

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان:

مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة مؤسسة نفضال مستغانم

مقدمة من طرف الطالبين:

- بن سعيد وفاء

- بن زعيط منال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	عبد الحميد بن باديس-مستغانم
مقررا	الهروشي خطاب	أستاذ مساعد "أ"	عبد الحميد بن باديس-مستغانم
مناقشا	مقراد عبد الله	أستاذ مساعد "ب"	عبد الحميد بن باديس-مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

بعنوان:

مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة مؤسسة نفضال مستغانم

مقدمة من طرف الطالبين:

-بن سعيد وفاء

-بن زعيط منال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوطفان محمد عبد الرزاق	أستاذ	عبد الحميد بن باديس-مستغانم
مقررا	الهروشي خطاب	أستاذ	عبد الحميد بن باديس-مستغانم
مناقشا	شرارة وليد	دكتور	عبد الحميد بن باديس-مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ
الَّذِي يُخْرِجُ الْحَيَّ مِنَ الْمَوْتِ
وَيُدْخِلُ الْمَوْتَ فِي الْحَيِّ
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ

الإهداء

إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير، فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي "والدي الحبيب
" أطال الله في عمره

إلى من وضعتني على طريق الحياة وجعلتني ربط الجأش، وراعتني حتى صرت كبيرة "أمي الغالية" طيب الله
ثراها

إلى إخوتي من كان لهم بالغ الثأري الكثير من العقبات والصعاب، إلى جميع أساتذتي الكرام، ممن لم يتوانوا
في مد يد العون لي.

أهدي إليكم بحثي هذا...

بن سعيد وفاء

الإهداء

إلى من يشتهي اللسان إلى نطقها وترف العين وحشتها، إلى من تخشع الأحاسيس لذكرها ويرجف كبدي كلما
ابتعد منها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذن إلى سماع دعواتها الغالية "أمي الحبيبة"
إلى من علمني أبجديات الحياة وسقاني كأسها حلوها ومرها إلى من ناضل لأجلي وتعب لأرتاح إلى معلمي الأول
وجوهرة قلبي رمز الاحترام والتقدير "أبي الحبيب"
اللهم اجعل أمي وأبي من السبعون الذين يدخلون الجنة بلا حساب فأمي لا تقدر بثمن، وأبي لا يكرره الزمن
إلى بلسم روحي وأحبيتي إلى من هم أنس عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتي إخوتي وأخواتي الأعزاء
إلى كل من في القلب ولم يذكره القلم، إلى كل من يؤمن بأن بذور النجاح في ذواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون
في أشياء أخرى
"إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع"

بن زعيط منال

شكرتكم

بسم الله الرحمن الرحيم

"لئن شكرتم لأزيدنكم" صدق الله العظيم

لا يسعنا الا أن نسجد لله سبحانه وتعالى حمدا وشكرا على عظيم
نعمة وجزاء فضله وعلى عونه و
توفيقه في اتمام مراحل هذه الدراسة.

ومن الوفاء أن نتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير والعرفان بالجميل
لوالدين العزيزين لما قدموه
لنا من عون في كل خطوة نحو العلم والتعلم.

نتقدم بخالص الشكر للأستاذ الفاضل المشرف على هذا العمل
« خطاب الهروشي »

كما نتوجه بالشكر لكل من قدم لنا العون في مؤسسة نفضال
ولا ننسى أن تشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

الفهرس

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات و الرموز
	قائمة الملاحق
3-1	المقدمة العامة
الفصل الأول نظام الرقابة الداخلية	
5	تمهيد
14-6	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
7-6	المطلب الأول: تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية
11-7	المطلب الثاني: عناصر الرقابة الداخلية
14-11	المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية
17-15	المبحث الثاني: أساسيات في نظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية
16	المطلب الثاني: حدود نظام الرقابة الداخلية
17-16	المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية
24-17	المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته وطرق فحصه
19-17	المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية
21-20	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية
24-22	المطلب الثالث: طرق فحص نظام الرقابة الداخلية
25	خلاصة الفصل
الفصل الثاني التدقيق الداخلي	

27	تمهيد
35-28	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
30-28	المطلب الأول: لمحة تاريخية لتدقيق الداخلي و مفهومه
34-30	المطلب الثاني: أنواع و خصائص التدقيق الداخلي
35-34	المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه
44-35	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي
38-35	المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي
42-38	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
44-42	المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي
49-45	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
46-45	المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
47-46	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
49-47	المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية
50	خلاصة الفصل
الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة نפטال	
51	تمهيد
61-53	المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال
54-53	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة نפטال و مهامها
55	المطلب الثاني: التعريف بمقاطعة نפטال –ولاية مستغانم- و مجال نشاطها
61-56	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال
62	المبحث الثاني: دراسة وتحليل النتائج
62	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
63-66	المطلب الثاني: النتائج والمناقشة
67	خلاصة الفصل
71-69	الخاتمة العامة
76-73	قائمة المراجع والمصادر
	قائمة الملاحق
	الملخص

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
12	مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب Coso .	1-1
20	إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	2-1
23	الأشكال المستعملة في خرائط التدقيق.	3-1
31	أنواع التدقيق الداخلي.	1-2
32	خصائص تدقيق العمليات.	2-2
49	معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية.	3-2

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
11	المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية.	1-1
14	مكونات هيكل الرقابة الداخلية.	2-1
29	التطور التاريخي للتدقيق.	1-2

قائمة الرموز زوالاختصارات:

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFACI	Instituts Français de L'Audite et Contrôle Interne.	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية.
AICPA	American Institutes of Certified Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

COSO	Committee Of Sponsoring Organisations.	لجنة حماية المنظمات.
IIA	Institute of Internal Auditors.	معهد المدققين الخارجيين.
CPA	Committee of Procedure Auditing.	لجنة طرائق تدقيق.

قائمة الملاحق:

الملحق	الرقم
Bon De Petite Caisse	1
Bon De Consommation	2
Bon d'Entrée en Magasin	3
Demande De Paiement	4
Accuse De Réception	5
Bon De Commande	6
Bon Livraison Facture	7
Fiche d'Enregistrement	8

المقدمة العامة

المقدمة العامة

أدى اتساع حجم المؤسسات وتشعب أنشطتها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت عندما كان حجم المؤسسة صغيراً من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تحقيق الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلف من ناحية أخرى، وبما أن للفكر البشري تنوع في طرق التضليل المختلفة بحيث لا يمكن حصرها ولا منعها بشكل كامل طالما وجد العنصر البشري في تنفيذ الأعمال، هذا الأمر جعل المؤسسات تواجه خطر الأخطاء في البيانات المالية. ما أدى إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المدقق الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المؤسسة وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل تنفيذ خطة العمل لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل. كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم أدوات الرقابة الداخلية بصفة عامة ويتوقف على مدى نجاحه وفعاليتها إلى حد كبير نجاح وفعالية الرقابة الداخلية، لذا وجب تفعيل دور المدقق الداخلي من خلال تتبع جوانب القصور والثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بصورة سليمة وبما يحقق أهدافها.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع في السؤال التالي: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نفعال؟ وللإجابة على هذه الإشكاليات الجزئية تم صياغة الفرضيات الجزئية التالية:

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

1. هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
2. فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمؤسسة نفعال؟
3. كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نفعال؟

الفرضية الأولى: هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق الداخلي يحقق التأكيد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح.

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

المقدمة العامة

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

أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع.
- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص (تدقيق ومراقبة تسيير).
- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

أهداف الدراسة:

- محاولة معرفة التدقيق الداخلي وأهميته.
- توضيح مدى فعالية النظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تحديد الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تسليط الضوء على نظام الرقابة في المؤسسة.
- بيان العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي.

أهمية الدراسة:

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

حدود الدراسة:

حدود مكانية: كانت الدراسة بمؤسسة نفضال مستغانم وذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة فيما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

حدود الزمنية: من 2021/05/02 الى 2021 /06/02.

منهج وأدوات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة وللإلمام بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا في دراستنا في شطرها النظري على المنهج الوصفي باعتباره منهجا مناسباً لموضوع البحث، اما في الشطر الميداني فقد اعتمدنا على

المقدمة العامة

استراتيجية دراسة حالة والتي قمنا بها من خلال دراسة استكشافية كان الهدف منها هو جمع البيانات حول موضوع الدراسة، وتدعيمها بمجموعة من الأدوات التي تعتبر المقابلة كأداة رئيسية منها.

مرجعية الدراسة:

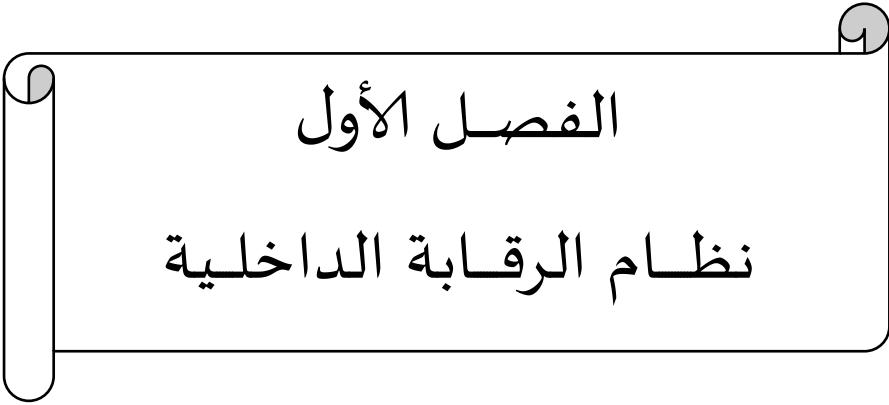
اعتمدنا في بحثنا هذا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب، والمجلات والرسائل، في الفصل النظري، أما في الفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب المقابلة الشخصية، والملاحظة لجمع المعلومات اللازمة.

صعوبات البحث:

صعوبة جمع المعلومات من المديرية محل الدراسة خاصة في جائحة كورونا.

هيكلية البحث:

تتمثل هيكلية البحث الذي اعتمدناه في دراستنا على ثلاث فصول، الفصل الأول والثاني نظري والآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى ثلاث مباحث ويتعلق بنظام الرقابة الداخلية، أما الفصل الثاني فتناولنا فيه التدقيق الداخلي وتطرقنا فيه لثلاث مباحث. كما شمل الفصل الثالث المتمثل في الجانب التطبيقي مبحثين الأول يتضمن الطريقة والأدوات المستخدمة أما المبحث الثاني فيتناول تحليل النتائج ومناقشتها.



الفصل الأول
نظام الرقابة الداخلية

مقدمة الفصل الأول:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الركائز الأساسية في أي مؤسسة، فهو يحمي مصالح المساهمين فيها بصفة خاصة وكافة املاكها والأطراف ذات الصلة بها ، فتصميم و تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة أصبح ضرورة حتمية، لأنه يعكس طبيعة مختلف الأنشطة بها ، وحتى يكون هذا النظام فعالا لا بد ان تتوفر فيه مجموعة من الخصائص و المعايير ، و ان يكون واضحا و سهلا و مفهوما لدى القائمين بتطبيقه ، و تجدر الإشارة الى ان نظام الرقابة الداخلية عرف عدة تطورات فرضتها الظروف الاقتصادية، مما أدى الى زيادة الاهتمام بهذا النظام الرقابي لتحقيق الكفاءة و الفاعلية في استخدام الموارد و الأصول الخاصة بالمؤسسة ، ومنه الوصول الى الأهداف المسطرة .

ولفهم أكثر حول نظام الرقابة الداخلية لا بد من التطرق الى بعض المفاهيم الخاصة به، والتي تعتبر كمقياس للحكم على كفاءة النظام وصحة مكوناته بالإضافة الى أبرز المقومات والإجراءات الأساسية لتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

وانطلاقا مما سبق، وللدراسة بتفصيل أكثر تم تقسيم الى ثلاثة مباحث هي:

- المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: أساسيات في نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية، اجراءاته وطرق فحصه.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير، الذي يهدف الى الاحترام الصارم للقوانين، كما يعتبر مصدر الثقة في المؤسسة، وتهدف الرقابة الداخلية الى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات، وإعطاء طرق تصحيحها وكل هذا يكون بطرق عملية وسريعة، وكذلك التأكد من ان التسجيل المحاسبي والجرد قد تم القيام بهما من اجل الوصول الى تحقيق الأهداف المسطرة.

قمنا بتقسيم هذا المبحث الى ثلاث مطالب متناولين فيها:

- 1- التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية
- 2- عناصر الرقابة الداخلية
- 3- مكونات الرقابة الداخلية

المطلب الأول: التطور في مفهوم نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية، نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، وانفصال الملكية عن الإدارة او زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

وفي بادئ الامر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية، نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك او ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع. وبعد ذلك كان مفهوم الرقابة Control يستخدم كمرادف للضبط الداخلي Internal Check، والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية ذلك عن طريق قيام شخص اخر بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم بها شخص اخر، او عن طريق تقسيم العمل بين اكثر من شخص في المشروع بطريقة سليمة، وكمثال على ذلك عدم جعل أي شخص مسؤول عن عملية بالكامل على أساس ان اشتراك اكثر من شخص في عملية معينة يؤدي الى سهولة اكتشاف أي خطأ، كما ان تناوب العاملين على عمل معين يؤدي الى اكتشاف الأخطاء ويؤدي الى تجنب استمرار حدوث الأخطاء¹.

وقد اهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA اهتماما كبيرا بنظم الرقابة الداخلية واعداد التقارير عن مدى فعاليتها، حيث أصدر عدد من النشرات والإصدارات المهنية المتعلقة بموضوع الرقابة

¹ عبد الوهاب نصر على شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005-2006، ص 54

الداخلية، والتي تعكس تطور الاهتمام بهذا المجال والتي ساهمت بدور فعال في زيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها.¹

وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بانها خطة التنظيم، وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة، والتي تهدف الى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين وبالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.²

ويتضح من التعريف السابق ان مفهوم الرقابة الداخلية لا يقتصر فقط على نظام الضبط الداخلي، بل اتسع ليشتمل على العديد من الجوانب المحاسبية والاقتصادية والإدارية التي تضمن تحقيق الأهداف السابقة.

ويقوم نظام الرقابة الداخلية وفقا للتعريف السابقة على مجموعة من الدعائم او المقومات الأساسية وهي التنظيم الكفاء، والإجراءات والسياسات التي تضعها المنشأة بقصد حماية أصولها او منع اختلاسها، وبقصد ضمان صحة المعلومات والتقارير المحاسبية وغيرها، وإجراءات زيادة الكفاءة التشغيلية، وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للشركة، وإجراءات تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها إدارة الشركة.³

كما عرفها Marcel Laflamme على انها: "الوظيفة المعتمدة لعملية التسيير، حيث لا يمكن ان تقوم بوظيفة الرقابة دون الوظائف التي تسبقها (التخطيط، التنظيم، الدفع)، فهي تركز على تمكنها من قياس التطورات المحققة بالمقارنة مع المتوقعة والتي تظهر اذا كان الوضع يتطلب عمل تصحيحي على مستوى العمليات الأساسية"⁴

وتعرف الرقابة الداخلية على انها: "التنظيم العقلاني للمحاسبة وقسمها، اذ تهدف الى استدراك او على الأقل كشف الأخطاء والغش في الوقت المناسب"⁵

المطلب الثاني: عناصر الرقابة الداخلية

من استعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعريف السابقة يمكن تحديد اهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي:⁶

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص 231.

² خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص 232.

³ عبد الوهاب نصر على شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، مرجع سبق ذكره، ص 54-56

⁴ Marcel Laflamme, Le Management Approche Systématique, Gaetanmorin, 1981, page 349

⁵ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص 81

⁶ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص 146-147.

أ) - الرقابة المحاسبية: Accounting Control

وتتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع، وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة، وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

عناصر الرقابة المحاسبية:

1. وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
2. وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع.
3. وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
4. وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له. ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
5. وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
6. وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
7. وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع.

أدوات الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي:

- المراجعة المستندية.
- المراجعة الفنية.
- الرقابة المالية.
- المراجعة الداخلية.
- الضبط الداخلي.
- النظام المحاسبي.

