

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية و محاسبية التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم

مقدمة من طرف الطالب:

توادري أمين

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	منصورية زعفران	أستاذة محاضرة صنف ب	مستغانم
مقررا	فاطمة لعلمي	أستاذة التعليم العالي	مستغانم
مناقشا	شهرزاد برواين	أستاذة محاضرة صنف أ	مستغانم

السنة الجامعية : 2022/2021

الإهداء

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

أمي وأبي الحبيبان

و إلى إخوتي الأعزاء

أطال الله في عمرهم و متعمهم بدوام الصحة و العافية وجعلهم من أهل الجنة إن شاء
الله

و إلى كل من تخطيت معهم خطواتي الدراسية

و إلى من ساندني في عملي هذا: معمر، كريمة، خالد، سمير

الشكر و التقدير

الشكر لله عز وجل على نعمه التي لا تعد ولا تحصى

والذي ثبت خطانا و قدرنا على إنهاء هذا العمل المتواضع

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان بالجميل للأستاذة الفاضلة " لعلمي

فاطمة " التي أشرفت على تأطيري

وعلى توجيهاتها القيمة حفظها الله وأدامها بصحة وعافية في خدمة

العلم

الملخص:

أصبح الإهتمام بالتدقيق الداخلي في تزايد مستمر نتيجة دوره الفعال في تحسين أداء المؤسسات من خلال الحد من الأخطاء والانحرافات وأخذها بعين الاعتبار أثناء أداء الأنشطة. وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسة حالة مؤسسة سونلغاز، إعتقادا على المقابلة الشخصية والملاحظة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز فعال وذلك يعود إلى الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع الأنشطة والعمليات التي تتم داخل المؤسسة.

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

Abstract:

The interest in internal audit is constantly increasing as a result of its effective role in improving the performance of institutions by reducing errors and deviations and taking them into account during the performance of activities. This study aims to shed light on the role of internal audit in activating the internal control system in the institution, through a case study of the Sonelgaz Corporation, depending on the personal interview and observation.

The study reached several results, the most important of which are: The internal control system in the Sonelgaz Corporation is effective, due to the procedures followed within the institution through continuous monitoring and examination of all activities and operations that take place within the institution.

Keywords: internal audit, internal control system, economic institution.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
II	الشكر
III	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
أب	المقدمة
	الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية
10	تمهيد
11	1- مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي
11	1-1 التدقيق الداخلي من حيث المفهوم ، الأنواع ، الوظيفة ، الخصائص والأهداف
11	1-1-1 مفهوم التدقيق الداخلي
13	2-1-1 أنواع التدقيق الداخلي
13	3-1-1 وظائف التدقيق الداخلي
14	4-1-1 أهمية التدقيق الداخلي
14	5-1-1 أهداف التدقيق الداخلي
14	6-1-1 خصائص التدقيق الداخلي
15	7-1-1 وسائل التدقيق الداخلي
17	2-1 الإطار العملي للتدقيق الداخلي
19	2-2-1 مراحل التدقيق الداخلي
19	3-2-1 الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي
20	2- مفاهيم أساسية حول نظام الرقابة الداخلية
21	1-2 تعريف نظام الرقابة
22	2-2 أنواع الرقابة الداخلية
24	3- مكونات الرقابة الداخلية
26	4- إجراءات نظام الرقابة الداخلية
27	5- أهداف الرقابة الداخلية

قائمة المحتويات

30	6-طرق فحص و تقييم الرقابة الداخلية
32	7-مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية
33	8-علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية
35	9-الدراسات السابقة عن الموضوع
36	خلاصة الفصل الأول
	الأدبيات التطبيقية
	دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم
37	تمهيد
38	1. المؤسسة محل الدراسة (مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية مستغانم)
38	1.1 مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية مستغانم
38	2.1 أهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية مستغانم
39	3.1 النطاق الجغرافي المغطى بالمديرية
40	4.1 الهيكل التنظيمي للمديرية
42	5.1 مهام ومسؤوليات المديرية (قسم المالية والمحاسبة)
42	2. بيانات الدراسة التطبيقية وكيفية الحصول عليها
42	1.2 الأدوات المستخدمة في الدراسة
42	2.2 التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة
45	3.2 تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
45	3. مناقشة نتائج الدراسة
45	1.3 تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
46	2.3 مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
47	خلاصة الفصل الثاني
49	الخاتمة العامة
52	قائمة المراجع

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
26	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	1
29	نواحي الضعف في الرقابة الداخلية و أثرها على عملية التدقيق	2
32	تغير المستوى المقبول لخطر الإكتشاف على أساس تقييم المخاطر الجوهرية و الرقابية	3
43	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمشتريات	4
44	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمبيعات	5
45	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالأجور	6

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
23	مكونات نظام الرقابة الداخلية	1
28	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	2
39	الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز	3
40	الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة	4

أولاً: تمهيد وطرح إشكالية الدراسة:

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

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة معاً لحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من إتخاذها للتدابير والإجراءات اللازمة لتقادي الوقوع في الأخطار المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمراً ضرورياً وحتماً للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاطاً تقييمياً يهدف إلى فحص و مراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و حمايتها وكذلك مراجعة وتقييم أنشطة المؤسسة و مختلف أنظمتها.

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

مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية هي:

- 1- كيف يمكن التفريق بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية؟
- 2- هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
- 3- فيما تكمن الأهداف الأساسية لكل من المراقبة الداخلية و التدقيق الداخلي؟

ثانياً: فرضيات الدراسة:

لغرض الإجابة عن إشكالية الدراسة تمت صياغة مجموعة من الفرضيات:

- ◆ هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق الداخلي يحقق التأكد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح.
- ◆ تكمن الأهداف الأساسية لمعايير كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في تنظيم علاقة العمل وحماية العاملين في المؤسسة.

- ♦ للتدقيق الداخلي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة بإعتباره وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة يساهم بدرجة كبيرة في المحافظة على موجودات وتحقيق أهدافها.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع:

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

رابعا : أهداف الدراسة:

- ♦ محاولة معرفة التدقيق الداخلي وأهميته.
- ♦ توضيح مدى فعالية النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- ♦ تسليط الضوء على نظام الرقابة في المؤسسة.

خامسا :أهمية الدراسة:

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

سادسا :حدود الدراسة:

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

حدود زمنية: كانت الدراسة من 2022/05/08 إلى 2022/05/23

تمهيد

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

كما يشمل هذا الفصل على مبحثين أساسيين و هما:

- ◆ المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.
- ◆ المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.

1- مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي:

خصص هذا العنصر للتعرف على كافة المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي.

1-1 التدقيق الداخلي من حيث المفهوم، الأنواع، الوظيفة، الخصائص والأهداف:

يعد التدقيق الداخلي وظيفة داخلية بالغة الأهمية لذا سيتم التطرق إلى مفهومها، أنواعها، وظيفتها، أهميتها، وأهدافها و خصائصها.

1-1-1 مفهوم التدقيق الداخلي:

اكتسب التدقيق الداخلي أهمية بالغة لدى الباحثين في هذا المجال، فأحيط بعدة تعاريف من بينها ما

يلي:

يعرف خلف عبد الله التدقيق الداخلي بأنه مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تتشعبها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية ، و كذا التأكد من كفاية للاحتياطات المتخذة لحماية الأصول و ممتلكات المؤسسة ، و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها ، إضافة إلى اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها و ذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى. (خلف، 2006، صفحة 33 و 34).

وحسب معهد المدققين الداخليين فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة. (عبد الله و يزيد، 2016، صفحة 62)

كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين : "IFACI التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة و تسيير المؤسسة ،هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول ا تتضمن الضمانات الكافية ،أي أن المعلومات صادقة ،العمليات شرعية ،التنظيمات فعالة ،الهياكل واضحة و مناسبة. (بوتين، 2009، صفحة 15)

من خلال التعارف السابقة يتبين لنا أن التدقيق الداخلي هو نشاط أو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها بهدف مساعدة موظفيها للإطلاع بمسؤولياتهم بجدارة ،حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ،ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.

1-1-2 أنواع التدقيق الداخلي : تتمثل أساسا في: (خلف، 2014، صفحة 237)

- أ- **التدقيق المالي:** هو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقا.
- ب- **تدقيق الالتزام :** يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ ،ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة ،كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة ،وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي ،حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة — أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة ،حيث يقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات و الإجراءات المقررة أم لا.
- ج- **التدقيق التشغيلي :** هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها والرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة ،والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم ،حيث تقيس الفاعلية كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح ،في حين تقيس الكفاءة كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها ،وبالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق وفحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة.
- د- **التدقيق الاجتماعي:** يعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع.
- هـ- **التدقيق لأغراض خاصة:** هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخلي بحسب ما يستجد من أحداث ،كلفته الإدارة العليا للقيام به ،فغالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن برنامج أو خط التدقيق الداخلي.
- و- **تدقيق نظم المعلومات:** يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق ،وتدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات ومما يزيد من أهمية و ضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها ،إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الالكترونية في أداء المهام اليومية و في إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.
- ز- **التدقيق البيئي:** ويتضمن:
- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات وعلى ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراءه في المستقبل.
 - تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل.
 - تدقيق الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات.
 - تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة.

