

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم  
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية  
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم

مقدمة من طرف الطالب:

سيف الحق منور

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوطغان محمد عبد الرزاق	أستاذ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم
مقررا	خطاب الهروشي	أستاذ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم
مناقشا	بن عامر مصطفى	أستاذ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم

السنة الدراسية 2020/2019



جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم  
كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية  
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم

مقدمة من طرف الطالب:

سيف الحق منور

أعضاء اللجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوطغان محمد عبد الرزاق	أستاذ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم
مقررا	خطاب الهروشي	أستاذ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم
مناقشا	بن عامر مصطفى	أستاذ	عبد الحميد بن باديس - مستغانم

# إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي و أبي العزيزين حفظهما الله لي

اللذان سهرا وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد...

و إلى أفراد أسرتي، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

و إلى مجمع ألف ليلة و ليلة، و كل الطاقم المشرف عليه

و إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تكويني في مختلف مراحل تعليمي

و في الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج.

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة، وأعانني على أداء هذا الواجب، ووفقني إلى إنجاز هذا العمل.

أتوجه بجزيل الشكر، والإمتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، وفي تذليل ما واجهته من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف خطاب الهروشي، الذي لم يبخل علي بتوجيهاته، ونصائحه القيمة طوال مدة تكويني بالجامعة إلى جانب مجهوداته التي كانت عوناً لي في إتمام هذه المذكرة.

ولا يفوتني أن نشكر كل موظفي مؤسسة سونلغاز مستغانم، وأخص بالذكر السيد فليح سليمان وكذا المشرف على قسم المالية والمحاسبة، حيث لم يبخلوا علي بأي معلومات من شأنها تدعيم موضوع البحث.

## الملخص

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و هذا عن طريق الإجابة على الإشكالية الأتية: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ . حيث قمنا باستخدام بعض الأدوات في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية، وكذا الملاحظة. كما توصلنا إلى أن: نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز مستغانم فعال، و ذلك يعود إلى الإجراءات المتبعة داخل المؤسسة عن طريق الرقابة و الفحص المستمر لجميع الأنشطة و العمليات التي تتم داخلها. الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، المؤسسة.

## Résumé

Nous visons à travers cette étude à connaître le rôle de l'audit interne dans le fonctionnement du système de contrôle interne de l'organisation, et ce, en répondant à la Problématique suivante: **Comment l'audit interne contribue-t-il à l'activation du système de contrôle interne ?** . Nous avons utilisé certains outils dans la recherche d'entrevue personnel et d'observations. Nous avons également constaté que : Le système de contrôle interne de la Fondation SONELGZ MOSTAGANEM est efficace, en raison des procédures internes de la Fondation à travers le suivi et le contrôle continu de toutes les activités et processus au sein de celui-ci.

**Mots clés :** audit interne, système de contrôle interne, institution.

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الإختصارات و الرموز
	قائمة الملاحق
أ - ب - ج	المقدمة
<b>الفصل الأول</b>	
<b>الإطار النظري للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية</b>	
01	تمهيد
25 - 01	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية
12 - 01	المطلب الأول: التدقيق الداخلي
05 - 01	الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي
07 - 05	الفرع الثاني: أنواع و وسائل التدقيق الداخلي
12 - 07	الفرع الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي
15 - 13	المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية
15 - 13	الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
19 - 15	الفرع الثاني: أنواع و وسائل نظام الرقابة الداخلية و حدودها
25 - 19	الفرع الثالث: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
30 - 26	المبحث الثاني: دراسات سابقة
28 - 26	المطلب الأول: دراسات باللغة العربية
29 - 28	المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
30	خلاصة الفصل

الفصل الثاني	
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستغانم	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الطريقة و الأدوات
37 – 32	المطلب الأول: طريقة الدراسة
36 – 32	الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة
37 – 36	الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
37	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
45 – 37	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
42 – 37	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
38	الفرع الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة
42 – 38	الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
45 – 43	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
44 – 43	الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
45	الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
46	خلاصة الفصل
49 – 47	خاتمة
52 – 50	قائمة المصادر و المراجع
56 – 53	الملاحق

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
22	مكونات نظام الرقابة الداخلية	1-1
25	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	2-1
34	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	3-1
35	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع مستغانم	4-1

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
39	الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالهيكل التنظيمي	1-1
40	قائمة الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمشتريات	2-1
41	قائمة الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمبيعات	1-2
42	قائمة الأسئلة مقابلة لمقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالأجور	1-2

قائمة الإختصارات و الرموز

الإختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFACI	Instituts français des auditeurs intérieurs et auditeurs	المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين
AICPA	American institute of certified public accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	Fédération international des comptables	الإتحاد الدولي للمحاسبين
Coso	Committee of sponsoring organizations	لجنة حماية المنظمات

## قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	فاتورة شراء المواد
02	فاتورة شراء المواد
03	فاتورة حيازة استثمار
04	العمليات المحاسبية و التعاملات البنكية مع المورد

# مقدمة

## توطئة:

تسعى المؤسسة إلى النمو بوتيرة سريعة مع ضمان البقاء والإستمرارية، ولتحقيق ذلك يجب إتخاذ تدابير وإجراءات لازمة لتفادي المخاطر المحتمل وقوعها، لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت قطعة أساسية و ضرورية للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر هذه الوظيفة نشاط تقييبي يهدف إلى فحص، و مراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و حمايتها وكذلك مراجعة و تقييم أنشطة المؤسسة و مختلف أنظمتها.

مع تطور مختلف الوظائف في المؤسسة، تطورت وظيفة التدقيق بشكل عام من أساليب المراجعة التقليدية إلى أساليب حديثة و مرنة، حيث ارتكز التدقيق الداخلي على المجالات الأكثر خطورة وذات أهمية و قيمة كبيرة في المؤسسة، كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية أيضا أحد أهم الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسات لمواجهة المخاطر و الحد منها، و تحقيق الأهداف المرجوة.

و مما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة

التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

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

1. هل هناك علاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟

2. فيما تتمثل أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة سونلغاز؟

3. كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على هذه الإشكاليات ، تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية متكاملان، حيث أن التدقيق الداخلي يحقق التأكيد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح.

الفرضية الثانية: التدقيق الداخلي يمثل أهمية قصوى لدى للمؤسسة أكثر من أي وظيفة، حيث أن اعتماده بجميع مقوماته يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرضية الثالثة: يُفعل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التدقيق الداخلي من خلال اكتشاف نقاط القوة و الضعف و تحديد المخاطر من خلال تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

## 1.دوافع الدراسة :

- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على الموضوع.
- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص (تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير).

## 2.أهداف الدراسة:

- محاولة معرفة التدقيق الداخلي و أهميته.
- تحديد الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء فحصه و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز مستغانم لتوضيح مدى فعاليته.

## 3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في الحاجة إلى تطوير نظام الرقابة الداخلية ورفع كفاءته، والأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة، فهو يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماته الإستشارية والتأكيدية، وكشف النقائص، وتقديم التصحيحات الممكنة الموجودة بالنظام، و عليه تطرقنا في هذا الموضوع إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية من خلال تدقيق الداخلي خاصة في مؤسسة سونلغاز مستغانم، باعتبار أن الدراسات السابقة في الموضوع لم تتناول هذه المؤسسة من قبل.

## 4. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: كانت الدراسة بمؤسسة سونلغاز مستغانم، و ذلك لمعالجة إشكالية البحث .

الحدود الزمنية: كانت الدراسة من 22 مارس 2020 إلى 05 أفريل 2020.

## 5. منهج وأدوات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب للموضوع، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال زيارات ميدانية للمؤسسة.

## 6. مرجعية الدراسة:

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

## 7. صعوبات البحث:

صعوبة جمع المعلومات من المؤسسة محل الدراسة.

## 8. هيكلية البحث:

قسمنا البحث إلى فصلين، أحدهما نظري و الآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى مبحثين الأول يتعلق بتقديم الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي، ونظام الرقابة الداخلية، والذي تم تقسيمه إلى مطلب أول يتمحور حول ماهية التدقيق الداخلي والثاني يتمحور حول نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مختلف دراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه. كما شمل الفصل الثاني المتمثل في الجانب التطبيقي، مبحثين الأول يتضمن الطريقة، والأدوات المستخدمة للبحث، أما المبحث الثاني فيتناول تحليل النتائج ومناقشتها.

## الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

و نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

وجود التدقيق الداخلي في المؤسسة يعني تحقيق فعالية الرقابة لذلك يعد من أهم أساليب الرقابة الداخلية، وعليه فإن المؤسسات مجبرة على الحرص على تطبيقهما وفق المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها، ومصداقية قوائم المالية، وتحليل النتائج، وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف لديها والمخاطر المحتملة. كما يشمل هذا الفصل على مبحثين أساسيين وهما:

- المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر 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 الإستغلال الأمثل للموارد وصولاً إلى الجودة الشاملة وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة. سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الأول: التدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى مفهوم تدقيق الداخلي وأهم أنواعه و الوسائل التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لأداء مهمته، وكذا الإطار العملي للتدقيق الداخلي.

## الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي

من خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته وخصائصه وأهدافه.

## 1. 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 تنشأها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الإحتياطات 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".<sup>1</sup>

**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".<sup>2</sup>

**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،

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص33 - ص34.  
<sup>2</sup> عبد الله مايو ويزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 09/2016، ص62.

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، والهيكل واضحة ومناسبة".<sup>1</sup>

**تعريف 4:** "يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطاً تقييمياً ومستقلاً داخل المنشأة وكونها وظيفة إستشارية، بالإضافة إلى 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 إستشارية أكثر من كونها تنفيذية".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص و مراقبة 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.

