



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة و تدقيق

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي
دراسة حالة: مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة

من إعداد الطلبة غالمي بلخير - بالطيب محمد رضوان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا: دادن عبد الغني

مشرفا: بعيليش نور الدين

مناقشا: قمو أسيا

الموسم الجامعي 2023/2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة و تدقيق

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي
دراسة حالة: مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة

من إعداد الطلبة غالمي بلخير - بالطيب محمد رضوان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا: دادن عبد الغني

مشرفا: بعيليش نور الدين

مناقشا: قمو أسيا

الموسم الجامعي 2023/2022

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

أتوجه بالشكر والحمد لله عزوجل الذي مدني بالقوة والصبر على المواصلة هذا

العمل وإتمامه

كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى الأساتذة جميعا وبالأخص الأستاذ المشرف

بعبيليش نور الدين

واهدي ثمرة جهدي أولاً وقبل كل شي إلى والدي العزيزين اللذين

وفرا لي جميع الظروف المساعدة للوصول

كما اهدي عملي هذا إلى إخوتي وأخواتي

غالمي بلخير

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قبل كل شيء الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف الخلق و خير المخلوقات سيدنا محمد صل
الله عليه و سلم

الى من علمني العطاء بدون انتظار ... الى من أحمل اسمه بكل افتخار... الى من حصد الأشواك
عن دربي ليمهد لي الطريق العلم و الايمان الى القلب الكبير

" والدي العزيز "

الى من منحتني القوة بدعواتها لي بالنجاح في حياتي كلها و أنارت لي الطريق أتمنى من الله العظيم
أن يحفظها و تكون دائما راضية عني

" أمي الغالية "

بالطيب محمد رضوان

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

"لئن شكرتم لازيدنكم"

صدق الله العظيم

بعد رحلة البحث وجهد واجتهاد تكللنا بانجاز هذا البحث نحمد الله سبحانه وتعالى حمدا يليق
بجلاله وعظيم سلطانه على توفيقه في إتمام عملنا هذا فهو العلي القدير كما لا يسعنا إلا أن نخص
باسمى عبارات الشكر والتقدير أستاذ "نور الدين" لما قدمه لنا من جهد ونصح ومعرفة طيلة انجاز
هذه المذكورة كما أتوجه بالشكر إلى كل من استضافنا بصدر رحب وفاض علينا بجوده ومعارفه المؤطر
ETUO "حميد غالمي" وإلى كل العاملين بمؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري

ونخص بالذكر إلى كل من أسهم في إعانتنا طيلة المشوار الدراسي

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى اظهار دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية. و هذا من خلال الاجابة على الاشكالية التالية : " ما مدى أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري - ورقة - ؟".

و للقيام بذلك قمنا باستخدام دراسة حالة من خلال تطبيق أدوات البحث العلمي المتمثلة في التحليل الوثائقي و الملاحظة و المقابلة الشخصية .

و في الأخير توصلت دراستنا الى أن نظام الرقابة الداخلي بمؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري فعال و ذلك راجع لتقييمه بصفة دورية و اختبار مدى تماثيه في المؤسسة مع متطلبات الإدارة و العمل.

الكلمات المفتاحية : تدقيق داخلي , نظام رقابة داخلي , مؤسسة اقتصادية

Resume:

The aim of this study is to demonstrate the role of internal auditing in economic institutions by answering the following question: how important is internal auditing for activating the internal control system in urban and semi-urban transport institution –ouargla-?

To achieve this, we used a case study by applying scientific research tools such as documentary analysis, observation, and personal interview.

In conclusion, our study found that the internal control system in urban and semi-urban transport institution is effective. This is due to its periodic evaluation and testing of its compliance with the management and work requirements within the institution.

Key words: internal auditing, internal control system, economic institution.

العناوين	الصفحة
الإهداء :.....	III
الشكر :.....	V
ملخص :.....	VI
قائمة المحتويات	VII
قائمة الأشكال البيانية.....	IX
قائمة الجداول :.....	X
قائمة الملاحق.....	XI
المقدمة:.....	أ-ج
الفصل الأول : الاطار النظري للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلي	
تمهيد :	2
المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلي.....	3
المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.....	3
المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلي.....	17
المطلب الثالث: نظام الرقابة الداخلي:.....	34
المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....	36
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.....	39
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....	39
المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة.....	41
خلاصة الفصل:.....	43
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لمؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ETUO	
تمهيد :	45
المبحث الأول : الطريقة وأدوات البحث.....	46
المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة.....	46
المطلب الثاني: الطريقة المتبعة.....	48
المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة.....	49
المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة في مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري.....	49
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي.....	50
المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلي.....	54
خلاصة الفصل:.....	56

58.....	الخاتمة :
62.....	المصادر والمراجع :
67	الملاحق.....

قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	العناوين	الرقم
34	إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية	(1-1)
48	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري لولاية ورقلة	(1-2)

قائمة الجداول:

الصفحة	العناوين	الرقم
27	مكونات نظام الرقابة الداخلي	(1-1)
31	رموز خرائط التدفق	(2-1)
47	مهام و أهداف مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري	(1-2)
50	قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلقة بالهيكل التنظيمي	(2-2)
51	قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلقة بالمخزون	(3-2)
52	قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلقة بالرواتب و الأجور	(4-2)
53	قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلي المتعلقة بالتسيير الجبائي	(5-2)

قائمة الملاحق:

الصفحة	العناوين	الرقم
67	واجهه مشروع الميزانية التقديرية لسنة 2023	1
68	الموازنة التقديرية لسنة 2023	2
69	تقرير الجرد السنوي لسنة 2022	3
71	المدخلات الشهرية للمخزن لشهر جانفي	4
72	الإستهلاكات الشهرية للمخزن لشهر جانفي	5
73	المتابعة السنوية لحركة المخزون لعائلة المواد الحديدية	6
74	السجل القانوني للأجرة	7



المقدمة

توطئة:

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية, فشهدت هذه الأخيرة تحديات كبيرة فرضها عليها المحيط التي تنشط فيه حيث إزدادت هذه التحديات في عصر العولمة الاقتصادية والمالية و انتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم, وأين تحتم عليها مسايرة هذا الوضع من خلال محاولة التأقلم الدائم مع كل المستجدات وهذا من أجل الوصول لمعدلات نمو سريعة للحرص على البقاء الاستمرارية في تحقيق أهدافها.

ما أوجب ضرورة تبني جملة من الوسائل و الاستراتيجيات تتناسب مع إحتياجاتها وتلبي ضرورة محيطها وتضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والإستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات, وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق الداخلي الذي أصبح يعد أمر ضروريا وحتميا للمؤسسات المعاصرة حيث يعتبر نشاط تقييمي يهدف إلى فحص و مراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية والحفاظة على الأصول و حمايتها وكذلك مراجعة و تقييم أنشطة المؤسسة ومختلف أنظمتها.

وقد تطورت اجراءات التدقيق الداخلي من أساليب تقليدية إلى أساليب حديثة. حيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة.

والتدقيق يعتمد بالدرجة الأولى على نظام الرقابة الداخلي المتبع داخل المؤسسة، وهذا الأخير يعتبر بمثابة الخطة التنظيمية وبالتالي فهو يلعب دور كبير في تحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يتوفر على مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر أساسية في أي نظام سليم للرقابة الداخلية ومنه فإن قياس فعالية نظام الرقابة الداخلي ضروري، حيث تعد مرحلة التقييم من أهم مراحل نظام رقابة الداخلي إذ أنها تسلط الضوء على نقاط القوة والضعف المتعلقة بنشاط المؤسسة.

وبذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلي أحد أهم الاجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر و الحد منها. حيث أن وضع نظام رقابة داخلي فعال يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن كما يساهم في تحقيق أهدافها.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع كالتالي:"مامدى أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري- ورقلة؟".

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية نقوم بتجزئتها إلى مجموعة إشكاليات جزئية كالتالي:

1. فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة؟
2. كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري ورقلة؟
3. هل توجد علاقة بين كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي؟

الفرضيات :

الفرضية (1) تعطي المؤسسة أهمية بالغة للتدقيق الداخلي حيث أن اعتماده بجميع مقوماته ييسلهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرضية (2) يقوم التدقيق الداخلي بتفعيل نظام الرقابة الداخلي من خلال اكتشاف نقاط القوة و الضعف خلال تنفيذ عملية التدقيق

الفرضية (3) هنال علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلي حيث أن التدقيق الداخلي يحقق التأكيد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح

1. أسباب إختيار الموضوع:

- الميول الشخصي لمثل هذه المواضيع والرغبة في التخصص ضمن هذا المجال؛
- المكانة التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية؛
- الرغبة في إكتساب معارف جديدة في مجال التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة .

2. أهداف الدراسة :

- تسليط الضوء على أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية.
- تطبيق هذه الدراسة في مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري لحل الاشكالية المطروحة.

3. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية البحث في الحاجة الماسة إلى تطور نظام الرقابة الداخلي ورفع كفاءته، والأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة، فهو يعمل على تحسين نظام الرقابة من خلال خدماتها الإستشارية والتأكيدية وكشف النقائص وتقديم التصحيحات الممكنة الموجودة بالنظام، حيث تكمن أهمية الموضوع في دراسة نظام الرقابة الداخلي في المؤسسات الإقتصادية من خلال التدقيق الداخلي خاصة في مؤسسة النقل الحضري.

4. حدود الدراسة :

- الحدود الزمانية : تمت هذه الدراسة في السداسي الثاني للموسم الجامعي

2023-2022 .

- الحدود المكانية : تم تطبيق الدراسة على مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري.

5. منهجية البحث :

- تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي و التحليلي من جهة قراءة لبعض الدراسات السابقة بالنسبة للجانب النظري.
- أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم اختيار مؤسسة النقل الحضري من أجل اسقاط الجانب النظري عليها و قد تم استخدام منهج دراسة حالة .

6. صعوبات الدراسة:

- الإستقبال السيئ من طرف المؤسسة

هيكل الدراسة

تتمثل هيكلية البحث الذي إعتمدناها في دراستنا على فصلين، أحدهما نظري والآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى مبحثين الأول يتعلق بتقديم البعد النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي الذي تم تقسيمه إلى :محورين (التدقيق الداخلي - نظام الرقابة الداخلي)، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مختلف الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه.

أما الفصل الثاني فهو تحت عنوان: الدراسة الميدانية مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري ورقلة، حيث ينقسم إلى مبحثين يتناول المبحث الأول الطريقة وأدوات البحث، أما المبحث الثاني واقع نظام الرقابة في مؤسسة النقل الحضري و الشبه حضري ورقلة.



الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي و
نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية. كما يتوقف مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وعلى نتائج تقييمه لفعالية نشاط التدقيق.

تعتبر الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط دفاع أول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة، حيث أن نظام الرقابة الداخلي هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات السليمة. ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي

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

سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

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

حسب اللجنة الدولية للمدققين الداخليين، التدقيق الداخلي هو وظيفة النصح وتم بكل إستقلالية وموضوعية، تحسن تسيير المؤسسة وتساعد على تحقيق الأهداف بواسطة مدخل الأنظمة وتقوم بتقييم وتحسين تسيير المخاطر، و اجراءات الرقابة وأساليب الإدارة¹.

حسب معهد المدققين الداخليين، هو عملية تقويم وتأكد فعالية العمليات وكفاءتها وأحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة حيث يساعد في أن تكون وسائل الضبط الموضوعية مطبقة وكافية لتحقيق فعالية العمليات وضمان دقة البيانات المحاسبية وحماية الموجودات وأموال المنشأة والتحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط و الاجراءات الإدارية المرسومة لهم².

حسب المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العامة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، وهذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي تدقيق فيما إذا كانت الاجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة الهياكل واضحة ومناسبة³.

يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها، تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطاً تقييمياً ومستقلاً داخل المنشأة وكونها وظيفة إستشارية بالإضافة إلى إمتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابة الادارية.

ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة إستشارية أكثر من كونها تنفيذية⁴.

¹-HAMINI ALLEL-le contrôle interne et la boration du bailan-office de poblication universitaires ,universitaires alger.1990.p335.

²- فاطمة أحمد موسى إبراهيم،العوامل المؤثرة في جودة تقارير الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير ،جامعة غزة، 2016 ،ص20.

³ - خلف الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006 ،ص33-62

⁴ - دغة إيمان، عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، مذكرة تخرج ماستر ، جامعة ورقلة، 2018 ،ص4.

و من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص البيانات والسجلات بقصد التحقق من صحتها، غير أن التدقيق معنى مهنيًا إتفق عليه الكتاب المحاسبون، والمقصود به الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية التي تراجع حساباتها، بقصد ابداء رأي في محايد عن مدى صحة هذه المعلومات ودرجة الإعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية الذي أعدتها المؤسسة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي .

ثانياً: أنواع التدقيق الداخلي

و يمكن تقسيم التدقيق الداخلي لثلاث مجالات كالتالي:¹

• حسب الجهة المعنية:

1. **التدقيق الإجتماعي:** يضم أنواع التدقيق المطبق على طريقة تسيير وتشغيل أنواع الموظفين في الشركة، وهذا بإستخدام مجموعة من العلاقات الداخلية والخارجية ، فهو يكون على مستوى الشركة ككل ويشمل علاقات داخلية(علاقة الموظفين مع بعضهم، العلاقات الهرمية...الخ) وعلاقات خارجية مثل علاقة المنظمة مع أصحاب المصالح (الدولة ، الموردون ...الخ).
2. **تدقيق الجودة:** يهدف إلى تقييم مدى تحقيق المتطلبات المتعلقة بنظام إدارة الجودة ، وتعمل على تقييم فعالية نظام إدارة الجودة ، وتعريف نقاط التحسن كما يحدد تطابق نظام الجودة مع الأهداف المنشودة، وتحقيق أهداف الشركة.
3. **تدقيق موضعي:** هو تدقيق يقتصر على جانب معين من النشاط مثلا تدقيق المشتريات ، برامج الإعلام ،مراجعة أجور العمال ، وهدفه تقديم تأكيد بأن الخطر في النشاط محل التدقيق ويتم السيطرة عليه بشكل جيد.

• حسب طبيعة التدقيق أو أهدافه:

1. **تدقيق الإلتزام:** ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها ، للتأكد من الإلتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات وبيئة الرقابة المحيطة وتحديد فيما إذا كان الأداء الفعلي مطابق لأسلوب الرقابة الداخلية.
2. **تدقيق الفعالية:** ويقصد به أن يضمن المدقق بطريقة مستقلة أن العمليات يتم تحسينها في الواقع (من خلال النتائج)أو أنها قادرة على التحسن.
3. **التدقيق الإستراتيجي:** هو نظام للتعرف على مدى تنفيذ إستراتيجيات الوحدة الاقتصادية ، أي مدى نجاحها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال مقارنة ماتم تنفيذه مع ما هو مخطط.

¹ - سايج، نوال، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر و إنعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم التجارية و الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، ص19-21.