○ تدقيق المنتجات.

1-1-3 وظائف التدقيق الداخلي:

يتم التدقيق الداخلي عادة بعد تنفيذ العمليات المحاسبية ،لذلك يعد منع واكتشاف وتصحيح الغش والخطأ في البيانات المحاسبية يمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي للتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المؤسسة. وتأسيسا على ما تقدم يمكن تحديد وظائف التدقيق الداخلي كما يلي:

الوظيفة الأولى: الفحص : يعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية،ومن إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
 - إن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها ،وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
 - اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلّق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.
 - تقييم الضبط الداخلي من حيث تقييم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات ،بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله ،وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال. (أحمد حلمي، 2005، صفحة 94)
- الوظيفة الثانية: التقييم :** تعد وظيفة التقييم امتداد لتدقيق الأحداث المالية ،لذا فان مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة.

وعليه فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي عن طريق الخريطة التنظيمية وليس على أساس التقارير المالية مثل التدقيق الخارجي. وبناء على ذلك فان المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية ،وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة. (عبد الوهاب وشحاتة، 2005، صفحة 501)

1-1-4 أهمية التدقيق الداخلي : تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي أعمال ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي.

ولا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة ،حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و التأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة وضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي ،و أشار المعهد إلى أن إضافة القيمة تتم من خلال تحسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنظمة و تحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة لذلك فإن إضافة القيمة للشركة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي و البنائي و تتحقق إضافة القيمة من خلال دعم قدرة إدارة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الإستراتيجية و بما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء مجموعة

من الأنشطة التأكيدية والتأمينية و الاستشارية في إطار من الاستقلالية والموضوعية. (محمد الجابري، 2014، صفحة 14)

1-1-5 أهداف التدقيق الداخلي: يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف أساسية وأهداف ثانوية، وهي كالتالي:
أ- **الأهداف الأساسية:** وهي التي تضمن تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وأهمها: (مصطفى صالح سلامة، 2010، الصفحات 29-30)

- التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.
- المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال.
- الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة ببيانات محاسبية دقيقة وصادقة.
- الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية بالمفارقات والتحليلات والدراسات، والبيانات والتقارير المالية والإحصائية.
- رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة.

ب- الأهداف الثانوية: (أوصيف، 2017، صفحة 19)

- يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة أهمها:
- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها الإدارة للعاملين الجدد والقدامى.
- بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية دون تأخير.
- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة.

1-1-6 خصائص التدقيق الداخلي: يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية: (فاطمة، 2016، صفحة 19)

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

7-1-1 وسائل التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:

(خالد و بوطرة، 2017، الصفحات 6-7)

أ- **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

ب- **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 المجاميع من صفحة إلى أخرى.

ت- **المراجعة المستندية :** لا بد للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينه من قرائن المراجعة ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.

ث- **نظام المصادقات :** إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار 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 لأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.

ج- **نظام الاستفسارات والتتبع :** يوجه المدقق بعض الأسئلة والاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة وهذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.

ح- **نظام المقارنات والربط بين المعلومات :** تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها.

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

2-1 الإطار العملي للتدقيق الداخلي:

كما رأينا سابقاً أن عملية التدقيق الداخلي تتمثل في فحص وتقييم مختلف المعلومات والأنظمة للتأكد من مدى صحتها وسلامتها وللقيام بذلك يتوجب على المدقق الداخلي الاستناد إلى المعايير والإرشادات التي توضح سيرورة عمله من خلال إتباع طريقة منهجية التي تتضمن عدة مراحل.

1-2-1 معايير التدقيق الداخلي: يمكن تلخيصها فيما يلي: (عبد السلام، 2010، صفحة 44)

المعيار الأول : الاستقلالية: يجب أن يكون المراجع بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فينتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه، أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة

- ،وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:
- **مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة:** من حيث المستوى الإداري التابع له ،وكذا الجهة التي يقدم إليها تقريره إضافة إلى سلطة التعيين والعزل.
 - **الموضوعية:** وتتمثل في تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالتدقيق الداخلي ،وتغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر ،وكذا تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
 - **الاستقلالية :** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ،ويجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين عند الأداء عملهم.
- المعيار الثاني : الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:** ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية: (أحمد، 2005، صفحة 10)
- **الكفاءة العلمية:** حيث يجب أن تزود إدارة التدقيق الداخلي بعدد من المهارات الفنية المناسبة ،والتي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
 - **الخبرة العلمية:** بمعنى انه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة التدقيق الداخلي خبرة علمية كافية تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة وفاعلية.
 - **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية:** فيجب على المدقق الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق.
 - **دراسة وفهم العلوم السلوكية:** حيث يجب على المدقق الداخلي أن يكون لبقا وبارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال معهم بفعالية.
 - **توافر الصفات الخلقية :** ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.
- وخلاصة هذا المعيار أنه يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك المعرفة و المهارة وغيرها من الصفات والكفاءات اللازمة لأداء المسؤوليات المحاطة به.
- المعيار الثالث : نطاق العمل:** يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم وجودة الأداء فيما يتعلق في المسؤوليات المختلفة ،ولتحقيق ذلك يجب على المدقق القيام بما يلي:
- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات.
 - تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.
 - مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول ،والتحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

المعيار الرابع : أداء أعمال التدقيق: يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية التخطيط للتدقيق مع فحص وتقييم المعلومات المتاحة من أنها كافية وملائمة والتبليغ عن النتائج عن طريق إعداد تقرير بالنتائج ومتابعة تنفيذ هذه النتائج وما تم تحديده من توصيات.

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

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

2-2-1 مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكوا تتبغ نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل وفعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل وهي: (لظفي، 2004.2003، الصفحات 77,79)

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

✓ **جدول القوة و الضعف :** يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام

بدراستهن فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية ،فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي ،فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية ،ذلك حسب القواعد ،و الإجراءات ،و النظم الموجودة ،فأرى المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة ،أمن صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة ،وكذلك حسب النتائج المنتظرة ،فمرحلة الدراسة التي يقوم ا المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف .

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

ت- **العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)** : تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي دف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها ،فهذه المرحلة تحتوى أيضا على مراحل فرعية وهي: (لطفي، 2004،2003، صفحة 80)

✓ **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 اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها .

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

✓ **ورقة إبراز وتحليل المشاكل** : ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي 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 الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له ،أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة .

ث- **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 الايجابية من جهة أخرى ،كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة. (لطفي، 2004،2003، صفحة 81)

✓ **الاجتماع النهائي أو الإقفال**: يجتمع المشتركين في الإجتماع الإفتتاحي لمهمة التدقيق ،ملاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها ،ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية وهي: (محمد، 2007,2008، صفحة 119)

- **الكتاب المفتوح**: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين ،ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات ،طرح الشكوك والتأكيدات ،المناقشة ،ملاحظة التناقضات والمصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.
- **خط الانتظار** : 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 الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.
- **الترتيب** : يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.
- **مبدأ التدخل الفوري** : أي رد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا 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 و أن لا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل ،و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً ،و يتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتقليل المشاكل المدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات ،ويقدم المدقق التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

✓ **تقرير التدقيق الداخلي** : يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة ،و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة ،و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل و القصور ،حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات ،من يقوم بماذا و متى ،كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أثقال النص كالجداول ،النصوص الرسمية ،القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها. (محمد، 2007,2008، الصفحات 118-119)

1-2-3 الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة هي: (بغدود، 2012، صفحة 04)

- أ- **خدمة التأكيد الموضوعي**: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.
- ب- **الخدمات الاستشارية**: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها ،وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع الشركات ،والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

2- مفاهيم أساسية حول الرقابة الداخلية : خصص هذا العنصر للتطرق إلى كافة المفاهيم المتعلقة بالرقابة الداخلية.

1-2 تعريف نظام الرقابة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الركائز الأساسية في أي مؤسسة، فهو يحمي مصالح المساهمين فيها بصفة خاصة وكافة أملاكها والأطراف ذات الصلة بها، فتصميم وتطبيق نظام رقابة داخلي بالمؤسسة أصبح ضرورة حتمية لأنه يعكس طبيعة مختلف الأنشطة بها، وحتى يكون هذا النظام فعالاً لا بد أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص والمعايير، وأن يكون واضحاً وسهلاً ومفهوماً لدى القائمين بتطبيقه، وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية عرف عدة تطورات فرضتها الظروف الاقتصادية كتطور حجم المشروعات الاقتصادية، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بهذا النظام الرقابي لتحقيق الكفاءة و الفاعلية في إستخدام الموارد والأصول الخاصة بالمؤسسة، ومنه الوصول إلى الأهداف المسطرة.