## 2. أهمية التدقيق الداخلي:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي أعمال ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي. ولا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة، حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الإستشاري و التأميني إنما يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة للشركة وضعه المعهد كهدف نهائي و استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، و أشار ذات المعهد إلى أن إضافة القيمة تتم من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة و تحسين الإجراءات والعمليات، و تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة؛

لذلك فإن إضافة القيمة للشركة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي و البنائي و تتحقق إضافة القيمة من خلال دعم قدرة إدارة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الإستراتيجية و بما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء مجموعة من الأنشطة التأكيدية و التأمينية و الإستشارية في إطار من الإستقلالية والموضوعية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر – الطبعة 03-2009، ص15.

<sup>2</sup> فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير،

جامعة غزة، 2016، ص19.

<sup>3</sup> محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن،

مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة اليمن، 2014 ص14.

## 3 خصائص التدقيق الداخلي:

يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- **نشاط تقييمي مستقل:** يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع إدارياً أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه.
- **نشاط إستشاري:** حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد إدارة و مجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات و الإستشارات والإقتراحات اللازمة لإتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- **نشاط تأكيدي:** بناءً على نتائج تقدير المخاطر، يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية و فعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، و يتم 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 و يقيم أدلة الإثبات و تقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، بحيث تسمح للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد و النشاط الإستشاري إلى مجلس الإدارة و الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

## 4 أهداف التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف أساسية وأهداف ثانوية، و هي كالتالي:<sup>2</sup>

## أ. الأهداف الأساسية:

- و هي التي تضمن تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، و أهمها:
- التأكد من إتباع السياسات و الإجراءات الموضوعية و مدى الالتزام بها.
- المحافظة على أموال و موارد المنشأة و حمايتها من الاختلاس و سوء الاستعمال.
- الإلتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة ببيانات محاسبية دقيقة و صادقة.
- الإلتزام بتزويد الهيئات الإدارية بالمفارقات و التحليلات و الدراسات، البيانات و التقارير المالية والإحصائية.
- رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة.

<sup>1</sup> أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص 19.

<sup>2</sup> مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010، ص 29-31.

ب. الأهداف الثانوية:

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

الفرع الثاني: أنواع ووسائل التدقيق الداخلي

سنقوم من خلال هذا الفرع بتقديم أنواع ووسائل التدقيق الداخلي.

1. أنواع التدقيق الداخلي:

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي<sup>1</sup>:

- **التدقيق المالي Financial Audit:** هو الفحص المنظم للعمليات المالية و القوائم و السجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية و أي متطلبات أخرى موضوعة مسبقا.
- **تدقيق الإلتزام Compliance Audit:** يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق و مراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات و الإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، و هذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين و السياسات و النظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الإلتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين و تعليمات أو مدى التقيد بعمود معينة، و يقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات و الإجراءات المقررة أم لا.
- **التدقيق التشغيلي Operational Audit:** هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها و الرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية و كفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية Effectiveness كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة Efficiency كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، و بالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق و فحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية و كفاءة.
- **التدقيق الاجتماعي Social Audits:** يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها الدراسة و الفحص و التقييم المنظم لأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير المالية و الاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها و مدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع.
- **التدقيق لأغراض خاصة Audit for Special Purpose:** هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخلي بحسب ما يستجد من أحداث تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا و غير مدرج ضمن برنامج أو خطط التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> أوصيف لخضر، مرجع سابق، ص 17

• **تدقيق نظم المعلومات:** يعرف بالتدقيق الإلكتروني وهو عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، و تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي و تدقيق الالتزام و تدقيق العمليات و مما يزيد من أهمية و ضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات الإلكترونية في تلبية حاجة أعمالها ، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم و الذي تلعبه أنظمة المعلومات الإلكترونية في أداء المهام اليومية و في إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.<sup>1</sup>

• **التدقيق البيئي:** و يتضمن:

- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة و تسري على ما يجري من عمليات و على ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراؤه في المستقبل؛
- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛
- تدقيق الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات؛
- تدقيق الإلتزامات الخاصة بالبيئة؛
- تدقيق المنتجات؛

2 وسائل التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل و تقنيات منها<sup>2</sup>:

- **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى للأصل يقوم بمعاينة الأصل ميدانيا و الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
- **المراجعة المحاسبية:** تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الكشوف و القوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية و ترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى.
- **المراجعة المستندية:** لابد للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينة من قرائن المراجعة و لأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدث الفعلي و من الصحة المتعلقة بها، و تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن ، IIA الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014، ص 237

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات ، بوظرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة و الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث

حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة ، يومي 25 - 24 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي، ص 6-7.

- نظام المصادقات: إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير و يرسل إلى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء ، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.
- نظام الإستفسارات والتتبع: يوجه المدقق بعض الأسئلة و الإستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة، و هذه الإستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.
- نظام المقارنات و الربط بين المعلومات: تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية و الفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية و غير المالية قصد ملاحظة التغيرات و تحليل أسبابها.
- المراجعة الإنتقادية: يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة بتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف إكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

### الفرع الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي

كما رأينا سابقا أن عملية التدقيق الداخلي تتمثل في فحص و تقييم مختلف المعلومات و الأنظمة للتأكد من مدى صحتها و سلامتها و للقيام بذلك يتوجب على المدقق الداخلي الاستناد إلى المعايير و الإرشادات التي توضح سيرورة عمله من خلال إتباع طريقة منهجية التي تتضمن عدة مراحل و التي سنتطرق إليها فيما يلي:

#### 1. معايير التدقيق الداخلي:

حيث تقسم معايير التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام متمثلة فيما يلي:  
أ. الإستقلالية:

يجب أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الإستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ، أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة بها، و يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية<sup>1</sup>:

#### ➤ مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة:

- المستوى الإداري التابع له المدقق.
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المدقق الداخلي.
- سلطة التعيين والعزل.

#### ➤ الموضوعية: و تتمثل في:

- تحديد إختصاصات العاملين في القسم الخاص بالتدقيق الداخلي.
- تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.

<sup>1</sup> عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص44.

- تحديد حالات التعارض في الإختصاصات داخل القسم.
- الإستقلالية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، و يجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين عند أداء عملهم.

#### ب. الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

- ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية<sup>1</sup>:
- ✓ الكفاءة العلمية: حيث يجب أن تزود إدارة التدقيق الداخلي بعدد من المهارات الفنية المناسبة، و التي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
- ✓ الخبرة العلمية: بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة التدقيق الداخلي خبرة علمية كافية تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة و فاعلية.
- ✓ الفهم والإلتزام بمعايير الممارسة المهنية: فيجب على المدقق الداخلي أن يكون فاهما و متقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق.
- ✓ دراسة وفهم العلوم السلوكية: حيث يجب على المدقق الداخلي أن يكون لبقاً و بارعا في تعامله مع الأفراد و الإتصال بهم بفعالية.
- ✓ توافر الصفات الخلقية: و منها النزاهة و الصدق و المحافظة على السرية.
- و خلاصة هذا المعيار أنه يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك المعرفة و المهارة و غير ذلك من الممتلكات اللازمة لأداء المسؤوليات.

#### ج. نطاق العمل:

- يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم و جودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، و لتحقيق ذلك يجب على المدقق القيام بما يلي:
- مراجعة إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات.
- تقييم مدى الكفاءة الإقتصادية في استخدام الأصول.
- مراجعة الوسائل و المحافظة على الأصول، و التحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

<sup>1</sup> احمد حلي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، أب 2005، ص10.

## د. أداء أعمال التدقيق:

يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية التخطيط للتدقيق مع فحص و تقييم المعلومات المتاحة من أنها كافية و ملائمة و التبليغ عن النتائج عن طريق إعداد تقرير بالنتائج ومتابعة تنفيذ هذه النتائج و ما تم تحديده من توصيات.

## ذ. إدارة قسم التدقيق:

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

- تحقق أعمال التدقيق لأغراض عامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.
- تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

## 2. مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب إحترامها لتحقيق عمل كامل و فعال، و تتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل و هي:

## أ. مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، و فيما يلي نستنتج المراحل الفرعية لهذه المرحلة<sup>1</sup>:

➤ 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، فلأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

➤ خطة التقرب **Plan d'approche**: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع المعلومات الأولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للإستماع للموظفين القدامى بالمؤسسة. كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية

<sup>1</sup> لطفي شعيباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ص 77-79.

حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

➤ **جدول القوة والضعف Tableau des forces apparentes**: يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام 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 أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة، أمن صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليل للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوة والضعف.

➤ **التقرير التوجيهي Le rapport d'orientation**: 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، حيث من خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

#### ب. العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كإنطلاقة رسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوى أيضاً على مراحل فرعية وهي<sup>1</sup>:

➤ **تخطيط عمل التدقيق la planification de travail**: يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زماناً ومكاناً، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

➤ **ورقة التغطية 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.

➤ **ورقة إبراز وتحليل المشاكل la feuille de révélation et d'analyse de problème**: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غياب كلياً، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة.

<sup>1</sup> لطفي شعباني، مرجع سابق، ص. 80.

كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الإستغناء عن استعمال هذه الورقة.

ت. مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم للإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

➤ **هيكل التقرير ossature du rapport:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة<sup>1</sup>.