• حسب تدخل مجال المدقق:¹

1. **التدقيق المالي:** هو الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفاً فيها والتحقق منها حسابياً ومستندياً ، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير وهدفه إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقاً لقواعد محاسبية محددة
2. **التدقيق التشغيلي (العملياتي/الإداري):** هو الشامل للوظائف المختلفة داخل الشركة، للتأكد من كفاءة وفعالية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف الشركة من خلال هذه الوظائف.

ثالثاً: وسائل التدقيق الداخلي

- يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالإعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:²
- **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل يقوم بمعاينة هذا الأخير ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
 - **المراجعة المحاسبية:** تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجموع من صفحة إلى أخرى.
 - **المراجعة المستندية:** لا بد للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات لأنها دليل إثبات قرينة من المراجعة، ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، حيث تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.
 - **نظام المصادقات:** إن المصادقات هي عبارة عن بيان اقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثلاً الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.
 - **نظام الاستفسارات والتتبع:** يوجه المدقق بعض الأسئلة الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة وهذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.
 - **نظام المقارنات والربط بين المعلومات:** تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة مع دراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها.

1 - مرجع سابق ذكره.

2 - خالد جمال الجعرات، بوظرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة يومي 24-25 أكتوبر 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهدي، ص6-7.

- **المراجعة الإنتقادية:** يقوم المراجع الداخلي بدراسة إعتيادية فاحصة بالتمعن لبعض العمليات أو الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف إكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

رابعاً: أهمية التدقيق الداخلي¹

ترجع أهمية التدقيق الداخلي إلى ما يضيفه من قيمة للمنشأة فقد أشار إليه معهد المدققين الداخليين في تعريفه له، وتعد إضافة القيمة الاستراتيجية للتدقيق الداخلي من خلال ما يقدمه من دور إستشاري تقويمي وتأميني بالإضافة لدوره في تحسين العمليات وتخفيض المخاطر بدرجة من الموضوعية، حيث توازي سنة واحدة من التدقيق الداخلي ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي لذا تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المنشآت.

وتكمن أهميته في أنه يساعد إدارة المنظمة على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنظمة، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذن المراجع

الخارجي وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت و تطورت و زادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة في:²

- **التناثر الجغرافي و تزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق³ متباعدة أدى إلى إرسال المدقق الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وأطلق عليه إسم "المدقق المتحول"، وهذا لمتابعة التزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات.

- **لامركزية الإدارة:** بسبب التناثر الجغرافي للمؤسسات اضطرت إلى إستخدام التدقيق الداخلي لتقييم و مراجعة أداء مديري الفروع حتى تتأكد من مدى التزامهم بالسياسات المرسومة.

- **التوسع في إحتياجات الإدارة:** تركز وظيفة التدقيق الداخلي على الجانب المالي و اهتمامه الواسع بتحليل مخاطر الأعمال، وأن الوظيفة التقليدية أصبحت من مسؤوليات المدقق الداخلي والتوسع في الخدمات التي تقدم للإدارة.

- التحول إلى المراجعة الإختيارية من طرف المدقق الخارجي أدت إلى حتمية وجود مدقق داخلي في المؤسسة.

- يوفر التدقيق الداخلي معلومات للإدارة يمكنها من إدارة مخاطرها و اضافة قيمة وزيادة العائد للمؤسسة.

- تساعد كفاءة التدقيق الداخلي على تطوير عمل الشركة إستنادا على التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق الداخلي، وعلاوة على ذلك فإن التدقيق الداخلي يمثل جزء مهم من الهيكل التنظيمي للشركة.

¹ - فاطمة أحمد موسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص21.

² - عمر زهير عزالدين، مرجع سبق ذكره، ص30.

يتميز التدقيق الداخلي بمميزات زادته أهمية حيث يمكن تقييمها من خلال ثلاث طرق هي:

- **البعد الثقافي:** لا يستطيع المدقق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلي بشكل فعال إلا إذا تأقلم مع البيئة الثقافية للمؤسسة حيث أنه لا يمكن أن يتم التدقيق الداخلي بصورة مجردة، بمعنى لا بد أن تأخذ البيئة الثقافية بعين الاعتبار والتكيف معها.
 - **البعد الشامل:** يهتم التدقيق الداخلي بجميع أنشطة المنظمة لأنها بنيت بنفس المميزات و يتم تقييمها بنفس الأدوات ونفس الأسلوب في جميع المجالات.
 - **البعد النسبي:** لا يمكن إنكار أن الشمولية ترافقها النسبية في التطبيق، حيث أن الرقابة الداخلية ليست غاية في حد ذاتها. ويعتبر من أولويات المسيرين الذين يعلمون أن التدقيق الداخلي محدود بالتكلفة والمنفعة أثناء تنفيذه للعمليات المخططة.
- حيث إرتبطت أهميته بالعناصر الأربعة التالية:¹
- توفير البيانات الموثوقة التي تستوجب وجود القدرة على حيازة معلومات دقيقة تمكنها من القيام بعملياتها، وتستخدم إدارة التدقيق الداخلي مجموعة واسعة من المعلومات تمكن من المساهمة في صنع القرار.
 - حماية الأصول والسجلات التي قد تتعرض للسرقة أو سوء الإستعمال أو التلف الغير متعمد إلا إذا كانت محمية بجهاز رقابة مناسب.
 - تعزيز فعالية العمليات، حيث يهدف التدقيق داخل المؤسسة إلى منع الإزدواج الغير ضروري للمجهودات وحمايتها في جميع جوانب النشاط.
 - تشجيع التقيد بالسياسات المرسومة إذ من المفترض أن تضع الإدارة اجراءات وقواعد لتوفير الوسائل اللازمة لبلوغ أهداف الشركة.
 - ولقد زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بإعتبارها أداة تتيح للمؤسسات إصلاح وتطوير نفسها ذاتيا من خلال التقييم والتحليل والمشورات و الدراسات و الاقتراحات. وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على زيادة أهميتها منها:
 - زيادة اللامركزية والإستقلال التنظيمي للادارات ضمن الهيكل التنظيمي.
 - التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي و اتساع نطاقها ليشمل مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها.
 - شمول النظام لخطوط إتصال أفقية وعمودية، وحاجة التغذية والتغذية العكسية إلى مسؤولين يتولون التدقيق.
 - حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة لمتابعة نشاط المؤسسة ومدى التزامها بمسؤولياتها.

¹ - أمان الله وجدان مارية، أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، ص4-6.

سادسا: أهداف التدقيق

تمثلت أهدافه فيما يلي¹ :

- مساعدة جميع المستويات الإدارية في المنظمة على إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيد عن التحيز، وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع.
- إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، التوجيه، والبناء، وعليه يشمل نطاق التدقيق الداخلي آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي، وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات.
- التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات وبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى تطبيقها للقوانين والأنظمة والتعليمات.
- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة و وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- تدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الاجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الإستعمال أو التلف أو الضياع.
- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات سارية التطبيق من قبل جميع العاملين في المنظمة.
- تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي في المنظمة وتحديد مدى قابلية الإعتماد على المعلومات.
- الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر ومنع إكتشاف الغش والإحتيال.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد فيما إذا كانت النتائج تنسجم مع الأهداف الموجودة وفيما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها وكما هو مخطط لها.
- الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات لتقديم تقييم مستقل للرقابة وإدارة المخاطر وعمليات التحكم في أنشطة المنشأة، وتقديم التوصيات التي تفيده في تحسين وتطوير إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة أو لتحكم في أنشطة المنشأة.
- إمداد الإدارة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلي وبيان أوجه القصور فيه، حيث أنه من واجب المدقق الداخلي أن يبين لإدارة الشركة عن طريق التوصيات أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلي من أجل تحسين هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والدوائر الحكومية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيل للشركة أم لا.

¹ - عمر زهير عزالدين، مرجع سبق ذكره، ص، 31-33.

كما سبق يؤكد الباحث على أن أهداف التدقيق الداخلي مرتبطة بحاجات الإدارة لمساعدتها في إتخاذ القرارات المناسبة وارتباطها أيضا بأهداف نظام الرقابة الداخلي وعلى وفق أهداف الإدارة. فالتدقيق الداخلي يعد حلقة الوصل بين الإدارات المكونة للمنظمة التي يمثل نظام الرقابة الداخلي لسياساتها وخططها و اجراءاتها.

سابعاً: الإطار العملي للتدقيق الداخلي

1. معايير التدقيق الداخلي:

أ. الإستقلالية: يكاد يكون الإستقلال مبدءاً عاماً يتفق عليه الجميع كأحد محددات فعالية التدقيق, إذ يمثل مبدأ الإستقلالية عنصراً هاماً للمدقق للقيام بأعماله الرقابية حيث أن الإستقلال يزيد من القوة التي يمتلكها المدقق ويجعل له اليد الطولى على الإدارة، وهذا يمكنهم من أداء عمله دون تأثير، ويعرف إستقلال المدقق بمدى قدرته على إتخاذ القرارات بموضوعية و واقعية دون أن يتأثر بالآخرين حتى ولو تعارضت مع رغبات ومصالح الإدارة العليا للوحدة الإقتصادية.¹

وهناك أربعة أوجه للإستقلالية:²

- الإستقلال المهني: ويمكن تحقيق هذا الشكل من الإستقلال عبر تشكيل لجنة مستقلة للتدقيق داخل المنشأة يصدر عنها التفويض للمدقق الداخلي للقيام بالعمل وكذلك قرار تعيينه و قرار نقله وعزله وتحديد راتبه ومكافآته وكذلك تلقي تقريره.
- الإستقلال في أداء عملية التدقيق: ويقصد به عدم تأصيل عملية التدقيق بآراء الغير عند التخطيط لها وعند القيام بالفحص وكذلك عند التقرير.
- الإستقلال الفني: ويقصد به إمتلاك المدقق الداخلي أعلى درجات المهارة في أداء العمل المنوط به ,وهذا ما يتم تعزيزه من خلال المؤهلات العلمية العالية والتدريب وسياسات التعيين والتوظيف.
- الإستقلال المالي: ويقصد به عدم تدخل الإدارات التنفيذية في تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه ومكافآته.

ب. الكفاءة المهنية: من الأمور المتفق عليها أحيانا أن يتمتع المدققين الداخليين بالكفاءة المهنية والخبرة اوالمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات الأنظمة إضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والتدقيق اوإدارة المالية وأن يكونوا على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط المنظمة أو المجال التي تعمل فيه . إذ أن تعقد الأدوات المالية وتعقد هياكل رأس مال المنظمات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها معا توضح أهمية وجودمدققين مؤهلين للعمل في مجال التدقيق، وأن الخبرة لدى المدققين تعد أحد الأركان المهمة نظرا لأن العديد من المشكلات المحاسبية التي ينبغي على

1 - عمر زهير عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص35.

2 - عمر زهير عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص36.

المدققين حلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوفرة لدى المدقق في مجال المحاسبة والتدقيق¹.

ج. نطاق العمل: يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، وعليه يتعين على المدقق القيام بما يلي:

- تدقيق إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية و نزاهتها و الوسائل، مستخدمة التعريف على القياس والتصنيف، والتقرير عن مثل هذه المعلومات.
 - تدقيق النظم الموضوعية للتحقق من الإلتزام بتلك السياسات، والخطط و الإجراءات... الخ ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.
 - تدقيق وسائل المحافظة على الأصول، وولتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.
 - تقييم مدى كفاءة إستخدام الأصول من الناحية الإقتصادية.
 - تدقيق العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.²
- د. أداء أعمال التدقيق:** يجب أن يتضمن عمل التدقيق كل من:³

- **تخطيط عملية التدقيق:** وتتضمن مايلي:
 - وضع أهداف للتدقيق ونطاق العمل.
 - الحصول على معلومات كافية عن الأنشطة التي سوف يتم تدقيقها.
 - تحديد الم وارد اللازمة لأداء عملية التدقيق.
 - تحديد الجوانب المختلفة التي تحتاج إهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق.
 - كتابة برنامج التدقيق وتحديد كيف؟ ومتى؟ ولمن؟ ترسل نتائج عملية التدقيق.
 - الحصول على موافقة مسؤول قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق.
- **فحص وتقييم عملية التدقيق:** يتضمن ضرورة قيام المدقق بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لدعم نتائج التدقيق، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:
 - تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق بما يتفق مع أهدافه ونطاق عملية التدقيق بإستخدام إجراءات التدقيق التحليلية، التي تشمل المقارنات بين الفترات الحالية والسابقة وبين الأداء الفعلي والمخطط.
 - يجب إختيار إجراءات التدقيق، وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة مقدما.

1 - عبد الرحمان بابنات، ناصر داني عدون، التدقيق الإداري و تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، ص. 48-49.

2 - أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، 2005 ص 10.

3 - محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 133-134.

- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها، وتفسيرها، وتوثيقها، بما يوفر تأكيد كافي من الحفاظ على موضوعية المدقق، ومن تحقيق أهداف التدقيق.
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق عن طريق المدقق مع تدقيق هذه الأوراق عن طريق مسؤول قسم التدقيق الداخلي.
- **إيصال نتائج الفحص والتقييم:** بعد إنتهاء عملية التدقيق يجب على المدقق إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم على أن يكون هذا التقرير وفقا لإرشادات المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين وهي:
 - يجب أن يكون التقرير مكتوبا وموقعا عليه عن طريق المدقق، فقد يتم إعداد تقارير مؤقتة ومكتوبة أو شفوية.
 - يجب على المدقق مناقشة النتائج والتوصيات المتوصل إليها مع المستوى الإداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي.
 - أن تتصف التقارير بالموضوعية والوضوح، وأن تكون محددة وبناءة، وأن تعد في الوقت المناسب.
 - أن تشمل التقارير على غرض ونطاق ونتائج عملية التدقيق كلما كان ذلك مناسبا، وأن تتضمن رأي المدقق.
 - أن تتضمن توصيات المدقق بشأن التحسينات الممكنة، مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية.
 - أن تتضمن وجهات نظر الجهة محل التدقيق في الإنتاج والتوصيات المتوصل إليها.
 - وجوب فحص التقرير من طرف مسؤول قسم التدقيق الداخلي قبل إصداره بصورته النهائية.
- **المتابعة:** بعد إصدار التقرير النهائي يجب على المدقق الداخلي متابعة ما تم فيه للتأكد من إتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل من نتائج التدقيق.
- هـ. **إدارة قسم التدقيق الداخلي:** تقضي معايير التقرير الداخلي بضرورة أن يدير مسؤول قسم التدقيق الداخلي ذلك القسم بطريقة مناسبة من حيث:¹
 - تحقيق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمستويات التي إعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.
 - إستخدام الموارد المتاحة للقسم بكفاءة وفعالية.
 - أن تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية له، وحتى يمكن للمسؤول على قسم التدقيق الداخلي إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف، فإنه يجب أن:
 - تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات، ومسؤوليات القسم.
 - يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم.
 - يوفر سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في القسم.

¹ - لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص علوم إقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، ص77-79.