ب) - الرقابة الإدارية: Administrative Control

وتتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصرا رئيسيا من عناصرها، وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات

المشروع استخداما امثلا من ناحية، والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

(المقصود بذلك النظم والقوانين الداخلية في المشروع او التي يتم وضعها على مستوى الدولة) ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة.

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية¹:

عناصر الرقابة الإدارية:

1. تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع وتوصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
2. وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
3. وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها:
 - قواعد وأسس تقدير المبيعات.
 - قواعد وأسس تقدير الإنتاج.
 - قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.
 - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
4. وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:
 - سياسات وإجراءات الشراء.
 - سياسات وإجراءات البيع.
 - سياسات وإجراءات الإنتاج.
 - سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين.
 - سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع.
 - اجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع.
5. وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف الى تحقيقه من وما يصل اليه من نتائج، وعلى أساس ان أي قرار لا يتخذ الا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

¹ عيد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص148.-

أدوات الرقابة الإدارية:

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي أهمها ما يلي:

- الموازنات التخطيطية (التقديرية).
- التكاليف المعيارية.
- موازنة البرامج والأداء.
- دراسات الوقت والحركة.
- التقارير الدورية.
- نظم تأهيل وتدريب العاملين.
- الاحصائيات والرسوم البيانية.
- خرائط التدفق¹.

ج) - الضبط الداخلي:

يقصد به مجموعة السياسات والإجراءات، التي تتبناها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمليات، وعدم حدوث الأخطاء، الغش، التلاعب او الاختلاس في أصول المنشأة او سجلاتها وحساباتها.

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، تحديد السلطات والمسؤوليات أيضا الفصل بين المسؤوليات او الاختصاصات الوظيفية المختلفة عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة.²

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص150

² سليمان صابرينة فاطمة الزهراء، مدى تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس "مستغانم"، 2016/2017، صفحة15.

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> - حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم و التقارير المالية . 	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. - التحقق من ان عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. 	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، صفحة 60

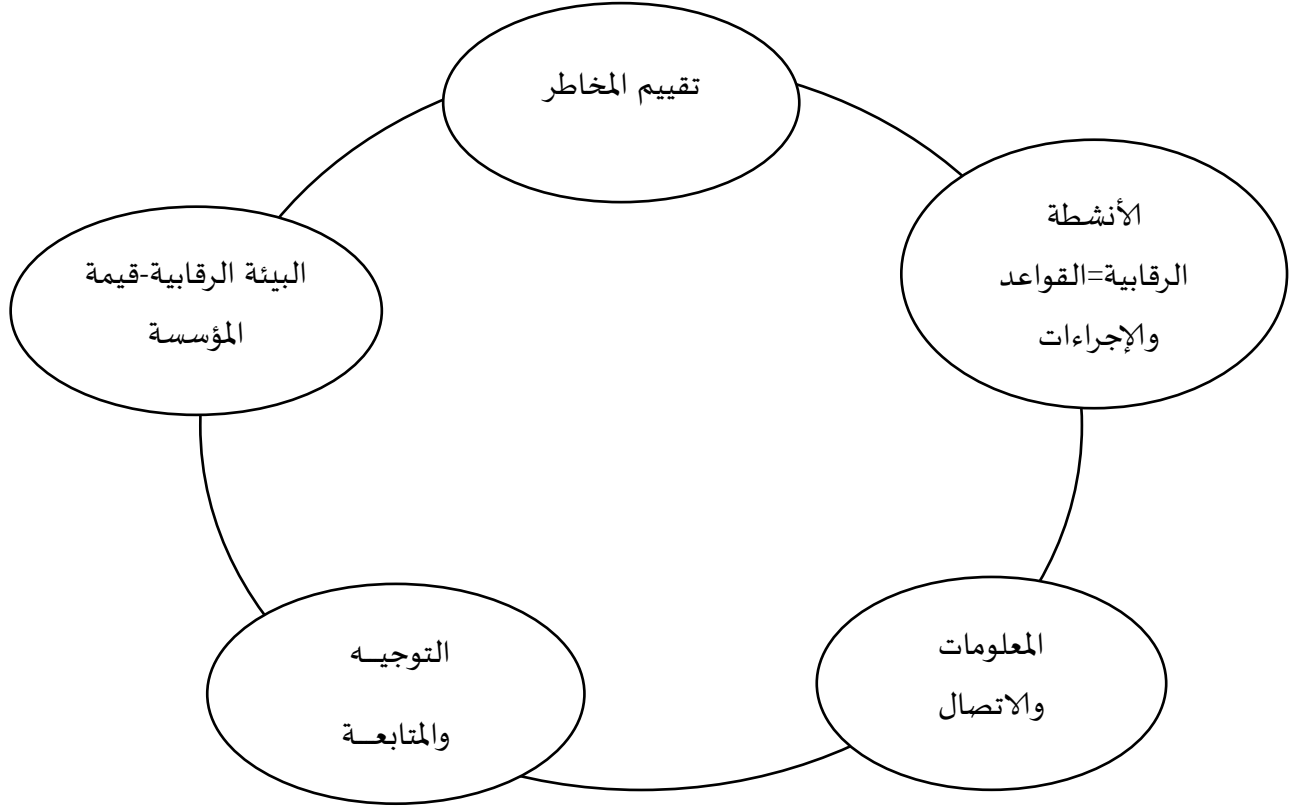
المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلي

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر أساسية متداخلة مع بعضها البعض، لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO، وقد تم تبنيها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ويتم بناؤها على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها.

هذه المكونات هي: البيئة الرقابية، أنشطة الرقابة تقييم المخاطر المعلومات والاتصال إضافة الى التوجيه والمتابعة.

علما ان البيئة الرقابية تعد المظلة او القاعدة للمكونات الأخرى التي تعبر عن قيمة المؤسسة، ففي ظل عدم وجود بيئة رقابية فعالة، فان نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي الى ضبط رقابي فعال وذو جودة ممتازة.

الشكل رقم (1-1): مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO



المصدر: Reda Khalassi, le contrôle interne des organisations, Houma édition, Alger, 2013, p68.

1. البيئة الرقابية:

وتعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وادراكهم وفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية واهميته للمنشأة، وبيئة الرقابة تأثير على فعاليته على بعض اجراءات الرقابة وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل: وظيفة مجلس الإدارة واللجان التابعة له، أسلوب التشغيل والهيكل التنظيمي للمنشأة.¹

2. تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المحيط الداخلي او المحيط الخارجي، كما يعتبر وضع اهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة لتقييم المخاطر، لذلك

¹ خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص193.

فان تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الاجل .ولحظة تحديد المخاطر فانه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن ، وذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها.¹

3. الأنشطة الرقابية:

وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة، تتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير وفحص دقة السجلات المحاسبية والسيطرة على تطبيقاتها، بيئة نظم المعلومات المحاسبية. حيث الأنشطة الرقابية المصممة لمنع واكتشاف الأخطاء في البيانات المحاسبية تقوي نظم المعلومات المحاسبية وتساهم في عمل قوائم مالية موثوق بها.

4. المعلومات والاتصال:

يجب تسجيل المعلومات وايصالها الى الإدارة والى اخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى. حتى تستطيع المؤسسة ان تعمل و تراقب عملياتها عليها ان تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها و في الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والخارجية ، اما فيما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى الى الأسفل او العكس او بشكل افقي، إضافة الى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها ، علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسين و اتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.²

5. التوجيه والمتابعة:

يقصد بها جزء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية وكفاءة هذا النظام. ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة.

ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلي، والتي يجب ان تقدم تقارير نتائج المتابعة الى مجلس الإدارة او لجنة المراجعة، ويجب ان تتم عملية المتابعة بواسطة افراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، حيث ينظر تقرير لجنة COSO للمكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية على انها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية.³

¹ساكر ظاهر عمر امين، تفعيل الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الالكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد2، المجلد2، العراق، 2012، ص151.

²عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص-56.

³عبد الوهاب نصر شحاته، مرجع سبق ذكره، ص84.

جدول رقم (1-2): مكونات هيكل الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة الرقابة	التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا و المديرين وملاك المنشأة والمرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	<ul style="list-style-type: none"> - النزاهة والقيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاية. - هؤلاء المسؤولين عن حوكمة المنشأة (مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة). - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل. - الهيكل التنظيمي. - تخصيص السلطة والمسؤولية. - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي.	تأكيدات الإدارة: الوجود، الاكتمال، التقييم، الغرض والافصاح، القياس والحدوث.
نظم المعلومات المحاسبية و الاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع و تبويب وتسجيل و التقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة.	اهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، الوجود ، الاكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت ، الترحيل ، التلخيص .
أنشطة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	<ul style="list-style-type: none"> - الفصل الكافي للواجبات. - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر). - الرقابة المادية على الأصول والسجلات. - الاختبارات المستقلة على الأداء.
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما اذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً.	غير واجبة التطبيق.

المصدر: امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، دار نشر الثقافة، 2007، ص 260

المبحث الثاني: أساسيات في نظام الرقابة الداخلية

من استعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعريف السابقة يمكن تحديد اهم الخصائص التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي:

المطلب الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب ان يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته وكفاءته، فعاليته ودرجة وإمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتمثل هذه الخصائص والمميزات في:

- الملائمة: على المؤسسة أن تستعمل نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.
- المرونة: المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب تعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.
- 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.
- الموضوعية: تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا للمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية و ايصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.¹
- مقارنة العائد بالتكاليف: إن أي عمل تحاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل عائداتها حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينهما كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ، المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

¹ برايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص 27-28.

المطلب الثاني: حدود نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بغض النظر إذا كان قد تم تصميمه وتطبيقه بشكل جيد أم لا، بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش وتشمل ما يلي¹:

1. التواطؤ بين العاملين لتطبيق الرقابة:

يوفر الفصل الكافي بين المسؤوليات الوظيفية تأكيداً معقولاً ضد ارتكاب أي شخص بمفرده للغش وإخفاء أي غش أو اختلاس أصول وإخفاء ذلك، فالشخص المسؤول عن الاحتفاظ بالمتحصلات النقدية مثلاً يمكن أن يتواطأ مع شخص مسؤول عن معالجة وتسجيل هذه المقبوضات، ويمكن أن يقوموا معاً بعمل تحريف أو غش واختلاس مقبوضات نقدية ويصحب ذلك إخفاء هذا الاختلاس أو تسويته بشكل يؤدي إلى حدوث اتفاق بين المتحصلات النقدية والقيم المسجلة في الدفاتر.

2. تغلب الإدارة على أوجه الرقابة:

يمكن أن يشار إلى نظام المعلومات المحاسبية وأنشطة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتعبير "سلاح الإدارة" ولذلك فإن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقاً لما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع منع أو اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متتابعة وضوابط نظام الرقابة الداخلية.

3. التعتل المؤقت للنظام:

قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفة وأنشطة الرقابة الداخلية ذات العلاقة تكون فقط فعالة طالما كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالاً، وليس من المتوقع أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة ومتوافقة في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم أو حكم خاطئ أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد وكلها عوامل يمكن أن تتوقع أن تحدث للعنصر البشري.

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

أ. حماية أصول المؤسسة:

تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية.

¹ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص47.

ب. ضمان صحة ودقة المعلومات:

يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصدقية والثقة في المعلومات، وبالتالي زيادة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي الى زيادة درجة الثقة فيها.

ج. تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد الشركة

تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة الى زيادة درجة الفعالية وضمن الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناءً على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة، بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.

د. احترام السياسات الإدارية والالتزام بها:

تتم بلورة اهداف المؤسسة، الى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم ابلاغها الى منفي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال اصدار أوامر كتابية او شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها وهذا من شأنه ان يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة. إن تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المديرة، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، و تقييم الأداء في الوحدات للتأكد ان التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعية، كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وتلاعبات، وما قد يكون في الأداء من قصور وذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

المبحث الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية، اجراءاته وطرق فحصه
يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة أساسية وبالغة الأهمية في أي منشأة، وهذا بالاعتماد على مجموعة من المقومات والإجراءات والوسائل والعوامل المختلفة التالية:

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

ان وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي، من شأنه ان يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقيه ومعبره عن وضعيه المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة اخرى يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها.

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الاعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق الى مقوماته في العناصر التالية²:

¹ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مصر، الدار الجامعية، 2014، ص 102-103.

² نظام الرقابة الداخلية على الموقع الالكتروني: <http://www.arbosai-org>

ا. الهيكل التنظيمي:

من اجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق اهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي ان يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد السلطات كل منها بوضوح ودقه تامه مع ابراز العلاقات فيما بينهم.

وعليه تظهر حساسيه ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات.
- تحديد المديريات.
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.
- البساطة والمرونة الاستقلالية بين المديريات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول وليست هي التي تقوم بحسابه الأصول).

ا. نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب الى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعى في تصميمه تسيير اعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقه ممكنه يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية.

يجب ان يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من اداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتتمكن المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب ان يكون النظام المعلومات المحاسبية وسيله لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، اذ ان هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.
- بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب ان يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية، اضافة الى ما تم ذكره على النظام في البند المعالج له، لذلك سوف نتطرق الى العناصر المكمله لذلك:
- وجود مستندات داخلية كافية للتغطية كافة اوجه النشاط كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا).
- وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات).
- اعداد موازنه تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.

- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الاداء الفعلي).
- III. اجراءات تفصيلية:

ان العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة الى طرح اجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، اي ان لا يقوم بالعملية من أولها الى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية او تلقائية اثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف اخر. ان هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

IV. اختيار الموظفين الكفاء:

مما لا شك فيه ان العامل الكفاء يلعب دورا مهما في انجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على اداء اعمالهم وفقا ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن ان نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:¹

- شهادات في ميدان العمل.
 - خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.
 - الالتزام بالسياسات المرسومة.
 - احترام نظام التدريب.
- كما يجب ان يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد منك كفاءتهم الانتاجية بغية تحقيق اهداف المؤسسة بشكل عام.

V. رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد اهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الاهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير ان الالتزام بمستويات الاداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع اجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الاتي:

1. الطريقة المباشرة

وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه اعوانه.

2. الطريقة الغير مباشرة

وتكون باستعمال الادوات المختلفة للرقابة (ميزانيه تقديريه، تكاليف معياريه).

VI. استخدام كافة الوسائل الالية:

ان استعمال الالة الحاسبة وتاليه العمل للمحاسبة بإدخال الاعلام الالي، من شأنه ان يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث ان هذه التآليه توفر الاتي:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 97-100.

- دقه وسرعة المعالجة.
- سهولة الحصول على المعلومات.
- حماية الاصول بوجود برامج مساعدة.
- توفير الوقت.
- تدعيم العمل بكفاءة.
- خفض تكلفة المعالجة.
- التحكم في المعلومات.

ان تامين مسار معالجه الاليه للبيانات يكون من خلال:

1- الالتحام:

يجب ان يتم مسار المعالجة الالية بالبيانات وفق طرق واجراءات منطقية منظمة

ومتجانسة.

2- الوقاية:

يجب ان يخضع مسار المعالجة الالية للبيانات الى شكل المنظم للرقابة، بغية تدارك

الاطء والغش واجراء التصحيحات اللازمة.

