

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

دور التدقيق الداخلي في المحافظة على الاصول الثابتة للمؤسسة  
دراسة حالة في مؤسسة توزيع مواد البناء "E.DI.M.CO" مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبة:

- بن زيدان الحاج

- زكروود فاطمة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	أ.بوزيان العجال	أستاذ محاضر.ب.	جامعة مستغانم
مقررا	د. بن زيدان الحاج	أستاذ محاضر.أ.	جامعة مستغانم
مناقشا	أ.طاهري عبد القادر	أستاذ محاضر.أ.	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

## التشكرات

أرفع شكري بداية وختاما لله عزوجل على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل فالحمد لله حمدا كثيرا مباركا.

بعد الشكر لله أتقدم بالامتنان والتقدير إلى أستاذي "بن زيدان الحاج" وأشكره على قبوله الإشراف لهذا العمل وعلى كل ما قدمه لي من توصيات وتوجيهات.

فلا أملك له جزاء بل أحر الشكر والثناء.

كما نشكر كل الأساتذة والزملاء وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية

و التجارية وعلوم التسيير.

كما نتوجه بالشكر الجزيل أيضا إلى عمال ومسؤولي مؤسسة توزيع مواد البناء  
\_EDIMCO\_ الذين ساعدوني في الحصول على المعلومات.

وأشكر كل من قدم لي النصيحة وأعانني ولو بكلمة من قريب أو من بعيد.

فالشكر الجزيل لكم جميعا.

## الإهداء

تم بحمد الله وشكره هذا العمل ويطيب لي أن أهديه إلى:

إلى التي لم أجد كلمة توفي حقها وكلما جازت الأيام بكيت في حضنها، إلى أمي الغالية  
إلى من كان لي درع أمان أحتجى به من مكائد الزمان، إلى من كان لي سند والله عليه يشهد

إلى أبي الغالي

إلى أشقة القلب: حميدو، صابر، سليمة وسميرة

إلى كتاكيت البيت: مريم بتول، محمد ياسر

إلى طير الجنة، إلى روح أخي الطاهرة عمران رحمه الله

إلى عائلتي "زكروود" و"بن حراث" كبيرا وصغيرا بدون استثناء

إلى صديقتي ورفيقة دربي "خديجة"

إلى رفيقاتي وصديقاتي بدون إستثناء

إلى كل من نساهم قلبي ولم ينساهم قلبي

إلى كل الأساتذة من الطور الابتدائي إلى الجامعة

\* فاطمة \*

## الفهرس

شكر وتقدير

الاهداء

1..... فهرس المحتويات

1..... قائمة الاشكال والجداول

2..... مقدمة عامة

الفصل الأول : إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة

7..... مقدمة الفصل

8..... المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

8..... المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه

12..... المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

14..... المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي وأهدافه

16..... المطلب الرابع: حقوق المدقق الداخلي وواجباته

17..... المبحث الثاني: عموميات حول الأصول الثابتة

17..... المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة

18..... المطلب الثاني: أنواع الأصول الثابتة

19..... المطلب الثالث: خصائص الأصول الثابتة ومميزاتها

20..... المطلب الرابع: أهمية الأصول الثابتة

المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة

21.....	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها.....
23.....	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية.....
25.....	المطلب الثالث: تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة.....
28.....	المطلب الرابع: إجراءات التدقيق الداخلي على الأصول الثابتة.....
31.....	خلاصة الفصل.....

#### الفصل الثاني: دراسات سابقة

33.....	مقدمة الفصل.....
34.....	المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بأداء المؤسسة.....
34.....	المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء.....
38.....	المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي.....
42.....	المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالأصول الثابتة.....
42.....	المطلب الأول: دراسات حول الأصول الثابتة.....
47.....	المطلب الثاني: التدقيق على الأصول الثابتة.....
53.....	خلاصة الفصل.....

#### الفصل الثالث: دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء EDIMCO

55.....	مقدمة الفصل.....
56.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة إنتاج مواد البناء – مستغانم.....
56.....	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشأة المؤسسة.....
57.....	المطلب الثاني: مهام وأهداف مؤسسة. EDIMCO.....
58.....	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
61.....	المبحث الثاني: وظائف مؤسسة EDIMCO والعناصر المكونة لنظامها.....

61.....	المطلب الاول: وظائف المؤسسة و الهدف منها.....
61.....	المطلب الثاني: العناصر المكونة لنظام المؤسسة.....
62.....	المطلب الثالث: سياسة التوظيف لدى المؤسسة.....
64.....	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي ودوره في المحافظة على الأصول الثابتة لمؤسسة EDIMCO.....
64.....	المطلب الأول: تقديم التدقيق الداخلي في مؤسسة EDIMCO.....
65.....	المطلب الثاني: مسار عملية التدقيق الداخلي بالمؤسسة.....
66.....	المطلب الثالث: المشاكل التي تواجه المدقق الداخلي.....
67.....	المطلب الرابع: تكامل التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة.....
70.....	خلاصة الفصل.....
72.....	الخاتمة العامة.....
75.....	قائمة المراجع.....

## 1- قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	أنواع التدقيق الداخلي	1_IV
17	أنواع الاصول الثابتة	2_IV
23	مسؤوليات الرقابة الداخلية	3_IV
57	EDIMCO الهيكل التنظيمي لمؤسسة	1-IV
60	العناصر المكونة لنظام المؤسسة.	2-IV
63	مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	3-IV

## 2- قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
8	تطور مفهوم ووظائف وأهداف التدقيق الداخلي	1_IV
13	خدمات ووظائف التدقيق الداخلي	2_IV
66	جدول تطور التثبيات	1-IV
67	جدول تطور الامتلاكات	2-IV

## المقدمة العامة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات متشعبة كبيرة الحجم بل وتخطت حدودها الجغرافية .

مما أدى إلى انفصال الملكية فيها على التسيير، ما اوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب هذه المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء وربما الغش والتلاعبات.

وبسبب تأخر نتائج التدقيق الخارجي الذي كانت تعتمد عليه هذه المؤسسات أصبح من الضروري وجود طرف آخر كواسطة بين الملاك والمسيرين من داخل المنشأة من أجل تقديم الوضع الحقيقي من خلال الإفصاح على المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها وفي نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث تم الاعتماد على التدقيق الداخلي كوسيلة ضرورية لتقييم المؤسسة .

حيث يعتبر التدقيق الداخلي أمرا حتميا للإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة ، فمهما تكون المهمة الملقاة على عاتق المدقق الداخلي فأول ما يقوم به هو تقييم لنظام الرقابة الداخلية ليتأكد من صحة ودقة البيانات ومدى اتباع السياسات التي وضعت في مرحلة التخطيط من طرف المؤسسة ثم يقوم بمعاينة وفحص الحسابات السنوية ثم يقوم بتجميع العناصر اللازمة والكافية من أجل إعطاء أدلة تتصف بالكم والنوع لتبرير رأيه الذي يدلي به حول الحسابات السنوية من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسات المستقبلية.

خاصة إذا تعلق الأمر بأصولها الثابتة التي تمثل ثروة المؤسسة فان تدقيق هذا النوع من خلال تقييم الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة والتأكد من فعاليتها .

ولقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين والهيئات العلمية والمهنية في العالم بالبحث وتقديم جملة من الأعمال التي تناولت مواضيع التدقيق حيث نالت نصيبها من الدراسات السابقة كما قمنا بتخصيص لها فصلا كاملا .

إشكالية البحث :

ومن خلال ما سبق سنطرح الإشكالية التالية :

-كيف يساهم التدقيق الداخلي في المحافظة على أصول الثابتة ؟

وهذه الإشكالية تقودنا الى عدة أسئلة فرعية :

- ما هو التدقيق الداخلي و ما هي أهم وظائفه؟
- \_ ما هي حقوق وواجبات المدقق الداخلي؟
- ما هي العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ؟
- ما هي أهمية الأصول الثابتة في المؤسسة ؟

#### الفرضيات:

- التدقيق الداخلي وظيفة كباقي الوظائف في المؤسسة.
- يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق التدقيق الداخلي.
- الأصول الثابتة وسيلة تساهم في نشاط المؤسسة .

#### أسباب اختيار الموضوع :

- يندرج البحث ضمن الاختصاص.
- شعورنا بأهمية الموضوع .
- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق والرغبة في الاطلاع على أسرار المهنة.

#### أهداف البحث :

- التعرف على وظيفة من وظائف المؤسسة.
- معرفة الأسباب التي تعرقل وظيفة التدقيق في المؤسسة ومحاولة معالجتها .
- محاولة إبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة .
- تغيير النظرة السائدة لمهنة التدقيق الداخلي كمتصيد للأخطاء فقط وتجاهل أدواره الأخرى في المؤسسة.

#### أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في التوصل الى دور التدقيق الداخلي في المؤسسة وكيفية المحافظة على أصولها الثابتة باعتباره الركيزة الأساسية وامرا حتميا في المؤسسة.

منهج الدراسة :

بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي بأداة تحليلية في دراسة الموضوع محل الدراسة كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية.

هيكل الدراسة:

لقد قمنا بتقسيم العمل إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول : إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة.

تم تضمين هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية :

\_ المبحث الأول عبارة عن عموميات حول التدقيق الداخلي بالتطرق لمختلف جوانبه من تطور تاريخي ، مفهومه ، أهميته ، أهدافه ، وظائفه وكذا حقوق وواجبات المدقق الداخلي .

\_ المبحث الثاني عبارة عن عموميات حول الأصول الثابتة حيث تطرقنا الى مختلف جوانب الموضوع من مفهوم ، أنواع ، خصائص ومميزات و أهمية الأصول الثابتة.

\_ المبحث الثالث وهو عبارة عن إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة حيث تطرقنا فيه الى الرقابة الداخلية ومكوناتها ، علاقتها بالتدقيق الداخلي و دور التدقيق الداخلي في الحفاظ على الاصول الثابتة للمؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة.

في هذا الفصل قمنا بدراسة سابقة للمواضيع ذات العلاقة بموضوعنا .

حيث قمنا بتقسيمه الى مبحثين رئيسيين:

المبحث الاول: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء في المؤسسة.

المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالأصول الثابتة .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء\_ EDIMCO\_ بمستغانم .

حيث تناول هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية :

-المبحث الأول : تقديم مؤسسة التريص من خلال التعريف بها على ظروف تأسيس المؤسسة ، مهامها وأهدافها و الهيكل التنظيمي لها.

المبحث الثاني: وظائف المؤسسة والعناصر المكونة لنظامها حيث تم التعريف بهما و التعرف على سياسة التوظيف بها.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في المحافظة على الأصول الثابتة للمؤسسة من خلال إبراز مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة وكيفية محافظته على أصولها الثابتة.

## الفصل الأول : إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة

تمهيد:

لا تستطيع المؤسسة ضمان الحفاظ على أصولها دون وجود نظام رقابة داخلي فعال يسمح بإعداد بيانات مالية وفق المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة ،بالإضافة إلى وجود التدقيق الداخلي الذي يسمح بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية و الوقوف على مختلف التجاوزات ومحاولة كبحها وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل مجلس الإدارة من أجل ضمان السير الحسن للعمل، وأن الأرباح في تصاعد و الموارد في نمو، و الأصول محافظ عليها بصورة معقولة ونظر للأهمية التي يكتسبها التدقيق الداخلي سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي.
- المبحث الثاني: عموميات حول الأصول الثابتة.
- المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة.

## المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي حديثا بالمقارنة مع التدقيق الخارجي، وقد لقي قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، ومع تطور وكبر حجم الشركات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عمله، بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقويم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات.

## المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه

مر التدقيق الداخلي في نشأته بعدة مراحل للوصول الى ما هو عليه الآن .

## الفرع الأول: نشأة التدقيق الداخلي

"المتبع لتاريخ تطور التدقيق يلاحظ أن التدقيق الداخلي لم يكن معروفا إلى بعد سنة 1941 فقد كان الشكل الوحيد المتعارف عليه هو التدقيق القانوني الخارجي. وباعتبار أن نشأته وتطوره ترافقت مع التطورات التي عرفتها تقنية المحاسبة غير أن اعتماد التدقيق الخارجي لأسلوب التدقيق بالعينات من جهة ورغبة مديري الشركة في التأكد من سلامة التسجيلات المحاسبية، ومدى احترام المسيرين للقرارات و السياسات المسطرة من جهة أخرى. أظهرت الحاجة إلى إنشاء وظيفة داخلية مستقلة تقوم بهذا المهام. وقد تعززت أهمية التدقيق الداخلي سنة 1941 حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين Institute Of Internal Auditors IIA في الولايات المتحدة الأمريكية .

يمكن اعتبار هذه المبادرة الخطوة الأولى في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، حيث يهتم المعهد بوضع معايير مهنة التدقيق الداخلي كما يعمل على عقد امتحانات تأهيلية ويمنح لمن اجتازوها شهادة بكونه مدقق داخلي معتمد، كما يقوم بعقد العديد من المؤتمرات والندوات والبرامج التدريبية برامج التعليم المستمر في مختلف أنحاء العالم .

لقد أدت الجهود التي يقوم بها معهد المدققين الداخليين في مختلف الدول إلى زيادة أعضائه كما أن مهنة التدقيق أصبحت تتمتع باحترام وثقة كل من الجهات الحكومية والتنظيمات المختلفة. وذلك لما تقدمه من فحص وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات. وقد وضع المعهد أول تعريف للتدقيق الداخلي سنة 1947 وحدد فيها أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي .

في سنة 1978 اعتمد المعهد معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بشكل رسمي، ولقد استهدفت هذه المعايير بصفة خاصة توحيد مهنة التدقيق الداخلي عبر العلم بأسره من خلال وضع آلية يتم من خلالها الاعتراف الكامل بالتدقيق الداخلي كمهنة .

وحاليا أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية حيث بدأ التدقيق الداخلي بمجال ضيق مقتصر على تدقيق القيود والسجلات المالية ثم

بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية والجدول التالي يبين تطور مفهوم ووظائف وأهداف التدقيق الداخلي<sup>1</sup>.

الجدول رقم 1\_1: تطور مفهوم ووظائف وأهداف التدقيق الداخلي

مرحلة تطور التدقيق الداخلي	المرحلة الأولى	المرحلة الثانية	المرحلة الثالثة
مرحلة تطور التدقيق الداخلي	الأربعينات - الخمسينات	الستينات - الثمانينات	التسعينات - 2014
طبيعة وظيفة التدقيق الداخلي	أداء ووقاية وحماية	أداء وقاية وأداء إنشائية	أداء رقابية وأداة إنشائية واستشارية وتوفير المعلومات للإدارة العليا ولجنة التدقيق
نطاق التدقيق الداخلي	رقابة الالتزام ورقابة الناحية المالية والمحاسبية	جميع عمليات المنشأة	جميع العمليات وإدارة المخاطر والحوكمة
أهداف عملية التدقيق	العمليات المالية والمحاسبية	رقابة الالتزام وتقييم وتقديم المقترحات	رقابة الالتزام وتقديم المقترحات وتقييم عمليات إدارة المخاطر والحوكمة
مدخل عملية التدقيق	التحقق من صحة العمليات المالية	التحقق وتقييم الكفاءة والفعالية	التحقق والتقييم والتدقيق على أساس المخاطر
التبعية	المدير المالي	إدارة المنشأة	لجنة تحقيق
التبليغ		الإدارة العليا	لجنة التدقيق ومجلس الإدارة

المصدر: براهيم كثة، دور التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في علوم التسيير، الجزائر، منشورة، 2013-2014. الموقع الإلكتروني: <http://www.univ-constantine2.dz>، تاريخ الاطلاع: 2018\_01\_21، ص 62.

<sup>1</sup> براهيم كثة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستير في علوم التسيير، الجزائر، منشورة، 2013-2014، الموقع الإلكتروني: <http://www.univ-constantine2.dz>، تاريخ الاطلاع: 2018\_01\_21، ص 62.

### الفرع الثاني : مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق الداخلي، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف.

#### أ-التدقيق لغة :

"اشتق مصطلح تدقيق Auditing من كلمة اللاتينية audire والتي تعني الاستماع ، حيث يعني التدقيق لغويا إعادة النظر فيما قام به الفرد من العمل لتحديد مدى صحتها ،وقد كان التدقيق يتم في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأفراد لما دونه أخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة و حكومية للتحقق من صحتها"<sup>1</sup>.

