

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية
قسم: العلوم الاقتصادية
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بمعنوان:

**دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في
المؤسسة الاقتصادية**

دراسة حالة - شركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط بمديرية التوزيع - ورقلة -

من إعداد الطالبة: سعيدات حواء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة ورقلة	
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	د/بن مالك محمد حسان
مناقشا	جامعة ورقلة	

الموسم الجامعي 2017/2018

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية
قسم: العلوم الاقتصادية
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

**دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في
المؤسسة الاقتصادية**

دراسة حالة - شركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط بمديرية التوزيع - ورقلة -

من إعداد الطالبة: سعيديات حواء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة ورقلة	
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	د/بن مالك محمد حسان
مناقشا	جامعة ورقلة	

الموسم الجامعي 2017/2018

الإهداء

الحمد لله هدانا لهذا ولولاه لما كنا لنهتدي أبدا؛

أشكر الله وأحمده الذي وفقني في إتمام هذا العمل؛

أهدي ثمرة هذا العمل إلى من كان لي حافزا للعلم والمثابرة إلى سندي وركيزتي في هذه الحياة إلى أبي

الغالي حفظه الله الذي لم يبخل علي بعطفه وحنانه ودعمه المادي والمعنوي ولطالما تمنى وانتظر هذا

اليوم؛

وإلى التي قدسها الله وجعل الجنة تحت أقدامها إلى من يعجز لساني عن التعبير عنها إلى تاج راسي و

رئيسة جمهورية قلبي أُمِّي رعاها الله عز وجل؛

إلى أخوتي وإخوتي "مصطفى، هشام، عمر الفاروق، محمد الصديق، سمية، جهاد" وإلى جدي رحمه الله

واسكنه فسيح جنانه "عمر" وأطال في عمر جدي "محمد لهامل" وجدتي "يمينة وفضيلة"

وإلى كل أفراد عائلتي من كبير إلى صغير وإلى كل من يحمل أسم "سعيدات" وأسم "لهامل" فراد

فردا؛

إلى صديقاتي "إيمان خلفاوي، شريفة حجاج"؛

وأخص بالذكر إلى أعز الناس على قلبي صديقاتي "دليلة، سامية، سهيلة، موزة"؛

إلى بنت أخي "هند" حفظها الله وراعها وزوج أختي "محمد زياتي" وعائلته؛

إلى جميع الأصدقاء والأصدقاء والزملاء وكل من مد يد العون وفسح الطريق أمام طارقي أبواب

المعرفة؛

إلى كل من ثابر في سبيل العلم وجعله نورا يستضاء به.



شكر وتقدير



لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد...
وقبل أن نمضي تقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة...
إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة...
إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.....
وأخص شكر وتقدير الأستاذ بن مالك محمد حسان على إشرافه على إتمام هذا العمل.
كن عالما... فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ولتحقيق أهداف بحثنا قمنا بدراسة حالة لمديرية سونلغاز ورقلة، بأسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، إتباعنا المنهج الوصفي من خلال عرض مفاهيم خول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في الجزء النظري، ثم إعتدنا على منهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي، من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية وإجراء المقابلة والاطلاع على مختلف الوثائق التي تمنا في هذه الدراسة. وقد تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها:

- ✓ أن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم النظام وتدقيق العمليات اليومية؛
- ✓ التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية من أجل تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف لمكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلي، المراجع، المؤسسة الاقتصادية.

ABSTRACT

This study aims at exterminating the role of the internal audit the stimulation of the internal control system. In our investigations we have used the descriptive approach in which we showed the internal audit and the internal control system concepts in the theoretical part, in the opposite side, have proceeded to the examination and the analysis of the related documents as well as interviews with the employees, in the practical part.

The results of our study allowed us to notice

- ✓ The internal audit contributes to the stimulation of the internal control through the understanding of the internal control system and the daily checks.
- ✓ The periodic evaluation of the internal control aims to strength the key points and remedying the noticed failures

Keywords: internal audit, internal control system (financial), commercial company, financial documents

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
V	الشكر
VI	ملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
01	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
23	المبحث الثاني : الدراسات السابقة.
27	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لسونلغاز شركة التوزيع الكهرباء والغاز بمديرية التوزيع -ورقلة-.
29	تمهيد الفصل
30	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
36	المبحث الثاني : النتائج والمناقشة
42	خلاصة الفصل
44	خاتمة
46	المراجع
48	الملاحق
58	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	جدول قائمة الاستقصاء	(1-1)

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية .	(1-1)
08	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي .	(2-1)
09	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة .	(3-1)
32	الهيكل التنظيمي للمديرية سونلغاز-ورقلة-	(1-2)
33	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.	(2-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
48	تقرير اللجنة المكلفة بالمراجعة الداخلية	01

مقدمة

أ. توطئة:

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

وبما أن المؤسسة تسعى إلى وصول لمعدلات نمو سريعة مع الحرص على بقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها للتدابير اللازمة لتجنب الأخطار المحتملة الوقوع لهذا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمرا ملحا وحتما للمؤسسات المعاصرة فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية لتحقيق الدقة المحاسبية والحفاظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

وقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة الداخلية من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها. حيث أن وضع نظام الرقابة الداخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية يشكل حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن.

ب. إشكالية الدراسة:

بعد الاطلاع على إطار هذا البحث، وأهمية القيام به، والتعرف على الأهداف التي نسعى للوصول إليها ، نصل إلى طرح إشكالية بحثنا التي نحاول تناولها وفق سياق نظري وتطبيقي تحليلي من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1 - ماهي المراجعة الداخلية وماهي أهميتها في المؤسسة؟
- 2 - كيف تؤثر عملية المراجعة الداخلية على تقييم نظام الرقابة الداخلي؟
- 3 - كيف تقوم المراجعة الداخلية بتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

ج. صياغة الفرضيات:

في ضوء العرض السابق لمشكلة البحث المتعلقة بمدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز، يمكن صياغة الفرضيات التالية بهدف اختبار صحتها:

الفرضية الأولى: إن اعتماد المراجعة الداخلية بجميع مقوماتها، من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف المرجوة منها كما تزيد توجيهات الخبرات الخارجية من فاعلية المراجعة الداخلية؛

الفرضية الثانية: السير الجيد وفعال لعملية المراجعة الداخلية يؤثر إيجابيا على تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة؛

الفرضية الثالثة: تقوم المراجعة الداخلية بتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف خلال تنفيذ عملية المراجعة، أيضا تحديد المخاطر.

د. مبررات اختيار الموضوع:

قمنا باختيار هذا الموضوع بناء على عدة اعتبارات نذكر أهمها في النقاط الآتية:

➤ المبررات الموضوعية:

- ✓ محاولة فهم المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية لأهميتها البالغة في الوقت الراهن ومصاحبه من تطورات في هذا المجال؛
- ✓ لأن الموضوع يعالج أهم مشكلة التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

➤ المبررات الذاتية:

- ✓ كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بالتخصص ؛
- ✓ الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال الرقابة الداخلية.

ه. أهداف الدراسة:

يسعى هذا البحث إلى إبراز مجموعة من الأهداف، والتي يمكن توضيحها كما يلي:

- 1 - محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الانحرافات، التلاعب وأعمال الغش والتزوير على مستوى المؤسسة؛
- 2 - محاولة إبراز أهمية الرقابة الداخلية في إنارة طريق المراجع الداخلي؛
- 3 - محاولة تقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة اعتماد كل من مراجع الداخلي والمراجع الخارجي على عمل الآخر، بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة.

و. حدود الدراسة:

حددت هذه الدراسة بعدد من الحدود كالمكانية والزمنية الآتية:

الحدود المكانية: فيما يخص الإطار المكاني للدراسة الميدانية فكان مؤسسة سونلغاز- ورقلة- .

الحدود الزمنية: أما ما يخص الإطار الزمني للدراسة فقد كانت خلال فترة من 1مارس 2018 الى 15مارس 2018.

ز. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل التعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟ تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي باعتبارهما أكثر المناهج موافقة مع موضوع الدراسة، أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فقد تم الاعتماد على نوعين من مصادر المعلومات، مصادر ثانوية والمتمثلة بالدرجة الأولى في الكتب، الرسائل العلمية والمجلات وقد تم استخدامها في الجانب النظري من الدراسة، أما المصدر الأولي فتمثل في الملاحظة والمقابلة والتي استخدمت كأداة لجمع قاعدة بيانات الجانب التطبيقي للدراسة.

ح. صعوبات الدراسة:

في أغلب الحالات تواجه الطلبة عند إعدادهم لدراسة موضوع ما بعض الصعوبات، ففي هذه الدراسة تمثلت الصعوبات في ما يلي:

- ✓ رفض بعض المؤسسات لدراسة الموضوع ف بداية الأمر؛
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المؤسسة وذلك تزامن البحث مع أعمال نهاية السنة مما جعل مصلحة المحاسبة والمالية في ضغط كبير ولم تمكننا من الإجابة عن كل تساؤلاتنا؛
- ✓ التطور التكنولوجي الحاصل في المؤسسة حيث أنها تستعمل برامج بين المصالح وتكون مرتبطة بالمؤسسة الأم عن طريق الانترنت، وذلك ولم يسمح لنا بالتعرف على طريقة العمل بها؛
- ✓ عدم التطابق الجانب النظري مع المؤسسة.

ط. هيكل الدراسة:

من أجل إجراء الدراسة تم تقسيم البحث إلى فصلين ، فصل تناول الجانب النظري للموضوع، وبدوره جزء إلى مبحثين، الأول تناول الجانب المفاهيمي لموضوع الدراسة، أما المبحث الثاني فتضمن مجموعة من الدراسات السابقة والتي كان لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة.

وفي الفصل الثاني والمتمثل في الدراسة الميدانية والتي تمت على مستوى مؤسسة سونلغاز - ورقلة، فقد قسم إلى مبحثين، الأول خصص لعرض طريقة وأدوات الدراسة، كذلك تم تقديم واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض نتائج الدراسة من جهة، وتمت مناقشتها وتحليلها من جهة أخرى.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام
الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر عملية المراجعة الداخلية وظيفة مهمة في أي مؤسسة كانت، ولذلك على المؤسسات أن تحرص على تطبيقها وفق للمعايير المخولة من أجل ثبات صحة بياناتها ومصداقية قوائمها المالية، أيضا تحليل نتائجها من أجل معرفة نقاط القوة و الضعف لديها، مع العلم أن المراجعة الداخلية تعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ومن هذا المنطق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين :

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى عموميات حول المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية، ومدى فعالية هذه الأخيرة باعتبارها أداة رقابية لهذا النظام.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

من خلال هذا المطلب سنتناول مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية و أهميتها

أولاً: المراجعة الداخلية بين التطور والمفهوم :

ظهرت فكرة المراجعة الداخلية في سنوات الثلاثينات من القرن الماضي ومن الأسباب التي أدت إلى ذلك رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيف عبء المراجعة الخارجية عليها ، حيث كانت التشريعات توجب على المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها إلى تدقيق ومراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجع الداخلي مهشماً بحيث أنها لم يحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى (بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. ولكي تتماشى المراجعة الداخلية مع التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنوات 1947، 1957، 1971 . بحيث نجد التعريف الصادر سنة 1975م كالتالي: (المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل يستعمل لمراقبة مجموعة الوظائف و النشاطات، فهي نشاط رقابي في أعلى مركز تنظيمي يمارس بتفويض من الإدارة العليا بهدف الملاحظة وإبداء الرأي حول فعالية الوسائل الرقابية الأخرى)¹ ويعرفها معهد الفرنسي الداخليين ifaci (المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة للمديرية و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذه النشاط الدوري هي إذن التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة و مناسبة)² . كما أن هناك تعريف آخر يقول بأن (المراجعة الداخلية هي الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق المتبعة في المشروع بهدف حماية وضبط البيانات و مراجعتها المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية)³ .

ومن التعارف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل و موحد للمراجعة الداخلية وهو كما يلي:
"هو وظيفة أو نشاط تقييمي مستقل استقلالاً نسبياً يقوم به فرع أو مصلحة داخل المؤسسة وهذا من أجل القيام بعملية فحص للعمليات و الإجراءات بشكل موضوعي ومستقل وبطريقة انتقائية، من أجل الوقوف على مدى تطابق الخطط الموضوعية مسبقاً بما هو موجود وتصحيح الانحرافات و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و المعلومات دقيقة وكافية " .

¹ لطفى شعباني، المراجعة الداخلية ومهمتها و مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع الدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط لمجمع سونا طراك "مبيعات - مقبوضات" مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، سنة 2004، ص 69.
² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص 55.
³ كريمة علي الجوهر و عبد الله عزت بركات و إيهاب نظمي ومسعود صديقي وصالح العقيدة و محمد ياسين الرحاحلة و محمود الجبالي ومداني بن بلغيث، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2002، ص 105.

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية:

بما أن المراجعة الداخلية من الوظائف الحساسة في أي مؤسسة فإن أهميتها تمكن في الدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارية المؤسسة ويتضح هذا الدور بشكل كبير في السنوات الأخيرة حيث تعددت وتكاثرت الأطراف المنادية بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة وكان هذا نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل وهي:¹

- كبر حجم المؤسسات ؛
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة الإدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة و الأخطار؛
- حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط والرقابة الحكومية والتسعيرة؛
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب على أسلوب العينة الإحصائية.

