

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

دور التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة: سونلغاز مستغانم

تحت إشراف:

د. بوزيد سفيان

مقدمة من طرف الطلبة:

بلكحل جلول

بلغاشم خالد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن حليلة سليمة	أستاذة محاضرة -ب-	جامعة مستغانم
مشرفا و مقرا	بوزيد سفيان	أستاذ محاضر -أ-	جامعة مستغانم
مناقشا	عريس مختار	أستاذ محاضر -أ-	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2022 _ 2023

إهداء

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي (والدي

الحبيب) أطل الله في عمره،

إلى من حملتني في بطنها وهنا على وهن وجعلتني ربط الجأش، وراعتني حتى صرت كبيراً، وأعطتني

كل وجودها وأكثر (أمي الغالية) طيب الله ثراها

إلى إخوتي، من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب،

إلى جميع أساتذتي الكرام، ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي

إلى أمي الثانية نريمة، صديقاى و رفيقا دربي بو عبد الله و عبد المالك و الى جميع العائلة

أهدي لكم بحث تخرجي .

إهداء

إلى من أفضلها على نفسي ولم لا فلقد ضحت من أجلي، ولم تدخر جهداً في سبيل إسعادي على الدوام

(أمي الحبيبة)

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه

صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، فلم يبخل علي طيلة حياته (والدي العزيز)

إلى أخواتي وإخواني، أصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون وفي أصعدة كثيرة

أقدم لكم هذا البحث وأتمنى أن يحوز على رضاكم

خالد

شكر و عرفان

قال الله تعالى:

وَوَصَّيْنَا الْإِنْسَانَ بِوَالِدَيْهِ حَمَلَتْهُ أُمُّهُ وَهْنًا عَلَىٰ وَهْنٍ وَفِصَالُهُ فِي عَامَيْنِ أَنِ اشْكُرْ لِي وَلِوَالِدَيْكَ إِلَيَّ الْمَصِيرُ

"الشكر لله عز وجل على نعمه التي لا تعد ولا تحصى"

نتوجه بالشكر والاحترام للأستاذ المشرف الدكتور "بوزيد سفيان" على مجهوداته المبذولة وتوجيهاته

القيمة التي أمدنا إياها في سبيل إنجاز هذا العمل المتواضع

نشكر كافة الأساتذة الذين ساهموا ولو بإرشاداتهم، كما لا يفوتنا أن نشكر عمال مؤسسة سونلغاز فجزاهم

الله عنا خير الجزاء

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية التالية : ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

إذ قمنا باستخدام بعض الأدوات المستعملة في البحث الممثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة. كما توصلت دراستنا إلى أن : نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز فعال و ذلك يعود إلى الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة عن طريق الرقابة و الفحص المستمر لجميع الأنشطة و العمليات التي تتم داخل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، المؤسسة

Summary:

This study aims to know the role of internal audit in activating the internal control system in the institution, and this is from By answering the following problem: What is the extent of the internal audit's contribution to the effectiveness of the internal control system? We used some of the tools used in the research, such as the personal interview and observation. Our study also concluded that: The internal control system in Sonelgaz Corporation is effective, due to the procedures followed Within the organization through continuous control and examination of all activities and operations that take place within the organization.

Keywords: internal audit, internal control system, institution

الفهرس العام

الفهرس العام

الصفحة	العنوان
/	- اهداء
/	- شكر و عرفان
	- الملخص
II	- الفهرس
V	- قائمة الأشكال
VII	- قائمة الجداول
أ	- المقدمة العامة
	الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
02	- تمهيد
03	- المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي
03	المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي
04	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
06	المطلب الثالث: أساسيات حول التدقيق الداخلي
09	- المبحث الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي ومعايره
09	المطلب الأول: مبادئ التدقيق الداخلي
10	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي
12	المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي
15	- المبحث الثالث: خدمات التدقيق وأهم وظائفه
15	المطلب الأول: أدوات التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: وسائل التدقيق الداخلي
18	المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي
19	- خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
21	- تمهيد
22	- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
23	المطلب الثاني: العوامل التي تساعد على تطور نظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الثالث: أساسيات نظام الرقابة الداخلية
27	- المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية، مكوناته وإجراءاته
27	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

29	المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية و إجراءاتها
32	المطلب الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلية
32	- المبحث الثالث: المدقق الداخلي و دوره في فعالية نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الأول: مواصفات المدقق الداخلي و إجراءات إختياره و تقييمه
35	المطلب الثاني : مسؤولية مدقق الحسابات و الصعوبات التي يواجهها
35	المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
37	- خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم
39	- تمهيد
40	- المبحث الأول : تقديم شركة سونلغاز (توزيع الكهرباء و الغاز)
40	المطلب الأول: تعريف مؤسسة سونلغاز و هيكلها التنظيمي
42	المطلب الثاني : وظائف مؤسسة سونلغاز
42	المطلب الثالث : أهداف و إلتزامات مؤسسة سونلغاز
43	- المبحث الثاني : تقديم لفرع المؤسسة موضوع الدراسة (سونلغاز مستغانم)
43	المطلب الأول : تقديم شركة توزيع الكهرباء و الغاز (مستغانم)
44	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة مؤسسة سونلغاز (مستغانم) و مصالحه
47	المطلب الثالث : تقديم قسم المالية و المحاسبة DFC :
49	- المبحث الثالث : التدقيق الداخلي و مدى مساهمته في فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
49	المطلب الأول : التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز
50	المطلب الثاني : الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
55	المطلب الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
56	- خلاصة الفصل
58	- الخاتمة العامة
61	- قائمة المراجع
65	- الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الاشكال
07	انواع التدقيق الداخلي	1 - 1
36	علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية	1 - 2
41	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز	1 - 3
45	الهيكل التنظيمي لسونلغاز مستغانم	2 - 3
48	قسم المالية و المحاسبة	3 - 3

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
12	جدول تحديد المخاطر	1 - 1
50	الأسئلة المتعلقة بالهيكل التنظيمي	1 - 3
51	الأسئلة المتعلقة بالمشتريات	2 - 3
52	الأسئلة المتعلقة بالمبيعات	3 - 3
53	الأسئلة المتعلقة بالأجور	4 - 3

المقدمة العامة

المقدمة العامة

تشهد الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر درجة عالية من المنافسة المحلية و الدولية من ناحية ، بالإضافة إلى التطور الهائل سواء في نظرية المعلومات او الإتصالات أو تكنولوجيا المعلومات من ناحية ثانية ، كذلك التغيرات الكبيرة و المؤثرة في انماط الإستهلاك و الإنتاج من ناحية ثالثة ، كما حدث تطور كبير في اساليب الإدارة واتخاذ القرارات من ناحية رابعة ، فكان لابد من احتواء مجموعة من الوسائل و التقنيات و في مقدمتها الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي الا ان نظام الرقابة الداخلية لا يكون كفو في جميع الأحوال والحالات رغم ما يتميز به من تعدد خصائصه ومقوماته ومختلف عناصره ومكوناته.

لذلك وجب تقييمه ومعرفة كل من نقاط القوة والضعف فيه ، وفي ضوء ذلك تطورت اساليب الرقابة وازدادت اهمية وجود تدقيق داخلي يسعى لتقييم الأداء الداخلي وتوفير جملة من المعلومات ذات الثقة للمديرين في كافة المستويات، بالإضافة إلى حماية الأصول المملوكة ، والتأكد من مدى التزام العاملين في تلك الوحدات بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات .

كما ان الحاجة إلى تبني التدقيق الداخلي تكمن في اكتشافه لمواطن الضعف في المؤسسة والعمل على تفاديها مستقبلا والإعتماد على مراكز القوة لأجل ضمان السير الحسن لنشاطاتها بما يحقق أهدافها ، وهذا من خلال وظيفتين أساسيتين هما الفحص والتقييم ، فحص النظام المحاسبي وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، اذن فهو اداة فعالة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية واعطاء راي فني محايد، فيما يخص مشروعية وصدق المعلومات المحاسبية، فهو يعد العين الساهرة في المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن اجمال الإشكالية العامة للبحث فيما يلي : ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟

ولمعالجة هذه لإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن التمييز بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ؟

-هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية ؟

-فيما تتمثل الأهداف الأساسية لمعايير كل من الرقابة والتدقيق الداخليين ؟

الفرضيات :

ولإعطاء اجابة مؤقتة عن الإشكاليات المطروحة تم عرض الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي هو وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، اما هذه الأخيرة فهي خطة تنظيمية تحدف الى المحافظة على موجودات المؤسسة.

- تكمن علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية في ترابطهما وتكاملهما في تحقيق اهداف المؤسسة

- تتمثل الاهداف الاساسية لمعايير كل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تنظيم علاقة العمل و حماية العاملين في المؤسسة .

تتمثل اهمية البحث فيما يلي:

- أهمية موضوع نظام الرقابة الداخلية ودوره في الحفاظ على ممتلكات و اصول المؤسسة

- أهمية موضوع التدقيق الداخلي واعتباره بمثابة العين الساهرة في الإدارة و المؤسسة.

من بين اهداف البحث ما يلي:

- معرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

- إكتساب معارف جديدة والتعمق أكثر في موضوعي الرقابة و التدقيق الداخليين اللذان يدخلان ضمن تخصصنا عرض كل ما من شأنه ان يقدم اضافة من خلال الإلمام بالموضوعين .

دو افع اختيار الموضوع :

من بين اسباب اختيار هذا الموضوع هي انه يندرج ضمن التخصص.

- عدم التطبيق الفعلي للرقابة و التدقيق الداخليين كما ينبغي في المؤسسات الوطنية.

منهج و تقسيمات البحث

تم الإعتماد على المنهج الوصفي الذي يلائم عرض هذا الموضوع، من خلال سرد و وصف الوقائع و الإجابة على الإشكالية المطروحة .

تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول، الفصل الأول خصص لدراسة موضوع التدقيق الداخلي ، اما الفصل الثاني فخصص للرقابة الداخلية ، اما الفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز لولاية مستغانم

الفصل الاول

الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، وذلك على المؤسسات أن تحرص على تطبيقهما وفق المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها ومصداقية قوائم المالية، وتحليل النتائج و ذلك من أجل معرفة نقاط القوة و الضعف لديها. كما يشمل هذا الفصل على ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: مبادئ التدقيق الداخلي و معاييرهِ

المبحث الثالث: خدمات التدقيق الداخلي و أهم وظائفه

المبحث الأول : تقديم التدقيق الداخلي

يعتبر وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالمؤسسة، يعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا الأخير، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة من طرفها والتي يمكن لها ان تحس باستقرارها .

المطلب الأول : نشأة وتطور التدقيق الداخلي

ظهر التدقيق الداخلي تحت فكرة المدققون الجوالون في القرن 19 في شركة السكك الحديدية بالولايات المتحدة الأمريكية، أين كان يكلف بعض الموظفين في هذه الشركات إلى مكاتب بيع التذاكر ومقارنة ما تم تحصيله بعدد التذاكر المباعة، وكان ظهورها بعد ظهور التدقيق الخارجي بوقت طويل.

حيث كان اهتمام ادارة الوحدة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة اداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياستها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود مدقق داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في الوحدة وفحص الاداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المدقق الداخلي¹ intemal auditor . و يمثل المدقق الداخلي عين الادارة داخل المؤسسة حيث يقوم بفحص وتدقيق اداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء. والمتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ أن بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي يرجع إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في عام 1947 اصدار قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة من معهد المدققين الداخليين، وعام 1957 تم اصدار اول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي، وعام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على انها تدقيق للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة احيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق واهداف التدقيق الداخلي كثيرا في المؤسسات المختلفة، وقد تتميز وخاصة في المؤسسات الكبيرة بأمر متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية، وتعتبر احد الجهود الفعالة لمعهد المدققين الداخليين على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي وفي عام 1977 انتهت اللجان من اعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978، وبحق هذه المعايير التي تم اقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المدققين الداخليين والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبروز مهنة جديدة، وعرف التدقيق الداخلي حينها على انها وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل

¹ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص136.

المؤسسة لفحص و تقويم أنشطتها وهدف التدقيق الداخلي هو مساعدة اعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها، وفي عام 1996 تم اصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي¹ صادر عن معهد المدققين الداخليين وتم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي في عام 1999، وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي. أما في الجزائر فيمكن القول ان هذه الوظيفة حديثة الإستعمال او حتى حديثة الاعتراف بها كمنشأ لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88/01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة انماط سيرها وتسييرها كما أكمل في نص المادة 58 على أنه "لا يجوز لأحد ان يتدخل في ادارة تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الاجهزة المشكلة قانونا والعاملة في اطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".²

المطلب الثاني : ماهية التدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي ، أهميته و خصائصه .

1- تعريف التدقيق الداخلي : تتعدد التعاريف الخاصة بالتدقيق الداخلي، لكنها تشترك في الأهداف المراد تحقيقها، وفيما يلي بعض التعاريف: عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل موضوعي واستشاري يهدف إلى اضافة تحسين لعمليات المنظمة ويساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها، كما أنه نهج منضبط لتقييم وتحسين عملية الرقابة وإدارة المخاطر³.

كما عرف ألفينا (ALVINA) في كتابه بأن التدقيق الداخلي تجميع وتقييم الأدلة حول المعلومات للإقرار والتقرير على درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المعمول بها، وينبغي أن يكون التدقيق الداخلي من قبل شخص مختص ومستقل⁴.

وعرف التدقيق الداخلي بأنه فحص القوائم المالية⁵، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول

¹ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان ، 2006، ص30.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون 88/01، الصادر بتاريخ 12-01-1988.

³ Cascarino, internal auditing : an integrated approach, juta and company LTD, R. 2007, p5.

⁴ . Arens, A A, elder, R.J,& beasley,and assurance service : an integrated approach. M.s, 2010, p4.

⁵ جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، العراق، 2000، ص7.

على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية ولهذا فإن معنى تدقيق الحسابات يحتوي على ثلاث فقرات مهمة وهي:

■ الفحص: هو التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالمشروع؛

■ التحقيق: ويعني إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع بفترة مالية معينة؛

■ إبداء الرأي (التقرير) : هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق من خلال الرأي الفني للمدقق.