#### ب-التدقيق الداخلي اصطلاحا:

"-مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تتبعه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ،وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة ،وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم ،وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة درجة الكفاية الإنتاجية القصوى"<sup>2</sup>.

"-يعرف على انه نشاط التأكد و النصح المستقل والموضوعي الذي يتم إجرائه لإضافة القيمة ولتحسين عمليات المنظمة إن التدقيق الداخلي يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق استحضار مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة و عملية الحوكمة"<sup>3</sup>.

"-يعرفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية L institut Français de L'audit et Control

Internes على انه نشاط مستقل وهادف يوفر للشركة ضمانا بخصوص درجة التحكم في عملياتها ،ويقدم نصائح لتحسينه كما يساهم في خلق القيمة ويساعد الشركة على تحقيق أهدافها من خلال عمل منهجي لتقييم عمليات إدارة المخاطر الرقابة ، الحوكمة ، وتقديم اقتراحات لتدعيم فعالية الإجراءات المتخذة .

التدقيق عملية منظمة لتجميع الأدلة الكافية و المقنعة وتقديمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون المؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حامد طلبية أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، ط1 ، 2011، ص12.

<sup>2</sup> براهيمة كززة، مرجع سبق ذكره، ص56.

<sup>3</sup> توادي سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر، جامعة مستغانم ، غير منشورة، 2014-2015، ص49.

- من التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمنشأة، وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المنشأة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص.

"- خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.

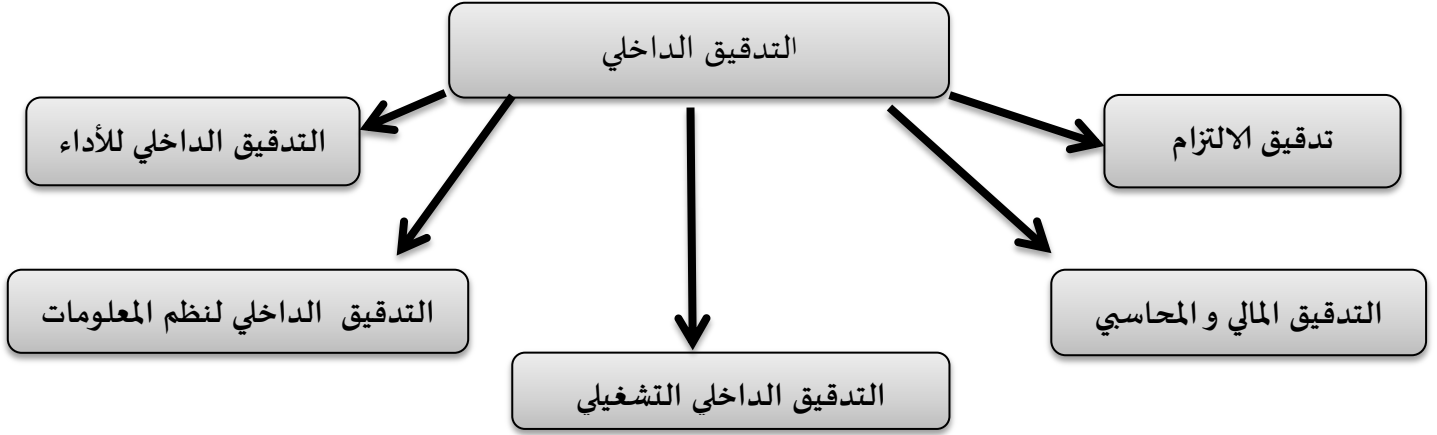
- الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم ل وحدات تنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نوادي سليمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.  
<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الوراق للنشر والتوزيع ، ط1، عمان، الاردن ، 2014 ، ص 34.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر بها وتنحصر في الشكل التالي:

الشكل رقم 1-1: أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: خلف الله الواردات *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية* الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 42.

1-تدقيق الالتزام :

" يقصد بالالتزام عملية التحقق و التأكد من التزام الإدارات بالقوانين والأنظمة و التعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي القصور الخطأ ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها ،فهو عملية مراجعة ضوابط الأنشطة و العمليات التشغيلية وماله علاقة بالقوانين و التنظيمات لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة ويمكن تلخيص بعض مهام تدقيق الالتزام وهي :

- يشكل إمداد للتدقيق على العمليات ويتخطاه إلى النواحي الإدارية .
- يبحث عن طرق إضافية لتحقيق الغاية والأهداف القصوى للشركة .
- يحدد التجاوزات التي قد تكون حصلت على المبادئ الإدارية وعلى القوانين و التنظيمات و التعليمات.
- يساعد على رفع مستوى الأداء من خلال تطبيق مبادئ الإدارة العلمية والاستفادة من خبرات العملية"<sup>1</sup>.

2-التدقيق الداخلي المالي والمحاسبي :

"هو الفحص المنتظم للعمليات المالية و السجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الإدارية .وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 234.

الداخلي المالي بعد الصرف و التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف ، حيث يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية وذلك بتكليف موظف معين بتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات

اما الثاني فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختبار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين و اللوائح المعمول بها ، وهذا لاطمئنان الإدارة العليا على دقة البيانات المالية وحفظ الأصول و الوجود المادي و حمايتها من عمليات التلاعب والضياع أو الاختلاس . يهدف إلى حماية الأموال والكشف عن المخالفات المالية وكذا التأكد من أن الصرف يتمشى مع ما تسمح به اللوائح و القواعد و التعليمات الصادرة المعمول بها <sup>1</sup>.

### 3-التدقيق الداخلي التشغيلي :

"ويطلق عليه أيضا التدقيق الإداري وكذا تدقيق الأداء، حيث يسعى هذا النوع إلى فحص وتقييم أعمال الشركة ككل لتحقيق الكفاية والفاعلية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات من أجل سلوك نهج عمل واقعي في استخدام الموارد المتاحة" <sup>2</sup>.

### 4-التدقيق الداخلي لنظم المعلومات :

"التوسع في استخدام الحاسوب و تطبيقاته في قطاع الأعمال و المحاسبة أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء و ارتكاب جرائم الغش ،ويقصد بالتدقيق الالكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال المدقق .والهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن و سلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية التشغيلية في الوقت المناسب و صحيحة و كاملة و مفيدة" <sup>3</sup>.

### 5-التدقيق الداخلي للأداء :

"يعرف على انه تحسين الاقتصادي و الكفاءة و الفاعلية التي تؤدي بها الأنشطة و الوظائف التنظيمية كما انه فحص و اختبار مجموعة من السياسات و الإجراءات و الممارسات العملية للجهة بهدف تطوير العمليات وجعلها أكثر اقتصادية وكفاءة وفعالة .يتم من خلال تدقيق مستويات الأداء وهذا بفحص مهني ،مستقل و منهجي لفعاليات الإدارة و نظم الإدارة وذلك لتقييم مدى نجاعتها و فاعليتها في استخدام مواردها" <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة مكملة للحصول على درجة الماجستير، فلسطين، 2007، الموقع الالكتروني: <http://www.sustech.edu.dz> ، تاريخ الاطلاع : 21\_01\_2018، ص55.

<sup>2</sup> موساوي أحمد عابد، دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، مستغانم، غير منشورة ، 2014-2015، ص06.

<sup>3</sup> خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 259.

<sup>4</sup> يوسف سعيد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 56.

المطلب الثالث: وظائف التدقيق الداخلي وأهدافه

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات الحديثة حيث تتميز بالوظائف والاهداف التالية:

الفرع الأول: وظائف التدقيق الداخلي

الجدول رقم 1\_2: خدمات ووظائف التدقيق الداخلي.

وظائف التدقيق الداخلي	مفهومها
تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية	تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها.
قابلية المعلومات للاعتماد عليها.	يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة كاملة ومفيدة وأن تكون قدمت في الوقت المناسب. حتى تستطيع الإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .
حماية الأصول	يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة .
الالتزام بالاجراءات الموضوعية	يتحقق التدقيق الداخلي من أن موظفي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات. وفي حالة عدم الالتزام يحدد المدقق الأسباب .
الوصول الى الأهداف والغايات	يتم وضع الأهداف و الغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت تتوافق مع أهداف المؤسسة، حيث أن مسؤولية التدقيق الداخلي هي التأكد من أن البرامج و العمليات تنفذ كما هو مخطط لها.
منع واكتشاف الغش و الاحتيال	تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على عاتق غدارة المؤسسة و على المدقق الداخلي فحص و تقييم كفاية و فعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة، كما يجب عليه إن كون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالية الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال .
الشك المهني	يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذ لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 254.

## الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها المؤسسات الحديثة، حيث أشار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي.

حيث يهدف التدقيق الداخلي إلى فحص الأنظمة المحاسبية والإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة بهدف التحقق من تنفيذها طبقاً لما هو مخطط لها واكتشاف أي انحرافات عن التنفيذ. كما أنه يقوم بتقييم وسائل الرقابة الداخلية بقصد تدعيمها وتحسينها واقتراح ما هو كفيل بتعديلها وتطويرها، حيث يسعى التدقيق الداخلي من وراء هذا إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي :

" - التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات والإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها .

- التأكد من التزام الإدارات بأداء أعمالها من أجل تحقيق أهدافها من خلال السياسات والإجراءات المعتمدة .

- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية تنفيذ الأنشطة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات و الموجودات .

- التأكد من صحة البيانات، ومدى الاعتماد العمليات ودراسة الضبط وفحص عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.

- مراجعة إجراءات المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز.

- تدقيق فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم الخطر.

- التأكد من التزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .

- إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سعاد حلوجي، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017 الموقع الإلكتروني : <http://dSPACE.univ-biskra>، تاريخ الاطلاع: 2018\_01\_21، ص. 65.

### المطلب الرابع: حقوق المدقق الداخلي وواجباته

يتمتع المدقق الداخلي بجملة من الحقوق والتي تسمح له بالقيام بعمله كما له جملة من الواجبات التي يمكن حصرها كالتالي:

#### الفرع الأول: حقوق المدقق الداخلي

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الداخلي فيما يلي:

- حق الاطلاع على جميع دفاتر المؤسسة وسجلاتها وكذا مستنداتها في أي وقت .

- حق طلب الإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها.

- الحق في التحقق من موجودات المؤسسة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة وفقا للقانون أن يمكن المدقق من كل هذه الحقوق .

- الحق في دعوة الجمعية العامة.

- الحق في الحصول على راتبه<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: واجبات المدقق الداخلي

يتم تعيين المدقق الداخلي من قبل إدارة المؤسسة ، كما أن المدقق الداخلي لا ينتهي إلى قسم المحاسبة حيث يقوم بنفسه بتدقيق أعمال هذا القسم ورفع التقارير عنه ويعتمد مدى ونطاق حجم عمل المدقق الداخلي حسب ما تمنحه الإدارة من صلاحيات في هذا المجال .

يمكن تلخيص واجبات المدقق الداخلي في الآتي:

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- المساعدة في تصميم وتطبيق نظام الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

- تقديم الاقتراحات و التوصيات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

- القيام بإجراءات التدقيق الشامل لتلبية احتياجات الإدارة ويشتمل على تدقيق الالتزام المالي و كفاءة المشروع.

-تدقيق حسابات المؤسسة وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة و متطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول انجاز الأعمال في المؤسسة وجودتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حامد طلبة محمد ابو هيبية ، اصول المراجعة ، زمزم ناشروت ، عمان ، الأردن ، ط2011، ص185.

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، دار المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص78.

### المبحث الثاني: عموميات حول الأصول الثابتة

يلزم أي نشاط اقتصادي مجموعة من الموارد ذات الكيان المادي التي يتوقع استخدامها في عملياته خلال فترة زمنية طويلة نسبياً، ويطلق عليها الأصول الثابتة. وتشمل الممتلكات العقارية، المعدات وغيرها من الأصول المادية طويلة الأجل .

### المطلب الأول: تعريف الأصول الثابتة

"تعرف الأصول الثابتة بأنها أصول معمرة تمتلكها المؤسسة من أجل استخدامها في نشاطها التشغيلي ، وليس لغرض بيعها ويزيد عمرها عن سنة .

منه نستنتج انه يجب توفر ثلاثة شروط حتى يعتبر الأصل ثابتاً:

- امتلاك المؤسسة لهذا الأصل.
- ان يزيد عمرها الاقتصادي عن سنة.
- ان يكون الغرض من اقتنائها هو التشغيل وليس إعادة البيع"<sup>1</sup>.

تعرف ايضاً :

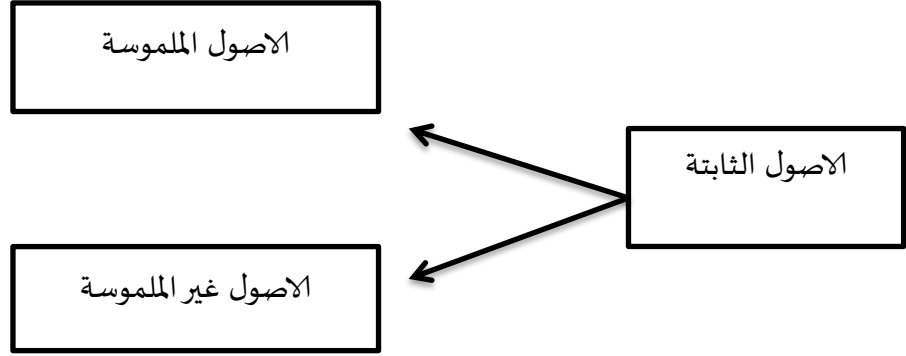
"هي أصول يزيد عمرها الإنتاجي عن سنة وتستخدم في أغراض المشروع، وتمثل الأصول الثابتة العينية في الأراضي والمباني والآلات والسيارات والأثاث والموارد الطبيعية ( كأبار البترول ومناجم الفحم)، والأصول الثابتة غير العينية (المعنوية) في شهرة المحل وحقوق الاختراع"<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> خليل الرفاعي وآخرون، أصول المحاسبة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص، 38.

<sup>2</sup> سامي محمد الوقاد ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2010، ص 224.

المطلب الثاني : أنواع الأصول الثابتة

الشكل رقم 1\_2: أنواع الأصول الثابتة.



المصدر: من إعداد الطالبة

أولا : الأصول الملموسة:

"تلك الأصول المعمرة التي يمكن التحقق من وجودها المادي والتي تشتريها المؤسسة بقصد امتلاكها واستخدامها في نشاطاتها التشغيلية (كالمباني ، الاراضي ، والمعدات والآلات) وكذلك الأصول القابلة للنفاد كأصول الموارد الطبيعية ( ابار البترول، المناجم، المحاجرو الغاز) .

يقوم الخبراء المختصون بتقدير العمر الإنتاجي لهذه الأصول من أجل تحديد التضحيات التي تستنفذ من هذه الأصول (مصروفات) للحصول على منافع او خدمات (إيرادات) خلال الفترة التشغيلية او السنة المالية أيها أطول من أجل مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتحديد الأرباح السنوية للمؤسسة الاقتصادية"<sup>1</sup>.

ثانيا : الأصول غير الملموسة.

"تلك الأصول الثابتة التي تعود على المشروع بالمنافع الاقتصادية، ولكن يصعب التحقق من وجودها المادي (كشهرة المحل ، براءة الاختراع ، العلامة التجارية ، مصاريف التأسيس) .

يقوم المختصون بتقدير قيم هذه الأصول حسب معايير متعارف عليها ، باستخدام طرق محاسبية مناسبة ويتم تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول حسب القانون ويتم أيضا مقابلة المصروفات بالإيرادات لتحديد الأرباح السنوية للمؤسسة الاقتصادية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حيدر محمد بني عطا، مفاهيم اساسية في قياس الأصول الثابتة، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 28 .

<sup>2</sup> سائد نبيل سليم غياضه، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الخاص بالامتلاكات والمعدات مذكرة ماجستير ، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008، الموقع الالكتروني: <https://bu.iugaza.com> ، تاريخ الاطلاع: 11\_02\_2018، ص، 36.

المطلب الثالث : خصائص الأصول الثابتة ومميزاتها

تتميز الأصول الثابتة بجملة من الخصائص والمميزات وهي كالتالي:

**الفرع الأول: خصائص الأصول الثابتة**

"- تمثل نسبة كبيرة من أصول معظم المنشآت.

- يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في تأدية نشاطها وليس بغرض إعادة بيعها.

- طول عمرها الإنتاجي، حيث يتم استخدامها لأكثر من فترة محاسبية، ومن ثم يجب توزيع تكلفتها علي الفترات المستفيدة من خدماتها، ويعرف الجزء المحمل علي كل فترة محاسبية بـ"الإهلاك".