الفرع الثاني: خصائص المراجعة الداخلية و أهدافها:

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية:

هناك العديد من الخصائص لوظيفة المراجعة الداخلية لكن هناك بعض الخصائص الأساسية التي تسمع للمراجع الداخلي بأداء وظيفته بكل كفاءة ونذكر منها:²

1. المساعدة في التسيير:

وهي عملية المساعدة التي يقدمها المراجع الداخلي لجميع الموظفين و المسؤولية لمعالجة المشاكل التي تواجه الإجراءات الموضوعية من أجل السيطرة على تسيير المؤسسة كما تساعد في تحسين أداء جميع الموظفين تقديمه للنصائح و الإرشادات كما يساعد كذلك في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

2. لا يحكم على الأشخاص:

بما أن وظيفته المراجعة الداخلية تتمثل في المساعدة وتحسين الأداء وليس الحكم على الأداء لا يعني بأن الاقتراحات التي يقدمها المراجع الداخلي لا تؤثر على الأشخاص الخاضعين لعملية الرقابة و إنما يعني عدم إدراج أسماء الأشخاص في تقارير المراجعة .

3. الاستقلالية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية في غاية الحساسية فعند ممارستها يجب أن لا يخضع لأي نوع من أنواع الضغوط التي يمكن أن تبعدها عن الأهداف المرجوة منها، لذا وجب على المراجع الداخلي أن يتمتع بالاستقلالية أثناء تنفيذ جميع وظائفه وأن لا يكون تحت سلطة أي مصلحة لكن هذه الاستقلالية لا تعطيه الحق بأن لا يتقيد بالسياسات و الاستراتيجيات العامة داخل المؤسسة .

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية:

كحي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة وأهداف إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى لا بد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم

¹ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بنت النظرية والتطبيق، ط1 مؤسسة الوراق النشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص128.

² توفيق مصطفى أبورقبة، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي، الأردن، 1991، ص81

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

من أن الهدف الرئيسي لقسم (دائرة أو الخلية) المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية؛
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- منع الغش و الأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظم المحاسبي المالية و التأكد من المعلومات الواردة فيا فيعتبر بدقة عن الواقع؛
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير و الاقتراحات و النتائج و التوصيات إلى الإدارة العليا؛
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- التعاون مع المراجع الداخلي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية من أجل عدم ازدواجي العمل؛
- المشاركة في تخفيض تكاليف و منع الإسراف و التبذير و وضع الإجراءات اللازمة لها .

الفرع الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

تعتمد معظم الإدارات حاليا على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء و تراجع كافة العمليات الإدارية و المالية و التشغيلية و لكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة و بفاعلية كبيرة يجب أن تحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توفرها و تلمس هذه الخصائص أيضا الكيفية التي يتم و ض عها قسم المراجعة الداخلية داخل تنظيم المؤسسة ككل بحيث يجب أن يتصف بما يؤهل قسم المراجعة الداخلية لأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية و جدية .²

أولا: تنظيم المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية و التأهيل و الخبرة و ذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى و قد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليتضمن عدد كبير من المراجعين يعملون هم و حدهم تحت تنظيم كبير بخلاف المصالح الأخرى .

وعلى هذا الأساس يتحدد شكل و حجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما:³

1. حجم المؤسسة:

يعد حجم المؤسسة محدد أساسيا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن تصمم هيكل للمراجعة الداخلية الموحد بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو دولية، فاختلاف شكل و حجم المؤسسة يتطلب إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية، فمثلا المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا تحتاج إلى قسم للمراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير، فهذا يقودنا إلى حالة عدم الرشد و الزيادة في تكاليف عملية الرقابة بالمقارنة على مات در ه من منافع على

¹ L.B.SAYER ,internal auditing kthen.ED.IIA.INC.NY.1991.P6

² مقدم عبيرات، أحمد نقاز ، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية *صيدال* .

³ فتححي رزق السوافيري و آخرون ، الرقابة المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2002، ص65

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

التنظيم الإداري ككل . و ينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 1.1 المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية .



Source: Benoit Pige, Audit et contrôle interne, éditions EMS, 2eme édition Benoit Pige, audit et contrôle interne, 2e édition, EMS, Paris, 2004, P 72.

شرح الشكل :

يتحمل المشرف على قسم المراجعة كل المستويات العامة للقسم، وهو يقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم، كما يقوم بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برنامج و النماذج المختلفة للتحقق من وجود المراجعة .

2. مركزية ولا مركزية المراجعة:

إن كبر وحجم المؤسسات و اتساعها جغرافيا يتطلب وجود هياكل ثابتة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، بوجود ثلاث أنواع من المراجعة وفقا لهذا الوضع هم:¹
أ- مراجعة داخلية مركزية: تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لفروع هذه المؤسسة.

ب- مراجعة داخلية لامركزية: في ظل هذا النوع يجب أن تكون هناك هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة قسم للمراجعة.

ج - مراجعة داخلية مختلطة: في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين الأولين المراجعة الداخلية المركزية واللامركزية حيث يتم إرساء مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة.

ثالثا: موقع المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري :

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي وكذلك الوقائي لأصولها، ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمتها، كما أن مجالها يتسع ويجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفي ومسئولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن ليواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، الرياض، 2004، ص4

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من التماشي مع السياسات و الإجراءات و السجلات بغرض مسؤولية المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.¹

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن تصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف، إذ تعد استقلالية

المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات والأقسام بالمؤسسة، والوضع الأمثل هو أن يتبع المراجع الداخلي إلى تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي مهمات تنفيذية آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة .

ومن خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين² :

أ - مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن هذه المكانة تحقق له الاستقلال في عمله وتعطيه القدرة على تنفيذ ما يوكل إليه من عمل، فرييس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة نظرا لأن ما سيكتشفه أثناء تأدية عمله هو من اهتمامات مجلس الإدارة.

ب - إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أني وكل إليه مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مربوطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة و إصدار التعليمات و وضع الضوابط و الأنظمة - إصدار القرارات الإستراتيجية - قد تكون مرتبطة مع المدير العام و لكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه.³

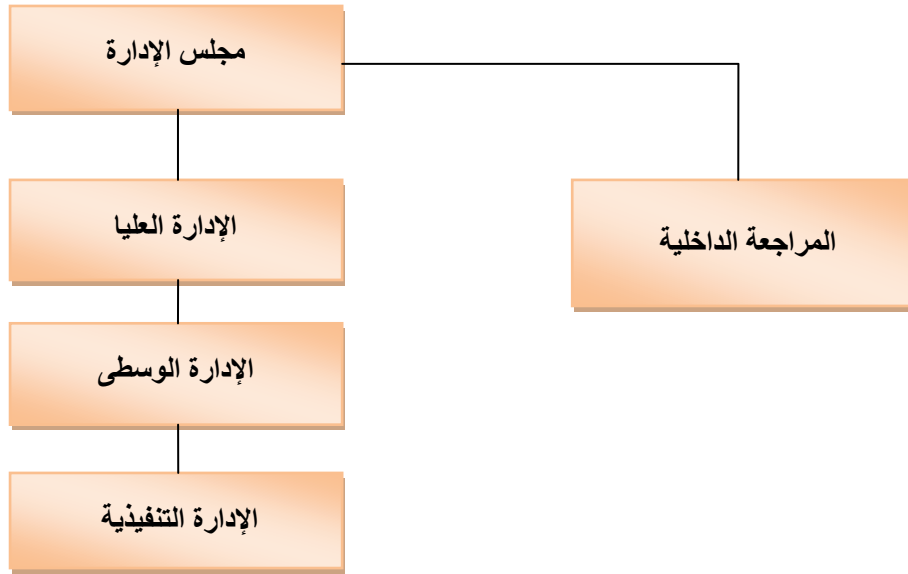
و يمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل التالي:

¹ مسعود صديقي، إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص54

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري للمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2007، ص194 .

³ محمد أمين، المراجعة الداخلية، مركز الخبرات الإدارية و المحاسبية، مارس 2001، ص04 .

الشكل رقم 1-2 موضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي :



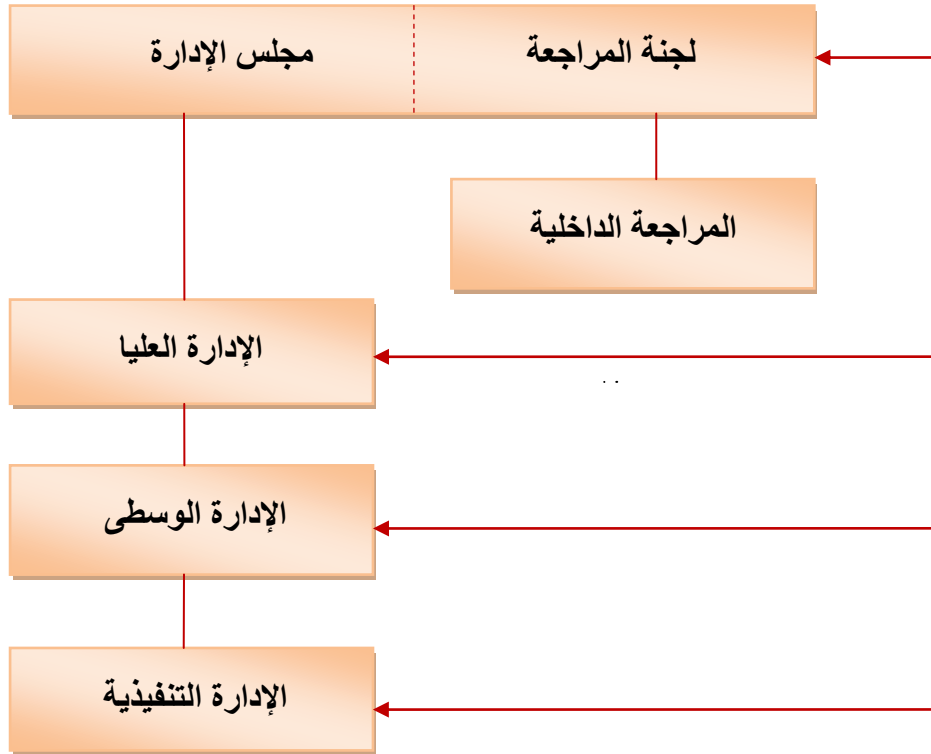
المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أبار، 2002، ص104

هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من الشركات نحو إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة وتتكون هذه اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة المتفرغين وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير،

ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل على الإشراف على توظيف، وترقية، ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية (المشرف) ، ويجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق هذه اللجنة فيكون بذلك موضع قسم المراجعة الداخلية على وفق لجنة المراجعة الداخلية و الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي :

¹ عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، النشرة الإلكترونية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ذكره أبار، 2002، ص.04.

الشكل التالي رقم 1. 3:موضوع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة .



المصدر:فتححي السوافيري وآخرون،مرجع سبق ذكره،ص83¹

ثالثا:آلية عمل المراجعة الداخلية :

تختلف طريقة أداء المراجعة الداخلية تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها،فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاث أسئلة وهي:²

1).ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعته؟

2).متى تتم المراجعة؟

3).لأي غرض تتم المراجعة ؟

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة،كما تتحقق المنفعة مما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة.بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم،وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية،ذلك أنه في حال عدم وجود أي عيوب في نظام الرقابة،فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتفل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافزا لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل.

¹ فتححي السوافيري وآخرون،مرجع سبق ذكره،ص83

² .Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989, p20

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع في الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي¹:

- عدم دقة المعلومة المالية و التشغيلية ؛
- الفشل في إتباع السياسات و الخطط والإجراءات و القوانين ؛
- ضياع الأصول ؛
- الاستخدام غير الاقتصادي و غير الكفاء للموارد؛
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية .

إن تحديد وقت عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع (بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة) بتحديد حجم المخاطر القائمة ولتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة، ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطرة أكبر أولاً، ثم يقوم المراجع بوضع إستراتيجية للمراجعة و خطة تكون ملائمة يأخذ بعين الاعتبار عند وضعها:

- دراسة هيكل المؤسسة؛
- دراسة الأنظمة الإدارية و المالية في المؤسسة؛
- الوقت اللازم لتنفيذ الخطة.

و بعد وضع البرنامج الذي يراه كافي لإتمام عملية المراجع يقبل على مباشرة عملية المراجعة و التي تتلخص في ما يلي:

أ- الفحص:

إن نشاط المراجع الداخلية الذي يختص بفحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة عندما يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظراً لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمؤسسة مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها، ويمتد الفحص و التحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت التقارير صحيحة.

ب- التحليل:

يقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية والإجراءات المحاسبية و المستندات و السجلات و التقارير التي تقع داخل نطاق الفحص و يتطلب إجراء المقارنة و الربط بين العلاقات أي بعض المؤشرات، وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصله مدين ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

ج- الالتزام:

يقصد الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات على وفق الطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح وبما يتماشى مع السياسات، إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين، كما

2 عماد الحانوتي، مرجع سبق ذكره، أيار 2002، ص 25 .

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

إن إدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين، وإنما يمكن أن تزود بقانونيين ومختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بجميع نواحي النشاط.

د - التقييم:

إن عملية الفحص و التحليل ينتج من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الذي يوضح مدى كفاية وفعالية السياسات والإجراءات التي تسير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره إذ يقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق وبلاستعانة بأراء المسؤولين مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات¹.

هـ - التقرير: يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير على المسؤول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتبلور قدرة المراجع الداخلي على العرض الواعي والواضح لما قام به من فحص وتقصي.