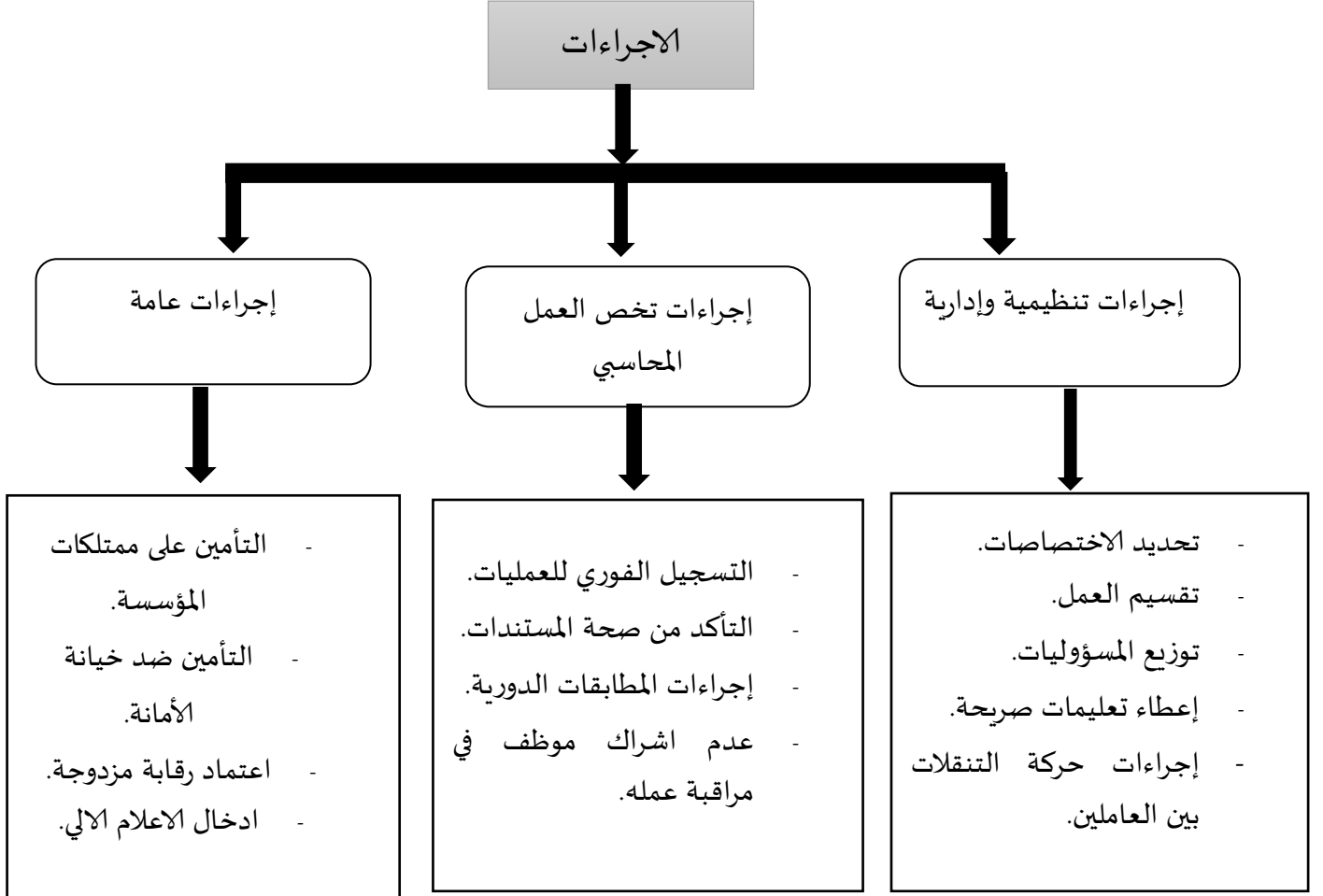
المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية احكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات، من خلال توفير المعلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند الى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:¹

- إجراءات تنظيمية وإدارية.
- إجراءات تخص العمل المحاسبي.
- إجراءات عامة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، نفس المرجع، ص100-105.

الشكل (1-2): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص123.

1- إجراءات تنظيمية وإدارية:

وتضم النواحي التالية:¹

- تحديد اختصاصات الادارات والاقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ أو الإهمال.

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص170.

- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليهما.
 - وظيفة تنفيذ العمليات .
 - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول .
 - وظيفة القيد والمحاسبة .
 - تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.¹
 - إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة الى موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .
 - إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات ملا قام به من عمل.
 - إجراء حركة تناقلت بين الموظفين من حين لآخر بحيث ال يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
 - ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك إيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل² .
- 2- إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية :
- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها ألن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال وتساعده إدارة المنشأة على الحصول على ما تريده من عمليات في الوقت المناسب .
 - عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به.
 - استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مال موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية..... إلخ.
- 3- إجراءات عامة:
- وتضم النواحي التالية :
- التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطاء.
 - التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.
 - وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة³.

¹ خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق ذكره، ص171.

² وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010)، ص39.

³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي، (عمان، الأردن، دارالوراق للنشر، الطبعة الأولى، 2006)، ص141.

المطلب الثالث: طرق فحص نظام الرقابة الداخلية

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

1. الأسلوب الوصفي:

ليقوم المراجع حسب هذا يخضع قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه تسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية حق بدايتها الى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية. ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تنتج الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الهم من المهم وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يكمن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة الى العيب المذكور سابقا يكمن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام العمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات كما أم للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو كان أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.¹

2. 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 الذين لهو دور في سير هذه الدورات، والهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفحات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

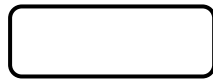
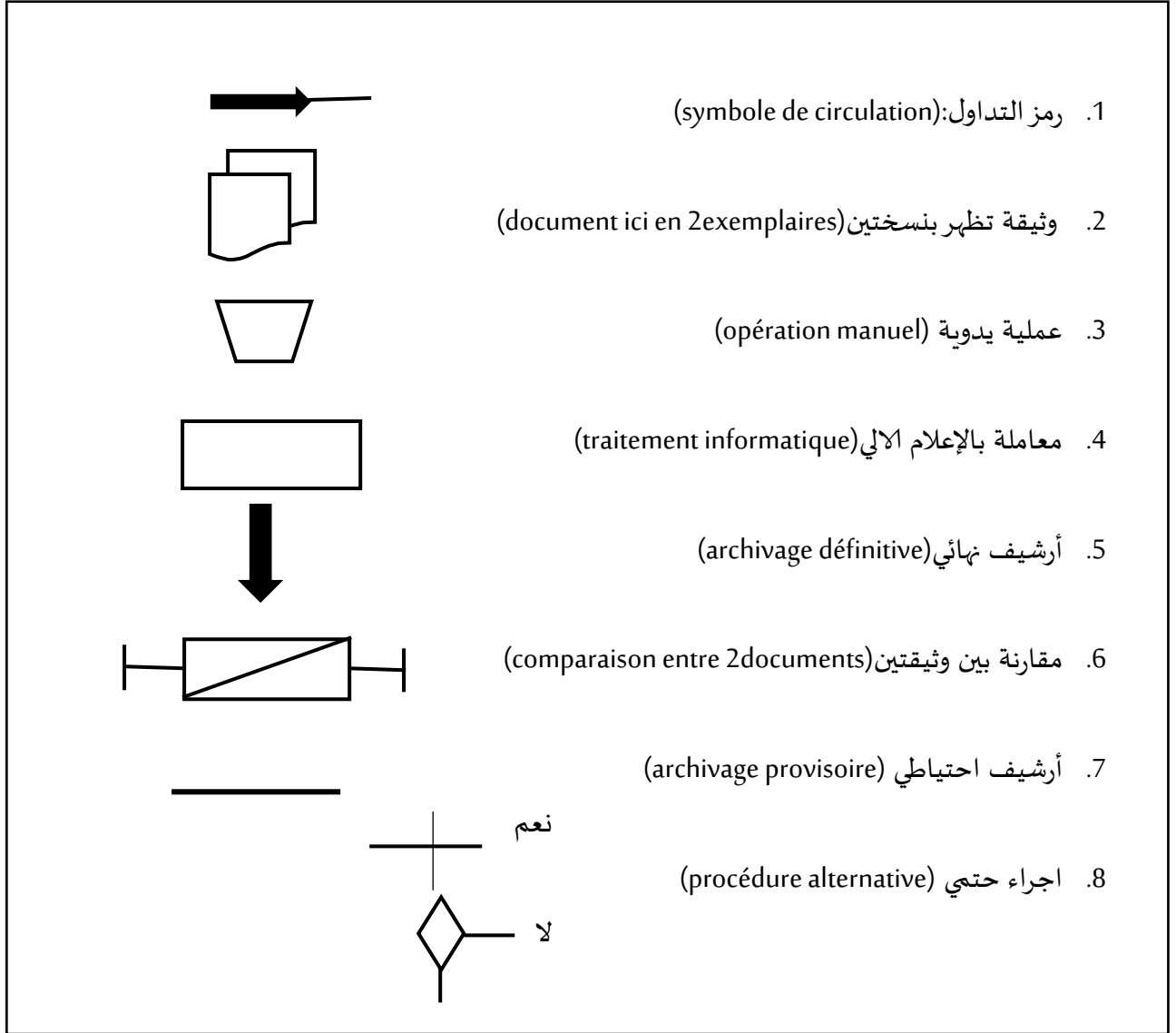
كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف من ثم يقوم المراجع بإنجاز أسئلة من نوع امتحان والذي يتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها وانطلاقا من هذه استثمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقة بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.²

تشكل خرائط التدقيق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث بقع على عائق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات.

¹ يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، (عمان، الأردن)، دارالنشر، 2000، ص113.

² عمر ديلي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص33.

كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات، وباستخدام رموز عصبية يتم تصميم خريطة سير العمليات
الشكل (3-1) الأشكال المستعملة في خرائط التدفق



المصدر: j-RENARD " théorie et pratique de l'audit interne ", édition d'organisation, 5^{ème} édition, 2004, p360.

كما يجب مراعاة اعداد هذه الخرائط:

- ✓ يجب استعمال (-) الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم.
- ✓ إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الإنتاج.

✓ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مسند والجهة التي ترسل إليه¹.

3. أسلوب الاستبيان:

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية وتخدم هذه القائمة من الأسئلة الى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكدات من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك والحكم على درجة مئاة النظام المستعمل.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاع بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشآت، وتوفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة، وهو مالا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتحدى فيه المراجع حدود صلاحياته، كذلك فإن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظرا القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يكون إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشأة يسبب كونه موحدا للمنشآت المختلفة، وهذا يعني أيضا أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لتضم الرقابة الخاصة بكل المنشآت، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على مئاة النظام الرقابة الداخلية، كذلك فإن وجود استبيان قد يقود القائمين عليه مساعدي المراجع الى الاكتفاء به وعدم إجراء أي استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف وللتغلب على هذه العيوب أو تقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المنشآت على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويا².

4. فحص النظام المحاسبي:

هنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة مئاة نظام الرقابة الداخلية.

تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة، خاصة إذا قام المراجع بالتحري للخصوص الموظفين والسجلات مما شابه، كما يجدر

¹ عمر ديلي، مرجع سابق، ص35.

² خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص175.

بالذكر أن بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المؤسسة المتعددة.

5. الملخص التذكيري:

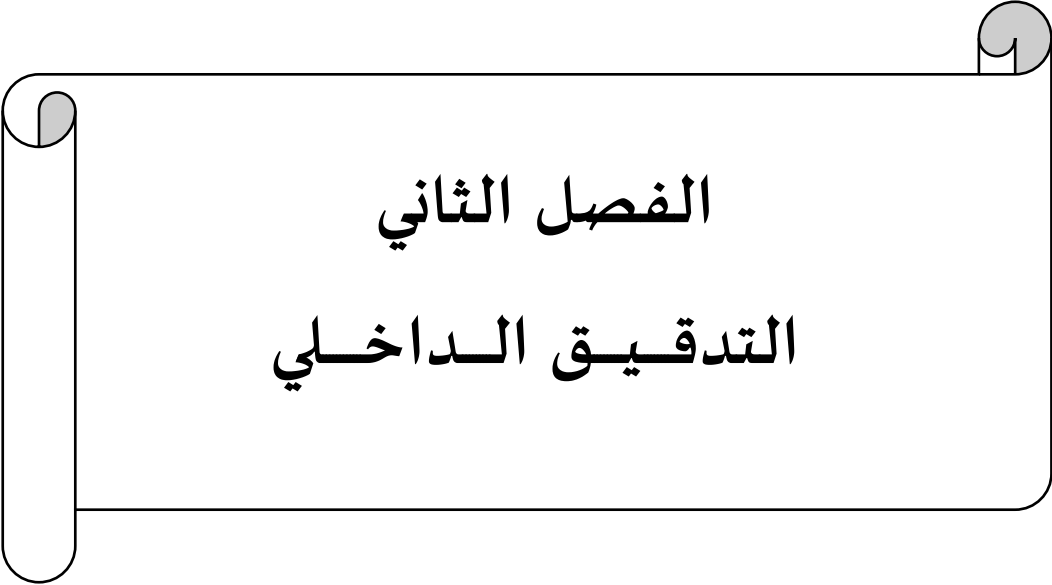
هو بيان تفصيلي للطرق والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية، واستخدامه من قبل مساعدي المراجع للاسترشاد به عند قيامهم بفحص النظام في اية مؤسسة¹.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة والبيات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص278.

خاتمة الفصل الأول:

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظاماً مستقلاً بحد ذاته، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها. لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية، بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مروراً بالهيكل التنظيمي انتهاءً بالوسائل والأدوات اللازمة.

لضمان مصداقية ومثانة هذا النظام وجب وجود خلية تسهر على التقييم الدائم والمستمر ألا وهي وظيفة التدقيق الداخلي.



الفصل الثاني
التدقيق الداخلي

مقدمة الفصل الثاني:

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في الحياة الاقتصادية فهو من المواضيع التي تعبرها الجمعيات المهنية في جميع انحاء العالم أهمية خاصة، قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا.

كما ان التدقيق الداخلي يخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمه، ويتبع منهجية معينة للقيام بمهمته بحيث يمكن استعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافه نظرا لتعدد العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، الذي قسم الى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.
- المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

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

المطلب الأول: لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي ومفهومه

1. لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي:

إن المتتبع لأثر التدقيق الداخلي عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى خالد أمين فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء، بالتالي صحتها. المراجعة "AUDIT" مشتقة الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدولاً يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة¹.

¹ محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 6-7.

الجدول رقم (2 - 1): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	اهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك، امبراطور الكنيسة الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 الى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول.
من 1850 الى 1900	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة او قانوني.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 الى 1940	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش والاحطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 الى 1970	الحكومة، البنوك و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 الى 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالي.

المصدر: المرجع نفسه، ص 7-8

مفهوم التدقيق الداخلي:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين نوجزها فيما يلي:
تعريف 1: "هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".¹

تعريف 2: "حسب معهد المدققين الداخليين فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة".²

تعريف 3: كما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين "IFACI: التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط الذي قوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة. والهياكل واضحة ومناسبة".³

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

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص ومراقبة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة للتأكد ما إذا كانت مطابقة للسياسات والإجراءات الموضوعية، وذلك من خلال تقييم شامل لكافة الوسائل والأنظمة الرقابية لضمان تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المسطرة.

¹ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص33-ص34.