فقد عرفته لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية . (خالد أمين، 2004، صفحة 228)

يعرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 على أنها "العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها و تطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما، فيما يتعلق للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة و تشير كلمة بموثوقية إعداد البيانات المالية و فعالية و كفاءة العمليات و الإمتثال عنصر الرقابة إلى أي وجه أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية. (مقدم و عبد الله، 2016، صفحة 16)

عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة و موظفين آخرين لتأمين و توفير الحماية الكافية و التأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في:

- كفاءة العمليات التشغيلية .

- الموثوقية في التقارير المالية.

- الإلتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات. (برايح، 2015، صفحة 05)

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

- كفاءة فعالية العمليات.

- دقة و مصداقية التقارير المالية.

- الإلتزام بتنفيذ القوانين و الأنظمة. (غسان، 2009، صفحة 207)

2-2 أنواع نظام الرقابة الداخلية:

1-2-2 الرقابة المحاسبية:

تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بحماية أصول المؤسسة وإمكانية الإعتماد على السجلات المالية ومن ثم فهي مصممة لتسجيل العمليات وذلك حتى يتسنى إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم، وبما يساعد المساءلة المحاسبية عن الأصول، إذ تتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة وتتخذ الخطوات المناسبة في حالة وجود أي إختلاف. (محمد و محمد، 1999، صفحة 100)

و تتمثل عناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي:

- أ- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة.
- ب- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم مع طبيعة نشاط المؤسسة.
- ج- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- د- وضع نظام ملائم لمقارنة البيانات و السجلات المحاسبية المسئولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري.
- هـ- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات في أي فترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

2-2-2 الرقابة الإدارية:

"إن المسؤولية الرئيسية للإدارة الناجحة بصفة عامة هي إدارة العمل لمن يهمله الأمر بهدف تحقيق ربح و لهذا يجب على الإدارة أن تقوم بإنتاج منتج يحوز القبول و بأقل تكلفة ممكنة كما يجب عليها أن تتوسع في الأسواق

التي يمكن للمنتجات أن تباع فيها وبأسعار مناسبة كما يجب عليها إنتاج منتجات جديدة أو متطورة خلال محل الإنتاج القديم وذلك لأن المنافسة الشديدة وتغيرات طلب المستهلك و العوامل الأخرى تتسبب في تقادم المنتجات ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على الإدارة إنشاء سياسات هدفها كفاية الإنتاج وتسويقه ويتم أداء هذه السياسات من خلال اختبار جيد للأفراد والتدريب و المكافآت المستمرة للعاملين ،كما يجب ألا تكون الإدارة بعيدة عن الوسائل الأخرى التي تؤثر على سياساتها وذلك من خلال إصدار الأوامر و التقارير الكتابية وإستمرارية المؤتمرات وضبط أداء الأفراد من خلال الإشراف و إتباع أساليب الرقابة المختلفة". (عبد الرحمان، 2006، صفحة 20)

و تتمثل عناصر الرقابة الإدارية فيما يلي: (كمال و محمد، 2006، صفحة 231)

- أ- تحديد الأهداف العامة و الرئيسية للمشروع و كذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- ب- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء ا من إجراءات و خطوات و بالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- ج- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط بالكيان على إختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية ،لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات.
- د- وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد على سبيل المثال سياسات و إجراءات الشراء.الإنتاج،التوظيف وغيرها.
- هـ- وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة ليضمن سلامة إتخاذ القرار على أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناءا على أسس و معايير معينة و بعد دراسة وافية تبرر ضرورة إتخاذ مثل هذا القرار.

3-2-2 نظام الضبط الداخلي:

و يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس و الضياع أو سوء الإستعمال ،و يعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيما لعمل معا لرقابة الذاتية ،حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ،كما يعتمد على تحديد الإختصاصات و السلطات و المسؤوليات. (برابح، 2015، صفحة 09)

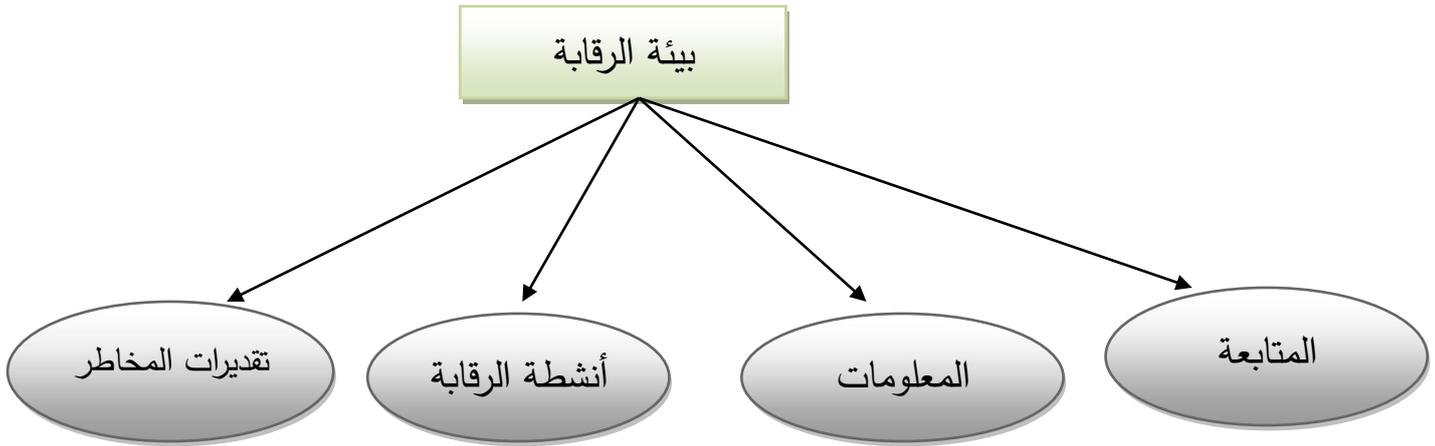
3-مكونات نظام الرقابة الداخلي:

1-3 بيئة الرقابة:

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

و تشمل البيئة الرقابية التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، و الملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة و أهميتها للوحدة. و حتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها و المتمثلة في النواحي التالية: الإستقامة والقيم الأخلاقية، الإلتزام بالصلاحية، مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل، الهيكل التنظيمي، تعيين السلطة والمسؤولية، إضافة إلى سياسات وممارسات الموارد البشرية.

الشكل(1): مكونات نظام الرقابة الداخلية



(ألفين و جيمس، صفحة 383)

و تتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي: (ألفين و جيمس، صفحة 382)

2-3- تقدير المخاطر:

يمثل تقدير خطر التقرير المالي تعريف الإدارة و تحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. و على سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن التكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون. (ألفين و جيمس، صفحة 384)

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

3-3 أنشطة الرقابة:

تمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات و الإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى، التي تساعد في التأكد من قيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة. و يوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة، ومع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:

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

4-إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشرا إيجابيا لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لإتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا و بغية ضمان الذي سبق، ووجب وضع إجراءات مختلفة لدعم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، ومن ثمة دعم المسار الإداري للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاثة فروع و هي: (محمد التهامي و مسعود، 2010، صفحة 105)

1-4 إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد منها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل المديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد

المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ،والإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها وإستخراج المستندات من أصل وعدة صور ،و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لإنتقاء العاملين ،وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة ،بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه ،و تلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:

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

2-4 إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال ،لذلك بات من الضروري وضع إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات ،التأكد من صحة المستندات ،إجراءات المطابقات الدورية ،القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في المراقبة عمل قام به ،إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة ،و من جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة ،مما يمكن للمسيرين من اتخاذ القرارات فعالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة ،وتكمن هذه الإجراءات في: (محمد التهامي و مسعود، 2010، صفحة 110)

- ◆ التسجيل الفوري للعمليات.
- ◆ التأكد من صحة المستندات.
- ◆ إجراء المطابقات الدورية.
- ◆ عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

3-4 إجراءات عامة:

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي ،سنشير في هذا البند إلى الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة ،النقدية) بإستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في المؤسسات التأمين المختلفة ،و تجدر الإشارة إلى أن تفاعل جميع

الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة ،ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. لذلك نميز بين هذه الإجراءات عبر الآتي: (محمد التهامي و مسعود، 2010، صفحة 115)

◆ التأمين على ممتلكات المؤسسة.