الفرع الرابع: وظائف الحديثة للمراجعة الداخلية

أولاً: التنظيم :

بسبب كبر حجم المؤسسات وتعقد نشاطاتها كان من الضروري وجود أداة إدارية لمتابعة الرقابة، إذ ترغب الإدارة دائما من التحقق أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية، ذلك معناه أنه مهما أحسنت إدارة التخطيط في التنظيم ككل، سيكون معرضا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو كانت لا تنفذ بطريقة سليمة، وتقع مسؤولية وضع نظام للرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسها.²

وهي تعتمد على المراجعين الداخليين، أي أنهم يعتبرون جزءا من آلية التغذية العكسية للوظيفة الإدارية ويمكن الأخذ بعين الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربعة مسؤوليات أساسية هي: وضع الإجراءات الرقابية وتطبيقها، اختبار مدى الالتزام بها وتقييم هذه الإجراءات لأنه لا يمكن أن يجمع المراجع بوظيفتين متعارضتين الأولى وضع الإجراءات والثانية القيام بدراسة إنتقادية نظرا لغياب الموضوعية. ويقوم المراجع الداخلي بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام وفعاليتها، والتصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلي هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا أن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة، و لنظام الفعال هو الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله.

ثالثا : تحديد مايجب مراجعته والتوقيت للمراجعة

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي تحمّلها، وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، وتحقق المنفعة من خلال ما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم، وذلك لتجنب ما يمكن أن يقع من خسائر. وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية، ذلك على الرغم من عدم وجود أي عيوب في نظام الرقابة إن فه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي يخلق ذلك حافزا لديه لتحسين أدائهم وتحقق رقابة داخلية أفضل.

¹ علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ب ط، 1997 ، ص21

² الصبان والسوا فري، نظام الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013 ، ص12

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بالمراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع في عين الاعتبار، ويمكن تصنيف المخاطر تبعا للأهداف التالية:¹

- عدم دقة المعلومات المالية و التشغيلية؛
- الفضل في إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين ؛
- ضياع الأصول ؛
- الاستخدام غير الاقتصادي و غير الكفاء للموارد؛
- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

وهناك بعض المخاطر التي يصعب أو يستحيل فرض الرقابة عليها، ففي هذه الحالة تحاول الإدارة تخفيض المخاطر عن طريق:

- زلزلة الإجراءات الرقابية ؛
- التأمين ضد الخسائر الممكنة ؛
- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

ولتحديد متى تتم المراجعة؛ يقوم المراجع بتحديد حجم المخاطر؛ ولتحقيق ذلك يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق بالأنشطة المختلفة؛ ثم يقوم بترتيب تلك الأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على أكبر خطر أو لا.

ويتوقف ترتيب المراجع للمخاطر النسبية على تقييمه لعاملين : الأول هو مقدار الخسارة التي يمكن حدوثها و الثاني هو احتمال وقوع تلك الخسارة فعلا، وقد يصعب قياس المخاطرة بمقاييس نقدية في كثير من الحالات و يجب أن نعلم أن أي مقياس للمخاطرة ما هو إلا مجرد تقدير يتوقف على حجم المعلومات المتاحة، ويبدأ المراجع عادة بتقدير مبدأ المخاطرة على ضوء ما لديه من معلومات.

المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع تصميم نظام الرقابة الداخلي الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية التنظيمية والمحاسبية وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتنفيذ السياسات الموضوعية. فنظام الرقابة داخلي الفعال يعتبر بمثابة وقاية من عملية المراجعة لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمل و عليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلي وعوامل نشأته.²

الفرع الأول:عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية ومفهومها.

إن من الأسباب الرئيسية لظهور نظام الرقابة الداخلي هو كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية، المالية، التنظيمية الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بوظيفة الرقابة. كما أصبح هذا النظام أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف هذا النظام يتوقف على توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.³

¹Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p :35

² الصبان، لغويومي، مرجع سبق ص 215

³ عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية.

أولاً: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

1- لمحة تاريخية:

تعتبر فكرة نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة فكرة قديمة حيث سادت بدرجات متفاوتة لكن بدأ الاهتمام بها بشكل جدي أواخر النصف الأول من القرن العشرين وكان سببه بعض التغيرات منها كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وكذلك اضطراب الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة وحاجة الإدارة لبيانات ومعلومات دورية دقيقة والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.¹

2- تحليل أسباب النشأة:

– كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها التي تقوم بها : وهذا من جراء النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع، وهذا ما صعب من الاتصال الشخصي داخل إدارة المؤسسة، وهذا الأمر الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل تكمن في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.²

– اضطراب الإدارة إلى توزيع وتفويض المسؤوليات والسلطات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة : هذا يمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي الهائل للمؤسسة سوءاً على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات التي بدورها تتبنى مبدأ توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين على أن تتحمل المديرية الفرعية كل المسؤولية أمام المديرية العامة.

– حاجة الإدارة إلى معلومات وبيانات دقيقة : حيث أن هذه الحاجة تنشأ عند حصول المؤسسة على تقارير دورية على الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات، وحتى تكون هذه التقارير صحيحة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار لا بد من تواجد نظام رقابة داخلي سليم. لكن حسب كل الفقهاء والباحثين فإن العامل المهم والرئيسي لنشأة نظام الرقابة الداخلي هو احتياج إدارة المؤسسة لصيانة وحماية أموالها من خلال البحث عن نظام سليم يمنع حدوث الأخطاء والغش أو حتى تقليل احتمال ارتكابها.

ثانياً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

تختلف المفاهيم الخاصة بنظام الرقابة الداخلي باختلاف المفكرين حيث عرفته لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه " هو ذلك النظام الذي يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع حماية أصوله وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى مكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية." وقد عرفه كذلك الصبان و الفيومي على أنه " هو عبارة على خطة تنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛

¹ عزوز ميلود، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التنسيير، 2006/2007.

² سامي محمد الوقاد، لؤي محمد، تدقيق الحسابات، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع 2010 .

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- شجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

وقد عرفه المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين هو " الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان الدقة و صدق البيانات الحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على محافظة السير وفقا للسياسات المرسومة وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة والتي هي بدورها مختصة في وضع المعايير الدولية للمراجعة فقد عرفته على أنه " يحتوي على خطة تنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال لأعمال هذه الأهداف حيث تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول والرقابة واكتشاف الغش والأخطار وتحديدها.¹

وحسب اجتهادي الخاص فقد عرفت نظام الرقابة الداخلي على أنه:

أسلوب من التنظيم الإداري و الحاسبي الذي يتضمن مجموعة من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة بغية الوصول إلى أهداف معينة نذكر منها:

- حماية الأصول وذلك عن طريق ضمان وإلى أقصى حد، صحة مجمل المعلومات المسجلة ومراقبة صحتها وضمان مصداقيتها؛
- التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة واحترام القوانين؛
- تحقيق الاستعمال الاقتصادي والكفاء للموارد وذلك عن طريق تحفيز تحسين الأداء وتوجيه الأعمال؛
- التأكيد من تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

الفرع الثاني: عناصر نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة ويمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى، فمقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى تعكس قوة وفعالية هذا المبنى والعكس صحيح وسوف نتطرق إلى مقومات هذا النظام التي تتمثل فيما يلي:

أولاً: الخطة التنظيمية:

وتتضح هذه الخطة في الهيكل التنظيمي الذي يتم فيه توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة كما تبين وسائل الاتصال الرسمي بينهم ومستويات الإشراف عليهم، ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها، بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه ولا بد أن تراعى فيه البساطة والمرونة القادرة على مواجهة أي تطورات مستقبلية.

ثانياً: نظام محاسبي سليم:

هو عبارة عن مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة الحاسبية للعمليات المنشأة النظام المحاسبي وهو مصدر المعلومات الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، ولكي يحقق نظام المحاسبي دوره في مجال الرقابة الداخلية يجب توفر بعض الشروط وهي²:

- مجموعة مستنديه: وتشمل المستندات الأصلية التي تحتوي على بيانات المنشأة وغيرها.
- مجموعة دفترية: تتضمن دفاتر اليومية ودفتر الأستاذ.
- الدليل المحاسبي: يتضمن قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية.

¹ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، المؤسسة الجامعية سنة 2008 ص25

² محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص200

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

– القوائم المالية والتقارير الأخرى :وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير.

ثالثا :اختيار الموظفين الأكفاء:

إن عامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاز وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر العامل أحد المقومات الأساسية الذي يركز عليه نظام الرقابة الداخلي الفعال ويراعى في الاختيار مايلي:¹

- شهادات في ميدان العمل؛
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛
- الالتزام بالسياسات المرسومة ؛
- احترام نظام التدريب.

الفرع الثالث:أنواع الرقابة الداخلية .

حيث قسمت أنواع الرقابات الداخلية إلى ثلاثة أنواع والتي تعتبر في حد ذاتها عبارة عن أدوات لهذا النظام وهي كالاتي:

- نظام الرقابة الإدارية؛
- نظام الرقابة المحاسبية؛
- نظام الضبط الداخلي.

أولا : نظام الرقابة الإدارية:

هو عبارة عن نظام رقابي يتضمن مجموعة من الخطط التنظيمية والتي هي مبنية على الوسائل والإجراءات، التي هدفها الأساسي تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية المسطرة، حيث يتضمن هذا النوع من الرقابة كل ما هو إداري ويمكن أن تكون هذه الخطط عبارة عن برامج لتدريب العاملين أو طرق التحليل الإحصائي.

ثانيا :نظام الرقابة المحاسبية:

هو عبارة عن نظام رقابي مختص أساسا في الحفاظ على أصول المؤسسة حيث يعتمد هذا النظام على البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر السجلات المحاسبية، ولكي يتخذ فعليا هذا النظام يجب تصميم نظام ضبط داخلي فعال يسيره جهاز ذو كفاءة عالية للقيام بعملية المراجعة².

ثالثا :نظام الضبط الداخلي:

هو نظام ضبط هدفه تقسيم العمل وتحديد المسؤوليات بين جميع الموظفين حيث عرفه المختصون على أنه " مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء والغش والتلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها " ويتضح من التعريف السابق أن الهدف من هذا النظام هو حماية أصول المؤسسة من الضياع ولكي يتحقق هذا الهدف لابد من الاستعانة بالوسائل التالية:

- استخدام الرقابة المزدوجة ونظام التفتيش؛
- تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة؛
- إتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي؛

¹ محمد أمين، المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص11

² Audit manuel. **Internal audit division**. Office of internal ove right services 2009

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية؛
 - الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات؛
 - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر وإنشاء ملفات لها.
- و الذي يمكن استخلاصه من الوسائل المذكورة سابقا أن هذا النظام يعتمد أساسا على البيانات المحاسبية والإحصائية وأن الهدف الأصلي منها هو ضمان صحتها من أجل الحكم على مدى صحة الأداء من جهة وحماية الممتلكات المؤسسة من جهة أخرى .

الفرع الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة أهداف لنظام الرقابة الداخلية منها:¹

أولا : التحكم في المؤسسة:

يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.

ثانيا: حماية أصل المشرع:

يقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية، ونجد في هذا المجال حمايتين :

الحماية الأولى :حماية مادية

ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض له من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهيأة خصيصا لذلك.

الحماية الثانية :حماية محاسبية

ويقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل استلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الاستثمار وغيرها من الحالات.

ثالثا :ضمان الدقة وجودة المعلومات

ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي ينتج عنها اتخاذ قرارات صائبة في معظمها، فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها والذي بدوره يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

رابعا :تحسين ورفع الأداء

وهذا ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة من حيث نجد ركزت على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة التي هي قدرة المؤسسة في الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذا جودة عالية من الكم والكيف.

¹فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص7

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود المراجعة الداخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2091 - الرقابة والذي نص على " يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر"¹

كما نص المعيار رقم 2130A1 على² " يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد:

● تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛

● مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛

● فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛

● حماية الأصول؛

● الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة".

وقد نص المعيار رقم 12130C على " يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجاز المهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة"³.

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة، لاسيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الاتصال سواءً بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية بعضها البعض.⁴ يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:⁵

● تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛

● تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛

● تقديم درجة تأكيد حول مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة العليا.

¹ The institute of internal auditors, **op cit**, p, 12.

² **IBID**, p, 12.

³ **IBID**, p, 12.

⁴ العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، الأردن، 0991، ص، 55.

⁵ خليل عبد اللطيف محمد، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء التوجهات المعاصرة، مجلة جامعة الزقازيق للبحوث التجارية، المجلد 52، العدد 1، مصر، 2003.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن الواجب أن يكون لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل ومنع الأخطاء أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف من أجل زيادة مردود ودية وتحسين الأداء.

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية ودراسة نظام الرقابة الداخلية.

أولا: دراسة نظام الرقابة الداخلية

يُمكن أن نقوم بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وفق المراحل الجوهرية التالية:¹

دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

فعلى المراجع إن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من إن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يُمكن الاعتماد علىها وبذلك يُمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويُمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسئولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما أن على فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي: أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ويُمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي من خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام والاستفسارات والملاحظات، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المؤسسة، أو المستندات الخاصة بالمراجع السابق.