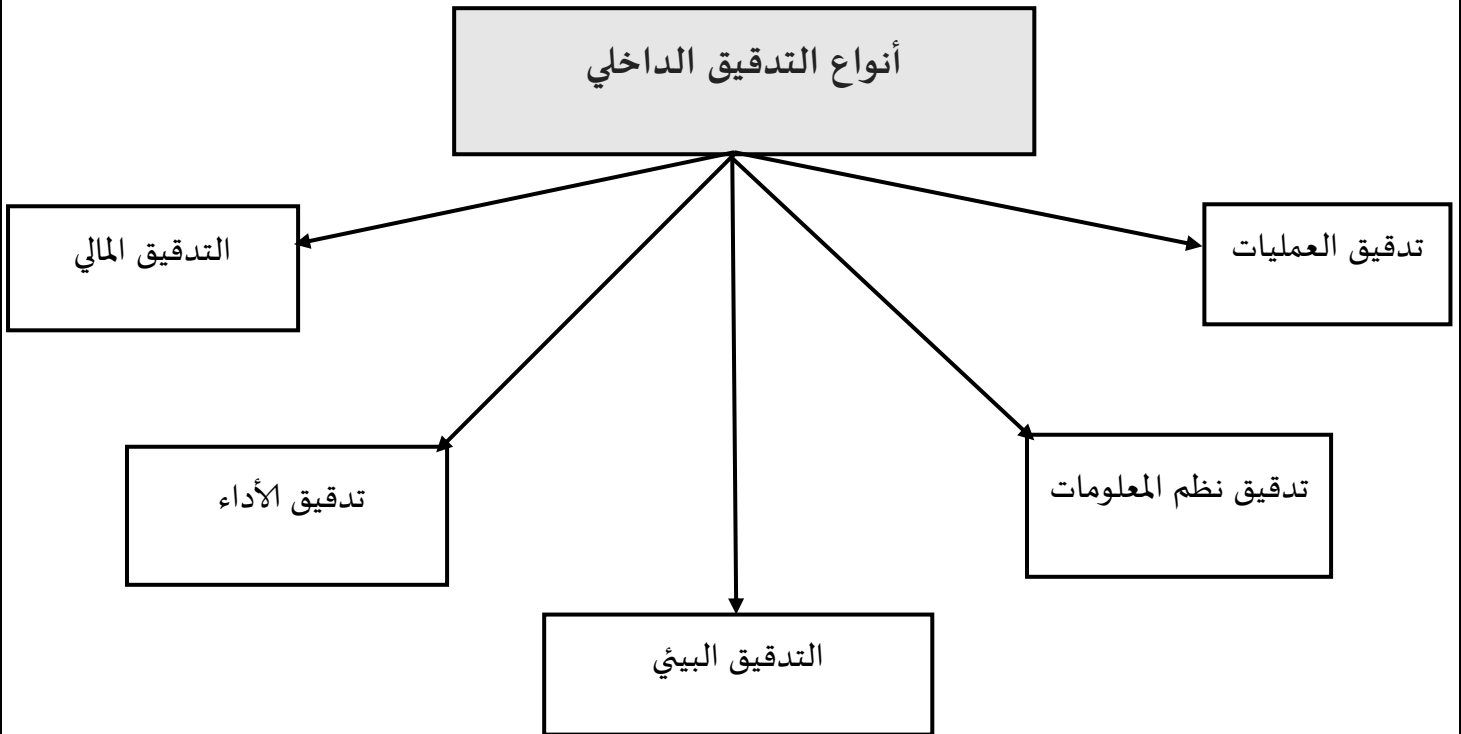
² عبد الله مايو، يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ال عدد09/ 2016، ص62.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، الطبعة03- 2009، ص15.

⁴ فاطمة احمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016، ص19.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص التدقيق الداخلي
 1. أنواع التدقيق الداخلي:
 هناك أربع أنواع للتدقيق الداخلي وهي كالتالي:

الشكل رقم (1-2): أنواع التدقيق الداخلي

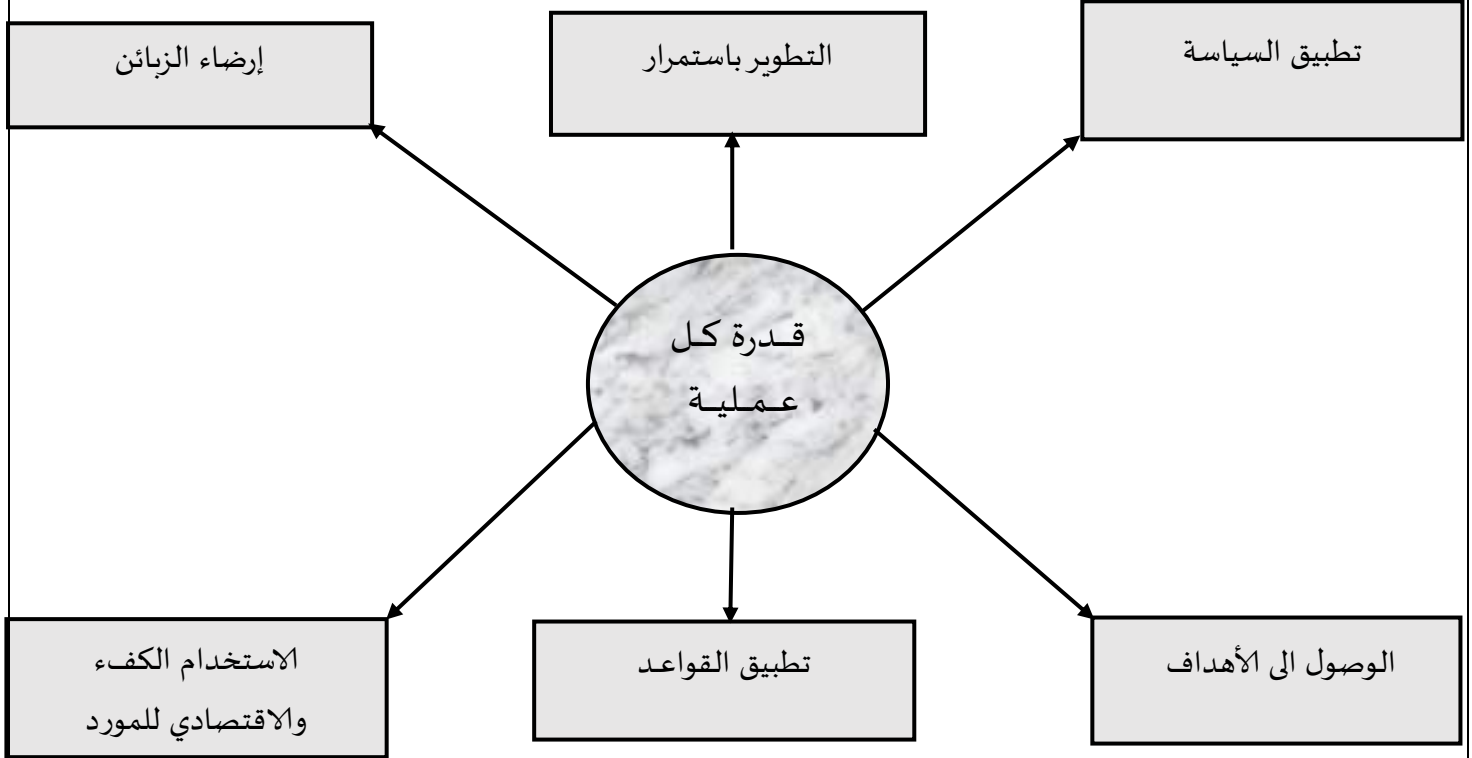


المصدر: محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظم المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة اعمال، جامعة ال جزائر1، 2007-2008

1. تدقيق العمليات: يهدف الى التحقق من كفاءة وفعالية الاقصاديات في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل مشاكل بتقديم توصيات مجدية من اجل سلوك نهج عمل واقعي ويعرف التدقيق العمليات بانه فحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع بغرض اعلام الإدارة كما يشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد البشرية والمادية وأيضا تقييم إجراءات مختلف العمليات يجب ان يتضمن التدقيق أيضا تقييم إجراءات مختلف العمليات.¹

¹نعيم دهمش، عفاف اسحق ابوزور، مداخلة بعنوان: 'الصواب الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات'، مؤتمر1، الأردن، جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، 2005، ص4.

الشكل رقم (2-2): خصائص تدقيق العمليات



المصدر: هادي التميمي، مدخل الى التدقيق الداخلي من الناحية النظرية والعلمية، داروائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص32.

2. تدقيق المالي: من أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتدقيق المالي التقليدي وينتج عن هذه التدقيقات تقارير تظهر ما اذا كانت المعلومات المالية، التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين وكذلك الإدارة بعدالة. ويمكن ان تشمل خصائص التدقيقات المالية الآتية:¹

- ✓ ان يكون هدف تدقيق المالية إضافة المصدقية لتمثل الإدارة في القوائم المالي.
- ✓ إن المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة.

¹ طلال حمدونة، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق التكنولوجي) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على ادلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008، ص 926.

✓ تكوين المدققين لأمرهم على أساس العدالة الشاملة وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. وذلك على أساس الاختبار الاختياري.

✓ في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فإن التدقيق المالي يمكن ان يقدم تأكيداً معقولاً بان القوائم المالية خالية من التحريف المادي.

3. تدقيق نظم المعلومات: يقصد بالتدقيق تكنولوجيا (الالكتروني) او نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، لذا فان التدقيق الالكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق.

4. تدقيق الأداء: ان الهدف منه هو التأكد من فعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى التزام بالأنظمة والقوانين يطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل لإجراءات والأساليب الإدارية وتتم في الاتي:

❖ تقييم الأداء: من حيث مدى توافق اساسيات والخطط مع إجراءات المتابعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل لكشف الانحرافات مع ابراز التوصيات العلاجية (التقرير الشهري للموارنة)

❖ الحكم على كفاءة وترشيد الإنفاق: حصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكرر الغير الضروري وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

5. تدقيق البيئي: الهدف منه قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهورها ومواردها وكذا حمايتها من الاستنزاف أو الانقراض وتحديد او تقسيم المظاهر البيئية التالية الأميرة الضجيج، المياه المعدومة، حرق المخلفات، المواد المستنزفة لطبقة الأوزون، التدخين، الحرارة والرطوبة العالية في مناطق الإنتاج، هدر الطاقة الكهربائية والمخلفات الصلبة.¹

فعلى التدقيق الداخلي أن يتأكد من أن المنشأة عملت على الاعتماد مظاهر البيئة الهامة لضبطها والسيطرة عليه.

II. خصائص التدقيق الداخلي:

تميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:²

¹ Auditeur interne, tout sur le métier d'auditeur interne-ics bègue 12 AVRIL 2019-04-14.

² اوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص19.

- نشاط تقييمي مستقل: يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع إداريا أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه.
- نشاط استشاري: حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- نشاط تأكيدي: بناء على نتائج تقدير المخاطر بعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، ويتم التعامل معها بشكل مناسب.
- نشاط موضوعي: 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 ويقيم أدلة الإثبات وتقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، بحيث تسمح للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري إلى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالشركة.

المطلب الثالث: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه

أ. أهمية التدقيق الداخلي

- يكمن التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها في رفع جودة أعمال والقسم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين واذن المراجع الخارجي وأهم آلياتها التحكم المؤسسة لذلك فقد ظهرت وتطورت أهميتها نتيجة تضافر مجموعة من عوامل منها:¹
- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
 - اضطراب الإدارة لتفويض السلطات والمسؤوليات إلى الإدارة الفرعية بالمؤسسة.
 - حاجة الإدارة إلى بيانات دورية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء.
 - حاجة جهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
 - تطور الإجراءات تدقيق الداخلي من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة.

ب. أهداف التدقيق الداخلي

ان زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أدى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى المستويات إدارية الأدنى كالإدارة المتوسطة والإدارة الدنيا لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسة يتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها وأهم صنفين هما:

¹ احمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، طبعة أولى، 2011، ص46.

- هدف الحماية: يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأصول الشركة بمختلف أنواعها النظم والإجراءات المالية والمحاسبية والسياسات والحملة المعتمدة في الشركة. السجلات الملفات والمستندات المعتمدة في المؤسسة والضبط الداخلي.
 - هدف التطوير: يتمثل هذا الهدف في وسيلة التدقيق الذي يعد وظيفة علاجية وارشادية تتناول فحص، تتبع، تحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات والمقترحات الإدارية فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط مؤسسة.
 - تأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية¹.
 - التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
 - كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر بعكس مدق نتائج العمليات والمركز المال ولتنفيذ هذه الأهداف.
- يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يتول المهام التالية:²
- للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعل، رقابة قبل الصرف
 - رقابة بعد الصرف (اللاحقة)، للتأكد من إن جميع المصروفات قد صرفت في أعراض محددة ومرتبطة بأعمال المؤسسة.
 - التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوع.
 - التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.

¹ عيد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسين، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية) الدار الجامعية، مصر، 2004، ص38-

39.

² يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 2001، ص130.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

ستتناول في هذا المبحث التزامات وأساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه والمتمثلة في: معايير أداء وظيفة التدقيق الداخلي، وصلاحيات المدقق الداخلي، مراحل وأدوات التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي

أولاً: معايير التدقيق الداخلي

أصبح يوجد الآن معايير خاصة بوظيفة التدقيق الداخلي، وتشمل هذه المعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA على خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للتدقيق الداخلي، وكل مجموعة من مجموعات تحتوي على إرشادات وتعليقات ذات قيمة للمدققين الداخليين¹.

وتتمثل هذه المعايير في الخمسة معايير التالية:

أ. الاستقلالية:

معيار الاستقلال والحياد يعني أن يكون المدقق بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ويرى معهد المدققين الداخليين أن استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعامين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون المدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة واللجنة التدقيق، والموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.²

1. مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي): يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها ويجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين، ويجب أن يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية وتوسيع نطاق عمل قسمه وتنفيذ توصيات هذا القسم، كما يجب أن يكون لمدير قسم التدقيق اتصال مباشر مع مجلي الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة، ومن ناحية أخرى فإن الاستقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير قسم التدقيق الداخلي، ويجب أن يتم تحديد سلطات وأهداف ومسؤوليات قسم التدقيق الداخلي

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، مرجع سابق، 2006/2005، ص500.

² نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص37.

كما يجب أن يتم عرض خطط الميزانية المالية وخطط الموارد البشرية الخاصة بقسم التدقيق الداخلي على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليها. يجب أيضا أن يقدم مدير قسم التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا ومجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أو نصف سنوي، والوضع التنظيمي الأمثل لقسم التدقيق الداخلي هو أن يكون تابع للجنة الشقيق أو لمجلس الإدارة مباشرة.

2. الموضوعية: يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق، ويجب ألا يجعل المدقق نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي، ويجب أيضا أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيما بعد سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي¹

ب. الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعارف والمهارات والكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية²:

1. تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

- الكفاءة العلمية
- الخبرة العلمية
- فهم المبادئ الإدارية
- دراسة وفهم العلوم السلوكية
- توافر الصفات الخلقية.

2. وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين العناية المهنية.

ج. نطاق التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا أنه يجب ملاحظة أن تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية

¹ فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2015/2014، ص31-32.

² محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي)، دار الجامعة، مصر، 2002، ص147.

للمؤسسة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها واعطاء التوجيهات العامة بشأن التدقيق والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها¹.

وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال²:

1. فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
 - دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
 - التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.
 - التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
2. فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

د. أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة، وعلى ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط العملية التدقيق الداخلي ويتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقديم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها ورفعها على المختصين وأخيرا متابعة التوجيهات والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق³.

هـ. إدارة قسم التدقيق الداخلي:

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث⁴:

1. تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.

3. تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن¹:

¹ نفس المرجع، ص 148.

² نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 53.

³ نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 55.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 255.

- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.
- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.
- يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة.
- يضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة؛
- السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم.
- إدارة الأفراد العاملين في القسم.
- التنسيق مع المدقق الخارجي.
- الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي بهدف الارتقاء بمستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن ويكون ذلك بما يتفق ومعايير الممارسة المهنية للمدقق الداخلي.

ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته وصلاحياته، وفقا لما تقتضيه قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي، وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تادية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة. وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفاعلية فإنه لا بد أن يكون مدير ومقفي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي²:

1. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع الشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
2. تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المنقذين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
4. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 149-150.

² فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مرجع سابق، ص 35.

المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:¹

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.
- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين والمستشارين... الخ
- يمكن أن يستخدم المنفق اداتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأدلة الأولى. ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: الأدوات الوصفية والأدوات الاستهلامية.

أولاً: الأدوات الوصفية

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل:²

1. السير الاحصائي: هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

أ. تصور السير: يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم ب:

1. تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي ترغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف

المدقق المراد تحقيقها.

2. تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

3. تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل

الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السير تخص القيم وتحديد المفردات المهمة

مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

ب. اختبار العينة: نميز بين نوعين من العينات:

¹ محمد امين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مرجع سابق، 2007/2008، ص119.

² محمد امين عيادي، مرجع سابق، ص119-122.

1. العينات الإحصائية: وتستخدم في هذه الحالة:
 - العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالاً متساوياً لجميع وحدات المجتمع الإمكانية انتمائها إلى العينة.
 - طريقة السير الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب مثلاً: 25، 35، 45، 55، 65 الخ
 2. العينات غير الإحصائية: ويتم اختيار العينة باستخدام:
 - الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتماداً على مؤهلاته وخبرته.
 3. استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج الشقيق بالقيام بنوعين من التحليل:
 - تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
 - تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولاً، وفي النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله.
- II. المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب الى مجموعة من الشروط:
- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.
 - التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛
 - يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
 - يجب ان يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة في تقديمها إلى المسؤولين.
 - يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة التحقيق الهدف السطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

ثانياً: الأدوات الاستفهامية

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الاعمال، مخطط التدفق، فيما يلي سنتطرق لها بالتفصيل¹:

¹ محمد امين عيادي، مرجع سابق، ص122-125.