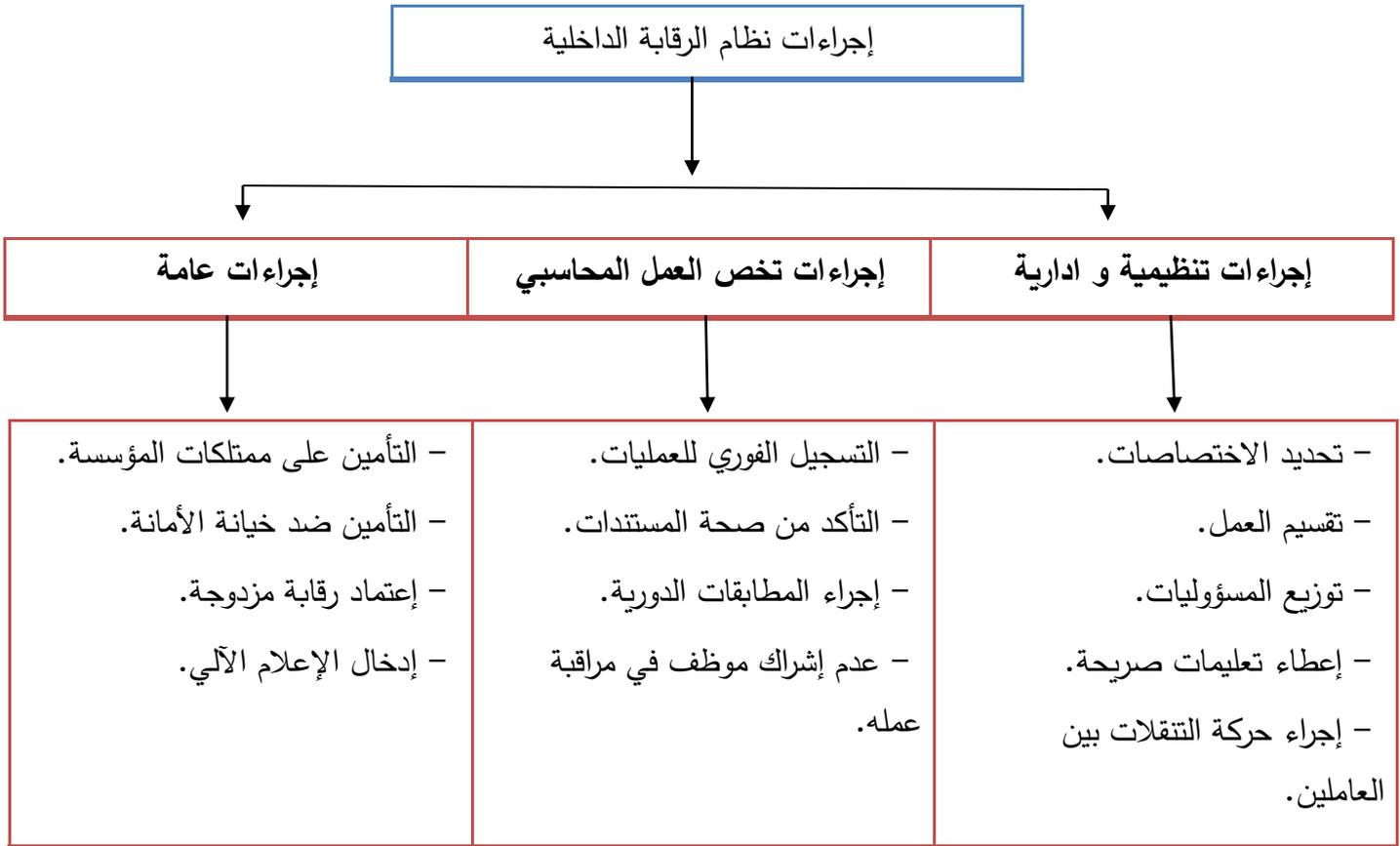
◆ التأمين ضد خيانة الأمانة.

◆ اعتماد رقابة مزدوجة.

◆ إدخال الإعلام الآلي.

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

الجدول(1): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



(محمد التهامي و مسعود، 2010، صفحة 118)

5-أهداف الرقابة الداخلية:

تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من أجلها فبعدما كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف : (مقدم و عبد الله، 2016، صفحة 16)

- أ- **حماية الأصول:** يعتبر هذا الهدف التقليدي للرقابة الداخلية، وهو مرتبط بالحفاظ على الثروة المتمثلة في حجم الأصول المسيطر عليها والتي هي تحت تصرف الإدارة، يتم تحقيق هذا الهدف من خلال وضع إجراءات تحافظ على الملكية و تمنع من نقلها أو التنازل عليها بطريقة غير شرعية أو تضر بمصلحة المساهمين.
- ب- **إستغلال الموارد بكفاءة:** إن حماية الأصول دون إستغلالها بكفاءة و فعالية لا يحقق للمساهمين قيمة مضافة فباعتبار أن المؤسسة مجموعة منا لموارد الطبيعية و المادية والبشرية ينبغي إستغلالها بطريقة مثلى من خلال توفير إجراءات و قواعد للإستفادة من هذه الموارد بالكمية و الوقت المناسبة من تحقيق أكبر مردودية.
- ج- **الإلتزام بالتشريعات والقوانين:** تنشط كل المؤسسات في إطار قانوني معين يتحدد على أساس طبيعة وحجم نشاطها حيث أن عدم الإلتزام أو التأقلم مع هذه القوانين قد يشكل تهديد لبقاء المؤسسة؛ من جهة أخرى تسيير الأعمال و المهام داخل المؤسسات يعتمد بشكل أساسي على إصدار التعليمات و القواعد و التي ينبغي الإلتزام بها وتطبيقها كما ينبغي أن تكون التعليمات و القواعد سليمة و قابلة للتطبيق بأقل تكلفة؛ لهذا الغرض يسعى نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر القوانين و سوء تطبيق التعليمات مما يؤثر على إستغلال المورد و حماية الأصول.

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

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

6- طرق فحص و تقييم الرقابة الداخلية:

تعد نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة و فعالية الرقابة الداخلية ويقوم برم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الإختبارات الازمة و حجم العينة المناسبة، ولتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق : (أحمد حلمي، 2005،

صفحة 114)

أ- التعرف على أنواع الرقابة الموجودة.

ب- التعرف على اساليب الرقابة الاساسية التي لم يتضمنها النظام.

ج- تحديد الأخطاء الجوهرية المحتملة التي يمكن إن تحدث.

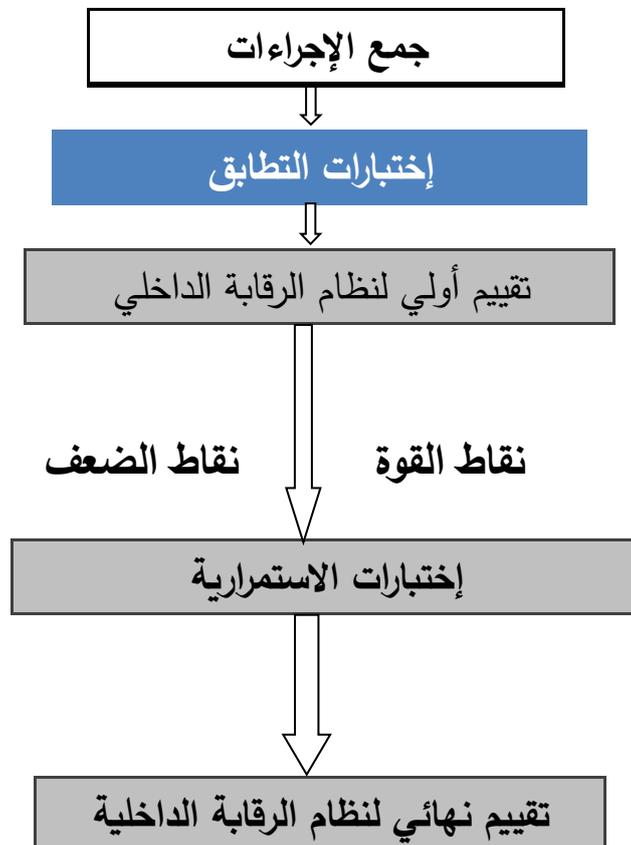
د- أخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الإعتبار.

وبعد إتباع المدقق لأحد طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذكر لكل هدف من أهدافها العامة ،وكذلك الأهداف التفصيلية ،فإذا كانت النتيجة من التقييم الثقة أو الإعتماد على نواحي القوة ،و الأنظمة الرقابية الموجودة فان هذا دليل على أن الأنظمة الرقابية الموجودة تعمل على نحو صائب ووفقا لما هو مخطط لها.

