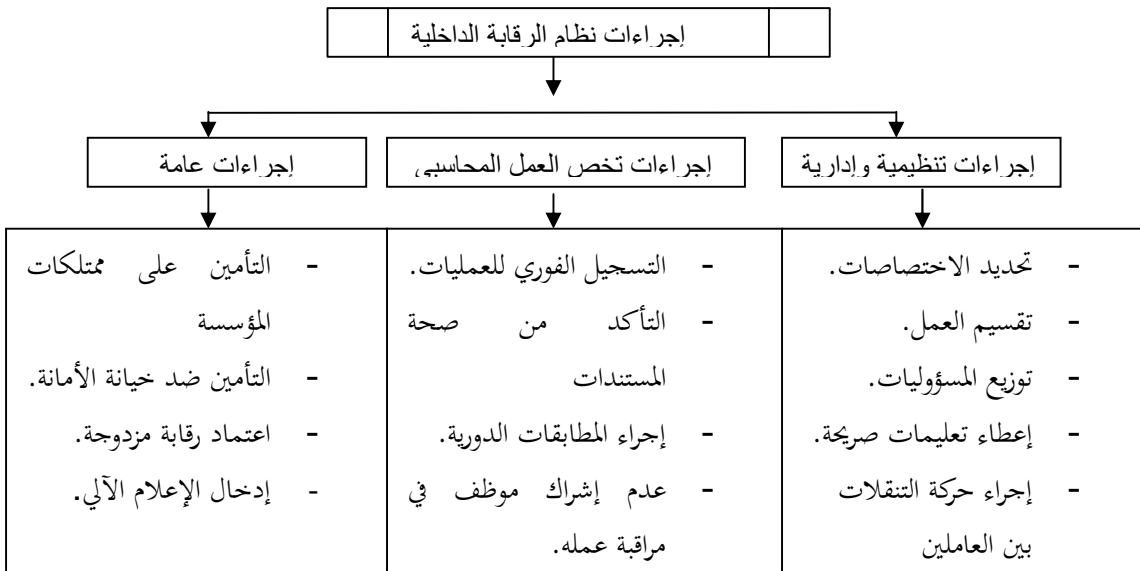
❖ التأمين ضد خيانة الأمانة.

❖ اعتماد رقابة مزدوجة.

❖ إدخال الإعلام الآلي.

و في الأخير يمكن توضيح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2) إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر : محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 118

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 115

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

- دراسة غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، دراسة حالة، تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، رسالة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر "2004/ 2003".

يهدف هذا البحث إلى دراسة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: إلى مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي الخاص بالقسم النظري للدراسة والقسم التطبيقي اعتمد على منهج دراسة حالة مستعمل جدول الاستقصاء.

ولقد توصل إلى النتائج التالية ومن أهمها: ضرورة تصميم نظام الرقابة للرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة، الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات، يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمي القوائم المالية والإدارة ومن ثم على مزاولي المهنة أن يؤديوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة، البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار،<sup>1</sup>

- دراسة شعباني لطفي، بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة" (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونا طراك)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر "2004/2003"

تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع لداخل؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن ثم الاعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، وكذا الأسلوب الاستقرائي ولاستنتاجي.

كما توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من مردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة، إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي

<sup>1</sup> غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.

توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة وبالإضافة أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يكمن أن يمس باستقرار المؤسسة ،ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.<sup>1</sup>

- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،**التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**،رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر،"2010/ 2009".

تعالج الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة ؟ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي للفصل النظري أمل الفصل التطبيقي تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل إلى جانب منهج دراسة حالة. كما توصلت إلى نتائج التالية: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة، أن نسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه ، ويقوم المراجع بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط فالمراجع الداخلي بحكم تواجده اليومي في المؤسسة.<sup>2</sup>

- دراسة سارة بن عثمان،**دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**،مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكاامي،علوم اقتصادية وعلوم التسيير علوم التجارية فرع علوم التسيير جامعة ورقلة 2013/2012،

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الإشكالية التالية :مامدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ حيث اعتمدت في الفصل الأول على المنهج الوصفي أما الفصل الثاني تم الاعتماد على منهج دراسة حالة مستعملة المقابلة وقوائم الاستقصاءات.

**وقد توصلت إلى النتائج التالية:** تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية ،من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه و ترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقا من مرحلة تحديد المشكلة وصولا إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة إذا

<sup>1</sup>شعباي لطفي ،مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup>عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،مرجع سبق ذكره. ص

كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع الخارجي ومصالحة المراجعة الداخلية في المؤسسة، المراجعة الداخلية  
مصالحة مستقلة في المؤسسة، الدورات التدريبية التي تقام بها للمراجعين غير كافية من ناحية التطبيق  
العمل.<sup>1</sup>

- دراسة برباح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات  
الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير فرع محاسبة جامعة بومرداس  
"2015/2014"،

تعالج الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية و مبادئها على تحسين نظام الرقابة  
الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي؟

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها  
المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة (المحاسبية، المالية، التشغيلية، والإدارية )  
لكشف عن النقاط الضعف فيها ، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم توصيات اللازمة لمعالجة  
ذلك ، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثير على  
نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر استقلالية المراجع الداخلي ، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع  
الداخلي لنتائجه المبلغ عنها.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

- CHEKROUN Mearime, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne : cas d'un echantillons d'entreprise algeriennes**, these de doctorat en sciences de gestation , universite abou bekr belkaid de telemcen, 2013/2014 .