- تضم مجموعة متنوعة من الأصول"<sup>1</sup>.

**الفرع الثاني: مميزات الأصول الثابتة**

"- تحميل كل فترة ما يخصها عند إجراء عمليات الإهلاك او الإضافات .

- ربط الأصول بالمواقع ومراكز التكلفة والأنشطة والمشاريع.

- تتبع بيانات حركات الأصل و أماكن تواجده وجرده ومعرفة حالاته المتغيرة.

- استعراض بيانات الكفاءة الإنتاجية للأصل والمصروفات التي صرفت عليها.

- توفير بيانات مستقبلية عن الأصول وأعمارها المتبقية.

- الحصول على تقارير متعددة مثل: بيانات الأصول وحركتها واهتلاكها وغيرها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد راضي، محاسبة الأصول، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة طنطا، الاسكندرية، مصر، 2011، ص. 413 .

<sup>2</sup> سائد نبيل سليم غياضه، مرجع سبق ذكره، ص 37.

## المطلب الرابع: أهمية الأصول الثابتة

ترجع أهمية هذه الأصول إلى أنها تمثل جانبا كبيرا من هيكل الأصول، خاصة في المنشآت الصناعية الضخمة ذات التجهيزات الرأسمالية العالية ، ويمكن القول بصفة عامة أن هناك عدة اعتبارات تبرز أهمية الأصول الثابتة ومنها:

"- إن الاستثمار في الأصول الثابتة يؤثر بشكل واضح ومباشر على ربحية المنشأة ، خاصة في المنشآت الصناعية التي تمثل فيها الأصول الثابتة الطاقة الإنتاجية للمنشأة ، والتي تحدد حجم الإنتاج والبيع . ومن هنا فإن أي استثمار أقل مما يجب في الأصول الثابتة ، سوف يهدر فرص تحقيق الربح ويعرقل نشاط المشروع . أما الاستثمار الأكثر من اللازم في تلك الأصول ، فإنه يعنى وجود طاقة عاطلة ، وارتفاع في تكلفة الإنتاج ، وانخفاض معدلات العائد على الأصول في النهاية.

- يمثل الإنفاق على الأصول الثابتة الالتزام بتحمل أعباء ثابتة سنويا ، وهذه الأعباء الثابتة لا تتأثر بحجم الإنتاج وسيتحملها المشروع سواء أنتج أم لم ينتج . وتظهر هذه المشكلة في أوقات الكساد ، وفترات الركود الاقتصادي ، لذا فإن إدارة الأصول الثابتة والاهتمام بها أمر في غاية الأهمية"<sup>1</sup>.

"- إن الاستثمار في أصل ثابت معين يؤثر على المنشأة لفترة طويلة ، فقرار شراء آلة معينة يربط المنشأة بنوع الإنتاج الذي تنتجه تلك الآلة ، ومستوى الجودة التي تعمل بها . كما أن بيع الأصل الثابت ليس بالأمر الهين أو اليسير ، علاوة على أنه ليس من السهل أيضا استخدام الأصل الثابت في غير ما خصص له"<sup>2</sup>.

"- تتعرض الأصول الثابتة لخطر التقادم الفني أو التكنولوجي ، حيث تظهر كل عام آلات جديدة تؤدي العمل بكفاءة أكثر وتكلفة أقل ، مما يجعل الاحتفاظ بالآلات القديمة رغم صلاحيتها للعمل أمرا غير اقتصادي .

ونظرا لم تم عرضه من مبررات ، فإن الاستثمار في هذه الأصول ، يعد أمرا هاما خاصة في المنشآت التي تمثل الأصول الثابتة فيها معظم الأصول الإجمالية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سائد نبيل سليم غياضه، مرجع سبق ذكره، ص 37.

<sup>2</sup> سامي محمد الوقاد ، مرجع سبق ذكره، ص 236.

<sup>3</sup> محمد راضي، مرجع سبق ذكره، ص 423.

## المبحث الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة

تسعى المؤسسة من خلال نشاطها إلى تحقيق جملة من الأهداف والغايات، ولن تتمكن من تحقيق ذلك إلى إذا كانت تملك جهاز رقابي فعال يمكنها من اكتشاف الخطأ والتلاعبات التي تحاك داخل أسوارها، و حماية أصولها وممتلكاتها.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها

يعتمد التدقيق الداخلي في تقييم الأصول الثابتة للمنشأة على الرقابة الداخلية من أجل المحافظة على ممتلكاتها .

## الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

## أ- الرقابة الداخلية في اللغة :

" تعني الرقيب ، الحارس و الحافظ . وتعني رصد وكذا مراقبة الشيء بغرض حمايته وحراسته ، و الرقيب هو الحافظ " <sup>1</sup> .

## ب - الرقابة الداخلية اصطلاحا:

"- هي تخطيط التنظيم الإداري للمنشأة وما يرتبط به من وسائل تستخدم داخل المنشأة للمحافظة على الأصول، اختيار دقة البيانات ومدى تنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم . أي أنها الأعمال التي تقوم بها الإدارة لتشجيع تحقيق الأهداف و الغايات المحددة ، من خلال الوسائل و الإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها و موجوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولرفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية" <sup>2</sup> .

"-عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبين بأنها الإجراءات و الطرق المستخدمة في المنشأة للحفاظ على النقدية و الأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر، أي الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط من وسائل و إجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول من اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها تنمية كفاءة العمل ، تشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعة" <sup>3</sup> .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، طبعة 1، الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص.133.

<sup>2</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 313.

<sup>3</sup> بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وأثره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2010\_2011 الموقع الإلكتروني: <http://dspace.univ-km.dz>، تاريخ الاطلاع: 2018\_03\_04، ص 30.

الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية سنتطرق إلى مفهوم كل من النظام ونظام الرقابة الداخلية  
 -" تعريف النظام :

هو مجموعة العناصر المتفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموعة الأهداف ،ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات أصغر باعتباره نظام ،وهكذا تستمر تجزئة المكونات إلى نظم فرعية أو جزئية"<sup>1</sup>

- تعريف نظام الرقابة الداخلية :

"مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية والتي تمثل الأعمدة أو الركائز الأساسية العناصر يتم تصميمها لتحقيق الأهداف المرسومة"<sup>2</sup>.

كما يعرف أن لكل نظام مكوناته الأساسية فلنظام الرقابة الداخلية مكونات نحصرها في :

1-نظام الرقابة الإدارية :

"يمثل نظام الرقابة الإدارية وجه من أوجه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وعنصرا رئيسيا من عناصره يتضمن هذا النظام جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة استخداما امثلا من ناحية ،و التحقق من مدى التزام المؤسسة و العاملين فيها بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية المنظمة لإعمال و أنشطة المؤسسة من ناحية أخرى .

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

- الموازنات التخطيطية (التقديرية).

- التكاليف المعيارية .

- موازنة البرامج و الأداء .

- التقارير الدورية .

- خرائط التدقيق"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات ، مرجع سبق ذكره ،ص 315.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ،ص 354 .

<sup>3</sup> خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره . ص406.

## 2- نظام الرقابة المحاسبية :

يمثل نظام الرقابة المحاسبية الوجه ثاني لنظام الرقابة الداخلية، ويتضمن هذا النظام الإجراءات المختلف الهادفة إلى حماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها. ويراعى في هذا النظام ما يلي :

"أ- تنفيذ العمليات طبقا لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة وتسجيل العمليات بصورة مناسبة كإعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولاً عام. وكذا تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول(الموجودات).

ب- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية لأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها مع الأصول الموجودة، وعند حدوث أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ قرارات مناسبة ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية هي: نظرية القيد المزدوج، استخدام أسلوب المصادقات استخدام حسابات المراقبة، مذكرات التوفيق مع البنك، توافر نظام مستندي سليم، إتباع نظام الجرد المستمر والجرد المفاجئ، استخدام التدقيق الداخلي"<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي من بين أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية والعمل على تحسينها في الشركة، حيث يتولى المدققين الداخليين عملية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية، ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل الشركة للأعمال المسندة إليهم. كما يتولى المدققين الداخليين تقديم التقارير بالنتائج التي يتوصلون إليها وتوصياتهم إلى الإدارة العليا. وتقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين، حيث يشير المعيار رقم 2120 إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة في وضع أليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاية تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر، أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية يركز على أربع مسؤوليات أساسية موضحة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> بوقابة زينب، مرجع سبق كره، ص 34.

الشكل رقم 1 \_ 3: مسؤوليات الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على براهيم كنزة، مرجع سبق ذكره، ص78.

"حيث أن مسؤولية التدقيق الداخلي تقتصر فقط على اختبار التزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، في حين ان مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع على كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية، أما تطبيق هذه الإجراءات فتكون على الإدارة التنفيذية. في حين يقوم قسم التدقيق الداخلي باختبار الالتزام بهذه الإجراءات كما تقوم كل من الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية بتقييم نظام الرقابة الداخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن، ويقوم أيضا قسم التدقيق الداخلي بتقييم الداخلي بمدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن بطريقة أكثر تنظيما وشمولية مقارنة بما تقوم به الإدارة ذاتها، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام وفعاليتها والمعروف أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة والنظام الفعال هو الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله .

كما أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي والذي يعمل على دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية واستعمال أسلوب العينة، كما يمكن له الاعتماد على بعض الكشوف والقوائم التي أعدها المدقق الداخلي، ومنه فان من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد هو وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية والذي يطلق عليه بقسم التدقيق الداخلي، تكون مهمته التأكد من تطبيق كل الإجراءات واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة. وكذا من دقة البيانات المحاسبية الي يوفرها النظام المحاسبية، والتحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> براهيمة كنزة، مرجع سبق ذكره، ص 79،

المطلب الثالث: تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة يقع على عاتق المدقق الداخلي فحص الأصول الثابتة حتى يتعرف عناصر هذه الأصول وطبيعتها وظروف تشغيلها لما لذلك من تأثير على عناصر النشاط والمركز المالي للشركة . وهذا من خلال فحص إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بهذا النوع من الأصول وتقييمها وتحديد الأهداف العامة للرقابة والتي تتلخص فيما يلي :

"حماية الأصول الثابتة من أي تصرفات غير مرغوب فيها مثل:

- السرقة .

- التلف .

- الاختلاس .

- سوء الاستخدام.

رفع كفاءة استخدام الأصول الثابتة ويعني ذلك الاستخدام الأمثل لهذه الأصول عن طريق :

- وضع برنامج تشغيل منظم لهذه الأصول .

- وضع برنامج صيانة دورية لها لإصلاح أية أعطال والمحافظة عليها<sup>1</sup>.

ونظرا لأهمية الأصول في المؤسسة فإن التدقيق الداخلي لها يعتمد على التحقق من وجود ما يلي :

1-وجود خطة للاستثمار في هذه الأصول:

"من الأمور الهامة ضرورة وجود خطة للاستثمار في الأصول طويلة الأجل تعبر السياسة العامة للاستثمار في هذه الأصول ويرجع السبب في ذلك الى ما يلي :

- إن حاجة الشركة لهذه الأصول لا تظهر فجأة مما يتيح الفرصة لمزيد من الدراسة واتخاذ القرار المناسب للاستثمار في الأصول الثابتة .

- الأموال التي تخصص لشراء والحصول على هذه الأصول لا تسترد إلا تدريجيا عن طريق برنامج التشغيل الخاص بها خلال عمرها الافتراضي .

- إن اقتناء هذه الأصول لا يتم إلا على فترات طويلة الأجل .

- إن تعرض هذه الأصول للتطور التقني والتكنولوجي السريع الذي يؤدي إلى ظهور آلات

وأجهزة أحدث وأفضل من ذي قبل يجعل من دراسة قرار الشراء لهذه الأصول وتوقيت هذا القرار وظروفه دراسة هامة وجيدة وضرورية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ، الدار الجامعية 84 شارع ذكريا غنيم ، ط1، 2004، ص 445.

<sup>2</sup>-محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 352.

## 2- الموازنة الرأسمالية :

"يتم ترجمة خطة الاستثمار في الأصول الثابتة من شكل موازنة رأسمالية تتضمن الخطة التفصيلية لهذه الأصول وما يتعلق بها من إضافات أو تحسينات وتتناول هذه الموازنة العمليات التالية :

- التوسعات في الأصول الثابتة بهدف الحصول على طاقة إنتاجية جديدة وتحقيق المزيد الإيرادات وبالتالى الأرباح .

- الإحلال عن طريق استبدال الأصل الثابت بأخر أفضل منه وأكفا إنتاجيا وذي نوعية وجودة أفضل مما يؤثر على نوعية إنتاج المشروع وبالتالى ربحيته .

- المفاضلة بين الأنواع المختلفة من الأصول الثابتة على أساس معايير مختلفة كالجودة والإنتاجية ومعدل العائد بالنسبة لكل بديل من البدائل المعروضة للمفاضلة بينهما .

ومن ذلك يتبين أن الموازنة الرأسمالية الخاصة بالأصول طويلة الأجل لها وظيفتين رئيسيتين هما:

- التخطيط للاحتياجات الرأسمالية من الأصول طويلة الأجل.

- التنسيق بين هذه الاحتياجات الرأسمالية والعناصر التالية وهي :

الاحتياجات النقدية وظروف التمويل .

الطاقة الإنتاجية .

قدرة المشروع على تحقيق الأرباح.

العائد على الاستثمار .

سلامة المركز المالي للمشروع<sup>1</sup>.

## 3- تحديد أنواع الإنفاق الاستثماري :

"ينبغي تحديد أنواع الإنفاق الاستثماري الذي تتضمنه الموازنة الرأسمالية حيث يجب تحديد نوعه :

- إنفاق لغرض تخفيض التكاليف: ومثال ذلك إحلال آلات وأجهزة جديدة تتميز بنوعية وكفاءة عالية عن الآلات والأجهزة القديمة .

- إنفاق لغرض زيادة الإيرادات: ومثل ذلك التوسعات عن طريق إنشاء مصنع جديد أو تحسين المنتجات .

- إنفاق لأغراض غير اقتصادية: ومثال ذلك إنشاء نادي للعاملين أو مبنى للبحوث في الشركة

## 4- إحكام الإشراف على شراء الأصول الثابتة:

حيث ينبغي لتحقيق حماية الأصول واستخدامها الأمثل وضع قواعد خاصة لإحكام الإشراف على شراء أو اقتناء وصيانة هذه الأصول ويتم من خلال القواعد التالية التي يجب على المراجع أن يتحقق منها عند قيامه بعمله وهي :

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009، ص207.

- وجود خطة للتكاليف المتوقعة .
  - مراعاة التوقيت السليم للشراء .
  - ضرورة اعتماد عملية الشراء من المسؤولين في الشركة عن ذلك"<sup>1</sup>.
- 5-المحاسبة الفعلية لعملية الشراء :
- "يجب على المدقق الداخلي التحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالشراء والحصول على الأصول الثابتة وعدم مخالفتها ومن أهم هذه الإجراءات :
- وجود نظام لاعتماد الأموال اللازمة لتمويل عملية الشراء .
  - الشراء يتم عن طريق المستوى الإداري المختص مثل إدارة المشتريات .
  - تحديد إجراءات الشراء والسداد والاستلام لهذه الأصول.
  - وجود نظام للجرد الفعلي والحصر المادي بشكل دوري للتحقق من الوجود المادي لهذه الأصول والحالة التي هي عليها .
  - وجود نظام لأصول التي يتم الاستغناء عنها أو تخريدها والأساس الذي يتم اتخاذ القرار بناء عليه : اهتلاك الأصل دفتريا ، انتهاء العمر الإنتاجي للأصل ، تقادم الأصل بظهور تقنية أحدث وأفضل تعرض الأصل لظروف غير عادية كالحريق أو التلف"<sup>2</sup>.

#### 6-كفاءة تشغيل واستخدام الأصول :

- "من العناصر الهامة لتحقيق الاستخدام الأمثل للأصول الثابتة يتطلب الأمر وجود برنامج أو خطة لتشغيل هذه الأصول وفقا لمعايير أو أسس ومقاييس مثالية ، لذلك ينبغي أن يتضمن هذا البرنامج العناصر التالية المتعلقة بسياسة تشغيل واستخدام هذه الأصول ومن أهمها :
- عدد ساعات تشغيل الأصل وكذا عدد الوحدات التي تنتجها وهذا محدد في دليل التشغيل.
  - معدلات الاهتلاك المناسبة لكل أصل من الأصول بما يتفق وطبيعته وبما يخالف القواعد المحاسبية المتعارف عليها .
  - وضع برنامج صيانة دورية للأصول الثابتة للمحافظة على طاقتها وكفاءة تشغيلها

#### 7- وجود سجلات مناسبة للأصول الثابتة :

- من الأمور الهامة بالنسبة للأصول وجود سجلات أو دفاتر أو كشوف خاصة تسجل فيها كل البيانات الهامة المتعلقة بها .
- فمن واجبات المدقق الداخلي التأكد من وجود هذه السجلات للتحقق من البيانات الدفترية التالية :
- تكلفة الأصل والعمر الإنتاجي .