2- التقويم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يُمكن للمراجع أن يعد تقويم مبدئي، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقويم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي تتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

خلال عملية التقويم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيدا بعض السمات والمميزات مثل: أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة... وهكذا، ويقدم التقويم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح المراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا تحدث.

¹ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991، ص 182

إجراء اختبارات المراجعة :

حيث يتم إجراء كلا من:

- 1) إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج مخلفا اختلافات جوهرية عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.
- 2) اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.
- 3) اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات الدراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتفصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

الفرع الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلي من طرف المراجع من مراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:

1 - الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية:

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها المستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ماذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية¹. ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية. بالإضافة إلى العيب المذكور سابق يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوب الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

2 - خرائط التدقيق:

يتم في هذا الأسلوب فحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من بدايتها إلى تسجيلها محاسبيا وتقريرها.

¹ جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 113

3 - أسلوب الاستقصاء:

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلي حيث تقوم بعض مؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عملية الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك.. الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي المطبق بالمؤسسة.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر¹:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛

- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم المالية، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية؛

- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما تميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- إجابة الفرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من إجابة على الأسئلة فقط ليس جهة نظر القائمين بالعمل فعلا؛

- تعتبر الإجابة ب "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي؛

- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستفيد الكثير من وقت وجهد المراجع؛

- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛

- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها تكون روتينية دن الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجد خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

¹ عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، الجزائر 2007، ص80

الفرع الرابع: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية فعالة

وتتم تلك الإجراءات على النحو التالي:

1-إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية¹:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية،
- و بحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح ، يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال؛
- تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛
 - وظيفة تنفيذ العمليات؛
 - وظيفة الاحتفاظ بعهددة الأصول؛
 - وظيفة القيد والمحاسبة.
- تنظيم الأقسام، بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل ، بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات، لما قام به من عمل؛
- استخراج المستندات من أصل وعدة صور، وأحياناً من عدة ألوان تختص كل إدارة بصورة ذات لون معين؛
- إجراءات حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل؛
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعملية أثناء غيابها لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2-إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية²:

- إصدار معلومات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتتيال، ويساعد إدارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند ، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة؛
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- استعمال الآلات الحسابية مما يسهل الضبط الحسابي، وتقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل؛
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية... الخ؛

¹ عزوز ميلود، نفس المرجع السابق، ص 80.

² عزوز ميلود، نفس المرجع السابق، ص 81.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ؛

- القيام مجرد دوري مفاجئ، للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية¹:

- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقدية، أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛

- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد، متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير، بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائة دينار وهكذا؛

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع، كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية... الخ؛

- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع، في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تساعد هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.

- اختبار التحقق: هو إجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي، والذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهرة في القوائم المالية، وتعتبر هذه الأخطاء والتي سيشار إليها غالبا، على إلغاء أخطاء نقدية، مؤشرا واضحا على تحريف الحسابات، والسؤال الوحيد الذي يجب على المراجع الإجابة عليه هو:

هل الأخطاء جوهرية بدرجة كافية لكي تبرر الإفصاح عنها؟

- تقسيم نتائج دراسة واختبار النظام: بعد إكمال تقسيم الرقابة الداخلية المحاسبية، وإجراء اختبارات الالتزام، يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه، وتؤثر نقاط الضعف والقوة التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم، وإجراء هذه الاختبارات، على طبيعة وتوقيت وإطار إجراءات المراجعة، سيوضح الشكل التالي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ عزوز ميلود، نفس المرجع السابق، ص 83

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

سنطرق في هذا المبحث إلى الدراسات التي تناولت الموضوع أو جزء منه.

المطلب الأول: الدراسات السابقة (مذكرات):

الفرع الأول: بالعربية

أولا - دراسة غوالي محمد بشير، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة¹ (حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بور قاق)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، 2004؛
تعالج الإشكالية الرئيسية التالية: إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث تم اعتماد المنهج التحليلي الخاص بالقسم النظري للدراسة القسم التطبيقي يقوم على منهج دراسة حالة مستعمل في ذلك جداول الاستقصائية؛
هدفت الدراسة إلى: تصميم نظام الرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة قيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة، يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمي القوائم المالية الإدارة وعلى مزاولة المهنة أن تؤدوا إعمالهم بطريقة تقابل هذه الثقة، ضرورة اهتمام المراجع بتقنيات الكمية لها من أهمية في اختيار وتقدير المجتمع الإحصائي والمراد فحصه، ومحاولة التعرف والفهم الجيد للمسببات الأخطاء والغش وذلك لمنع وقوعها.
ثانيا - دراسة شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة² (دراسة حالة قسم تصدي الغاز التابع للنشاط التجاري لجمع سونا طراك)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر "2004/2003" كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟

حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن تم الاعتماد على كل من المنهجيين الوصفي والتحليلي، وكذا الأسلوب الاستقرائي والاستنتاجي؛
كما هدفت هذه الدراسة إلى: يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى، نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها.

¹ دراسة محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق وعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2004

² دراسة شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

ثالثاً- دراسة السيدة شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقيّم الأداء في المؤسسات الاقتصادية¹ (حالة سونلغاز)، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية مؤسسة جامعة محمد بوقرة بومرداس، للموسم 2009/2008، تعالج الإشكالية الرئسية التالية : إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقيّم الأداء في المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة، و في مؤسسة سونلغاز بصفة خاصة؟؛ وهدفت هذه الدراسة إلى : أسلوب الاستقصاءات لا يمكن من التحليل الكافي حيث لا يعطي مبررات لإجابات، إمكانية اعتماد المراجع الخارجي على تقرير الرقابة الداخلية ، الإفصاح المالي في قوائم المؤسسة يعطي تصور صحیح للمركز المالي.

الاقتراحات: ضرورة تكوين المراقبين الداخليين، الاهتمام بالمراجع المالية والإفصاح الكافي عن المعلومات المالية الصادقة. تطرقت هذه الدراسة إلى نفس موضوع دراستنا إلا أنها ركزت على الجانب المالي والقوائم المالية، والمراجعة الداخلية المالية، كما أن هذه الدراسة تعتبر مرجع في تقيّم نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: سارة بن عثمان "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود" مذكرة ماستر، منشورة ،علوم التسيير ،شعبة تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر ، 2013 حيث عالج الإشكالية التالية : ما مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟²

و أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج كانت كالتالي:

- المراجعة الداخلية مصلحة مستقلة في المؤسسة؛
- درجة اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في المؤسسة يتوقف على عد عوامل:
 - عدد المراجعين الداخليين ؛
 - طبيعية درجة مؤهلاتهم العلمية ؛
 - درجة خبرتهم في مجال المراجعة الداخلية ؛
 - درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الداخليين؛
 - الدورات التدريبية التي تقام بها للمراجعين غير كافية من ناحية التطبيق العملي ؛
- عدد المراجعين الداخليين المؤسسة غير كافي؛
- يقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على أساس ساعات عمل الآلة، كذلك على أساس تقرير المراجعة الداخلية.

¹ دراسة شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2008

² سارة بن عثمان "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار بحاسي مسعود" مذكرة ماستر، منشورة ،علوم التسيير ،شعبة تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر 2013

خامسا:دراسة علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو،تحسين نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO¹

هدف البحث إلى تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق COSO وذلك من خلال التعريف على مدى توافر مكونات النظام على وفق النموذج ومن ثم تحسين فاعلية كل مكون من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون ، إذ أنه تم التطرق إلى النموذج COSO ومن ثم ولائته مع البيئة العراقية الحالية وذلك بإدخال بعض التحسينات على النموذج منها بعض الآليات حوكمة الشركات المتمثلة بمجلس الإدارة، الإدارة العليا لجنة التدقيق، لجنة التعيينات ولاسيما أن مستلزمات تطبيقها متوافرة مع القوانين المعمول بها والتشريعات العراقية مع الأخذ بعناية إجراء بعض التعديلات عليها لتصبح موازنة لتلك النظم المطبقة في الدول العالم المتقدم (الولايات المتحدة دول الاتحاد الأوروبي وغيرها).

من أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث، أن مستلزمات تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات و المتمثلة في (مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة التدقيق الداخلي ولجنة التعيينات) متوافرة من خلال ما تتوفر من مواد قانون الشركات في ما يتعلق بتشكيل مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين مما يسهل تشكيل لجنة التدقيق و لجنة العيينات، إذ يعد تشكيل لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين من أهم الأدوات التي تساهم في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، إن نطاق التدقيق الداخلي تغير من حيث التركيز على الجوانب المالية ليشمل الجوانب الإدارية والتشغيلية وكل أوجه النشاط ومساهمته في إضافة قيمة للوحدة من خلال تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1-CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, Thèse De Doctorat En Sciences De Gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen ,2013/2014.

أولاً- دراسة مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية « عينة من الشركات الجزائرية أطروحة

دكتوراه في علوم التسيير جامعة أوبوكر بلقايد تلمسان، 2014/2013، كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: أن وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية وأن أداة الإدارة هي نظام الرقابة الداخلية، هل أن وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها؟

تم استخدام المنهج التجريبي للتحقيق في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وقام بدراسة على عينة من الشركات الجزائرية الدائمة.

كما هدفت هذه الدراسة إلى: على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هي في مرحلة التطور، إلا أنها توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة، نتائج المقابلات مع المراجعين في الشركات وجد أن المدققين الداخليين لا يعطون أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وجود عينة أخرى من الشركات يفضل فيهم المدققين الداخليين التركيز على كفاءة النظام.

و تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية وكانت الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية، كما تناولت نفس موضوع مذكرتنا تقريرا لكن الدراسة تمت على عينة من المؤسسات الجزائرية.

¹دراسة علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، جامعة بغداد،مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 19، العدد70،ص398-433.

2-ZIANI Abdelhak, Le Rôle de Audit Interne dans l'Amélioration de la Gouvernance D'Entreprise: cas Entreprise Algérienne, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014.

ثانيا- دراسة زيان عبد الحق، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات « عينة من الشركات الجزائرية أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان ، 2014/2013، كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في:

كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحسين حوكمة الشركات؟ لتحقيق أهداف اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لوصف حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة .
كما هدفت هذه الدراسة إلى: أن الشركات الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاماً في إدارة أعمالهم، من أجل تحسين أدائها وضمان القدرة التنافسية، كما أن تطابق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية للمراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها، المراجعة تعتبر من أهم عناصر حوكمة الشركات؛ تناولت هذه الدراسة دور وأهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات، إلا أنها لم تربطه بنظام الرقابة الداخلية، وهذا ما سنتطرق إليه في دراستنا.

المطلب الثالث : المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

اتفقت دراستنا مع بعض الدراسات السابقة في الموضوع تقييم نظام الفعالية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، أما عن الإشكالية فأغلبها تنصب على فعالية نظام الرقابة الداخلية وهي المحور الأساسي في الإشكالية الخاصة بموضوع بحثنا بإضافة إلى استعمال المنهج التحليلي الجانب النظري مع ذكر المفاهيم العامة والخاصة للمراجعة الداخلية ونظم الرقابة الداخلية .
إلا هناك بعض الاختلافات واضحة بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، كما أنه حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل التوصل دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

أما الأدوات المستعملة فقد اتفقت بعض الدراسات السابقة على الأدوات المستعملة والاعتماد على المقابلات الشخصية مع الإطارات والملاحظة إلى فحص التقارير الخاصة بنظام الرقابة الداخلية إلا أن البعض اعتمدوا الاستقصاء حيث اختلفت العينة من الدراسة إلى أخرى أما نحن فقد تبيننا في بحثنا المقابلة والملاحظة والمتمثلة في فحص التقارير لأجل تأكيد صحة إشكالية بحثنا .

أما عن النتائج فهناك بعض الدراسات تبين دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهناك من أهمية اختيار عينة الدراسة بالنسبة للمراجع أثناء قيامه بالتقييم، وهناك من يرى لابد من الالتزام بالمعايير الدولية المتمثلة في معايير COSO الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، إذن فأغلبية نتائج الدراسات السابقة فقد اتفقت على أن لنظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في المؤسسة كما يجب تحسينه في المؤسسة كما يجب تحسينه ومتابعته لأجل تحسينه بصفة مستمرة للحفاظ على فعاليته .

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل إلى عموميات حول المراجعة الداخلية وكذلك مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلي، حيث حاولنا إيجاد العلاقة بينهما ومدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية ولقد تبين لنا من خلال الدراسة النظرية أن المراجعة الداخلية هي أداة إدارية فعالة وأن عملية المراجعة الداخلية لها أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية بحيث تعمل المراجعة الداخلية على منع الغش والاختلاس، أيضا اكتشاف الأخطاء ونقاط القوة والضعف مع تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعطاء الحلول والاقتراحات الممكنة.

وقد تم التوصل كذلك أن لنظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في المؤسسة كما يجب تحسينه ومتابعته لأجل تحسينه بصفة مستمرة للحفاظ على فعاليته.

وسيتم التطرق إلى الدراسة الميدانية لتقييم نظام الرقابة الداخلية بشركة توزيع الكهرباء والغاز، تقييم خلالها الفصل الثاني.

**الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
لشركة توزيع الكهرباء والغاز
بمديرية توزيع ورقلة**

تمهيد:

نهدف من خلال هذا الفصل إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، واعتبار المراجعة الداخلية أداة إدارية نظرا لما تقدمه هذه الأداة من تقوية لنظام الرقابة الداخلي، يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية أصول المالية للمؤسسة ومن مهامه أنه يساهم في تشجيع العمل بكفاءة وفعالية لحماية هذه الأصول، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية بالمؤسسة، كما تعتبر شركة التوزيع الكهرباء والغاز من إحدى المؤسسات التي تبنت نظام الرقابة الداخلية الخاص بها لأجل تحقيق الأهداف التي تم تسطيرها من طرف الإدارة العليا للمؤسسة ولأجل حماية أصولها، حيث سيتم التطرق في هذه الدراسة إلى الطريقة والأدوات المستخدمة، من خلالها سوف نبرز المنهج المتبع، مصادر المعلومات، مجتمع وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة بعدها نقوم بعرض الأدوات المستخدمة في الدراسة والمتمثلة في قائمة الاستقصاء، المقابلة والملاحظة من الوثائق الإدارية، ثم نقوم بعرض نتائج الدراسة الميدانية، بعدها نقوم بمناقشتها وتحليله النتائج المتحصل عليها، واختبار الفرضيات، لكي نصل في الأخير إلى نتائج نهائية، وننهي الدراسة بتقديم بعض التوصيات وذكر عليها، أفاق الدراسة.

أما الهدف الأساسي من خلال هذا الفصل فيتمثل في اختبار مدى صدق فرضيات الدراسة، وذلك في مبحثين:

- **المبحث الأول:** الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة.
- **المبحث الثاني:** عرض نتائج الدراسة و مناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: التعريف بمحيط دراسة الحالة

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

أولاً : تعريف بشركة سونلغاز¹

هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر، وقد أنشأت وفقاً للأمر رقم 69-59، المؤرخ في 28 جويلية (1969 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ 1 أوت 1969).

شهدت سونلغاز عدة تغيرات على النحو التالي:

✓ مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC)، طبقاً للمرسوم لتنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر؛ (1991)؛

✓ كما وضعت سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة ومنحها الشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية. بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-280 المؤرخ في سبتمبر 1995 ؛

✓ تحولت إلى شركة مساهمة تملك الدولة رأس مالها، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في أول جويلية سنة 2002، المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة - سونلغاز - شركة مساهمة؛

✓ في العام 2005 أصبحت شركة قابضة في شكل مجمع يضم أكثر من أربعين فرع تصنف حسب المهن إلى ثلاثة قطاعات أساسية وهي:

أ - الشركات التابعة للأشغال: تضم (06) شركات أشغال للكهرباء و الغاز.

ب - الشركات التابعة للمهن الخيطي (الدعم و الإسناد): و يضم (15) شركة.

ج - الشركات التابعة للمهن القاعدية: و تضم (20) شركة تنشط في مجالي إنتاج الكهرباء و توزيع الكهرباء و الغاز.

ثانياً: تعريف بشركة التوزيع الكهرباء والغاز للوسط²

بعد تغيير الذي طرأ على مسار شركة سونلغاز بتاريخ 2017/04/04 حيث تمثل في تغيير شارة أو (علامة) وتسمية

الشركة من شركة توزيع الكهرباء والغاز الوسط أصبحت تحمل اسم " شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط"

حيث أقر المخطط التنظيمي الجديد المعد من طرف السلطات العمومية إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصاراً SDC شركة ذات أسهم ، كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق والوسط والغرب من جهة وإلحاق شركة التوزيع للجزائر كفرع من جهة أخرى . حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SDC " ش ذ أ " شركة ذات أسهم

¹ Présentation du groupe SONEGAS, 25/03/2018, www.sonegaz.dz.

² Historique de création SDC, 25/03/2018 , www.SDC.dz.

برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري يتواجد مقرها الاجتماعي بـ 20 هـج محمد بوضياف - بالبلدية ، تسير عبر 52 مديرية للتوزيع 48 ولاية موزعة عبر التراب الوطني.

ثالثا: تعريف مديرية التوزيع الكهرباء والغاز ورقلة

تعتبر مديرية التوزيع ورقلة واحدة من بين 52 مديرية تابعة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط SDC التي تستمد نشاطها الأساسي من خلال الأهداف الأساسية المسطرة في رسالة الشركة وعقد الأداء السنوي للمؤسسة ⁽¹⁾ **(Contrat de performance)**، وبالتالي تعتبر المديرية المستوى التنفيذي لنشاط المؤسسة.

رابعا: المهام الأساسية لشركة التوزيع الكهرباء والغاز:

شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط مكلفة (في حدود صلاحياتها) بتوزيع الطاقة الكهربائية و الغازية عبر القنوات و ضمان احتياجات الزبائن مع توفر الشروط المطلوبة من حيث التكلفة، نوعية الخدمة و الأمن.

خامسا: الصلاحيات:

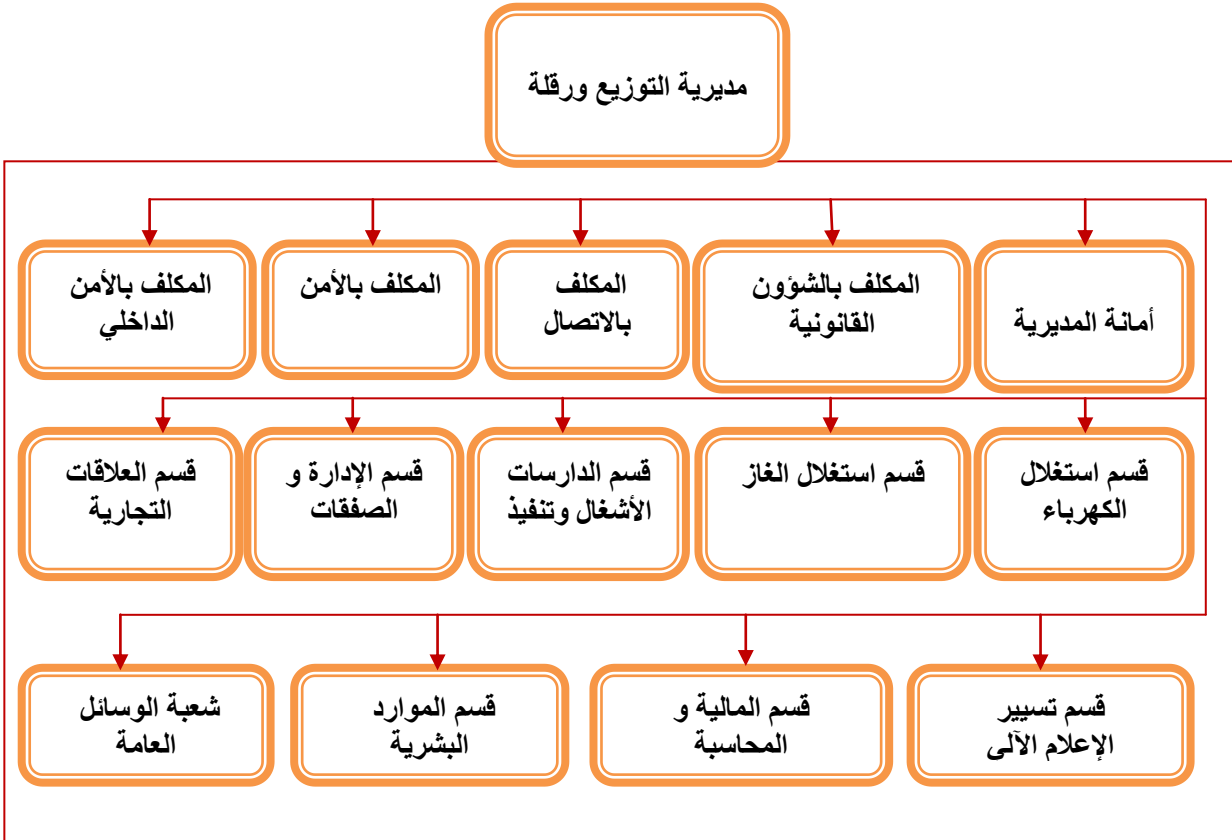
- ✓ ضمان النوعية و استمرارية الخدمة؛
- ✓ استغلال و صيانة شبكات توزيع الكهرباء و الغاز؛
- ✓ تطوير شبكات الكهرباء و الغاز حتى تستوعب ربط الزبائن الجدد؛
- ✓ ضمان أمن و فعالية الشبكات؛
- ✓ ضمان المستمر للتوازن بين العرض و الطلب على الطاقة؛
- ✓ تسويق الكهرباء و الغاز.

¹ عقد الأداء (contrat de performance) هو التزام سنوي مبرم بين مدير مديرية التوزيع و المدير العام لشركة توزيع الكهرباء و الغاز يحوي مجموعة الأهداف و المؤشرات النوعية و الكمية الواجب تحقيقها خلال السنة.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي وشرحه لمديرية التوزيع ورقلة :

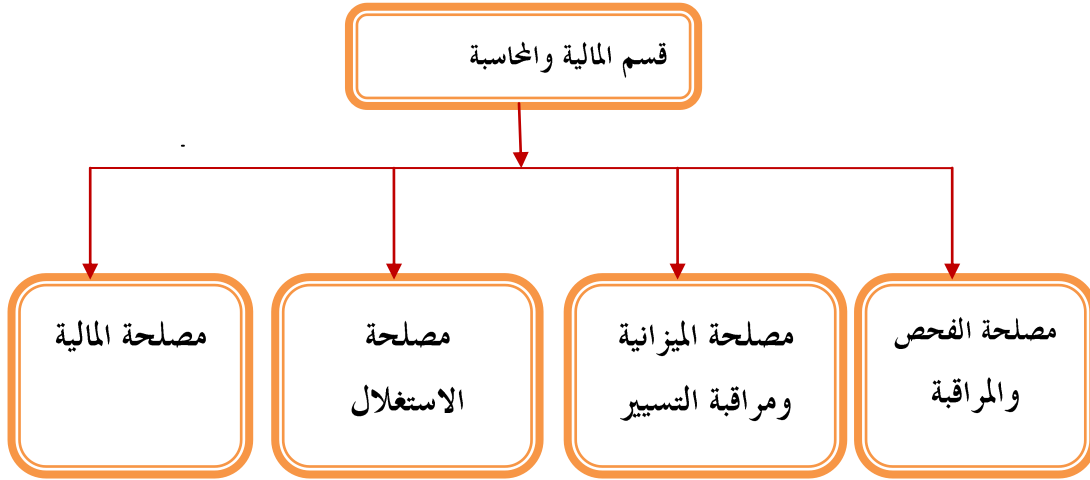
أولاً: الهيكل التنظيمي لمديرية :

الشكل رقم (1-2) الهيكل التنظيمي للمديرية



المصدر: قسم الموارد البشرية بمديرية التوزيع ورقلة

الشكل رقم (2-2) الهيكل التنظيمي قسم المالية والمحاسبة:



ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي لمديرية:

الهيكل التنظيمي: يتكون من أربعة مستويات تتمثل في:¹

1. المستوى الأول: المديرية العامة و تحرس على الأداء الجيد للمديرية و يرجع إليها اتخاذ القرارات الهامة على المستوى المديرية؛

2. المستوى الثاني: ويضم المصالح الرئيسية التالية:

أ. أمانة العلاقات: ويتم على مستواها تنظيم العلاقات بين المديرية وفروع؛

ب. المكلف بالشؤون القانونية: حيث يقوم بمختلف الشؤون القانونية لهياكل المديرية ويتمثل أمام الجهات القضائية بتفويض من المدير العام كما يقوم بتشكيل ومراقبة الملفات النازعات العالقة بالمؤسسة؛

ج. المكلف بالاتصالات: ويقوم المكلف بالاتصالات بتنظيم المعلومات الموجهة إلى العملاء والمشاركة مع المديرية التوزيع في تنشيط المبيعات واقتراح برامج الإشهار والإعلام كما يعمل على توطيد العلاقات بين التلفزيون و الصحافة المكتوبة والإذاعة؛

د. المكلف بالأمن: القيام ببرمجة الزيارات وتحضير الاجتماعات لمركز الوقاية والأمن الخاصة بالمديرية والعمل على جلب الوسائل الأمنية الحديثة؛

هـ. المكلف بالأمن الداخلي: متابعة دائمة لكل هيئات الأمن الداخلي للمديرية وإعداد التقارير التفصيلية في حالة وجود حوادث خاصة بالأمن الداخلي بالتنسيق مع المكلف بالأمن للفرع المحلي.

¹ من وثائق المؤسسة

3. المستوى الثالث: في هذا المستوى من الهيكل نجد الأقسام التالية:

- أ. قسم استغلال الكهرباء: ويقوم بالاستغلال الشبكات وتسيير الأعمال وتسيير المحولات الكهربائية وتطوير وصيانة شبكات الطاقة الكهربائية؛
- ب. قسم استغلال الغاز: ويهتم باستغلال شبكات الغاز وتسيير الأشغال وتطوير وصيانة الشبكات؛
- ت. قسم دراسات وتنفيذ الإشغال: وتضم فرع دراسة الأشغال الكهربائية وفرع دراسة الأشغال الغازية ولها فرع تسيير الاستثمارات، فرع الصفقات الذي يرمح الأشغال.
- ث. قسم العلاقات التجارية: ويضم مصلحة التقنيات التجارية والأنشطة التجارية وتطوير المبيعات ومصلحة التسويق ومصلحة خاصة بالزبائن.