- يضع برنامج لإختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم التدقيق الداخلي.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
- يقوم بوضع وتنفيذ برامج للتأكد من جودة أعمال القسم وتقييمها بصفة مستمرة.

1. وظائف التدقيق الداخلي:

تتلخص أهم وظائف التدقيق الداخلي في:¹

الفحص: أن يشمل نشاط المدقق الداخلي فحص السجلات المحاسبية و مراقبة الأصول، والتحقق من القوائم المالية، ونظرا لبعده الفروع عن المراكز الرئيسية للمؤسسة يقوم المدقق الداخلي بزيارتها وفحص سجلاتها ورقابة أصولها، وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية على بعض الفروع نظرا لصغرها، في هذه الحالة يجب على إدارة المؤسسة التأكد من أن المسؤولين الملقات على مديري الفروع فيما يخص بالحفاظ على الأصول والتسجيل الدفترى قد نفذت بصورة سليمة ومن أمثلة التدقيق الداخلي في هذا المجال :

- لتأكد من أرصدة العملاء.
- مقارنة الجرد الفعلي بالدفترى.
- مقارنة بيانات سجلات الأصول مع قوائم الجرد الفعلي للأصول ذاتها.
- ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير ومن أمثلة الفحص الذي يقوم به المدقق الداخلي :
- مقارنة أرقام التقارير بمصادر المعلومات المستمدة منها.
- التأكد من القيود.
- تدقيق العمليات المحاسبية.
- التحقق من التقارير الإحصائية التي تعتمد مباشرة على معلومات من دفتر الأستاذ مثل تقارير عمر أرصدة حسابات العملاء، أوامر العملاء التي لم تنفذ، عدد الأوامر التي نفذت، أوامر التشغيل التي لم تنفذ، تغيب العمال، تقارير حوادث العمل.

ب. التقييم: إن مكتسبات المدقق الداخلي من خلال فحص السجلات المحاسبية والتقارير تتيح له مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وتقييم نظام الرقابة الداخلي، من واجب النظام المحاسبي أن يمد الإدارة ب:

- المعلومات الكافية والدقيقة.
- المحافظة على موارد المؤسسة من الضياع أو السرقة أو الإختلاس أو الإهمال.
- المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية.
- تقييم الكفاءة المحاسبية من خلال فعالية الإجراءات المتبعة، إستعمال الآلات، كفاية هيئة الموظفين.

¹ - منصورى إيناس، أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و مالية، فرغ محاسبة و تدقيق جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص16

- تقييم العمل لجميع الإدارات خلال التنظيم الإداري، السياسات الموضوعة ومدى تنفيذها، الإجراءات التنظيمية ومدى إتباعها، والإستغلال الأمثل للموارد.

وعليه فإن نشاط المدقق الداخلي يمتد إلى جميع أنشطة المؤسسة، إلا أنه يواجه مسائل خارج نطاق معلوماته له أن يستعين فيها بفنيين من داخل أو خارج المؤسسة، ولا يقتصر التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي على نطاق المراقبة المحاسبية والمالية فقط، وإنما يمتد إلى نطاق الرقابة الإدارية العامة.

ج. **مراقبة التنفيذ**: إن من وظائف التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة، عن طريق الملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم، ولن تكون السياسات الموضوعة و الاجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا إتبعته فعلا.

3. مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر، ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب إحترامها لتحقيق عمل كامل وفعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل¹:

أ. **مرحلة التحضير للمهمة**: إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي نستنتج المراحل الفرعية لهذه المرحلة:

الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالإنطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص، أو قسم، أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

خطة التقرب: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة تنطلق في جمع المعل ومات الأولية حول المحيط الإقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للإستماع للموظفين القدامى بالمؤسسة. كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي

¹ - محمد الأمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص. 118-119.

بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطوة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

- **جدول القوة والضعف:** يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة الملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدرساته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي، فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتعلى شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، الاجراءات ، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة، أمن صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب

أن تكون في معظمها عبارة عن تحليل للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوة والضعف.

- **التقرير التوجيهي:** يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية في قسم التدقيق، موجهة للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمالهم وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.

ب. **العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة):** تعتبر هذه المرحلة كإنطلاقة رسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مرتحل فرعية وهي:

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

- **ورقة التغطية:** وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وابرار النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

- **ورقة إبراز وتحليل المشاكل:** ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كليا، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة، كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الإستغناء عن إستعمال هذه الورقة.

- ج. مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة): تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم للإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:
- **هيكل التقرير:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.
 - **الإجتماع النهائي أو الإقفال:** يجتمع المشتركين في الإجتماع الإفتتاحي لمهمة التدقيق للإستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الإجتماع بخمس مبادئ أساسية وهي:
 - **الكتاب المفتوح:** لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت لتلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.
 - **خطة الإنتظار:** يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الإجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.
 - **الترتيب:** يتضمن هذا المبدأ عدم تقديم الأهمية لمن لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها إنطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.
 - **مبدأ التدخل الفوري:** أي مجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذ توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.
 - **مبدأ المعرفة المشتركة:** يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وأن لا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الإجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتقليل المشاكل المدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.
 - **تقرير التدقيق الداخلي:** يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات والأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلي وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، والتعليمات وتنبية الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات، من يقوم بماذا؟ ومتى؟، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات، مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

4. الفئات التي يخدمها تقرير التدقيق الداخلي:¹

أ. المدقق الداخلي :

- تقرير التدقيق الداخلي يعمل على توصيل الغرض والنتائج لعمل التدقيق، وكوسيلة إتصال فعالة مع الإدارة.
- التقرير يعتبر دليلاً أساسياً على عمل المدقق وعلى ما قام به أثناء عملية التدقيق، كما يعمل على إبداء رأي المدقق حول التحسينات المطلوبة.
- ينبغي خضوع التقرير للفحص والتدقيق من حيث المحتوى والتنظيم والنوع لأنه عن المنتج النهائي لعملية التدقيق.
- يعتبر التقرير أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق التقرير.
- يعتبر التقرير في حد ذاته أداة لمتابعة عملية التدقيق ودليلاً على أداة العمل.

ب. الإدارة التشغيلية:

- يؤدي التقرير دوراً في تحفيز العاملين لدى الإدارة ارت التشغيلية كما يحفز أف ا رد الإدارة العليا نحو الموضوعات التي تخص الإدارة العليا والتي لا يجرؤون على طرحها لتخ ويفهم من اللوائح والروتين السائد.
- التقرير يعتبر نافذة للمدراء التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم.
- يعتبر التقرير كذلك أداة لتقييم الأداء التشغيلي؛ إذ يعتبر أداة لتقييم.

ت. الإدارة العليا:

- يوفر التقرير معلومات تفصيلية عن العمليات وأوجه الرقابة التي قد لا تحتويها تقارير أخرى حيث تعتبر مفيدة للإدارة العليا، كما يقدم لها معلومات غير متحيزة.
- يساعد على تنفيذ وتحفيز ما خططت له الإدارة العليا، كما يعتبر التقرير وسيلة لتطبيق القواعد وبيان أي تجاوزات أمام الإدارة.

ث. المدقق الخارجي:

- يمثل تقرير المدقق الداخلي مصدر للمدقق الخارجي لإلقاء الضوء على العمليات ومساعدته في عمليات الفحص، حيث أن المدقق الخارجي يلزمه تقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد مدى صحة الفحص الذي يقوم به، كما أن تقرير المدقق الداخلي يوضح للمدقق الخارجي مناطق المشاكل داخل المؤسسة.

ج. فئات أخرى:

- بخلاف ما ذكر من الأطراف فإن التقرير يخدم أط ا رف أخرى كالهيئات والمصالح الحكومية حيث يوضح هذا التقرير الكثير من المعلومات التي تفيد في حالات النزاع بين المؤسسة وهذه الأطراف.

¹ - حازم هاشم الألوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2006، ص22-24.

المطلب الثاني : نظام الرقابة الداخلي

يعتبر نظام الرقابة الداخلي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل توفير الحماية لأصولها وحصولها على بيانات دقيقة وقدرتها على إتخاذ القرارات السليمة، وستناول من خلال هذا المطلب ماهية نظام الرقابي الداخلي.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلي

تناول تعريف نظام الرقابة الداخلي عدد من المنظمات المهنية الدولية والأجنبية، ففي بداية تطبيقات الرقابة الداخلية كانت ترك زعلى مراقبة النقد، ثم توسعت إلى مراقبة الأصول الأخرى.

● **تعريف 1:** عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه ذلك النظام الذي يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في مشروع حماية أصوله وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعة.¹

● **تعريف 2:** عرفه معهد المدققين الداخليين الأمريكيين أنه نشاط مستقل وموضوعي وتوكيدي واستشاري صمم من أجل إضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال الإلتزام بمنهج نظامي منضبط لتقويم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم.²

● **تعريف 3 :** حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصل، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الإستغلال والإبقاء على السير وفقاً للسياسات المرسومة.³

● **تعريف 4:** عرفه معيار التدقيق الدولي رقم 315 على أنه العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أوغي رهم من الموظفين بتصميمه وتطبيقه المحافظة عليه من أجل توفير تأكيد مطول حول تحقيق أهداف منشأة ما، فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات وإلامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة وتشير كلمة عنصر الرقابة إلى أي وجه أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.⁴

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن نظام الرقابة الداخلي هو ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والمسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الإنتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها.⁵

1 - سعسدت حواء، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلي في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017. ص18.

2 - عمر زهير عزالدين، مرجع سبق ذكره، ص45.

3 - فلقول نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص45.

4 - عمر الزهير عز الدين، مرجع سبق ذكره، ص19.

5 - غنو عبد القادر، دورالمراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016. ص15

ثانياً: أنواع نظام الرقابة الداخلي

أ. الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، إتباع نظام المصادقات، إعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم، إتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن ال واجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.¹

ب. نظام الرقابة الإدارية: هوعبارة عن نظام رقابي يتضمن مجموعة من الخطط التنظيمية والتي هي مبنية على الوسائل والإجراءات، حيث يتضمن هذا النوع من الرقابة كل ما هو إداري ويمكن أن تكون هذه الخطط عبارة عن برامج لتدريب العاملين أو طرق التحليل الإحصائي²، وتهدف إلى رفع الكفاءة الإنتاجية واتباع السياسات المرسومة. يستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارة والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج و البرامج والتدريب وغير ذلك. ويتحقق هذا النوع من نظام الرقابة من خلال الجوانب الآتية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الف رعية على مستوى الإدارات والأقسام، مع وضع توظيف دقيق يمثل هذه الأهداف حتى يسهل توظيفها.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في الجمعية لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات و تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر نشاط المؤسسة على إختلاف أنواعها بشكل دوري بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات أساس عقد المقارنات وتحديد الإنحرافات السلبية بصفة خاصة.
- وضع نظام خاص لعملية إتخاذ القرارات يضمن سلامة إتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج أو على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة إتخاذ هذا القرار.³

ج. 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 و مراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء والغش والتلاعب أو حتى الإختلاس 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 الإستعانة بالوسائل التالية:

- إستخدام الرقابة المزدوجة ونظام التفتيش.

¹ - مريم عبد الباقي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2014، ص42.

² - سعيدات حواء، مرجع سابق ذكره، ص15.

³ - جميلة الجوري، عبد اللاوي مفيد، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص25.

- تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة.

- إتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي.

- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر وانشاء ملفات لها.

والذي يمكن إستخلاصه 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.¹

ثالثا: خصائص نظام الرقابة الداخلي

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلي بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الإعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:²

أ. الملائمة: على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها إختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم.

ب. مقارنة العائد بالتكاليف: إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الإقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصر العائد والتكاليف عند تصميمها لنظامها الرقابي.

ج. المرونة: المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب ال رقابة المتبع مع إحتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل ولتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

د. الفعالية: يقصد بها إستخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على إكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

هـ. الموضوعية: تتمثل الإدارة في مجم وعة من الأفراد ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة، أو لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب ولتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الإنجاهات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد5، 2012، ص15-16.

² - جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر2004، ص371.

رابعاً: حدود نظام الرقابة الداخلي

يتضمن نظام الرقابة الداخلي بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء او لغش, ولهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلي مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيداً معقولاً وليس تأكيداً مطلقاً لمنع إكتشاف الأخطاء والغش, وتشمل القيود الملازمة لنظام ال رقابة الداخلي ما يلي:¹

أ. التواطؤ بين العاملين لتطبيق الرقابة: وذلك بدخول شخصين أو أكثر في عمل يستهدف تنفيذ إختلاس أصول المؤسسة وإخفاء ذلك

ب. تغلب الإدارة على أوجه الرقابة: إن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقاً لما تريده الإدارة, فلا يمكن توقع منع إكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متابعة وضبط نظام الرقابة الداخلي ويسبب سوء إستعمال مسؤول لسلطته, فقد يتمكن أحد أعضاء الإدارة من تحطي متطلبات النظام.

ج. التعطل المؤقت للنظام: ليس من المتوقع أن يؤدي الأثر رد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات, فقد يحدث سوء فهم أو إهمال أو نازعات أو جهاد, وهذا بسبب تعطل مؤقت للنظام, ويمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال إستخدام الحاسبات الإلكترونية.

خامساً: أهمية نظام الرقابة الداخلي

إن زيادة وإتساع نطاق الأنشطة والبرامج الإقتصادية التي تمارسها الوحدات الإقتصادية على إختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلي فيما يلي:

- نجاح وكفاءة وفاعلية الرقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبإرجح مختلفة.
- زيادة الكفاءة وأداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء أعمالهم والأنشطة الموكلة لكل مهنة.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة و برامج الوحدة.
- مدى مايقوم به المراجع الداخلي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق.
- المساعدة على إكتشاف أي إنحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها, ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

¹ - ناصر عبد العزيز مصلح، أثر إستخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في مصاريف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص 47.

و نظرا للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الوحدات الاقتصادية الخاصة أو العامة أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العملية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور وتحديد العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل هذه الوحدات.¹

سادسا: أهداف نظام الرقابة الداخلي

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلي على أن الأهداف المراد تطبيقها من هذا النظام هي:

أ. **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها، نفقاتها، تكاليفها، عوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحقيق أهدافها، هياكلها، طرقها و اجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.²

ب. حماية أصل المشرع:

يقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية، ونجد في هذا المجال حمايتين³:

- الحماية الأولى: حماية مادية

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

- الحماية الثانية: حماية محاسبية

ويقصد بها إرتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل إستلام المواد وادخالها إلى المخزن وعملية الإستثمار وغيرها من الحالات.

ج . **ضمان الدقة وجودة المعلومات:** ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي يتنج عنها إتخاذ 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.

د. **إحترام السياسات الإدارية و التزاماتها:** إن تشجيع الإلتزامات السياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المسيرة، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعية كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من إنحرافات وتلاعبات وما قد يكون في الأداء من قصور من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة.

¹ - كمال الهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى الكتب الحديثة الإسكندرية، 2006، ص231-232.

² - علاق رميساء، مساهمة التدقيق في تطوير نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020، ص، 26-27.