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 448.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 448.

- طريقة الاهتلاك الأصل .
- الصيانة الدورية للأصل .
- التأمين على الأصل<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: إجراءات التدقيق الداخلي على الأصول الثابتة

من أجل الحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة ينبغي اعتماد الممارسة الميدانية من خلال البحث على أدلة الإثبات الممكنة. ويمكن للمدقق أن يستخدم جميع الوسائل التي تمنه من الحصول على الأدلة الكافية للحكم على العنصر موضوع الفحص ،وينطوي هذا العنصر على :

"أ-الفحص: في هذا البند يسعى المدقق إلى التأكد من أن المستندات المعتمد عليها في السجلات المحاسبية معدة وفق ما ينص عليه القانون و التنظيم الداخلي للمؤسسة .

ب-التحقق: يعمل المدقق على التأكد من الوجود الفعلي للعناصر المادية للمؤسسة ، وعلى تسجيلها تسجيلًا يوافق التشريع المحاسبي في دفاتر المؤسسة ،فضلا عن التأكد من تسجيل كل ما من أنه أن يؤثر عن عناصر الدخل أو الذمة. وتتمثل إجراءات التدقيق الأصول في الخطوات التالية:

- 1-التحقق من البيانات المسجلة دفترًا بالنسبة لهذه الأصول ومن أهمها التكلفة التاريخية ،مجمع إهلاك الأصل ، تطور الأصول ،الصيانة .
- 2-التحقق من الوجود المادي الفعلي للأصول وليست دفترًا فقط و التعرف على مواقع هذه الأصول وأماكنها .
- 3-التحقق من توزيع المصروفات الرأسمالية تم وفقا لما تم التخطيط له من خلال الموازنة .
- 4-مراجعة برامج تشغيل هذه الأصول ومدى الالتزام بها .
- 5-التحقق من الأرباح أو الخسائر من تشغيل الكفاء هذه الأصول الناتجة عن سوء الاستخدام<sup>2</sup> .
- 6-التدقيق المستندية لكافة بيانات هذه الأصول عن طريق:

- مراجعة بيانات أمر الشراء .
- بيانات الفاتورة.
- مطابقة بين أمر الشراء و الفاتورة.
- مراجعة بيانات محضر الاستلام له.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 381.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص: 206-210.

- التوجيه المحاسبي لبيانات الفاتورة .
- التأكد من مطابقة بيانات الفاتورة مع البيانات المسجلة في سجل الأصل"<sup>1</sup>
- "7- التحقق من صحة احتساب اهتلاك الأصول الثابتة وفقا للطرق المستخدمة .
- 8- التحقق من أن مجموع سجل الأصل المعين يتساوى مع رصيد حساب الأصل بدفتر الأستاذ .
- 9- التحقق من صحة عمليات الجرد المادي لهذه الأصول وأنها تتفق و القواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- 10-التحقق من التخلص من بعض الأصول سواء بعض الأصول سواء بالبيع أو التخريد لتحديد الربح أو الخسارة وأن قيمة الأصل قد استبعدت من سجل الأصل .
- أما فيما يخص اهتلاك الأصول فعلى المدقق الداخلي أن يقيم مدى ملائمة أعباء الاهتلاك التي تم تحميلها على الحسابات التركيز على ما يلي :
- سياسة اهتلاك الخاصة بالشركة .
- التأكد من تطبيق هذه السياسة بطريقة متجانسة على مدى السنوات المتتالية دون تغيير .
- عند حدوث تغيير في طرق الاهتلاك أو معدلات لابد أن يكون بمبررات يقبلها ويقتنع بها المراجع .
- على المدقق الداخلي أن يقوم بمطابقة أعباء الاهتلاك في دفتر الأستاذ مع ما هو ظاهر في الحسابات الختامية
- على المدقق أن يقوم بتصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها سواء المتعلقة بالاهتلاك أو بغيره من العناصر"<sup>2</sup> .

### ج- تقرير المدقق الداخلي على الأصول

"يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة التي يعبر فيها المدقق الداخلي عن الاتي :

- المشاكل التي واجهها وأسبابها .
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات .
- التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف وحل المشاكل .
- النتائج النهائية التي توصل إليها التدقيق الداخلي"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خياط الجليلي، التدقيق الداخلي ودوره في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2009، ص75.

<sup>2</sup> براهمة كنزة . مرجع سبق ذكره، ص 86.

<sup>3</sup> خياط الجليلي ،مرجع سبق كره ، ص 78 .

يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاثة التالية :

-الرأي المتحفظ: عندما يخلص المدقق إلى أن الخلاف مع الإدارة أو القيد على نطاق ليس هاما لدرجة الامتناع عن إبداء الرأي أو رأي سلبي .

-عدم إبداء الرأي: في حالة كون الأثر المتوقع من القيود المفروضة على نطاق التدقيق جوهريا و شاملا بدرجة لا يتمكن المدقق فيها من الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة ، و بالتالي لا يستطيع أن يبدي رأيا حول القوائم المالية .

-الرأي المعاكس: يجب أن يتم إبدائه في حالة كون تأثير الاختلاف من الأهمية النسبية و الشمولية للقوائم المالية لدرجة يرى فيها المدقق بأن مجرد التحفظ في التقرير لوحده ليس كافيا للإفصاح عن طبيعة الانحراف أو النقصان في القوائم المالية <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خياط الجبالي، مرجع سبق ذكره، ص 81 .

## خلاصة

تعتبر الأصول الثابتة بمختلف أنواعها (ملموسة أو غير ملموسة) في المؤسسة الركيزة الأساسية لنشاطها خاصة إذا كانت مؤسسة صناعية فهي تعتمد عليها في عملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية . لهذا فهي مجبرة بتوفير لهذه الأصول الحماية كاملة وهذا بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ولكي تتأكد من مدى فعالية الرقابة الداخلية تلجأ المؤسسة إلى التدقيق الداخلي .

فالتدقيق الداخلي يعمل على تقييم الرقابة الداخلية ، بالإضافة الى اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها وتقديم تقرير تفصيلي للجهات المعنية .

## الفصل الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد:

تطرقنا في الفصل الأول الى دراسة نظرية حول التدقيق الداخلي وكذا الاصول الثابتة بجميع مفاهيمها كما قمنا بتوضيح دور التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في المحافظة على اصول المؤسسة ، ومن اجل تدعيم دراستنا قمنا بتخصيص الفصل الثاني للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الاول: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء في المؤسسة.

المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالاصول الثابتة .

## المبحث الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء في المؤسسة

لتحسين أداء المؤسسة لابد من توفر مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه و تساهم في تطويره ، و من بين هذه العوامل نجد التدقيق الداخلي حيث يلعب دورا فعالا في تحسينه بواسطة الحد من عملية الغش و الأخطاء و الاحتيال و تقليل التكاليف و زيادة النواتج و الموارد البشرية، ولتحقيقه جميع هذه الأهداف لابد لتدقيق الداخلي من تتبع منهجية صارمة ودقيقة و تتميز بالشفافية حتى تكون على أحسن وجه.

## المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء

وهذا ما تم التطرق إليها من خلال الدراسات السابقة التالية:

\_سعت دراسة وجدان علي أحمد ، " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الاداء." الى معالجة الاشكالية التالية : ما مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ؟

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز مفهومها وأدواتها وموقف المدقق منها وكذا تقديم معلومات على مدى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء.

أعتمد الباحث على المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق و المنهج الوصفي من خلال تحليل المعلومات بحيث لم يتم بدراسة ميدانية وإنما اكتفى بالدراسة النظرية فقط .

النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بأن الرقابة الداخلية تعمل على تحسين أداء المؤسسة من خلال تقييم الاداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط واستخراج الفرق ومعرفة أسباب الانحراف من ما تم التخطيط له واقتراح حلول وتقديمها إلى الادارة العليا، وكذا تطور التدقيق الخارجي وكذا حيادية المدقق الخارجي وخبيرته"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وجدان علي أحمد ، " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الاداء ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مليانة ، 2010 منشورة، الموقع الالكتروني : [https://univ\\_malyana.dz](https://univ_malyana.dz)، تاريخ الاطلاع: 2018\_03\_22.

\_ سعت دراسة لوجاني عزيز. " دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي".  
الى معالجة الاشكالية التالية : ما هو دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي؟  
هدفت هذه الدراسة الى وضع اطار نظري لاتخاذ القرار المالي وبيان موقعه واهميته في المؤسسة وابرار  
ما تستفيد منه هذه العملية في التدقيق الداخلي . كما اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في  
دراسته للوثائق و المعلومات المقدمة من طرف شركة الرزم المعدني بغرابة.  
توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية : يعتبر التدقيق الداخلي ركيزة اساسية في اتخاذ القرارات في  
المؤسسة بكونها توفر معلومات محاسبية ذات قيمة . فالأهمية نسبية بالنسبة للمعلومات المحاسبية التي  
يقدمها التدقيق الداخلي بعد تحليل وتدقيق وتصحيح الانحرافات والاطفاء التي يمكن ايجادها . تعد بمثابة  
قاعدة القرار ذو مصداقية من حي قابلية المقارنة لهذه المعلومات وصدق مخرجات النظام المحاسبي والمالي  
للمشركة"<sup>1</sup>

\_ دراسة بن سالم حفيظة ، دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة  
الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة 2016.

عالجت الدراسة الاشكالية : كيف يساهم التدقيق الداخلي في تقييم الاداء في المؤسسة؟

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة عن التدقيق الداخلي بصفة عامة من خلال إبراز  
مفهومه ومعايير ودور المدقق في مساعدة الآخرين وتوجيههم للوصول الى مستوى جيد من الاداء داخل  
المؤسسة .

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي في دراستها من أجل التحليل كما اعتمد الباحث على المعلومات والوثائق  
المقدمة من مؤسسة الجزائرية للمياه والذي قام بدراسة ميدانية فيها.

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية :

\_ يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الاساسية داخل المؤسسة فهو يساعدها على تجميع المعلومات  
الضرورية لتقديم نظرة متكاملة للإدارة العليا عن الواقع العملي ومن ثم اعطاء توصيات واقتراحات بهدف  
تحسين الاداء.

<sup>1</sup> لوجاني عزيز. دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مليانة،  
2012 منشورة، الموقع الالكتروني: [https://univ\\_malyana.dz](https://univ_malyana.dz) . تاريخ الاطلاع: 2018\_03\_22.

\_سعت دراسة عثمان عبد اللطيف، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والاداء داخل المؤسسة.

"الى معالجة الاشكالية التالية: اين يكمن دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة و الاداء داخل المؤسسة؟

هدفت هذه الدراسة الى تقديم معلومات حول التدقيق الداخلي ومعايره حيث ركزت على ضرورة استقلال المدقق الداخلي وهذا من اجل الحفاظ على الموضوعية وتساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، كما أشار الباحث الى ضرورة حوكمة المؤسسة على اساس تحسين ادائها. إعتد الباحث على المنهج التاريخي في عرض التطور التاريخي للتدقيق والمنهج الوصفي والتحليلي في عرض المعطيات.

كما قام الباحث بدراسة ميدانية حول الموضوع لدى مؤسسة سوناطراك \_ مركب GL2Z والتي تم ابراز دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والاداء في المؤسسة.

تم الوصول الى النتائج التالية:

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة اساسية لحماية ممتلكات المؤسسة.

تعتبر الرقابة الداخلية مجموع القوانين الداخلية، الاجراءات المكتوبة و غير المكتوبة و التوصيات الادارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الافضل في المؤسسة.

التدقيق الداخلي هو العنصر المهم في تقييم الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ اجراءاتها الاساسية التي تعمل على الفعالية في الاداء"<sup>1</sup>

\_ دراسة قوداش عبد الحميد، أثر التدقيق الداخلي على اداء المؤسسة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة 2017.

عالجت الدراسة الاشكالية التالية: الى اي مدى يمكن للتدقيق الداخلي ان يساهم في تحسين اداء المؤسسة؟

هدفت هذه الدراسة الى ابراز مكانة التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال عرض مجموعة من المفاهيم، المعايير، الادوات ومراحله. كما هدفت ايضا الى تشخيص وضع التدقيق في تحسين الاداء بحيث استدل بعدة مراجع من اجل الدراسة النظرية.

استخدم الباحث المنهج التاريخي والوصفي في دراسته حيث قام بعرض التطور التاريخي للتدقيق الداخلي و تحليل أيضا كما قام بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه من اجل تدعيم معطيات ومفاهيم الدراسة النظرية وعرضها على الواقع.

<sup>1</sup>عثمان عبد اللطيف، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والاداء داخل المؤسسة. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة 2015.

تم الوصول من خلال الدراسة الى النتائج التالية:

- يعمل التدقيق على منع الغش والتلاعبات و ارتكاب الاخطاء هذا ما جعله الركيزة الاساسية للمؤسسة.
- يهدف تحسين الاداء الى تحقيق الارباح في المؤسسة وهذا ما يمكنها من الاستمرارية والبقاء.
- وظيفة التدقيق الداخلي هي حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقا لأهداف وقواعد من أجل المساهمة في الاداء وفعالية المؤسسة، وهذا ما نجده فعلا من خلال تحديد الأبعاد النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي، حيث تظهر مساهمة هذه الوظيفة في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة واداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة وفيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام داخل المؤسسة.
- هناك تشابه بين هذه الدراسة ودراستنا من حيث التركيز على التدقيق الداخلي بكل مفاهيمه، كما اختلفت في التركيز على الاداء وتحسينه ودور التدقيق في فعاليته.
- \_ سعت دراسة شجري معمر سعاد، " دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، الى معالجة الاشكالية التالية : إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور وفعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟

هدف الدراسة هو إبراز مكانة المراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة في المؤسسات الإقتصادية من حيث أدائها حيث تناولت الباحثة عدة مفاهيم حول المراجعة والمراجعة الداخلية كما قامت بعرض مفاهيم حول أدلة الإثبات للمراجعة كما قامت بإعطاء دراسة مفصلة حول المدقق الداخلي ودوره في المؤسسة والرفع من ادائها .

كما قامت بعرض الرقابة الداخلية وعناصرها ودورها في المراجعة الداخلية.

من أجل تدعيم الدراسة قامت الباحثة بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة "سونلغاز" بيومرداس. لمعالجة هذا البحث اعتمدت الباحثة على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي لكل من المراجعة و الرقابة الداخلية، و كذلك اعتمدت على كل من منهجي الاستقصاء و الاستنتاج.

تم التوصل الى النتائج التالية:

- \_ لا بد على المراجع من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.

- \_ تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها وهي استقلالية المراجع الداخلي في الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وذلك عن طريق تنظيم كافي لقسم المراجعة الداخلية مما يساعدها على تنفيذ عملها بإعطاء شرعية أكبر نظرا لتبعيةها للمديرية العامة.
- \_ لا يقوم المراجع الداخلي بوضع إجراءات تنظيمية، فأشراكه في هذه العملية يعد إنقاصا من عمله في مجال مراجعته، وبالتالي عمله لا يعد موضوعيا.
- \_ يقوم المراجع الداخلي باكتشاف نقاط القوة و الضعف و إبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.
- \_ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية، و التحكم أكثر في وظائف المؤسسة و ضمان استقرارها.
- \_ تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية و المحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء و كذا نتائج القوائم المالية و المركز المالي.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالأداء المالي.