➤ **الإجتماع النهائي أو الإقفال:** يجتمع المشتركين في الإجتماع الإفتتاحي لمهمة التدقيق، للإستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها،

و يجب أن يتبع هذا الإجتماع بخمسة مبادئ أساسية وهي<sup>2</sup>:

✓ **الكتاب المفتوح:** لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه و التعليق عليه من قبل المدققين، و منه يجب عرض الوثائق و عناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك و التأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.

✓ **خط الإنتظار:** يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق و بالضبط المسؤول المباشر و الذي سيتم معه المصادقة على النتائج، و لا يتم نشر التقرير إلا بعد الإجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.

✓ **الترتيب:** يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها و عليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز و تحليل المشاكل و العواقب.

✓ **مبدأ التدخل الفوري:** أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، و يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.

✓ **مبدأ المعرفة المشتركة:** يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و أن لا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، و تقوم الأطراف المشاركة في الإجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، و يتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز و تقليل المشاكل المدعومة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، و يقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

■ **تقرير التدقيق الداخلي Le rapport d'audit interne:** يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات و الأنشطة المختلفة، و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و عدم الإلتزام بالقوانين و الأنظمة، و التعليمات و تنبيه الإدارة على هذه المخاطر ،

<sup>1</sup> لطفي شعباني ، مرجع سابق ، ص.81

<sup>2</sup> محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007/2008، ص.119.

حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات، من يقوم بماذا ومتى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها<sup>1</sup>.

### 3 الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

و من بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة هي:<sup>2</sup>

1. خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.
2. الخدمات الإستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالإتفاق مع الشركات، و الهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

و بالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي:

- تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛
- تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛
- تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة؛

ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، هذا بالإضافة إلى ما يلي:

- زيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الإستراتيجيات؛
- تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- تقويم وتحسين فاعلية الرقابة؛
- تقويم وتحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة ومراقبتها؛

<sup>1</sup> محمد أمين عبادي ، مرجع سابق، ص118-119.

<sup>2</sup> يغود راضية نوال ، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاسها على اقتصاديات دول

العالم، جامعة ألكي محند أولحاج، البويرة ، يومي 12 و 13 ديسمبر، 2012، ص4.

## المطلب الثاني: نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل توفير الحماية لأصولها وحصولها على بيانات دقيقة و قدرتها على اتخاذ قرارات سليمة، و سنتناول خلال هذا المطلب ماهية الرقابة الداخلية.

## الفرع الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

سنشير من خلال هذا الفرع إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و أهم أهدافها و خصائصها.

## 1 مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت المفاهيم المقدمة حول نظام الرقابة الداخلية، سنذكر فيما يلي بعضها منها:

**التعريف الأول:** "عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة ، بهدف حماية أصولها، و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الإعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية، و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** "عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة رقم 400"، الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC "على أنها كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها ، مع ضمان إدارة منظمة و كفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء و التحقق من دقة و اكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** "حيث يُعرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315"، على أنها العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها و تطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما ، فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية و فعالية و كفاءة العمليات و الإمتثال للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة و تشير كلمة عنصر الرقابة إلى أي وجه أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004ص. 228

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009ص. 20

<sup>3</sup> مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016ص.16.

**التعريف الرابع:** "كما عرفتها لجنة حماية المنظمات **Coso** "على أنها عمليات وُضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين و توفير الحماية الكافية و التأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في:

- كفاءة العمليات التشغيلية.
- الموثوقية في التقارير المالية.
- الإلتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات<sup>1</sup>.

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

- كفاءة فعالية العمليات.
- دقة و مصداقية التقارير المالية.
- الإلتزام بتنفيذ القوانين و الأنظمة<sup>2</sup>.

## 2. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من أجلها فبعدها كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف<sup>3</sup>:

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

<sup>1</sup> برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015 ص 05.

<sup>2</sup> نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، - مجلة - العدد 18 آب 2003، ص 20، و الموجود في الموقع: [www.jamaa.net/book/download/71742](http://www.jamaa.net/book/download/71742)، 23:10، 25/03/2020.

<sup>3</sup> مقدم خالد و عبد الله مايو، مرجع سابق، ص 16.

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

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

### 3. خصائص نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته و درجة إمكانية الإعتماد عليه في المؤسسة، و تتمثل هذه الخصائص و المميزات في<sup>1</sup>:

➤ الملائمة: على المؤسسة إستعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها إختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، و العكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

➤ مقارنة العائد بالتكاليف: إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الإقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، و كلما كان الفرق بينهما كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، و بالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الإعتبار عنصرى العائد و التكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

➤ المرونة: المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل و التطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، و هذا حتى يمكن متابعة التغيرات و مواكبتها.

➤ الفعالية: يُقصد بها إستخدام نظام رقابي جيد و متطور و قادر على اكتشاف الأخطاء و الإنحرافات قبل وقوعها و معالجتها بأسلوب علمي و بطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، و يقوم هذا الأسلوب أيضا على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة و بأسرع وقت و أقل جهد.

➤ الموضوعية: تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، و مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة، و جيدة أو لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة و كاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب و التأكد من مصادرها من خلال الوثائق و السجلات المحاسبية من جهة، و على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية و إيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص136-138.

<sup>2</sup> جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص371.

## الفرع الثاني: أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية وحدودها

سنقوم من خلال هذا الفرع بتقديم أهم أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية وحدودها.

### 1. أنواع نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة أنواع لنظام الرقابة الداخلية وهي:

#### أ. الرقابة المحاسبية:

تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات و السجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة وإمكانية الإعتماد على السجلات المالية و من ثم فهي مصممة لتوفير توكيد معقول بأنه<sup>1</sup>:

➤ يتم تنفيذ العمليات وفقاً لتصريح عام أو محدد من الإدارة.

➤ يتم تسجيل العمليات كما يجب و ذلك:

- حتى يتسنى إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم، و بما يساعد المسائلة المحاسبية عن الأصول.

- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح (إجازة) من الإدارة.

- يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة و تتخذ

الخطوات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف.

و تتمثل عناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي:

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة.

- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يفيق و طبيعة نشاط المؤسسة.

- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- وضع نظام ملائم لمقارنة البيانات و السجلات المحاسبية المسؤولة عن أصول المؤسسة

مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري.

- وضع نظام لإعتماد نتيجة الجرد و التسويات في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد توفيق محمد و محمد نصر الهواري، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأصيل العلمي و الممارسة العملية، بدون دار نشر، 1999، ص100.

### ب. الرقابة الإدارية:

"إن المسؤولية الرئيسية للإدارة الناجحة بصفة عامة هي إدارة العمل لمن يهيمه الأمر بهدف تحقيق ربح و لهذا يجب على الإدارة أن تقوم بإنتاج منتج يحوز القبول و بأقل تكلفة ممكنة كما يجب عليها أن تتوسع في الأسواق التي يمكن للمنتجات أن تباع فيها وبأسعار مناسبة كما يجب عليها إنتاج منتجات جديدة أو متطورة تحل محل الإنتاج القديم، وذلك لأن المنافسة الشديدة ، وتغيرات طلب المستهلك و العوامل الأخرى تتسبب في تقادم المنتجات، ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على الإدارة إنشاء سياسات هدفها كفاية الإنتاج وتسويقه، ويتم أداء هذه السياسات من خلال الإختبار الجيد للأفراد والتدريب و المكافآت المستمرة للعاملين، كما يجب ألا تكون الإدارة بعيدة عن الوسائل الأخرى التي تؤثر على سياساتها وذلك من خلال إصدار الأوامر و التقارير الكتابية واستمرارية المؤتمرات وضبط أداء الأفراد من خلال الإشراف و إتباع أساليب الرقابة المختلفة"<sup>1</sup>.

### و تتمثل عناصر الرقابة الإدارية فيما يلي<sup>2</sup>:

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

### ت. نظام الضبط الداخلي:

يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الإختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات و السلطات و المسؤوليات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006، ص20

<sup>2</sup> كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006، ص231.

<sup>3</sup> براهيم بلال، مرجع سابق، ص09.

## 2. وسائل نظام الرقابة الداخلية:

و تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

أ. الخطة التنظيمية: أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، و محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمدريبات التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الإستقلال التنظيمي يتطلب الإنفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المدريبات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات. و نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و مختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛
- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص؛
- إن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:
  - البحث عن فاعلية و كفاءة العمليات التشغيلية؛
  - وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛
  - حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة؛

## ب. الطرق والإجراءات:

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

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2010، ص 88-90

ت. المقاييس المختلفة:

- تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة من تحقيق أهدافه المسطرة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:
- درجة مصداقية المعلومات؛
  - مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
  - إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة؛

3. حدود نظام الرقابة الداخلية:

- يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة و التي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء و الغش، و لهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيدا معقولا و ليس تأكيدا مطلقا لمنع اكتشاف الأخطاء و الغش، و تشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي<sup>1</sup>:
- التواطؤ بين العاملين لتطبيق الرقابة: و ذلك بدخول شخصين أو أكثر في عمل يستهدف تنفيذ اختلاس أصول المؤسسة و إخفاء ذلك.
  - تغلب الإدارة على أوجه الرقابة: إن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقا لما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع منع اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متابعة و ضبط نظام الرقابة الداخلية و بسبب سوء استعمال أي شخص مسؤول لسلطته، فقد يتمكن أحد أعضاء الإدارة من تخطي متطلبات النظام.
  - التعطل المؤقت للنظام: ليس من المتوقع أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد، و هذا يسبب تعطل مؤقت للنظام، و يمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الإلكترونية.

الفرع الثالث: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

نشير من خلال هذا الفرع إلى أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية و مكوناتها و إجراءاتها.