³ - سعيدات حواء، مرجع سبق ذكره، ص 27 و 16.

و. الإستغلال الأمثل للموارد: يسعى نظام الرقابة الداخلي إلى تحسين كل من الكفاءة والفعالية من أجل ضمان الإستخدام الأمثل للموارد وزيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة.¹

ي. تحسين ورفع الأداء: وهذا من ما نلاحظه من خلال التعاريف السابقة حيث نجد أنها 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.²

سابعا: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلي

1. مقومات نظام الرقابة الداخلي:

أ. الهيكل التنظيمي: يبين الهيكل التنظيمي توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة، كما يبين وسائل الإتصال الرسمي بينهما ومستويات الإشراف عليهم. ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع قدرة الفرد الواحد ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المؤسسة وحجمها ولا بد أن يراعي فيه البساطة والمرونة لمراقبة أي تطورات مستقبلية.³ ويتم ذلك من خلال توفر خطة تنظيمية حيث تختلف هذه الأخيرة من مشروع لآخر إلا أن أي خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مبسطة ومرنة فأى قرار ومبدأ لا يعني جموده بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار كما يجب أن نضع حدودا واضحة للسلطة والمسؤولية، والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والإحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها والرقابة الداخلية، ويتطلب الإستقلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الإدارة. وبالرغم من أن الإستقلال التنظيمي يتطلب هذا الإنفصال إلا أن عمل جميع الإدارات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له وبجانب المسؤولية يجب أن يسير تفويق السلطة حتى تباشر هذه المسؤولية وان تحدد بصورة واضحة في خا رنط تنظيمية فتعارض إختصاصات يجب تجنبها.⁴

ب. نظام محاسبي سليم: من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بشكل كبير على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم وغير الملائم، إذ يشمل النظام المحاسبي ما يلي:

¹ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية عمان، 2009، ص191.

² - فتحي رزق السوافري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص7.

³ - حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2006، ص10.

⁴ - مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة نعمان، 2009، ص210، ص16.

- أن يكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة.
 - أن يكون هناك دليل حسابات مكتوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة ويتضمن محتويات كل حساب.
 - أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا.
 - أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها.
 - أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعياري.¹
- ج. تحديد الإختصاصات والمسؤوليات:** يتطلب تحديد الإختصاصات والمسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة في إستخدام هذه الأصول إستخداما شخصيا سواءا لديه الرغبة أو ليس لديه. وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عهده الأول. فمن الواضح أنه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل وبالتالي لن تكون عملية الرقابة، وإذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطى لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.²
- د. مجموعة من العاملين الأكفاء:** يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها و الى إعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، ويتطلب وجود العامل الكفؤ حيث يلعب هذا الأخير دورا هاما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل من المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلي في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين والمدربين والحريصين على أداء عملهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام رقابة داخلي فعال.

يراعى في إختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه في التحكم في وظيفته.
- الإلتزام بالسياسات المرسومة.
- إحترام نظام التدريب.

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009، ص210.

² - مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص17.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

هـ. **إستخدام الوسائل الآلية والإلكترونية:** يؤدي إستخدام الوسائل الآلية والإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فإستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد آلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما أن الحاسبات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة، كما يؤدي إستخدام هذه الوسائل إلى الحفاظ على أصول المؤسسة من أي تلاعب أو إختلاس.¹

و. **نظام دقيق لمراقبة وتقويم الأداء:** يهدف إلى تحقيق الرقابة على التنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مقدما وتحديد الإنحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الإنحرافات، ولا تتم مراقبة الأداء في جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل بمتابعة أداء مرؤوسيه وبطريقة غير مباشرة بالإستعانة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها.²

2. مكونات نظام الرقابة الداخلي: تتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلي فيما يلي:

أ. **بيئة الرقابة:** يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في إتجاه إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. ومن الجانب الآخر إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية لن يتم تحقيقها.

وتشمل البيئة الرقابية التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها والمتمثلة في النواحي التالية:

- الإستقامة والقيم الأخلاقية.
- الإلتزام بالصلاحيات.
- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل.
- الهيكل التنظيمي.
- تعيين السلطة والمسؤولية.
- سياسات وممارسات الموارد البشرية.¹

¹ - مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص18-19.

² - مرجع سبق ذكره، ص20-21.

ب. **تقدير المخاطر:** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات علاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.²

يمثل تقدير خطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة، حيث يفترض تحديد العمليات، مخاطر السوق، مخاطر الائتمان، مخاطر التكنولوجيا، مخاطر مخالفة القانون، ومخاطر الكوارث.³

ج. **النشاطات الرقابية:** تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة، ويجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة. إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعيم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية المصادقة، التأكيدات، مراجعة الأداء، الحفاظ على الأمن، والحفاظ على السجلات بشكل عام.

ويوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة، ومع ذلك يمكن أن تصنف إلى الفئات التالية:

- الفصل الملائم بين الواجبات.
- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.
- المستندات والسجلات الملائمة.
- الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر.
- الضبط المستقل للأداء.⁴

ح. **المعلومات والاتصالات:** يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم بإتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية.

1 - ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار الميرخلنشر، المملكة العربية السعودية، ص282.

2 - عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ج1، دار الراية، عمان، 2009، ص31-32.

3 - عمر زهير عزالدين، مرجع سبق ذكره، ص27.

4 - جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة، الدار الجامعية للطبع والتوزيع، 2001، ص342.

أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود إتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.¹

خ. **مراقبة ومتابعة النظام:** وتتضمن مبدئين أساسيين هما إختيار وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب والقصور وايصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً، ويجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات و اجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

- تقييم بشكل سريع نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة.
- تحديد الإجراءات اللازمة المناسبة للرد على نتائج التوصيات والتدقيق وأعمال المراجعة الأخرى.
- إستكمال وضمن إطار زمني محدد كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.²

¹ - جورج دانيال، مرجع سبق ذكره، ص343.

² - رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الالاقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعية، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، العدد5، مجلد3، 2013، ص226.

الجدول رقم (1) مكونات نظام الرقابة الداخلي

مكونات نظام الرقابة الداخلي	وصف مكونات نظام الرقابة الداخل	تقسيمات أخرى
بيئة الرقابة	العمليات، السياسات والتدابير التي تعكس الموقف الكلي لقيمة الإدارة، المديرين والمالكين كيان ما فيها يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها.	- المكونات الثانوية: - قسم الكمال والقيم الأخلاقية، الإلتزام بالكفاءة؛ مجلس الإدارة أو وجود لجنة تدقيق حسابات؛ فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل؛ البيئة التنظيمية؛ منح السلطة والمسؤولية؛ سياسات المصادر البشرية وممارستها.
تقدير المخاطر	تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة باعداد البيانات المالية و تحليلها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	- تأكيدات الإدارة التي يجب أن تحقق الوجود والدقة؛ الإلتزام؛ التقويمات والتخصصات؛ الحقوق والإلتزامات؛ العرض والتصنيف.
النشاطات الرقابية	السياسات والتدابير التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية للأصول المرتبطة	- أنواع عمليات المراقبة المحددة؛ الفصل الثاني للمهام؛ الإقرار المناسب للعمليات والنشاطات؛ الوثائق والسجلات الكافية؛ الرقابة الملموسة على الأصول والسجلات؛ التدقيق المستقل على الأداء.
المعلومات و التوصيل	الطرق المستخدمة لتحديد، تجميع، تصنيف، تسجيل ورفع تقارير بعمليات كيان ما وكذلك الحفاظ على إمكانية القيام بعملية المحاسبة	الأهداف التي يجب تحقيقها من مراجعة حسابات العمليات المرتبطة: الوجود؛ الكمال؛ الدقة؛ التصنيف؛ التوقيت؛ الترتيب والتلخيص.
المراقبة و المتابعة	تقديرات الإدارة الدائمة أو الدورية لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الضوابط تؤدي العمل الذي وضعت من أجله ويتم تعديلها عند الحاجة	غير قابل للتطبيق.

المصدر: حسين أحمد دحوح، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، 2008، ص 295-296

3. خطوات تقييم النظام: بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات¹:

أ. جمع الحقائق والمعلومات عن النظام: تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصحيحها لنواحي الأنشطة المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة، الوصف الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول المراجع الخارجي على قرينة يمكن الإعتماد عليها في المعلومة، وتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها قوائم الأسئلة وخرائط التدفق.

ب. فحص النظام: تعني هذه الخطوة إختبار للتنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلي والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا، وتهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مساهمته للحقائق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى التي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام.

ح. تقييم النظام: تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح المراجع في موقف يسمح له بالحكم على مدى فعالية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الإعتماد عليه، والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وابداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة.

وغالبا يتخذ التقرير الذي يتضمن بيان نقاط الضعف، حيث يقدم هذا التقرير إلى المدير المالي أو رئيس قسم المراجعة أو لأي شخص في الإدارة، ويأخذ هذه التوصيات بعين الإعتبار وتكون لديه السلطة لإتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها.

4. طرق تقييم نظام الرقابة الداخلي:

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلي إلى ضرورة أن يقوم المدقق بدراسة منتظمة للنظام، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة أو عن طريق الملاحظة، إلا أنه يفضل توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ والنتائج المتوصل إليها، ولتحقيق ذلك يعتمد المراجع على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها ما يلي:

أ. طريقة الإستبيان: تعتبر هذه الطريقة قديمة، وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة، ويجب أن تصاغ الأسئلة بعناية،

¹ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية للدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 257.

ويكون هدفها الإستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه، وتكون الإجابة على الأسئلة إما " بنعم " أو " لا"، بحيث الإجابة ب " نعم " تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة ب " لا " فتدل على وجود القصور في مجال معين وعدم إتباع الإجراء السليم.

ومن هنا يتضح أنه من مزايا الإستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة، مما يجعل مهمة الإجابة مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها.¹

ب. **التقرير الوصفي:** تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الإستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلي، وذلك لإعتقاد البعض أن طريقة الإستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الإستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الإستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

يعتمد هذا الأسلوب على قيام المدقق بوضع تقرير يصف النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية، بحيث يتضمن شرحاً تفصيلياً لتدفق المعلومات والسجلات الموجودة بالمؤسسة، وكيفية تقسيم المسؤوليات والإختصاصات. فذلك الوصف الكتابي يصف ويوضح الإجراءات التي تتبع في أداء كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة في شكل خطوات متتابعة ومتكاملة، أو ما يمكن أن يطلق عليه الدورة المستندية والمحاسبية التي تمر بها كافة هذه العمليات، غير ذلك أنه قد يعاب على هذه الطريقة بأنه هناك صعوبة في تتبع الوصف المطول للإجراء المتبعة في أداء كل عملية، الأمر الذي يجعلها تتلائم مع ظروف المؤسسات صغيرة الحجم.²

ت. **خرائط التدفق:** خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلي المحاسبي، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر الأستاذ العام. ويستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، إتمام عمليات الإتصال الكتابي بسرعة ودقة، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلي بسرعة. وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة.

¹ - إدريس عبد السلام الشتيوي، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص، 66-67.

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص20.

إن خرائط التدفق قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع درايتها وفحصها واختبارها، وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات، أما إذا كانت هذه الخرائط الغير موجودة فعلى المراجع أن يقوم بتصميمها بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.

يمكن إعداد خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية:

- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل إستخدامها.
- يعد الخطوة السابقة واستناداً عليها يقوم بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلي.
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام إستناداً إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين على إستفسارات المدقق.

عند قيام المدقق بإعداد خرائط التدقيق يجب أن يراعي ما يلي:

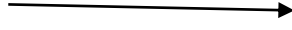
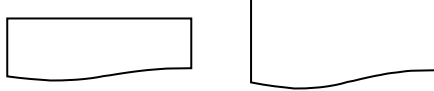
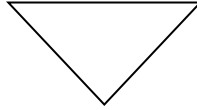
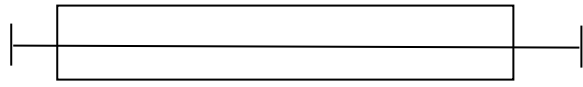
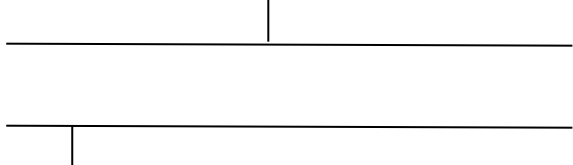
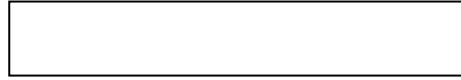
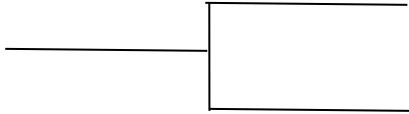
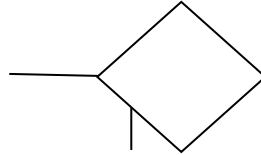
- أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدقيق بأرقام أوراق التدقيق الخاصة به كذلك إسم المؤسسة ونوع النظام.
- أن يتم ذكر إسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة.
- أن توضح مسؤوليات كل وظيفة والمستندات المتداولة والمعدة بواسطة المسؤوليات في العمود الخاص بالوظيفة أو القسم أو الفرد.¹

وتتكون خرائط التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير، ومن

هذه الرموز ما يلي Symbols :

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 220.

الجدول رقم(2) : رموز خرائط التدفق

الرمز	معناه
اتجاه تدفق	
ملفات من عدة نسخ	
الاحتفاظ بالملفات	
مقارنة بين ملفين	
احتفاظ مؤقت	
عملية محددة ينتج عنها تغير في القيم أو الشكل أو المكان للمعلومات	
ملاحظات أو تعليقات اضافية	
اجراء فيه خيار: "نعم" أو "لا"	

المصدر: Jaques renard, op.cit, p364

5. الإجراءات التنفيذية لتحقيق رقابة داخلية فعالة:

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلي و تدعيم المقومات الرئيسية يتطلب ما يلي:¹

أ. الإجراءات التنظيمية والإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال:

- تحديد الإختصاصات: يقف الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإقتصادية على تحديد إختصاصات كل من المديرات الموجودة به، فكل مديرية لها إختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الإختصاصات التي تحصلت داخل الدوائر وداخل المصالح والى غاية آخر نقطة في الهيكل.
- **تقسيم العمل:** إن تقسيم العمل يدعم تحديد الإختصاصات داخل المؤسسة ويقلل بدرجة كبيرة من وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب.
- **توزيع المسؤوليات:** إن تحديد المسؤوليات تمكن الموظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته وإلتزامه إتجاهه، فيحاسب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلي فعالية أكثر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم إستطاعته التملص من جهة، ومن جهة أخرى يضفي الجدية ودقة في تنفيذ العمل.
- **إعطاء تعليمات صريحة:** إن التعليمات الصريحة والواضحة التي يصدرها المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها تكمن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه.
- **إجراء حركة التنقلات بين العاملين:** إن حركة التنقل بين العاملين لا بد أن تكون مدروسة ومبينة على أساس علمي ولا يتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من المصلحة المالية إلى المصلحة المحاسبية، ولا ينبغي تغيير موظف من مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة.
- ب. **إجراءات محاسبية:** إن فاعلية نظام الرقابة الداخلي يمكن أن يتحقق بشكل واضح إذا تم من إجراءات تكمن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال:²

- **تسجيل فوري للعمليات:** يقوم المحاسب بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، بذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:
 - شطب.
 - تسجيل فوق تسجيل آخر.
 - لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

¹ - طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص105.