كما يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه عملية اختبار تتم من جهة شخص محترف، كفاء ومحايد بغرض بلورة رأي حول انتظام صدق ومصداقية القوائم المالية، كما أنه يقوم بعملية الرقابة وتسيير المخاطر وإدارة الأزمات¹. و من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه عبارة عن فحص وتحليل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الإدارة، وكذلك فحص وتحليل الهيكل التنظيمي وخطط وأهداف الإدارة، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل الذي يساعد الإدارة على ترشيد قراراتها، واستغلال موارده بالشكل الأمثل.

2- أهمية التدقيق الداخلي : تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاثة سنوات من التدقيق الخارجي. ولاشك أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة للشركة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني، إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة، ووضع المعهد كهدف نهائي وإستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي وأشار المعهد على إضافة القيمة يتم من خلالها تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة و تحسين الإجراءات و العمليات و تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة. لقد حددت نشرة معايير الأداء للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978، في مقدمتها أن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء الشركة على تادية مسؤولياتهم بفعالية، حيث يتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويد اعضاء الشركة بالتحليلات و التقويمات والتوصيات و المشورة والمعلومات التي تهتم الأنشطة التي تم تدقيقها، وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال تقديمها لإدارة الخدمات التالية²:

¹ الأسدي يوسف، تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2008، ص2
² نعيمة قفلول، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2018، ص4-5.

1- خدمات وقائية : حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود حماية كافية لأصول الشركة وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطرق الفعلي لها؛

2- خدمات تقويمية : حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس وتقويم فعالية نظم الرقابة و إجراءاتها في الشركة، وكذا مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة؛

3- خدمات إنشائية (بناءة) : حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل الشركة ، كما أنها تطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها .

3- خصائص التدقيق الداخلي : يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية¹:

• نشاط تقييبي مستقل : يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، و أن يتبع إداريا أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه .

• نشاط استشاري : حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .

• نشاط تأكيدي : بناء على نتائج تقدير المخاطر، يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاءة وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، و يتم 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 و يعمل على تقييم أدلة الإثبات و تقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي ، فهي تسمح للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد و النشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة و الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

المطلب الثالث : أساسيات حول التدقيق الداخلي

و هنا سوف نتطرق إلى أهداف التدقيق الداخلي و أنواعه:

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي

¹ أوصيف لخضر ، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة ، 2017، ص19.

عملية التدقيق الداخلي تتم في جميع مراحل النظام المحاسبي بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتأكد من سلامة السجلات والبيانات المالية والمحافظة على أصول الشركة والتحقق من مدى توافق النظام مع متطلبات الإدارة ويهدف التدقيق الداخلي الى ما يلي¹:

هدف حماية : من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي :

• دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية

• أن أصول الشركة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال .

• اختبار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظائف الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة .

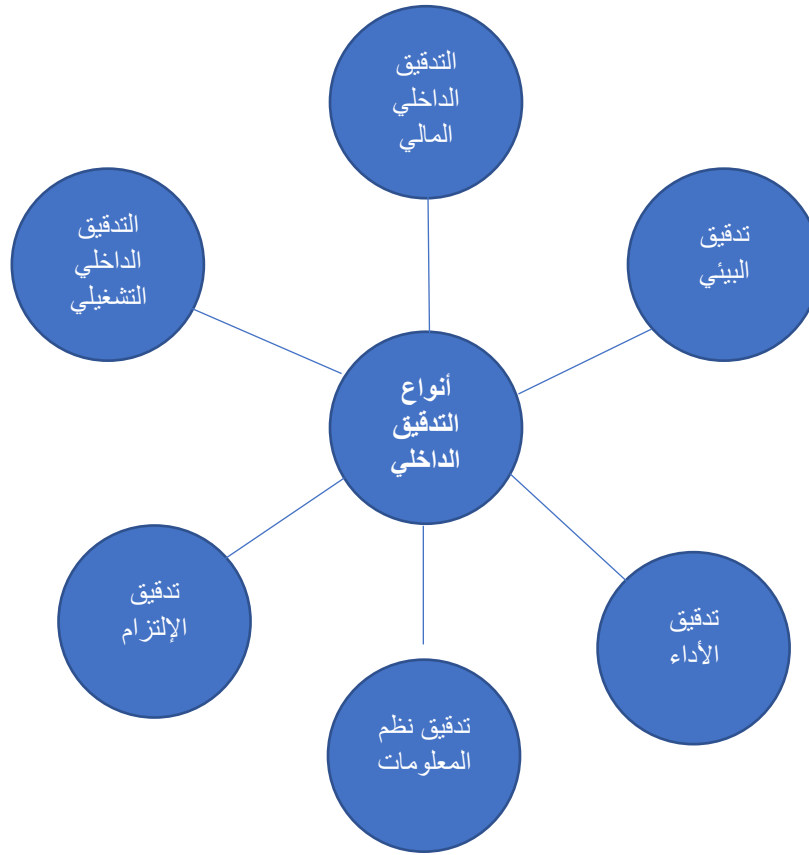
• تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل العمليات وعدم تكرار الأعمال.

هدف إنشاء : ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصح للإدارة والتأكد من كل جزء من نشاط الخريطة التنظيمية للمؤسسة موضع المراقبة وتقييم مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة .

ثانيا : أنواع التدقيق الداخلي

¹ زحاف أحمد، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2020، ص28.

الشكل رقم(1-1): أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطالبين

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى :

1- التدقيق الداخلي المالي : ويعرف بأنه الفحص الكامل والتنظيم الذي يقوم به المدقق الداخلي للقوائم المالية والسجلات المحاسبية و جميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات لبيان وتحديد مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية المتوسعة ويشمل تحليل مدى كفاءة النشاط الإقتصادي وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية لها¹.

2- التدقيق الداخلي التشغيلي: يهدف هذا النوع إلى وصف عملية التدقيق الداخلي لأنه مؤسسة وتقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو نشاط معين إن هذا النوع قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز بصورة خاصة على التدقيق المالي المحاسبي لينقل إلى تدقيق كافة نشاطات المؤسسة سواء كانت مالية لتقييمها من أجل معرفة

¹ أسامة عبد المنعم عبد الجبار، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة الإدارة و الإقتصاد، جامعة المنتصرية، العراق، 2012، ص64.

نقاط الضعف والقوة في الأداء، والقيام بتقديم التوصيات الأتمة لتحسين كفاءة تلك الأنشطة مع بيان مدى التزام تلك الأنشطة بالسياسات والإجراءات الإدارية الخاصة بالمؤسسة .

3- تدقيق الإلتزام : هو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع لغرض عام، كما إذا كانت العمليات المختلفة تغذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف كما يشمل التدقيق تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية ، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلفة العمليات ويجب أن يتضمن أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل

4- تدقيق نظم المعلومات : إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وبطريقة صحيحة كاملة ومفيدة .

5- تدقيق الأداء : إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الإلتزام بالأنظمة والقوانين يطلق على هذا النوع من التدقيق بالإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية.

6- تدقيق البيئي : الهدف منه فإنه مدى الإلتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يوجه المؤسسة والحفاظ على أنظمة البيئة وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستشراق والانقراض¹.

المبحث الثاني : مبادئ التدقيق الداخلي ومعايير

المطلب الأول : مبادئ التدقيق الداخلي

1- الإستمرارية: ويتضمن هذا المبدأ ضرورة وجود وظيفة التدقيق الداخلي مستمرة، ويقع على الإدارة العليا مسؤولية الإجراءات اللازمة التي تضمن استمرارية هذه الوظيفة مع مراعاة حجم المؤسسة وطبيعة نشاطه.

2- الإستقلالية : هي تكون وظيفة المدقق الداخلي مستقلة عن تنفيذ النشاطات التي تدقق، وعن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية، مما يعزز من موضوعية هذه الوظيفة ونزاهتها، فالإستقلالية تتضمن أيضا عدم تعارض في المصالح بين موظفي التدقيق وإدارة المؤسسة .

¹ إبراهيم رجاج إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل أداة المخاطر في المعارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غزة، 2011، ص17.

3- وثيقة التدقيق : وهذا يتطلب أن يكون لدى كل مؤسسة وثيقة تدقيق تعزز وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة بحيث تحتوي على أهداف التدقيق الداخلي ونطاق عمله، ويجب أن تعتمد الوثيقة من قبل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة .

4- النزاهة : تؤدي النزاهة إلى تعزيز الثقة في المدققين الداخليين، ومن تعزيز الثقة في الأحكام الصادرة عنهم، وتكمن الثقة بالالتزام بالقوانين والإفصاحات المطلوبة منهم وبذل العناية المهنية وعدم الإساءة لها، واحترام الأهداف الأخلاقية والشرعية للمؤسسة، وتعد النزاهة من أهم قواعد السلوك الأخلاقي للتدقيق الداخلي؛ -5 الكفاءة المهنية: تعد عنصرًا جوهريًا في تأدية مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب داخل المؤسسة، وتشمل المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي¹.

المطلب الثاني : معايير التدقيق الداخلي

ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطار الأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، كما تعد المعايير متطلبات الزامية.

أولاً : تعريف معايير التدقيق الداخلي

قد عرفت معايير التدقيق الداخلي بأنها "المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم التدقيق الداخلي، بحيث تمثل نموذج ممارسة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون وفقاً لما أعتد من قبل معهد المدققين الداخليين² كما عرفها معهد المدققين الداخليين " IIA : إعلان رسمي يصدر عن هيئة معايير التدقيق الداخلي يحدد متطلبات أداء نطاق من أنشطة التدقيق الداخلي وتقييم أداء التدقيق الداخلي³.

ثانياً : معايير التدقيق الداخلي

تركيز التدقيق الداخلي على تقييم فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يجعل من عملية وضع معايير التدقيق الداخلي أكثر وضوحاً، ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى قسمين :

1- معايير الصفات العامة : وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توفرها في كل من إدارة التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي، وتتضمن المعايير التالية :

¹ يونس عليان الشوبكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 201، ص184.

² يوسف سعيد يوسف المدلل، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص56.

³ شعيب عمان، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2022، ص19

_ معيار 1000 الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات: يهدف إلى تحديد الأهداف من مهنة التدقيق، وتحديد مسؤوليات المدقق التي يجب القيام بها والصلاحيات المتاحة له .

_ معيار 1100 الاستقلالية والموضوعية: يهدف إلى تحديد المتطلبات التي يجب توفرها في الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي بما يحقق استقلالية إدارة التدقيق الداخلي، وعلى المدققين الداخليين أداء عملهم بشكل موضوعي، أي يجب ألا تتأثر أحكام المدققين الداخليين بأحكام الآخرين .

_ معيار 1200 الكفاءة والاحتراف: يهدف إلى تحديد المتطلبات الواجب توفرها في المدققين الداخليين والفريق الفني الذي يساعده، ويجب التأكيد بأن المهارة الفنية والخلفية التعليمية للمدققين الداخليين ملائمة لعمليات التدقيق التي سيتم القيام بها .

_ معيار 1300 الرقابة وتحسين الجودة: يهدف إلى تحديد ما يجب على المسؤول عن إدارة التدقيق الداخلي القيام به لضمان الرقابة وتطوير الجودة في جميع جوانب أنشطة التدقيق الداخلي .

2- معايير الأداء:

تحدد مجموعة معايير الأداء طبيعة خدمة التدقيق الداخلي وتوفر معايير للجودة يمكن على أساسها تقييم أداء هذه الخدمات وتتضمن المعايير التالية:

معيار 2000 إدارة أنشطة التدقيق الداخلي: يحتم هذا على مدير التدقيق الداخلي القيام بإدارة أنشطة التدقيق بفعالية، لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة .

– معيار 2100 طبيعة عمل التدقيق الداخلي: يهدف إلى تحديد طبيعة الخدمة التي تقدمها إدارة التدقيق الداخلي ونطاق عملها، أي تساعد على إدارة المنشأة بالتقويم والمساهمة في تحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة.

– معيار 2200 التخطيط: يهدف إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها عند تخطيطه للقيام بإحدى عمليات التدقيق أو العمليات الاستشارية، أي يجب على المدقق الداخلي وضع خطة لكل عملية تدقيق أو عملية استشارية تتضمن نطاق العملية .

– معيار 2300 تنفيذ العمليات: يهدف إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدقق الداخلي الالتزام بها عند جمع المعلومات اللازمة لتأييد نتائج التدقيق، وتحليلها، وتفسيرها، وتقويمها وتوثيقها .

– معيار 2400 التقرير وتبليغ النتائج: يهدف إلى تحديد المتطلبات التي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند إعداد التقارير وتوصيل نتائج العمليات التي يقومون بها .

– معيار 2500 متابعة الأعمال المنجزة: يجب على المدققين الداخليين القيام بالمتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة المترتبة على نتائج عملية التدقيق التي تم التقرير عنها .

– معيار 2600 قبول المخاطر: يدل على أن مدير التدقيق الداخلي قد قبل مستوى من المخاطر غير المقبولة، وينبغي من إدارة التدقيق الداخلي مناقشة هذا الأمر مع الإدارة العليا، وإن لم يتم استخلاص حل للمخاطر، يجب على إدارة التدقيق رفع تقرير لمجلس الإدارة¹.

3- معايير التنفيذ: تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء وقد يكون هناك فئات متعددة من معايير التنفيذ مجموعة لكل نشاط من أنشطة التدقيق الداخلي، ولقد وجدت هذه المعايير من أجل أنشطة التأكيد A والاستشارة^{2C}.

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

إن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات عمل واعتماد المنهجية السليمة، التي تتمثل في³:

أولاً: مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي:

في هذه المرحلة يتبنى المدقق وضعية المراقب، حيث يقوم بتحليل المهمة للتعرف على الإجراءات المطبقة والأشخاص المعنيين بموضوع الأمر بمهمة التدقيق، ليقوم بتحضير ميدان المهمة، وتضم هذه المرحلة الخطوات الآتية⁴

1 الأمر بالمهمة: قبل البدء في مرحلة التحضير على المدقق أن يقدم للأطراف المعنية بمهمة التدقيق الوثيقة التي تسمح بانطلاق أي مهمة تدقيق، هذه الوثيقة تعتبر بمثابة تفويض من الإدارة العامة موجه إلى فريق التدقيق والذي يحمل صيغة الإعلام.