- أ. ملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع، ويتعلق الأمر ب:
- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو انشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
 - الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، وانتقالها.
 - الملاحظة المادية للأصول: تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبيق أساساً على المخزون، التثبيتات، السندات، والنقدية.
 - ملاحظة التصرفات: ويتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل.

ب. السرد: تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، وتميز بين نوعين:

✓ السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق: يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

✓ سرد يقوم به المدقق: يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف.

ج. مخطط الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

د. جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول التحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل
- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي: الأعمال

التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة.

- الأعمدة المالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

هـ. خرائط التدفق: شبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها. وتهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

و. قوائم الاستقصاء: وتسمى كذلك قوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل مؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ. حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب: "نعم" أو "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، وهذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال، الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطروبيستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار التي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة¹:

¹ لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص 77-79.

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

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

ج. جدول القوى والضعف: **Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes** هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المشفق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

د. التقرير التوجيهي: **Le Rapport d'Orientation** يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به. فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

و. برنامج التحقق: **Programme de vérification** يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط

ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله تتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.
ثانياً: العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول النتائج وأجوبة التساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضاً على مراحل فرعية وهي:¹

أ. تخطيط عمل التدقيق: **La Planification de Travail** بعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زماناً ومكاناً، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المتقنين الداخليين المنقذين المهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

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

ج. ورقة إبراز وتحليل المشاكل: **La Feuille de Révélation et d ' Analyse de Problème** ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المتفق الداخلي عن قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ثالثاً: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة)

أ. هيكل التقرير: **L'ossature du rapport** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

ب. الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:²

¹ لطفى شعباني، مرجع سابق، ص 80-81.

² محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 117-118.

- الكتاب المفتوح: أن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أنت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكدات، المناقشة، لاحظة التناقضات بهدف المصادقة على أعمال التدقيق.
 - خطة الانتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليها.
 - الترتيب: يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.
 - مبدأ التدخل الفوري: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة الى ذلك في تقرير التدقيق.
 - مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، ونقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتدليل المشاكل مدعمة بأسئلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.
- ج. تقرير التدقيق الداخلي : **Le Rapport d'Audit Interne** بعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامية في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية ونواحل عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق مقبل كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعمل التدقيق 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: 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 الداخلي دراسة وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة¹.

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."

كما نص المعيار 2130 ت 1 على: " يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة - موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.
- حماية الأصول.
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

ونص المعيار رقم 2130.1أ على: "يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة"².
ومنه فعلى المدقق الداخلي دائماً التنبيه بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها، وهي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

¹ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص535.

² معهد المدققين الداخليين، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 2017، ص13.

وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها بالإضافة إلى تحديد مدى الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة، والتأكد من حماية أصول المؤسسة واستغلال مواردها بكفاءة واقتصادية ومدى العمل على تحقيق أهدافها، ولكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى:

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أنظمة التشغيل ونظام الرقابة.
- القيام بإعداد تقييم أولى للأنظمة.
- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولى.
- القيام بأعمال الفحص وتقييم نتائجه.
- استنتاج فيما إن كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة.
- تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع¹.

ومن هنا فالعلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وانجاز مهام نظام الرقابة الداخلية².

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على درجة متانتها³.

ويقوم المدقق الداخلي بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية وكفاءة، وتعد الرقابة كفاية إذا قامت الإدارة بالتخطيط وتصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم والأنشطة، والأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية، حيث يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به، ويفيد ذلك التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء المهمة والأعمال غير المشروعة واكتشافها من أجل تصحيحها خلال مدة

¹ خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سابق، ص 536.
² محمد صالح، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، عمان، 2016، ص 47.
³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 143.

معقولة، أي أن الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له¹، وبالتالي فإن للمدقق الداخلي دور في:

- الالتزام : يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات، وبرامج، 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 اذا كان هنالك اكتشاف لحالة قصور ما².

المطلب الثالث: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لابد من توفر المعايير التالية:

أولاً: معيار فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن ثقة أرصدة الحسابات تعتمد على دقة لعمليات وتسجيلها.

ثانياً: معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية: سبق وأوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمس بصورة متكاملة.

¹ احمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي، عمان، الأردن، 2017، ص172.
² محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص22.

ثالثاً: معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية: سنتعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي:

1. معيار فعالية بيئة الرقابة: يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.

2. معيار فعالية تقييم المخاطر: يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة، حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة، وغير فعال في ظروف أخرى.

ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

ومن العوامل التي تؤدي إلى زيادة الخطر عدم كفاءة العاملين بالمؤسسة، وزيادة درجة تعقيد نشاط المؤسسة، وزيادة درجة اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات، وتخول منافسين جدد في سوق المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها.

3. معيار فعالية أنشطة الرقابة: لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول والسجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

4. معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات: يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاماً فعالاً وملائماً للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.

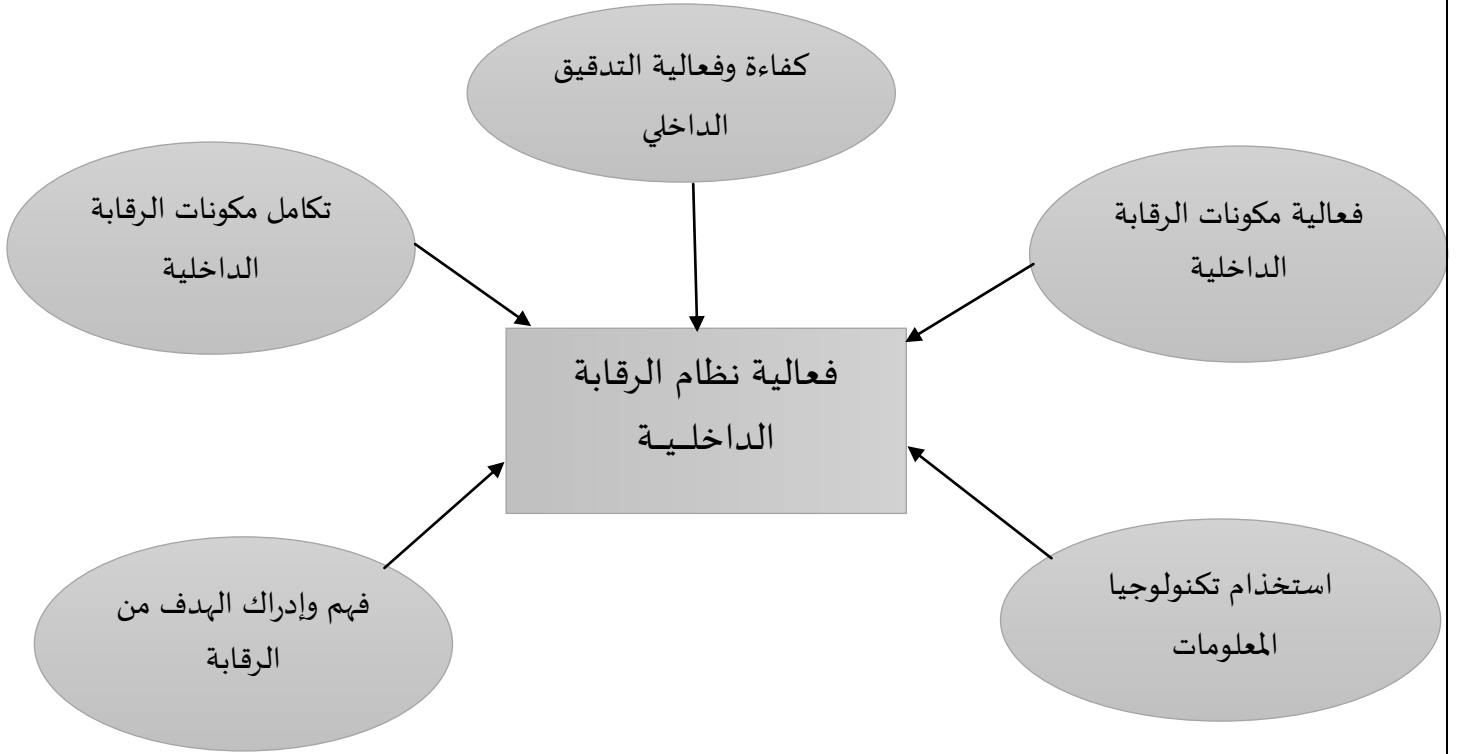
5. معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية: تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وفعاليتها لمختلف مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وفعاليتها لمكونات الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقاً للتصميم السابق إعداداً أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتنتمشى مع التغيرات في ظروف التشغيل.¹

رابعاً: معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي: لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي التي تعمل بفعالية دوراً كبيراً في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

خامساً: معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها: لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات اليدوية، والتحقق من دقة التشغيل اليدوية وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة الإنترنت. والشكل الموالي يعبر عن هذه المعايير:

¹ سرايا محمد السيد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 46-49.

الشكل رقم (2-3): معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية



لمصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على ما سبق

خاتمة الفصل الثاني:

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف الإدارة العليا وكذا التوجهات المعمول بها، كل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب. كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث دراسة حالة
مؤسسة نפטال



المقدمة

بعد تعرضنا إلى الدراسة النظرية والمتمثلة في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في اتخاذ مختلف القرارات داخل المؤسسة، وحتى يتسنى لنا معرفة الخطوات التي يمر بها التدقيق الداخلي لتتمكن الإدارة من اتخاذ مختلف القرارات الرشيدة، سنقوم بإسقاط المفاهيم النظرية التي تطرقنا إليها في الفصلين السابقين على الواقع " إدارة ملحقة نفضال لولاية مستغانم" لتكون محور دراستنا الميدانية. وفي هذا الصدد، اخترنا القيام بهذا التدريب القصير لاكتشاف العالم المني وخاصة تشغيل شركة نفضال بشكل عام.

هذا التدريب الداخلي سمح لنا باكتشاف أولي لرؤية العمل في مجال الأعمال التجارية، كان مفيدا جدا بالنسبة لنا لأننا أردنا معرفة المزيد عن مهن التدقيق. التدقيق الداخلي يساعد على تدريب الطلاب على الحياة العملية وزيادة المكاسب، نفذنا هذا التدريب الداخلي في ولاية مستغانم بمقر شركة نفضال التابعة لسوناطراك، في القسم التجاري الواقع بالقرب من الميناء.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، باعتبار 96% من مداخيل الجزائر تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركا أساسيا للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نפטال والتي تختص بتوزيع وتزويد المواد البترولية، وغير أن هذه المؤسسات عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة إلى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه الآن ولتوضيح ذلك نقدم نبذة تاريخية عن مؤسسة نפטال.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة نפטال

1. لمحة تاريخية عن نشأة مؤسسة نפטال ومهامها:

هي مؤسسة وطنية جزائرية مملوكة بنسبة 100% لسوناطراك، تختص بتوزيع وتسويق مختلف المواد البترولية على المستوى الوطني برأس مال يقترب 40000000 00، 000 د ج، تشغل حوالي 30 000 عامل على المستوى الوطني تم إنشاء هذه المؤسسة عن طريق المرسوم 101-800 الصادر في 06/04/ 1980 حيث دخلت ميدان النشاط بصفة عملية في 01/01/ 1982 وكانت في أول الأمر مكلفة بتكرير و توزيع المواد البترولية (ERDP) ولكن ضرورة تقسيم العمل بسبب زيادة نشاط القطاع وضخامة المهام المنوطة بالمؤسسة جعلت الفصل بين العمليتين أمرا ضروريا وذلك في عام 1987، حيث أنشئ بمقتضى المرسوم 189-87 شركتان وطنيتان:

1. مؤسسة نفتك (NAFTEC) تختص بعملية تكرير المواد البترولية.

2. مؤسسة نפטال (NAFTAL) مكلفة بتسويق وتوزيع المواد البترولية.

يكمن الدور الأساسي للمؤسسة في توزيع المواد البترولية على مستوى الأسواق الوطنية، وتمييع غاز البترول إلى جانب تخزين وتوزيع وتسويق كل من الوقود، زيوت التشحيم. الزفت، المنتجات المطاطية، والمواد البترولية الخاصة، ولما كبت التطورات الحاصلة على المستوى الوطني والعالمي والمصادقة على كل من عقد الشراكة وقانون المحروقات الجديد، دفع بمؤسسة نפטال إلى استعمال استراتيجيات مختلفة، من أهمها:

أ- الاستغلال الأمثل للإمكانات المتاحة سواء كانت المادية منها أو المالية أو البشرية التي يوفرها المحيط الداخلي أو الخارجي.

ب- محاولة الرفع من مردوديتها، وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية مثل غاز البترول المميع (GPI) وغزو الأسواق العالمية.

ت- العمل على توسيع شبكة النقل خصوصا عن طريق خطوط الأنابيب.

لقد شهدت المؤسسة عدة تغيرات بنائية، متتالية، ففي سنة 1992 عقب الزيادة في الانتاج زاد توسعها ليصل الى 39 مقاطعة و09 وحدات مستقلة، وفي سنة 1998 موازاة مع تحويلها الى شركة ذات أسهم تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام وهي:

1. مديرية الوقود، زيوت، تشحيم، مطاط والزفت (CPL)

2. مديرية غاز البترول المميع (GPL)

3. مديرية الطيران والملاحة (AVM)

وفي إطار اثناء تركيبة المؤسسة والتي تمخض عن جهودها عدة نتائج، حيث تم سنة 2000 انشاء مركز للمعالجة المعلوماتية (CTI) من أجل وصل نפטال بعالم المعلومات الحديث، كما تم في نفس السنة تنظيم مديرية الشؤون الاجتماعية (DASC)، وأنشئت قسم خاصة بالزفت وأعيد تنظيم كل من قسسي (GPL) و (CLP) والمنطق التابعة لها ولكن هذا القسم التقسيم لم يعمر طويلا ليتم اعتماد تنظيم آخر بعد سنة واحدة واستبدال التقسيمات بفروع (BRANCHES) و المناطق بالمقاطعات (DISTRICTS) وهو التنظيم الحالي حيث أصبحت المؤسسة من عدد من الفروع مقسمة حسب طبيعة المواد التي تشغل حيز نشاطها وبذلك نجدها تتكون من ثلاث فروع أساسية:

- 1) فرع غاز البترول المميع (GPL): ويهتم بتوزيع وتسويق غاز البترول المميع بنوعيه البوتان والبروبان. ويتكون بدوره من 17 مقاطعة منتشرة على مختلف أرجاء التراب الوطني
- 2) فرع التسويق: يعتبر هذا الفرع من أهم فروع شركة نפטال نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في تسويق المنتجات البترولية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وهو يضم 12 مقاطعة تجارية لتسويق عبر التراب الوطني تتمثل مهمته الرئيسية في ضمان تسويق المنتجات عبر كافة القطر الوطني، ربط ومراقبة وظائف التوزيع، التخزين النقل، الصيانة التمويل في كل أنحاء الوطن
- 3) فرع الوقود: يعد هذا الفرع ذو أهمية بالغة وذلك لما له من أثر كبير في نشاط الشركة حيث يلعب دورا أساسيا في ضمان الإمداد والتموين المنتظم للمنتجات البترولية سواء تمثلت في البنزين، زيوت، عجلات وغيرها من المواد الخاصة، وذلك من المنابع (محطات التكرير والتصفية) إلى المخازن الرئيسية، إلى جانب مراقبة وتسيير وسائل ومعدات التخزين والنقل (الأنابيب، الشاحنات، سكك الحديدية). وكذا تطوير وتنمية وصيانة البنيات الأساسية للتوزيع، وهذا الفرع يتقسم بدوره إلى قسمين (قسم الملاحة البحرية وقسم الوقود) حيث أن هذا الأخير يضم 10 مقاطعات.