² - مرجع سبق ذكره، ص، 113-114.

ت. **التأكد من صحة المستندات:** تعبر المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها، وتوضيح خطوات سيرها.
- **إجراءات المطابقة الدورية:** جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلي لكي تكشف عن مدى صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من خلال إجراء مقارنات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والواقع الملموس بالجرد المادي، كمقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، وترتبط فعالية هذه المقارنة بالشروط التالية:
- يجب إجراء مقارنة على الأقل مرة في الشهر.
- الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك.
- الشخص الذي يقوم بالمقارنة لا يجب أن يقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية المساعدة للبنك.
- إتباع طريقة واضحة في إجراء المقارنة.

ث. **إجراءات عامة:** وهي تشمل التأمين على ممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى تأمين ضد خيانة الأمانة واعتماد رقابة مزدوجة وفي الأخير إدخال الإعلام الآلي.¹

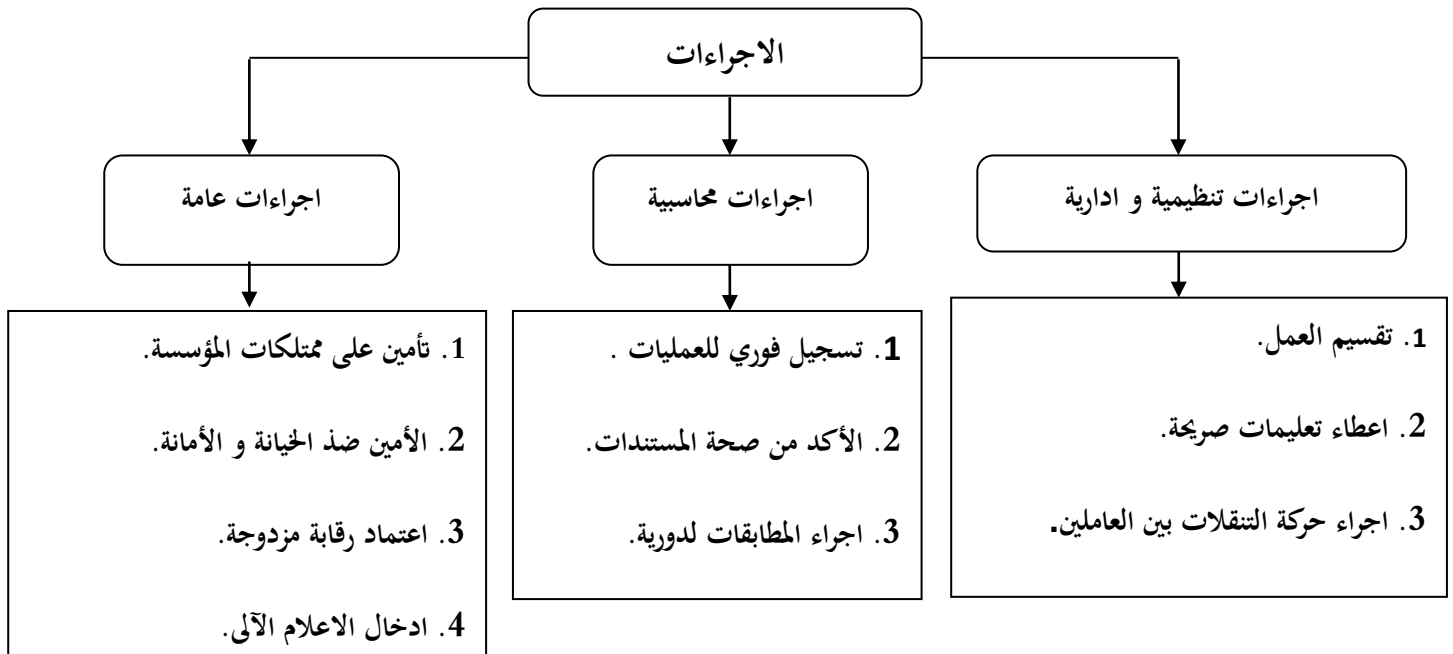
- **تأمين على ممتلكات المؤسسة:** تلجأ المؤسسة إلى التأمين على ممتلكاتها على ضد كل الأخطار المحتملة، والتخزين الجيد للمواد بإستبعاد التفاعل الذاتي لها بغية تفادي الخسائر أو لحفاظ على ممتلكاتها.
- **الامين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلي يكون من بين إجلاءاتها إجراء التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن إختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة.
- **إعتماد رقابة مزدوجة:** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الإقتصادية كونه يوفر ضمانا للملاحظة النقدية وتفادي التلاعب والسرقة، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل الترويج، الفاتورة، وصل الإستلام الذي يكون مضى عليه من المسؤول الخاص به، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يشرف المشرف

¹ - محمد التهامي طواهري، مرجع سبق ذكره، ص 110.

على عملية تسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة وبعد ذلك يمضي عليه مدير المؤسسة حتى يكون قابل للسحب.

- إدخال الإعلام الآلي: يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص، بغية توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسب من أجل تلبية حاجيات الأطراف المستعملة لها، كما يمكن للمعالجة السريعة للبيانات تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

الشكل رقم (1): إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلي



المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلي، فهي تقع على قمة هذا النظام ومن أهم عناصره، كما أن المؤسسات تحتاج إلى نظام رقابة فعال وقوي كي تقوم بتحقيق أهدافها بنجاح، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الإختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.

- حيث أن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه، وتقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة، وهو ما نصت عليه معايير الأداء من خلال المعيار رقم "1302 الرقابة" والذي نص على: "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر".

- كما نص المعيار 2130 ت 1 على: "يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات" بالنظر إلى:
 - تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
 - موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.
 - حماية الأصول.
 - الإمتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.
 - ونص المعيار رقم 2130 على: "يجب على المدققين الداخليين إستعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازاتهم للمهام الإستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".
 - ومنه فعلى المدقق الداخلي دائماً التنبه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من الرقابة الداخلية هو الحصول على تأكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها، وهي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات وقابلية الإعتماد عليها بالإضافة إلى تحديد مدى الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة، والتأكد من حماية أصول المؤسسة واستغلال مواردها بكفاءة واقتصادية ومدى العمل على تحقيق أهدافها، ولكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلي فإنه يحتاج على:
 - تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أنظمة التشغيل ونظام الرقابة.
 - القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة.
 - تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي.
 - القيام بأعمال الفحص وتقييم نتائجه.
 - إستنتاج فيما كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة.
 - تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلي، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.¹
- ومن هنا فالعلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي علاقة مباشرة وتكاملية، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلي الفعالة وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهام نظام الرقابة الداخلي.

¹ - خلف الله الوارادات، مرجع سبق ذكره، ص، 535- 536.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنسلط الضوء بشكل موجز على أهم الدراسات باللغة العربية و الأجنبية

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة بوعلي عبد النور، براهيم محمد: بعنوان: "التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة- الداخلي"، -دراسة حالة -مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة-خميس مليانة، 2020 .
- عاجلت الإشكالية الآتية: "ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلي؟"، باستخدام المنهجين الوصفي التحليلي ودراسة حالة، هدفت إلى:
- التعريف بالتدقيق الداخلي و إبراز أهميته داخل المؤسسة.
- مقارنة كل ما هو نظري بما هو مطبق عمليا في المؤسسة الجزائرية الإقتصادية.
- تبين كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في مراقبة أكثر دقة للمؤسسة.
- وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:
- التدقيق الداخلي هو وسيلة تقوم داخل المؤسسة قصد تحسين أدائها وفعاليتها.
- تكمن أهمية التدقيق الداخلي في مراقبة مدى السير الحسن للأعمال وفق ما هو مخطط له قصد بلوغ الأهداف المسطرة.
- المدقق الداخلي هو من يقوم بعملية التدقيق الداخلي ويقوم به وفق ما يراه مناسب ووفق طريقة الخاصة.
- نظام الرقابة الداخلي هو عملية مراقبة ومتابعة كل أعمال المؤسسة قصد المحافظة على هذا الكيان.
- يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلي من خلال برنامج يضعه سنويا قصد التدقيق على هذا النظام.¹
2. دراسة بوطورة فضيلة: بعنوان " دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في البنوك"، -دراسة حالة-مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة- 2007
- تمثلت مشكلة البحث في: "ما هي آليات دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي؟ وما مدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلي للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي-بنك؟".
- هدف هاته الدراسة إلى: إمكانية توضيح دور نظام الرقابة الداخلي في تحقيق إستقرار المعاملات في المؤسسة المصرفية وتقييم نظام الرقابة الداخلي في الصندوق الوطني للتعاون بنك الفلاحي؟".

¹ - بوعلي عبد النور، براهيم محمد، التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2020.

- من أهم النتائج المتوصل إليها:
 - أن نظام الرقابة الداخلي ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية.
 - الحكم على نظام الرقابة الداخلي لا يتم إلا من خلال تقييم جميع أنظمتها الفرعية الأساسية المكونة له، سواء المجال الإداري، المحاسبي و المالي.¹
3. دراسة العبد محمد، بن نعمة سليمة، دواح بلقاسم: بعنوان " دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية "، الدراسة منشورة في مجلة مراجعة الاقتصاد والإدارة، المجلد 14 ، العدد1، 2015 .
- عاجلت الإشكالية التالية: " ما مدى أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية؟" ، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تبيين الإطار العام لوظيفة التدقيق، وأهميتها بالإضافة إلى تحديد دور المدقق الداخلي ومدى تأثيره في تقييم وتحسين نظم الرقابة الداخلية. من النتائج التي تم التوصل إليها:
 - أن لوظيفة التدقيق أهمية كبيرة تحظى بها من طرف المؤسسات الاقتصادية.
 - أن هناك علاقة ترابط تعاوني ما بين وظيفة التدقيق الداخلي ونظم الرقابة الداخلية.
 - وظيفة التدقيق تفرض علينا الإصدام بعوائق واتجاهات معاكسة للمهنة، سواء من أفراد من داخل المؤسسة الذين يحتلقون المشاكل بغية تعطيل السير الحسن لعمل المدقق والتي تصعب حتما من مأمورية مهمته الفنية ولذلك فهو بحاجة إلى مهارات خاصة بالتواصل وقدرة الإقناع والعمل بروح الفريق.²
4. دراسة دغة إيمان، عنان رحمة: بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي"، - دراسة حالة- مذكرة ماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة 2019 -
- تطرقت هاته الدراسة للإشكالية الآتية: "ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة؟" ، إستخدم فيها المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، هدفت إلى إبراز الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي وإبراز مدى أهميته في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، بالإضافة إلى تقييم هذا الأخير ومدى تأثير رأي المدقق الداخلي على القرارات المتخذة من طرف المؤسسة.
 - وأهم ما توصلت إليه الدراسة ما يلي:

¹ - بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في البنوك، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007.

² - العبد محمد، بن نعمة سليمة، دواح بلقاسم، دور التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة و الفعالية للمؤسسة الاقتصادية، الدراسة منشورة في مجلة مراجعة الاقتصاد والإدارة، المجلد14، العدد1، 2015.

- أنه هناك تأثير كبير للتدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلي من خلال تحسين فعاليته وكفاءته في ظل نظم المعلومات المحاسبية، ويظهر هذا من خلال تبوؤه بمكانة بارزة في معظم المؤسسات وارتباطه بأعلى مستويات التنظيم كنشاط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة.
- على المدقق أن يتمتع بمكانة تنظيمية تسمح له بالقيام بإنجاز الأعمال والمسؤوليات الخاصة به بكل حرية وهذا ما يسمى باستقلالية المدقق.
- تضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات والحكم على درجة متانتها.
- التدقيق الداخلي أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بمختلف أنواعها، الهادفة والمانعة والمصححة.¹

5. دراسة شمال نجاة: بعنوان "تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي، في بيئة

نظم المعلومات المحاسبية"، الدراسة منشورة في مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016

- تمثلت مشكلة البحث في: "ما مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية؟"، حيث تهدف الدراسة إلى مناقشة أثر التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي للأنظمة المحاسبية في المؤسسة، ودور المدقق الداخلي وتأثيره على فعالية الرقابة الداخلية. وتم التوصل للنتائج التالية:

- يقوم المدقق بتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي، حيث أنها وظيفة مهمة للمؤسسة لا غنى عنها.
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.
- وجود تأثير كبير للمدقق الداخلي في تعيين نظام الرقابة الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية.
- تمتع المدقق بالحيادية والنزاهة لها دورها في تعيين نظام الرقابة الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية.
- خبرة وكفاءة المدقق الداخلي لها تأثير في تحسين نظام الرقابة الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية.²

6. دراسة نعيمة قلقول: بعنوان " دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي"، - دراسة حالة -

مذكرة ماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي - أم بواقي - 2018 .

¹ - دغة إيمان، عدنان رحمة، مرجع سبق ذكره.

² - شمال نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الدراسة منشورة في مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016.

- عاجلت هاته الدراسة الإشكالية التالية: "إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي أن يحسن من نظام الرقابة الداخلي؟" واستخدم المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، هدفت هذه الدراسة إلى:
- التعرف على التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة التدقيق.
- إظهار أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي.
- تحديد الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي.
- ومن النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة ما يلي :
- تعمل إستقلالية المدقق الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلي.
- خبرة وكفاءة المدقق الداخلي لها تأثير في تحسين الرقابة الداخلية.
- مهنة التدقيق كأى مهنة تحتاج لمهارات وكفاءات خاصة تحول المدقق القيام بعمليات التدقيق بالشكل الصحيح اللازم، ويقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها.¹

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة سمير بوقطاية: بعنوان: "التدقيق الداخلي عامل للأداء في الشركة"-مذكرة ماستر، تخصص - تدقيق الرقابة والإستشارات، جامعة البحر الأبيض المتوسط، مرسيليا، 2011 .
- عاجلت الإشكالية التالية: "هل يعد التدقيق الداخلي عامل لتحسين الأداء في الشركة؟"، تم إعتقاد المنهج الوصفي التحليلي وكذلك منهج دراسة حالة للمؤسسة بإستعمال المقابلات والإستبيان، -توصلت إلى النتائج التالية:
- رغم أن التدقيق الداخلي مختلف عن الرقابة الداخلية إلا أنهما متكاملان.
- الرقابة الداخلية مثل مختلف الإجراءات القوانين التي تساعد على التحكم في المؤسسة.
- هدف الرقابة الداخلية بالإضافة إلى محاولة السيطرة على المشاكل المالية هو تحسين الأداء التشغيلي للمؤسسة وهذا بإتباع توصيات الإدارة العليا وتحسين الأداء.²
2. Brade M, TUTTLE - بعنوان: "فحص تكنولوجيا المعلومات لتجربة كويت كإطار رقابة داخلي لعلوم الكمبيوتر التجريبية"، 2007.
- هدفت لإختبار تجربي ل"كويت كإطار الرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات في الجانب النظري إعتمدت على إختبار النموذج المفاهيمي لإطار الرقابة الداخلية" كويت "كما هو مطبق على إعدادات التدقيق، ومن النتائج التي تم التوصل لها:

¹ - قلقول نعيمة، مرجع سبق ذكره.