4. مستوى الرابع:

ويضم الأقسام التالية:

- أ. قسم تسيير الأنظمة الإعلام الآلي : ويقوم ويهتم بشؤون الحسابات الآلية من صيانة وبرمجة ومعالجة النصوص الخاصة بالعدادات المتعلقة بالكهرباء والغاز؛
- ب. قسم المالية والمحاسبة : حيث يعتبر هذا القسم من أهم المصالح والأقسام في المؤسسة لأنه يقوم بإعداد الموازنات والتقارير المالية ومتابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية الجارية؛
- ت. قسم الموارد البشرية: وهو قسم الذي يهتم بكل الأمور التي تخص الموارد البشرية بالمؤسسة نجد أنها تتكون من مصلحة التكوين ومصلحة تسيير المستخدمين؛
- ث. شعبة الإمكانيات العامة: ويتم بالوسائل العامة من حيث تسييرها وجددها للمديرية والقيام بنظافة مقر المديرية وإعداد الإحصائيات وتسيير حظيرة السيارات بالمديرية والقيام بالتوثيق والأرشفة.

الفرع الثالث: المجتمع، المتغيرات الدراسة والأدوات المستخدمة

أولاً: المجتمع والمتغيرات الدراسة

أ. مجتمع الدراسة:

نهدف من خلال الموضوع الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ومن أجل ذلك يتم دراسة الظاهرة بناء على المجتمع الدراسة المتمثل في شركة الكهرباء والغاز للوسط والتي تتمثل واحدة من أربع شركات توزيع الكهرباء والغاز الموجودة في الوطن .

ب. عينة الدراسة:

تم دراسة حالة بالاعتماد على العينة عشوائية والمتمثلة في موظفين مديرية التوزيع الكهرباء والغاز ورقلة والتي تتمثل واحدة من خمسة عشر مديرية توزيع الكهرباء والغاز للوسط .

ج: المتغيرات الدراسة:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، تتكون من متغيرين أساسيين هما:

المتغير المستقل: المراجعة الداخلية؛

المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: الأدوات المستخدمة:

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة للإنجاز الدراسة إلى جانبين رئيسيين هما:

أ. الجانب النظري:

لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومجلات والتصفح في شبكات الإنترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث، وساعدته في إغناء هذه الدراسة

ب. الجانب التطبيقي: لقد استعمل الباحث عدد من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة من أبرزها مايلي:

- المقابلة الشخصية: اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية، راجع إلى طبيعة الدراسة الاستكشافية في ميدان البحث والتي تمثل في هذا الموضوع وتهدف هذه الدراسة الاستطلاعية من خلال المقابلة إلى الحصول على معلومات أولية، كما أن المقابلة مكنتني من الإجابة عن أسئلة البحث واختبار الفرضيات لأنها تساعد في شرح الأسئلة المقابلة وبالتالي تكون الإجابة دقيقة وتم الوصول إلى النقاط التالية :
- مكانة المراجع في المؤسسة وحساسية منصبه
- جمع المعلومات المهمة في البحث.

- الملاحظة والوثائق والتقارير: تم الاعتماد في دراستنا على ملاحظة تم تسجيلها لأجل استعمالها في التحليل، بالإضافة إلى فحص الوثائق والتقارير التي لها علاقة بالدراسة والاستدلال بما فيها التحليل ومناقشة الفرضيات.

المبحث الثاني: عرض النتائج الدراسة ومناقشتها

المطلب الأول: عرض النتائج

الفرع الأول: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز

بعد أن قمنا بإعطاء بطاقة تعريفية لمديرية سونلغاز من حيث طابع الاقتصادي ومهامها، سنوضح عملية المراجعة بالمؤسسة ومن المشرفين عليها، وما هو واقع تقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر جوهر دراستنا الميدانية.

أولاً: واقع المراجعة الداخلية بمديرية¹

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية المراجعة هو قسم المحاسبة والمالية فالمراجعة موجودة في المؤسسة بشكل ضمني ودوري يعمل المسؤول عن القسم بالقيام بها وذلك بمراجعة كافة الوثائق والتسجيلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية.

1- **قسم المحاسبة والمالية:** حيث يعتبر هذا القسم من أهم المصالح والأقسام في المؤسسة لأنه يقوم بتقديم الحسابات وهذا يعد جهداً وعمل كبير، وفيما يلي تفصيل لأهم الأقسام التابعة لقسم المحاسبة والمالية:

أ. **مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:** تقوم هذه المصلحة بإعداد الميزانية الافتتاحية والختامية :

تحسب الافتتاحية على أساس الاستثمارات، حيث لكل استثمار مبالغ محددة أما إن تجاوز المبلغ المحدد يستطيع المكلف بهذه المصلحة بإضافة استثمارات مكملة.

كما تقوم هذه المصلحة بمتابعة المشتريات والمبيعات الطاقة حيث تقوم بشراء الغاز وإعادة بيعه، أما الكهرباء فتقوم هي بإنتاجها ثم إعادة بيعها.

ب. **مصلحة الاستغلال:** فحص، المراقبة والتسجيل المحاسبي للفواتير، حيث يتواجد بهذه المصلحة 03 محاسبين و01

المكلف بمتابعة الدراسة والذين يقع على عاتقهم القيام بكافة الأعمال المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للبيانات المحاسبية وبالإضافة إلى تصنيف المستندات المحاسبية وحفظها ضمن أرشيف قسم المحاسبة، وسنقوم بشرح مهام كل واحد من هذه المصلحة لاحقاً.

ت. **مصلحة المالية:** أما هذه المصلحة فتتمثل عملها بأنها مكتملة للعمليات التي تقوم بها قسم الاستغلال وتمثل مهامها

فيما يلي:

➤ تقوم بدفع فواتير العملاء (مقاولين، الموردین)؛

➤ دفع الضرائب؛

➤ متابعة حركة الأموال بين المؤسسة والمقر الرئيسي عن طريق البنك أو البريد؛

¹يوغابة عبد الرؤوف، مكلف بمراقبة والتسيير، واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، مديرية سونلغاز ورقلة، 6 و8 و15 مارس، (مقابلة شخصية).

➤ معالجة الكشوف البنكي والبريدية .

كان هذا شرح لبعض الأعمال التي تقوم بها بعض المصالح التابعة لقسم المحاسبة والمالية باعتبارها المسؤول عن وظيفة المحاسبة والمراجعة كذلك والمالية للمديرية إذ أن المراجعة تمارس بشكل ضمني وألي مع وظيفة المحاسبة يشرف عليها محاسب مكلف بذلك.

ثانيا: شروط الواجب توفرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع (المحاسب) الداخلي

➤ أن تكون التسجيلات مطابقة للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها؛

➤ يجب أن يتم استلام الوثائق المطلوبة في الوقت المحدد؛

➤ يجب أن تحتوي الفاتورة على كل البيانات الشكلية والضمينية مثل: (رقم الفاتورة، أسم المؤسسة، التاريخ، رقم

الجباي، العنوان، رقم الحساب الجاري البريدي، الإمضاء... الخ)، والتي تمكن المحاسب من الموافقة عليها وترجمتها إلى لغة محاسبية واعتبارها من الأدلة المستندية المصرح بها في اليوميات أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية؛

➤ يجب أن تحتوي الفاتورة كذلك على الاستثمارات التي تم شرائها، مع إظهار مختلف الرسوم والتخفيضات طلبية ، محضر إستلام البضاعة؛

➤ يجب أن تكون الكشوفات التي تم إرسالها من مختلف الوكالات التابعة للولاية مصادق عليها من طرف مدير الوكالة مثلا: كشوفات حسابات الصندوق، وفي حالة عدم وجود المصادقة عليها تعتبر غير معترف بها معترف بها ولا تأخذ بعين الاعتبار من طرف المحاسب المكلف بذلك .

الفرع الثاني: واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

حيث هناك أربع محاسبين مسند إليهم عمليات المراجعة والتدقيق في كل من حسابات الصندوق، الاستثمارات، الأجر والضرائب، وفيما يلي مهام كل محاسب على حدي:

1. المحاسب الأول: وهو المكلف بمعالجة حسابات الصندوق، وبعد معالجتها ومتابعتها وفحصها والتدقيق فيها كاملة يقوم

بتسجيلها محاسبيا (بالدفتر) وآليا (بجهاز الحاسوب)، مع العلم أن هذا المحاسب يقوم كل شهر بجرد حسابات الصندوق.

2. المحاسب الثاني: (معالجة استثمارات المؤسسة): يقوم هذا المحاسب بالتكفل بكل عمليات الاستثمارات الخاصة بالمقاولين ومتابعة مشاريعهم حتى يستوفون حقوقهم من المؤسسة.

3. المحاسب الثالث: يقوم بتكفل بكل الأمور المتعلقة بالزبائن (العملاء) ومراجعة الحسابات وفحصها وتدقيقها.

4. المحاسب الرابع: يقوم هذا بمراجعة أجر العمال وبالتصريح الضريبي زيادة على ذلك تحليل النتائج كما يقوم بتتبع الارتباطات بين الوحدات وجمع المعلومات المحاسبية وإرسالها إلى مديرية العامة الموجودة بالبلدية كل أسبوع؛

يأضافة المسؤول المكلف بالدراسات يقوم ب:

➤ المتابعة الإجراءات العمليات المحاسبية المتعلقة بالتلخيص؛

➤ بتتبع عمليات البيع الخاصة بسونلغاز؛

➤ بالمقارنة الحسابات؛

➤ متابعة استثمارات المؤسسة.

من خلال القيام بتحليل وظيفة كل محاسب نلاحظ أنه يقوم بعمل محاسبي للعمليات اليومية ومراجعة الدورية للمهام المكلف بها كل هذا يبرز مكانة وواقع المراجعة الداخلية والدور الذي يلعبه المراجع في تطبيق السياسات الصادرة من الإدارة العليا بالمؤسسة محل الدراسة، حيث يقوم بتقديم التقارير والوثائق والشروح اللازمة للمراجع الداخلي التابع لمديرية توزيع الكهرباء والغاز للوسط بالبلدية ويكون ذلك كل 6 أشهر.

الفرع الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمديرية.

من أجل تقييم الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة تم وضع قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة تكون الإجابة فيها ب"نعم" أو "لا" والتقييم يتعلق بالهيكل التنظيمي والمبيعات، والأسئلة المعدة تمت الإجابة عليها بمساعدة كل من رئيس قسم الموارد البشرية ومصالحة المبيعات وتمثل قائمة الاستقصاء كمايلي:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
1/1	الهيكل التنظيمي			
1	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي؟		X	
2	هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية؟	X		يتم تقديمها كتقدير لاحتياجات المؤسسة لدى المديرية العامة بالبلدية.
3	هل تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا(مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟	X		تكون شهريا يشرف عليها قسم المحاسبة والمالية.
4	هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف ومراجعة إنجازات وهل تجهز محاضرة لهذه الاجتماعات؟	X		تنظمها المديرية بتنسيق مع مختلف الوكالات بشكل شهري ومع المديرية العامة كل 6 أشهر
5	هل لي المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة؟	X		
6	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات؟	X		
7	هل يقوم بمسك فتر الأستاذ العام أشخاص لاتشمل واجباتهم مايلي: معالجة المقبوضات النقدية، إستلام البضاعة، توقيع الشيكات	X		المسؤول عن مسك دفتر الأستاذ قسم

			الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذة والسجلات المساعدة؟	
		X	هل تشرح جميع قيود اليومية وتؤيد مستنديا وبشكل واف؟	8
		X	هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية ووفقا لتعليمات الإدارة؟	9
		X	هل يتم حفظ الدفاتر الأستاذة والسجلات المتعلقة به في مكان أمين(مثلا:خزانة محكمة الإغلاق وتكون ضد الحريق)؟	10
كل محاسب له حسابات يقوم بتسجيلها ومراجعتها.		X	هل الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون من تجهيزها؟	11
يتم إعدادها من طرف المحاسب وتعالج أليا.		X	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟	12
			المبيعات:	2/2
	X		هل يوجد فصل بين الوظائف المبيعات والموافقة على البيع الأجل وتجهيز الفواتير ووظائف النقد والمحاسبة؟	1
القسم المسؤول عن الموافقة على طلبات البيع دون تدخل الإدارة.	X		هل تجري الموافقة على طلبات البيع بتفويض مع الإدارة؟	2
		X	هل تسجل أرقام جمع الطلبات البيع الموافقة عليها إلى أوامر العمل، الفاتورة، سرد التسليم، لائحة التعبئة؟	3
		X	هل تتم الموافقة على هذه النماذج وهل تخضع كمايلي: الترقيم المسبق، تسجيلها في تسلسلي أو الاحتفاظ بصورة عن جميع أوامر البيع الصادرة في ملف واحد؟	4
		X	هل يتم تبليغ موظفي المبيعات وقسم الفواتير بمعلومات الأسعار؟	5
يجب أن لا تتجاوز تاريخ المحدد، لتفادي تراكمها.		X	هل تراجع دوريا طلبات البيع التي لم يوفى بها بعد؟	6

7	هل تخضع فواتير البيع كمايلي <ul style="list-style-type: none"> • الترقيم المسيق؛ • محاسبة رقمية للتأكد من أن جميع الفواتير قد قيدت في وقتها؛ • إرفاق طلبات البيع الموافق عليها بما تدقيق الصحة الحسابية بإعادة التجميع؟ 	X	تخضع بشكل ألي.
8	هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفاصيل في يومية المبيعات وهل يتم الاحتفاظ بنسخة في ملف مسلسل؟	X	تقيد وبشكل ل ألي محاسبا من خلال برنامج خاص.
9	هل يتم تجهيز تقرير ملخص عن المبيعات والتحصيلات والبنود المتعلقة بها؟	X	يكون بشكل شهري .
10	هل تجري مطابقة شهرية بين دفتر أستاذ ذمم العملاء وحساب ذمم العملاء بدفتر الأستاذ العام؟	X	موجودة بشكل شهري.
11	هل كشوفات الحساب الشهرية والفواتير المرسلة للعملاء: <ul style="list-style-type: none"> • تراجع من قبل موظف مسؤول مستقل عن الوظائف النقد والذمم المدينة؛ • ترسل لهم بالفاكس من قبل موظف مستقل عن الوظائف النقد و ذمم المدينة؟ 	X	