دراسة مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة و أداء نظام الرقابة الداخلية "، عينة من الشركات  
الجزائرية "أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان" 2014/2013 كما عالجت

<sup>1</sup> سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، علوم اقتصادية و علوم تسيير جامعة  
ورقلة 2013/2012.

<sup>2</sup> برباح بلال، مرجع سابق.



الإشكالية الرئيسية: إن وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية وإن أداة الإدارة هي نظام الرقابة الداخلية، هل أن وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها ؟

حيث تم استخدام الدراسة التجريبية لتحقيق في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرس على عينة من الشركات . كما تحصلت على نتائج التالية : أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم ، إلا أنه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة ، نتائج المقبلات مع المراجعين في الشركات وجد أن المدققين الداخليين لا يعطى أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، وجود عينة أخرى من الشركات وجود أن المدققين الداخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام .<sup>1</sup>

- Ziani abdelhak , **Le rôle de l'audit interne dans l'amelioration de la gouvernance d'entreprise : car entreprise algériennes** , thèse de doctorat en sciences économiques , université abou bekr belkaid de Tlemcen , 2013/2014.

دراسة زيان عبد الحق ، " دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات " عينة من الشركات الجزائرية أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان 2014/2013 . كما عالج الإشكالية التالية : كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحسين الحوكمة الشركات ؟ لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم حوكمة الشركات و المراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة .

كما تحصل على النتائج التالية: توصلت إلى أن الشركة الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم ، وذلك من اجل تحسين أدائها و ضمان القدرة التنافسية ، أن تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى

<sup>1</sup>CHEKROUN Merime, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne : cas d'un echantillons d'entreprise algeriennes** , these de doctorat en sciences de gestation , universite abou bekr belkaid de telemcen, 2013/2014

استقلالية المراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها، أن المراجعة تعتبر واحدة من أهم عناصر حوكمة الشركات<sup>1</sup>.

أما في ما يخص مقارنة هذه الدراسات مع الدراسة الحالية فيمكننا القول أنها تهدف إلى نفس النقطة و هي تحسين و تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي.

---

<sup>1</sup>Ziani abdelhak , **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise** : car entreprise algériennes , thèse de doctorat en sciences économiques ,université abou bekr belkaid de Tlemcen ,2013/2014.

## خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل إلى عموميات التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية ، كما تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة و حاولنا مقارنتها مع دراستنا الحالية، حيث تبين لنا أن التدقيق الداخلي يعمل على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة و يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم ،وذلك بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.



الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة

سونلغاز ورقلة



## تمهيد

نظرا لأهمية هذا الموضوع و اتساعه كان لا بد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي و ذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية ، و سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دور الدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز .

وعليه تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: الطريقة و أدوات البحث ؛

✓ المبحث الثاني: النتائج والمناقشة ؛

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة وأدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا والمتمثلة في:

### المطلب الأول: طريقة الدراسة

يحتوي هذا المطلب على فرعين حيث أن الفرع الأول يتناول تقديم الشركة محل الدراسة أما الفرع الثاني فتطرقنا فيه لتحديد متغيرات الدراسة وتلخيص المعطيات.

#### الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة

##### 1. تعريف المؤسسة

أنشأت مؤسسة سونلغاز بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 28/07/1969 باسم (EGA) الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ثم تحولت بمقتضى قانون 88-12/01/1988 إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري.

وأصبحت حاليا تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ذات الأسهم.

##### أهم نشاطاتها تتمثل في:

- إنتاج، نقل، تصدير واستغلال الكهرباء.
- نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشآت الموجودة عبر التراب الوطني.
- تخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة ، وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن ومتعامل الخاص.

##### 2. أهداف والتزامات المؤسسة :

###### أ. أهدافها

تتلخص أهداف الشركة فيما يلي :

- ✓ الإنتاج والنقل والتوزيع والإنجاز بالكهرباء في الجزائر وخارجها.
- ✓ التوزيع والإنجاز في الغاز عن طريق القنوات بالجزائر وخارجها.
- ✓ التنمية بكل الوسائل وبكل النشاطات التي لها علاقة مباشرة مع تصنيع الكهرباء والغاز بشتى الطرق في الجزائر وخارجها بشراكة مؤسسات جزائرية وأخرى أجنبية.
- ✓ سونلغاز كشركة ذات أسهم (SPA) تضمن مهمة المصلحة العمومية طبقا للتشريعات والتنظيمات المعمول بها.

### ب. التزاماتها

بالنظر لاحتكار الشركة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بما يلي :

- ✓ الاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل طلبات التغذية بالكهرباء والغاز حيث توفر الشبكات .
- ✓ ضمان التحكم الفعال في برامج التنمية والمنشآت الكهربائية والغازية خصوصا برامج مد الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز.

✓ تطبيق شروط معروفة بصرامة المساواة في معالجة كل ما يخص بالزبون خاصة:

- التسعيرة المنصوص عليها بالرسوم.

- دفتر يتضمن البنود العامة التي تحدد الشروط العامة لتوصيل وإنشاء الطاقة.

### 3. يحتوي الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري على الأقسام التالية:

أ. مهام مصالح المؤسسة:

أ - 1 مفتشية الرقابة: و من مهامها ما يلي :

- العمل علي ربط الزبائن الجدد عن طريق متابعتها بتنفيذ عقود الأشغال من تقديم طلب الزبون إلى غاية تزويده بالخدمة ( توصيل الكهرباء أو الغاز) .
- تسيير زبائن الضغط المتوسط (MP) والتوتر المتوسط (MT) و ذلك من خلال عمليات الفوترة و التحصيل
- مراقبة احترام قواعد إيجار الوسائل.
- الاهتمام بمعالجة شكاوى الزبائن.