وإذا كانت النتيجة من التقييم تعيين نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية ،فإنه يجب على المدقق توسيع نطاق الفحص عم كان يحدث في الحالة السابقة وإعلام لجنة التدقيق أو العميل وذلك وفقا لما هو موضح في المنهاج العلمي للضعف الجوهري الهام نسبيا في نظام الرقابة الداخلية وأثرها على عملية التدقيق ،وذلك كما هو موضح في الشكل

التالي:

الشكل(2) : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية (حريزية، 2013,2012)



الجدول (2) : نواحي الضعف في الرقابة الداخلية و أثرها على عملية التدقيق

نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية - المبيعات - و المتحصلات في 12/13/ن

نقاط الضعف	الرقابة التعويضية	الخطأ المتوقع	الأهمية النسبية	الأثر على دليل التدقيق
1 كاتب حسابات العملاء يقوم بإعداد مذكرات الإئتمان و تحصيل النقدية.	المالك يقوم بفحص جميع مذكرات الإئتمان بعد أن تكون قد سجلت و هو يعرف جميع العملاء.	لا يوجد	لا يوجد	لا يوجد
2 لا يوجد تحقق داخلي للمعاملات مع العملاء الرئيسيين من حيث عددهم و كمية المبيعات و المعلومات الخاصة بفواتير المبيعات و مذكرات الإئتمان.	لا يوجد	أخطاء كتابية في مستندات العملية للعملاء و الترحيل لدفاتر الأستاذ الفرعية.	جوهرية	زيادة إختبارات التدقيق لعمليات المبيعات إلى 125 معاملة و إرسال مصادقات ل 75 من حسابات العملاء في تاريخ الميزانية العمومية.

(أحمد حلمي، 2005، صفحة 115)

ولا يقتصر فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الانظمة كما وضعتها الإدارة في كرايس أو منشورات بل يتعداها إلى دراستها كما هي الفترة ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي: (خلف عبد الله، 2006، صفحة 150)

- ◆ الإستهيان.
- ◆ لمخلص التوكيدي (التنكيري).
- ◆ التقرير الوصفي.
- ◆ دراسة الخرائط التنظيمية.

◆ فحص النظام المحاسب.

1-6 الإستبيان:

وهو عبارة عن أسئلة إستفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة إلى موظفي المنشأة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة.

2-6 الملخص التذكيري:

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية سليمة وطرق تحديد أسئلة وإستفسارات ،حيث تمتاز هذه الطريقة بالإقتصاد في الوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأنه لا يتم التدوين الكتابي ،والأمر متروك لكل مدقق بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة.

3-6 التقرير الوصفي:

يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام الرقابة .ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها ،فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطلوب للأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.

4-6 دراسة الخرائط التنظيمية:

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل :المبيعات و الرواتب ،فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الإجراءات غير عادية.

5-6 فحص النظام المحاسبي:

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة كل السجلات.

7-مخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية:

عند تقييم نظام الرقابة الداخلية غالبا ما يسفر هذا التقييم عن كشف لنقاط القوة و نقاط الضعف فعندئذ ما على المدقق إلا بتقدير مخاطر التدقيق والتي نجدها في ثلاثة أنواع : المخاطر الجوهرية ،مخاطر الرقابة و مخاطر الإكتشاف.

(أحمد حلمي، 2005، صفحة 118)

يعرف مجلس معايير التدقيق الدولية المخاطر الجوهرية (المتصلة) بأنها:

"قابلية رصيد حساب أو مجموعة عمليات إلى أن تكون محرفة ماديا بشكل فردي أو عن طريق تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة من عمليات بفرض أنه لا توجد ضوابط رقابية داخلية ذات علاقة".

ولأجل تحديد هذه المخاطر فإن المدقق يجب أن يستخدم حكمه المهني كما سبق القول لتقييم عوامل متعددة نذكر منها :

1-7 بالنسبة للبيانات المالية:

- نزاهة الإدارة.
- خبرة الإدارة ومستوى المعرفة والتغيرات الإدارية أثناء الفترة.
- الضغوط غير العادية على الإدارة (نقص رأس المال).
- العوامل المؤثرة على الضياع (الظروف التنافسية والإقتصادية).

2-7 بالنسبة للأرصدة أو العمليات:

- احتمال تعرض حسابات البيانات المالية للأخطاء .
- احتمال تعرض الموجودات (النقدية) للفقدان وسوء الاستخدام.
- العمليات الغير خاضعة للمعالجة أثناء الصنع.

كما يعرف المجلس مخاطر الرقابة على أنها : " خطر أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة ،أو عندما يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة أو عمليات وهي الأخطاء التي لا يمكن منعها ،أو إكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة أنظمة المحاسبة والرقابة المحاسبية.

بالتالي على المدقق عمل ما يلي:

- الإهتمام بالعلاقة بين المخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة.
- تحديد نوعية ووقت الحصول على دليل التدقيق.
- إجراءات اختبارات الرقابة (للتأكد من قدرة الأنظمة الرقابية على منع الأخطاء وإكتشافها وتصحيحها).

كما يعرف المجلس مخاطر الإكتشاف بأنها : " المخاطر الناتجة عن أخطار البيانات والتي لا يمكن أن يكتشفها

المدقق عند قيامه بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات والتي يمكن أن تكون مادية أو منفردة أو عند تجميعها مع بيانات أخطاء أخرى للأرصدة أو العمليات.

لذلك على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما يلي:

- إن مخاطر الإكتشاف تكون موجودة دائما حتى إذا تم التدقيق بنسبة مائة بالمائة وذلك لأن معظم أدلة التدقيق منعة والعكس بالعكس .
 - توجد علاقة عكسية بين مخاطر الإكتشاف والمخاطر الجوهرية والرقابية.
 - إن تقييم المدقق لمكونات مخاطر التدقيق ربما تتغير أثناء عملية التدقيق وبالتالي يجب على المدقق تغيير الإجراءات التفصيلية على أساس تعديل مستويات التقييم للمخاطر الجوهرية والرقابية.
- ومن خلال قيام المدقق بعمليات التقييم لتلك المخاطر تظهر لنا جليا نتيجة الإختلاف بينهما ،وفيما يلي توضيح لذلك في الجدول الآتي:

الجدول (3) : تغير المستوى المقبول لخطر الإكتشاف على أساس تقييم المخاطر الجوهرية و الرقابية

تقييم المدقق مخاطر الرقابة			
منخفض	معتدل	عالي	تقييم المدقق المخاطر الجوهرية
-معتدل	-أدنى	-أدنى	-عالي
-أعلى	-الأدنى	-أدنى الأدنى	-معتدل
-أقصى	-معتدل أو أعلى	-معتدل	-منخفض

(أحمد حلمي، 2005، صفحة 122)

8-علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية:

طالما أن المدقق الداخلي يعمل داخل الوحدة الإقتصادية فهو يسعى لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن حصر إهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:

- أ- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط و التنظيم والتنسيق والتوجيه وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والذي يشارك بفاعلية في إنجازها المدقق الداخلي ضمان لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.
- ب- استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة المعينة يدعم قدرته على تزويد الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط له فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على التدقيق في تحقيق عملية الرقابة.
- ج- طالما أن المدقق الداخلي هو أحد العاملين بالوحدة الاقتصادية، فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا للمشاكل التي تلاحق الوحدة الاقتصادية الأمر الذي يدفعه الى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.
- د- يتضح من الأدوار التي يمكن أن يلعبها المدقق الداخلي مع الإدارة أن إحتياجات هذه الأخيرة تتطور بصورة سريعة وهذا ما يزيد ويضاعف من اعتمادها على مجهودات التدقيق الداخلي، ومن الأمثلة الواضحة التي تبرز الحاجة إليه هي منع وتقليل الأخطاء، ومساعدتها على إستبعاد أسباب الضياع والإسراف وذلك بالإعتماد على الأدوات الرقابية. (عبد الفتاح و فتحي، 2006، صفحة 206)

9-الدراسات السابقة و مقارنتها بالدراسة الحالية:

- دراسة (غوالي محمد البشير،رسالة ماجستير،2003/2004) : هدفت الدراسة إلى مدى إمكان اعتبار المراجعة أداة رقابية حيث تم الإعتماد على المنهج التحليلي الخاص بالقسم النظري للدراسة والقسم التطبيقي إعتد على منهج دراسة حالة مستعمل جدول الاستقصاء. وتوصلت إلى عدة نتائج منها : ضرورة تصميم نظام الرقابة للرقابة الداخلية،إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة،الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات،يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمى القوائم المالية والإدارة ومن ثم على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة،البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار. (غوالي، 2003/2004)

- دراسة (شعباني لطفي،رسالة ماجستير،2003/2004):هدفت الدراسة إلى فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع،حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة،ومن تم الاعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي،وكذا الأسلوب الإستقرائي والإستنتاجي وتوصلت إلى عدة نتائج منها : تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء،تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المراد

ودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة، إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة وبالإضافة أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يكمن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب. (شعباني، 2004/2003)

-دراسة (عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، رسالة ماجستير، 2010/2009):هدفت الدراسة إلى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي للفصل النظري أما الفصل التطبيقي تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل إلى جانب منهج دراسة حالة. وتوصلت إلى عدة نتائج منها : تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة، أن نسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه، ويقوم المراجع بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط فالمرجع الداخلي بحكم تواجده اليومي في المؤسسة. (عبد السلام عبد الله، 2010/2009)