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية:

- يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والتي من خلالها نستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها، و من مقومات الرقابة الداخلية ما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> ناصر عبد العزيز مصبح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص 47.

<sup>2</sup> صي محمد غبن، مقومات نظام الرقابة الداخلية، مجلة الطريق العدد 24، 2013/04/04، [www.atareeq.iraq.com](http://www.atareeq.iraq.com)

أ. هيكل تنظيمي كفو:

إن وجود هيكل تنظيمي كفو يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤوليات بدقة وعاملا أساسيا لتحقيقها، فوجود خطة تنظيمية سليمة توضح الإدارات الرئيسية وتحدد مسؤوليات وسلطات هذه الأخيرة بدقة تامة وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، يعهد بها الإدارات والأقسام، و يكون هناك مسؤول عن كل منها و يُسأل أمام مستوى إداري أعلى منه في الخرائط التنظيمية، وحتى تعتبر هذه الخريطة متكاملة و نموذجية يجب توافر الخصائص التالية:

- البساطة والوضوح: بمعنى واضحة بعيدة عن الغموض يسهل فهمها.
- المرونة: أي قابلية للتغيير و التعديل تحت الظروف الغير العادية خلال حياة المؤسسة.
- الملائمة: تعني خاصة الملائمة بالنسبة للهيكل التنظيمي أن تكون هذه الخريطة ملائمة لكل من الشكل القانوني للمشروع، طبيعة النشاط الذي يمارسه المشروع وحجمه.
- التكلفة الاقتصادية: من الأمور المطلوبة و المرغوبة في أي مشروع ونحن بصدد تصميم خريطة تنظيمية يجب مراعاة عنصر التكاليف، و تعني التكلفة في هذا المجال أن تكون الفوائد و المنافع التي تعود على المشروع من تصميم هذه الخريطة تفوق بكثير تكاليف إعدادها<sup>1</sup>.

إذن فالهيكل التنظيمي الكفو يعمل على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بمهام مختلفة وخاصة الفصل بين حفظ السجلات ومسؤولية الإحتفاظ بالأصول، فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يكون أمين الخزينة مسؤولا عن التسجيل في دفتر الخزينة، ولا يمكن أن يكون أمين المخازن مسؤولا عن التسجيل في سجلات المخزون.

ب. التنظيم المحاسبي السليم:

من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، و ذلك كون الإدارة تعتمد بشكل كبير على التقارير و البيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم وغير الملائم إذ يشمل النظام المحاسبي ما يلي<sup>2</sup>:

- أن تكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة.
- أن يكون هناك دليل حسابات مكتوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة و يتضمن محتويات كل حساب.
- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبيا.
- أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات و التحقق من تنفيذها.
- أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي و مقارنته مع المعياري.

<sup>1</sup> قصي محمد غبن، مرجع سابق، العدد 21، 2013

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 210

ت. اختيار الموظفين الأكفاء:

مما لا شك فيه أن العامل الكفوّ يلعب دوراً هاماً في إنجاح وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر العامل من المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين والمدربين و الحريصين على أداء عملهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

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

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، و يزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام<sup>1</sup>.

ث. إجراءات تفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والإحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، و أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، و أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والأخطاء، ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه<sup>2</sup>.

ج. نظام دقيق لمراقبة وتقويم الأداء:

يهدف إلى تحقيق الرقابة على التنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مسبقاً، وتحديد الإنحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الإنحرافات، و تتم مراقبة الأداء في جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسيه وبطريقة غير مباشرة بالإستعانة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 102.

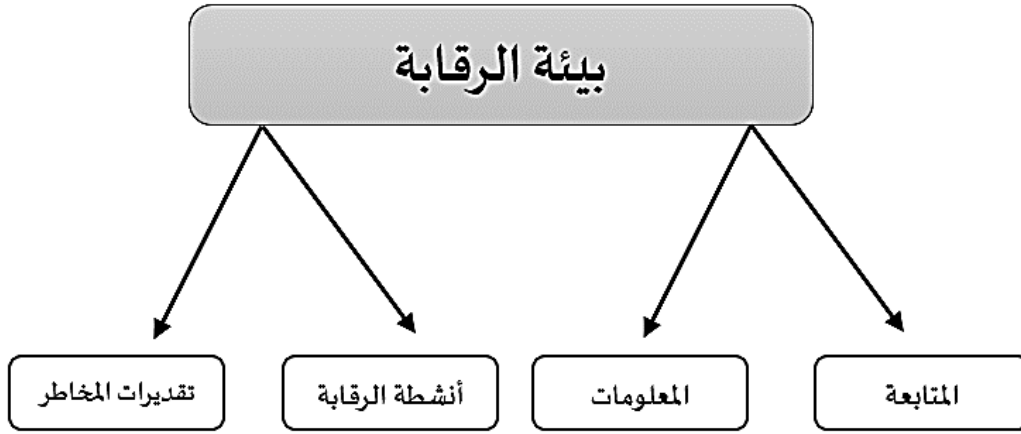
<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص 101.

<sup>3</sup> حسين احمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، طبعة، 1 دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 140.

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية:

يمكننا توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:

الشكل (1-1): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ألفين أريز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ص 383.

و تتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي<sup>1</sup>:

أ. بيئة الرقابة:

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في إتجاه إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك و سيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. و من جانب آخر، إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية لن يتم تحقيقها. و تشمل بيئة الرقابية التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الإتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، و الملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة و أهميتها للوحدة. و حتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها و المتمثلة في النواحي التالية:

- الإستقامة و القيم الأخلاقية.
- الإلتزام بالصلاحيية.
- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
- فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل.
- الهيكل التنظيمي.
- تعيين السلطة و المسؤولية.
- سياسات و ممارسات الموارد البشرية.

<sup>1</sup> ألفين أريز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسلي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص 383

ب. تقدير المخاطر:

يمثل تقدير الخطر التقرير المالي، تعريف الإدارة و تحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. و على سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن التكلفة المخزون بسبب التغيرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون<sup>1</sup>.

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

ت. أنشطة الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات و الإجراءات الخاصة بالمكونات الأربع الأخرى، التي تساعد في التأكد من قيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة.

و يوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة، و مع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى

الفئات التالية:

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

3. إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشرا ايجابيا لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا و بغية ضمان الذي سبق، و جب سن إجراءات مختلفة لدعم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، و من ثمة دعم المسار الإداري للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاثة فروع و هي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> ألفين اربنز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص384.

<sup>2</sup> محمد الهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص105

أ. إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد منها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل المديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، والإجراءات الأخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه، و تلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:

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

ب. إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر النظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات المطابقات الدورية، القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك الموظف في مراقبة عمل قام به ، إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة ، و من جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمكن للمسيرين من اتخاذ القرارات فعالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة ،وتكمن هذه الإجراءات في<sup>1</sup>:

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

ت. إجراءات عامة:

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنشير في هذا البند إلى الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، و النقدية)، باستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في المؤسسات التأمين المختلفة، و تجدر الإشارة إلى أن تفاعل جميع الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة، ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. لذلك نميز بين هذه الإجراءات عبر الأتي<sup>2</sup>:

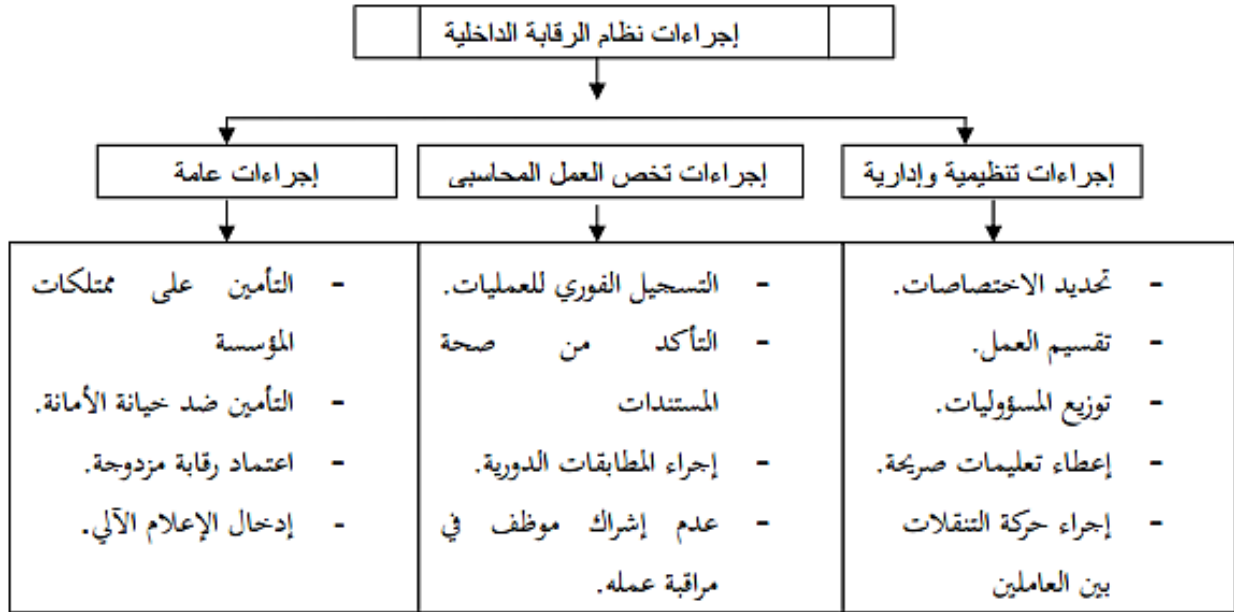
<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص110.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص115.