## أ- 2 المصلحة التقنية و التجارية: و تتكون من الأقسام التالية:

## ● قسم العلاقات التجارية:

على غرار ما ذكرناه سابقا بتحول المؤسسة إلى طابع تجاري صناعي فإن هذا القسم يلعب دورا هاما في الشركة حيث تعتمد عليه بنسبة 60% ويتعامل مع الزبائن بشتى أنواعهم (HT/HP-MT/TP-BT/RP) فإنه وجب تخفيف العبء عليها وهذا من خلال وضع فروع تابعة لها وكل منها يقوم بوظيفة معينة وذلك من أجل توفير الخدمات و السير الحسن ونذكر من بين هذه الفروع RCN فهو فوج ربط الزبائن الجدد حيث يقوم بـ:

- استقبال الزبائن وتلبية لخدمة طلباتهم .

- متابعة أعمال الإنجاز منذ الطلب إلى غاية الربط بـ E/G

- إعداد الكشف الكمي لفواتير الزبون لدفع المستحقات.

- جعل العملاء تحت الخدمة.

## ● العمليات التجارية و تطوير المبيعات: و هذا من خلال:

- اقتراح طرق التمويل للتزويد بالغاز.

- القيام بالتحقيقات الميدانية قرب الزبون.

- المشاركة في تطبيق السياسة التجارية للمجمعات.

- اقتراح مصالح جديدة تخص الزبائن.

- متابعة تحقيق الميزانية الطاقية.

- إعداد الميزانية التجارية.

- متابعة ديون الزبائن.

- تحليل الاستهلاك عن طريق الزبائن . والشكل (1) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم العلاقات التجارية جيدا.

## ● المساعدة و التسويق للزبائن (MP /MT) : و هذا من خلال:

- تقديم النصائح للزبائن حول استهلاك واستعمال الطاقة الكهربائية والغاز واختيار التجهيزات والتعريفات.

- ملاحظة تغذية الزبائن بالطاقة (كهرباء و غاز) عن طريق مختلف مصادر المعلومات (الجماعات المحلية،

التلفزيون، ومختلف مصادر الإعلام).

- المحافظة على العلاقات مع غرفة التجارة.

- المشاركة في دراسات التنمية.



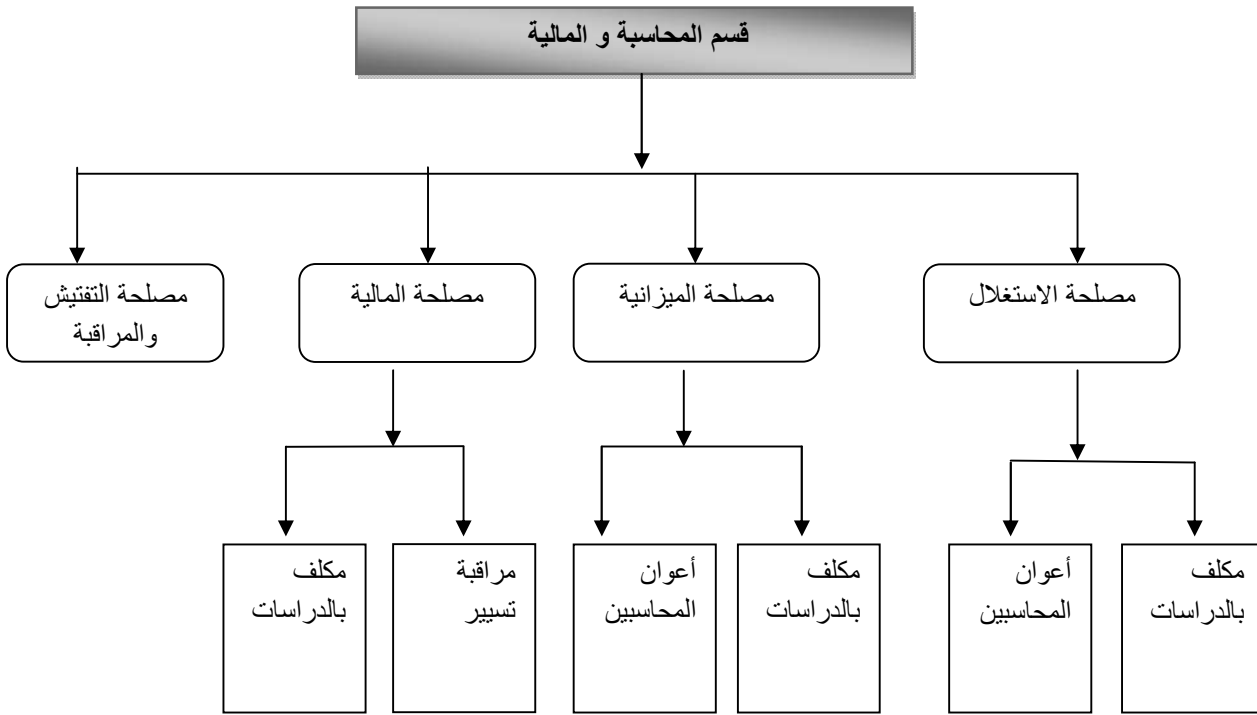
#### 4 . تقديم لقسم المحاسبة و المالية:

يتكون الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة و المالية و هي:

- مصلحة الاستغلال.
- مصلحة الميزانية.
- مصلحة المالية.
- مصلحة التفتيش والمراقبة.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة و المالية:

شكل (1-3) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة.