وهذا ما تم التطرق إليها من خلال الدراسات السابقة التالية:

- \_ دراسة جلول نبيل، التدقيق الداخلي ومدى تأثيره على فعالية الأداء المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2016.
- عالجت الدراسة الاشكالية التالية : كيف يؤثر التدقيق الداخلي على فعالية الأداء المالي وتحسينه؟ هدفت هذه الدراسة الى إبراز مكانة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وفحص مدى سلامة وضعية المؤسسة ودراسة اذا كانت جيدة او سيئة لذا فقد اعتمد الباحث في بحثه على استخدام الادوات الاحصائية والمؤشرات والنسب المالية لتقييم الاداء المالي مما يجعل المؤسسة في تطور ويمكنها من تحقيق كفاءة وفعالية الاداء المالي.
- اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي ونظرا لأهمية الموضوع فلم يكتفي الباحث بالجانب النظري فقط بل اعتمد على الجانب التطبيقي لدى مؤسسة م.ش.ذ.م.م زينغام عبد القادر\_ الترقية العقارية. وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- \_ التدقيق الداخلي وظيفة هامة داخل المؤسسة.
- \_ التدقيق الداخلي يساعد المؤسسة في اكتشاف الانحرافات والاطعاء.
- \_ التدقيق الداخلي يهتم بالأداء خاصة الاداء المالي.
- \_ تحقيق الاداء المالي يضمن ربحية المؤسسة وتحقيق اهدافها.
- \_ للتدقيق الداخلي دور في التأثير على فعالية الاداء المالي من خلال عملية التقييم.

<sup>1</sup>شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية . مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة بومرداس، 2008\_2009، منشورة، الموقع الالكتروني: [http://dspace.univ\\_boumerdace.dz](http://dspace.univ_boumerdace.dz)، تاريخ الاطلاع: 2018\_03\_22.

\_ سعت دراسة محمد باسو ، "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة مخاطر الائتمان المصرفي" الى معالجة الاشكالية التالية: ما مدى قيام المدقق الداخلي بدوره في تفعيل ادارة المخاطر الائتمانية في البنوك الجزائرية؟

هدفت هذه الدراسة الى طبيعة المخاطر التي يتعرض لها المصرف ودور عملية التدقيق الداخلي في التقليل من حجم مخاطر الائتمان المصرفي، وكذا دور المدقق الداخلي في التنبؤ بهذه المخاطر ومراجعة التدابير والاجراءات من خلال المؤشرات والنسب المالية. اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي كما اعتمد على الجانب التطبيقي لدى بنك الفلاحة والتنمية BADR بورقلة لتطوير ادارة مخاطر الائتمان لديها. تم التوصل الى النتائج التالية:

للمدقق الداخلي دور هام في تحسين الاداء المالي للمؤسسة . المدقق الداخلي يقوم بدراسة احصائية للنسب و النتائج المالية ويقوم بتصحيح الاخطاء والانحرافات. يوجد تعاون بين المدقق الداخلي و الإدارة في المصالح التي تعد مشتركة ألا و هي تطور و رقي البنك. يركز المدققين الداخليين في عملهم على توفير تأكيد موضوعي حول المركز المالي و تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال التقرير الذي ترفعه للجهات المختصة.<sup>1</sup>

\_ دراسة عبد الوهاب احمد عبد الله مسعود عياش ، دور الرقابة الداخلية في رفع الاداء المالي، محاسب قانوني وباحث في التمويل، جامعة الناصر، 2014. منشورة، الموقع الالكتروني: <http://www.al-edu.com>، تاريخ الاطلاع: 2018\_02\_06.

عالجت الدراسة الاشكالية: ما دور الرقابة الداخلية في رفع الاداء المالي؟ هدفت هذه الدراسة الى التعرف على عناصر هيكل الرقابة الداخلية ومعرفة مدى وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الاداء المالي. اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في دراسته . إضافة الى الجانب النظري قام الباحث بدراسة ميدانية في شركة الاتصالات اليمينية لتحقيق اهداف الدراسة النظرية ومطابقتها مع الميدان .

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:  
- وجود علاقة موجبة بين عناصر الرقابة الداخلية وكفاءة الاداء المالي.  
- ان وجود عناصر رقابة داخلية جيدة يؤدي بالضرورة الى تحسين الخصائص النوعية للبيانات والمعلومات المالية التي تساعد الادارة على ترشيد ودعم قراراتها.  
تشابهت الدراسة مع دراستنا من خلال التركيز على الرقابة الداخلية وعناصرها ودور المدقق الداخلي في تقييم المؤسسة، كما اختلفت معها في دراسة الاداء المالي والمؤشرات المالية.

<sup>1</sup> محمد باسو ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة مخاطر الائتمان المصرفي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة ، منشورة، 2014. الموقع الالكتروني: <https://bu.univ-ouargla.dz>، تاريخ الاطلاع: 2018\_02\_06 .

\_ سعت دراسة بلعالم عائشة، " دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية" الى معالجة الاشكالية التالية : فيما يتمثل دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة المصرفية؟ هدفت هذه الدراسة الى تقييم التدقيق الداخلي في المؤسسات المصرفية باعتباره الركيزة الاساسية و المهمة في المؤسسة وهذا من خلال تقييم وتفعيل الاداء المالي خاصة في المؤسسات المصرفية . تكون عملية تقييم الأداء أو قياس الأداء المالي بواسطة مصلحة أو قسم داخل المؤسسات المصرفية ألا وهو التدقيق الداخلي من خلال دراسة و تحليل و تصحيح الأداء المالي داخل المؤسسة المصرفية. و تزايد أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة المصرفية لما لها من أثر على سير العمل داخلها وصولا الى تحقيق أهدافها المتمثلة في تعظيم ربحية المساهمين و ضمان استمرارية العمل فيه و الحفاظ على القوة السوقية للسهم و من ثم الحفاظ على ودائع العملاء.

إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي .

من أجل تدعيم الدراسة النظرية وكذا الحصول على المعلومات قامت الباحثة بدراسة ميدانية من خلال استبيان على مستوى ولايتي ورقلة و الأغواط .  
تم التوصل الى النتائج التالية:

\_ التدقيق الداخلي هو من أهم الأنشطة المستقلة و الموضوعية من خلال إتباع أسلوب أو برنامج موضوع و مخطط له مسبقا لتقييم الأداء المالي و تحسين فعالية عمليات المؤسسة المصرفية.  
\_ يقدم المدقق الداخلي من خلال المعايير الرسمية للمراجعة استشارات و نصائح للإدارة بخلاف التقارير المالية التي يقدمها في بداية السنة المالية"<sup>1</sup>

\_ دراسة بوبركة فاطمة الزهراء، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2017.  
عالجت الدراسة الإشكالية التالية : كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تطوير الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟

هدفت الدراسة الى تبيان مفهوم كل من الرقابة الداخلية و الأداء المالي وأهميتها في المؤسسة ودورها في تحسين الأداء المالي وهذا من خلال المؤشرات و النسب المالية التي تعتمد عليها المؤسسة وهذا من أجل تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ومقارنتها بالسنوات السابقة.  
إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل عرض المعلومات والبيانات .  
من أجل تدعيم الدراسة وجمع المعلومات حول الموضوع تم اللجوء الى الدراسة الميدانية بميناء مستغانم.  
تم التوصل الى النتائج التالية:

<sup>1</sup> بلعالم عائشة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2015 منشورة، الموقع الالكتروني: : <https://bu.univ-ouargla.dz>. تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_12.

- \_ الرقابة الداخلية مجموعة من التوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في أداء المؤسسة.
- \_ يتميز النظام الرقابي القوي و الفعال بدرجة كبيرة من المصداقية للمؤسسة وأهميته لما له من مقومات رئيسية فعالة.
- \_ الأداء المالي هو قيام الإدارة بفحص وتشخيص المركز المالي ومقارنته بما خطط له مسبقا من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة .
- \_ يعتبر نجاح المؤسسات في التسيير في ظل الظروف الصعبة مرهون بتحسين أدائها عبر كافة المستويات .
- \_ سعت دراسة إيمان محجوب محمد " دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي " الى معالجة الاشكالية التالية: ما دور المراجعة الداخلية في تقييم الاداء المالي في الجامعات الحكومية؟
- تناولت الدراسة تطور المراجعة الداخلية المستقلة في مؤسسات الدولة في السودان، وهدفت الى خلق تطور في المراجعة الداخلية المستقلة في النشاط الحكومي بغرض التأكد من تنفيذ سياسات الدولة دون انحراف عنها، والمحافظة على أموال الدولة من السرقة والاختلاس، والتأكد من سلامة العمل المالي والحسابي بصورة مستمرة .
- إعتمدت الباحثة في دراستها على المنهج التاريخي و الوصفي في إعطاء المعلومات اللازمة .كما انها لم تعتمد على الدراسة الميدانية لصعوبة الوضع إنما اكتفت بالدراسة النظرية.
- ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن عدد المراجعين الداخليين لا يتناسب مع حجم المؤسسات في كثير من الوحدات الحكومية، وأن أغلبهم تنقصه الخبرة والتأهيل، وإن المراجعة الداخلية تطمئن الإدارة على أن كل شخص يقوم بالعمل المناط به في حدود اختصاصه .
- تناولت الدراسة الحالية دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي بالجامعات الحكومية بولاية البحر الأحمر"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> إيمان محجوب محمد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي ،مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد 17،، عمادة البحث العلمي، 2016. منشورة، الموقع الالكتروني: <http://journals.sustech.edu/>، تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_12.

المبحث الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بالأصول الثابتة .

لضمان الحفاظ على أصول المؤسسة يجب عليها ان تتبنى نظام رقابة داخلي فعال يسمح بإعداد بيانات مالية وفق المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة ،بالإضافة إلى وجود التدقيق الداخلي الذي يسمح بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية و الوقوف على مختلف التجاوزات ومحاولة الحد منها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة .

### المطلب الأول: دراسات حول الاصول الثابتة

\_ دراسة أنور مصطفى حسن، تصميم نظام الموجودات الثابتة بما ينسجم مع نظام الاحصاءات المالية الحكومية. دراسة تطبيقية في الكلية التقنية الادارية، بغداد، العدد35 ، 2013. تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_06.

عالجت الدراسة الاشكالية التالية : كيف يتم نظام الاحصاءات المالية للمحافظة على الموجودات الثابتة؟

هدفت هذه الدراسة الى التطرق الى الموجودات الثابتة ومفهومها ونظرا لأهمية الموجودات الثابتة ولما تعانيه الوحدات الحكومية من ضعف في اساليب السيطرة على هذه الموجودات بسبب عدم وجود نظام ترميز وتوثيق متكامل للسيطرة عليها، وبما ان درجة الكفاءة والفاعلية في استغلال الموجودات أو الأصول الثابتة، هذا فضلا عن تكلفة امتلاكها وتحسينها والرقابة عليها يؤثر على العوائد الاقتصادية للمنشأة أو الوحدة الإدارية وبالتالي يؤثر على ربحيتها وما للعمر المقدر لهذه الأصول من دور هام في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة . ونظرا لتوسع أنشطة الوحدات الحكومية ونمو حجمها وتواجدها في اماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة عليها. اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي . ومن أجل تدعيم الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية على مستوى الكلية التقنية الإدارية ببغداد.

من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة ما يلي:

\_ توافق أهداف نظام احصاءات مالية الحكومة مع نظام الرقابة الداخلية في مجالات المحافظة على الموجودات من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام ومجال تحقيق الترابط بين الموجودات والمصروفات الخاصة بها.  
\_ تعد الرقابة الكمية كغاية للمحافظة على الموجودات من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام ، بسبب اختلاف القيام تلك الموجودات وتشابه تسمياتها مما يجعلها عرضة للتلاعب.

\_ سعت دراسة عبد الكامل بن عمر، "المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF".

"الى معالجة الإشكالية التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي المالي؟

هدفت الدراسة الى معرفة مايلي:

\_ التعريف بعناصر الأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي الدالي ومدى استجابة هاته الاخيرة لما تمليه معايير المحاسبة الدولية.

\_ المعالجة المحاسبية لعناصر التثبيات (المعنوية - المادية - المالية) في كل الحالات التي تكون عليها في المؤسسة. تطبيق المعالجة المحاسبية للتثبيات وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

استخدم الباحث المنهج الوصفي عندما تناول الدراسة النظرية حول للنظام المحاسبي المالي ومعالجة الأصول غير الجارية (التثبيات) والمنهج التحليلي فيما يتعلق بالجانب التطبيقي حيث قام بدراسة حالة المديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء والغاز بالوادي (سونلغاز).

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

\_ التثبيات هو كل مورد تستهلكه المؤسسة نتيجة أحداث ماضية وتوقع منه منافع مستقبلية.

\_ الاصول الثابتة تعتبر بند هام من عناصر القوائم المالية.

\_ استعمال المحاسبة البسيطة في المؤسسة الجزائرية<sup>1</sup>

\_ سعت دراسة أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، "تسجيل وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي".

الى معالجة الاشكالية التالية: ما مدى مساهمة تسجيل وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟.

هدفت الدراسة الى التعرف على نظام المحاسبة المالي باعتبار القوائم المالية هي المرآة العاكسة لاداء المؤسسة. كما تم التطرق الى تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة من خلال حقوقها وممتلكاتها. وطرق تقييم الاصول الحاضرة والمستقبلية. ووضع شروط وقواعد التقييم والإدراج للتثبيات، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما تحتوي التثبيات على أرقام حسابات في مدونة الحسابات التي تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل تثبيات.

<sup>1</sup> عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية (التثبيات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2014، منشورة، الموقع الالكتروني: [https://bu.univ\\_ouadi.com](https://bu.univ_ouadi.com). تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_12.

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي بالنسبة للدراسة النظرية والمنهج التحليلي بالنسبة للجانب التطبيقي والذي كان على مستوى مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية البويرة.

أهم نتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة:

\_ إن عملية الاصلاح المحاسبي أمر ضروري لتفعيل الممارسات الجزائرية وتدويلها بما تسمح به متطلبات البيئة في اقتصاديات العولمة.

\_ تعد الأصول الثابتة بمثابة حجر الأساس في المؤسسة لأهميتها البالغة والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة الى توسع نشاطاتها.

\_ يلعب القياس دورا هاما وفعالا في المحاسبة ينعكس ذلك على القوائم المالية والذي يعتبر بمثابة بطاقة التعريف لأداء المؤسسة.

\_ يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيات، لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي إعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني"<sup>1</sup>

\_ دراسة الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد. مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2015، منشورة، الموقع الالكتروني: [https://bu.univ\\_ouadi.com](https://bu.univ_ouadi.com)، تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_12.

عالجت الدراسة الإشكالية التالية: كيف تتم المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ؟

هدفت هذه الدراسة الى معرفة الهدف من استمرار ونجاح أي مؤسسة و هو تحقيقها لأهدافها المسطرة والمخطط لها وذلك باستغلال مواردها المادية والبشرية والمالية المتاحة لها استغلالا أمثل، ومن بين هذه الموارد نجد الموجودات الملموسة وغير الملموسة الأصول أي (التثبيات العينية والمعنوية) التي تقوم المؤسسة بشرائها أو إنتاجها ذاتيا لاستعمالها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية في المستقبل إلى المؤسسة.

كما قام الباحث بدراسة النظام المحاسبي المالي الجديد بحيث اعتبره هو من يعطي قيمة صادقة للموجودات الملموسة و الغير ملموسة.

<sup>1</sup> أوقاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، 2015، منشورة، الموقع الالكتروني: [https://despace.univ\\_bouira.dz](https://despace.univ_bouira.dz)، تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_30.

استخدم الباحث المنهج الوصفي وهذا فيما يخص الجانب النظري ثم انتقل الى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من أجل تحليل المعطيات .

تم التوصل الى النتائج التالية:

\_ تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيات العينية والمعنوية) من أهم عناصر الأصول (الموجودات) المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية.

\_ تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرين بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

\_ يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهتلاكات دوريا فيما يخص المدة وطرق الإهتلاك، وهذا يحتاج

إلى أشخاص مؤهلين ذي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد.

\_ يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة، التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها.

\_ بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.

\_ دراسة بلعالم مسلم ، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبي الدولية. مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2015، منشورة، الموقع الالكتروني: [https://bu.univ\\_ouargla.dz](https://bu.univ_ouargla.dz) تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_30.

عالجت الدراسة الاشكالية التالية: إلى أي مدى يوجد إمكانية لدى المؤسسات الاقتصادية لتطبيق معطيات النظام المحاسبي المالي ؟ وما مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من جانب الأصول الجارية و الأصول الغير جارية ؟

هدفت هذه الدراسة الى بند من بنود القوائم المالية ألا و هو الأصول وعليه فإن هدف هذا البحث هو معرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من خلال دراسة الأصول الجارية و الغير جارية.

من أجل تدعيم الدراسة لم تكتفي الباحثة بالدراسة النظرية فقط وإنما دعما بالدراسة التطبيقية والتي كانت على مستوى مؤسسة مطاحن الواحات بولاية تڤرت.

لم تقتصر الباحثة في دراسة الأصول او ممتلكات المؤسسة وانما قامت بدراسة مفصلة حول النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية وهذا من جانب الأصول الجارية منها و الغير جارية.