- التأمين على ممتلكات المؤسسة.
- التأمين ضد خيانة الأمانة.
- اعتماد رقابة مزدوجة.
- إدخال الإعلام الآلي.

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

الشكل رقم (1-2) إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص118.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

## المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

دراسة غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، دراسة حالة، تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، رسالة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر (2003/2004).

يهدف هذا البحث إلى دراسة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: إلى مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي الخاص بالقسم النظري للدراسة والقسم التطبيقي اعتمد على منهج دراسة حالة مستعمل جدول الإستقصاء. ولقد توصل إلى النتائج التالية ومن أهمها: ضرورة تصميم نظام الرقابة للرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة، الإلتزام بتوصيات مندوب الحسابات، يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمى القوائم المالية والإدارة ومن ثم على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة، البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار،<sup>1</sup>

دراسة شعباني لطفي، بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة" (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر (2003/2004).

تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي. حيث تم الإعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن تم الإعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، وكذا الأسلوب الاستقرائي والإستنتاجي.

كما توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة، إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة وبالإضافة أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يكمن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2003/2004.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره.

دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر (2010/2009).  
تعالج الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي للفصل النظري أمل الفصل التطبيقي تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليل إلى جانب منهج دراسة حالة.

كما توصلت إلى نتائج التالية: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة، أن نسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه ، ويقوم المراجع بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط<sup>1</sup>.

دراسة سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم اقتصادية وعلوم التسيير علوم التجارية فرع علوم التسيير جامعة ورقلة، (2013/2012).

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة من خلال الإشكالية التالية: ما مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ حيث اعتمدت في الفصل الأول على المنهج الوصفي أما الفصل الثاني تم الإعتماد على منهج دراسة حالة مستعملة المقابلة وقوائم الإستقصاءات.

وقد توصلت إلى النتائج التالية: تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية، من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه و ترشيد عملية إتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته إنطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة إذا كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع الخارجي ومصالحة المراجعة الداخلية في المؤسسة، المراجعة الداخلية مصالحة مستقلة في المؤسسة، الدورات التدريبية التي تقام بها للمراجعين غير كافية من ناحية التطبيق العمل<sup>2</sup>.

دراسة برباح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير فرع محاسبة جامعة بومرداس، (2015/2014).

تعالج الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية و مبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي،

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره

<sup>2</sup> سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم اقتصادية و علوم تسيير جامعة ورقلة 2013/2012.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة (المحاسبية، المالية، التشغيلية، والإدارية) لكشف عن النقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم توصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثير على نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر إستقلالية المراجع الداخلي، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

CHEKROUN Mearime, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne** : cas d'un échantillons d'entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences de gestion, université Aboubekr belkaid de Tlemcen 2013/2014.

دراسة مريم شقرون، " دور المراجعة الداخلية في قيادة و أداء نظام الرقابة الداخلية "، عينة من الشركات الجزائرية "أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان" 2013/2014. كما عالجت الإشكالية الرئيسة: إن وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية وأن أداة الإدارة هي نظام الرقابة الداخلية، هل أن وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها؟

حيث تم استخدام الدراسة التجريبية لتحقيق في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرس على عينة من الشركات. كما تحصلت على نتائج التالية: أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا أنه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة، نتائج المقابلات مع المراجعين في الشركات وجد أن المدققين الداخليين لا يعطى أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وجود عينة أخرى من الشركات وجود أن المدققين الداخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> رباح بلال، مرجع سابق

<sup>2</sup> CHEKROUN Merime, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne : cas d'un échantillons d'entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences de gestation, université Aboubaker belkaid de telemcen, 2013/2014.

Ziani Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise cas entreprise algériennes**, thèse de doctorat en sciences économiques, université Aboubaker belkaid de Tlemcen ,2013/2014.

دراسة زيان عبد الحق ، " دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات " عينة من الشركات الجزائرية أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان (2014/2013)  
 كما عالج الإشكالية التالية: كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحسين الحوكمة الشركات ؟  
 لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم حوكمة الشركات و المراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة.  
 كما تحصل على النتائج التالية: توصلت إلى أن الشركة الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم ، وذلك من أجل تحسين أدائها و ضمان القدرة التنافسية ، أن تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها ، أن المراجعة تعتبر واحدة من أهم عناصر حوكمة الشركات<sup>1</sup>.

أما في ما يخص مقارنة هذه الدراسات مع الدراسة الحالية فيمكننا القول أنها تهدف إلى نفس النقطة وهي تحسين و تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> Ziani Abdelhak , Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprise algériennes , thèse de doctorat en sciences économiques ,université Aboubaker belkaid de Tlemcen ,2013/2014.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى الإطار النظري للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، و إلى بعض الدراسات السابقة أيضا، و ذلك لمقارنتها مع دراستنا الحالية، حيث تبين لنا أن التدقيق الداخلي يعمل على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة و يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم، و ذلك بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل، و إبداء رأيه حول العمليات التي تمت مراجعتها، و إعطاء نصائح و توجيهات للمؤسسة.

## الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة سونلغاز

مستغانم

تمهيد

التطرق إلى الجانب التطبيقي و ربطه بالجانب النظري كان لابد منه نظرا لأهمية الموضوع، و ذلك من أجل التحقق من النتائج التي تم التوصل إليها في دراستنا النظرية، و سنحاول من خلال هذا الفصل إلى عرض دور الدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز مستغانم.

وعليه تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الطريقة وأدوات البحث ؛
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة ؛

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة وأدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا والمتمثلة في:

## المطلب الأول: طريقة الدراسة

يحتوي هذا المطلب على فرعين حيث أن الفرع الأول يتناول تقديم الشركة محل الدراسة أما الفرع الثاني فتطرقنا فيه لتحديد متغيرات الدراسة وتلخيص المعطيات.

## الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة

## 1. تعريف المؤسسة :

تعتبر المديرية الجهوية للتوزيع الكهرباء والغاز بمستغانم حاليا من بين المديريات التابعة لمنطقة التوزيع بالبلدية التي ستندمج مستقبلا مع مناطق أخرى ضمن مشروع الوسط .  
تأسست المديرية سنة 1977، وكانت تابعة لمركز المدة لتستقل سنة 1980 حيث أصبحت مديرية مستقلة تغطي قطاع الولاية، وتحتل موقعا إستراتيجيا كونها ترتبط بين الشمال والجنوب كما أنها تشرف على ثلاثة مصالح تجارية وهي:

- المصلحة التجارية بمستغانم الغربية.
- المصلحة التجارية بمستغانم الشرقية.
- المصلحة التجارية بعين الوسارة.

تقوم المديرية بتسيير أكثر من 120 ألف زبون في شبكة الكهرباء، 65 ألف زبون في شبكة الغاز سواء في الشدة المنخفضة أو المتوسطة، بتعداد عمالي 360 عاملا في سنة 2019 موزعين عبر المصالح التجارية. تقوم المديرية بجملة من الوظائف الاعتيادية والمتمثلة أساسا في:

- تسيير ومتابعة منشآت توزيع الطاقة الكهربائية والغاز.
- ضمان استمرارية توزيع الكهرباء والغاز.
- تطبيق السياسة التجارية للشركة.
- إيصال الزبائن الجدد.

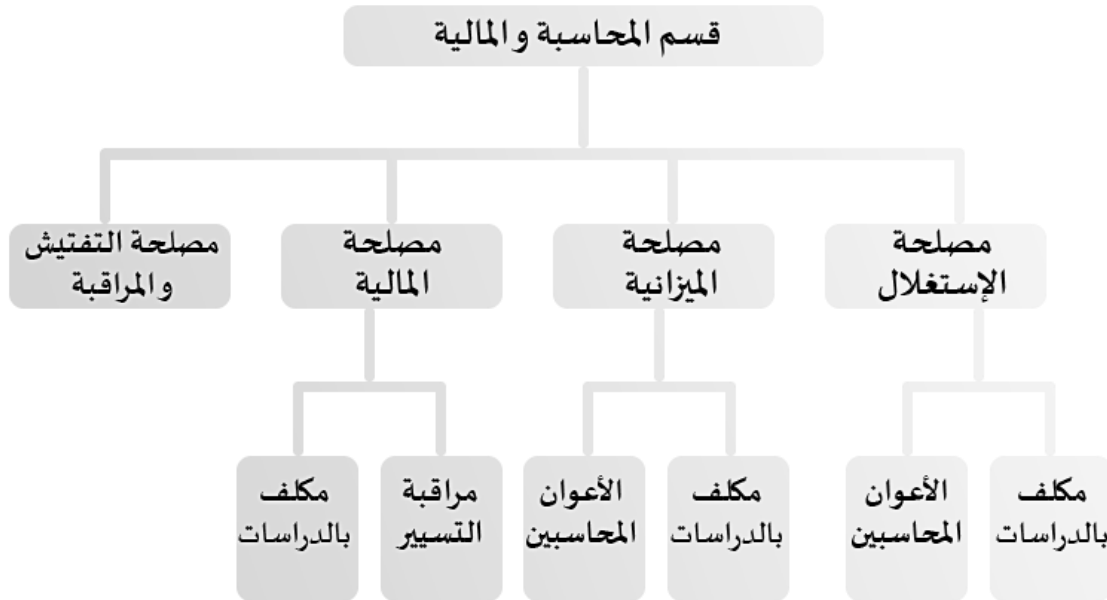
## 2. عرض الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع لولاية مستغانم

يتميز الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم بالتنظيم الوظيفي ، والإستقلالية بين الأنظمة الفرعية التي يكون على رأس كل منها مدير مسؤول عن نتائجها وطرائق تحقيقها ضمن إطار الإستراتيجية الكلية ، كما يتميز بتوفير الوسائل الكافية لمتابعة أداء رؤساء المصالح وذلك بتوفير نظام معلومات جد منظم.