من خلال الشكل أعلاه نجد أن :

قسم المحاسبة و المالية ينقسم إلى ثلاث مصالح رئيسية و تنقسم كل من المصالح إلى فرعين و يشرف هذا القسم بصفة عامة على جميع المصالح و هو كالتالي:

- **مصلحة الاستغلال:** تقوم هذه المصلحة بتصنيف الإيرادات ومصاريف المؤسسة حسب إيراداتها وتعتبر أول بوابة لاستقبال جميع الفواتير سواء المتعلقة بالاستثمارات أو الخدمات لأجل تحصيل مختلف المعاملات وتصنيف كل نوع على حدا حسب مكتب المكلف بالدراسات أو مكتب الأعوان المحاسبين.
- **مصلحة المالية:** تشرفه المصلحة على ضبط العمليات المالية للمؤسسة، حيث تربطها بالمؤسسات المالية الأخرى مثل: البنك، البريد، وتقوم هذه الأخيرة بتسديد الفواتير القابلة للدفع بعد الحصول عليها من طرف قسم الاستغلال وهي مصلحة تتوسط كل من مصالح قسم المحاسبة والمالية.
- **مصلحة الميزانية:** تقوم هذه المصلحة على دراسة التكاليف والنتيجة الإجمالية المقترحة والمستخرجة من المحاسبة العامة مع تقديم ومراقبة أرباح المؤسسة ضمن مكتب مراقبة التسيير ومصلحة المالية.
- **مصلحة التفتيش والمراقبة:** تقوم هذه المصلحة بمتابعة العمليات التسييرية داخل المؤسسة.

### الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات

1. **تحديد المنهج:** نظرا لطبيعة الدراسة و الأهداف المسطرة التي تسعى لتحقيقها و أهمها التعرف على مدى تفعيل التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بورقلة، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يعتبر الأسلوب المتبع للوصول للأهداف و للإجابة على الإشكالية المطروحة ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ حيث أن هذا المنهج يعتمد على جمع الحقائق وتحليلها وتفسيرها ومقارنتها للوصول إلى نتائج عامة، وتم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة حالة في المؤسسة سونلغاز، حيث أن هذا المنهج يشمل على مناهج فرعية متعددة منها البحث المكتبي والوثائقي والمسح وتحليل الوظائف والنشاطات.
2. **طبيعة المتغيرات:** يتضمن موضوع الدراسة و المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، يتكون من متغيرين أساسيين هما:
  - المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.
  - المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

بالنسبة لأدوات الدراسة تمثلت في:

**الجانب النظري:** لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في من المراجع و الأدبيات العربية و الأجنبية من كتب و مجلات و التصفح في شبكة الانترنت ، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث، و ساعدتنا في إتمام هذه الدراسة.

**الجانب التطبيقي:** لقد استعملنا في بحثنا هذا عدد من الوسائل للحصول على البيانات و المعلومات المطلوبة و من أبرزها ما يلي:

1. **المقابلة:** اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في رئيس قسم المالية و المحاسبة و رؤساء المصالح، بمختلف مستوياتهم ، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة و سليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.
2. **الملاحظة:** قمنا بملاحظة التدقيق الداخلي و كيفية عمله.
3. **السجلات و الوثائق:** المختلفة المتعلقة بتقارير و نشرات المؤسسة محل الدراسة.

## المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.

في هذا المبحث سوف نقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة سونلغاز و مدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل إليها بناء على المعلومات التي تم جمعها و تلخيصها و معالجتها.

#### الفرع الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة و المالية و تختص بها مصلحة التفتيش و المراقبة، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني و دوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص و تدقيق كافة الوثائق و السجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية.

أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة خصصت له مصلحة مستقلة حيث تنصب مهام التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات و المتمثلة فيما يلي:

- نشاطات في صور مقاربات محاسبية و مالية
- مقارنة الحسابات البنكية
- القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري

#### الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة محل الدراسة في شكل جداول هي كآلاتي:

1. جدول الهيكل التنظيمي

2. جدول المشتريات؛

3. جدول المبيعات؛

4. جدول الأجور؛

أولاً: الهيكل التنظيمي :

جدول رقم (1-1): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالهيكل التنظيمي .

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي؟		X	من سنة 2004 ثابت
2	هل يتم تجهيز موازنات تقديرية؟	X		
3	هل يوجد وصف للوظائف و لوائح القائمين بها تبين ما يلي: - المسؤوليات و الصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة. - الأشخاص المفوضين بالدخول في معاملات وتنفيذها. - الأشخاص المسؤولين عن الموجودات الثابتة. - الأفراد المسؤولين عن الضبط المالي.	X		من بين خصائص نظام الرقابة الداخلية احترام مبدأ الفصل بين المهام.
4	هل يتم تجهيز تقارير مالية للإدارة دوريا (كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية؟	X		معلومات مدرجة في لوحة القيادة
5	هل لدى المؤسسة سياسات و إجراءات محاسبية مكتوبة؟	X		
6	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات؟	X		
7	هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي : معالجة المقبوضات النقدية، استلام البضاعة، توقيع الشيكات، الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة؟		X	مسك دفتر الأستاذ هو جزء من نظام معالجة المعلومات المحاسبية
8	هل هناك تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة وفقا لتعليمات الإدارة؟	X		
9	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟	X		
10	هل تراجع القيود اليومية ويوافق عليها أفراد معنيون و في المستوى المناسب من جهاز الشركة ؟	X		المقارنة المحاسبية

مصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## ثانيا: المشتريات:

جدول رقم (1-2): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمشتريات.

ملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
مصلحة الوسائل العامة		X	1 هل هناك قسم أو أقسام خاصة بالمشتريات؟
		X	2 هل هذه الأقسام مستقلة تماما عن قسم الحسابات؟
		X	3 هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مسلمة عن عملية الشراء؟
		X	4 هل هناك قسم خاص أو أقسام خاصة للاستلام أو الفحص؟
وصل استلام		X	5 إذا كان كذلك هل يتم إعداد تقارير الاستلام و فحص عن كل طلب وارد؟
		X	6 هل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟
ملف الفاتورة		X	7 هل ترسل صورة من تقرير الفحص و تقرير الاستلام إلى قسم الحسابات؟
		X	8 هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد و إذن الاستلام؟
		X	9 هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟
		X	10 هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟
		X	11 هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟
		X	12 هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم؟
		X	13 هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟
		X	14 هل ترفق بالشيك المحرر لمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟
		X	15 هل لوثائق الشراء ألوان مختلفة؟
		X	16 هل لوثائق عملية الشراء أشكال معينة؟

مصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثالثا: المبيعات:

جدول رقم (2-1): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	1 في حالة التسديد هل هناك رقابة على التحصيلات؟
		X	2 هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها إلى الزبائن؟
		X	3 هل تجري مقارنة بين كمية الاستهلاك والفاتورة المرسله؟
بطريقة رقمية		X	4 هل تحسب كمية الاستهلاك بطريقة آلية؟
15 يوم		X	5 هل هناك مدة انتظار للتسديد؟
		X	6 هل تراقب التحصيلات اليومية؟
	x		7 بعد انقضاء المدة، هل يتم إبلاغ الزبون بالقطع؟
		X	8 هل يتم توصيل الفاتورة إلى الزبون؟
اعدار ، مفاوضات		X	9 في حالة عدم التسديد، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟
	x		10 هل هذه الإجراءات تأديبية؟
		X	11 في حالة وجود فوارق في الصندوق، هل يتم التصريح بها؟
		X	12 هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها؟
	x		13 في حالة الفوارق الايجابية أو السلبية، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟
آخر مرحلة		X	14 في حالة العجز عن التسديد، هل يتم اللجوء إلى القضاء؟

مصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

رابعا: الأجور:

جدول رقم (2-2): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالأجور

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	1 هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور؟
		X	2 هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟
ضمن نظام إعداد الأجور		X	3 هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟
		x	4 هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال

			بالشركة؟	
		X	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجر؟	5
		X	هل يتم تحيين نظام الأجر وفق للتغيرات؟	6
		X	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجر؟	7
		X	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجر والمدفوعات؟	8
		X	هل هناك مقارنة بين كشف الأجر ودفتر الأجر؟	9
		X	هل هناك مقارنة لدفتر الأجر و حسابات مصاريف المستخدمين؟	10
		X	هل توجد مراجعة محاسبية و بيانية للرواتب و الأجر؟	11
		X	هل نظام إعداد الأجر فعال؟	12
		X	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	13

مصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

### المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

#### الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بعد قيامنا باستخدام قوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الهيكل التنظيمي ومشتريات والمبيعات والأجر، تبين لنا بعض النقاط في المؤسسة والمتمثلة في نقاط القوة و الضعف و التي سيتم إبرازها في ما يلي :

#### أولا: نقاط القوة

##### - الهيكل التنظيمي:

- يتم تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والذي يضمن تحديد المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالعمليات وتنفيذها وكذا الأشخاص المسؤولين عن الموجودات والضبط الداخلي ، إضافة إلى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة.
- يتم تجهيز موازنات تقديرية .
- تحرير تقارير مالية شهريا ويتم إرساله للإدارة للمصادقة عليها .



- الحرص على تبليغ كافة الموظفين بمختلف السياسات اللازم تطبيقها لضمان تحقيق الأهداف المسطرة .
  - يوجد نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية .
  - يقوم المحاسب بمراجعة قيود اليومية وذلك من خلال عملية المقارنة المحاسبية.
  - توفر تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة لضمان حماية الأصول.
- المشتريات و المبيعات:

- يتم تنظيم عمليات الشراء في المؤسسة بشكل محكم.
- استقلال قسم الشراء و قسم البيع عن قسم الحسابات ، و ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في الأقسام.
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ الواجبة الدفع و اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.
- لا يتم التسجيل المحاسبي إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتم الحصول عليها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء و البيع.

- الأجور :

- توفر الشركة على نظام معلوماتي لمعالجة الأجور و الرواتب.
- استلام كشف الأجور الشهرية و معالجتها تتم بطريقة آلية.
- تعيين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة و تغير مناصب العمل.
- استخدام ساعة الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل الفعلية.

ثانيا: نقاط الضعف :

- عدم تحديث الهيكل التنظيمي، حيث يمكن اعتبارها نقطة سلبية لأنه لا يتم تحديث أو إضافة مصالح تخدم حاجة المؤسسة كإدراج مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي .
- نجد أن الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية و الموافقة عليها هم نفس الأشخاص الموكل إليهم مهمة تجهيزها، و هذه تعتبر نقطة سلبية إذ تمكن من الوقوع في الأخطاء و احتمال تكرارها.
- نجد أن في حالة وجود فوارق ايجابية أو سلبية في الصندوق، لا يتم اتخاذ إجراءات معينة للتأكد من السبب.

### الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و عن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن، إضافة إلى تحديد نقاط القوة التي تعتبر تجسيد للسياسات و الإجراءات المنصوص عليها و العمل على تعزيزها، و كذلك تحديد نقاط الضعف و العمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف و خسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى أي عوائق أو صعوبات، كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و منه تحقيق الأهداف المخطط لها.

- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال و سليم كلما قل احتمال وقوع الغش و التلاعب و التزوير في المؤسسة محل الدراسة
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المؤسسة محل الدراسة من أجل تحقيق أهدافها.

## خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات الوطنية و العمومية، فوجود نظام الرقابة فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، و تحقيق الأهداف المسطرة. كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام و فاعليته و ذلك بتقييمه و مدى كفايته، و ذلك بتدعيم نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف.



# الخاتمة



**خاتمة:**

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها، خصوصا مع كبر حجمها و تفرع نشاطاتها و ذلك من أجل الحفاظ على بقائها و استمراريتها، و هذا ما دفعها إلى التركيز على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و فحص مختلف الأنشطة و الأنظمة المتعلقة بها، كما استدعى الأمر القائمين على المؤسسات إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يكون فعال و يعمل على حماية أصولها من الضياع، و الذي يضمن السير الجيد لمختلف عملياتها خاصة العمليات المحاسبية التي تعتبر الأهم داخل المؤسسة.

حيث حاولنا من خلال هذا البحث التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و على هذا الأساس قسم البحث إلى قسمين، الأول يتمثل في الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية و بعض الدراسات السابقة التي تندرج تحن سياق هذا الموضوع أما الفصل الثاني فخصص للدراسة التطبيقية في مؤسسة سونلغاز.

**اختبار الفرضيات:****بالنسبة لاختبار الفرضيات:**

**الفرضية الأولى:** تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة معتمد عليها في المؤسسة باعتبارها وسيلة مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتمثل دورها الأساسي في الكشف عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة، و هذا ما يبين صحتها.

**الفرضية الثانية:** تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة أنها تساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف و معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر و وضع الإجراءات اللازمة لتفاديها مستقبلا، و هذا ما يبين صحتها.

**الفرضية الثالثة:** يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن تدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحرص على ضمان دقة في العمليات ومحاولة تجنب الخسائر، و هذا ما يبين صحتها.

و بعد معالجتنا و تحليل المختلف جوانب الموضوع في فصليهما الاثنين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات من النتائج التي توصلنا إليها نجد:

## 1. النتائج النظرية:

- ❖ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية أصولها و ممتلكاتها من الاختلاس و التلاعب و الضياع و هذا عن طريق الرقابة و الفحص المستمر لجميع الأنشطة و العمليات التي تتم داخل المؤسسة؛
- ❖ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين و تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:
  - تغطية التدقيق الداخلي لجميع وظائف و نشاطات المؤسسة.
  - تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، مما يضمن لها عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف المدقق الداخلي.
  - يجب على الشخص المكلف بأداء وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.
- ❖ يتبع المدقق الداخلي منهجية علمية منتظمة أثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي و التي تستند بدورها إلى مجموعة من الوسائل و الطرق و التقنيات التي تسمح له بجمع الأدلة و القرائن الكافية و الملائمة لتدعيم حكمه على حالة المؤسسة.
- ❖ الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح و فعال لمختلف العمليات المالية و الإدارية.
- ❖ يقوم المدقق الداخلي بتقوية و تفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا.

## 2. النتائج التطبيقية:

- ❖ لم يخصص قسم أو مصلحة للتدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة بل تندرج عملية التدقيق ضمن مصلحة المالية و المحاسبة حيث تقوم بنشاطات و مهام رقابية تهدف إلى ضمان صحة و سلامة التسجيلات المحاسبية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- ❖ كلما كان نظام الرقابة سليم و فعال كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المؤسسة محل الدراسة.
- ❖ يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان الالتزام.

## التوصيات

- توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات والتي تتمثل فيما يلي :
- إدراج مصلحة خاصة بالتدقيق داخلي في المؤسسة.

- القيام بدورات تدريبية وتكوين مستمر للمدققين الداخليين من اجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والقيام بالإجراءات و التصحيحات اللازمة في أسرع وقت.
- ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق داخلي و عدم كتمانها لأي سبب كان.

#### آفاق الدراسة

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع و التي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحوث قادمة مثل:

- ✓ دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار.
- ✓ تكامل التدقيق داخلي و الخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.



قائمة المصادر و المراجع





أولا : المراجع باللغة العربية

1) الكتب :

- 1- آلفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية .
- 2- أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017.
- 3- جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004 .
- 4- حسين احمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، طبعة 1، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2012.
- 5- حسين يوسف القاضي و آخرون منشورات جامعة دمشق 2008.
- 6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان 2004.
- 7- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
- 8- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014.
- 9- عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006،
- 10- عبد الفتاح الصحن، شحاتة و آخرون، المراجعة التشكيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 11- عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
- 12- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009.

- 13- كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006.
- 14- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2010.
- 15- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر- الطبعة 3 -2009.
- 16- محمد توفيق محمد و محمد نصر الهواري، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأصيل العلمي و الممارسة العملية، 1999.
- 17- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010 .
- 18- مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016 .
- (2) البحوث العلمية :
- 19- سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم اقتصادية و علوم تسيير جامعة ورقلة 2013/2012.
- (3) الرسائل :
- 20- براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015 .
- 21- عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010،
- 22- غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التسيير فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004.
- 23- فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016.