² - bouguetaya samir, Laudit interne facteur der performance dans lenteprise, master 2 contrôle audit et conseil, universite de la mediterrane aixmaeille2, 2011.

- نموذج كوبيت المفاهيمي يتنبأ بأن سلوك المدقق في هذا المجال يرتبط بطلبهم المساعدة وتقديمها، كما أشارت إلى المعلومات والتدقيق في مجالات تفتقر إلى التحقق من صحة النظرية وتجريب المراقبة الداخلية بمعنى تحديد المتغيرات التي تساعد على مراقبة جيدة.¹
- 3. دراسة زيان عبد الحق: بعنوان: " دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات"، عينة من الشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم الاقتصاد، جامعة عبد الباقي بلقايد- تلمسان 2014 .
- عاجت هاته الدراسة الإشكالية الآتية: " كيف يمكن أن يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة الشركات؟"، لتحقيق أهداف الدراسة تمّ الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلي وقدرته على تسيير المخاطر والتحكم بها والحد من عدم تماثل المعلومات وكذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح.
- وتم التوصل للنتائج التالية:
- تعطى وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما من طرف الشركة الجزائرية في إدارة أعمالها، وذلك لتحسين أدائها وضمان القدرة التنافسية.
- التدقيق الداخلي أحد أهم العناصر الرئيسية في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، كما تؤثر المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات الجزائرية غير مهتمة بأهمية الحصول على الدبلومات والشهادات.
- المراجعة تعتبر من أهم عناصر حوكمة الشركات.²
- 4. دراسة مريم شقرون، بعنوان "دور المراجعة في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخل"، عينة من الشركات الجزائرية، -أطروحة دكتوراه- تخصص علوم التسيير، جامعة عبد الباقي بلقايد - تلمسان 2014 .
- عاجت الإشكالية التالية: " هل وظيفة التدقيق الداخلي الحالية في الشركات العامة الجزائرية والتي تمت دراستها في عينتنا والتي هي أداة لتوجيه نظام الرقابة الداخلي، تضمن تحسين هذا النظام من خلال العمل على أدائه؟"، تم استخدام الدراسة التجريبية على عينة من الشركات.
- هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي، وكذا الكشف عن أوجه القصور في هذا الأخير للمؤسسات المدروسة.

¹ - Brade M Tuttle, Information technology examination of COBIT as a internal control framework for an empirical, Computer Science, volume 8, Issue 4, 2007.

² - Zianiabdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : carentreprisealgériennes, thèse de Doctorat en sciences économiques, université aboubekrbelkaid de Tlemcen, 2013/2014.

- تم التوصل للنتائج التالية:
- وظيفة التدقيق الداخلي توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلي من حيث الفعالية والكفاءة.
- وجود المدققين الداخليين لا يعطي أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلي، بالإضافة إلى رأي عينة أخرى من الشركات أنه يوجد مدققين داخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام.
- التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلي وأداة للإدارة يساهم في التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلي ومدى قدرته في تحقيق أهداف المؤسسة.¹

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة

يتضمن هذا الجزء مناقشة الدراسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا، حيث بعد ذكر كل من الإشكاليات التي تم التطرق إليها والهدف وأهم النتائج المتوصل إليها، تم التعليق عليها وبيان أوجه التشابه وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

1. التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال إطلاعنا على الدراسات السابقة، تبين أن معظمها إتفقت على أن للتدقيق دور هام في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، والخروج بمختلف النتائج التي تعطي صورة صادقة عن تقييم النظام للمؤسسة محل الدراسة. في حين عاجلت بعض الدراسات فعالية الرقابة الداخلية في رفع أداء البنوك الذي ينص على حتمية تطبيق نظام الرقابة في المؤسسات المالية، وأخرى في ظل بيئة نظم المعلومات المحاسبية التي إهتمت بكفاءة وخبرة المدقق الداخلي بالإضافة إلى نزاهته وحياديته، وفي الأخير الدراسات التي عاجلت دور المدقق ككل في تحسين أداء المؤسسة والتي إهتمت باستقلالية المدقق أثناء أداء مهامه في تدقيق الحسابات وإبداء رأي في محايد؟

2. أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

تشابهت دراستنا مع غيرها من الدراسات السابقة من حيث أن معظمها تناول نفس متغيرات الدراسة الحالية والمتمثلة في التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلي خاصة فيما يخص الدراسات العربية لكل من (دراسة بوطورة فضيلة، العيد محمد-بن نعمة سليمة-دواح للقاسم، شمالال نجا، دغة إيمان-عنان رحمة، بوعلي عبد النور-برابح محمد.) بالإضافة إلى تشابهها مع بعض الدراسات من حيث الهدف والمتمثل في معرفة أهمية دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية (نعيمة قلقول)، وكذلك مع بعضها من حيث المنهجية المستخدمة (الاعتماد على الدراسة التطبيقية).

3. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:


¹ - chekroun merieme, le role de laudit interne dans le pilotage et la performance du control interne : cas dun echantillone dentrepise algerienn, these de doctoraten sciences de gestion, universiteabou bekrbelkaidde telemcen, 2013/2014.

- تظهر القيمة المضافة لبحثنا هذا هو أننا أسقطنا المفاهيم والأسس النظرية حول هذا الموضوع على واقعنا التطبيقي محل الدراسة، حيث تجلّى في القيام بدراسة ميدانية على مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري باعتبارها قطاع حيوي ومؤسسة فعالة خلال فترة تربصنا وذلك حول أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي.
- تعتبر دراستنا من الدراسات الحديثة التي تناولت موضوع التدقيق وأهميته في تفعيل نظام الرقابة الداخلي.
- إختلاف المؤسسات التي تم تطبيق الدراسات السابقة عليها. وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة مايلي:
- بالنسبة للهدف من دراستنا أنه يمكن القول أنها إعتمدت على معطيات حالية وخاصة في دراسة حالة فيكون كل التركيز على متغيرنا المستقل والتابع وما يتعلق بهما، وذلك للتعرف على الدور الذي تلعبه أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي.
- يمكن إعتبار الدراسة الحالية دراسة إستطلاعية، وصفية وتحليلية لكونها تأخذ وجهة نظر المدقق الداخلي بمؤسسة النقل الحضري.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن التدقيق هو أحد أهم المواضيع التي يتطرق لها الباحثون في الآونة الأخيرة، نظرا للمكانة التي أصبح يحظى بها داخل المؤسسات الاقتصادية. حيث يعمل على حماية أصولها وأموالها، وكذا المساهمة بشكل كبير في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلي وقياس كفاءة إستخدام الموارد المتاحة وإضافة قيمة للمؤسسة، كما يقوم بدراسة كفاية وفعالية النظام والعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الإستشارية والتوصيات التي تكون في شكل إقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

وما يمكن إستخلاصه هو أن التدقيق الداخلي ما هو إلا إمتداد لتطوير الرقابة الداخلي، خاصة أن أهم مهمة يكلف بها التدقيق الداخلي تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية وذلك من خلال تحديد المخاطر وتقييمها والتقليل منها.



الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لمؤسسة
النقل الحضري و الشبه الحضري ETUO ورقلة

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول لمختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلي و ايضا التعرض لمختلف الأدبيات التطبيقية في الدراسات السابقة و التي لها صلة بموضوع بحثنا. من أجل الوصول الى دراسة شاملة اخترنا مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري، ونظرا لأهمية الموضوع و اتساعه سنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع محاولين بذلك ابراز الجوانب المتعلقة بالموضوع من خلال إجراء مقابلة مع المكلفين بالتسيير المؤسسة و طلب الوثائق المعتمدة في الدراسة.

تم تقسيم الفصل الثاني الى مبحثين يدور المبحث الأول حول الطريقة و أدوات البحث بينما يتناول المبحث الثاني النتائج و المناقشة.

المبحث الأول: الطريقة و أدوات البحث

في هذا المبحث سنتطرق الى طريقة و أدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل اشكالية موضوعنا

المطلب الأول : تقديم عام للمؤسسة

أولا : نشأة و تعريف بالمؤسسة

تقع مؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري لولاية ورقلة في المنطقة الصناعية بسكرة ،وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع صناعي تجاري تابعة لوزارة الأشغال العمومية و النقل تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي تخضع للقواعد الإدارية في علاقاتها مع المؤسسات وذلك تحت وصاية وزارة النقل ، أنشأت المؤسسة بمرسوم رقم 10/91 بتاريخ 2010/03/14 تحت إشراف مديرية النقل لولاية ورقلة والافتتاح الرسمي لوحدة تقرت في فيفري 2012 من قبل وزارة النقل حيث بلغ رأس مالها الافتتاحي 40000000.00 دج ورأس مالها حاليا يبلغ 251960985.00 دج.

القوى العاملة حاليا اعتبارا من 31/12/2018 ما يفوق 142 موظفا من بينهم 78 في وحدة ورقلة و 64 في وحدة تقرت حيث كان حجمها مؤسسة صغيرة ولا يوجد لها فروع وهي الوحدة الرئيسية (الأم) والوحدة التابعة لها في تقرت بدأت نشاط استغلالها في 16/06/2011 تحت إشراف مدير النقل لولاية ورقلة ويوم 05/02/2012 بمدينة تقرت دخلت حيز الخدمة وتتكون من مديرتين هما مديرية الإدارة والمالية ومديرية الاستغلال، حيث كان عدد الحافلات المبرجة للمؤسسة (30) حافلة.

عدد الخطوط التشغيل ستة خطوط (9-11-14-31-32-38-34) في مدينة ورقلة

ثلاثة خطوط (19-جنوبي 36-شمال 36-37) في مدينة تقرت.

حيث بلغت المساحة الكلية للمؤسسة 1972م² كتلة واحدة إدارية من ثلاث طوابق 1854.92م² متر مربع وموقف للسيارات من 117.8 م² المساحة السطحية لوحدة ورقلة : مساحة إجمالية 28940 م² مكونة من مجموعتين ، كتلة واحدة إدارية ، حظائر ، محطة مراقب ، مخزن واحد وكتلة واحدة الصحية والمنزل.

المساحة السطحية لوحدة تقرت :مساحة إجمالية 2964.412 م² مؤلفة من كتلة إدارية واحدة، محطة مراقب واحدة، ومتجر وأدوات صغيرة واحدة ، تعود ملكية هذا الموقع لبلدية تقرت ويرجع نشاط الوحدة في هذا الموقع إلى تأجير الإيجارات.

و يتزأسها المدير العام السيد : وذان محمد الحبيب.

- 1 : عرض الشركة

- الاسم : مؤسسة النقل الحضري ETUO بولاية ورقلة.
- النشاط : النقل الحضري و الشبه الحضري.
- النشأة و الوضع القانوني : وفقا للمرسوم رقم 10_91 من قانون EPIC14_03_2010
- العنوان : منطقة النشاطات لولاية ورقلة بجانب محطة المراقبة التقنية للسيارات ورقلة COTA

- 2 : الهيئات الداخلية للمؤسسة

- بداية النشاط يوم: 2011/06/20
- تنصيب لجنة الصحة و الأمن يوم: 2012/09/16
- تنصيب النقابة يوم: 2013/02/27
- تنصيب لجنة الخدمات الاجتماعية يوم: 2015/01/28

- 3 : العقود المبرمة مع المؤسسة :

- إتفاقية مع مؤسسة التأمين (CASH ASSURANCE).
- إتفاقية مع مؤسسة (DJBEC).
- إتفاقية مع مؤسسة SARL PETRO BARAKA للوقود.
- إتفاقية مع مؤسسة SARL ZIBZN TRANSPORT لنقل الوقود.
- إتفاقية مع مؤسسة بن حدة للوقود بتقوت.

- 4 : الزبائن و المؤسسات المالية المتعاملة مع المؤسسة :

1- المؤسسات المالية المتعاملة مع المؤسسة :

- بنك البركة BADR بورقلة تقوت.
- مؤسسة البريد الجزائر ALGERIE POST.
- الصندوق الوطني للإستثمار FNI.
- خزينة ولاية ورقلة.

2- الزبائن المتعاملون مع المؤسسة :

- النقل العمومي للمسافرين.
- النقل المدرسي و وكالات الإشهار.
- النقل المجاني لذوي الإحتياجات الخاصة.

ثانيا : مهام و أهداف المؤسسة

أهداف المؤسسة	مهام المؤسسة
<ul style="list-style-type: none"> - تقديم الخدمة العمومية في قطاع النقل. - نقل الأشخاص في المناطق الحضرية و الشبه الحضرية. - إعطاء نموذج إحترافي للدولة للناقلين الخواص. - تحسين نوعية الخدمة في المناطق الحضرية و الشبه الحضرية. - خدمة و عتاد المؤسسة يعطي الطابع الحضري للمدينة. 	<ul style="list-style-type: none"> - نقل المسافرين في المناطق الحضرية و الشبه الحضرية. - نقل المسافرين ضمن شبكة الخطوط المحددة من طرف مديرية النقل للولاية. - نقل طلبة المدارس و نقل المجاني لذوي الإحتياجات الخاصة. - جر مركبات المعطلة. - تسيير مراكز التكوين الخاصة بالمسافرين و تسيير محطات النقل البري الحضري.

جدول رقم (1): أهداف و مهام مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري لولاية ورقلة

الوظائف والنشاطات). وذلك بغية الوصول إلى نتائج علمية دقيقة حول المشكلة محل الدراسة، معتمدين في ذلك على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة في شكل جداول

2. متغيرات الدراسة:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في "أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي"، متغيرين أساسيين هما:

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.

المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلي.

3. البيانات:

تحتاج دراستنا الميدانية إلى توفر بيانات حول المؤسسة محل الدراسة حيث يتم تجميعها بشكل يدوي من خلال زيارة المؤسسة.

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة

1. الجانب النظري:

لقد إعتدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومجلات والتصفح في الشبكات الإنترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت وساعدتنا في إغناء وإتمام هذه الدراسة.

2. الجانب التطبيقي:

لقد إستعملنا في بحثنا هذا عدد من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة ومن أبرزها ما يلي :

أ. **المقابلة:** إن إختيار المقابلة كأداة رئيسية يرجع لطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها في الميدان، لأنها دراسة إستطلاعية تهدف من خلال المقابلة إلى الحصول على بيانات ومعلومات من واقع المؤسسة، خصوصا وأنها أداة توفر درجة حرية للمسؤول المقابل، مما يوفر دقة للمعلومات المطلوبة، ولذلك إعتدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثل في رئيس قسم المالية والمحاسبة ورؤساء المصالح بمختلف مستوياتهم.