- تكمن مهمة المديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم بوضع البرامج والمخططات ومتابعة تنفيذها ، وسنقوم فيما يلي بعرض عام للأقسام التي يتشكل منها الهيكل التنظيمي لهذه المديرية الجهوية:
- سكرتيرة المدير : وتشرف عليها كاتبة تقوم بعمل السكرتارية ، حيث تستقبل المكالمات الهاتفية والبريد الخاص ، كما تتولى مهمة الرد على مختلف الرسائل والبرقيات المسجلة.
  - ملحق قانوني : ومهمته بتنظيم وتسيير كل ما يخص بالجوانب القانونية وتوفير وإعداد الوثائق الضرورية لها.
  - مكلف بالاتصال : ويتكفل بتنظيم وتسيير كل ما يخص عمليات الاتصال.
  - مهندس الوقاية والأمن : يعمل على المحافظة على سلامة الأشخاص والأموال داخل المديرية ويتكفل بالحراسة والوقاية من الحوادث.
  - عون الأمن الداخلي : ويتمثل في شركة أمنية خاصة أبرمت عقدا مع مؤسسة سونلغاز بهدف حمايتها. كما تضم عدة أقسام نذكر فيما يلي:
  - قسم العلاقات التجارية : لها أهمية بالغة لقيامها بالمهام التسييرية وكذا التقنية وتندرج تحتها مصطلحتين:
    - مصلحة الزبون وتحتوي على أربعة وكالات وهي وكالة مستغانم، وكالة عين تادلس ، وكالة حاسي ماماش، وكالة سيدي علي.
    - مصلحة تقني تجاري.
  - قسم دراسات الإنجاز والأشغال : يستقبل طلبات الدراسة برفقة ملف من طرف قسم العلاقات التجارية، فيقوم بمعاينة الموقع وإنجاز الدراسات، ثم إنشاء التقويم اللازم للعملية، ويتكون من ثلاثة مصالح:
    - مصلحة دراسة الغاز.
    - مصلحة دراسة الكهرباء.
    - مصلحة تسيير الإستثمارات.
  - القسم التقني للغاز : يقوم بدراسات أولية لتوصيل الغاز وصيانة الشبكة ويتكون من:
    - مصلحة استغلال الغاز.
    - مصلحة صيانة الشبكة.
  - القسم التقني للكهرباء : يقوم بدراسات أولية لتوصيل الكهرباء وصيانة الشبكة ويتكون من:
    - مصلحة استغلال الكهرباء.
    - مصلحة صيانة الشبكة.
  - قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية : يقوم بتسيير كل من يخص الأنظمة المعلوماتية وكذا أجهزة الاعلام الآلي بالمؤسسة.
  - قسم الموارد البشرية : هو قسم مهم بكل ما يخص العنصر البشري من توظيف وتكوين وتقييم ويتكون من ثلاثة مصالح هي:
    - مصلحة تنمية الموارد البشرية وتتضمن عون تسيير رئيسي للعمال.
    - مصلحة التكوين و تتضمن مكلف بالدراسات.
    - مصلحة الإدارة وتتضمن عون تسيير رئيسي للعمال وعون تسيير للعمال.

- مصلحة الشؤون العامة: تعتبر مصلحة مستقلة عن الأقسام وتهتم بدراسة الشؤون العامة للمؤسسة.
  - قسم المحاسبة والمالية: يقوم بمراقبة الوضعية المالية والمحاسبية بإعداد كل الوثائق الخاصة بالعمليات التي تقوم بها المديرية إضافة إلى تسيير الميزانية ويتكون من ثلاثة مصالح هي:
    - مصلحة المالية.
    - مصلحة الميزانية.
    - مصلحة الاستغلال.
    - مصلحة المراقبة والتفتيش.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية



المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الشكل أعلاه نجد أن قسم المحاسبة و المالية ينقسم إلى ثلاث مصالح رئيسية و تنقسم كل من المصالح إلى فرعين و يشرف هذا القسم بصفة عامة على جميع المصالح و هو كالتالي:

- مصلحة الإستغلال: تقوم هذه المصلحة بتصنيف الإيرادات ومصاريف المؤسسة حسب إيراداتها وتعتبر أول بوابة لاستقبال جميع الفواتير سواء المتعلقة بالاستثمارات أو الخدمات لأجل تحصيل مختلف المعاملات وتصنيف كل نوع على حدا حسب مكتب المكلف بالدراسات أو مكتب الأعوان المحاسبين.
- مصلحة المالية: تشرف المصلحة على ضبط العمليات المالية للمؤسسة، حيث تربطها بالمؤسسات المالية الأخرى مثل: البنك، البريد، وتقوم هذه الأخيرة بتسديد الفواتير القابلة للدفع بعد الحصول عليها من طرف قسم الإستغلال وهي مصلحة تتوسط كل من مصالح قسم المحاسبة و المالية.
- مصلحة الميزانية: تقوم هذه المصلحة على دراسة التكاليف و النتيجة الإجمالية المقترحة والمستخرجة من المحاسبة العامة مع تقديم ومراقبة أرباح المؤسسة ضمن مكتب مراقبة التسيير ومصلحة المالية.
- مصلحة التفتيش والمراقبة: تقوم هذه المصلحة بمتابعة العمليات التسييرية داخل المؤسسة.

الشكل رقم: (4-1) الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للتوزيع مستغانم



المصدر: المديرية الجهوية لمؤسسة سونلغاز مستغانم.

## 3. الوظائف الأساسية للشركة

للمؤسسة وظيفتين أساسيتين هما: التموين بالكهرباء والغاز

## 1- الوظيفة الأولى: التموين بالكهرباء

يقوم الزبون بإيداع طلب لدى مصلحة سونلغاز مع مخطط يوضح فيه المسافة بين نقطة الربط والمنزل بالإضافة إلى وصل الكهرباء والغاز لجارته بعدها تقوم المصلحة بتسجيل الطلب ثم تقوم بإرسال تقنيين إلى عين المكان لدراسته من كل الجوانب وتحديد التكاليف التي تقدم للزبون ليقوم بدفعها. توكل الشركة الأشغال إلى مقاول للقيام بالعمل وتبقى المصالح تراقب الأعمال وبعد الإنتهاء تقوم بالتأكد من العمل ثم تقوم بعملية الوصل.

## 2- الوظيفة الثانية: التموين بالغاز

نفس الشيء بالنسبة للغاز، إلا أن العملية بالنسبة للغاز تكون مدققة لخطورة هذه المادة حيث تقوم بفحص الأنابيب للتأكد من صحتها قبل التموين. حيث أن هذه الأعمال يقوم بها مقاولون، حيث تعرض الشركة المشروع في شكل مناقصة مفتوحة ليقوم هؤلاء بإيداع عروضهم، ليتم بعد ذلك اختيار أفضل عرض.

بالإضافة إلى الوظيفتين السابقتين، تعطي المؤسسة اهتماما كبيرا للموارد البشرية، حيث تقوم الشركة في كل سنة بإشعار مصالحيها بتحديد احتياجاتها التدريبية، و بعد تحديد الإحتياجات تقوم الشركة بإرسالهم إلى مدارس خاصة لتكوينهم حيث يتم إعطاء العامل هناك دروس تطبيقية وكذلك دروس في شكل أقراص مضغوطة وكتب، أي أن العملية التدريبية موكلة لمؤسسات خاصة.

## الفرع الثاني: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات

## 1. تحديد المنهج:

نظرا لطبيعة الدراسة و الأهداف المسطرة التي نسعى لتحقيقها و أهمها التعرف على مدى تفعيل التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بمستغانم، حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي الذي يعتبر الأسلوب المتبع للوصول للأهداف و للإجابة على الإشكالية المطروحة ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟، و يعتمد هذا المنهج على جمع الحقائق وتحليلها وتفسيرها ومقارنتها للوصول إلى نتائج عامة، وتم الإعتماد على منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة حالة في المؤسسة سونلغاز، حيث اشتمل هذا المنهج على مناهج فرعية متعددة منها البحث المكتبي والوثائقي والمسح وتحليل الوظائف والنشاطات.

## 2. طبيعة المتغيرات :

يتضمن موضوع الدراسة و المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية متغيرين

أساسيين هما:

- المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.
- المتغير التابع : نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

بالنسبة لأدوات الدراسة تمثلت في:

## الجانب النظري:

لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في من المراجع و الأدبيات العربية و الأجنبية من كتب و مجلات و الصحف في شبكة الإنترنت ، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث، و ساعدتنا في إتمام هذه الدراسة.

## الجانب التطبيقي:

لقد استعملنا في بحثنا هذا عدد من الوسائل للحصول على البيانات و المعلومات المطلوبة

و من أبرزها ما يلي :

1. المقابلة: اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في رئيس قسم المالية و المحاسبة و رؤساء المصالح، بمختلف مستوياتهم ، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة و سليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.
2. الملاحظة: قمنا بملاحظة التدقيق الداخلي و كيفية عمله.
3. السجلات و الوثائق: متعلقة بتقارير و وثائق المؤسسة محل الدراسة.

## المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

في هذا المبحث سوف نقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة سونلغاز و مدى مساهمته في تفعيل

نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل إليها بناء على المعلومات التي تم جمعها وتلخيصها

ومعالجتها.

## الفرع الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.

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

- نشاطات في صور مقاربات محاسبية و مالية.
- مقارنة الحسابات البنكية.
- القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري.

## الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز 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 كآلاتي:

1. جدول الهيكل التنظيمي.
2. جدول المشتريات.
3. جدول المبيعات.
4. جدول الأجور.