2 التعرف والتقارب: تعد المرحلة الأهم لأن المدقق من خلالها يمكنه التعرف على المصلحة المدققة وعملياتها من أجل فهم أعمق للمعلومات والتفسيرات التي سيتم البحث عنها، كما يمكنه أن يفهم نطاق وظيفة التدقيق من أجل إيجاد حلول ملائمة.

¹ عبد القادر الغرباني، دور التدقيق الداخلي في إدارة أزمات الشركات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص مراجعة و تدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص13-14.

² مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية، دار عياد للنشر و التوزيع، معهد المدققين الداخليين، عمان، 2017، ص35.

³ أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص30-32.

⁴ Madeline cidre, audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise, école supérieure d'assurance, 2012,

3 تحديد المخاطر: حسب المعيار 2210 الذي يتضمن تطبيق هذه المرحلة حيث يلزم المدقق الداخلي بإجراء تقييم أولي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه ويجب أن تعكس أهداف مهمة التدقيق نتائج ذلك التقييم، ومن أجل تحديد أمثل لهذه المخاطر يستخدم المدقق جدول المخاطر، وكمثال لهذا الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): جدول تحديد المخاطر

الملاحظة	نظام الرقابة الداخلية	التقييم	المخاطر	الأهداف	العملية
بدون	معايير الاستلام و التخزين	متوسط، ضعيف	الضياع، التلف	الأمن	استقبال البضائع

المصدر: Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, 7 édition, édition, d'organisation, paris, 2010, p239.

4 تحديد الأهداف: حيث يقوم المدقق الداخلي بتحديد أسس تحقيق مهمته ونطاقها، كما يعرض الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ويعرف مواقع الخطر المحددة سابقا والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن هذا التقرير مقترح المدقق لمجالات تدخله من حيث مجال العمل الوظيفي والعمل الجغرافي، وهو قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق التدقيق والطرف الآخر الطالب لها.

ثانياً: مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

بعد أن ينتهي المدقق الداخلي من عملية التحضير للمهمة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة والتي من خلالها يقوم المدقق الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، وتتمثل هذه الخطوات في المراحل الآتية¹:

1 اجتماع الافتتاح: يتم عقد الاجتماع في المكان الذي ستتم فيه مهمة التدقيق بين المدقق والمسؤولين عن النشاط محل التدقيق، ويكون بهدف شرح طبيعة المهمة، أسلوب التنسيق والاتصال والمعلومات المطلوبة.

¹ فاطيمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص10-11.

2 برنامج التدقيق: وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي يضم تقسيم أعمال التدقيق بين مختلف أعضاء فريق التدقيق الداخلي وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، ويسمح للمدقق بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، كما يساعد على تتبع عمل المدققين لضمان السير العادي للمهمة، ويعتبر مرجعاً مهماً للمهمات المستقبلية.

3 العمل الميداني: في هذه المرحلة يقوم فريق التدقيق بإجراء الاختبارات اللازمة بمساعدة أدوات خاصة نذكر منها:

_ الملاحظة الشاملة: التي تسمح بفهم مختلف طرق العمل وإبراز الوضعيات غير المتوقعة مع ملاحظة مواطن الأخطار المحددة في المراحل السابقة من أجل ضمان نوعية النتائج.

_ ورقة إبراز وتحليل المشاكل FRAP: تعتبر الوثيقة الأكثر استخداماً فهي موجهة إلى أقسام النشاطات المدققة من أجل إخبارهم بالمشاكل الملاحظة وطريقة حلها، حيث تنقسم إلى خمسة أجزاء: (المشاكل، الإثباتات، الأسباب، النتائج، التوصيات)، وهي ضرورية عند تحرير التقرير.

4 التأشير على التوصيات: بعد إعداد وتصنيف أوراق إبراز وتحليل المشاكل يقوم فريق التدقيق من التأكد من اتساق الملاحظات قبل تأشيرها، والتأكد من أن المشاكل التي تم تحديدها هي حقيقية ويمكن أن تضر بالمصلحة المدققة أو المؤسسة ثم التأكد من أن المخاطر المحددة سيتم تصحيحها كميًا ونوعيًا من أجل تفادي المفاجئات غير السارة، ليقوم بعدها فريق التدقيق بالتأشير على التوصيات.

ثالثاً: التقرير عن مهمة التدقيق الداخلي:

تعد المرحلة الأخيرة من مراحل تحقيق مهمة التدقيق حيث ينتهي حضور فريق التدقيق في ميدان المهمة وهي الأخرى تضم المراحل التالية¹:

1 التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي اكتشفها المدققين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس التقرير النهائي.

2 الاجتماع الختامي: المشاركون في هذا الاجتماع هم أنفسهم المشاركون في الاجتماع الافتتاحي، حيث يقوم فريق التدقيق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها

¹ Madeline cidre, Référence précédente, p41-44-50.

يتدخل الأشخاص المدققة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها .

3 التقرير النهائي : بعد انتهاء التدخل يتم إعداد التقرير في صورته النهائية، ويتم إرساله إلى أهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي تكشف خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب .

4 متابعة تنفيذ التوصيات : المتابعة ضرورية وخاصة لأنه من الطبيعي أن يود المدققون قياس تأثير وفعالية الحلول التي اقترحوها خصوصا من أجل إثراء ملفاتهم عند عمليات التدقيق المقبلة .

المبحث الثالث : خدمات التدقيق وأهم وظائفه

المطلب الأول : أدوات التدقيق الداخلي

أولا: أدوات التدقيق الداخلي كثيرا من الاحيان قد يحتاج المدقق الداخلي الى مجموعة من الأدوات عند القيام بمهمته، بحيث بفضلها يستطيع اكتشاف الأخطاء والقصور والمخالفات المرتكبة وعلى أساسها يمكن أن يحلل ويقدم تشخيص للمشكلة المراد معالجته وذلك بتوجيه توصيات إلى الإدارة العليا للمؤسسة وهي كالتالي :

1- أدوات الاستفهام : وتتمثل في مجموعة من العناصر وذلك كما يلي¹ :

أ- المعاينة الإحصائية: يقصد بالمعاينة أن يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات، بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات تقييما بشأن بعض صفات المفردات المختارة لغرض الوصول أو المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع ومن اجل هذا يمكننا الإشارة إلى المصطلحات أو المفاهيم المتعلقة بالمعاينة الإحصائية:

_ المجتمع : وهو جميع الوحدات التي يتم استخراج أو اختيار العينة منها .

_ الدقة : وهي درجة التطابق أو اتفاق تقدير العينة مع القيمة الحقيقية للمجتمع -الثقة :وهي قياس احتمال وقوع تقدير العينة من خلال درجة الدقة الموضوعية والمقترحة في شكل نسبة مئوية .

_ الخطر: وهي تحديد حجم معين للعينة يكون مقبولا، إذا كانت نسبة الخطأ في هذا الحجم تعادل أو تقل عن نسبة الخطأ المحدد مسبقا، فتقول مثلا الخطأ مقبول 4/ .

¹ شعيب عمان، مرجع سابق، ص22

_ المفاضلة : هو حاصل قسمة عدد عناصر المجتمع على حجم العينة المأخوذة من الجداول؛ العينة: هي جزء من المجتمع، أي مجموعة من المفردات تم اختيارها بطريقة معينة، وفقاً لأسلوب معين .

ب - المقابلات: تقنية تستعمل بكثرة في التدقيق الداخلي وهي ليست محايدة أو استجابياً وتعتبر من التقنيات غير الرسمية، وذلك من أجل أخذ فكرة ورأي أولي على مختلف الأنظمة داخل المنشأة، من أجل القيام بالمقابلة يجب احترام الشروط التالية :

_ يجب احترام السلم الهرمي بحيث لا يجب على المدقق الداخلي إجراء مقابلة مع عامل دون أن يكون المسؤول على دراية .

_ يجب إبلاغ العامل بأهداف المهمة والمنتظرة من وراء إجراء هذه المقابلة .

_ المدقق الداخلي لا يهتم بالأشخاص بل بالأعمال التي يقومون بها.

ج - الاستبيان (الاستقصاء) : يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بان تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) أو يطبق أو لا يطبق، حيث إن الإجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية واجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية¹.

2- أدوات الوصف : وقد تشمل أدوات الوصف ما يلي :

أ- الدراسة الوصفية : يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

ب- الملاحظة المادية : هي عبارة عن حالات واقعية ذات علاقة بالموضوع تحت التدقيق، وهي ضرورية لدعم رأي المدقق في أمور معينة، وتوضح أية نقاط خلافية في نتائج وتوصيات المدقق ج-شبكة تحليل المهام: يقوم المدقق الداخلي أولاً بإحصاء وتسجيل مهام الوظيفة محل التدقيق، ثم يقوم بالبحث عن الأشخاص الذين يقومون بتأدية هذه المهام وتسجيلهم على شبكة تحليل المهام، وعند اكتمال ملاً شبكة تحليل المهام يقوم المدقق الداخلي بتحديد الخطأ

¹شعيب عمان، مرجع سابق، ص22

والتدخل في أداء المهام؛ د- خرائط التدفق: عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذين لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبياً وتقييدها¹.

المطلب الثاني : وسائل التدقيق الداخلي

حتى يقوم المدقق بإنجاز مهامه عليه بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات²

- 1- المعاينة والجرد الفعلي : لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، للقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل
- 2- 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 .
- 3- المراجعة المستندية :لابد للمراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توفرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينة من قرائن التدقيق و لأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة .
- 4- نظام المصادقات: هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات تتمثل في :الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، أوراق المالية المدعومة لدى البنوك .
- 5- نظام الاستفسارات والتتبع :يوجه المراجع بعض الأسئلة الاستفسارية للمتخصصين داخل المؤسسة وهذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية .
- 6- 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 .

¹ شعيب عمان، مرجع سابق، ص22

² خالد جمال الجعارات، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة أم البواقي، 2017، ص6.

7- المراجعة الإنتقادية : يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة بتمعن بعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة .

المطلب الثالث : وظائف التدقيق الداخلي

بالرجوع إلى التعريف الصادر عن IIA والذي بني عليه الإطار الجديد للتدقيق الداخلي يتضح أن خدمات التدقيق الداخلي تشمل الآتي¹ :

أولاً- خدمات التأكيد : والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية أو النظام أو غيرها من الموضوعات، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

ثانياً- خدمات استشارية : التي هي بطبيعتها توجيهات وتنفيذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث أن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل. وعند أداء الخدمات الاستشارية يجب على المدقق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية ولا يفترض أن المسؤوليات الإدارية قد تم القيام بها بالكامل

ثالثاً- وظيفة الفحص : ويعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتي :

_ دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية .

_ أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال .

_ اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ، ووظيفة المحاسبة .

_ تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات .

رابعاً- وظيفة التقييم : تعد وظيفة التقييم امتداداً لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع مراقبة. ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن 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 تـ...تمثلي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

¹ فاطيمة بحاش، مرجع سابق، ص8-9.

خلاصة الفصل

التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية ومن أهم الوظائف التنظيمية في المؤسسة تعمل على فحص وتقييم العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، حيث يساعد هذه الأخيرة في تحقيق أهدافها المسطرة من خلال تقديمه لتأكيدات معقولة تهتم مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة وكباقي الوظائف تقوم مهنة التدقيق الداخلي على إطار ممنهج ومنظم للمهنة يتمثل في الميثاق الأخلاقي لممارسة المهنة ومعايير التدقيق الداخلي الدولية، ومن أجل ضمان نجاح التدقيق الداخلي و المدقق الداخلي في مهنته يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة .

الفصل الثاني

دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الركائز الاساسية في اي مؤسسة ، فهو يحمي مصالح المساهمين فيها بصفة خاصة وكافة املاكها والاطراف ذات الصلة بها ، فتصميم وتطبيق نظام رقابة داخلي بالمؤسسة اصبح ضرورة حتمية لانه يعكس طبيعة مختلف الانشطة بها، وحتى يكون هذا النظام فعالا لابد ان تتوفر فيه مجموعة من الخصائص والمعايير ، وان يكون واضحا وسهلا ومفهوما لدى القائمين بتطبيقه ، وتجدر الاشارة الى ان نظام الرقابة الداخلية عرف عدة تطورات فرضتها الظروف الاقتصادية كتطور حجم المشروعات الاقتصادية، مما ادى الى زيادة الإهتمام بهذا النظام الرقابي لتحقيق الكفاءة و الفاعلية في استخدام الموارد والاصول الخاصة بالمؤسسة ، ومنه الوصول الى الاهداف المسطرة. ولفهم اكثر حول نظام الرقابة الداخلية لابد من التطرق الى بعض المفاهيم الخاصة به، والتي تعتبر كمقياس للحكم على كفاءة النظام وصحة مكوناته بالاضافة الى ابرز المقومات والاجراءات الاساسية لتشغيل نظام الرقابة الداخلية. وانطلاقا مما سبق ، وللدراسة بتفصيل اكثر تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الاول : الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني :مقومات نظام الرقابة الداخلية، مكوناته و إجراءاته.

المبحث الثالث : المدقق الداخلي و دوره في فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية

إن موضوع الرقابة الداخلية يهدف أساسا الى إبراز أهمية وجود نظام سليم في المؤسسة ليضمن لها تحقيق أهدافها بطريقة أكثر فعالية وكفاءة واستخدام الموارد المتاحة لها أحسن إستغلال، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساهم في إجتنااب الأخطاء وارتكاب أعمال الغش والتلاعب وإمكانية اكتشافها بسرعة فور حدوثها.