2. مهام شركة نפטال:

تعتبر المنتوجات التي تسوقها مؤسسة نפטال ذات أهمية كبرى في تحريك عجلة الاقتصاد الوطني أو في تلبية الاحتياجات الاجتماعية والصناعية باعتبار منتوجاتها منتوجات طاغوية، وهي تهتم ب:

- تطوير تسويق وتوزيع المواد البترولية الخاصة بالنقل البحري والجوي (Aviation Marine)
- تسويق وتوزيع الغاز المميع (GPL).
- تنظيم وتطوير وتسويق وتوزيع المواد البترولية، المحروقات، العجلات.

- تخزين ونقل المواد البترولية (في الشاحنات والقاطرات) عن طريق الشركة الوطنية للنقل (SNTR) لكل التراب الوطني.
- تطوير الهياكل القاعدية للتخزين والتوزيع من أجل ضمان تغطية حاجيات السوق.
- السهر على إعداد وتحقيق البرامج السنوية .
- القيام بدراسة حول مجال استعمال واستهلاك المواد البترولية .

المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة نפטال

التعريف بمؤسسة نפטال:

تعد شركة نפטال واحدة من أكبر الشركات البترولية في الجزائر وتحتوي على شبكة واسعة تغطي كافة القطر الجزائري لإنتاج وتكرير وتوزيع كل أنواع الوقود، تفرعت عن الشركة الأم سوناطراك باسم نפטال (NAFTAL) وهي لها نسبة 100% وسميت نפטال انتسابا إلى:

- NAFT انتسابا إلى النفط
- AL هما الحرفان الأوليان للجزائر (ALGERIE)

وفي سنة 1998 تحولت من شركة عمومية إلى شركة ذات أسهم هذا ما تعنيه (S.P.A) معناه (SOCIETE PAR ACTION) يقدر رأسمالها 15.650 مليون دينار جزائري، وتعد الرائد في توزيع وتسويق المواد البترولية، ويقع المقر الرئيسي للمؤسسة في الشراكة الجزائر العاصمة.

هدفها:

- انشاء نظام مراقبة مدخلات ومخرجات المنتجات على مستوى الأقراص المدمجة
- الاستخدام الرشيد لوسائل النقل
- الحد من عودة المنتج وتوضيح الاجراء الواجب اتباعه في العودة الى رئيس المركز

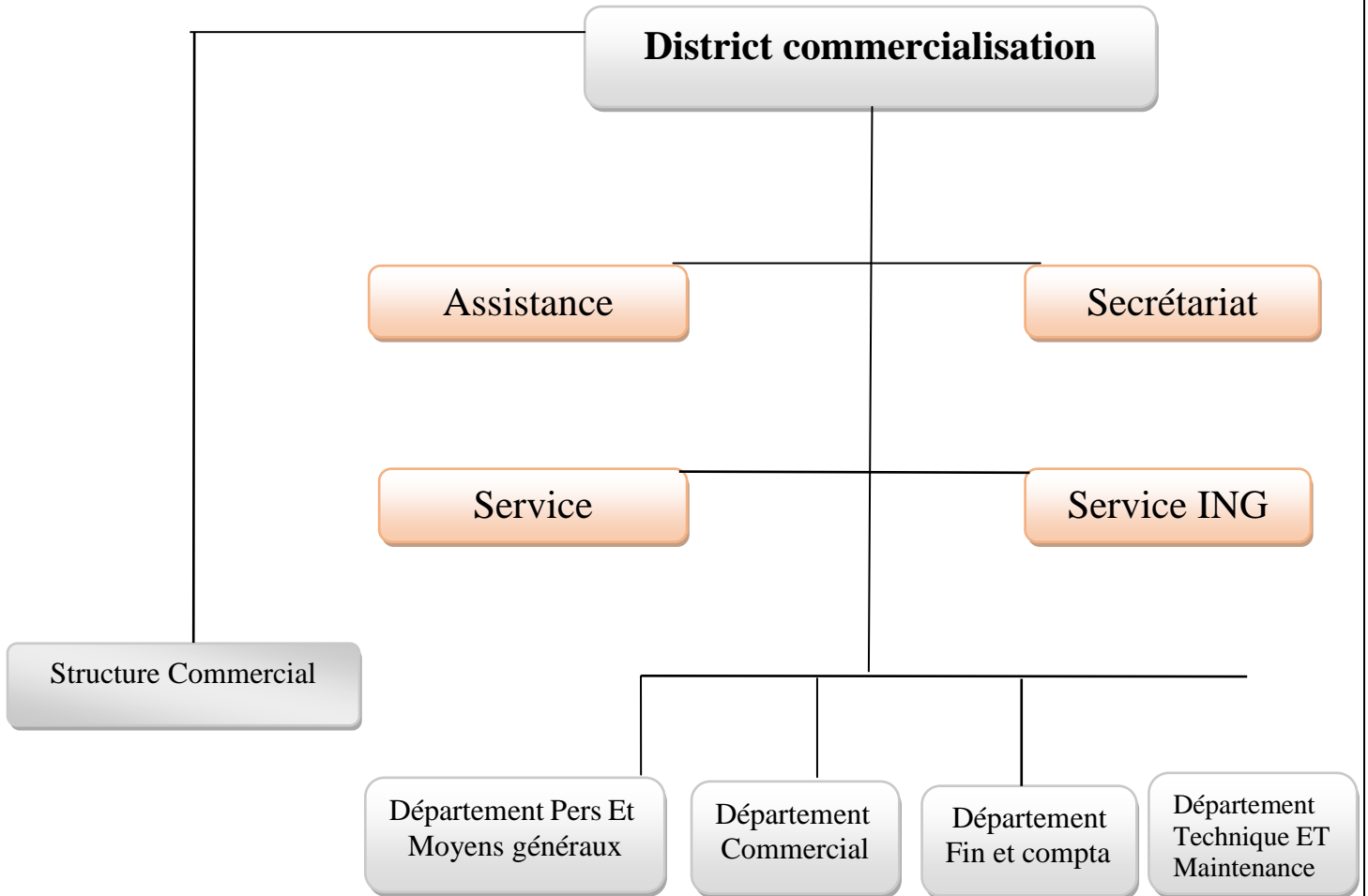
مجال النشاط:

- الهروب من غاز البترول المسال.
- صياغة الزفت. les bitumes.
- توزيع الوقود وتخزينه وتسويقه.
- نقل المنتجات البترولية.
- ضمان توفر المنتجات في جميع أنحاء الاقليم.

المهام والخدمات التجارية لمؤسسة نفضال:

- استقبال الطلبات على المنتجات المختلفة من الزبائن.
- الفاتورة هي المسؤولة عن تجهيز الوثائق المختلفة
- تلبية الاحتياجات المختلفة للمؤسسات التابعة لها.
- البنك التونسي للتضامن: بعد قسيمة النقل للمؤسسات السابقة.
- التحكم في مدخلات ومخرجات المنتج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لتنظيم مقاطعة مستغانم:



مساعد H.E.S.Q:

* مدير الأمن.

* الأمانة.

* الخدمات القانونية.

* الشؤون القانونية.

* الخدمة ING.

المسؤولة عن الاتصالات بالمنطقة وCRG، بل هو أيضا المسؤول عن كل أدوات تكنولوجيا المعلومات.

هيكل التجارية:

المسؤولة عن التوزيع.

قسم شؤون الموظفين والموارد العامة:

المسؤولة عن إدارة وسائل الشخصية والعامة (سيارات المستعملة، واللوازم المكتبية..).

قسم المبيعات:

المسؤولة عن التسويق وحركة منتج في منطقة فضلا عن شبكة التوزيع.

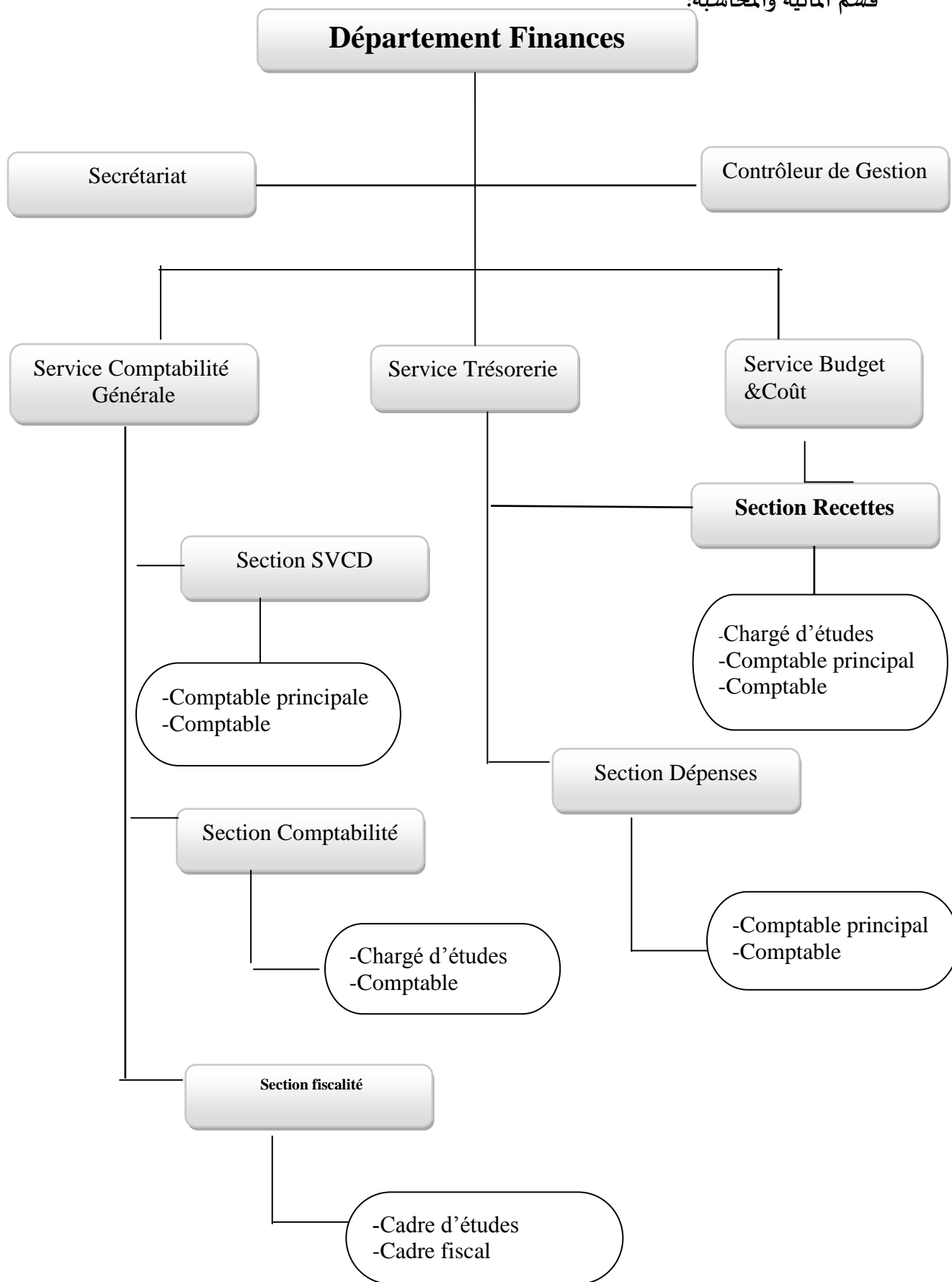
قسم المالية المحاسبة:

المسؤول عن الشؤون المالية والعمليات المحاسبية.

قسم التقنية والصيانة:

المسؤولة عن صيانة شبكة توزيع المعدات (محطات الخدمة) تحويل داخلي أو خارجي وSirghaz.

قسم المالية والمحاسبة:



الأمانة.

مراقب التسيير:

*المسؤولة عن مراقبة إدارة الشركة من خلال مراقبة تنفيذ تعليمات الإدارة.

مصلحة المحاسبة العامة:

*القسم SVCD (نظام العملاء والمبيعات تدفق المخزون).

*المسؤولة عن محاسبة تدفق تخزين واسترجاع جميع المنتجات للمنطقة.

قسم المحاسبة:

*المسؤولة عن كلما يتم إدخاله باستثناء تخزين وتخزين (الرواتب....).

ضريبة الخدمة:

*المسؤولة عن المحاسبة من جميع المعاملات بالمنطقة ومصلحة الضرائب.

قسم الخزينة:

-القسم الوصفة : المسؤولة عن تسجيل وصفة يومية.

-القسم الإنفاق: المسؤول عن دفع كافة المصاريف التشغيلية.

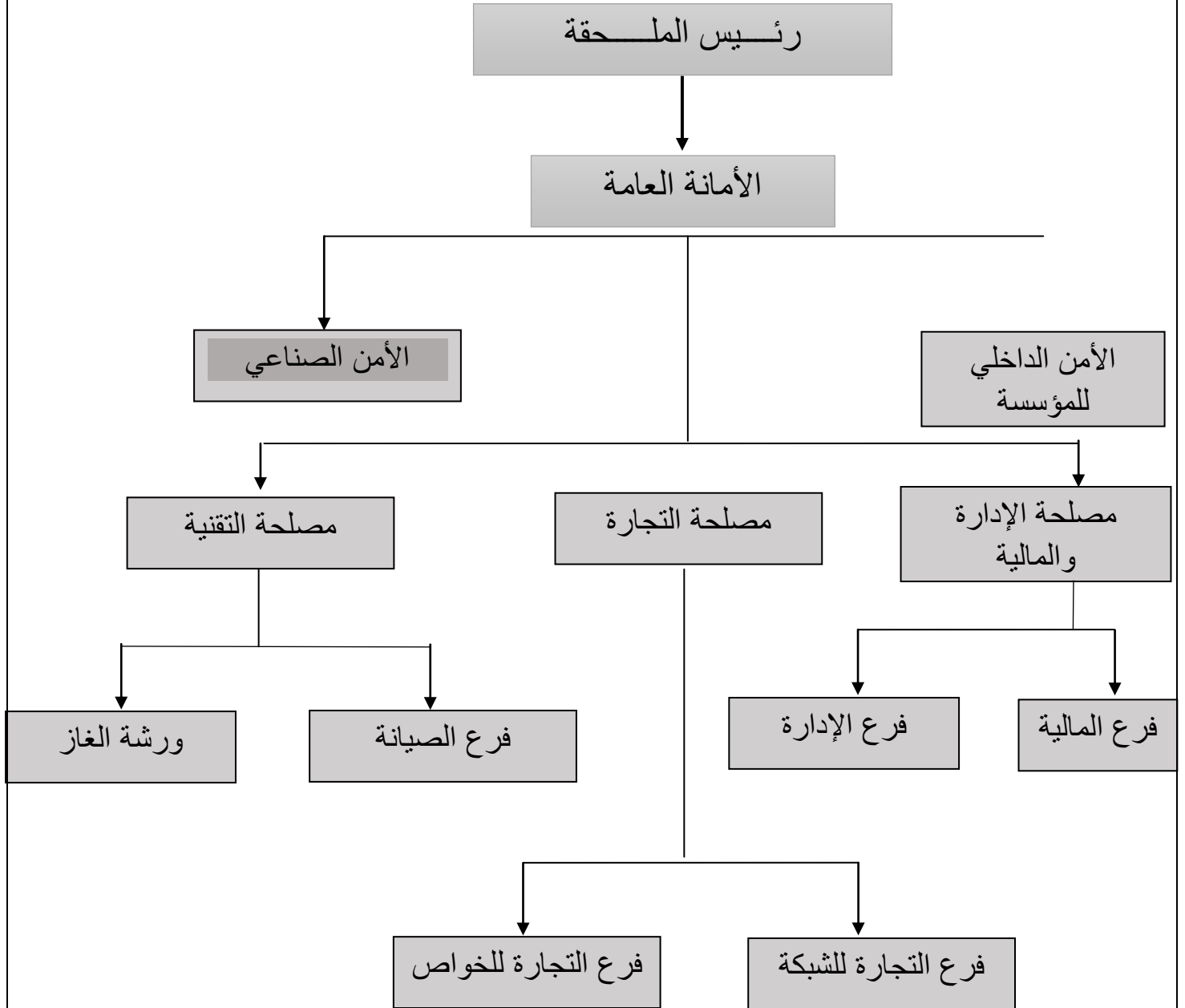
القسم النهج: المسؤول عن التوفيق بين البنك (CCP) وحسابات الجاري البريدي .