إستخدمت الباحثة في موضوعها هذا المنهج الوصفي وهذا في الجانب النظري كما اعتمد على المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية.

- \_ من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:
- \_ الهدف من المعايير المحاسبية الدولية تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول .
- \_ عدم توفر الجزائر على بيئة محاسبية ملائمة تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصفة تامة و من أهم الأمثلة عدم وجود الأسواق النشطة.
- \_ النظام المحاسبي لا يتطابق بصورة كاملة مع المعايير المحاسبية الدولية
- \_ تعتبر الموجودات الركيزة الأساسية في المؤسسة.
- \_ أهم البنود التي لا يكاد يخلو أي كيان اقتصادي من وجودها بند الأصول ، و التي تغيرت المعالجة المحاسبية للأصول مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

\_ سعت دراسة عبد الغني شواد "المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي" إلى معالجة الاشكالية التالية: كيف يتم معالجة الإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي؟

- هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ايرادات و نفقات المؤسسة كما قام بدراسة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي وعليه فإن هدف هذا البحث هو معرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية .
- من أجل تدعيم الدراسة لم يكتفي الباحث بالدراسة النظرية فقط وإنما دعما بالدراسة التطبيقية والتي كانت على مستوى مؤسسة مطاحن الجديع بولاية تفرت.
- اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي عند تناوله لنشأة المحاسبة و تطور الفكر المحاسبي و عند إعطاء فكرة حول المعايير المحاسبية الدولية و جداول حسابات النتائج و عند تطرقنا للميزانية و جدول تغيرات الأموال الخاصة و كذلك المنهجين التحليلي و المقارنة عند دراستنا للإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي.

تم التوصل الى النتائج التالية:

- \_ إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية يتطلب من القائمين على إعدادها أن يتمتعوا بتأهيل علمي و عملي عالي المستوى فإن اعتماد المعايير الدولية من شأنه أن يساهم في رفع المستوى العلمي و العملي لممارسي مهنة المحاسبة.
- \_ العمل على خلق علاقة ما بين الجامعة و المؤسسة الاقتصادية حتى يتمكن الباحث من تجسيد أفكاره على أرض الواقع.
- \_ لابد على المؤسسات الاقتصادية أن تتقيد بمعايير و تقارير المحاسبة الدولية خاصة العرض الإفصاح.
- \_ معالجة الإيرادات و النفقات بطريقة معمقة و دراسة كل حساب على حدى.
- \_ دراسة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الغني شواد "المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي، مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس ، جامعة ورقلة، 2012\_2013 منشورة ، الموقع الالكتروني: [https://dspace.univ\\_ouaragla.dz/](https://dspace.univ_ouaragla.dz/)، تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_30.

## المطلب الثاني: التدقيق على الأصول الثابتة.

تم التطرق الى الدراسات السابقة التالية:

\_سعت دراسة شهيدة يوسف المهدي ، "فعالية المراجعة الداخلية بين حماية ممتلكات وتحقيق أهداف اقتصادية" الى معالجة الدراسة الاشكالية التالية : ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في حماية أصول المؤسسة؟

هدفت الدراسة الى محاولة إعطاء فكرة حول المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية حيث تسعى المؤسسة دوماً إلى تحقيق بعض الأهداف منها الجوهرية ومنها السطحية، ونجد أن المستثمرين لا تهتمهم طريقة التسيير أو التخطيط بل يهمهم الربح فقط في حين أننا نجد الممولين والمهتمين بنتائج المؤسسة يصب اهتمامهم بالتسيير الجيد وجمع كل المعلومات التي تساعد على إدارة وتسيير جيدين . حيث تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصاً مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظاً على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير. وللقيام بهذا يجب عليهما ان تقوم بتخصيص فرع مهم واساسي وهو التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج التاريخي و الوصفي ولتدعيم الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية على مستوى وحدة تغذية الأنعام بمستغانم.

تم التوصل من وراء هذه الدراسة على النتائج التالية:

\_ تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل من حدوث الأخطاء وهذا ما يؤدي الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة التقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضاً إلى حد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

\_ يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شهيدة يوسف المهدي ، "فعالية المراجعة الداخلية بين حماية ممتلكات وتحقيق أهداف اقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2016.

\_ دراسة خالدي كلثوم، طمار رشيدة، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للثببتات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2015، منشورة، الموقع الالكتروني: [https://dspace.univ\\_bisakra.dz](https://dspace.univ_bisakra.dz)، تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_30.

عالجت الدراسة الاشكالية التالية : ما الدور الذي تكتسيه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الداخلي للثببتات ؟

هدف هذه الدراسة هو التعرف على نظام الرقابة الداخلية حيث قامت الباحثة بإعطاء مفهوم شامل حول الرقابة الداخلية بجميع أنواعها ومراحلها، كما تم التطرق الى مفهوم التدقيق المحاسبي للثببتات العينية والمعنوية وكيف يتم الحفاظ عليها من خلال النظام المحاسبي المالي وتسجيلها وتقييمها. اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في تقديم المعلومات الضرورية حول الموضوع.

أما فيما يخص الدراسة الميدانية فقد كانت على مستوى المؤسسة الوطنية للمنظفات و مواد الصيانة بولاية البويرة. حيث قامت الباحثة بدراسة استببانية على مستوى المؤسسة لتدعيم الجانب النظري أكثر.

تم التوصل الى عدة نتائج من خلال هذه الدراسة نحصرها في :

- \_ الرقابة الداخلية جد ضرورية في المؤسسات كون أنّا تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن لاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخدامها.
- \_ لأصول الثابتة لها أهمية بالغة داخل المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس والمتمثلة في التدفقات النقدية المستقبلية التي تضمن بقاء المؤسسة بالإضافة إلى توسيع نشاطها.
- \_ لنجاح أي مؤسسة اقتصادية يجب عليها إتباع نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق مصداقية بياناتها وممتلكاتها.
- \_ تعمل الرقابة الداخلية على منع وتقليل الأخطاء والمخاطر وهذا ما يزيد الحاجة إليها.
- \_ التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.
- \_ تعتبر عمليات المعالجة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية أداة رئيسية لمعرفة ما يجري داخلها وإعطاء صورة دقيقة لكل المهتمين بشؤونها داخليا وخارجيا.

\_ سعت دراسة حمو أمينة ، "التدقيق الداخلي ودوره في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة" الى معالجة الاشكالية التالية : ما هو دور التدقيق الداخلي في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة؟

هدف هذه الدراسة هو إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي ومكانته داخل المؤسسات من خلال عمل المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية خاصة في المؤسسات الاقتصادية . استخدمت الباحثة المنهج التحليلي في دراسته. حيث اعتمدت الباحثة على مجموعة من المراجع كما قامت بدراسة استبانيه موجهة للمدقق الداخلي داخل مؤسسة دواجن الغرب وهذا من أجل جمع المعلومات اللازمة التي تدعم الموضوع.

وكانت النتائج المحصلة من الدراسة كالآتي:

- \_ التدقيق الداخلي أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المدقق الداخلي وتستعملها من أجل تقييم أداء أنشطتها المحاسبية المختلفة: المحاسبية، المالية، التشغيلية والإدارية.
- \_ يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها في الحكم على مدى نجاعة المؤسسة.
- \_ تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشغيلها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها.
- \_ تتضمن الرقابة الداخلية كل المقاييس والادوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة اهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها من الاخطار والتلاعبات وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية.
- نلاحظ أن هذه الدراسة تشبه دراستنا من ناحية ان التدقيق الداخلي أداة رقابية وأنها تحافظ على أصول المؤسسة<sup>1</sup>

<sup>1</sup>حمو أمينة ، التدقيق الداخلي ودوره في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مستغانم، غير منشورة.2017.

\_ دراسة شملال نجاة ،تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة الجزائر، 2014، منشورة، الموقع الالكتروني: <http://dspace.univ-chlef.dz>. تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_30.

عالجت الدراسة الاشكالية التالية : ما مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية؟

تهدف الدراسة إلى تقييم اثر التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، وقد تم خلال البحث الوصول إلى أن هناك تأثير كبير لمهنة التدقيق الداخلي في ظل نظم المعلومات المحاسبية و على نظام الرقابة الداخلية من خلال تحسين فعاليتها و كفاءتها يظهر هذا من خلال تبوأ التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و ارتبط بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كنشاط تأكيدي و استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة، وكأداة للمحافظة على ممتلكاتها.

مهنة التدقيق كأى مهنة تحتاج لمهارات وكفاءات خاصة تخول المدقق القيام بعمليات التدقيق بالشكل الصحيح الدقيق اللازم. ويقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها .

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي .

تم التوصل من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية:

\_ مهنة التدقيق كأى مهنة تحتاج لمهارات وكفاءات خاصة تخولها القيام بعمليات التدقيق بالشكل الصحيح وخاصة من أجل الحفاظ على ممتلكاتها .

\_ على المدقق أن يتمتع بمكانة تنظيمية تسمح له القيام بإنجاز الأعمال و المسؤوليات الخاصة به بكل حرية وهذا ما يسمى باستقلالية المدقق، و يكون مدير التدقيق مسئولاً أمام المدير العام مباشرة، و يرفع جميع تقارير التدقيق الداخلي إلى المدير العام و يتم من خلال هذا وضع خطط التدقيق في بداية كل عام بالتعاون معه.

\_ دراسة يخلف ضياء الدين ،الاجراءات المتبعة لتحقيق الاصول الثابتة والمتداولة من طرف محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة سطيف، 2016، منشورة، الموقع الالكتروني: <https://bu.umc.edu.dz>. تاريخ الاطلاع: 2018\_05\_30.

عالجت الدراسة الاشكالية التالية : ما مدى التزام محافظ الحسابات بإجراءات تدقيق الأصول الثابتة والمتداولة؟

هدف هذه الدراسة هو التعرف على اصول المؤسسة الثابتة منها و المتداولة ودور محافظ الحسابات في تقييم هذه الدراسة، وكذا بيان الاجراءات التي يتبعها من اجل السير الحسن لعملية التدقيق .

معرفة اجراءات تدقيق كل عنصر من عناصر الاصول الثابتة و المتداولة.

معرفة الاجراءات المطبقة فعليا من طرف محافظ الحسابات لتدقيق الاصول بأنواعها.

ومن اجل تدعيم الموضوع قام الباحث بدراسة لآراء مجموعة من محافظي الحسابات.

تم التوصل الى النتائج التالية:

- محافظة الحسابات عملية مهمة تهدف الى إبداء الراي الفني المحايد حول القوائم المالية.
- التدقيق عملية منهجية ومنظمة تتم عن طريق تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل علميا وعمليا لتحقيق اهداف التدقيق.
- إجراءات تدقيق الاصول الثابتة تختلف عن إجراءات تدقيق الاصول المتداولة.
- إجراءات تدقيق الاصول الثابتة والمتداولة تهدف كلها الى التحقق من الملكية و الوجود والتقييم والصحة و الإفصاح.
- تشمل عملية تدقيق كل عنصر من عناصر الأصول الثابتة والمتداولة على مجموعة من الإجراءات التي من شأنها ترشيد جهود محافظ الحسابات لإبداء الراي .

\_ سعت دراسة بلوكريف حنان، "الرقابة الداخلية ودورها في الحفاظ على أصول المؤسسة" الى معالجة الاشكالية التالية: ما هو دور التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في المحافظة على أصول المؤسسة؟ هدف هذه الدراسة هو التعرف على التدقيق والرقابة كوظيفة من وظائف المؤسسة، معرفة الأسباب التي تعرقل وظيفة التدقيق في المؤسسة ومحاولة معالجتها وكذا محاولة إبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة ودوره في المحافظة على أصول المؤسسة.

إعتمدت الباحثة في دراستها على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

لم تكتفي الباحثة بالدراسة النظرية فقط وإنما قامت بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة تكرير السكر بمستغانم.

تم التوصل الى النتائج التالية :

\_ التدقيق الداخلي يختلف عن باقي وظائف المؤسسة من حيث الطبيعة والمهام فهو وظيفة مستقلة عن بقية الأنشطة و العمليات التي تخضع لفحص والتقييم .

\_ إن تقييم الرقابة الداخلية من مسؤوليات التدقيق الداخلي .

- الأصول الثابتة وسيلة تساهم في نشاط المؤسسة فالأصول الثابتة العنصر الرئيسي في المؤسسة ومحرك النشاط فيها .

\_ يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات، لما له من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، ولقد ازدادت الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي مع ازدياد الفضائح المالية التي هزت عددا من كبريات الشركات في العالم.

\_ التدقيق الداخلي وظيفه استشارية للاقتراح التحسينات اللازمة لإدخالها"<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> بلوكريف حنان، الرقابة الداخلية ودورها في الحفاظ على أصول المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2016.

خلاصة :

من خلال ما تم التطرق إليه في الفصل الأول حول التدقيق الداخلي كأداة رقابية في المحافظة على ممتلكات المؤسسة قمنا باللجوء إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع وهذا من أجل تدعيم الجانب النظري ومعرفة صحة المعلومات المتحصل عليها.

وقد توصلنا إلى النتائج التالية :

\_ التدقيق الداخلي هو العنصر المهم في تقييم الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ اجراءاتها الاساسية التي تعمل على الفعالية في الاداء.

\_ تعتبر الرقابة الداخلية مجموع القوانين الداخلية، الاجراءات المكتوبة وغير المكتوبة و التوصيات الادارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الافضل في المؤسسة.

\_ يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة اساسية لحماية ممتلكات المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة توزيع مواد البناء\_EDIMCO\_ مستغانم.

### تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية الى التدقيق الداخلي خاصة باعتباره أداة ادارية لا يمكن الاستغناء عنها لما يقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها و الاجراءات الموضوعة من طرفها. و من خلال هذا ارتأينا اسقاط المفاهيم النظرية على مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم، فوجود التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية ومن خلال هذا تم تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء بمستغانم.

المبحث الثاني: وظائف مؤسسة EDIMCO والعناصر المكونة لنظامها.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في المحافظة على الأصول الثابتة لمؤسسة EDIMCO.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة إنتاج مواد البناء – مستغانم.

خصص هذا المبحث للتعريف بمؤسسة مواد البناء\_ مستغانم وتقديمها.

المطلب الأول : نبذة تاريخية عن نشأة المؤسسة.

"تقع مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء لولاية مستغانم شرق مقر الولاية حيث يحدها من الشمال بلدية

خيرالدين ومن الجنوب محطة مستغانم ومن الغرب حي جبلي محمد ومن الشرق بلدية سيدي فلاق.

يعود تاريخ نشأة المؤسسة في 25 سبتمبر 1984 ، حيث حملت اسم مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم

واختصرت في كلمة EDIMCO ، كان هذا بمقتضى القرار الوزاري رقم/5280 م.ع/م.ق و المتضمن ذلك مقرها

الرئيسي سيدي العجال بلدية صيادة ولاية مستغانم برأس مال يقدر ب 200.000.000 : دج وسجلها التجاري

0782117B99 27/00

في المرة الأولى كانت EDIMCO مؤسسة محلية ثم تحصلت على صفة مؤسسة اقتصادية عمومية (EPASPA)

هذا بموجب عقد رقم 30/96 في 17/01/1996.

إن النشاط الاساسي لهذه المؤسسة يتمثل في عملية استيراد مواد البناء وتوزيعها.

في 1989 EDIMCO كان هدفها توسيع نشاطاتها، فانطلقت في مجال البناء ( التشييد و التهيئة ) أين تمكنت من

إنجاز عدة مشاريع عمرانية ومؤسسات عمومية ( المدارس و الثانويات .... الخ )، وفي 1994 وبعد قرار من سيد

والي ولاية مستغانم، فهذه المؤسسة انطلقت في نشاط التهيئة العمرانية ونظرا للمشاكل التي اعترضتها في

توزيع مواد البناء على مستوى السوق ( نهاية استحوادها الأحادي و المنافسة الغير عادلة ) وأصبح النشاط

الاساسي للمؤسسة هو إنشاء التهيئة العمرانية .

إن مؤسسة - EDIMCO بإمكانياتها تنظر للنتائج الإيجابية التي تحصلت عليها السنوات الأربعة الأخيرة (2010

-2014) ونظرا لصحتها المالية الجيدة ( دفع رواتب العمل في مواعيدها، وضعيتها اتجاه الضرائب وشبه

الضرائب التي تدفع في وقتها المحدد ) خاصة الوضع الاجتماعي المستقر.