-دراسة (سارة بن عثمان، شهادة الماستر اكاومي، 2013/2012)هدفت الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة من خلال الإشكالية التالية :ما مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟حيث اعتمدت في الفصل الأول على المنهج الوصفي أما الفصل الثاني تم الاعتماد على منهج دراسة حالة مستعملة المقابلة وقوائم الاستقصاءات. وتوصلت إلى عدة نتائج منها : تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية، من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه و ترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع الخارجي ومصصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة، المراجعة الداخلية مصالحة مستقلة في المؤسسة، الدورات التدريبية التي تقام بها للمراجعين غير كافية من ناحية التطبيق العمل. (سارة، 2013/2012)

-دراسة (برباح بلال، رسالة ماجستير، 2015/2014):هدفت الدراسة إلى مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية و مبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي. وتوصلت إلى عدة نتائج منها : هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة (المحاسبية،المالية،التشغيلية،والإدارية) لكشف عن النقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما

قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم توصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثير على نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر استقلالية المراجع الداخلي، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها. (برابح، 2015/2014)

-دراسة (مريم شقرون، أطروحة دكتوراه، 2014/2013):هدفت الدراسة إلى وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية وان أداة الإدارة هي نظام الرقابة الداخلية. وتوصلت إلى عدة نتائج منها : توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة ،نتائج المقبلات مع المراجعين في الشركات وجد أن المدققين الداخليين لا يعطى أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية ،وجود عينة أخرى من الشركات وجود أن المدققين الداخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام. (CHEKROUN, 2013/2014)

-دراسة (زيان عبد الحق ،أطروحة دكتوراه، 2014/2013):هدفت الدراسة إلى مدى مساعدة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات و تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم حوكمة الشركات و المراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة. و توصلت إلى عدة نتائج منها : توصلت إلى أن الشركة الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم ،وذلك من أجل تحسين أدائها و ضمان القدرة التنافسية ،وأن تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها ،وأن المراجعة تعتبر واحدة من أهم عناصر حوكمة الشركات (ziani, 2013/2014) .

من خلال مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية يظهر بأنها تهتم بمعالجة نفس الجوانب النظرية المتمثلة أساسا في الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، غير أنها تختلف عنها من حيث المؤسسات محل الدراسة.

خلاصة الفصل الأول:

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

تمهيد

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

وعليه تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول :مفاهيم أساسية حول مديرية توزيع الكهرباء و الغاز بولاية مستغانم.

المبحث الثاني :بيانات الدراسة التطبيقية وكيفية الحصول عليها.

المبحث الثالث :مناقشة نتائج الدراسة.

1. المؤسسة محل الدراسة (مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية مستغانم)

مديرية توزيع الكهرباء والغاز أو فرع مستغانم باختصار هي إدارة فرعية تابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز في الغرب، يقع مقرها في طريق ميناء مستغانم.

1.1 مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية مستغانم:

تقوم المؤسسة بعدة مهام أهمها : صيانة وتشغيل وتطوير شبكات الكهرباء وتوزيع الغاز، وكذا وضمان سلامة وجودة واستمرارية الخدمة في كل الولاية.

2.1 أهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية مستغانم:

تسعى المديرية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:

- أ- التكيف مع شبكات اليوم ومع التكنولوجيات الجديدة والمتجددة للحفاظ باستمرار بما يتماشى مع احتياجات العملاء.
- ب- تأمين البنية استهلاك الطاقة والاستيعاب للشبكة والمحطات التحتية من جهة، واتجاهات الاستهلاك، خاصة استهلاك الطاقة والاستيعاب للشبكة والمحطات الفرعية وتأمين الخطوط لتجاوز الظروف، ومن جهة أخرى تنمية الإنتاج والحوادث الكبيرة.
- ج- رضا الزبون بأفضل الشروط المطلوبة بتزويد العميل بالغاز والكهرباء.
- د- المساهمة في بناء سياسة إجتماعية تتفق مع قيمتنا وأهدافنا.
- هـ- المرافقة والدعم وذلك في إطار برنامج التنمية وفقا لمهام المديرية.
- و- متابعة تطورات المنظمة للتكيف المستمر مع التغيرات والحقائق الجديدة في سوق الكهرباء والغاز.
- ز- إحترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبة.
- ح- المتابعة الصارمة في عمليات خزينة الميزانيات.
- ط- إعداد خلية لمتابعة المشاريع المحولة الى الشعب.
- ي- إجراء المقارنة بين السنوات بغية التحكم في السياسة المالية للمؤسسة.
- ك- تحقيق التمويل أو فتح شراكة.
- ل- التدقيق بالنسبة للنتائج.
- م- تحقيق رغبات المستهلكين.

3.1 النطاق الجغرافي المغطى بالمديرية:

تغطي مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية مستغانم 32 بلدية بعدد سكاني إجمالي 900000 تتكون من:

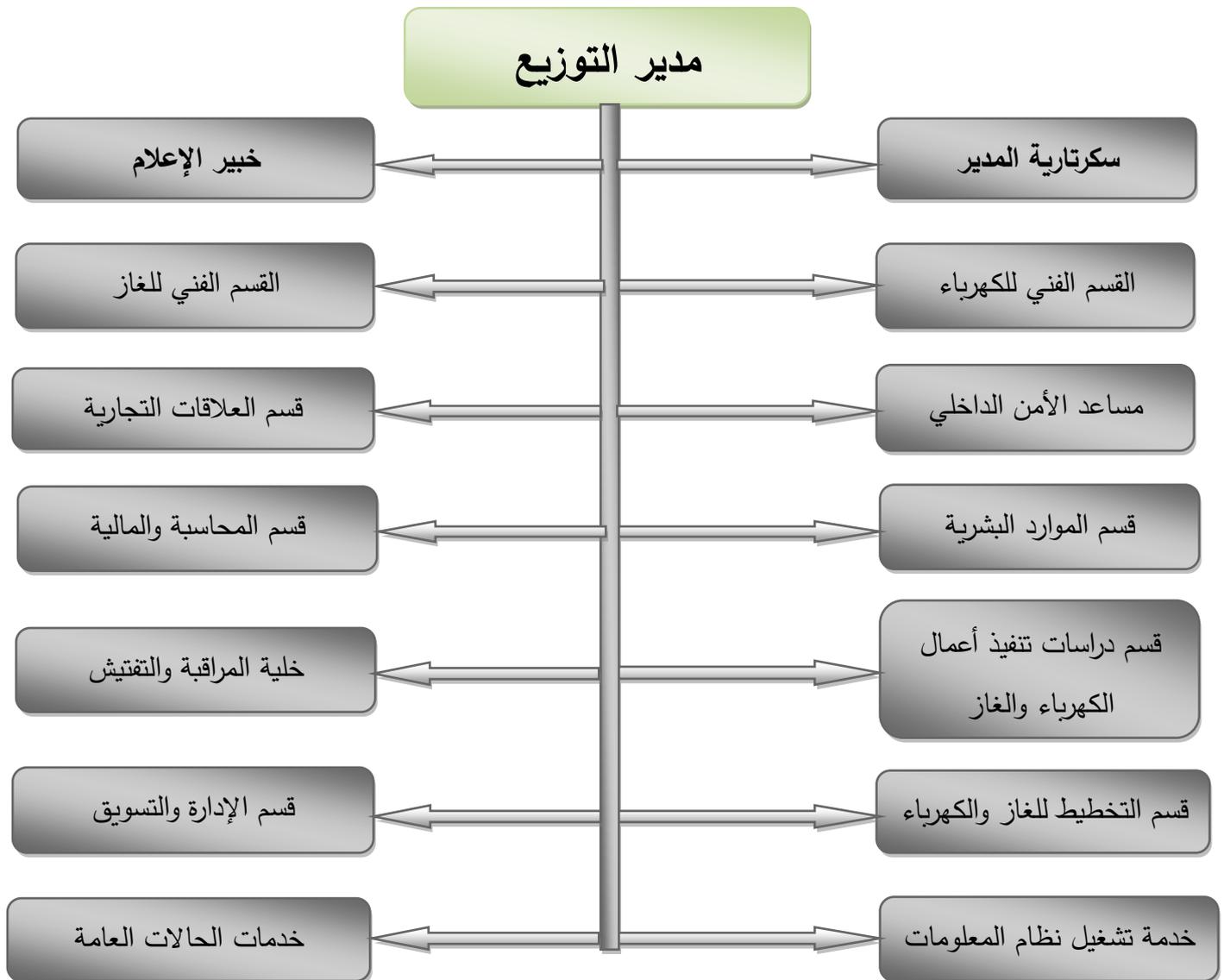
- ◆ 8 وكالات تجارية، 4 لخدمات استغلال الكهرباء و 4 لخدمات استغلال الغاز.

- ◆ DD مستغانم تدير 156024 عملاء الكهرباء و 50096 عملاء الغاز .
- ◆ في نهاية ديسمبر 2013 ، DD مستغانم حققت رقم أعمال الكهرباء M/DA22 .
- ◆ DD مستغانم تسيير وتشغل KMS 1999 شبكة MT و 3391kms شبكة BT.
- ◆ DD حققت أيضا رقم أعمال من الغاز 230M/D ، ولديها أيضا 825 ، من شبكات الغاز ؛
- ◆ بلغ العدد الكلي لعمال DD مستغانم في ديسمبر 2016 ، 436 موظف.