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

أولا : مفهوم نظام الرقابة الداخلية : عرفها مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكيين بأنها : " تتضمن الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية الأصول و اختبار مدى دقة البيانات المحاسبية و درجة الوثوق بها و تحقيق الكفاءة من إستخدام الموارد و تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة"¹

عرفها المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 على أن : " نظام الرقابة الداخلية يعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة والمتمثل في إدارة العمل بشكل منتظم وكفؤ ، والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع اكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"

- ثم أصدر المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 تعريفا آخر يشير إلى : "الرقابة الداخلية تعني العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق ب² :

- موثوقية تقديم التقارير المالية
- فعالية وكفاءة العمليات
- الامتثال للقوانين والأنظمة الداخلية

يعتبر هذا التعريف من أكثر التعاريف شمولاً وحدائثه الصادر عن لجنة المنظمات الراعية COSO المنبثقة عن مجموعة الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية الخمسة الرئيسية في الولايات المتحدة الأمريكية حيث عرفت نظام الرقابة الداخلية بأنها " العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة وموظفين آخرين، من أجل توفير ضمان معقول لتحقيق الأهداف التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية ، الطبعة 2، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص228.
² بوسبعين تسعديت، محاضرات في نظام الرقابة الداخلية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة، مذكرة منشورة على الويب، ص2.

- موثوقية المعلومات المالية
- الالتزام بالقوانين والتعليمات ذات العلاقة".

ومن التعاريف السالف ذكرها يمكننا أخذ تعريف شامل لنظام الرقابة الداخلية " يعتبر من أهم الأنشطة التي تقوم عليها المؤسسة، حيث يساهم في مساعدة وتسهيل عملية التدقيق بصفة عامة، والهدف منها حماية أصول المؤسسة ومواردها والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية.

ثانيا : أهداف الرقابة الداخلية: يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ما يلي¹ :

- 1- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات .
- 2- حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
- 3- التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية .
- 4- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية
- 5- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
- 6- تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

المطلب الثاني : العوامل التي تساعد على تطور نظام الرقابة الداخلية

من العوامل التي تساعد على تطور الرقابة الداخلية و توسع نطاقها ما يلي² :

- 1- تزايد نطاق المشروعات وحجمها مما أدى إلى تعقيد وتشعب هيكلها التنظيمية.
- 2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفرعية.
- 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة، لا بد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من اجل اتخاذ القرار المناسب واللزام من القرارات لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة الشركة في المستقبل ولذلك لا بد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة إلى صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.

¹ حسبان أحمد الحسبان، أثر الرقابة الداخلية على أداء القطاع العام الأردني، المجلة العربية للنشر العلمي، الأردن، 2022، ص443.

² حسبان أحمد الحسبان، مرجع سابق، ص442.

- 4- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. ويجب على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش وسوء الاستخدام.
- 5- حاجة مؤسسات الحكومة وإدارتها إلى بيانات دقيقة تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المنشآت المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وغيرها من الأسباب

المطلب الثالث : اساسيات نظام الرقابة الداخلية

وهنا سنتطرق إلى : أنواع الرقابة الداخلية ، معاييرها ، وسائلها و حدودها.

أولاً : أنواع الرقابة الداخلية : تتفرع الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية :

- 1- الرقابة الداخلية الإدارية: تتضمن خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الخطة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب خاصة بالعمل، أو طرق التحليل الإحصائي لدراسة وضع المؤسسة، أو تقارير للأداء، أو رقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الأنظمة الرقابية الأخرى.
- 2- الرقابة الداخلية المحاسبية: وتعتبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة، هذا من جهة، والعمل على حماية أصول المؤسسة من جهة أخرى¹.
- 3- رقابة الضبط الداخلي: وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات².

وهنالك من يصنف الرقابة الداخلية كالتالي:

- 1- الرقابة المانعة: تعتبر فعالة ومهمة حيث أنها تمنع الانحرافات قبل وقوعها، لذا ينبغي تعيين موظفين أكفاء، وفصل الواجبات عن بعضها بصورة سليمة لتجنب الوقوع في الأخطاء.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص205.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة 1، دار النشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 193.

- 2- الرقابة الكاشفة: اكتشاف الانحرافات في الأداء حال حدوثها وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها وتعديل الضوابط لمنع تكرارها، ومصدر هذه الرقابة بشكل اساسي هو التدقيق الداخلي.
- 3- الرقابة التصحيحية: تعمل على تصحيح الانحرافات الرقابية المكتشفة، وتتضمن إجراءات متبعة لتحديد سبب الانحراف، ومتابعتها لحين تصويبها وعدم السماح بتكرار حدوثها¹.

ثانياً: معايير الرقابة الداخلية

- 1- الرقابة العامة: وتشمل على:
- التوكيد المعقول على الرقابة لتوفير دليل معقول بان اهداف المنشأة سيتم تحقيقها .
 - الموقف الايجابي من نظام الرقابة الداخلية، فعلى المدراء والموظفين المحافظة على موقف ايجابي.
 - الإستقامة و الكفاءة ، على المعنيين المحافظة على الاستقامة المهنية والشخصية والكفاءة العملية.
- 2- المعايير التفصيلية: وتشمل على:
- التوثيق وتدوين العمليات.
 - تسجيل العمليات والاحداث بشكل مناسب.
 - تسجيل العمليات والاحداث بشكل مناسب وفوري .
 - صلاحية تنفيذ العمليات والمهام.
 - فصل المهام².

ثالثاً: وسائل الرقابة الداخلية.

و تتمثل فيما يلي:

- أ- الخطة التنظيمية: تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها و على الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة.
- وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات و نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

¹ هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، جامعة غزة، 2016، ص30.

² توادري سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2015، ص16-17.

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة .
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط ؛
- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص؛

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

- البحث عن فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية؛
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة¹؛

ب- الطرق والإجراءات:

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

ج- المقاييس المختلفة:

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

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة؛

¹ محمد التهامي طواهر، المراجعة و تدقيق حسابات ، الطبعة 1، جامعة البليدة 2010، ص86-87-88.

رابعاً : حدود نظام الرقابة الداخلية .

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة و التي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء و الغش، و لهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيداً معقولاً و ليس تأكيداً مطلقاً لمنع اكتشاف الأخطاء و الغش و تشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:

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

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

- التعطل المؤقت للنظام: ليس من المتوقع أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد، و هذا يسبب تعطل مؤقت للنظام، و يمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الإلكترونية¹.

المبحث الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية، مكوناته وإجراءاته

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات، المكونات و الإجراءات ، و التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه و سنتطرق من خلال هذا المبحث :

المطلب الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

قسمت لجنة COSO مكونات الرقابة الداخلية إلى خمسة تتمثل في :

أولاً : بيئة الرقابة

تمثل البيئة الرقابية الإطار العام للمنشأة ولعناصر الرقابة، ولها تأثير على شعور ووعي الموظفين بالرقابة وهي تضم مجموعة من العوامل أهمها:

- مشاركة أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة.
- فلسفة الإدارة وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات وإدارة الأفراد وغيرها.

¹ ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2017، ص47.

- هيكل المنشأة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط ورقابة العمليات لتحقيق الأهداف.
- أسلوب الإدارة في تحديد السلطة والمسؤولية.

ثانيا: تقييم المخاطر

تتعرض أي مؤسسة عند مزاولة نشاطها العديد من المخاطر، يستلزم تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة ومحاولة التخفيض منها وفق الخطوات التالية:

- تحديد الأهداف: يعتبر خطوة لتقدير وتقييم المخاطر¹.
- تحديد الخطر واحتمال حدوثه: قد يحدث الخطر بسبب عوامل خارجية مثل: ظروف المنافسة وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطتها وسياستها واستراتيجيتها، وقد يحدث بسبب عوامل داخلية مثل: حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم كفاءة مجلس الإدارة.
- مواجهة الخطر: ويكون ذلك بعد التعرف على المخاطر الداخلية او الخارجية وينبغي اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها.

ثالثا: الأنشطة الرقابية

تشمل مجموعة من الإجراءات التي تساعد في تحقيق فعالية بقية مكونات الرقابة الأخرى ومن أهمها:

- مراجعة وتقييم الأداء: بمعنى تقييم أداء الموظفين في مختلف المواقع التنظيمية.
- إجراءات الرقابة المادية: و تتمثل في مجموعة الإجراءات التي تساعد في توفير الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة.
- فصل المهام: يعني الفصل بين مهام متضاربة بحيث لا يسمح لشخص ما القيام بمهام تمكنه من القيام بعمليات السرقة والتلاعب وإساءة استخدام أصول المؤسسة.
- التفويض: ويعني تحديد متطلبات خاصة بتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين.

رابعا: المعلومات والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة والشفافة لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجتها وإيصالها لمختلف مستويات التسيير بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات، وإعداد التقارير لإبداء الرأي حول كل نشاط، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة هي:

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب؟

¹ أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة ورقلة، 2017، ص 7-8-9.

- هل المعلومات المتحصل عليها تمكن المديرين من تقييم اداء المؤسسة ؟
- هل يتم توضيح المهام للمسؤولين بشكل جيد ؟
- هل توجد ادوات تنذر أو تنبه وجود أمور غير موافق عليها ؟

خامسا : القيادة والمتابعة

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات النظام. وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم وتغير الظروف المحيطة.

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها

اولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الاساسية التالية :

- فصل المهام : يشكل فصل المسؤوليات او الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الاساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها ، بحيث تقلص من خطر التلاعب والخطأ الصادر عن قصد ، وتشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة باصدار اوامر الصرف والتنفيذ والحماية والتسجيل وكذلك عمليات تطوير الانظمة والعمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب ان يكون التدقيق .
- التنظيم : يجب على الوحدات الخاضعة للتدقيق ان تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات والصلاحيات وكذلك اجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي ، كما يجب تحديد وبوضوح تفويض مختلف الصلاحيات كيفما كان نوعها لتفعيل المحاسبة .
- عمليات المراقبة : تركز أساسا على حماية مكونات الاصول من خلال عدة اجراءات امنية للتأكد ان الوصول اليها مقتصر فقط على المستخدمين المرخص لهم سواء تعلق الامر بالمنفذ المباشر أو الغير مباشر ، وتعد عمليات المراقبة هامة في حالة كون مكونات الاصول قابلة او مرغوب فيها للعمل . وقد تطال اعمال المراقبة الى التأكد من ان العمليات التي ستخضع للتسجيل والمعالجة قد تم ادراجها كلها ، و تسجيلها و معالجتها على وجه صحيح وتشمل هذه العمليات تحري دقة التسجيلات الحسابية والمقارنات . ورقابة مادية على اصول وممتلكات المنشأة.
- الترخيص و التأشيرة : تتطلب جميع قرارات التنفيذ وكذلك العمليات ترخيصا او تأشيرة من مسؤول متخصص ويجب ان تكون حدود هذه التراخيص دقيقة .

- الموظفون : يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من ان جل الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم ، لان السير الجيد لاي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين لذا تشكل المهارات والكفاءة والمميزات الفردية عناصر هامة يجب اخذها بعين الاعتبار عند وضع اي نظام مراقبة .
 - التسيير : يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الاداريون خارج اوقات العمل اليومي العادي ، وتضم مراقبة الاشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الاداريون ، كذلك فحص معلومات التسيير ومقارنتها بالميزانيات ومقاييس الاداء ن وكل اجراء يهم الفحص.
 - الإشراف على العمل : يجب ان يحتوي كل نظام مراقبة داخلية اعتماد وسيلة الاشراف على سير العمل اليومي للعمليات وعلى تسجيلها وذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد ، فكان رئيس القسم يراجع اعمال الموظفين للقسم ، او من خلال الاشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الاعمال اول بأول .
 - المراجعة الداخلية (المراقب المالي) : يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد أو الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا لإجراءات العمل المعتمد ، أو وفق الانظمة والتعليمات المصرح بها في العمل¹.
- ثانيا: إجراءات الرقابة الداخلية
- تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.
- 1- إجراءات تنظيمية وإدارية :
- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل؛
 - توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما منذ البداية إلى النهاية ويقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .
 - توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ أو الإهمال .
 - تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف .
 - تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة .
 - إعطاء تعليمات صريحة لكي يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات على ما قام به من عمل .

¹ خلف عبد الله الواردات، مرجع سابق، ص 138-139.

- استخراج المستندات من الأصل ومن عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين .
 - إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر شريطة أن لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل¹.
 - 2- إجراءات محاسبية:
 - إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل فرضية الغش والاحتيال ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة، وإرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى .
 - عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر .
 - استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام .
 - استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي .
 - إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كحالة البنوك والموردين ومصادقة العملاء .
 - القيام بجرد مفاجئ ودوري للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.
 - 3- إجراءات عامة :
 - التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار .
 - التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة .
 - وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
 - استخدام وسيلة الرقابة الجدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية.
 - استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك وعهدة الخزائن.
 - استخدام نظام التفتيش للأقسام الخاصة بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.
- المطلب الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلية**

¹ أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، الطبعة 1، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص68-69.

- 1- الملائمة: على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.
- 2- مقارنة العائد بالتكاليف: إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلاً على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب.
- 3- المرونة: المقصود بالمرونة، مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.
- 4- الفعالية: يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف 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، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى¹.

المبحث الثالث: المدقق الداخلي ودوره في فعالية نظام الرقابة الداخلية

يعمل المدقق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير وتحسين الرقابة الداخلية، كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مواصفات المدقق الداخلي وإجراءات إختياره وتقييمه

1- مواصفات المدقق الداخلي:

- 1) الوعي الإداري: يعني أن ينظر المدقق الداخلي إلى الأمور داخل المنشأة من منظور إداري بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة البشرية كانت أم مادية ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، ويحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البيئة الاقتصادية الخارجية.