ب. **الملاحظة:** سمحت لنا الزيارات الميدانية لمؤسسة النقل بجمع بعض المعلومات وملاحظة بعض الوثائق (برنامج التدقيق، التقارير، وغيرها)...، التي تساعدنا في دراستنا.

ت. **السجلات والوثائق:** المختلفة المتعلقة بتقارير ونشريات المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة في مؤسسة النقل

بعد قيامنا بطرح الأسئلة على مسؤول مصلحة المالية والمحاسبة وجمع المعلومات المراد الوصول إليها سنعرض كل الأسئلة وفق الأجوبة المقدمة من طرف رئيس مصلحة المالية والمحاسبة و من أجل التمكن من التوسع في أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، حيث قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة بهدف الحصول على معلومات واضحة ودقيقة .

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي

الجدول رقم(1): قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية متعلقة بالهيكل التنظيمي:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	آخر تعيين لرسم الهيكل التنظيمي	*		سنة 2015
2	هل يتم تجهيز موازنات تقديرية	*		
3	هل تقوم المؤسسة بتدوين سياسات و اجراءات محاسبية	*		
4	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات	*		
5	هل تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا تسمح بمقارنة أرصدة حسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية	*		
6	هل هناك تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة و وفقا لتعليمات الإدارة	*		- تأمين على الحافلات و المباني - تأمين الضمان الإجتماعي
7	هل يوجد وصف للوظائف و لوائح القائمين بها تبين مايلي: المسؤوليات و الصلاحيات المعطات لكبار المسؤولين في الشركة	*		
8	هل تعطي القيود المحاسبية تعريفا كافيا لحسابات التي يجب أن تسجل بها	*		
9	مسك دفاتر الأستاذ هو جزء من نظام معالجة المعلومات المحاسبية	*		
10	هل الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية مستقلون من تجهيزها	*		

المصدر من إعداد الطلبة

الجدول رقم(2): قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية متعلقة بالمخزونات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل الموجود في المخازن يقع تحت مسؤولية أمين خاص	*		أمين المخزن المكلف بتسيير المخزونات
2	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر	*		الجرد السنوي/الثلاثي
3	هل تصرف المواد في المخازن بناء على أوامر صرف كتابية	*		طلبات تموين
4	هل يقون أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراجات بموجب تقارير الاستلام و تقارير الصرف	*		تقارير شهرية و سنوية
5	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي و الدفاتر على مسؤول لإعتمادها و تسويتها	*		جرد سنوي جرد محاسبي
6	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على لأقل كل سنة	*		
7	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم المحاسبة	*		
8	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة بإستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات و قسم المبيعات	*		
9	هل من يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ومسؤول الوسائل العامة	*		
10	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لرئيس مصلحة المحاسبة و المالية	*		
11	هل إختصاصات و مسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة	*		بطاقة المنصب

المصدر من إعداد الطلبة

الجدول رقم(3): قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية متعلقة بالرواتب و الأجور

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور	*		إتفاقية جماعية
2	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي	*		
3	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة و عدد العمال بالمؤسسة	*		تسجيل الغيابات باللون الأحمر على مستوى كل مصلحة
4	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور	*		
5	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط و كشف الأجور	*		وصل خروج كامل (ساعات خروج كل شهر)
6	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق التغيرات	*		على حسب القدرة المالية للمؤسسة
7	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور	*		
8	هل يوجد مطابقة بين دفتر الأجور و المدفوعات	*		دفتر أجور شهري مع مدفوعات بنكية
9	هل هناك مقارنة بين كشف الشهري للأجور و دفتر الأجور	*		
10	هل نظام إعداد الأجور فعال	*		نسبيا
11	هل توجد مراجعة محاسبية و بيانية للرواتب و الأجور	*		

المصدر من إعداد الطلبة

الجدول رقم(4): قائمة أسئلة تقييم نظام الرقابة الداخلية متعلقة بالتسيير الجبائي

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك قسم خاص يتولى مهمة التسيير الجبائي	*		اطار مكلف بالجبائية (مكتب المحاسبة)
2	هل هناك مراقبة لمدى الإلتزام بالقوانين و اللوائح و التعليمات الضريبية	*		-قانون المالي في 12/31 من كل سنة - المنشورات الخاصة لمديرة الضرائب
3	هل يتم مراقبة التصريحات الجبائية من طرف أشخاص مؤهلين للتأكد من مطابقتها مع ما هو مسجل محاسبيا	*		
4	هل هناك فصل كافي بين مهمة حساب الضريبة و تسديدها و و تسجيلها محاسبيا	*		- اطار مالي يقوم بالتسديد - اطار محاسب يقوم بالتسجيل - رئيس مصلحة يقوم بالحساب و التنسيق بين المكاتب
5	هل يتم إجراء مطابقة بين الأعباء الضريبية المسجلة في حساب النتائج و الأعباء المصرح بها جبائيا	*		
6	هل يتم إعداد الوثائق الضريبية و تقديمها لمصلحة الضرائب في الوقت المحدد	*		تصريح شهري (tap.irg) G50 تصريح سنوي (Irg.sG29) ميزانية G04
7	هل يتم إستغلال الإمتيازات الممنوحة من طرف المشرع الجبائي من خلال دراسة الخيارات الضريبية الممنوحة	*		
8	هل يتم الإحتفاظ بالوثائق التي تؤكد صدق العمليات الجبائية	*		
9	هل هناك إطلاع مستمر على المستجدات القانونية الجبائية	*		
10	هل يتم التأكد من حسابات الأعباء و النواتج المسموح بها من الناحية الجبائية في تحديد النتيجة الجبائية	*		

المصدر من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على قوائم أسئلة نظام الرقابة الداخلية توصلنا الى بعض النقاط في المؤسسة و المتمثلة في نقاط القوة و الضعف و المتمثلة في ما يلي

- نقاط القوة لنظام الرقابة الداخلية :

1- الهيكل التنظيمي:

- يتم تجهيز موازنات تقديرية.
- تقارير مالية شهريا يتم إرسالها لمصلحة المحاسبة و المالية للمصادقة عليها.
- تحديد المسؤوليات و الصلاحيات من خلال وصف للوظائف ومدونة الأجرالتي تتضمنها الاتفاقية الجماعية .
- يوجد نظامآلي لمعالجة المعلومات المحاسبية "برنامج pc compta".
- توفر تغطية تأمين على كافة موجودات الشركة لضمان حماية الأصول.

2- المخزونات:

- الحرص على إعداد تقارير شهرية و سنوية من طرف أمين المخزن والإطار المكلف بتسيير المخزن الرئيسي.
- تتم كل سنة عملية الجرد السنوي للميزانية يمثل في جرد الاستثمارات والمخزونات وكذلك جرد حسابات الغير وراسمالهاة والديون.
- تعيين لجان جرد سنوية بمقرر من مختلف المصالح ويستثنى من ذلك امين المخزن والإطار المكلف بالوسائل العامة.

3- الرواتب والأجور:

- يوجد نظامآلي لمعالجة وحساب الأجرة "برنامج pc paie".
- يقوم مكتب المستخدمين بالتحقق من الحضور اليومي وإعداد كشف حضور شهري.
- إعداد جميع التقارير اللازمة لإعداد الأجرة (كشف مصاريف مصلحة / كشف حساب العطل السنوية).
- يقوم الاطار المكلف بالأجرة بإدخال البيانات و المعلومات المستلمة من مكتب المستخدمين من برنامج حساب الأجرة.
- يقوم الاطار المكلف بالمستخدمين و الاطار المكلف بالأجرة بمقارنة نتائج البيانات بالكشف الشهري للأجرة مع بيانات مكتب المستخدمين.
- ترسل الأجرة الى مصلحة المالية و المحاسبة للتدقيق و كذلك عملية الدفع.

4-التسيير الجبائي:

- يقوم رئيس مصلحة المحاسبة والمالية بإعداد التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية وكذلك بعملية التنسيق بين جميع الافراد داخل المصلحة.
- يقوم المحاسب بالتسجيل المحاسبي ومراجعة التصريحات السنوية والشهرية.
- يقوم الاطار المكلف بالمالية بعملية تسديد كل التصريحات.

نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية:

- عدم تحديث الهيكل التنظيمي حيث يمكن إعتبارها نقطة سلبية لأن المؤسسة نوعت من أنشطتها وأعتمدت على مناصب العمل الموجودة في مدونة الأجور القديمة.
- عدم توظيف مدقق داخلي مع العلم أنه يوجد منصب مالي لذلك.
- تكليف رؤساء المصالح بعملية تقييم نظام الرقابة واقتراح الإجراءات المناسبة.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة عن طريق المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة المالية و المحاسبة و توصلنا في الأخير الى إقتراح بعض التحسينات التي من شأنها أن تجعل من نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية .

الخاتمة

إن تزايد الإهتمام بالتدقيق كان نتيجة للمتغيرات الإقتصادية و المالية و التي صاحبها العديد من المنظمات التي حددت مجموعة من الأدوات و المعايير فكان من أهم هذه الأدوات التدقيق الداخلي الذي كان الهدف منه الرفع من كفاءة فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية .

حيث حاولنا من خلال هذا البحث التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعلى هذا الأساس قسم البحث الى قسمين الأول يتمثل في الجانب النظري الذي تطرقنا فيه الى عموميات حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي وبعض الدراسات السابقة التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع أما الفصل الثاني فخصص للدراسة الميدانية لدى مؤسسة النقل الحضري والشبه الحضري لورقلة.

1/ النتائج المتوصل إليها:

- 1- يلعب التدقيق دورا بالغ الأهمية في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 2- إن وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر على الإجراءات و المهام الإدارية في المؤسسة محل الدراسة.
- 3- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- 4- أن نظام الرقابة الداخلي هو جملة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات التي تقوم بها مؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري ورقلة.
- 5- إن من أهم الوسائل التي تساند الإدارة في تحقيق أهدافها، وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة.
- 6- أن هناك علاقة طردية قوية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة النقل الحضري و الشبه الحضري ورقلة، وهذا ما يبرهن العلاقة التكاملية بين التدقيق و نظام الرقابة الداخليين في المؤسسة.
- 7- إن عدم التعاون و التنسيق بين المدقق الداخلي و رؤساء المصالح يؤثر سلبا على العلاقة بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية.
- 8- إن هناك بعض جوانب القصور في بعض المصالح التي تؤثر على فعالية وجودة التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

2/ اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة أنها تساعد على إكتشاف نقاط القوة والضعف ومعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر ووضع الإجراءات اللازمة لتفاديها مستقبلا وهذا ما يبين صحتها.

الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي باعتباره أنتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحرص على ضمان دقة في العمليات ومحاولة تجنب الخسائر، وهذا ما يبين صحتها.


الفرضية الثالثة: نعم ، توجد علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلية نظام الرقابة الداخلية و ما يؤكد هذه العلاقة هو تطابق الأهداف فيما بينها و هذا ما يبين صحتها.

3/ التوصيات المقترحة:

- 1- العمل على زيادة الإهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي و تفعيل دورها، لما لها من أثر ايجابي في دعم الرقابة على مختلف جوانب الأداء.
- 2- الدراسة المتأنية لنظام الرقابة الداخلية و إستعاب أهميته البالغة و العمل على تعزيز و تقوية مقوماته و ذلك لضمان الحماية القصوى للمؤسسة.
- 3- خلق فرع أو قسم خاص بالتدقيق الداخلي .
- 4- ضرورة عقد دورات تدريبية للمسؤولين و الموظفين بهدف إكسابهم المعرفة الكافية بأهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية.
- 5- تقييم مستمر و فعال للرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي .
- 6- الأخذ بعين الأخذ بعين الإعتبار التوصيات المقدمة من طرف المدقق الداخلي والقيام بالإجراءات والتصحيحات اللازمة في أسرع وقت.
- 7- ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق الداخلي و عدم كتمانها لأي سبب كان.

4/ آفاق الدراسة: بالرغم من الجهود المبذولة في إتمام هذه الدراسة إلا أنها لا تخلو كغيرها من الدراسات الأخرى من النقائص بسبب عدم القدرة على الإلمام بكل شيء و بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون سلسلة مرتبطة بين بحوث سبقت ، حيث يمكن إقتراح بعض المواضيع التالية:

- التكامل الوظيفي بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية.
- دور التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
- مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ. باللغة العربية

أولا: الكتب

1. إدريس عبد السلام الشتيوي، مراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996
2. آلفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
4. جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004 .
5. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة، الدار الجامعية للطبع والتوزيع، 2001
6. حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج 2 ، ط 1 ، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس ،ليبيا، 2006 .
7. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 .
8. صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة ، الطبعة الأولى، دار الرماح للنشر، عمان، 2016 .
9. طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
10. عبد الرحمان بابنات، ناصر داني عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
11. عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ج 1، دار الراية، عمان، 2009.
12. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009.
13. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002 .

14. كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الطبعة 1، دار الكتب الحديثة، الإسكندرية، 2006 .
15. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007 .
16. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 .
17. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009 .
18. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، 2010 .
- ثانيا : الرسائل الجامعية
أ . الدكتوراه
19. زيان عبد الحق، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم الإقتصاد، جامعة عبد الباقي بلقايد، تلمسان، 2014
- ب . الماجستير
20. بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلي في البنوك، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007
21. عمر زهير عز الدين، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلي على أداء المدقق الداخلي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2015.
22. فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016
23. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2003 - 2004
24. محمد أمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007 .
25. ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007

ج. ماجستير:

26. أمان الله، وجدان مارية، أهمية التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014 .
27. أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017 .
28. بوعلي عبد النور، رابح محمد، التدقيق الداخلي كمدخل لتقييم نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماجستير، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، 2020 .
29. دغة إيمان، عنان رحمة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018 .
30. رغييس أمين، حسام الدين، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة للإستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير أكاديمي، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، 2020 .
31. سعيدات حواء، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017 .
32. علاق رميساء، مساهمة التدقيق في تطوير نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، 2020 .
33. غنو عبد القادر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016 .
34. قلقول نعيمة، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي، مذكرة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، 2017 .
35. مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي، مذكرة

ثالثا: المجلات

36. أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد، 63-64، 2005 .
37. جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012 .
38. خالد جمال الجعارات، بوطرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة يومي 24-25 أكتوبر، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي، 2017 .

رابعاً: الملتقيات والمؤتمرات

39. رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعية، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، العدد 5، مجلد 3، 2013.

40. شملال نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي في بيئة نظم، المعلومات المحاسبية، الدراسة منشورة في مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016.

41. العيد محمد، بن نعمة سليمة، دواح بلقاسم، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الإقتصادية، الدراسة منشورة في مجلة مراجعة الإقتصاد، والإدارة، المجلد 14، العدد 1، 2015.

خامساً: المقابلات الشخصية

42. مقابلة شفوية مع السيد غالمي حميد، رئيس مصلحة المحاسبة و الجباية 2023.