ومن أجل تطوير هذه المؤسسة، قرر المسؤولين تغيير المؤسسة إلى صفة مجموعة وهذا يخلق 3 فروع لها

( تجارية ، إنجاز وتهيئة عمرانية).

وتتكون مؤسسة إنتاج مواد البناء EDIMCO من وحدات تتمثل فيما يلي:

\_ وحدة الحديد و الصلب.

\_ وحدة التعبئة و التغليف و التوزيع.

\_ وحدة الترقية العقارية.

\_ وحدة التجارة<sup>1</sup>.

حيث رقم هاتفها هو 045434869 و الفاكس 045434313 و 045434092 و بريدتها الالكتروني هو

Site web : www.edimco-mostaganem.dz و موقعها الالكتروني هو email : edimco mostaganem yahoo.fr

### المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة EDIMCO

لكل مؤسسة مهام وأهداف مسطرة ترغب في تحقيقها وتلبية رغبات وأذواق المستهلكين وبذلك ضمان بقائها واستمرارها في السوق الوطني وتمثل فيما يلي:

#### أولا : المهام

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء و الإسمنت و الصلب و الخشب و المنتجات الخشبية و البلاط، منتجات التدفئة... الخ، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية إضافة إلى:

\_ مهمة مؤسسة EDIMCO الرئيسية في الإنتاج، البيع و التوزيع.

\_ إضافة للمسة المحلية على المنتج وترقيته إلى مصاف المنتج العالمي.

\_ وضع القوانين و البرامج وإشرافها على كل الوحدات التابعة لها قانونيا.

#### ثانيا : الأهداف:

تتراوح أهداف المؤسسة بين أهداف اقتصادية اجتماعية ، وكما ذكرنا أن أهم هدف للمؤسسة هو

البقاء والاستمرار .وتمثل فيما يلي:

الأهداف الاقتصادية : و تلخص فيما يلي:

\_ العمل على تحقيق عائد مناسب على رأس المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية و المهارات الفنية للعمال.

\_ العمل على الدخول في الأسواق الدولية.

\_ العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق إنجاز طلبياتهم في أقل قدر ممكن.

\_ محاولة الاحتكار و المضاربة في الأسواق الوطنية و الذي يعتبر الهدف الأساسي وراء تأسيسها.

الأهداف الاجتماعية : و تتمثل فيما يلي:

\_ تلبية احتياجات السوق الوطني و الاستغناء عن الاستيراد من الخارج خاصة إذا علمنا انه بالعملة الصعبة،

ومن ثم تصدير الفائض الذي يكون بدوره موردا للعملة الصعبة.

\_ رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم وتكوينهم ورفع مستواهم المهني.

\_ المساهمة في امتصاص الطاقة عن طريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب.

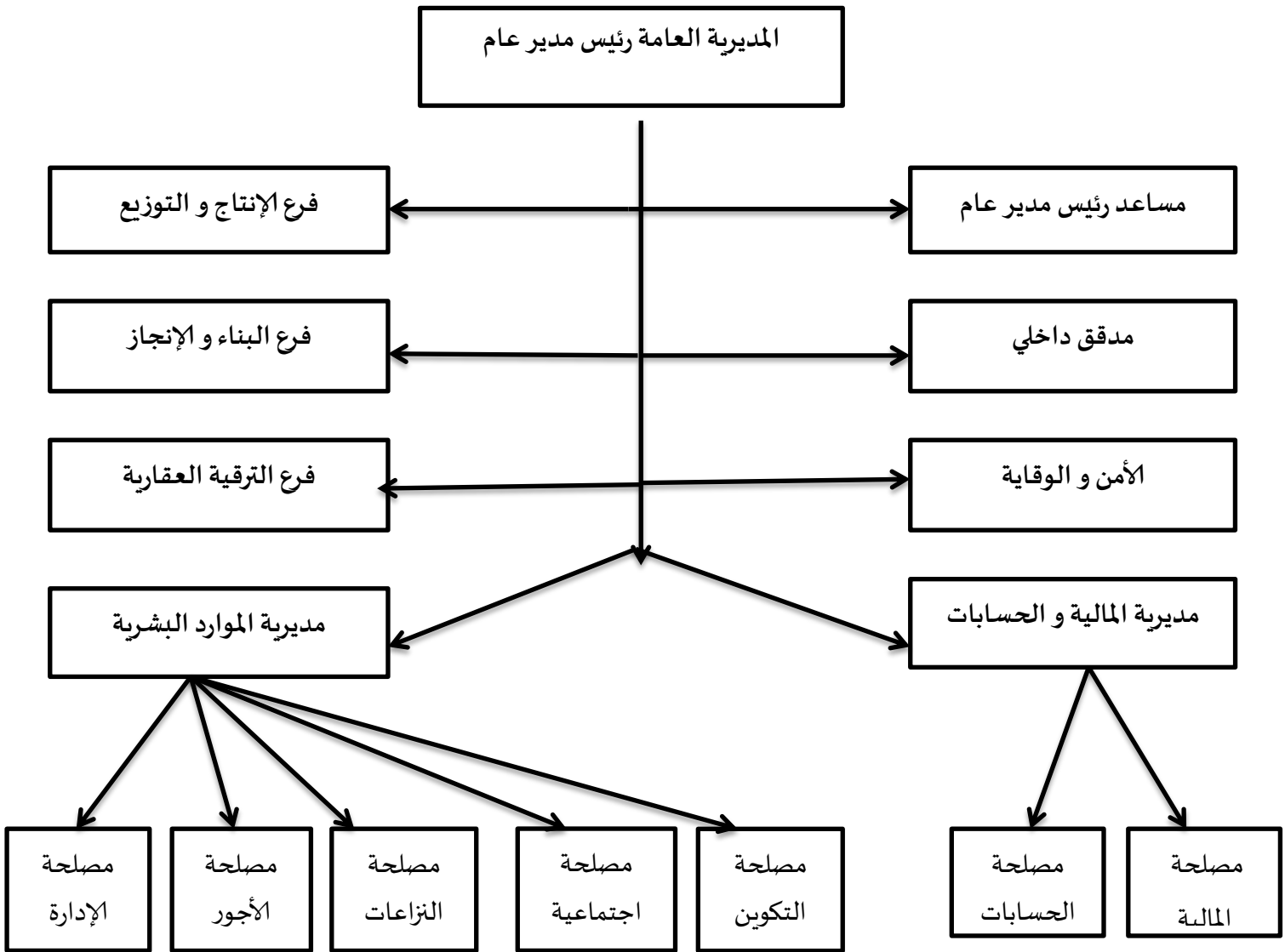
<sup>1</sup> معلومات صادرة عن مؤسسة البناء EDIMCO \_ مستغانم

\_ المساهمة في تحقيق التنمية الوطنية الشاملة وفي تمويل الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

أولاً : الهيكل التنظيمي.

الشكل رقم 58-1: الهيكل التنظيمي لمؤسسة EDIMCO



المصدر : مصلحة المستخدمين مؤسسة EDIMCO

## ثانيا : شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

- 1-المدير العام : يمثل أعلى سلطة في الهرم التنظيمي ومن مهامه تسيير الشركة و الإشراف عليها كما يقوم بمتابعة المصالح و الأقسام التي تقع تحت سلطته.
  - تحليل التقارير الواردة و الأقسام و اتخاذ القرارات الهامة و المناسبة.
  - عقد اجتماعات وإدراج السياسات خاصة بكل مصلحة.
- 1-1مساعد مدير عام : يعتبر أهم قسم في الإدارة فهي تهتم بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير كما تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام و المدير وتمثل مهامها في:
  - مساعدة المدير في تنظيم أعماله.
  - تقديم التقارير من المصالح إلى المدير.
  - تنفيذ قرارات المسؤول الأول في المؤسسة.
  - الرد على المكالمات الموجهة إلى المدير وضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين معه.
- 2-1 المدقق الداخلي : يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة من خلال منع وقوع الأخطاء و الغش و الانحراف عن السياسات الموضوعية.
  - 1-3الأمن و الوقاية: يهتم عامة بسلامة وأمن المؤسسة وهذا بإشرافها على :
    - تنشيط وتسيير البرنامج العام للأمن و الوقاية من الأخطار التي تهدد المؤسسة.
    - تنظيم الحراسة و السهر على أمن الممتلكات و الأجهزة وعمال الوحدات.
    - تكوين العمال على الوقاية و الأمن الصناعي.
- 4-1 فرع الإنتاج و التوزيع: تقوم بشراء و إنتاج وبيع مواد البناء.
- 5-1 فرع البناء و الإنجاز: يقوم ببناء وانجاز مشاريع السكن و غيرها من مشاريع الدولة.
- 6-1 فرع الترقية العقارية: تقوم بشراء الأراض ي من الدولة والخاص عن طريق مجلس الإدارة وتقوم بناء السكن وبيعه بصيغة الترقية العقارية( إنتاج السكن)
  - 7-1 مدير المالية و الحسابات : هو المسؤول على المصلحة المالية وتتفرع إلى:
    - \_ مصلحة المالية : تهتم بتخطيط الميزانية المالية للمؤسسة والتسيير المالي للمدخلات و المخرجات.
    - \_ مصلحة الحسابات : يتولى المحاسب مختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها الشركة (شراء، بيع، التحصيل، التسديد).
  - 8-1 مديرية الموارد البشرية : تهتم بالجانب البشري وهي الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة إذ تقوم باتخاذ الإجراءات المتعلقة بالمستخدمين من حيث التوظيف، الترقية، العقوبات، دفع الرواتب فهي تقوم

برواتب العمال، كما تهتم بتنظيم عمل المصالح و الفروع التابعة لها وتأمين محيط العمل من المخاطر.

## 2\_ مصلحة الإدارة .

3\_ المصلحة الاجتماعية : تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل وتدرس الصحية وهي المتعلقة بالعامل من

يوم بذله للعمل إلى غاية نهاية تقاعده.

4\_ مصلحة النزاعات : يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة ويقوم بحل النزاعات القانونية.

5- مصلحة الأجور : تقوم بدراسة أيام العمل ومجموع العمال و الغيابات ويحدد الأجر اللازم الذي يدفع

لكل عامل .

6\_ مصلحة التكوين : وتهتم بكل ما يخص توظيف الأفراد وتدريبهم، كما تهتم بالتمهين و التربص"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات صادرة عن مؤسسة البناء EDIMCO مستغانم

المبحث الثاني: وظائف مؤسسة EDIMCO والعناصر المكونة لنظامها.

خصص هذا المبحث للتعرف على وظائف المؤسسة وكذا العناصر المكونة لنظامها وكيف يتم تعيين

الموظفين .

المطلب الأول : وظائف المؤسسة و الهدف منها.

تتميز مؤسسة EDIMCO بثلاثة وظائف اساسية وهي:

1\_ وظائف المؤسسة:

\_ بناء المساكن و المحلات التجارية وبيعها بالتقسيط.

\_ بيع مواد البناء (الإسمنت، البلاط .....

\_ صنع مستلزمات البيوت و المحلات من أبواب ونوافذ خشبية وغيرها.

2\_ الهدف:

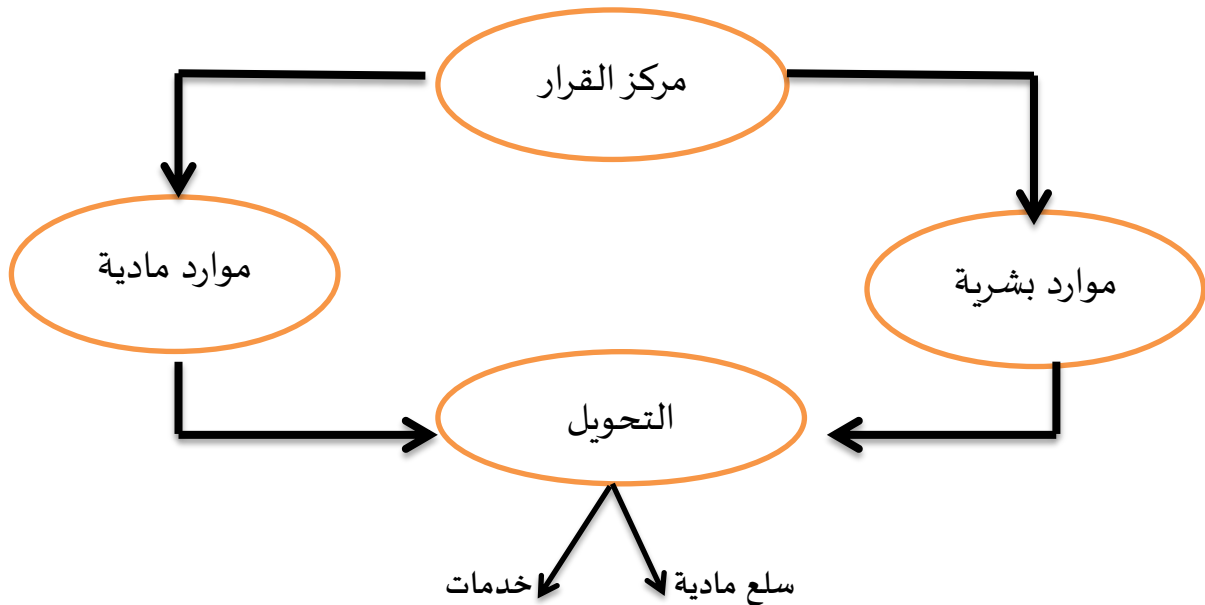
\_ التموين: وهو التوريد بمستلزمات الإنتاج.

\_ الإنتاج: وهو تحويل المدخلات إلى الإنتاج.

\_ التوزيع: تصريف المنتجات إلى الزبائن.ذ

المطلب الثاني: العناصر المكونة لنظام المؤسسة.

الشكل رقم 61-2:: العناصر المكونة لنظام المؤسسة.



المصدر: وثائق المؤسسة

\_ الموارد المادية: هي الوسائل المستخدمة في العملية الإنتاجية (ألات ومباني) وكذلك الوسائل التكنولوجية و المعلوماتية.

\_ الموارد البشرية: هي تلك الموارد المتمثلة في الطاقة العضلية و الذهنية لعمال المؤسسة.

\_ مركز القرار: وهو المكلف بتسيير أنشطة المؤسسة ويعني التنسيق بين مختلف العناصر الأخرى المكونة للمؤسسة.

\_ التحويل : وهو ناتج نشاط المؤسسة لتحويل المواد الأولية الى سلع مادية أو عنصر العمل المبذول لتقديم خدمات الأفراد أو الجماعات.

المطلب الثالث: سياسة التوظيف لدى المؤسسة.

لمؤسسة EDIMCO كأى مؤسسة أخرى سياسة تتبعها من أجل توظيف عمالها.

الفرع الاول: المراحل الأساسية لعملية التوظيف.

"لكي تباشر مختلف المؤسسات عملها على أكمل وجه يجب ان تحتوي على عنصر اساسي وهو

العنصر البشري الذي يعتبر العمود الفقري لكل منها، حيث ان نجاحها يعتمد بدرجة أكبر على مدى نجاعة الاخير و يجلب هذا العنصر الحيوي واستقطابه . حيث تعتمد المؤسسات على طرق مختلفة في ذلك، وفي بحثنا هذا ارتأينا ان نأخذ مؤسسة EDIMCO كمثال على ذلك:

حيث تعتمد هذه الاخيرة في هذه المهمة على مكتب تشغيل اليد العاملة الذي يتلقى طلبا (رسالة ) من هذه المؤسسة في حالة الاحتياج الى موظف مهما كانت صفته.

بعد ذلك يقوم هذا المكتب ببعث مجموعة من المرشحين لنيل هذا المنصب حيث أنهم يوضعون تحت الاختيار الذي تشرف عليه رئيسة ادارة الموارد البشرية والتي تقوم باختبار من هؤلاء المرشحين الاجدر بنيل هذا المنصب حيث ان الاختبار يكون اما كتابيا او شفويا.