¹ غنو عبد القادر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة مستغانم، 2017، ص38

- (2) الدافع الشخصي: وهذا الدافع الذي يجعل المدقق تواقا إلى القيام بأعمال إدارية عالية مستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية أي أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة¹.
- (3) الحكم: بعد النظر بخطط المدقق للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بالمهمة وأثناء مباشرته لعملية التدقيق جب أن يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها في ضوء المستجدات من الظروف، وعندما يحتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها ويعكف على دراسة أسبابها لكي يستفيد من دروسها مستقبلا.
- (4) القدرة الاتصالية: تساعد المدققين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للتدقيق من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى وهذه المقدرة يمكن للمدققين تنميتها بالخبرة لذلك فهي تختلف من مدقق إلى آخر ولكن المدقق الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفوية أم كتابية، حيث تمكنه هذه المهارة من تحقيق أهداف التدقيق بصورة واضحة وفعالة.
- (5) المثابرة: يحتاج تنفيذ إجراءات التدقيق الداخلي جهودا فكرية وجسدية كبيرة وعلى مدير التدقيق الداخلي أن يحاول باستمرار تدريب المدققين على الصبر والمثابرة.
- (6) الابتكارية: يفترض بالمدققين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والابتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المهمة لإنجاز الأعمال التي يؤديها وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المنشأة.
- (7) اللياقة: تنطوي صفة اللياقة على الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المدققون مع الأشخاص الخاضعين للتدقيق وكذلك القدرة على إبداء الملاحظات وأحيانا انتقادات الباءة دون استثارة غضب الشخص.
- (8) قوة الشخصية: يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بقوة الشخصية، بحيث لا يسمح لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج التدقيق وأن يكون صاحب رأي وقدرة على الدفاع عن رأيه.
- (9) الأمانة والموضوعية: يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقيما وأميناً، وأن يكون ذو استقامة حقيقية، وغير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر تلك المصلحة.
- (10) السرية في العمل: يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله وأن لا يستخدم هذه المعلومات لغايات شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إبداء مصلحة المنشأة².

2- إجراءات إختيار المدقق الداخلي:

يتم إختيار المدققين الداخليين من عدة مصادر مثل: الجامعات و الكليات حيث يجب أن يكون المدقق حاصل على شهادات جامعية أو مهنية مثل- CA..... وقد يكون إختيار المدققين من داخل الشركة أو من خارجها - يتم اجراء

¹ بن سالم حفیظة، دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2016، ص32.

² بن سالم حفیظة، مرجع سابق ص33.

مقابلات مع طالبي الوظيفة إلى فترة تجريبية تدريبية قد تكون ثلاثة إلى ستة أشهر أو ما يقارب ذلك - يجب حسم قبول أو عدم قبول طالب الوظيفة خلال أو في نهاية الفترة التجريبية.

من الأهمية وجود سياسة واضحة لتقييم موظفي التدقيق الداخلي حيث يجب أن يراعي التقييم العناصر التالية:

-تحديد معايير و طرق التقييم.

- أن يتم التقييم دوريا مرة في السنة إلى إنهاء كل مهام التدقيق.

- تحديد عناصر الاداء بوضوح.

- الأخذ بعين الاعتبار العناصر الشخصية.

- توضيح فوائد وإيجابيات البرنامج مثلا: بكشف نقاط الضعف ويعمل على تعريف المدققين بأنفسهم وبإمكانياتهم، التحفيز واكتشاف الإمكانيات والطاقات لدى المدققين، وضوح الرؤية المستقبلية للمدقق وإمكاناته على ضوء ذلك التقدم والرقى¹.

3- تقييم المدقق الداخلي:

-الأهداف التي تم تحديدها ومدى كونها واقعية بالنسبة للإنجاز.

- الالتزام بدليل التدقيق الداخلي.

- عدد التوصيات التي تم تقديمها وتمت متابعتها

-القدرة على إنجاز الأعمال ضمن أوقات الموازنات التقديرية.

- تقييم الموظف (المدقق الداخلي) لنفسه: إن عملية تقييم أداء المدقق عملية ذات اتجاهين: يعني تقييم الموظف المعني بواسطة المس معه بحثا عاملا وصریحا وللمساعدة في تنفيذ الفرصة لكل موظف التقييم من مقارنة رأيه بالرأي الشخصي يساعد على تحديد المناطق التي تثير الخلافات في الرأي².

¹ تونسي نجاة، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق، جامعة مستغانم، 2014، ص140.

² شعيب عمان، مرجع سابق، ص66.

المطلب الثاني : مسؤولية مدقق الحسابات والصعوبات التي يواجهها

1- مسؤولياته : الغرض من فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له، وبالتالي فإن للمدقق الداخلي دور في¹ :

- الالتزام: يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات، برامج وإجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع.

- حماية الأصول: يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها.

- التحقق : يقوم المدقق بالتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة من أجل تعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد.

- تقييم الأداء: بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية والتشغيلية فإن كثيرا ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين.

- التوصيات بالتحسينات : يجب على المدقق الداخلي إبداء مقترحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية خصوصا ما إذا كان هنالك اكتشاف لحالة قصور ما.

2- الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي :

- وجود مدقق داخلي وحيد في مؤسسة كبيرة .
- عدم تعاون الأفراد العاملين في المؤسسة في موضوع إبراز النقائص ومحاولات التضليل.
- المفهوم القديم و الضيق للتدقيق الداخلي.
- عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب.
- عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح.
- إستمرار ارتكاب الأخطاء المكتشفة².

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، 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

¹ فاطيمة بحاش، مرجع سابق، ص28-29

² فاطيمة بحاش، مرجع سابق، ص 58

الداخلي دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة.

حيث أن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه، وتقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة، وهو ما نصت عليه معايير الأداء من خلال المعيار رقم -2130- الرقابة والذي نص على: "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها المستمر"¹.

ولكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى:

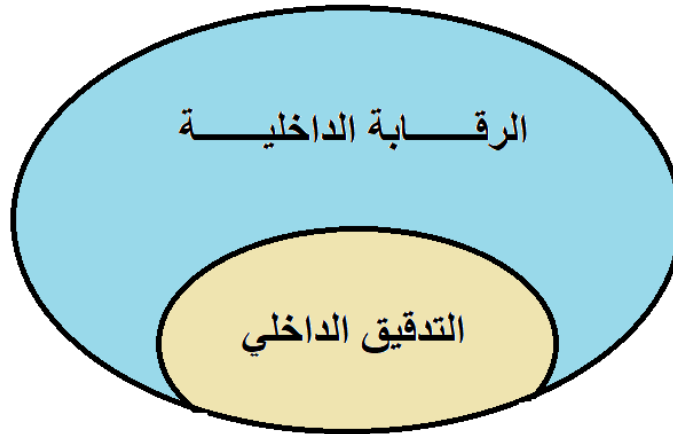
- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أنظمة التشغيل ونظام الرقابة.

- القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة-. تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي.

- القيام بأعمال الفحص و تقييم نتائجه.

- استنتاج فيما إن كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة. تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع².

الشكل (1-2) : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية



المصدر من اعداد الطالبين

¹ فاطيمة بحاش، مرجع سابق، ص27

² فاطيمة بحاش، مرجع سابق، ص28

خلاصة الفصل

يعتبر التدقيق الداخلي من أدوات الرقابة الداخلية الهدف منه التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع تقارير للإدارة فيما يخص نقاط الضعف والانحرافات، ويهدف إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ويكون نظام الرقابة فعال عندما تكون الأنظمة الرقابية تدار بشكل أو بالطريقة التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة وذلك من خلال التصريحات التي يقوم بها المراقب من خلال مراقبة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم

تمهيد:

تعد سونلغاز من الهياكل المهمة في الجزائر، تسعى إلى إيصال الخدمة إلى الزبون في الوقت المحدد. و العمل على تقليص الوقت المخصص للإنتاج الذي يكون بتوزيع الأشغال و المهام إلى مختلف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (المقاوله) التي تمتاز بكفاءات عالية تساعد في تنفيذ ما تم الاتفاق عليه مع المؤسسة الأمرة، و سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دور التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز (مستغانم) وعليه تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تقديم شركة سونلغاز

المبحث الثاني: تقديم لفرع المؤسسة موضوع الدراسة (سونلغاز مستغانم)

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي و مدى مساهمته في فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

المبحث الأول: تقديم شركة سونلغاز (توزيع الكهرباء والغاز)

في سنة 1947م تم إنشاء المؤسسة العمومية كهرباء وغاز الجزائر المعروفة اختصارا ب EGF والتي استند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز، وتضم EGF المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وبمقتضى المرسوم رقم 59/69 في 28/07/1969 أصبحت باسم المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز ثم تحولت بمقتضى القانون 1991 إلى المؤسسة العمومية ذات طابع صناعي تجاري، وأصبحت مجمع Holding) سونلغاز (شركة ذات أسهم.

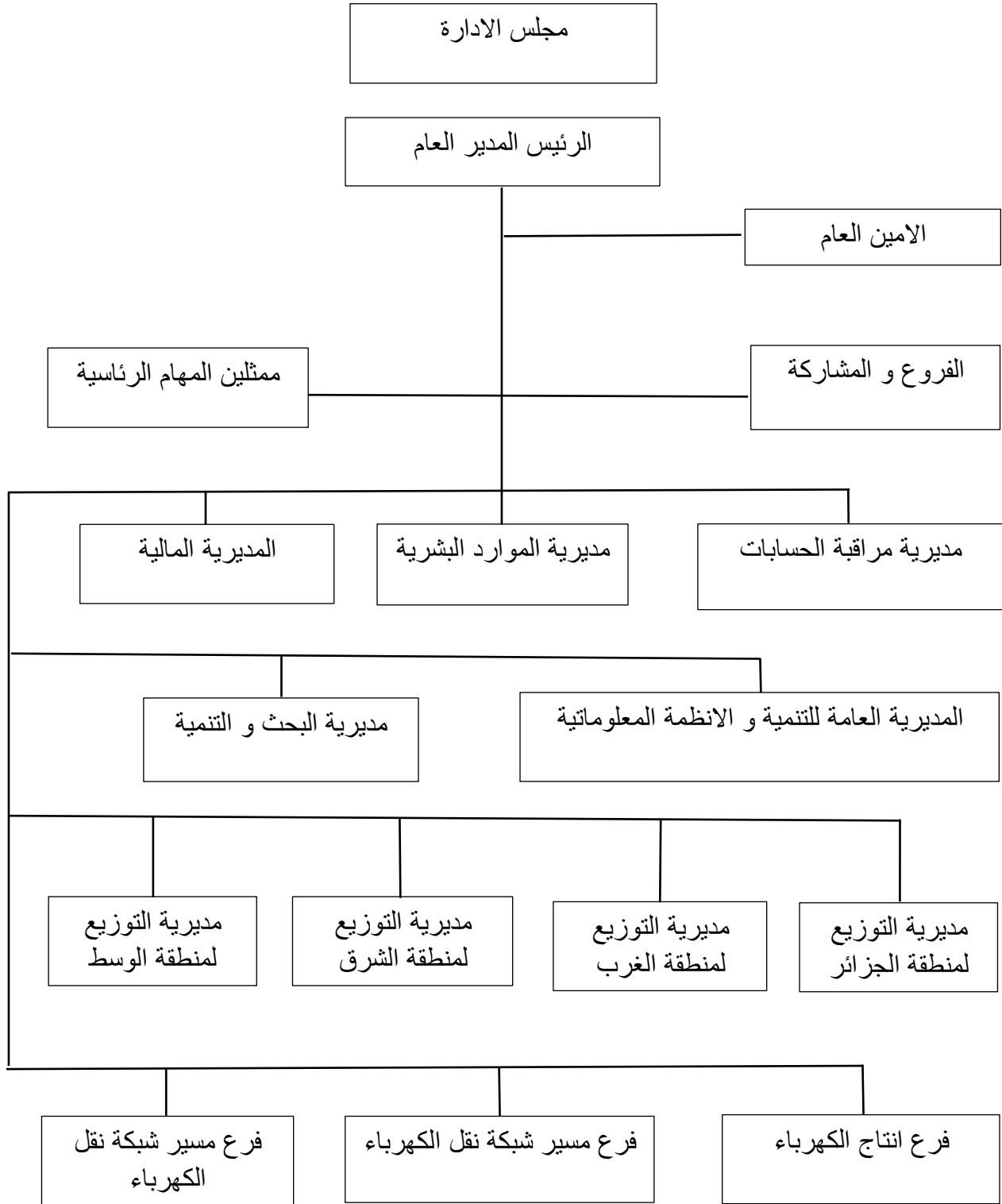
المطلب الأول: تعريف مؤسسة سونلغاز وهيكلها التنظيمي

تعريفها:

الشركة الوطنية للكهرباء والغاز أو سونلغاز) بالفرنسية (Sonegaz)، هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج ونقل الطاقة وتوزيعها، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولأسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز:

الشكل رقم (1_3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز



المصدر: وثائق من مؤسسة سونلغاز "مستغانم"

المطلب الثاني : وظائف مؤسسة سونلغاز

تقوم مؤسسة سونلغاز بالقيام بعدة وظائف و نشاطات و هي كما يلي:

-إنتاج ، نقل ، تصدير واستغلال الكهرباء .

-نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الرئيسية والثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمؤسسات الموجودة عبر التراب الوطني .

-تخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة، وتعتبر كتاجر في تعاملاتها مع الوطن.

وحاليا أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع يضم مديريات وفروع، و كما يلي فروع المؤسسة:

-سونلغاز إنتاج الكهرباء. SPE

-سونلغاز نقل الكهرباء. GRTE

-سونلغاز نقل الغاز. GRTG

-سونلغاز عملية نظام الكهرباء. OSE

وفيما تمت هيكلة التوزيع الى أربع مؤسسات هي:

-سونلغاز توزيع الجزائر. SDA

-سونلغاز توزيع الوسط. SD

-سونلغاز توزيع الشرق. SDE

-سونلغاز توزيع الغرب. SDO

المطلب الثالث : أهداف وإلتزامات مؤسسة سونلغاز

1 أهدافها :

تتلخص أهداف الشركة فيما يلي:

-الإنتاج والنقل والتوزيع والإنجاز بالكهرباء في الجزائر وخارجها.

-التوزيع والإنجاز في الغاز عن طريق القنوات بالجزائر وخارجها.

-التنمية بكل الوسائل وبكل النشاطات التي لها علاقة مباشرة مع تصنيع الكهرباء والغاز بشتى الطرق في الجزائر و خارجها بشراكة مؤسسات جزائرية وأخرى أجنبية.

-سونلغاز كشركة ذات أسهم (SPA) تضمن مهمة المصلحة العمومية طبقا للتشريعات والتنظيمات المعمول بها.

2التزاماتها:

بالنظر لاحتكار الشركة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بما يلي:

-الاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة ومواصلة العمل والأمان لكل طلبات التغذية بالكهرباء والغاز حيث توفر الشبكات .