- 24- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004/2003.
- 25- محمد أمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008/2007.
- 26- محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة اليمن 2014.
- 27- ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2007.

#### 4) المجالات :

- 28- أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، آب 2005.
- 29- عبد الله مايو و يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 2016/09
- 30- قصي محمد غبن، مقومات نظام الرقابة الداخلية، مجلة الطريق العدد 24-2013.
- 31- نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، - مجلة - العدد 18 آب 2003.

#### 5) الملتقيات و مؤتمرات:

- 32- بحدود راضية نوال، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، يومي 12 و 13 ديسمبر 2012.
- 33- خالد جمال الجعرات، بوظرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومي 24 - 25 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي.

ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية :

- 34- CHEKROUN Merime, **Le rôle de l’audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne :** cas d'un echantillons d'entreprise algerienn, these de doctortat en sciences de gestation ,universite abou bekr belkaid de telemcen,2013/2014
- 35- Ziani abdelhak , **Le rôle de l’auditinterne dans l'amelioration de la gouvernance d'entreprise :** car entreprise algériennes , thèse de doctorat en sciences économiques ,université abou bekr belkaid de Tlemcen ,2013/2014.

(6) المواقع :

- 1- [www.atareeq.iraq.com](http://www.atareeq.iraq.com)
- 2- [www.jamaa.net/book/download/71742](http://www.jamaa.net/book/download/71742)



# الملاحق



الملحق رقم 01 : وصل استلام المواد

الشركة الوطنية للكهرباء والغاز  
Société Nationale de l'Électricité et du Gaz

BON DE RECEPTION  
CARBURANT

ORIGINAL No 033158

Direction : ..... Unité : ..... Service : .....

Nature	Désignation	Quant. en lit.	Prix Unitaire	Montant en D.A.
Super	80 de (60,75) Cts. de 500 l	40500,00	219,70,00	17.000.000,00
Normale	..... Cts. de 500 l			
Gas-Oil	110 Cts (90,50) Cts. de 500 l	9125,00	21250,00	2195200,00
	..... Cts. de 1 250 l	/	TVA	2103,85
	..... Cts. de 2 500 l	/	P.C. Emp.	14230,80
G.P.L.	..... Cts. de 500 l	/	/	

SIV - 6 - 84

Montant total en D.A. : 192.9434,65

Date de réception : 05/12/2018

LIEN ET SIGNATURE :

*[Signature]*  
ح. ساقية

DESTINATAIRE : Exemple N° 1 : C.C. Support  
N° 2 : Classement  
N° 3 : Souche

الملحق رقم 02 : فاتورة شراء المواد

**BON DE LIVRAISON FACTURE**

SOCIÉTÉ NATIONALE DE COMMERCIALISATION ET DE DISTRIBUTION DE PRODUITS PÉTROLIERS

Routa des Dunes - Chéragh Alger RG 69 B 9591

N.° P. 09981500036219# 1908321

Date de l'opération: 05/12/2016

N.° A: 090822 GDS 7635

SONELGAZ CENTRE OUARGLA OUARGLA 30010013825 097730019013825 888384	N° de commande N° de 001: 001 N° de 004: 004 Libération: Portée: Risque: années Date enregistrée: Transport: G.T.O. Instructions particulières Nom du facturé: HOUCHEM HOCINE DOB Code de régime: Broche pleine = 1 SPECIAL = 2	Date de l'opération: 05/12/2016 Code de règlement: Comptant = 1 En Compte = 2 Code de Libération: 60 jours = 0 60 jours = 1 30 Code de Livraison: RAFAL = 1 Navire = 7 Tiers = 2 Pipe = 3 Wagon = 4 Client = 4 Atelage Mixte = 1 Code de véhicule: 000000-000-00 Code de régime: Broche pleine = 1 SPECIAL = 2
--	---	---

DESIGNATION	CODE PRODUIT	U.S.L.E	CASH/CRÉD	PRIX UNITAIRE	MONTANT
4 TVA SUR AUTRES PROD. & PREST. 18.00%	5474				2 703,1
5 PRESTATION CARNETS TAQ NAFTAL	7493				14 230,1
5 CARNET DE 24 BONS MULTI PRODUITS (2016)	16899	360	90,00	21 250,00	1 912 800,1
<b>Total TTC: Un million neuf cent vingt-neuf mille quatre cent trente-quatre Dinars soixante-cinq Centimes</b>					<b>1 929 434,6</b>

Règle d'encaissement R/R: 004 SONELGAZ CENTRE OUARGLA L. 1819 10	NATURE DU PAIEMENT 1- Espèces Chèque N° 4319942 Virement N° Mandat N° 036 N° Montant Total en 1 929 434,65 Lettres - Chiffres
--	--

Montant à Encaisser : Un million neuf cent vingt-neuf mille quatre cent trente-quatre Dinars soixante-cinq Centimes

**CONDITIONS GÉNÉRALES DE VENTE**

1- Les marchandises voyagent aux risques et périls du destinataire. 2- Toutes réclamations doivent être adressées au transporteur seul responsable vis-à-vis du réceptionnaire. 3- Les prix de facturation sont ceux en vigueur le jour de la livraison de nos marchandises. 4- Le client doit édiger un accusé de réception pour toutes marchandises reçues. 5- L'utilisation des emballages pour un usage autre que celui auquel ils sont destinés, est interdite. 6- Le paiement de la consignation ne peut constituer un titre de propriété. 7- Le client devra s'acquitter en une seule fois de l'intégralité du montant de sa facture. 8- Les litiges en cas de difficulté à quelque titre et pour quelque cause que ce soit, il est fait attribution de juridiction au Tribunal d'Alger compétent (section commerciale) est compétent. 9- En cas de difficulté en et de pluralité de débiteurs.