ميزانية الخدمة والتكلفة:

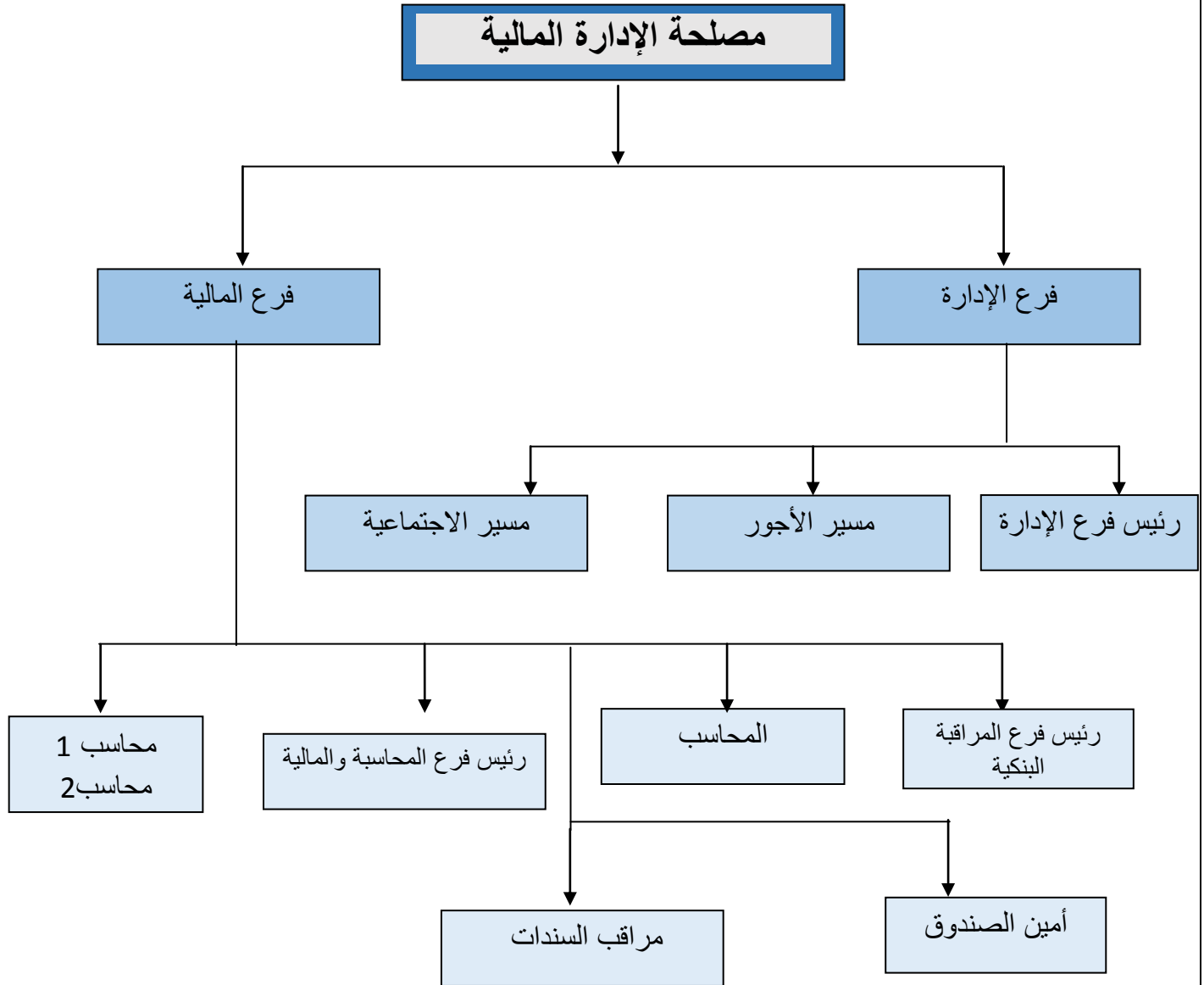
- التوافق وإعداد الميزانية السنوية، مركزية معينة،
- العائدات لاستدعاء أمور الشهرية مع الاحترام الأجل.
- اسم يضمن أمور التجاوزات المخصصة.
- دعوة للحصول على أمور الإضافية لتغطية نفقات لم تدرج في الأموال المخصصة.
- تبرير حسابات إنفاق الحمولة.
- رصد محاسبة التكاليف.

- إغلاق الميزان التحليلي.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال مستغانم (فرع):



الهيكل التنظيمي للمؤسسة الخاص بالإدارة والمالية



المبحث الثاني: دراسة وتحليل النتائج

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

1. منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة والأهداف المسطرة التي نسعى لتحقيقها وأهمها التعرف على مدى تفعيل التدقيق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة نفضال بمستغانم، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يعتبر الأسلوب المتبع للوصول للأهداف وللإجابة على الإشكالية المطروحة ، ويعتمد هذا المنهج على جمع الحقائق وتحليلها وتفسيرها ومقارنتها للوصول إلى نتائج عامة ، وتم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة في مؤسسة نفضال ، حيث اشتمل هذا المنهج مناهج فرعية متعددة منها البحث المكتبي والوثائقي والمسح والتحليل الوظائف والنشاطات.

2. طبيعة المتغيرات:

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية متغيرين أساسيين هما:

-المتغير المستقل: التدقيق الداخلي

-المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

3. الأدوات المستخدمة:

بالنسبة لأدوات الدراسة تمثلت في:

الجانب النظري:

لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر من مراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومجلات والتصفح في شبكة الإنترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث، وساعدتنا في إتمام هذه الدراسة.

الجانب التطبيقي:

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

1. المقابلة: اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثل في رئيس قسم

المالية والمحاسبة ورؤساء المصالح، بمختلف مستوياتهم، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

2. الملاحظة: قمنا بملاحظة التدقيق الداخلي وكيفية عمله.
3. السجلات والوثائق: متعلقة بتقارير ووثائق المؤسسة محل دراسة.

المطلب الثاني: النتائج والمناقشة

في هذا المطلب سوف نقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة نفضال ومدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

1. عرض نتائج الدراسة

سنعرض نتائج الدراسة المتوصل إليها بناء على المعلومات التي تم جمعها وتلخيصها ومعالجتها.

1.1: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة:

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو قسم المحاسبة والمالية وتختص بها مصلحة التفتيش والمراقبة، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني ودوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص وتدقيق كافة الوثائق والسجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المؤسسة أما التدقيق الداخلي فيكون على مستوى المديرية العامة، خصصت له مصلحة مستقلة حيث تم تنصيب مهام التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات والمتمثلة فيما يلي:

- نشاطات في صور مقاربات محاسبية ومالية.
- مقارنة الحسابات البنكية.
- القيام بعملية التفتيش والرقابة بشكل دوري.

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

- جدول المشتريات.
- جدول المبيعات.
- جدول الأجور.

أولاً: المشتريات

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا
01	هل هناك قسم أو أقسام خاصة بالمشتريات؟	X	
02	هل هذه الأقسام مستقلة عن قسم الحسابات؟		X
03	هل يكلف النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات الشراء أو أوامر التزويد مسلمة عن عملية الشراء؟	X	
04	هل هناك قسم أو أقسام خاصة للاستلام أو الفحص؟	X	
05	إذا كان كذلك هل يتم إعداد تقارير الاستلام و الفحص عن كل طلب وارد؟	X	
06	هل هذه الأقسام متسلسلة الأرقام؟	X	
07	هل ترسل صورة من تقرير الفحص و تقرير الاستلام الى قسم الحسابات؟	X	
08	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التزويد واذن الاستلام؟	X	
09	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X	
10	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة من المشتريات؟	X	
11	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟	X	
12	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم؟	X	
13	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X	
14	ها لوثائق الشراء ألوان مختلفة؟	X	
15	ها لوثائق الشراء أشكال مختلفة؟		X

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءً على وثائق المؤسسة.

ثانيا: المبيعات

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

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

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءً على وثائق المؤسسة.

ثالثا: الأجور

جدول رقم (3-1): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالأجور.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا
01	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور؟	X	
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	X	
03	هل توجد مراجعة لطريقة اعداد الأجور؟	X	
04	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالشركة؟	X	
05	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور؟	X	
06	هل يتم نظام الأجور وفق التغيرات؟	X	
07	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	X	
08	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	X	
09	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور؟	X	

10	هل هناك مقارنة لدفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين؟	X
11	هل توجد مراجعة محابية وبيانية للرواتب والأجور؟	X
12	هل نظام اعداد الأجور فعال؟	X

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءً على وثائق المؤسسة.

2. مناقشة نتائج الدراسة

1.2: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بعد قيامنا باستخدام قوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الهيكل التنظيمي ومشتريات والمبيعات والأجور، تبين لنا بعض النقاط في المؤسسة والمتمثلة في نقاط القوة والضعف والتي سيتم إبرازها فيما يلي:

أولاً: نقاط القوة

المشتريات والمبيعات:

- يتم تنظيم عمليات الشراء في المؤسسة بشكل دقيق.
- ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في الأقسام.
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ الواجبة الدفع واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.
- لا يتم التسجيل المحاسبي إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتم الحصول عليها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع.

الأجور:

- توفر الشركة على نظام معلوماتي لمعالجة الأجور والرواتب.
- استلام كشف الأجور الشهرية ومعالجتها تتم بطريقة آلية.
- تحيين كشف الأجور بالتنسيق مع الترقيات الجديدة وتغيير مناصب العمل.
- استخدام ساعة الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل الفعلية.

ثانياً: نقاط الضعف:

- نجد أن الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها هم نفس الأشخاص الموكل إليهم مهمة تجهيزها.
- عدم ادراج مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.

2.2: التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة نفضال بمستغانم:

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في أقل وقت ممكن، إضافة إلى تحديد نقاط القوة التي تعتبر تجسيد

للسياسات و الإجراءات المنصوص عليها و العمل على تعزيزها، و كذلك تحديد نقاط الضعف و العمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف و خسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى أي عوائق أو صعوبات كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ومنه تحقيق الأهداف المخطط لها حيث أن:

- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال وسليم كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب والتزوير في المؤسسة محل الدراسة.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المؤسسة محل الدراسة من أجل تحقيق أهدافها.

خلاصة الفصل الثالث:

- خصصنا هذا الفصل للجانب الميداني من الدراسة، وكان الهدف منه محاولة تطبيق ما تم التوصل اليه في الجانب النظري من الدراسة على الواقع العملي من خلال مؤسسة نفضال بمستغانم وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث تم التوصل الى المعطيات وتلخيصها ومعالجتها ثم تحليل ومناقشة النتائج التي توصلت اليها دراستنا ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل اليها في هذا الفصل كالآتي:
- ✓ وظيفة التدقيق الداخلي هي أداة رقابية تخدم إدارة المؤسسة.
 - ✓ التدقيق الداخلي في مؤسسة نفضال بمستغانم يساهم في تعزيز وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة كافة الأنشطة.
 - ✓ وجود نظام رقابي داخلي منظم وفعال على مستوى ملحقة مؤسسة نفضال.

الخاتمة
العامّة

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، خصوصاً مع كبر حجمها وتفرع نشاطاتها وذلك من أجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها، وهذا ما دفعها إلى التركيز على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وفحص مختلف الأنشطة والأنظمة المتعلقة بها، كما استدعى الأمر القائمين على المؤسسات إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يكون فعال ويعمل على حماية أصولها من الضياع، والذي يضمن السير الحيد لمختلف عملياتها خاصة العمليات المحاسبية التي تعتبر الأهم داخل المؤسسة.

حيث حاولنا من خلال هذا البحث التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعلى هذا الأساس قسم البحث إلى قسمين، الأولي يتمثل في الجانب النظري الذي تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، أما الفصل الثاني فخصص للدراسة التطبيقية في مؤسسة نفضال.

اختبار الفرضيات:

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

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

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

وبعد معالجتنا وتحليل المختلف جوانب الموضوع في فصلها الاثنين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات من النتائج التي توصلنا إليها نجد:

1. النتائج النظرية:

الخاتمة العامة

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

✓ يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و - تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي

✓ تحسين وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط تذكر:

- تغطية التدقيق الداخلي لجميع وظائف ونشاطات المؤسسة.
- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، مما يضمن لها عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف المدقق الداخلي.
- يجب على الشخص المكلف بأداء وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.

✓ يتبع المدقق الداخلي منهجية علمية منتظمة أثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي والتي تستند بدورها إلى مجموعة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تسمح له جمع الأدلة والقرائن الكافية والملائمة لتدعيم حكمه على حالة المؤسسة.

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

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

2. النتائج التطبيقية:

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

الخاتمة العامة

✓ كلما كان نظام الرقابة سليم وفعال كلما قمل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المؤسسة محل الدراسة. يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان الالتزام.

التوصيات:

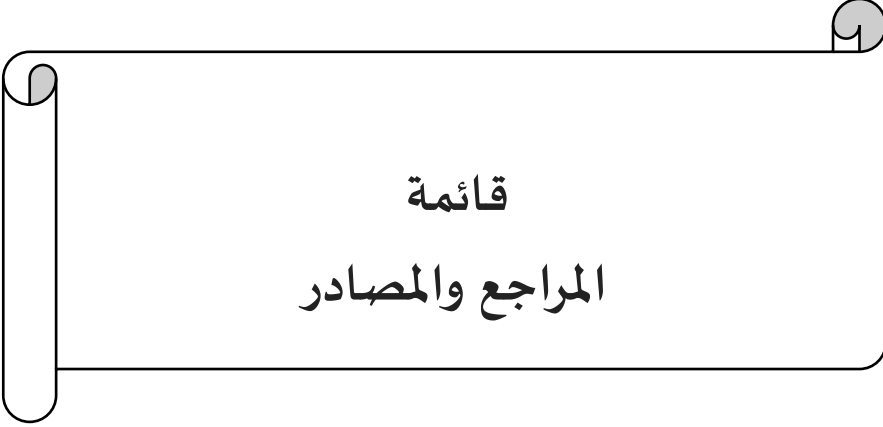
توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات والتي تتمثل فيما يلي:

- ✓ إدراج مصلحة خاصة بالتدقيق داخلي في المؤسسة.
- ✓ القيام بدورات تدريبية وتكوين مستمر للمدققين الداخليين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والقيام بالإجراءات والتصحيحات اللازمة في أسرع وقت.
- ✓ ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق الداخلي وعدم كتمانها لأي سبب كان.

آفاق الدراسة:

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع البحوث القادمة مثل:

- دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار.
- تكامل التدقيق الداخلي والخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.



قائمة
المراجع والمصادر

قائمة المراجع و المصادر

قائمة المراجع والمصادر:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2011.
- 2- أحمد قايد نور الدين. التدقيق المحاسبي. الطبعة الأولى، عمان الاردن، دار الاعصار العلمين، 2017.
- 3- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الاسكندرية، دار نشر الثقافة، 2007.
- 4- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، عمان، 2004.
- 5- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2012.
- 6- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2009.
- 7- خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الاولى، عمان، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، 2014.
- 8- سرايا محمد السيد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الطبعة الأولى، الاسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2013..
- 9- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مصر، الدار الجامعية، 2004.
- 10- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- 11- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسين، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، مصر، دار الجامعة، 2004.
- 12- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعوامة الاسواق المالية (الواقع والمستقبل)، الاسكندرية، الدار الجامعة، 2005-2006.
- 13- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الاردن، دار الراية، 2009.
- 14- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعة، 2005.

قائمة المراجع و المصادر

- 15- محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، مصر، دارالجامعة، 2002.
- 16- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر، 2009.
- 17- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الإسكندرية، مصر، الدارالجامعة، 2003.
- 18- محمد صالح، التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة، الطبعة الأولى، عمان، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية، 2016-2017.
- 19- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مصر، الدارالجامعة، 2014.
- 20- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، مصر، الدارالجامعة، 2006.
- 21- هادي التميمي، مدخل الى تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
- 22- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، عمان، الأردن، دار النشر 2000.

2. الرسائل الجامعية:

- 1- براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، 'دراسة عينة من المراجعين الداخليين ' مذكرة لنيل شهادة الماجستير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.
- 2- سليمان صابرينة فاطمة الزهراء، مدى تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق مالي ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017.
- 3- عمر يلبي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.
- 4- فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016.
- 5- فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014-2015.
- 6- لطفي شعبان، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004.