-ضمان التحكم الفعال في برامج التنمية والمنشآت الكهربائية والغازية خصوصا برامج مد الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز.

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

- التسعيرة المنصوص عليها بالمرسوم.
- دفتر يتضمن البنود العامة التي تحدد الشروط العامة لتوصيل وإنشاء الطاقة.

المبحث الثاني: تقديم لفرع المؤسسة موضوع الدراسة (مستغانم).

شركة توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم مكلفة و بنطاق إختصاصها بتوزيع الطاقة الكهربائية و الغاز، و كذلك تلبية حاجيات الزبائن من حيث التكلفة و جودة الخدمات .

المبحث الثاني: تقديم لفرع المؤسسة موضوع الدراسة (سونلغاز مستغانم)

شركة توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم مكلفة و بنطاق إختصاصها بتوزيع الطاقة الكهربائية و الغاز، و كذلك تلبية حاجيات الزبائن من حيث التكلفة و جودة الخدمات.

المطلب الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء و الغاز (مستغانم)

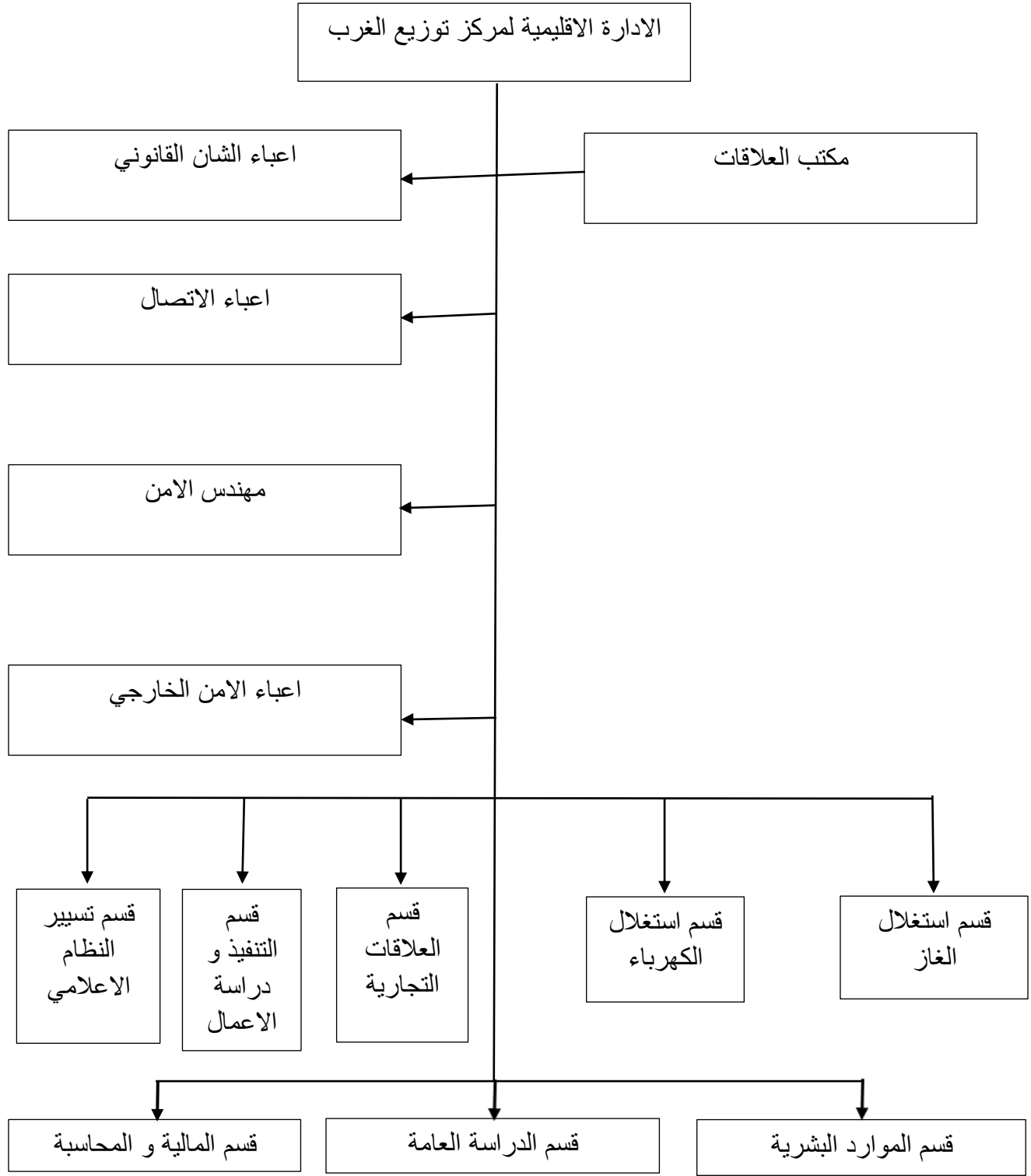
تغطي مديريةية التوزيع إقليم ولاية مستغانم حيث تقع ولاية مستغانم على مسافة 367 كلم غرب الجزائر العاصمة يحدها شمالا البحر الأبيض المتوسط ومن الغرب ولاية وهران ومن الشرق ولاية شلف ومن الجنوب ولايتي معسكر وغلزيان تربع منطقتها الجغرافية على مساحة 2269 كلم² ويبلغ عدد سكانها حوالي 1500000 نسمة، وتغطي 10 دوائر

و 32 بلدية. تأسست المديرية سنة 1977م وكانت تابعة لمركز المدينة لتستقل سنة 1980م حيث أصبحت مديرية مستقلة تغطي قطاع الولاية. تقوم المديرية بتسيير أكثر من 120 ألف زبون في شبكة الكهرباء و 65 ألف زبون في شبكة الغاز سواء في الشدة المنخفضة أو المتوسطة بتعداد عملي بلغ 360 عاملا في شهر أفريل لسنة 2011 موزعين عبر المصالح التجارية.

- سبع وكالات تجارية وهي: مستغانم شرق، مستغانم غرب عين تادلس، مماش، سيدي علي ، ماسرى، عشعاشة .
 - أربع نقاط إستقبال: بوقيرات، خير الدين، سيدي لخضر، تجديدت .
 - أربع مقاطعات كهربائية: مستغانم عين تادلس، حاسي معاش سيدي علي .
 - مقاطعات غازية: مستغانم حاسي مماش، واستغلال الغاز بسيدي علي.
- ويبلغ عدد زبائن المديرية 188750 زبون كهرباء و 71336 زبون غاز، ويسهر على خدمة زبائن مديرية توزيع مستغانم ، 437 عامل موزعين على مختلف الوكالات .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مؤسسة سونلغاز (مستغانم) ومصالحه

الشكل (2-3): الهيكل التنظيمي لسونلغاز مستغانم



المصدر: وثائق من مؤسسة سونلغاز "مستغانم"

شرح مختلف المصالح:

- يشرف على إدارة المركز، المدير العام الذي يملك كامل السلطة في إتخاذ القرارات على حسب القوانين الداخلية والخارجية للمؤسسة.

- المكلف بالإتصال: وتعتبر هذه الخلية الناطق الرسمي للمديرية في الخارج لذا لها علاقة خارجية مع إطارات المسؤولية في الولاية.

- مصلحة الشؤون القانونية: دورها الأساسي هو الدفاع على مصالح المؤسسة أمام الهيئات القضائية.

- مهندس المراقبة: ضمان مراقبة الشركة "تدنيث حوادث العمل".

- قسم التسيير للنظام الإعلامي: ضمان نوعية جيدة للخدمات تحتوي على كل احتياجات الإعلام الآلي.

- قسم دراسة و تنفيذ العمل: دراسة الأعمال قبل تحقيقها.

- متابعة المشاريع الاستثمارية للمؤسسة حتى نهايتها.

- قسم العلاقات التجارية: D-R-C

تسيير الزبائن .

توزيع الفواتير .

تغطية الذمم.

متابعة ضوابط العمل وقت التحصيل و الوقت الضائع.

- قسم استعمالات الكهرباء: D.T.E

تطوير و متابعة تغطية الكهرباء.

- قسم استعمالات الغاز: D.T.G

تطوير و متابعة تغطية الغاز.

- قسم الموارد البشرية: DR.H

تحضير الرواتب.

تسيير الموارد البشرية.

ضمان المعلومات.

قسم الأعمال العامة: S.A.G

ضمان التوعية الجيدة للخدمة المتعلقة باحتياج المؤسسة "أجهزة مكتب، إعلام ألي"....

-قسم المالية والمحاسبة: D.F.C

ضمان المحاسبة العامة و التحليلية لكل الحسابات.

إعداد الميزانية و جدول حسابات النتائج.

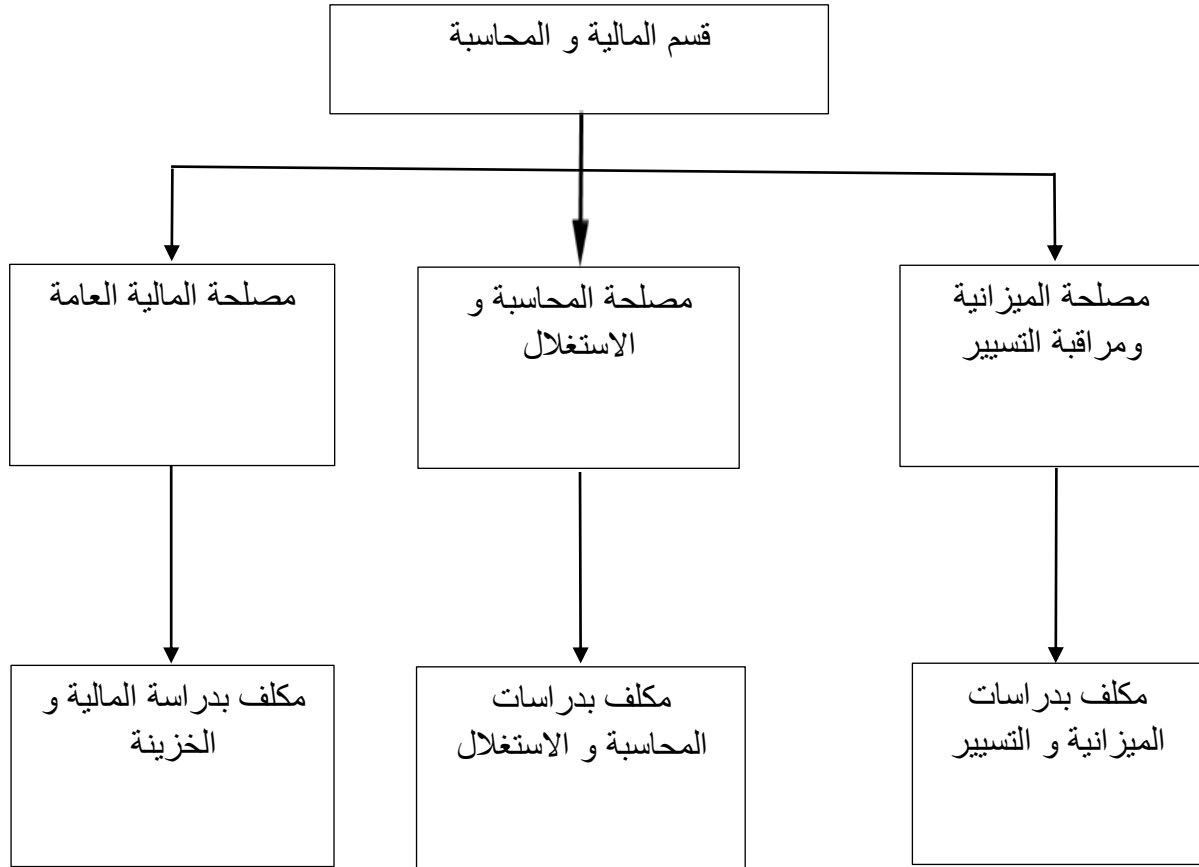
متابعة حسابات التحصيل و الدفع .

المطلب الثالث : تقديم قسم المالية والمحاسبة : DFC

يهدف هذا القسم الى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة من ربح وخسارة لأنه دون الجهاز المحاسبي لا يمكن

للمؤسسة معرفة ميزانيتها وحساباتها.

الشكل (3-3) : قسم المالية والمحاسبة.



المصدر: وثائق من مؤسسة سونلغاز "مستغانم"

أولاً: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

يقوم هذا القسم بتحليل الوضعية المالية للمؤسسة باستعمال وسائل التحليل المالي من: الميزانية المالية، النسب والمؤشرات المالية، الأعمدة...، كما أنه قسم يقوم بتحليل ومعرفة ربحية المؤسسة وخسارتها أي نقاط قوته وضعفه واتخاذ القرارات اللازمة لإدراك النقص والخسارة في وجودها، بالإضافة إلى متابعة هذا القسم لكل أقسام المؤسسة، كما يقوم بإعداد الميزانية السنوية الخاصة بالمديرية الجهوية، وكذا جدول توضيح للميزانية وميزانية نشاطات المؤسسة.

ثانياً: مصلحة المحاسبة والاستغلال:

يختص هذا القسم في مراقبة كل الفواتير التي ترد إليها، بهدف إجراء وتطبيق العمليات المحاسبية عليها بغض النظر عن نوع الفاتورة سواء كانت فواتير استثمارية، فواتير خاصة بعملية شراء البنزين...

تقوم كذلك بإجراء محاسبة على الضرائب، والفواتير الخاصة بالضرائب بعد الانتهاء من كل العمليات، يقوم بحساب اهتلاكات الوسائل المستعملة سواء شهريا أو كل 6 أشهر أو كل عام لتصل نهاية السنة، يغير القسم نشاطه من المحاسبة إلى مساعدة في انجاز الميزانية الختامية وكذلك أعمال نهاية السنة، وتضمن الربط مع المراكز المحاسبية ومقر المديرية العامة للتوزيع.

ثالثا: مصلحة المالية والخزينة:

من أهم وظائفه إصدار الشيكات وأوامر الدفع لصالح المستفيدين سواء مديرية أو مؤسسات عمومية من ضمان اجتماعي والمقاولين مؤسسات، وأشخاص، وإصدار أمر بالدفع لأي مصاريف تخص المؤسسة، كما يقوم بمقارنة الحسابات حيث تشرف على متابعة التدفقات المالية للمؤسسة وكذا المتابعة الشهرية لكل العمليات المالية الداخلية والخارجية.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز

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

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

-نشاطات في صور مقاربات محاسبية و مالية .