4.1 الهيكل التنظيمي للمديرية:

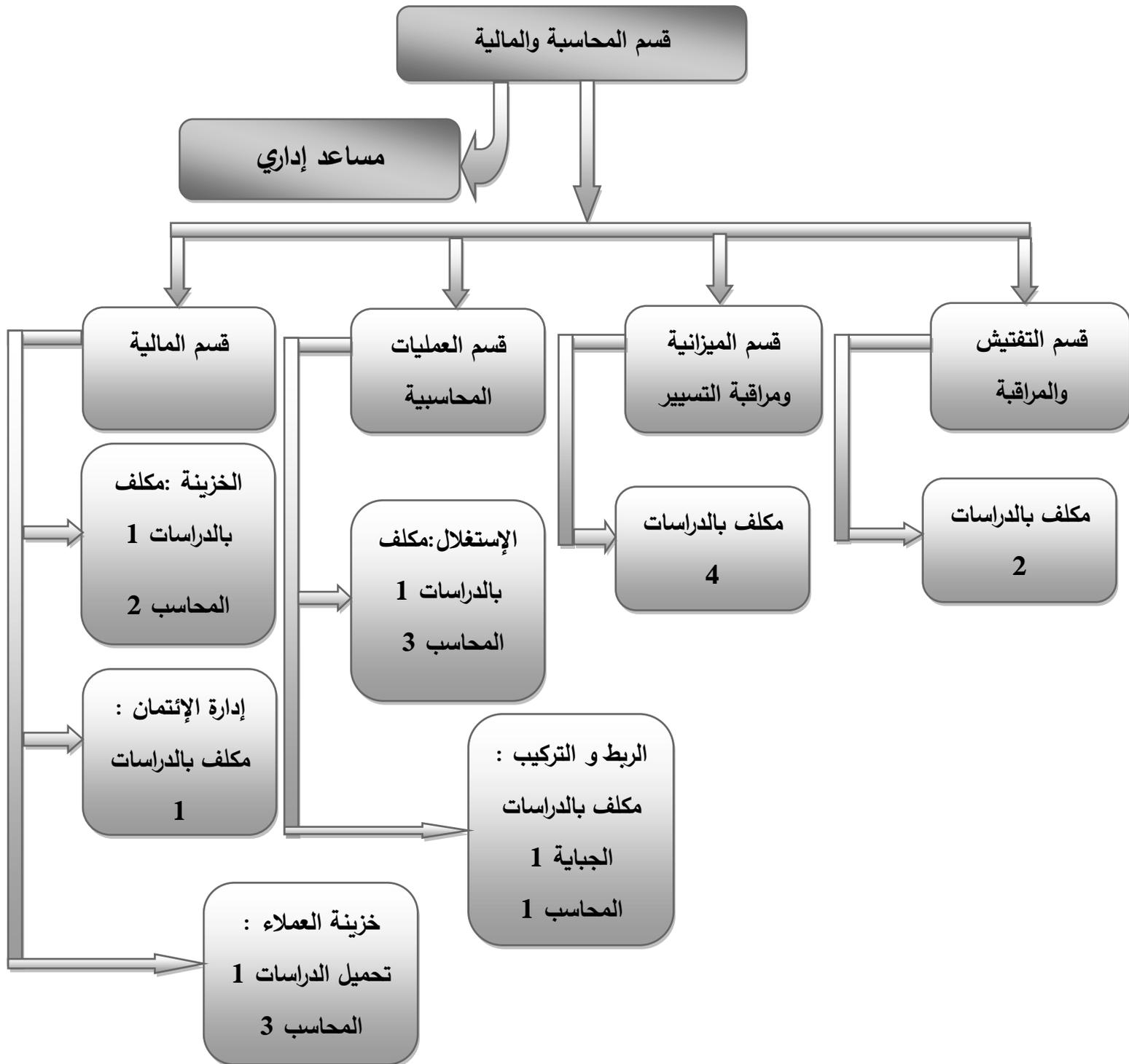
لمديرية توزيع الكهرباء والغاز هيكل تنظيمي خاص بها يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل 3 : الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز



من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل 4 :الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة



من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

5.1 مهام ومسؤوليات قسم المالية والمحاسبة:

يمكن تقسيم مهام ومسؤوليات كل قسم تابع لقسم المالية والمحاسبة كالآتي:

1.5.1 قسم المالية: وتتمثل مهامه في:

- أ- ضمان القوانين اللامركزية.
- ب- متابعة حسابات أمين الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية و البريدية.
- ج- وضع توقعات التدفقات النقدية على المدى القصير.
- د- تنفيذ التسويات المصرفية CCP.
- هـ- متابعة قواعد وقوانين الأسواق (إدارة الالتزامات).
- و- مركزية الخزينة.
- ز- تحل الصحف وبيانات إدارية وخدمة التشغيل DFC للمحاسبة.

2.5.1 قسم الميزانية ومراقبة التسيير: تتمثل مهامه في:

- أ- إعداد الميزانية السنوية DDU.
- ب- إعداد لوحة القيادة و تقرير نشاطات DD.
- ج- إنتاج معايير الامتياز و العلاقات مع CREG.

3.5.1 قسم العمليات المحاسبية:

فيما يخص مصلحة الاستغلال:

- أ- التأكد من تحقيق و مراقبة العمليات المحاسبية.
- ب- ضمان السيطرة على القيود المحاسبية المتعلقة SGC و P40 .
- ج- مراقبة صناديق الوكالات.
- د- تقديم حسابات الصناديق.
- هـ- الحفاظ على الكتب القانونية.

فيما يخص مصلحة الربط والترتيب:

- أ- تفسير النتائج المحاسبية للمديرية التوزيع.
- ب- توفير وضمان وتبرير إجراء الحسابات.
- ج- توفير النشاط المالي اللامركزي.
- د- إبقاء ملف رأس المال أو الملكيات.

هـ - ضمان الارتباط مع مكاتب المحاسبة الأخرى ومقر SD.

و- الإشراف (طريقة الملكية أو طريقة خارجية) قوائم الجرد (الأسهم، الاستثمارات والعملاء وغيرها).

4.5.1 قسم التفتيش والمراقبة:مسؤول عن الامتثال لنقل الأنشطة ودعمها في المعايير التنظيمية المطلوبة وتعمل على:

أ- إدارة العمل.

ب- إدارة العملاء.

ج- قبض وتقريب الحسابات.

د- إحترام الإجراءات.

هـ- مراقبة الصندوق.

2. بيانات الدراسة التطبيقية وكيفية الحصول عليها

1.2 الأدوات المستخدمة في الدراسة:

المقابلة : إتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في رئيس قسم المالية و المحاسبة و رؤساء المصالح ،بمختلف مستوياتهم ،وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة و سليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

2.2 التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة:

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

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

◆ نشاطات في صور مقاربات محاسبية و مالية.

◆ مقارنة الحسابات البنكية.

◆ القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري.

فالمدقق الداخلي يقوم بعمل وظيفته ومسؤولياته تجاه الإدارة العليا ،فهو يقيم عمل الغير بفحص و تدقيق كامل وشامل ولكن لا يواجه الغير في العمل لأنه لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذي يراجع عملهم. كما يعتبر المدقق الداخلي مستقل في وظيفته ولا يمكنه إعطاء الأوامر مباشرة بل يقوم بفحص بغرض مسؤولية المخطئ ،حيث أن ما يقوم به من تدقيق لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

3.2 تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز:

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

✓ جدول المشتريات

✓ جدول المبيعات

✓ جدول الأجور

1.3.2 المشتريات:

جدول رقم (4) قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمشتريات.

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك قسم أو أقسام خاصة بالمشتريات؟	X		مصلحة الوسائل العامة
2	هل هذه الأقسام مستقلة تماما عن قسم الحسابات؟	X		
3	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مسلمة عن عملية الشراء؟	X		
4	هل هناك قسم خاص أو أقسام خاصة للاستلام أو الفحص؟	X		
5	إذا كان كذلك هل يتم إعداد تقارير الاستلام و فحص عن كل طلب وارد؟	X		وصل الإستلام
6	هل ترسل صورة من تقرير الفحص و تقرير الاستلام إلى قسم الحسابات؟	X		ملف الفاتورة
7	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X		
8	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X		
9	هل ترفق بالشيك المحرر لمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X		
10	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		

من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

2.3.2 المبيعات:

جدول رقم (5) قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات.