سادساً: المراجع باللغة الأجنبية

43. Brade M Tuttle, Information technology examination of COBIT as a internal control Framework for an empirical, Computer Science, volume 8, Issue 4, 2007.
44. HAMINI ALLEL-le contrôle interneet la boration du bialn comptable-office de Poblication universitaires, Alger, 1990.
45. CHEKROUN Merime, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du System de control interne:cas d'un echantillons d'entreprise algerienn, these de doctoraten Sciences de gestation, universiteaboubekrbelkaid detelemcen, 2013/2014.
46. Zianiabdelhak, Le rôle de l'auditinternedansl'amelioration de la gouvernance D'entreprise: carenentreprise algériennes, thèse de doctorat en scienceséconomiques , université aboubekrbelkaid de Tlemcen, 2013/2014.
47. Bouguetaya Samir, L'audit interne facteur der performance dans l'entreprise, master 2 Contrôle audit et conseil, Université de la Méditerrané aixmareille II, 2011.

الملاحق

الملحق رقم 01: واجهة مشروع الميزانية التقديرية لسنة 2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة النقل

MINISTERE DES TRANSPORTS
المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لورقلة
ETABLISSEMENT DE TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN
D'OUARGLA (E.T.U.S.O)
طريق غرداية المنطقة الصناعية ورقلة
الهاتف/الفاكس: 029713464-029718007



مشروع الميزانية التقديرية لسنة

2023

مؤسسة النقل الحضري لورقلة
السريحد السوارد
ورقلة في 23 OCT 2022

E.P.I.C مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري

01/01/2023

الملحق رقم 02: الموازنة التقديرية لسنة 2023

صحة النفقات (المصاريف) (Décaissement)

المبالغ المقدرة (د.ج)

العنوان	المبالغ المقدرة (د.ج)
نفقات الاستغلال 2023	155 570 010.00
نفقات الاستثمار 2023	150 000.00
مجموع المصاريف 2023	155.720.010.00

حوصلة المقبوضات (Encaissement)

المبالغ المقدرة (د.ج)

العنوان	المبالغ المقدرة (د.ج)
إعانات أخرى للاستغلال (إعانة التوازن)	97 905 771,88
إيرادات النشاط الرئيسي للمؤسسة (النقل الحضري)	44 928 000.00
إيرادات نشاطات ثانوية للمؤسسة (نقل ذوي احتياجات خاصة)	1.000.000,00
إيرادات نشاطات ثانوية للمؤسسة (خدمات الأشهار)	1.100.000,00
إيرادات نشاطات ثانوية للمؤسسة (مراقبة التقنية)	8.241.542,12
إيرادات نشاطات ثانوية للمؤسسة (كراء sotraz)	2.544.696,00
مجموع الإيرادات 2023	155.720.010.00

الموازنة العامة

المبالغ المقدرة (د.ج)

العنوان	المبالغ المقدرة (د.ج)
النفقات (Décaissement)	155.720.010.00
الإيرادات (Encaissement)	155.720.010.00
الرصيد	0.00



الملحق رقم 03: تقرير الجرد السنوي لسنة 2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 وزارة النقل
 MINISTERE DES TRANSPORT
 المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لورقلة
 ETABLISSEMENT DE TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN DE OUARGLA
 (E.T.U.S.O)
 طريق غرداية المنطقة الصناعية ورقلة
 الهاتف/ الفاكس: 029718007 - 029713464



تقرير بخصوص عملية الجرد لممتلكات ومخزونات المؤسسة لسنة 2022

- بناءً على المقرر رقم 090 المؤرخ في 12 ديسمبر 2022 الذي يتضمن تعديل أعضاء لجنة الجرد بالمؤسسة لسنة 2022.
 - قامت لجنة الجرد بعملية جرد الممتلكات و المخزونات على مستوى المؤسسة العمومية للنقل الحضري لورقلة في الفترة الممتدة من يوم 20 ديسمبر 2022 إلى غاية يوم 12 جانفي 2023 وكانت نتائجها في عملية جرد المخزونات والممتلكات بالقيمة والعدد المادي كما يلي:

1. المخزونات :

- قطع غيار بقيمة : 20 308 646.43 دج.
- قطع غيار سونا كوم بقيمة : 9 796 987.00 دج.
- مواد عامة بقيمة : 3 134 324.70 دج.
- ألبسة عمال بقيمة : 344 600.00 دج.
- أدوات مكتبية بقيمة : 457 710.50 دج
- الزيوت والشحوم بقيمة : 6 183 200.00 دج.
- مطبوعات بقيمة : 276 640.00 دج.
- التذاكر بقيمة : 232 400.00 دج.
- أدوات كهربائية بقيمة : 7 334 325.20 دج.
- مواد التنظيف بقيمة : 199 175.00 دج.
- أدوات طبية بقيمة : 71 080.00 دج.
- أدوات حديدية بقيمة : 689 700.00 دج.
- عجلات بقيمة : 1 274 100.00 دج
- معدات ورشة بقيمة : 30 000.00 دج

وبذلك يكون إجمالي المخزونات بقيمة : 50 332 888.83 دج، والجرد المادي للمخزونات مبين في الملحق رقم 01 المرفق بهذا المحضر.

2. الاستثمارات:

قامت لجنة الجرد بمعابنة الأموال المنقولة وغير المنقولة (الاستثمارات) للمؤسسة وكانت نتائجها كما يلي:

التثبيبات العينية:

- معدات وأدوات بقيمة : 4 869 923.32 د.ج.
- برامج إعلام آلي بقيمة: 177 000.00 د.ج.
- عتاد مضاد للحريق بقيمة : 934 400.00 د.ج.
- وسائل النقل سيارات المصلحة بقيمة : 4 700 854 .71 د.ج.
- وسائل النقل حافلات نقل بقيمة : 455 801 154.00 د.ج.
- عتاد وأثاث مكتب بقيمة: 3 880 257.83 د.ج.
- عتاد إعلام آلي بقيمة : 4 079 600.00 د.ج.
- عتاد اتصال بقيمة : 3 151 310.80 د.ج.
- تثبيبات و تهيئات بقيمة : 6 605 587.47 د.ج.
- مبنى الإدارة والحظيرة والاراضي بقيمة : 429 828 498.40 د.ج.
- عتاد النادي بقيمة: 839 200.00 د.ج.
- عتاد السكن الوظيفي بقيمة : 630 000.00 د.ج.

وبذلك يكون المجموع الكلي للتثبيبات بقيمة 915 497 786.53 د.ج. والجرد المادي للتثبيبات مبين في الملحق رقم 02 المرفق بهذا المحضر.

أعضاء اللجنة :

رئيس اللجنة : باكر عبد الحفيظ
إطار مكلف بالمشتريات
باكر عبد الحفيظ

فرقة العد:

1/ المقر الرئيسي بورقلة:

- حني زاهية
إطار مكلف بالأجرة
حني زاهية

- ربيعي حنان غياث مرحضا

2/ المقر الفرعي بتقرت:

- وذان عبد الله
وذران عبد الله
رئيس مصلحة الاستغلال

- بن مريم فاطمة نور اليقين.
بن مريم فاطمة نور اليقين

فرقة المطابقة :

1/ المقر الرئيسي بورقلة:

- شناي هاجر .
عوز مكاتب الصب
ورقة مطابقة


- علوت مريم
عوز مكاتب الصب
ورقة مطابقة

2/ المقر الفرعي بتقرت :

- الاخضري عبد الحميد
عوز مكاتب الصب
ورقة مطابقة

- درب بدره
عوز مكاتب الصب
ورقة مطابقة

الملحق رقم 04: المدخلات الشهرية للمخزن لشهر جانفي

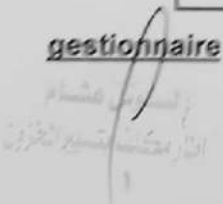
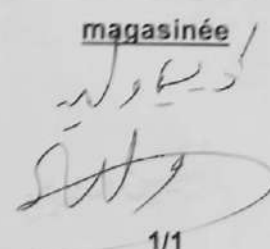

 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
 REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
 المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري ورقدة
 ETABLISSEMENT DE TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN
 DE OUARGLA (E.T.U.O.S)
 طريق غرداية المنطقة الصناعية ورقدة
 الهاتف/الفاكس: 029713465-029713464

17/05/2022

ENTREES

Date de début : 01/01/2022 Date de fin : 01/04/2022
 3/1/2022

NOM DE FAMILLE	Entrées
Matuere de fer	0,00 DZD
Carburant et lubrifiant	0,00 DZD
Equipement	0,00 DZD
Documentation	0,00 DZD
Fourniture de bureau	149 551,00 DZD ✓
Fourniture de l'électricité	800,00 DZD ✓
Fourniture de Quiqua lerie	0,00 DZD
Piece de rechange1	0,00 DZD
Pneumatiques	0,00 DZD
Produit de menage	0,00 DZD
Produit médicoux	0,00 DZD
Snvi piece de rechange	0,00 DZD
Stock billetterie	0,00 DZD
Tenu de traville	0,00 DZD
total HT :	150 351,00 DZD

gestionnaire 
 magasinée 

walid walid 1/1

الملحق رقم 06: المتابعة السنوية لحركة المخزون لعائلة المواد الحديدية

la famille		Matiere de fer		01-01-2022		31-12-2022		LE RESTE (N-1)		LE RESTE (N)	
						ENTRA2022		CONSMATION2022			
Nome article	Code article	Prix unitaire	quantité N-1	prix total N-1	quantité E	prix total E	quantité CO	prix total CO2	quantité N	prix total N	
baguette arjo	478	380.00	53	20140.00	0	0.00	53	20140.00	0	0.00	
comier 30*3	480	700.00	14	9800.00	0	0.00	7	4900.00	7	4900.00	
fer plat 40*4	481	520.00	4	2080.00	0	0.00	0	0.00	4	2080.00	
fer plat 30*3	482	380.00	10	3800.00	0	0.00	4	1520.00	6	2280.00	
tube carre 20*30 1.2	484	610.00	2	1220.00	0	0.00	2	1220.00	0	0.00	
tube rect 40*20 1.2	485	950.00	3	2850.00	0	0.00	3	2850.00	0	0.00	
tube rond 22 1.2	487	450.00	17	7650.00	0	0.00	1	450.00	16	7200.00	
tube rond 20/27 1.8	488	850.00	14	11900.00	0	0.00	11	9350.00	3	2550.00	
paumelle 200	490	230.00	9	2070.00	0	0.00	6	1380.00	3	690.00	
fer carre 11	493	500.00	7	3500.00	0	0.00	0	0.00	7	3500.00	
gali 80	496	1000.00	9	9000.00	0	0.00	0	0.00	9	9000.00	
T ract 40*20 1.0	1513	650.00	19	12350.00	0	0.00	3	1950.00	16	10400.00	
UPN 60 6M 30.42	1514	3200.00	1	3200.00	0	0.00	1	3200.00	0	0.00	
T RECT 40*30 1.5 9.89	1517	1100.00	3	3300.00	0	0.00	0	0.00	3	3300.00	
T CARRE25 1.4	1518	750.00	3	2250.00	0	0.00	3	2250.00	0	0.00	
T CARRE 40 1.5 11.30	1799	2150.00	20	43000.00	0	0.00	1	2150.00	19	40850.00	
TOLE NOIR 1.0 15.7	1800	3150.00	8	25200.00	0	0.00	8	25200.00	0	0.00	
F,PLAT 40*3 4.2	1801	1550.00	20	31000.00	0	0.00	4	6200.00	16	24800.00	
T,ROUND 32 1.2 5.76	1802	1150.00	15	17250.00	0	0.00	0	0.00	15	17250.00	
PAUMAELE 120 AX 16	1803	180.00	12	2160.00	0	0.00	12	2160.00	0	0.00	
CORNIERE 40/4	1804	1900.00	10	19000.00	0	0.00	0	0.00	10	19000.00	
DISQUE 230 ORKA	1805	200.00	75	15000.00	0	0.00	37	7400.00	38	7600.00	
DISQUE 115 ORKA	1806	100.00	80	8000.00	0	0.00	57	5700.00	23	2300.00	
DISQUE A MOULIER 115 ORKA	1807	200.00	15	3000.00	0	0.00	2	400.00	13	2600.00	
BAGUETTE 3.25 RUTIL 7.80	1808	2000.00	15	30000.00	0	0.00	5	10000.00	10	20000.00	
pinture anti rouille 800g	1809	250.00	6	1500.00	0	0.00	6	1500.00	0	0.00	
T CARRE 40 1.8	2308	3100.00	0	3100.00	15	46500.00	1	3100.00	14	43400.00	

الملحق رقم 07: السجل القانوني للأجرة

ETIUS QUAROLA
ZONE DACTYME ROUTE OHERDINA QUAROLA
CENTRALISATEUR GENERAL
PAGE 1
Edition n° 19/04/2023 13:49

21

(FIN SALAIRES) Période AVRIL 2022

COMPTE	CODE	LIBELLE	DEBITE	CREDIT	RETENUE	EFFET
6300	R000	NOMBRE DE JOURS TRAVAILLES	4,000,00			154
	R000	SALAIRE DE BASE		2,413,951,99		154
	R004	NOMBRE DE JOURS	123,00			14
	R004	RETENUE JOURS	123,00			14
	R008	IND ZONE	0,00	520,215,88		143
	R081	17 P		54,401,24		103
	R080	Impôts sur salaire SALAIRES UNO			8,000,00	1
	R027	EP	0,00	193,595,70		102
	R071	17 SP		87,192,34		30
	R079	PAIEMENT (P.)			7,715,00	1
	R081	AUGMENT		107,819,70		113
	R090	de jure sur salaire			41,000,00	4
	R301	P.B.I.		488,131,66		102
6300	R081	JRS REPRISE CONGE (RETENUE)	280,00			102
	R081	JRS			107,807,01	38
	R104	PF1		729,752,57		100
	R105	Perte de responsabilité		51,720,60		8
	R345	PRIME DE BIEN ET BIEN	0,00	60,000,00		10
	R106	Perte Usuelle P.N. (Net)	0,00	102,000,00		1
	R000	SALAIRE DE POSTE	5,014,968,39			103
	R090	RETENUE CEDI SLE	5,014,968,39		491,368,99	103
	R090	RETENUE MUTUELLE	5,014,968,39		40,041,25	02
	R000	PANIER	3,000,00			100
	R000	PCASSE	0,00	994,000,00		100
	R000	TRANSPORT	0,00	49,199,47		52
	R000	UNION ACCO (RM)		81,000,00		101
	R048	PANIER DE CADRE		101,500,00		01
	R048	RETENUE IMPOT 10%	10,00	6,500,00		1
	R000	BASE IMPONABLE RIGIMOB	5,116,362,79		5,400,00	03
	R000	BASE IMPONABLE RIGIBUL	7,621,47			03
	R000	TOTAL IMPONABLE RIG	5,087,578,51			1
	R000	RETENUE RIG	5,087,578,51		162,657,64	03
	R000	RETENUE MUTUELLE	5,000,00		9,000,00	02
6300	R100	CONGE	280,00	336,191,11		30
	R108	FRAS DE MISSION		100,000,00		9
	R074	SALAIRE UNIQUE		94,000,00		04
	R074	PENS PRET			129,000,00	23
	R070	NET A PAYER			5,902,949,57	103
		TOTAL GENERAL	6,944,108,51	6,944,108,51		