أولاً: الهيكل التنظيمي

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي؟		X	ثابت منذ سنة 2004
02	هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها توضح مايلي: - المسؤوليات و الصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة. - الأشخاص المفوضين بالدخول في المعاملات و تنفيذها. - الأشخاص المسؤولين على الموجودات الثابتة - الأفراد المسؤولين عن الضبط المالي؟	X		من خصائص نظام الرقابة الداخلية، إحترام مبدأ الفصل بين المهام
03	هل يتم تجهيز الموازنات التقديرية؟	X		
04	هل يتم تجهيز تقارير مالية للإدارة دورياً (شهرياً)، تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات، أو الموازنات التقديرية؟	X		معلومات مدرجة في لوحة القيادة
05	هل لدى المؤسسات إجراءات و سياسات محاسبية مكتوبة؟	X		
06	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات؟	X		
07	هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ على أشخاص لا تشمل واجباتهم مايلي: - المقبوضات النقدية، إستلام البضاعة، توقيع الشيكات، الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذ و السجلات المساعدة؟		X	مسك دفتر الأستاذ هو جزء من نظام معالجة المعلومات المحاسبية.
08	هل هناك تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة وفقاً لتعليمات الإدارة؟	X		
09	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كافٍ بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟	X		
10	هل تراجع القيود اليومية و يوافق عليها أفراد معينون، وفي المستوى المناسب من جهاز الشركة؟	X		المقاربة المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على وثائق المؤسسة.

## ثانيا: المشتريات

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم أو أقسام خاصة بالمشتريات؟	X		مصلحة الوسائل العامة
02	هل هذه الأقسام مستقلة عن قسم الحسابات؟	X		
03	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات الشراء وأمر توريد مسلمة عن عملية الشراء؟	X		
04	هل هناك قسم خاص أو أقسام خاصة للإستلام أو الفحص؟	X		
05	إذا كان كذلك هل يتم إعداد تقارير الفحص والإستلام عن كل طلب وارد؟	X		وصل إستلام
06	هل هذه التقارير مستتسلة الأرقام؟	X		
07	هل يتم إرسال نسخة من تقرير الفحص و تقرير الإستلام إلى قسم الحسابات؟	X		ملف الفاتورة
08	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة و طلب الشراء، و أمر التوريد، و إذن الإستلام؟	X		
09	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل عملية الصرف؟	X		
10	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		
11	هل ترسل الفواتير مباشرة إلى القسم الذي قام بعملية الشراء؟	X		
12	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم؟	X		
13	هل يقوم المسؤول عن قسم الحسابات بتسجيل عملية الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X		
14	هل رفق بالشيك المحرر لمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X		
15	هل لوثائق عملية الشراء أشكال معينة و ألوان مختلفة؟	X		

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على وثائق المؤسسة.

ثالثاً: المبيعات

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	في حالة التسديد هل هناك رقابة على التحصيلات؟	X		
02	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها للزبائن؟	X		
03	هل هناك مقارنة بين كمية الإستهلاك و الفاتورة المرسلة؟	X		
04	هل يتم حساب كمية الإستهلاك بطريقة آلية؟	X		بطريقة رقمية
05	هل هناك مهلة للزبون لتسديد الفاتورة؟	X		15 يوم
06	هل يتم مراقبة التحصيلات بصفة يومية؟	X		
07	بعد انقضاء مهلة التسديد، هل يتم إبلاغ الزبون بالقطع؟		X	
08	هل يتم توصيل الفاتورة للزبون؟	X		
09	في حالة عدم التسديد، هل يتم إتخاذ إجراءات معينة؟	X		أعذار، مفاوضات
10	هل هذه الإجراءات تأديبية؟		X	
11	في حالة العجز عن التسديد، هل يتم اللجوء إلى القضاء؟	X		آخر مرحلة
12	في حالة وجود فوارق في الصندوق هل يتم التصريح بها؟	X		
13	هل تقارن التحصيلات اليومية مع عدد الفواتير المسددة في اليوم؟	X		
14	في حالة وجود فوارق سلبية أو إيجابية هل تتخذ إجراءات معينة؟		X	

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على وثائق المؤسسة.

## رابعاً: الأجور

الجدول رقم (2-2): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالأجور.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور؟	X		
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	X		
03	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟	X		ضمن نظام إعداد الأجور
04	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة و عدد العمال بالشركة؟	X		
05	هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التتقيط و كشف الأجور؟	X		
06	هل يتم تحيين نظام الأجور وفقا للمتغيرات؟	X		
07	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	X		
08	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور و المدفوعات؟	X		
09	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور؟	X		
10	هل هناك مقارنة بين لدفتر الأجور و حسابات مصاريف المستخدمين؟	X		
11	هل توجد مراجعة محاسبية و بيانية للرواتب و الأجور؟	X		
12	هل نظام إعدا الأجور فعال؟	X		
13	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	X		

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

الفرع الأول: 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 و الضعف و التي سيتم إبرازها في ما يلي:

أولاً: نقاط القوة

- الهيكل التنظيمي:

- يتم تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والذي يضمن تحديد المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالعمليات وتنفيذها وكذا الأشخاص المسؤولين عن الموجودات والضبط الداخلي ، إضافة إلى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة.
- يتم تجهيز موازنات تقديرية.
- تحرير تقارير مالية شهريا ويتم إرسالها للإدارة للمصادقة عليها.
- الحرص على تبليغ كافة الموظفين بمختلف السياسات اللازم تطبيقها لضمان تحقيق الأهداف المسطرة.

• يوجد نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية.

• يقوم المحاسب بمراجعة قيود اليومية وذلك من خلال عملية المقارنة المحاسبية.

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

- المشتريات والمبيعات:

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

- الأجور:

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

## ثانيا: نقاط الضعف

- عدم تحديث الهيكل التنظيمي، حيث يمكن اعتبارها نقطة سلبية لأنه لا يتم تحديث أو إضافة مصالح تخدم حاجة المؤسسة كإدراج مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي.
- نجد أن الأشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية و الموافقة عليها هم نفس الأشخاص الموكل إليهم مهمة تجهيزها، وهذه تعتبر نقطة سلبية إذ تمكن من الوقوع في الأخطاء و احتمال تكرارها.
- نجد أن في حالة وجود فوارق ايجابية أو سلبية في الصندوق، لا يتم اتخاذ إجراءات معينة للتأكد من السبب.

الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز مستغانم. من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و عن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الإنحرافات 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 و منه تحقيق الأهداف المخطط لها

حيث أن:

- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال و سليم كلما قل احتمال وقوع الغش و التلاعب و التزوير في المؤسسة محل الدراسة.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المؤسسة محل الدراسة من أجل تحقيق أهدافها.

## خلاصة الفصل:

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات الإقتصادية، و ستكون في المستقبل القريب الرقم واحد في الجزائر نظرا للصفقات المبرمة مؤخرا، و عليه فإن نظام الرقابة الداخلية يمثل ضرورة حتمية في المؤسسة وجوده إجباري لحماية أصولها وأموالها، و تحقيق الأهداف المسطرة و تحديد المخاطر المحتملة.

كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام، و فاعليته و ذلك بتقييمه و الوقوف على مدى كفاءته، و كذا بتدعيم نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف و وضع إستراتيجيات لمواجهة كل الظروف .

# الخاتمة

## خاتمة:

كلما كان حجم المؤسسة كبير و نشاطها متفرع كلما كان الإهتمام بحماية ممتلكاتها و حقوقها بشكل واسع، و ذلك لتحقيق مبدأ البقاء و الإستمرارية، و تحقيق أهدافها و تجنب المخاطر المحتملة خاصة من البيئة الداخلية، و هذا ما دفعها إلى التركيز على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية و فحص مختلف الأنشطة و الأنظمة المتعلقة بها، كما استدعى الأمر القائمين على المؤسسات إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يكون فعال و يعمل على حماية أصولها من الضياع، و يضمن تسيير مختلف العمليات بشكل دقيق و سليم و الخاصة منها العمليات المحاسبية التي تمثل جوهر المؤسسة.

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

## اختبار الفرضيات:

## بالنسبة لاختبار الفرضيات:

## الفرضية الأولى:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية في المؤسسة باعتباره وسيلة مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتمثل دوره لأساسي في الكشف عن الأخطاء و الإنحرافات الموجودة، و بالتالي الفرضية صحيحة.

الفرضية الثانية:

تتمثل أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة في أنها أداة مساعدة على اكتشاف نقاط القوة والضعف، و معرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتحديد المخاطر و وضع الإجراءات اللازمة لتفاديها مستقبلا، و هذا ما يثبت صحتها.

## الفرضية الثالثة:

يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتباره أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحرص على ضمان الدقة في العمليات، ومحاولة تجنب الخسائر، و عليه فإن الفرضية صحيحة و يمكن العمل بها.

و بعد معالجتنا و تحليل المختلف جوانب الموضوع في فصلها الإثنين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الإقتراحات من النتائج التي توصلنا إليها نجد:

### 1. النتائج النظرية:

- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية أصولها و ممتلكاتها من الإختلاس و التلاعب و الضياع و هذا عن طريق الرقابة و الفحص المستمر لجميع الأنشطة و العمليات التي تتم داخل المؤسسة؛
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين و تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:
  - ✓ تغطية التدقيق الداخلي لجميع وظائف و نشاطات 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 و هذا لضمان الموضوعية و الحياد 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 و التي تستند بدورها إلى مجموعة من الوسائل و الطرق و التقنيات التي تسمح له بجمع الأدلة و القرائن الكافية و الملائمة لتدعيم حكمه على حالة المؤسسة.
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح و فعال لمختلف العمليات المالية و الإدارية.
- يقوم المدقق الداخلي بتقوية و تفعيل 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 قسم المالية و المحاسبة حيث تقوم بنشاطات و مهام رقابية تهدف إلى ضمان صحة و سلامة التسجيلات المحاسبية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

- كلما كان نظام الرقابة سليم و فعال كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المؤسسة.
- يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها.