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الدراسة لواقع الرقابة الداخلية داخل المديرية لاحظنا أنه نظام فعال ويظهر ذلك في الإجابات التي كان معظمها ب"نعم" وهي بمثابة نقاط قوة، مع وجود بعض النقائص كانت في الأسئلة التي أجيب ب"لا" والتي تعتبر ضعف تمس نظام المديرية.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج الدراسة

1. وجود هيكل تنظيمي فعال يضمن المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف الوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالمعاملات وتنفيذها وكذا الأشخاص المسؤولين عن الموجودات وعن الضبط المالي؛
2. نقص بعض المصالح داخل المديرية تساعد الأقسام الأخرى في أداء بعض الأعمال كوجود مصلحة بالمراجعة قائمة بجد ذاتها تكون ضمن هيكل التنظيمي؛ ولكن لاحظنا أن خلية المراجعة تتشكل بشكل دوري كل ستة أشهر أو بشكل فحائي بطلب من المدير العام؛ إنما هي تابعة للمديرية العامة وهو شيء إيجابي استقلالها عن المؤسسة وعن العمال وان الجان تأتي من فرع آخر؛
3. تملك المؤسسة محاسبين ومكلفين بالدراسات ورؤساء مصالح اللذين يتراهم رئيس قسم المالية والمحاسبة، يحملون شهادات علمية أو تكوين متخصص في المالية والمحاسبة، والذين يقع على عاتقهم القيام بكافة الأعمال المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للبيانات المحاسبية؛
4. يعمل قسم الاستغلال على فحص ومراقبة والتسجيل المحاسبي للفواتير، ومستن إليها عملية المراجعة والتدقيق؛
5. ومن خلال المقابلة لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف عن التدقيق عن لأخطاء والانحرافات الموجودة والإطراف المسؤولة عنها في اقل وقت ممكن، إضافة إلى محاولة تحديد نقاط الضعف والعمل على تصحيحه بالطريقة المناسبة، بالإضافة إلى إبراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد لسياسات والإجراءات المنصوص عليها.

خلاصة الفصل الثاني:

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي حول المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية سونلغاز للوسط ورقلة مع التركيز على الهيكل التنظيمي وكذا وظيفة المبيعات استنتجنا أن المؤسسة محل الدراسة تولى قدرا كبيرا من الاهتمام بالنظام الرقابة الداخلية، ويظهر ذلك خلال التعليمات و السياسات الإدارية الصادرة حول مختلف الوظائف المؤسسة سواء كان ذلك من حيث تحديد الاختصاصات وإسناد المهام، والحرص على انتقاء موظفين أصحاب كفاءات عالية للقيام بعملية المراجعة الداخلية والتي تتجلى أساسا عملية فحص وتدقيق السجلات والتقارير الواردة من مختلف الأقسام والمصالح كل هذا بغية كشف نقاط القوة والضعف ومحاولة معالجتها بالطرق الأكثر كفاءة للحرص على تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

خاتمة

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالمراجعة، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، من خلال الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة وتنبية إدارة المؤسسة بما تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرض لسيير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

وقد حاولنا من خلال هذا الموضوع التعرف على وظيفة المراجعة الداخلية وعلى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وذلك عبر الإجابة عن التساؤلات التي تمثل إشكالية البحث، وللإجابة عليها قمنا بتقسيم بحثنا إلى قسمين رئيسيين الأول الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وكذا مفاهيم حول نظام الرقابة لداخلية وبالإضافة إلى العلاقة التي تربط وظيفة المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلي، وبعض الدراسات التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع، أما القسم الثاني فخصص للدراسة التطبيقية فقد دعم المضمون هذا البحث والتعميق في إشكاليته والإحاطة بها من جوانبها المختلفة من خلال الدراسة حالة اخترنا فيها مؤسسة التوزيع الكهرباء والغاز-ورقلة-لانجاز هذا الجانب.

أولاً: اختبار الفرضيات:

بعد عرض مختلف النتائج المتوصل إليها ومناقشتها سنقوم فيما يلي باختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة والمتمثلة في:

الفرضية الأولى: المراجعة الداخلية وظيفة مهمة لاغني للمؤسسة عنها، من خلال ما تناوله حول طبيعة وأهداف وأهمية الوظيفة، يتضح دورها الكبير في تمكين المؤسسة من تحقيقها وأهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع من خلال الرقابة والفحص المستمر على جميع أنشطة وأعمال المؤسسة؛

الفرضية الثانية: إن السير الجيد والفعال لعملية المراجعة الداخلية يؤثر إيجابياً على تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، فبعد دراستنا التطبيقية وجدنا أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً هاماً في تفعيل نظام الرقابة الداخلي؛

الفرضية الثالثة: تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوته ونقائصه وبالتالي مدى فعاليته.

ثانيا :النتائج

- رغم عدم وجود المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلا أن المراجع لا يقوم بعملية المراقبة إلا مرتين في السنة، حيث أنها تابعة للمؤسسة الأم وهذا ما يؤدي إلى تقليل من فاعلية نظام الرقابة الداخلي؛
- غياب إطارات مخصصة في عملية المراجعة، حيث تعتمد على محاسبين يفتقدون للتكوين الكافي للقيام بهذه المهام؛
- أن المؤسسة لا تتقيد بأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلي أثناء القيام بعملية المراجعة الداخلية.

ثالثا :التوصيات

- نظرا لأهمية ومكانة المراجعة الداخلية فإنه من الضروري إنشاء مديرية فرعية خاصة بها على مستوى مديرية الوحدة الولائية ؛
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم نشاط المؤسسات وإحكام الرقابة في مختلف الجوانب.
- العمل على تطبيق أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلي.

رابعا : آفاق الدراسة

- دور المراجعة الداخلية في عملية اتخاذ القرار؛
- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الالكترونية؛
- المراجعة الداخلية في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة.

المراجع

1. المراجع باللغة العربية:

أولاً- الكتب:

- 1- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.
- والتوزيع، للنشر الوراق مؤسسة 1 ط والتطبيق، النظرية بين الحسابات مراجعة جربوع، محمد 2- يوسف عمان، الأردن، 2008.
1991. الأردن الكندي، دار الأولى، الطبعة الحسابات، ومراجعة تدقيق رقبة، أبو مصطفى 3- توفيق
2002. الجديدة، الإسكندرية، الجامعية الدار الداخلية، المراجعة الرقبة وآخرون، السوافيري رزق 4- فتحي
- التطبيق العلمي، مشاكل والقواعد، للمعايير النظري الإطار الشامل، والتدقيق المراجعة قواعد و أصول سرايا، السيد 5- محمد
2007. مصر، الحديثة، الجامعية المكتبة
2001. مارس الحاسبية، و الإدارية الخبرات مركز الداخلية، المراجعة أمين، 6- محمد
- 7- عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، النشرة إلكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002.
1997. ط، ب الإسكندرية، الجامعية، الدار المعاصرة، الإدارة شريف، 8- علي
2013. الإسكندرية، الجامعية، الدار الداخلية، والمراجعة الرقابة والسوا فري، نظام 9- الصبان

ثانياً- المذكرات:

- 1 -لطفي شعابي، المراجعة الداخلية ومهمتها و مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، سنة 2004.
- 2 -مقدم عبرات، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة صنع الأدوية *صيدال* .
- 3-مسعود صديقي، إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/ 2004.
- 4- عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية.
- 5- عزوز ميلود، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007 .
- 6- عزوز ميلود، "دور المراجعة في تقويم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 ، الجزائر 2007 .
- 7- دراسة غوالي محمد بشير، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة ورقلة، 2004.
- 8- دراسة السيدة شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقويم الأداء في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع مالية مؤسسة جامعة محمد بوقره بومرداس، 2008/2009.
- 9- سارة بن عثمان "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة " مذكرة ماستر، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقل. 2013 .
- 10- دراسة علي حسين الدوغجي وإيمان مؤيد الخيرو، تحسين نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO.

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1- L.B.SAYER, internal auditing kthen.ED.IIA.INC.NY.1991.
- 2- Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989.
- 3- Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
- 4- Audit manuel.Internal audit division. Office of internal ove right services 2009.
- 5-CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, Thèse De Doctorat En Sciences De Gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014
- 6- ZIANI Abdelhak, Le Rôle de Audit Interne dans I 'Amélioration de la Gouvernance D'Entreprise, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen,2013/2014.

مواقع الانترنت:

- 1- www.IFACI.fr,Prise De Position IFACI, Audit Interne-Qualité, Mai2014,05/01/2005.
- 2- Présentation du groupe SONELGAZ, 25/03/2018, www.sonelgaz.dz.
- 3- Historique de création SDC, 25/03/2018 , www.SDC.dz.

الملاحق

Audit Des Comptes Direction de distribution Ouargla rural

13216 Participations clients sur branchements S.C 1 807 940 048.22

13276 Cumul des réintégrations S.D 183 488 601.65

La vérification effectuée sur la réintégration de l'exercice 2015 nous a permis de relever que celle-ci est sou- estimée de 23.6 MDA

Compte	Montant	Quoted par 1/25	MP Constaté	Ecart
132160	1 543 912 750,94	61 756 510,04	75 602 201,31	-13 845 691,27
132161	264 027 297,28	10 561 091,89	20 346 608,86	-9 785 516,97
Total	1 807 940 048,22	72 317 601,93	95 948 810,17	-23 631 208,24

165 Avances sur consommation S.C 51 366 952.41

L'inventaire au 31/12/2015 ne fait ressortir qu'un écart minime de 491 629.80DA ;

Compte	Inventaire	Comptable	Ecart
1650101	910 490,52	910 490,52	0,00
1650102	28 616 507,94	29 108 137,74	-491 629,80
1650111	38 608,77	38 608,77	0,00
1650112	10 217 963,43	10 217 963,43	0,00
165100	10 541 751,95	10 541 751,95	0,00
165108	550 000,00	550 000,00	0,00
Total	50 875 322,61	51 366 952,41	-491 629,80

21 Immobilisations S.D 11 306 352 593.43

281 Amortissements S.C 4 262 864 431.24

Les acquisitions de 2015 sont de l'ordre de 3.3 Milliards de dinars, l'inventaire remis nous a permis de constater :

- Plusieurs écarts d'inventaire au 31/12/2015

Fichier auxiliaire :

Écarts négatifs de 15 310 171.63 DA en valeur brute soit une valeur nette comptable de 18 682.16 DA, il y a lieu de noter que les écarts positifs sont de 89 articles non valorisés.

Fichier central :

L'écart négatif est d'une valeur nette comptable de 683 404.23DA, il se rapporte à des ouvrages du fichier central

Ouvrages comptable		Ouvrages terminés		Ouvrages non terminés	
N°	Valeur VNC	NB	Valeur VNC	NB	Valeur VNC
3964	3 132 478 229,57	3937	3 131 794 825,34	27	683 404,23

Certains ouvrages ont une valeur brute de plus 35 MDA

- Les ouvrages acquis en 2015 et inscrit en fichier central ne sont pas validés pour une valeur nette comptable de 2.8 Milliards de dinars,

	Valeur VNC
Montant validé	3 132 478 229,57
Solde comptable au 31/12/15	5 942 886 384,82
Montant non validé	-2 810 408 155,25

- Le rapprochement effectué entre les soldes de la balance des immobilisations au 31/12/2015 et le fichier central fait ressortir une différence de 50 MDA

	Actif	Amortissement	V.N.C.
F.C	9 739 813 758,53	3 795 238 669,46	5 944 575 089,07
Balance	9 729 736 448,13	3 734 833 077,41	5 994 903 370,72
Écarts	10 077 310,40	60 405 592,05	-50 328 281,65

- Les mouvements de transformateurs qui s'élèvent à 256 MDA ne sont toujours pas amortis, le total des amortissements non constatés s'élève à 45 MDA ;
- La validation des branchements et des compteurs en service n'a pas été établie.

Compte	Libelle	Debit
215208	Branchements et colonnes montantes	309 294 853,37
215218	Branchements et postes de livraison	531 226 137,61
2188040	Compteurs électricité en service	247 412 547,16
2188041	Compteurs Gaz en service	107 455 813,71
	Total	1 195 389 351,85

232 Immobilisations encours**S.D 2 215 483 956.15**

Les travaux en cours au niveau de la Direction de distribution ne fait ressortir aucune remarque à l'exception de certaines autorisations de programme qui n'ont pas été clôturées bien qu'elles étaient prévues dans le programme de clôture de 2015.