قائمة المراجع و المصادر

- 7- محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قيم محاسبة والتمويل الجامعة السلامة غزة، فلسطين، 2011.
- 8- محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 9- ناصر عبد العزيز مصلىح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصاريف العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير جامعة غزة، 2007.
- 10- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، العلوم التجارية، فرع محاسبة، جامعة الجزائر، 2010.

3. المجالات:

- 1- ساكر ظاهر عمر أمين، لتفعيل الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية الاقتصادية، العدد 2، المجلد 2، العراق، 2012.
- 2- طلال حمدوية، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التحقيق التكنولوجي) في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول ممدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية.
- 3- عبد الله مايو، يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09\2016.

4. مطبوعات:

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

5. المؤتمرات:

- 1- نعيم دهمش، عفاف إسحاق الوزور، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مؤتمر 1، الأردن، جامعة الزيتونة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس، 2005.

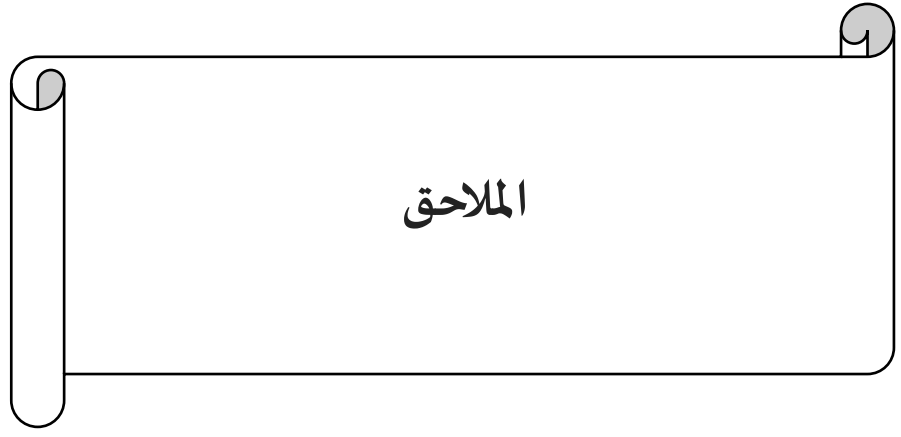
قائمة المراجع و المصادر

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1-Auditeur interne, tout sur le métier d'auditeur interne ics bègue 12 avril 2019-04-14.
- 2-Reda khalassi, le contrôle interne des organisations Homa édition, Alger, 2013.
- 3-J- renard "théorie et pratique de l'audit interne", édition d'organisation ,5ème édition, 2004.
- 4-Marcel la flamme, le management approche systématique, gaetamorin,1981.

6. المواقع الإلكترونية:

- 1-<http://www.arbosai-org>.



قائمة الملاحق:



Bon de Petite Caisse

N°

Lieu : Date :

REÇU LA SOMME DE DA. :

OBJET :

Approuvé par :

Signature du Réceptionnaire :

N° du 007

Nom du Réceptionnaire :

Nom du Caissier :

Imputable code

006 - 31010

1er ex 366 joint au 007 2^{eme} ex centre émetteur 3^{eme} ex réceptionnaire

Imp. NAFTAL



DEMANDE DE PAIEMENT

NAFTAL Route des Dunes Chéraga - ALGER
R.C. 99 B 9691

CDF N°

A : **NOUS VOUS PRIONS DE BIEN VOULOIR :** DATE

EFFECTUER UN VERSEMENT AU COMPTE N° BANQUE/C.C.P :
 REDIGER UN CHEQUE

A L'ORDRE DE : _____

EN REGLEMENT DE : _____

MONTANT EN LETTRES : _____

CODIFICATION VERIFIEE PAR :	Méthode Paiement	Compte Général	Sous Compte	Fonction	Code de Centre de frais	Montant en Chiffres

SOLLICITE PAR :	APPROUVE PAR :	APPROUVE PAR :	ACTION

Titre : Titre : Virement N° Chèque N° Par Le :

1° Caissier - 2° Dossier Fournisseur ou Alphanétique - 3° Classeur / Chrono Centre de Frais IMP NAFTAL



Société Nationale de Commercialisation et de Distribution de Produits Pétroliers
NAFTAL SPA AU CAPITAL DE 15.650.000.000,00 DA R.C 99 B 9691
Route des Dunes Chéraga B.P. 73 (Wilaya d'Alger)

A N° 404984

ACCUSE DE RECEPTION

Reçu de : _____

N° du Document de Référence : 009

Autre : _____

Transporteur : _____

N° du Véhicule : _____

Date de la Réception :

Nature	Entrée en stock = 1	
de	Frais de Gestion = 2	
Opération	Immobilisation = 3	<input type="checkbox"/>
	Facturer à tiers = 4	
Code du régime Douanier	Droits pleins = 1	
	Droits Réduits = 2	<input type="checkbox"/>
	Sous Douane = 3	

Désignation de la Marchandise, du Matériel ou des Services	Code	Code U.M	EMBALLAGES			Quantité Unités	MONTANT
			Type	Nombre	Code		
							1
							2
							3
							4
							5
							6

Observations : _____

Reçu conforme par :	Entré en Stock par :	DOCUMENT	PREPARE PAR	DATE
		Avoir N° <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		



BON DE LIVRAISON FACTURE

SOCIÉTÉ NATIONALE DE COMMERCIALISATION
ET DE DISTRIBUTION DE PRODUITS PÉTROLIERS
Route des Dunes - Chéragh Alger RC 99 B 0891

C 0573890
N° CDS

FACTURE

N° de la commande		Date de l'opération	
N° du 001 :	N° de 004 :	Crédit de règlement	Comptant = 1 En Compte = 2
Livraison Partielle :	Reliquat cruauté	Code de Livraison	= 30 jours = 0 30 jours = 1
Date enregistrée Livraison reliquat		Code de Livraison	NAFTAL = 1 Tiers = 2 Magasin = 3 Client = 4
Instructions particulières		Code de véhicules	Remorq = 7 Pipe = 8 Atelage 180cm
Nom du fournisseur		Code de régime	Droits pleins = 1 SPECIM. = 2

N	DESIGNATION	CODE PRODUIT	U.M.S.	QUANTITE	PREX UNITAIRE	MONTANT
0						

Reçu d'encaissement	Réf : 004	NATURE DU PAIEMENT			
		Espèces	Nom de l'encassement		
		Chèque N°	Numéro du chèque		
		Virement N°	Signature du Calculer		
		Mandat N°			
		CCP N°			
		Montant Total en			
		Letres	Chiffres		

CONDITIONS GENERALES DE VENTE
 1- Les marchandises voyagent aux risques et périls du destinataire. 2- Toutes réclamations doivent être adressées au transporteur seul responsable vis-à-vis du réceptionnaire.
 3- Les prix de facturation sont ceux en vigueur le jour de la livraison de nos marchandises. 4- Le client doit signer un accusé de réception pour toutes marchandises reçues.
 5- L'utilisation des emballages pour un usage autre que celui auquel ils sont destinés, est interdite. 6- Le paiement de la consignation ne peut constituer un titre de propriété.
 7- Les cylindres et bouteilles demeurent propriété inaliénable de la Société NAFTAL. 7- Le client devra acquiescer en une seule fois de l'intégralité du montant de la facture.
 8- Les paiements se font au comptant, en espèces, chèque bancaire, par virement au C.C.P ou mandat NAFTAL.
 En cas de difficulté à quelque titre et pour toute cause que ce soit, il est fait attribution de juridiction au Tribunal d'Alger compétent (section commerciale) seul compétent même en cas d'appel en et de pluralité de détenteurs.

Nom du Chauffeur Marchandises chargées conformes	Marchandises reçues conformes et en bon état	Orig. Client 1 Client 2-75 - JC 3-Cole - JC 4-CDS 5-Transp
Signature du Chauffeur	Signature du Client	



DIRECTION : _____ مديرية

سند تسجيل
FICHE D'ENREGISTREMENT

UNITE : _____ وحدة

FOURNISSEUR : _____ المورد

PAGE : / _____ صفحة

1 CODE CARTE F R 3 0	5 CODE LOT	7 UNITE COMPTABLE	10 NUMERO F.E.	16 Type Fiche 9	17 CODE TIERS	23 COMPTES GENERAL	29 P.T.
30 MONTANT EN DINARS	39 40 S	41 42 C	49 MONTANT DEVICES	63 64 REF. DOCUMENT D'ENGAGEMENT TYPE NUMERO	69 70	71 72 73 DEPART. RESPONS. CODE DATE	79
1 CODE CARTE F R 3 2	50 51 N° DOCUMENT	56 57 DATE	52 J M A	63 64 TYPE NUMERO	69 70	71 72 73 J M	79

DEPARTEMENT FINANCES									
LIGNE	C. GENERAL	C. ANALYTIQUE	DEBIT		CREDIT				
17	18 19	24 23	du Tiers	30 31	40 41	50			
0 1									
0 2									
0 3									
0 4									
0 5									
0 6									
0 7									
0 8									
0 9									
1 0									
TOTALS									

COMPTABILISE PAR	قودها
NOM الاسم	
DATE بتاريخ	
الأعضاء	
VISA	

CONTROLE PAR	دققها
NOM الاسم	
DATE بتاريخ	
الأعضاء	
VISA	

VERIFICATEUR	المراقب
NOM الاسم	
DATE بتاريخ	
الأعضاء	
VISA	

CADRE RESERVE AU
DEPARTEMENT RESPONSABLE

IMPUTATION		MONTANT FACTURE : _____
Cpte ANALYTIQUE	MONTANT	
		(*) AVANCE ACCORDEE : _____
		(*) RETENUE DE GARANTIE : _____
		NET A PAYER : _____

LIQUIDATEUR	الأمر باصرف
NOM الاسم	
DATE بتاريخ	
الأعضاء	
VISA	

ORDONNATEUR	الأمر بالنفق
NOM الاسم	
DATE بتاريخ	
الأعضاء	
VISA	

CADRE RESERVE AU
SERVICE TRESORERIE

REFERENCES DU REGLEMENT	
CHEQUE / VIREMENT N° : _____	
DATE DU REGLEMENT : _____	
REGISTRE DE TRESORERIE N° : _____	
VISA _____	

OBSERVATIONS : _____ لآحظآت

استبيان حول المبيعات

نحن الطالبتان بن سعيد وفاء، بن زعيط منال سنة ثانية ماستر تخصص علوم تدقيق وعلوم التسيير . نقوم بهذه المقابلة لدراسة البرامج المستعملة في عملية البيع. علما ان هذه المعلومات ستبقى سرية على مستوى الجامعة. شكرا على تعاونكم معنا.

في حالة التسديد هل هناك رقابة على التحصيلات؟

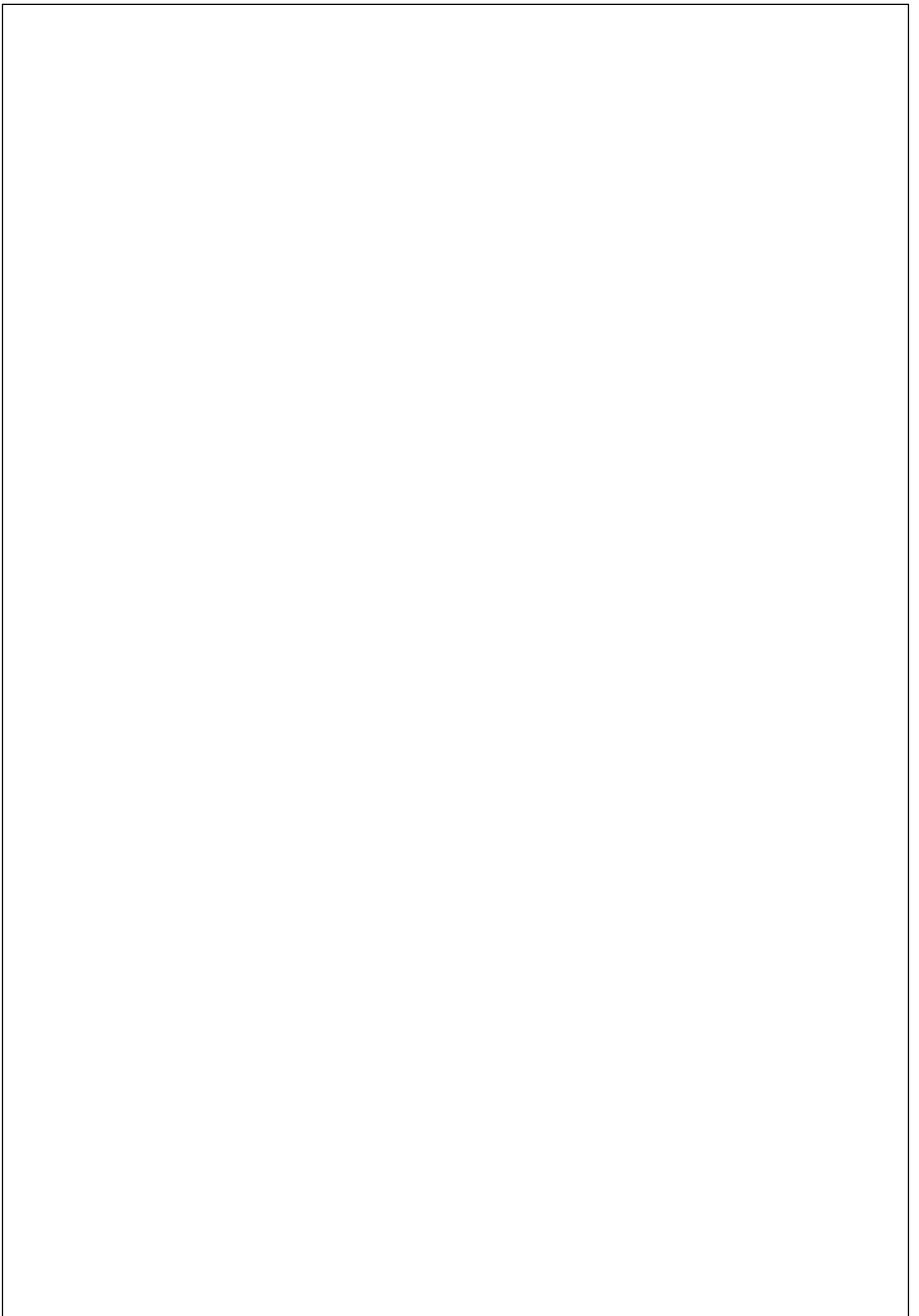
نعم

لا

هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها الى الزبائن؟

نعم

لا



هل تجري مقارنة بين كمية الاستهلاك و الفاتورة
المرسلة؟

نعم

لا

هل تحسب كمية الاستهلاك بطريقة آلية؟

نعم

لا

هل هناك مدة انتظار للتسديد؟

نعم

لا

هل تراقب التحصيلات اليومية؟

نعم

لا

بعد انقضاء المدة، هل يتم ابلاغ الزبون بالقطع؟

نعم

لا



هل يتم توصيل الفاتورة الى الزبون؟

نعم

لا

هل هذه الاجراءات تأديبية ؟

نعم

لا

في حالة وجود فوارق في الصندوق، هل يتم التصريح بها؟

نعم

لا

هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تتم تسديدها؟

نعم

لا

في حالة وجود فوارق ايجابية او سلبية، هل يتم اتخاذ اجراءات معينة؟

نعم

لا

في حالة العجزن التسديد، هل يتم اللجوء الى القضاء؟

نعم

لا

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، حيث أجريت الدراسة التطبيقية بمؤسسة " نפטال وحدة ولاية مستغانم " باعتماد على الاستبيان والمقابلة الشخصية كأداة أساسية لجمع المعلومات من أجل التعرف على العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية. وقد بينت نتائج الدراسة أن التدقيق يلعب دورا مهما في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لتصحيح مسار المؤسسة وتوجيهها لإتباع طرق ناجعة وفعالة في التسيير من أجل بلوغ الأهداف المسطرة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، المؤسسة.

Abstract:

This paper aims to shed light on the importance of the internal audit and its contribution in strengthening the internal control system inside firms. The case study is an oil company (NAFTAL) firm in Mostaganem. By using the questionnaire and personnel interview as a means of collecting required information. The main finding of this paper is that audit has a crucial role in the enforcement of the internal control system, which is an important element in adjusting the firm activity and directing it to adopt effective ways of management in order to attain the desired targets.

Key words:

Internal audit, internal control, enterprise.