-مقاربة الحسابات البنكية .

-القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري .

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

سوف نتطرق في هذا المطلب لطريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح بعض الأسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة محل الدراسة في شكل جداول هي كالآتي:

1. جدول الهيكل التنظيمي

2. جدول المشتريات؛

3. جدول المبيعات؛

4. جدول الأجور؛

الشكل رقم (3-1): الأسئلة المتعلقة بالهيكل التنظيمي

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي؟		X	من سنة 2004 ثابت
2	هل يتم تجهيز موازنات تقديرية؟	X		
3	هل يوجد وصف للوظائف و لوائح القائمين بها تبين مايلي: - المسؤوليات و الصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة. - الأشخاص المفوضين بالدخول في معاملات وتنفيذها. - الأشخاص المسؤولين عن الموجودات الثابتة. - الأفراد المسؤولين عن الضبط المالي.	X		من بين خصائص نظام الرقابة الداخلية احترام مبدأ الفصل بين المهام.
4	هل يتم تجهيز تقارير مالية للإدارة دوريا (كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية؟	X		معلومات مدرجة في لوحة القيادة
5	هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة؟	X		
6	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات؟	X		
7	هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: معالجة المقبوضات النقدية، استلام البضاعة، توقيع الشيكات الموافقة على الفواتير مسك دفاتر الأستاذ		X	مسك دفتر الأستاذ هو من نظام معالجة جزء المعلومات المحاسبية

			والسجلات مسك دفتر الأستاذ هو من نظام معالجة جزء المعلومات المحاسبية المساعدة؟
8		X	هل هناك تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة وفقا لتعليمات الإدارة؟
9		X	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟
10	المقاربة المحاسبية	X	هل تراجع القيود اليومية ويوافق عليها أفراد معنيون و المستوى المناسب من جهاز الشركة؟

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (2-3): الأسئلة المتعلقة بالمشتريات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل هناك قسم أو أقسام خاصة بالمشتريات؟	X		عدة أقسام تقوم بعملية الشراء
2	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X		
3	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	X		استشارة
4	هل هناك قسم خاص أو أقسام خاصة للاستلام أو الفحص؟	X		هناك عدة أقسام
5	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء و أمر التوريد و إذن الاستلام؟	X		
6	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية * الحسابية قبل الصرف؟	X		
7	هل الأمر بالصرف خاص بكل الأقسام؟		X	
8	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		
9	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟	X		
10	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة	X		

11	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم	X	
12	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة المشتريات ؟	X	
13	هل ترفق بالشرك المحرر المورد جميع المستندات المؤيدة لذلك ؟	X	يتم تحويل المبلغ من حساب الشركة إلى حساب المورد (أوامر التحويل)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على وثائق المؤسسة

الشكل (3-3) : الأسئلة المتعلقة بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها إلى الزبائن ؟	X		
02	هل تجري مقارنة بين كمية الاستهلاك و الفاتورة المرسله؟	X		
03	هل تحسب كمية الاستهلاك بطريقة آلية؟	X		
04	هل يتم توصيل الفاتورة إلى الزبون؟	X		
05	هل هناك مدة انتظار للتسديد؟	X	15 يوم	
06	في حالة التسديد هل هناك رقابة على التحصيلات ؟	X		
07	بعد انقضاء المدة، هل يتم إبلاغ الزبون بالقطع ؟	X		
08	في حالة عدم التسديد ، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	X		
09	في حالة العجز عن التسديد هل يتم اللجوء إلى القضاء؟	X		
10	هل تراقب التحصيلات اليومية؟	X		
11	هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها في الشباك؟	X		
12	في حالة وجود فوارق في الصندوق، هل يتم التصريح بها؟	X		
13	في حالة الفوارق الايجابية أو السلبية ، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	X		
14	هل هذه الإجراءات تأديبية؟	X		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على وثائق المؤسسة

الشكل (3-4) : الأسئلة المتعلقة بالأجور

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد نظام ألي لإعداد الأجور ؟	X		
2	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور ؟	X		
3	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور ؟	X		
4	هل يتم تحسين نظام الأجور حسب المتغيرات	X		
5	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور ؟	X		
6	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	X		
7	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال؟	X		
8	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور؟	X		
9	هل هناك مقارنة لدفتر الأجور و حسابات مصاريف المستخدمين؟	X		
10	هل توجد مراجعة محاسبية و بيانية للرواتب والأجور ؟	X		
11	هل نظام إعداد الأجور فعال؟	X		
12	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	X		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاستناد على وثائق المؤسسة

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

أولاً: نقاط القوة

1 بالنسبة للهيكل التنظيمي:

- يتم تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والذي يضمن تحديد المسؤوليات والصلاحيات .

- يتم تجهيز موازنات تقديرية .

- تحرير تقارير مالية شهريا ويتم إرساله للإدارة للمصادقة عليها.

- يقوم المحاسب بمراجعة قيود اليومية.

- توفر تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة لضمان حماية الأصول.

- يوجد نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية.
- الحرص على تبليغ كافة الموظفين بمختلف السياسات اللازم تطبيقها.
- 2 بالنسبة للمشتريات و المبيعات:
- وجود تنظيم محكم لعمليات الشراء و البيع في المؤسسة.
- الاستعمال الايجابي لأنظمة الإعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات.
- السهر على استمرار التزويد بالطاقة الكهربائية والغازية مهما كانت الظروف.
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ المحصلة عليهم.
- وجود تقسيم المهام على مستوى جميع المصالح.
- الكشف عن أي اختلالات غير عادية.
- 3 بالنسبة للأجور:

- توفر الشركة على نظام معلوماتي لمعالجة الأجور و الرواتب .
- نظام التحفيز للعمال عن طريق تطبيق نظام العلاوة الفردية و الجماعية .
- وجود نقابة للعمال في الشركة يجعلها تسهر على ضمان حقوقهم .
- استخدام ساعة الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل الفعلية .
- استلاما كشف الأجور الشهرية والتي تتم بالصورة آلية.

ثانيا : نقاط الضعف

- 1 بالنسبة للهيكل التنظيمي:
- عدم تحديث الهيكل التنظيمي، و إدراج مصلحة مختصة بالتدقيق مثلا
- 2 بالنسبة للمشتريات و المبيعات
- وجود عدد كبير من الزبائن و شساعة الإقليم .
- 3 بالنسبة للأجور :

- بوجود الأنظمة الرقابية الفعالة يستحيل وجود نقاط الضعف .

المطلب الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية وعن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة معتمدة في المؤسسة باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والاطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن، إضافة الى محاولة تحديد نقاط الضعف والعمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة باقل التكاليف و الخسائر الممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض الى عوائق أو صعوبات، هذا بالإضافة الى إبراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد لسياسات والاجراءات المنصوص عليها. كل هذا يبرز مدى أهمية ودور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتباره جزء منها، وتصب كلها في تحقيق اهداف المؤسسة.

خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات الوطنية و العمومية ، فوجود نظام رقابي فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها، و تحقيق الأهداف المسطرة. كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفاعليته وذلك بتقييمه و مدى كفاءته، من خلال تدعيم نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة

من خلال دراسة بحثنا هذا قمنا بطرح الإشكالية التالية : ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟ ومن خلال دراستنا للحالة النظرية و التطبيقية المتمثلة في مؤسسة سونلغاز "مستغانم" ، تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة.

فالمؤسسات تعمل على الحفاظ على استمرارية نشاطها و بقاءها، ما دفعها للتركيز على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية و فحص مختلف الأنشطة و الأنظمة المتعلقة بها، كما يستدعي الأمر على القائمين على المؤسسات لضرورة وضع نظام رقابة داخلي فعال يعمل على حماية أصولها من الضياع، و الذي يضمن السير الحسن لمختلف عملياتها خاصة المحاسبية التي تعتبر الأهم داخل المؤسسة، و بالتالي فإن نظام التدقيق الداخلي يعتبر من أهم ادوات الرقابة الداخلية و يتوقف مدى نجاحه و فعاليته إلى حد كبير بنجاح و فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- إختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى : التدقيق الداخلي وظيفة فحص مستقلة داخل المؤسسة يعمل على مراقبة و تقييم نظام الرقابة. أما الرقابة الداخلية فهي خطة تنظيمية تهدف لحماية أصول و موجودات المؤسسة.
- الفرضية الثانية : نعم هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، وذلك راجع لما يقدمانه لبعضهما من أجل إنجاح سيرورة عمل المؤسسة.
- الفرضية الثالثة : تتمثل الأهداف الأساسية لمعايير التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في تنظيم علاقة العمل.

- النتائج:

- إستمرار بقاء المؤسسة ناتج عن وجود نظام رقابة داخلية فعال.
- كلما كانت الرقابة الداخلية فعالة و سليمة كلما كانت احتمالية وقوع عملية السرقة، التزوير و الغش قليلة أو معدومة.
- التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية كلاهما لا غنى عنهما في أي مؤسسة.

- التوصيات:

- ضرورة الإلتزام بنصائح و إرشادات المدقق الداخلي لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- الإهتمام بقسم التدقيق و فتح أقسام خاصة به و زيادة عامله.
- ضرورة تبعية التدقيق الداخلي للإدارة العليا للمؤسسة.
- ضرورة توفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب للمدقق الداخلي و ذلك لتسهيل المهام له.

-آفاق الدراسة: قد تكون هذه الدراسة دافعا لدراسات مستقبلية نذكر منها:

- أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- دور كلا من التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المؤسسة.
- مساهمة المدقق الداخلي في فعالية نظام المعلومات المحاسبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
- 2- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، الطبعة 1، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015.
- 3- الأسدي يوسف، تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، الأكاديمية العربية،الدنمارك،2008.
- 4- أوصيف لخضر ، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الإقتصادية ، جامعة المسيلة ، 2017.
- 5- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، العراق، 2000.
- 6- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة 1، دار النشر و التوزيع، عمان 2012،
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية ، الطبعة 2، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
- 8- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان ، 2006.
- 9- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، 2015.
- 10- محمد التهامي طواهر، المراجعة و تدقيق حسابات ، الطبعة 1، جامعة البليدة، 2010.
- 11- محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002
- 12- مراد حسين العلي، معايير التدقيق الدولية ، دار عيداء للنشر و التوزيع، معهد المدققين الداخليين، عمان، 2017.

المجلات :

- 1- أسامة عبد المنعم عبد الجبار، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة الإدارة و الإقتصاد، جامعة المنتصرية، العراق، 2012.
- 2- تونسي نجاه، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق، جامعة مستغانم، 2014.
- 3- حسان أحمد الحسبان، أثر الرقابة الداخلية على أداء القطاع العام الأردني، المجلة العربية للنشر العلمي، الأردن، 2022.

4- يونس عليان الشوبكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2014.

المذكرات و الأطروحات :

- 1- إبراهيم رجاج إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل أداة المخاطر في المعارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غزة، 2011.
- 2- بن سالم حفيظة، دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2016، ص32.
- 3- أم كلثوم رزقة، دور نظام الرقابة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة ورقلة، 2017.
- 4- توادري سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2015.
- 5- زحاف أحمد، دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2020.
- 6- شعيب عمان، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2022.
- 7- عبد القادر الغرباني، دور التدقيق الداخلي في إدارة أزمات الشركات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص مراجعة و تدقيق، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2017.
- 8- غنو عبد القادر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة مستغانم، 2017.
- 9- فاطيمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017.
- 10- ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2017.
- 11- نعيمة فلقول، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة العربي بن مهدي، ام البواقي، 2018.
- 12- هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، جامعة غزة، 2016.
- 13- يوسف سعيد يوسف المدلل، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة غزة، 2007.

المؤتمرات و المحاضرات :

- 1- بوسبعين تسعديت، محاضرات في نظام الرقابة الداخلية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة، مذكرة منشورة على الويب.
- 2- خالد جمال الجعارات، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة أم البواقي، 2017.

الجرائد الرسمية :

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون 88/01، الصادر بتاريخ 12-01-1988.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Arens, A A, elder, R.J, & beasley, and assurance service : an integrated approach. M.s, 2010.
- 2- Cascarino, internal auditing : an integrated approach, juta and company LTD, R. 2007.
- 3- Madeline cidre, audit interne-quelle valeur ajoutée à l'entreprise, école supérieure d'assurance, 2012.

قائمة الملاحق



الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز
Société algérienne de l'électricité et du gaz

DIRECTION AUDIT DE GESTION GROUPE

09/02/2008

08/ 21 /D.AUDIT

Messieurs les Présidents Directeurs Généraux

Filiales Sonelgaz Distribution

Objet : Rapport d'audit sur la tenue des comptes d'une DRD

Dans le cadre du plan audit 2007, une mission portant sur la tenue des comptes d'une direction régionale distribution a été réalisée et a permis de relever un certains nombre de déficiences (insuffisances, dysfonctionnements, anomalies...) qui ont été structurées dans le rapport définitif d'audit en sept (07) axes d'amélioration :

1. Délai de restitution de l'information et urgence du renseignement,
2. Faible degré d'encadrement et de supervision,
3. Réalisation des inventaires et exploitation des résultats de rapprochement,
4. Respect des obligations en matière de conservation de preuves,
5. Sécurité du système comptable,
6. Impôts et taxes,
7. Retard dans le traitement des factures fournisseurs.

De l'examen du rapport d'audit, il est intéressant de faire partager les enseignements tirés de l'analyse des déficiences relevées dans l'activité comptable d'une direction régionale distribution.

Au-delà de la connaissance de l'état des lieux, l'objectif recherché est de susciter la réflexion et l'anticipation sur les mesures et actions nécessaires pour redresser et améliorer la qualité de la tenue des comptes des directions régionales distribution.

Nous avons privilégié de ne pas diffuser le rapport en l'état mais de reprendre fidèlement les objectifs de la mission, la synthèse et les sept axes d'amélioration tels qu'ils ressortent dans le rapport définitif.