No de Clienteur Marchandises chargées conformes QUANIS FACILITÉ Signature du Clienteur	Marchandises reçues conformes et en bon état Signature du Client	Orig. Client 1 Client 2 Fin - JC 3 Com JC 4 GDS 5 Transp A1908321
---	---	---

## الملحق رقم 03 : فاتورة شراء خدمة

**BAOSEM**  
ÉDITION & PUBLICITÉ

SARL au Capital de 1 000 000,00 DA  
125, Bois des Cars III, Dely Ibrahim Alger  
N° R.C 08B0021137  
N° I.F 000316002113786  
N° A.T 16.233.825.021  
N° I.S 000316509016542  
Tél 023 31 85 92  
Fax 023 31 86 02

Client N° 06 00 30 7405

Code comptable E05307405

Société Algérienne de Distribution de l'Électricité et du Gaz,  
SDC Spa, Région Distribution Centre, Direction de Distribution  
de Ouargla  
Avenue de la république de Ouargla  
Tél : 029 705 059 Fax : 029 701 731  
N° RC : 06 B 0805455 30/01  
Id Fiscale : 000609019000163001  
N° Art. Imp : 30010107220

FACTURE N° : 5118/2018

Date : 15/10/2018

N°	Référence	Désignation	Qté	Prix unitaire HT	Montant HT
<b>Insertion AO</b>					
boisems n° 1552 du 02/10/2018					
1	1552 051 00	Insertion Avis de pré qualification N° 01/ETUDE/2018-SDC-RDC/DIRECTION DE DISTRIBUTION D'OUARGLA, BC N° 33442 du 25/09/2018 Format 1/2 page	1	15 000,00	15 000,00
2	1552 053 00	Insertion Avis de pré qualification N° 02 /ELECT./2018 , BC N° 33441 du 24/09/2018 Format 1/2 page	1	15 000,00	15 000,00
3	1552 054 00	Insertion Avis de pré qualification N° 02/GAZ./2018, BC N° 33441 du 24/09/2018 Format 1/2 page	1	15 000,00	15 000,00
4	1552 055 00	Insertion Avis de prorogation de délai N° 02/2018/SDC-RDC/DD.Ouargla, BC N° 33441 du 24/09/2018 Format 1/4 page	1	7 500,00	7 500,00
<b>Total Insertion AO</b>					<b>52 500,00</b>

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Soixante-trois mille Dinars

Important :

Pour le cas où vous ne précisez sur votre ordre de virement le numéro de la présente facture ou votre code client

En votre aimable règlement sur le Compte BNA N° 001 00621 0300300247/38 EL BIAR

Délai de paiement

Le délai maximum pour le paiement de la présente facture est de (30) jours à compter de la date de réception de cette dernière

Montant HT	52 500,00
Montant remise	0,00
T.V.A 19.00%	9 975,00
Tax pub 1% sur insertion	525,00
Timbre	0,00
Montant TTC	63 000,00

La Direction Commerciale

P/ la Direction Commerciale

Melle HAIF SI HAÏM





## الملحق رقم 04 : فاتورة حيازة استثمار



**Ets Travaux de Gaz & Refroidissement**  
**SERVICES GAZ**  
**BOUFNIK NOURDINE**

Tél : 07 71 81 75 69 / 06 70 10 10 09  
 E.mail: boufnikservicesgaz@yahoo.fr

RCN°: 30/00-0632696 A 08  
 M.F N°: 197730010265629  
 A.I N°: 30010131680  
 Cpt.B.N°: 00100 946 0300 103494 / 01 BNA Ouargla

Ouargla le: 03/04/2019

**COPIE CONFORME**

**FACTURE N°013/2019**

Doit: SONEGAS Direction de Distribution  
 D'Ouargla

OBJET: Réalisation nouveaux branchements Gaz lot n°1  
 Cons N°: 01/G/2019 du 08/01/2019  
 Lettre de Commande N° 05/G/AG /CH/2019 du 17/02/2019

N°	Designation	U.	Qte	P.U en HT	Montant
01	Branchements GAZ (B6)	U	15	17 200,00	258 000,00
02	Branchements GAZ (B10)	U	02	17 500,00	35 000,00
03	Branchements GAZ (B25)	U	02	22 000,00	44 000,00
Total en HT					337 000,00
TVA 19 %					64 030,00
Total en TTC					401 030,00

Arrêtée la présente facture à la somme de:  
 Quatre cent un mille trente Dinars Algérien

L'Entreprise

\* BOUFNIK Nouridine \*  
 Ets travaux de gaz & Refroidissement  
 SERVICES GAZ & HYDRAULIQUE  
 OUARGLA RCN°: 30/00-0632696A08



# الفهرس



## الفهرس

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VII	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول</b>	
<b>الإطار النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
03	المطلب الأول: التدقيق الداخلي
03	الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي
06	الفرع الثاني: أنواع و وسائل التدقيق الداخلي
09	الفرع الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي
15	المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية
15	الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
19	الفرع الثاني : أنواع و وسائل نظام الرقابة الداخلية و حدودها
23	الفرع الثالث:الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
30	المبحث الثاني:الدراسات السابقة

30	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
33	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
35	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة</b>	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
38	المطلب الأول: طريقة الدراسة
38	الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة
42	الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
43	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
43	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.
43	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
43	الفرع الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.
44	الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
48	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
48	الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية:
50	الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
52	خلاصة الفصل
54	خاتمة
57	قائمة المصادر والمراجع
62	الملاحق