Année	N° AP	Libellé	Crédits affectés (000)	Restes à fin d'exercice
2013	T187	QLS ELEC 2013	0,00	124 762 392,35
2013	T188	QLS GAZ 2013	34 209 921,65	8 121 100,00
2013	T189	EXTENTION RES. GAZ 2013	60 699 937,89	1 524 500,00
2013	T190	DP GAZ SIDI MADI 2013	11 271 972,10	1 403 790,00
2013	T192	CREATION BOUCLES HTA 30kv	23 182 193,91	34 861 883,09
2013	T193	PLAN D'URGENCE 2014	677 558 506,07	5 863 526,75
2014	T208	EXT. RENF. RES. PLAN D'URGENCE 2015	0,00	502 547 419,67
2014	T209	REMP. RES. PLAN D'URGENCE 2015	0,00	65 279 404,57
Total			806 922 531,62	744 364 016,43

30.. &31..Stocks**S.D 19 822 612.07****39.. Pertes de valeurs sur stocks d'appareils et matériels****S.C 19 822 612.07**

Ce compte abrite un ancien matériel non utilisé depuis, un inventaire physique doit se faire chaque fin d'exercice, une provision d'égal montant a été constituée.

Si ces stocks n'existent plus physiquement, leur dé comptabilisation est à envisager.

401&408 Dettes fournisseurs**S.C 1 434 546 324.68**

Les dettes de la Direction sont composées de :

- **Dettes hors filiales** **807 336 071.94**
- **Factures non parvenues** **155 593 584.63**

Les dettes hors filiales correspondent à l'exercice 2015,

- **Dettes inter filiales** **354 207 895.92**

Les rapprochements inter filiales font ressortir des écarts. L'objectif du rapprochement est de s'assurer que toutes les créances et les dettes sont bien comptabilisées. Or, les structures concernées se sont contenté de faire faire un

rapprochement extra comptable. Cela ne permet pas de confirmer les soldes comptables des créances et des dettes.

Compte	Libelle	Solde DD	Solde Filiales	Part
40848223	CAMEG	22 503 407,65	212 115 888,49	- 4 449 992,09
40128223	CAMEG	8 841 956,16		
40408223	CAMEG	155 283 355,01		
40828223	CAMEG	21 037 177,58		
40848501	KAHRIF	6 540 451,33	107 798 867,08	2 974 223,78
40128501	KAHRIF	1 954 271,80		
40408501	KAHRIF	85 537 747,65		
40418501	KAHRIF	16 536 229,20		
40828501	KAHRIF	204 390,88		
40128230	SAT	9 826 686,80	14 736 771,97	- 4 910 085,17

Es écarts auraient dû donner lieu à des régularisations.

- Retenues de garantie Hors Groupe 117 408 772.19
Les retenues de garanties augmentent au fil des années. Il y a lieu de confirmer ces dettes par le service travaux et procéder à l'apurement des anciennes opérations;

Année	Montant
2010	2 573 992,85
2011	10 921 211,65
2012	8 496 637,95
2013	15 226 707,72
2014	29 232 541,64
2015	50 957 680,38
Total	117 408 772,19

Il y a lieu de scinder ces retenues entre celles des filiales et les autres dans 2 comptes distincts.

411&418 Créances clients

S.D 1 592 113 742.21

Ces créances se décomposent en :

- Factures émises au titre de la période 67 545 470.71
- Créances clients 427 381 955.12
- Créances sur travaux 859 137 711.71

- Paiements échelonnés 13 570 245,22
- Énergie dans les compteurs 224 478 359,45

La clôture du 31/12/2015 fait ressortir certaines remarques :

- Les créances non inventoriées s'élèvent à 67 MDA, elles correspondent aux factures émises au titre de la période.
- Aucune différence d'inventaire n'a été constatée entre les soldes donnés par le système « Micro » et le solde « gestionnaire », mais la comparaison doit se faire entre les soldes comptables et les soldes d'inventaire ce donnent les écarts ci-après :

Compte	Inventaire	Solde comptable	Ecart
4110003et4110004	196 880 899,61	198 857 311,01	-1 976 411,40
4110012XX	101 445 340,94	107 211 006,97	-5 765 666,03
41100143	0,00	11 000,00	-11 000,00
4110015XX	55 889 254,65	57 245 406,81	-1 356 152,16
4110025XX	44 917 836,13	50 289 082,91	-5 371 246,78
41100513	11 834 615,48	13 548 825,22	-1 714 209,74
41100514	0,00	21 420,00	-21 420,00
Total			-16 216 106,11

Ces écarts qui totalisent 16 MDA n'ont pas été justifiés ni provisionnés.

- Les créances non exigibles, non échues, sur travaux ne sont pas incluses dans les calculs des provisions, l'inventaire remis affiche d'anciennes opérations qui dépassent largement le délai habituel des travaux, Un assainissement est nécessaire pour faire apparaître les créances réelles ;

Compte	2014	2015	2016	2017	2018	2019
4110011	149 595 125,41	32 743 681,13	428 298 759,96	75 956 344,04	172 543 801,17	859 137 711,71

Il y a lieu de rappeler que des avances de 246 MDA encaissées sur travaux sont constatées comme produits alors que les travaux ne sont pas achevés et parfois même pas entamés. Cela fausse le résultat de l'entreprise et conduit à payer à tort la TVA et la TAP sur le chiffre d'affaires.

- L'inventaire établi à fin décembre 2015 fait ressortir des abonnés qui ont plusieurs factures impayées et qui n'ont pas fait l'objet de suivi par le service contentieux. Cette pratique ne peut être que dommageable pour SDC.

- L'estimation effectuée au 31/12/2015 de énergie dans les compteurs fait ressortir une différence par rapport au décompte tel que prévu par la note 145 du 8 Octobre 1980

Compte	Compte de l'entreprise	Compte de l'Etat
7010411	47 574 502,10	71 361 753,15
7010412	18 737 620,20	28 106 430,30
7010421	29 435 921,69	14 717 960,85
7010413		-
7011413		-
7010422	7 490 177,85	3 745 088,93
7011411	1 467 557,74	2 201 336,61
7011412	106 157,94	159 236,91
7011421	1 471 883,42	735 941,71
7011422	353 116,96	176 558,48
Nos Calculs		121 204 306,93
Comptabilisé		224 478 359,45
Écart		- 103 274 052,52

Il y aurait donc une constatation en produits de plus de 103 MDA.

Au lieu de se limiter à cette estimation l'entreprise peut déterminer les ventes réelles du 4ème trimestre année 2015, puisqu' habituellement l'arrêté des comptes se fait après le mois de mars de l'année N+1

42800 Indemnité de congé annuel	S.C 20 736 635.14
42801 Prime D'encouragement	S.C 15 335 708.30
42803 Provisions reliquats de congés	S.C 76 579 558.23
43800 Organismes sociaux	S.C 29 289 494.43

Les vérifications des provisions constatées au 31/12/2015 nous ont permis de constater qu'elles sont surestimées de 20 MDA :

	Prime Encouragement	Reliquat de congé compte 26%	Congé	Organismes sociaux
service DRH	15 335 708,30	76 579 558,23	20 740 667,22	9 379 857,64
Comptabilité	15 335 708,30	97 316 193,37		29 289 494,43
Total	0,00	4 032,08		-19 909 636,79

De nombreux reliquats de congés annuels antérieurs à 2015 ont été relevés ; le nombre de jours est estimé à 16 399 jours pour un montant de l'ordre de 76 MDA. Pour certains agents le nombre de jours non consommés atteint 266 jours, le congé étant un droit annuel, il doit être accordé dans la période prévue à cet effet et le report sur l'année suivante ne doit se faire que dans des cas exceptionnels.

438041 Prestations sociales à récupérer de CNASAT S.D 953 100.00

438042 Indemnité journalière à récupérer de CNASAT S.D 1 145 394.42

Ces créances recèlent plusieurs valeurs qui ne peuvent être considérées comme de véritables créances soit elles correspondraient à des charges non constatées soit à des opérations qu'il y a lieu d'assainir, une provision pour le montant a été déjà constatée.

44311 Soutien de l'état consommation énergie S.D 421 662 645.17

Un rapprochement doit se faire entre la Direction de Distribution et la DCM pour déterminer les trimestres non encore remboursés.

44509 TVA à récupérer centralisée S.D 124 700 565.30

Le montant de la TVA sur achats n'a pas été transférée au siège au 31/12/2015, le principe de déclaration de TVA dans le mois m+20 j n'est pas respecté ;

44730 Taxe D'habitation S.C 6 949 384.48

L'inventaire de ce compte n'a pas été effectué par la Direction de distribution d'OUARGLA RURAL.

46700 Autres comptes débiteurs**S.D 9 177 172.00**

L'analyse de ce compte n'a pas été remise, aucune provision n'a été constatée pour ce montant.

46718 Autres comptes créditeurs**S.C 48 296 211.02**

Ce compte est constitué essentiellement des encaissements en attente d'affectation. L'inventaire remis au 31/12/2015 affiche un montant de 39 982 966,32DA soit un écart de -8 164 679,23 DA aucune explication n'a été présentée.

L'ancienneté de ces opérations nécessite des efforts pour assainir ce compte.

2015 en début	2012	2013	2014	Total
1 739 515,20	911 230,88	1 329 525,02	33 108 516,30	39 982 966,32

Il n'est pas admis de comptabiliser les encaissements en instance d'affectation dans un compte produits sans pièce justificative. Le montant inscrit en produits, relevé au titre de notre contrôle, s'élève 3 437 452,48 DA.

51105 Chèques de Banque BNA**S.D 2 699 864.07**

Le compte des chèques remis à l'encaissement devrait d'être solder à chaque clôture des comptes ou au plus tard la semaine suit la fin de l'exercice. L'inventaire a été présenté au 31/12/2015 avec un solde zéro, soit un écart non expliqué de 2.6 MDA.

Les services concernés se doivent de justifier cet écart dans les meilleurs délais.

5111 Chèques impayés**S.D 282 618.45**

Ces chèques impayés remontent à des exercices antérieurs à 2011, une provision pour ce montant a été constituée.

Rapprochements bancaires :

Les rapprochements bancaires et CCP remis à l'exception du compte BNA paiements de la Direction de distribution d'Ouargla rural ne sont pas explicites,

L'examen de ces rapprochements laisse apparaître certains suspens :

Libellés	Date	Cpte. (Dr/Cr)	Cpte. (Dr/Cr)
54110 comptes régies encaissements BNA			
Chèques remis à l'encaissement	2007-2008		757 060,07
Crédit à tort	2015		-700 600,12
Chèques remis à l'encaissement	2015		13 137 892,70
51561 CCP Encaissement DR			
Fonds reçus non rapprochés	2013	425 436,77	
Versements en espèce non crédités	N. Daté		11 434 540,07
51562403 Agence TOUGOURT		417 087,03	38 082,51
Débit à tort	2009-2013		378 487,67
54121 Comptes régies paiements BNA		286 430 321,00	18 077 406,39
D/Princ N/C par Banque	N. Daté		268 737 412,24
C/Princ N/C par Banque	N. Daté		-384 497,63

Les états de rapprochement établis doivent se traduire par des actions pour s'assurer que toutes les remises d'espèces et de chèques à la banque ont été bien inscrites au crédit par la banque d'une part et que les opérations initiées par la DD dont bien comptabilisées d'autre part avant l'arrêté des comptes.

Audit des comptes Direction de distribution TAMENRASSET

13286 Participations clients sur branchement en cours S.C 508 050 298.22

Le détail des participations des clients sur les branchements en cours n'affiche aucune remarque particulière à l'exception de l'autorisation de programme P006 de 307 KDA qui devrait être soldée.

NCAP	Année	LIBELLE	Montant
P006	2006	RCN Gaz 2006 DRD Tamanrasset	
P114	2014	RCN ELEC DD Tamanrasset 2014.	306 872,38
P115	2014	RCN GAZ DD Tamanrasset 2014.	251 539 054,63
P141	2015	RCN Électricité 2015 DD Tamanrasset.	3 520 065,46
P142	2015	RCN GAZ 2015 DD Tamanrasset.	241 014 760,95
Total			508 050 298,22

الفهرس

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
V	الشكر
VI	ملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
والتطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. النظرية الفصل الأول : الأدبيات	
02	تمهيد الفصل
03	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
03	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
03	الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية وأهميتها
04	الفرع الثاني: خصائص المراجعة الداخلية وأهدافها
05	الفرع الثالث: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية
11	الفرع الرابع: الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية
12	المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
12	الفرع الأول: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية ومفهومها
14	الفرع الثاني: عناصر نظام الرقابة الداخلية
15	الفرع الثالث: أنواع الرقابة الداخلية
16	الفرع الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلية
17	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
17	الفرع الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
18	الفرع الثاني: المراجعة الداخلية ودراسة نظام الرقابة الداخلية
19	الفرع الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
21	الفرع الرابع: الإجراءات التنفيذية لتحقيق رقابة داخلية فعالة
23	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية
23	المطلب الأول: الدراسات السابقة (المذكرات)
23	الفرع الأول: بالعربية

25	المطلب الثاني:الدراسات باللغة الأجنبية
26	المطلب الثالث:المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
27	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني:الدراسة الميدانية لشركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط مديرية التوزيع ورقلة
29	تمهيد
30	المبحث الأول:الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة
30	المطلب الأول:التعريف بمحيط دراسة الحالة
30	الفرع الأول:التعريف بالمؤسسة
32	الفرع الثاني:الهيكل التنظيمي وشرح مديرية التوزيع ورقلة
34	الفرع الثالث:المتغيرات الدراسة و الأدوات المستخدمة
36	المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
36	المطلب الأول:عرض النتائج
36	الفرع الأول:واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز
37	الفرع الثاني:واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
38	الفرع الثالث:تقييم نظام الرقابة الداخلية للمديرية
41	المطلب الثاني:مناقشة النتائج
42	خلاصة الفصل الثاني
44	الخاتمة
46	المراجع
48	الملاحق
58	الفهرس