Le Directeur

MS MAZRI

C/C

PDG G

ADPD

DFCG

DRD

DIRECTION AUDIT
DE GESTION GROUPE



EXTRAIT
RAPPORT DE MISSION D'AUDIT

UNITE AUDITEE :

- **SONELGAZ DISTRIBUTION**
- Direction Régionale

THEME DE LA MISSION :

- La gestion comptable.

1. Synthèse générale

Les objectifs de la mission étaient de fournir une évaluation objective du niveau de contrôle interne du processus « La gestion comptable » de la Direction Régionale Distribution.

L'objectif principal de la mission est de s'assurer que le processus de la gestion comptable et le dispositif de contrôle interne mis en œuvre permettent une bonne maîtrise :

- Des enregistrements des opérations comptables ;
- De conduite des opérations de clôtures mensuelle et annuelle des comptes ;
- Du processus de contrôle avant centralisation des données pour la consolidation au niveau du siège ;
- De gestion des impôts et taxes ;
- De l'exploitation de la restitution et rapprochement des comptes ;
- De l'application des procédures en vigueur et de leur conformité par rapport à la législation comptable en vigueur notamment le respect des principes comptables.

A l'issue de la mission, il a été décelé certaines déficiences dans ce processus, nécessitant la mise en place d'axes d'amélioration, qui sont au nombre de sept.

1.1 - DELAI DE RESTITUTION DE L'INFORMATION ET URGENCE DU RENSEIGNEMENT

- Les délais de production des états comptables financiers sont longs, atteignant parfois les 2 mois.
- Au mois de Mai/2007, seule la restitution du mois de février était disponible au niveau de la DR.

La durée de la boucle de mesure (restitution informatique) est plus au moins longue, ce qui ne permet pas de réaliser l'analyse des comptes dans des délais permettant une prise en charge rapide des erreurs comptables ou de gestion. Le rapprochement des comptes, qui représente le contrôle détective le plus fort dans le processus gestion comptable, s'effectue à l'aide de la restitution et ne peut être efficace que lorsqu'il est réalisé très vite après la période d'activité qui est le mois.

La restitution tardive de l'information ne permet pas aussi aux différents gestionnaires de prendre rapidement les décisions adéquates au moment opportun.

Aujourd'hui, l'handicap majeur du système informatique actuel se caractérise par son incapacité à restituer l'information au gestionnaire durant sa période de validité et au moment où la prise de décision est possible.

Concrètement, cela signifie que les services centraux (la centralisation au niveau du siège SD) doivent accélérer la production des états comptables pour permettre leur exploitation rapide en agissant sur les éléments ci-après, qui sont à notre avis à l'origine des retards :

- * La longueur de la période de traitement des écritures comptables;
 - * Le temps de saisie augmenté des éventuels engorgements, fréquemment constatés aux périodes de pointe (notamment lors du 1^{er} trimestre de l'exercice N + 1 qui coïncide avec la clôture annuelle de l'exercice N);
 - * Les délais que prend le redressement des erreurs et anomalies identifiées lors d'un premier traitement de vérification, nécessitant le renvoi des rejets à la DR pour redressement.
- * Les délais nécessaires pour transmettre les données de la DR à la centralisation.

1.2 – FAIBLE DEGRE D'ENCADREMENT ET DE SUPERVISION

- L'absence de chefs de structures fragilise le contrôle hiérarchique.
- La coordination des activités de la Division finances comptabilité de la DRD est assurée par le chef de Service Exploitation comptable d'une autre DRD détaché à cet effet.
- La structure est composée d'une équipe jeune et sans expérience.

Le contexte actuel dans lequel opère la structure finances comptabilité ne constitue pas un environnement favorable au développement d'un contrôle interne fiable. Il serait nécessaire d'améliorer l'encadrement par la mise en place du chef de Division Finances Comptabilité et des responsables des services Exploitation comptable, Finances et Contrôle et Budget.

1.3 – REALISATION DES INVENTAIRES ET EXPLOITATION DES RESULTATS DE RAPPROCHEMENT

- L'absence d'un mode opératoire de prise d'inventaire physique met en risque la fiabilité et l'image fidèle du bilan et des informations comptables.
- Absence de rapprochement des données comptables avec celles du fichier auxiliaire des investissements et stocks.

Il serait nécessaire de mettre en place un mode opératoire pour la réalisation des inventaires physique des éléments d'actifs et en particulier les biens stockés et immobilisés afin de fiabiliser l'information découlant de cette opération et connaître de manière précise sous l'angle quantitatif, qualitatif et en valeur, les existants physiques de chaque DR.

Aussi, la réalisation d'un inventaire physique a pour finalité la confirmation de l'information comptable par rapport à la réalité et par voie de conséquence, il doit être fait dans les conditions permettant de :

* Connaître l'origine (justification) afin de garantir la protection du patrimoine;

* Prendre en charge comptablement les écarts, dans les meilleurs délais, en respect du principe de prudence.

1.4 – RESPECT DES CONTRAINTES EN MATIERE DE CONSERVATION DE PREUVE

- Les moyens et conditions d'archivage des pièces ne sont pas de nature à garantir une bonne et correcte conservation.

A fin de palier à cette insuffisance :

Il faut savoir qu'indépendamment de l'aspect opérationnel (récupération de pièces justificatives pour une reprise de traitement comptable, possibilité de contrôle), l'importance de la conservation des pièces justificatives, répond surtout à une obligation légale. Il serait nécessaire de mettre les moyens et les conditions de nature à garantir leur protection aux fins de preuve en évitant leur destruction, disparition, modification, voire garantir leur confidentialité.

1.5 – SECURITE DU SYSTEME COMPTABLE

- L'accès aux moyens de traitement n'est pas sécurisé par des habilitations et des mots de passe.

- Insuffisance des mesures de sauvegarde informatique des informations comptables (une seule sauvegarde sur disque dur est opérée au niveau de la structure finances comptabilité).

Pour tout système d'information, il est nécessaire de veiller à :

- Organiser le droit d'accès aux applications comptables par la gestion des mots de passe.
- Encadrer l'exploitation des systèmes informatiques par l'habilitation du personnel. Une bonne limitation des accès, conduit à une responsabilisation plus grande des agents et à une maîtrise pour le responsable dans la mesure où toute erreur ou fraude peut immédiatement être située. Elle s'applique à toute les informations et moyens de traitement nécessaires au sein des cycles opérationnels (Commercial, Achat, RH, etc...).
- Améliorer les modalités de conservation des enregistrements comptables, de nature à garantir la conservation quotidienne de toutes les informations traitées de manière à permettre :
 - * La reprise du traitement en cas d'anomalies;
 - * Assurer la pérennité de ces informations.

1.6 -IMPOTS ET TAXES

- Les règles du contrôle interne en matière d'ordonnement des montants relatifs aux impôts et taxes ne sont pas respectées du fait que le commercial se limite actuellement au simple envoi des éléments du chiffre d'affaires (R 50).

Afin de remédier à cette situation, il serait nécessaire de veiller aux contrôles suivants :

- La détermination et l'ordonnement des assiettes fiscales, ainsi que les montants à déclarer doivent être réalisés par la structure commerciale en s'appuyant sur la restitution R 50, pour les impôts et taxes auxquels sont assujettis la Direction régionale à savoir :

- La taxe sur les activités professionnelles TAP.
 - La taxe d'habitation ;
 - Le droit fixe ;
 - Les droits de timbres ;
 - La taxe sur les produits énergétiques.
-
- La détermination et l'ordonnement des éléments imposables (ou déclarables) doivent être réalisés conformément à la législation fiscale en vigueur, dans des délais permettant l'établissement, la signature et l'envoi à l'administration fiscale avant la date limite légale de production (le 20 du mois N+1).

 - L'établissement des déclarations fiscales doit être réalisé par la structure finances comptabilité, en conformité avec les assiettes déterminées par la structure commerciale et ce après avoir effectué les contrôlés d'usages, notamment la vérification de la correspondance des montants figurant sur la R 50 et la comptabilité générale.

1.7 -RETARD DANS LE TRAITEMENT DES FACTURES FOURNISSEURS

- L'ordonnancement des factures fournisseurs se fait avec beaucoup de retard et parfois sans tenir compte de certaines clauses contractuelles (exemple les pénalités de retard et les retenues de garantie).

L'ordonnancement des dépenses doit être réalisé dans des conditions garantissant que chaque facture ordonnancée :

- Correspond au montant engagé (contractuel) en tenant compte des éventuelles pénalités de retard à appliquer;
- Le soit dans des délais en conformité avec les clauses contractuelles et dans le respect des dispositions et règlements en vigueur (Directive N° 13).
- Le soit dans des délais permettant l'enregistrement comptable de la charge dans la période concernée et par conséquent assurer la séparation des exercices.

2. DEVELOPPEMENT DES AXES D'AMELIORATION

2.1 – DÉLAI DE TRAITEMENT DES ENREGISTREMENTS COMPTABLES

Faits

Le délai de traitement des enregistrements comptables au niveau de la centralisation de la SD accuse un retard, atteignant parfois les 2 mois.

Causes

- Mauvaise prise en charge des rejets, par certaines directions régionales qui ne permet pas une clôture dans les délais.
- Système informatique inadapté à la nouvelle organisation.

Conséquence

- Retards dans la restitution des informations comptables.
- L'information restituée donc, ne permet une réactivité au moment opportun.
- Retard dans la réalisation des contrôles à posteriori (détective).

Recommandation

- Veiller à la supervision des enregistrement comptables afin d'éviter un nombre important de rejets.
- Veiller à la maintenance et à la mise à jour du fichier maître au niveau régional et au niveau central.
- Respecter le calendrier de clôture comptable.

2.2- FAIBLE DEGRÉ D'ENCADREMENT DANS LA STRUCTURE FINANCE COMPTABILITÉ

Faits

- L'ensemble des structures de la division finances comptabilité ne sont pas pourvues de responsables.
- La Division Finances Comptabilité est dirigée par agent détaché d'une autre DRD .

Causes

- Manque de personnel d'encadrement expérimenté.

Conséquences

- Insuffisance de supervision et d'encadrement.
- _ Faiblesse du contrôle interne.

Recommandations

Doter la structure en cadres et compétences nécessaires.

2.3 – FIABILITE DES INVENTAIRES PHYSIQUES

Faits

- L'inventaire des immobilisations gérées par le fichier auxiliaire, n'est pas encadré par des notes et instructions claires définissant le rôle de chaque intervenant, les dates de réalisations et les responsabilités.
- Les inventaires physiques des immobilisations produits au niveau de la DR, ne font pas l'objet de rapprochements par rapport aux fichiers de suivi et aux inventaires comptables.
- Non utilisation du système code à barre dans l'opération d'inventaire.

Causes

- Non application de la procédure d'inventaire physique des immobilisations du fichier auxiliaire.

Conséquences

- Non fiabilité des inventaires.
- Absence de garanties sur la sécurisation en matière de conservation du patrimoine.
- Un risque sur la fiabilité et la sincérité des informations relatives au patrimoine.

Recommandations

- Application de la procédure d'inventaire physique des immobilisations.

- Eventuellement, la validation des inventaires par des organismes externes à l'unité (Cabinets externes).
- Exploitation des résultats issus du rapprochement avec les inventaires en vue de justifier les écarts.

2.4 – ARCHIVAGE ET CONSERVATION DE PREUVE

Faits

- L'archivage des documents comptables se fait dans des conditions ne répondant pas aux normes de conservation.

Causes

- Inexistence d'une salle d'archive répondant aux normes ;
- Absence de moyens permettant l'archivage au niveau de la structure finances comptabilité.
- Absence de procédures d'archivage ;

Conséquences

- Risque sur le respect des règles légales.
- Risque de perte et de disparition des documents.

Recommandations

- Mettre en place les procédures et les moyens matériels et humains nécessaires pour assurer un archivage des documents conformément à la réglementation en vigueur.

2.5 – ACCES NON CONTROLE A L'INFORMATION

Faits

- L'accès à l'application COMPTA (logiciel d'enregistrement des opérations comptables), n'est pas sécurisé par des mots de passe et par des habilitations.
- Hormis la sauvegarde mensuelle des informations comptables sur disque dur aucune autre forme de sauvegarde n'est opérée (sur bandes magnétiques, CD, disquettes zip et autres...).

Causes

- Le logiciel d'enregistrement comptable n'est pas sécurisé au plan des accès.
- Absence de sensibilisation sur l'importance de la sauvegarde et la sécurité des données.

Conséquences

- Risque sur la confidentialité de l'information.
- Risque sur la conservation de l'information.
- Risque sur la traçabilité de l'information.

Recommandations

- Veiller à la multiplication des sauvegardes quotidiennes des informations.
- Protéger l'accès à l'application par une gestion rigoureuse des mots de passe.

2.6 – NON RESPECT DES HABILITATIONS D'ORDONNANCEMENT DES IMPOTS ET TAXES

Faits

– Les déclarations fiscales mensuelles sont établies par la Division Finances comptabilité à partir d'informations relatives au chiffre d'affaires fournies par la structure commerciale sans que cette dernière procède aux ordonnancements nécessaires (l'assiette, le taux et le montant exact des impôts et taxes).

Causes

- Les tâches et les attributions ne sont pas clairement définies.
- Mise en place récente de l'activité Finances comptabilité au niveau DR.

Conséquences

- Responsabilité diluée entre les structures commerciale et finances comptabilité.

Recommandations

- L'établissement des déclarations fiscales doit être réalisé par la structure finances comptabilité, en conformité avec les assiettes déterminées par la structure commerciale qui en est responsable.
- L'ensemble des tâches devront être codifiées à travers une procédure.

2.7- RETARD DANS LE TRAITEMENT DES FACTURES FOURNISSEURS

Faits

- L'ordonnancement des factures fournisseur accuse un retard considérable ;
- Parfois, l'ordonnancement ne traite pas l'ensemble des éléments contractuels (pénalités de retards et retenues de garanties).

Causes

- Non respect des procédures en matière d'ordonnancement.
- Manque de rigueur dans l'ordonnancement des factures.
- Absence de suivi et de contrôle des pénalités de retards et retenues de garanties.

Conséquences

- Un nombre important de factures rejetées.
- Risques dans l'exhaustivité des enregistrements comptables.
- Risque de ne pas rattacher l'opération à l'exercice concerné.

Recommandations

- Veiller au respect des obligations contractuelles et aux dispositions réglementaires en matière de gestion et de traitement de factures fournisseurs.