#### التوصيات:

توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات والتي تتمثل فيما يلي:

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

#### أفاق الدراسة:

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع و التي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحوث

قادمة مثل:

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

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. الكتب:
  - (1) ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
  - (2) أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2007.
  - (3) جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر 2004
  - (4) حسين احمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، طبعة 1، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن 2012.
  - (5) حسين يوسف القاضي و آخرون منشورات جامعة دمشق، 2008.
  - (6) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004.
  - (7) خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
  - (8) خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2004
  - (9) عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006.
  - (10) عبد الفتاح الصحن، شحاتة و آخرون، المراجعة التشكيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية
  - (11) عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
  - (12) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة 2، عمان، 2009.
  - (13) كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006.
  - (14) محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2010.
  - (15) محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر- الطبعة 3، 2009.
  - (16) محمد توفيق محمد و محمد نصر الهواري، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأصيل العلمي و الممارسة العملية، 1999.

- (17) مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010.
- (18) مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016.
2. البحوث العلمية:
- (19) سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم اقتصادية و علوم تسيير جامعة ورقلة 2012/2013.
3. الرسائل:
- (20) براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015.
- (21) عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 2010.
- (22) غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التسيير فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2004.
- (23) 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.
- (24) لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2003/2004.
- (25) محمد أمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر 2007/2008.
- (26) محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة اليمن، 2014.
- (27) ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2007.

4. المجالات:

- (28) أحمد حلبي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، أب 2005.
- (29) عبد الله مايو و يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية- العدد 09/2016.
- (30) قصي محمد غبن، مقومات نظام الرقابة الداخلية، مجلة الطريق العدد 24/2013.
- (31) نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، - مجلة- العدد 18 أب 2003.

5. الملتقيات والمؤتمرات:

- (32) بغدود راضية نوال، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، يومي 12/13 ديسمبر 2013.
- (33) خالد جمال الجعارات، بوطرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومي 25 - 24 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 34) CHEKROUN Merime, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne** : cas d'un échantillons d'entreprise algérienne, thèse de doctorat en sciences de gestation, université Aboubaker belkaid de Tlemcen, 2013/2014.
- 35) Ziani Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise** : car entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences économiques, université Aboubaker belkaid de Tlemcen, 2013/2014.

6. المواقع الإلكترونية:

- 1) [www.atareeq.iraq.com](http://www.atareeq.iraq.com)
- 2) [www.jamaa.net/book/download/71742](http://www.jamaa.net/book/download/71742)

# قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: متعلق فاتورة شراء مواد

# Entreprise Travaux d'Electricité & du Gaz

## CHAFIR Samir

13 Cité des Frères Benchenine - Mohammadia

BNA Mohammadia 001 00921 0300 000 204 42 RC 08 A 28003337350 IF 199129310081426

Mostaganem le 06 / 02 / 2020

### FACTURE N° 05 / 2020

#### DOIT

SADEG - Société Algérienne de Distribution d'Electricité & du Gaz  
Direction de Distribution de Mostaganem

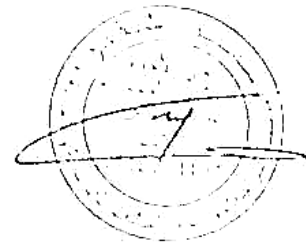
O'Boughalem : Race BT agence nationale fréquence  
Bon de commande N° 327 / Elec / 2019 Du 10 / 12 / 2019

Désignation	Unité	Quantité	P-Unitaire	Montant
<b>CHAPITRE 1) EXTENSION RTA</b>				
Support tubulaire 9-400	Un	2,000	52 600,00	105 200,00
Ensemble suspension	Un	1,000	860,00	860,00
Ensemble ancrage	Un	2,000	1 260,00	2 520,00
Connecteur (Alu-Alu)	Un	5,000	780,00	3 900,00
Epaisseur conducteur 3*70 mm <sup>2</sup> (Sur poteau)	Ml	55,000	20,00	1 100,00
Torsadé 3*70 mm <sup>2</sup>	Ml	55,000	560,00	30 800,00
Mise à la terre du neutre BT	Un	1,000	12 000,00	12 000,00
<b>TOTAL 1</b>				<b>156 380,00</b>
<b>CHAPITRE 2) BRANCHEMENT</b>				
Branchement 4 fils avec Disjoncteur avec niche	Un	1,000	14 700,00	14 700,00
<b>TOTAL 2</b>				<b>14 700,00</b>

Montant Total HT	171 080,00
Montant RG (5%)	8 554,00
Montant HT	162 526,00
Montant TVA (19%)	30 879,94
Net à Payer	193 405,94

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Cent Quatre Vingt Treize Mille Quatre Cent Cinq Dinars & 94 Cts



الملحق رقم 02: متعلق بفاتورة شراء مواد

**Ets. DJELABET**  
BUREAUTIQUE - INFORMATIQUE  
10 Rue Ampere - Oran  
Tel & Fax/ 041 29 28 41

Oran le, 10/03/2020

RC N°/ 31/10-0576188A10  
IF N°/ 155293100676113  
IS N°/ 195529310067622  
Art. N°/ 31631040032  
Cte Banc. N°/ Djelabet Hachemi / 00400 401 4000016718 04 CPA

**CLIENT/** REGION DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DE L'OUEST  
CONCESSION DE DISTRIBUTION DE MOSTAGANEM  
SERVICE DES AFFAIRES GENERALES  
Adresse/ BP 112 ROUTE D'ORAN-MOSTAGANEM  
TEL/ 045 30 93 66/ FAX/ 045 30 93 70

**FACTURE N°08/2020**

**LETTRE DE COMMANDE N°/ 03/SAG/CD MOSTAGANEM/2020**

N°	DESIGNATION	Qte	PU	MONTANT
1	TONER OKI B411	10	1 550,00	15 500,00
2	JEU DE TONER SAMSUNG CLP 770DN (CMYK)	1	7 500,00	7 500,00
3	TAMBOUR OKI C810	1	6 800,00	6 800,00
5	TONER SAMSUNG 3310/3710	20	5 900,00	118 000,00
6	TONER XEROX PHASER 3320	20	2 750,00	55 000,00
7	TONER LEXMARK MS510	2	4 800,00	9 600,00
<b>TOTAL HT</b>				<b>212 400,00</b>
<b>TVA 19%</b>				<b>40 356,00</b>
<b>TOTAL TTC</b>				<b>252 756,00</b>

**ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE/**  
**Deux Cent Cinquante-Deux Mille Sept Cent Cinquante-Six Dinars Algériens**

**Ets. DJELABET**  
Informatic Bureau  
10, Rue Ampere - ORAN  
Tel: 041 29 28 41

الملحق رقم 03: متعلق بفاتورة حيازة إستثمار

## Entreprise Travaux D'ELECTRICITE

### HAMRAT ZOHRA

Rouina (Wilaya de AinDefla)

RC : 11 / A / 3841477

BDL (A/DEFLA) : 005 001544002302630/05

IF : 295044160022050

**Facture N°176/2019 du 08/12/2019**

Doit Direction Régionale de Distribution d'Electricité & du Gaz de l'Ouest

Concession de Distribution de Mostaganem

Mosta : Travaux suite incident réseau souterrain 60 Kv.

Départ : 60 Kv Poste Mosta Port 60/10 Kv

Bon de commande N° ...../MT/2019 Du .....

Désignation	Unité	Quantité	MEO	FO	Total
Fouille pour jonction	M3	36	6 825,00	0,00	245 700,00
Réfection chaussée ou trottoir bitume	M <sup>2</sup>	24	2 100,00	0,00	50 400,00
Montant Total HT					296 100,00
Montant TVA (19%)					56 259,00
Net à payer					352 359,00

**Arrêtée la présente facture à la somme de :**

**Trois cent cinquante deux mille trois cent cinquante neuf Dinars Algérien.**

شركة توزيع الكهرباء والغاز المغرب  
مديرية التوزيع مسعامة  
أمانة المديرية  
البريد الوارد  
11 مايو 2020  
التاريخ

HAMRAT.Z  
Entreprise de Travaux  
D'electricite  
Rouina (Wilaya de Ain Defla)  
RC N° 11A3841477-44/00

الملحق رقم 04: متعلق بالعمليات المحاسبية والتعاملات البنكية مع المورد

SOCIETE: Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz  
CENTRE COMPTABLE: DD MOSTAGHANEM - OP

EXERCICE: 2020

## Fiche d'imputations

## Informations de la pièce

Libelle pièce: Règlement OV numéro : 2020 00486  
N° Pièce: 0003595 Type pièce: BQD - Banques décaissements  
Période: Mai Date validation: 22/06/2020  
Référence: OP/OV/2020/00486 Date référence: 31/05/2020  
Fournisseur: BENALI FELLAGUE ISMAIL HAMDANE [ BENALI FELLAGUE ISMAIL HAMDANE ]

## Mouvements de la pièce

## Comptabilité générale

COMPTÉ	CODE CATEGORIE	COMPTÉ ANALYTIQUE	N° AP	CODE CNI	N° ORDRE	DEBIT	CREDIT
4040024						5 904 405,00	0,00
51310						0,00	5 904 405,00
<b>TOTAL</b>						<b>5 904 405,00</b>	<b>5 904 405,00</b>

NOM	LE COMPTABLE		LE CONTRÔLE	
		VISA	NCM	VISA
A BENKORICHE				