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها إلى الزبائن؟	X		
2	هل تجري مقارنة بين كمية الاستهلاك والفاتورة المرسلة؟	X		
3	هل تحسب كمية الاستهلاك بطريقة آلية؟	X		بطريقة رقمية
4	هل هناك مدة انتظار للتسديد؟	X		15 يوم
5	بعد انقضاء المدة، هل يتم إبلاغ الزبون بالقطع؟		X	
6	في حالة عدم التسديد، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	X		اعذار، مفاوضات
7	في حالة العجز عن التسديد، هل يتم اللجوء إلى القضاء؟	X		آخر مرحلة
8	في حالة الفوارق الايجابية أو السلبية، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟		X	
9	هل تراقب التحصيلات اليومية؟	X		
10	هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها؟	X		

من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

3.3.2 الأجور:

جدول رقم (6) قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالأجور.

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟	X		ضمن نظام إعداد الأجور
2	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالشركة؟	X		
3	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التتقيط وكشف الأجور؟	X		
4	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	X		
5	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	X		
6	هل هناك مقارنة لدفتر الأجور و حسابات مصاريف المستخدمين؟	X		

7	هل توجد مراجعة محاسبية و بيانية للرواتب و الأجور؟	X
8	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	X
9	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور ودفتر الأجور؟	X
10	هل نظام إعداد الأجور فعال؟	X

من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

3. مناقشة نتائج الدراسة

1.3 تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بعد قيامنا باستخدام قوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من مشتريات والمبيعات والأجور

تبين لنا بعض النقاط في المؤسسة و التي سيتم إبرازها في ما يلي:

1.1.3 المشتريات و المبيعات:

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

2.1.3 الأجور:

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

2.3 مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز:

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و عن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في

أقصر وقت ممكن، إضافة إلى تحديد نقاط القوة التي تعتبر تجسيد للسياسات و الإجراءات المنصوص عليها و العمل على تعزيزها ،و كذلك تحديد نقاط الضعف و العمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف و خسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى أي عوائق أو صعوبات ،كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و منه تحقيق الأهداف المخطط لها.

-كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال و سليم كلما قل احتمال وقوع الغش و التلاعب و التزوير في المؤسسة محل الدراسة.

- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المؤسسة محل الدراسة من أجل تحقيق أهدافها.

خلاصة الفصل الثاني:

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

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

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

أولاً: اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة معتمد عليها في المؤسسة باعتبارها وسيلة مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتمثل دورها الأساسي في الكشف عن الأخطاء والانحرافات الموجودة ،وهذا ما يؤكد صحتها .

الفرضية الثانية: إن الأهداف الأساسية لمعايير كل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية تتمثل في تنظيم علاقة العمل في المؤسسة وقد ثبتت صحتها من خلال الجانب النظري للدراسة .

الفرضية الثالثة: تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة أنها تساعد على إكتشاف نقاط القوة والضعف ومعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر ووضع الإجراءات اللازمة لتقاديها مستقبلا ،وقد ثبتت صحتها في الجانب النظري من الدراسة .

ثانيا: النتائج النظرية:

◆ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية أصولها وممتلكاتها من الإختلاس والتلاعب والضياع وهذا عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع الأنشطة والعمليات التي تتم داخل المؤسسة .

◆ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة ،بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ،وحتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية .

◆ يتبع المدقق الداخلي منهجية علمية منتظمة أثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي و التي تستند بدورها إلى مجموعة من الوسائل و الطرق و التقنيات التي تسمح له بجمع الأدلة و القرائن الكافية و الملائمة لتدعيم حكمه على حالة المؤسسة.

◆ الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة بهدف الوصول إلى تسيير ناجح وفعال لمختلف العمليات المالية والإدارية.

◆ يقوم المدقق الداخلي بتقوية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة.

ثالثا: النتائج التطبيقية:

◆ لم يخصص قسم أو مصلحة للتدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة بل تندرج عملية التدقيق ضمن مصلحة المالية والمحاسبة حيث تقوم بنشاطات ومهام رقابية دف إلى ضمان صحة وسلامة التسجيلات المحاسبية ومختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

◆ كلما كان نظام الرقابة سليم و فعال كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المؤسسة محل الدراسة.

◆ يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان الالتزام.49

رابعا: المقترحات:

توصلت الدراسة إلى بعض المقترحات والتي تتمثل فيما يلي:

◆ إدراج مصلحة خاصة بالتدقيق داخلي في المؤسسة.

◆ القيام بدورات تدريبية وتكوين مستمر للمدققين الداخليين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.

◆ الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والقيام بالإجراءات و التصحيحات اللازمة في أسرع وقت.

◆ ضرورة توفر المعلومات الكاملة واللائمة لعمل المدقق الداخلي.

خامسا: آفاق الدراسة:

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي يمكن اقتراحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحوث قادمة مثل:

◆ دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار .

◆ تكامل التدقيق الداخلي والخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.

◆ دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

CHEKROUN, M. (2013/2014). *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne*. tlemcen.

ziani, a. (2013/2014). *Le rôle de l'audit interne dans l'amelioration de la gouvernance d'entreprise*. tlemcen.

أحمد موسى ابراهيم فاطمة. (2016). *العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة*. غزة.

أرينز ألفين، و لوبك جيمس. *المراجعة مدخل متكامل*. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

أرينز ألفين، و لوبك جيمس. *المراجعة مدخل متكامل*. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

أرينز ألفين، و لوبك جيمس. *المراجعة مدخل متكامل*. المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.

الدهراوي كمال، و السيد سرايا محمد. (2006). *دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة*. الاسكندرية: دار الكتب الحديثة.

الواردات خلف عبد الله. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق*. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

أمين عبادي محمد. (2007,2008). *مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة*. الجزائر.

أمين عبادي محمد. (2007,2008). *مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة*. الجزائر.

بلال برباج. (2015/2014). *تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية*. بومرداس.

بلال برباج. (2015). *تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية*. بومرداس.

بلال برباج. (2015). *تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية*. بومرداس.

بن عثمان سارة. (2013/2012). *دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة*. ورقلة.

توفيق عبد الرحمان. (2006). *منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية و التدقيق الداخلي*.

توفيق محمد محمد، و نصر الهواري محمد. (1999). أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأسيس العلمي و الممارسة العملية.

جمال الجعارات خالد، و فظيلة بوطرة. (2017). دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية. أم البواقي.

جمعة أحمد حلمي. (2005). "المدخل إلى التدقيق الحديث". الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

جمعة أحمد حلمي. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. الأردن: دار الصفاء للنشر و التوزيع.

جمعة أحمد حلمي. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

جمعة أحمد حلمي. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

جمعة أحمد حلمي. (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

حلمي جمعة أحمد. (2005). المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. القاهرة: دار النهضة العربية.

خالد مقدم، و مايو عبد الله. (2016). نظام الرقابة الداخلية. ورقة.

خالد مقدم، و مايو عبد الله. (2016). نظام الرقابة الداخلية. ورقة.

راضية نوال بغداد. (2012). دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية. البويرة.

سعيد أبو سرعة عبد السلام عبد الله. (2010/2009). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. الجزائر.

سلامة مصطفى صالح سلامة. (2010). مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية. دار البداية للنشر والتوزيع.

شعباني لطفي. (2003,2004). المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة. الجزائر.

شعباني لطفي. (2003.2004). المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة. الجزائر.

طواهر محمد التهامي، و صديقي مسعود. (2010). المراجعة وتدقيق الحسابات.

طواهر محمد التهامي، و صديقي مسعود. (2010). المراجعة وتدقيق الحسابات.

طواهر محمد التهامي، و صديقي مسعود. (2010). المراجعة وتدقيق الحسابات.

- طواهر محمد التهامي، و صديقي مسعود. (2010). *المراجعة وتدقيق الحسابات*.
- عبد الله الواردات خلف. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق*. الاردن: مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع.
- عبد الله الواردات خلف. (2014). *دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA*. دار الوراق للنشر.
- عبد الله خالد أمين. (2004). *علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية*. عمان: دار وائل للنشر .
- عبد الله سعيد أبو سرعة عبد السلام. (2010). *التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية*. الجزائر.
- فائزة حريزية. (2012,2013). *اثر التدقيق الداخلي على تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة* . مستغانم.
- فلاح المطارنة غسان. (2009). *تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية*. عمان: دار المسيرة.
- لخضر أوصيف. (2017). *مدخل للتدقيق الداخلي*. المسيلة.
- لطفي شعباني. (2004/2003). *المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة*. الجزائر.
- مايو عبد الله، و صالح يزيدي. (2016). *واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية*. الجزائر.
- محمد البشير غوالي. (2004/2003). *دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة*، رسالة ماجستير في العلوم التسيير. الجزائر.
- محمد الصحن عبد الفتاح، و رزق السوافيري فتحي. (2006). *الرقابة والمراجعة الداخلية*. الاسكندرية.
- محمد بوتين. (2009). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد علي محمد الجابري. (2014). *تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات الحاسوبية في شركات التأمين العامة في اليمن*. اليمن.
- نصر عبد الوهاب، و السيد شحاتة. (2005). *الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات*. الاسكندرية: الدار الجامعية.