بعد أن يتم اختيار الموظف المناسب يبعث برسالة ثانية الى مكتب تشغيل اليد العاملة تتضمن المعلومات الخاصة بالمرشح الناجح في الاختبار وفي الاخير يكون هذا الموظف الجديد ملزما باحضار ملفه الخاص وتقديمه الى ادارة المؤسسة من اجل تعيينه بعقد محدد المدة"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات صادرة عن مؤسسة البناء EDIMCO مستغانم

## الفرع الثاني: عملية التكوين ومدة عقد العمل.

"تعتمد مؤسسة EDIMCO في عملية التوظيف على عقود محددة المدة في حالة جلب موظفين اداريين حيث تكون مدتها ابتداء من سنة ونصف كأقل تقدير او تكون على حسب مدة العمل المطلوب (مدة المشروع) لعمال من الدرجة الاولى (البناء ، الدهان) اما فيما يتعلق بموضوع تجديد العقد من عدمه فذلك يعتمد على السلوك الذي يتمتع به الموظف او العامل اثناء مدة العقد اضافة الى المهارات التي يمتلكها هذا الاخير ، حيث يتم تجديد عقده في حالة الانضباط وحسن السلوك بالاضافة الى المردود الجيد الذي يقدمه للمؤسسة وفي حالة العكس لأي موظف يقوم بمجموعة من الغيابات و التأخيرات فقد يفسخ عقده قبل ان ينتهي وذلك لا يكون بصفة مباشرة وانما بمنحه انذارين الاول يكون شفويا والثاني كتابيا ، وفي حالة تكرار نفس الخطأ فانه يمرر الى المجلس التأديبي الذي يكون من أربعة أشخاص: إثنان منهم اداريين بالمؤسسة ومهمتهم الدفاع عن حقوق المؤسسة اما الاخرين فهم من نقابة العمال ومهمتهم الدفاع عن حقوق الموظف. حيث يتم دراسة و مناقشة القضية للخروج بقرار نهائي يقضي إما بإقالة هذا الموظف أو مواصلة عمله داخل المؤسسة.

كما تقوم هذه الأخيرة بعملية تكوين موظفي الادارة وغالبا ما تكون مدة هذا التكوين 06 أشهر و

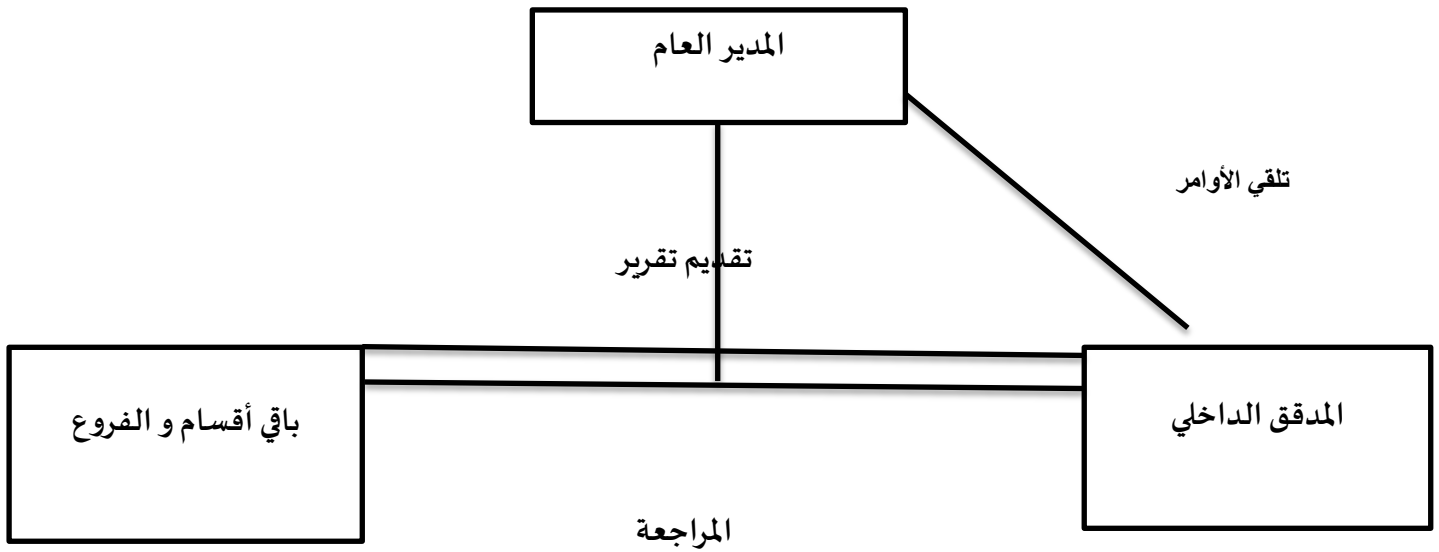
بمعدل 5 أيام في الشهر حيث يسمح القانون للموظفين بالاستفادة من هذا التكوين"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات صادرة عن مؤسسة البناء EDIMCO مستغانم

**المبحث الثاني : التدقيق الداخلي ودوره في المحافظة على الأصول الثابتة لمؤسسة EDIMCO.**  
يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة وهي تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى توافق النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق أعلى كفاءة إنتاجية.

**المطلب الأول : تقديم التدقيق الداخلي في مؤسسة EDIMCO.**  
"يعتبر التدقيق الداخلي الركيزة الأساسية لسير الجيد للمؤسسة فهو يتميز بقدر كبير من الاستقلالية وهذا ما يمكنه من أداء مهمته بصفة جيدة و متميزة، حيث يكون التدقيق بصفة دورية وعلى مستوى المديرية العامة ومختلف فروعها و الشكل التالي يوضح مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الشكل 64-3: مكانة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من الشكل أن للمدقق الداخلي مكتب خاص الذي يقوم بعملية التدقيق وكتابتها في شكل تقرير لتقديمها للمدير العام في الأخير.

## المطلب الثاني : مسار عملية التدقيق الداخلي بالمؤسسة. EDIMCO

تسيير عملية التدقيق بالوحدة عبر أساليب أو خطوات محددة ضمن القانون الداخلي للوحدة وهي

كالتالي :

\_ التخطيط : في بداية كل سنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسباً لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث يقوم المدقق الداخلي بتحضير الوثائق اللازمة للقيام بالرقابة وتحديد تاريخ الرقابة، ليتم رفع برنامج العمل إلى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه وعند مباشرة عملية التدقيق يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية التي هي محل التدقيق لمعرفة المخاطر التي سوف تواجه هذه المصلحة حيث غالباً يقوم المدقق الداخلي بمراقبة فجأة وذلك بأمر من المدير العام، وتكون المراجعة في الفترة التي يحددها هذا الأخير.

وبعد الانتهاء من المهمة يقوم المدقق الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها و يقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة للمناقشة و إيضاح النقاط الغامضة التي قد تنشأ نتيجة سوء تفاهم بين المراجع الداخلي و موظفي المصلحة حيث بدأت التجربة إلى المراجع الداخلي قد يسجل بعض الأخطاء في تقريره ليست موجودة على أرض الواقع أو العكس وتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهده يشمل جميع الملاحظات و التوصيات اللازم إتباعها ، ليوجهه مباشرة إلى السيد رئيس مدير عام

\_ العمل الميداني : بعد اختيار التوقيت المناسب يقوم المدقق الداخلي بالانتقال إلى مصلحة محل التدقيق حيث يقوم ب:

-مراقبة التقارير الشهرية لجميع المصالح لدى الإدارة وتكون التقارير لها نسخة إلى السيد رئيس المدير العام (داخلية أو خارجية).

-فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة ودراسة المستندات و الوثائق.

-تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العملات ومقارنتها مع أفضل الممارسات.

-مراقبة الوثائق الإلكترونية وغير الإلكترونية.

-مراقبة التسيير و التنظيم لدى المصالح.

-إعداد مسودة التدقيق الداخلي ومناقشة الملاحظات ونتائج عملية التدقيق مع المديرية المعنية و التحقق من

مدى مصداقية النتائج.

- محاولة حل المشاكل من خلال تقديم المقترحات وحلها ويتم تقسيم النقاط التي تم ملاحظتها أثناء عملية

التدقيق الداخلي إلى عدة أنواع:

\_ نقاط الضعف في تصميم الإجراءات الرقابية إن وجدت.

- \_ نقاط عدم الالتزام بتطبيق النظام الداخلي إن وجدت.
  - \_ نقاط عدم فاعلية الإجراءات المطبقة في تلك المصلحة.
  - \_ نقاط للتطوير من خلال المقارنة مع أفضل الممارسات.
  - \_ وصف وتقييم للخطر أو التأثير الناتج عن هذه الملاحظات.
  - \_ إعطاء رأيه وتقديم التوصيات و المقترحات للإدارة العامة بهدف معالجة الملاحظات.
- النتائج و التوصيات: بعد العمل الميداني يقدم المدقق الداخلي تقرير نهائي إلى الرئيس مدير عام ينص فيه على النتائج المتحصل عليها أثناء دورية المراقبة وتكون التوصيات موجهة من طرف رئيس مدير عام وذلك بالقيام باجتماع لجميع مصالح المؤسسة وفروعها.
- تقييم النتائج تكون مقيمة بالتمثيل البياني بالنسبة للعام السابق وذلك بالمقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة .

#### المطلب الثالث: المشاكل التي يواجهها المدقق الداخلي في المؤسسة.

- يسعى المدقق الداخلي أن يؤديها مهامه بكل فعالية وكفاءة كبيرة حيث يمكنه أن يرى نتائج أعماله مجسدة في أرض الواقع إلا من هذا لا يعني أنه يواجه صعوبات في تأدية مهمته وهذا ما يفقده في بعض الأحيان تركيزه في الأداء، ومن بين المشاكل التي يواجهها المدقق الداخلي في المؤسسة هي:
- \_ الانتقاد الخاطئ لدى بعض الموظفين حيث ينظرون للمدقق الداخلي على أنه جاسوس داخل المؤسسة وعند تأدية مهمته يبحث فقط عن أخطاء للشواية به.
  - \_ البطء الشديد في حكة المعلومات حيث في بعض الأحيان (الحالات) يقوم المدقق الداخلي بطلب وثائق وسجلات من أجل فحصها وذلك يتم بصورة بطيئة جدا وهذا ما يؤدي إلى الإعاقة في عمله وعدم إكماله في فترة محددة وهذا ما ينقص من درجة فعالية التدقيق الداخلي.
  - \_ وجود مدقق واحد في المؤسسة وهو المسؤول عن تدقيق كافة أقسام المؤسسة وهذا ما يجعله ببذل جهد كبير ووقت من أجل بلوغ إلى ما يصبوا إليه من نتائج<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات صادرة عن مؤسسة البناء EDIMCO مستغانم

المطلب الرابع : تكامل التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة.

من أجل حماية أصول المؤسسة من مختلف أنواع الغش والتلاعبات تتكامل وظيفة التدقيق مع الرقابة الداخلية فيما بينهما .

#### 1-طريقة اقتناء الاصول :

تعتمد المؤسسة في اقتنائها للأصول على مصلحة مختصة تقوم بدراسة الاحتياج وكذا اختيارات الشراء وقيام بالتفاوض مع الموردين عن النوعية ،السعر ،طريقة الدفع ..... الخ .

#### 2-نظام الاهتلاك المتبع :

يعرف الاهتلاك على أنه النقص التدريجي في قيمة الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك نتيجة لاستخدامها في النشاط ،يساعد الاهتلاك على قيام الشركة بعملية باستبدال الأصول .  
تعتمد مؤسسة التريص على الاهتلاك الخطي ،وفي ما يلي عرض تطور اهتلاك التثبيتات بالمؤسسة :

#### الجدول رقم 67-1: تطور التثبيتات من 2011-2015

KDA:U

الاصول السنوات	الخام	الصافي
2011	3076188.00	1543309.00
2012	3155861.00	1567443.00
2013	3217985.00	1518433.00
2014	3221613.00	1459736.00
2015	3160114.00	1405785.00

المصدر:وثائق المؤسسة

التعليق: نلاحظ تغير في حجم مبالغ الأصول من سنة الى اخرى ويرجع ذلك الى :

- اكتساب المؤسسة لأصول جديدة.

- تنازل المؤسسة عن بعض الأصول.

من واجب المدقق الداخلي هنا التأكد من ما يلي :

-فحص ومراجعة أمر الشراء.

-مراجعة بيانات الفاتورة.

-مراجعة بيانات محضر الاستلام الأصول.

-التأكد من الوجود المادي لأصل.

#### الجدول رقم 68-2: جدول تطور الاهتلاكات

KDA:U

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
مجموع الاهتلاكات	45474.00	57148.00	11207.00	101874.00	91068.00

المصدر: وثائق المؤسسة.

#### التعليق

رغم أن المؤسسة تستخدم نظام الاهتلاك الثابت إلى ان هناك تغير مبلغ الاهتلاك من سنة الى اخرى ويرجع الى :

-بداية احتساب الاهتلاك للأصول الجديدة.

- التوقف عن احتساب الاهتلاك للأصول التي تم التنازل عنها.

يقوم المدقق الداخلي في المؤسسة بمايلي :

- بفحص اهتلاك كل أصل على حدا.

- تصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها.

- التأكد من الاعتماد على طريقة الإهلاك الخطي أو تم تغيير الطريقة وتعرف على أسباب التغيير.
- القيام بمطابقة أعباء الإهلاك في دفتر أستاذ مع ما هو ظاهر في الحسابات الختامية.

### 3- صيانة الأصول : هي العملية التي تتم بشكل دوري بهدف المحافظة على الأصول

يقوم المدقق الداخلي هنا بالتأكد من قيام المؤسسة بالصيانة لهذه الأصول وتحميل مصاريفها في السنة التي قامت بها.

## خلاصة:

من خلال تربصنا لاحظنا ان المؤسسة تعتمد على نظام رقابي محكم من خلال الإجراءات و السياسات المتبعة و التي تهدف من خلالها على توفير مستوى معقول من الضمانات .

كما تمثل الأصول الثابتة في المؤسسة العنصر الرئيسي في نشاطاتها باعتبارها مؤسسة صناعية ،لهذا فهي تعمل على توفير لها أقصى حماية من المخاطر التي قد تتعرض إليها بالاعتماد على التدقيق الداخلي وهذا من أجل ضمان استمراريتها ومزاولة نشاطها .

الخاتمة العامة

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابة التي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى. لهذا اعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في الهيكل الرقابة يقوم بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية .

وقد تطورت هذه الوظيفة كثيراً في النصف الثاني من القرن الماضي وتغيرت النظرة القديمة لها من مجرد متصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة. حيث أصبح وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وتعزيز سيطرة الإدارة على الشركة أو تدعيم ما يسمى بحوكمة الشركات وكذلك المساهمة في تقييم وإدارتها لمخاطرها والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية وبالتالي المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية مما يعزز فرص هذه الأخيرة في الاستغلال الأمثل للموارد .

1. نتائج اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى :

- التدقيق الداخلي وظيفته كباقي الوظائف في المؤسسة. خاطئة  
التدقيق الداخلي يختلف عن باقي وظائف المؤسسة من حيث الطبيعة والمهام فهو وظيفة مستقلة عن بقية الأنشطة والعمليات التي تخضع لفحص والتقييم .

الفرضية الثانية :

- تقييم الرقابة الداخلية من مسؤوليات التدقيق الداخلي صحيحة .

الفرضية الثالثة :

- الأصول الثابتة وسيلة تساهم في نشاط المؤسسة . صحيحة  
فالأصول الثابتة العنصر الرئيسي في المؤسسة ومحرك النشاط فيها .

2. أهم النتائج :

\_ يعد التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تركز عليها المنظمات، لما له من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر،

ولقد ازدادت الحاجة إلى وظيفة التدقيق الداخلي مع ازدياد الفضائح المالية التي هزت عددا من كبراء الشركات في العالم .

- \_ التدقيق الداخلي وظيفه استشارية للاقتراح التحسينات اللازمة لإدخالها .
- \_ وظيفة التدقيق تشمل الفحص لمختلف أنظمة الرقابة الداخلية ثم التحقيق ثم التقرير.
- \_ التدقيق الداخلي هو العنصر المهم في تقييم الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ اجراءاتها الاساسية التي تعمل على الفعالية في الاداء.
- \_ تمثل الأصول الثابتة في مؤسسة EDIMCO العنصر الرئيسي في نشاطاتها باعتبارها مؤسسة صناعية ، لهذا فهي تعمل على توفير لها أقصى حماية من المخاطر التي قد تتعرض إليها بالاعتماد على التدقيق الداخلي وهذا من أجل ضمان استمراريتها ومزاولة نشاطها .

### 3. توصيات واقتراحات:

- من الأفضل أن يكون للمؤسسة مدقق داخلي دائم فيها فالزيارات الدورية ليست كافية ، حتى يكون الفهم الجيد لنظام العمل وهذا ما يقلل الخطأ و التلاعبات .
- تكوين الجيد للعمال في مجال استخدام الآلات الجديدة وكذا الاستعانة بالإطارات في التشغيل و الصيانة.
- \_ توعية عمال المؤسسة بمغزى عملية التدقيق حتى يتم التجاوب بين العمال والمدقق.
- \_ استغلال عملية التدقيق في المحافظة على أصول الوحدة.

### 4. آفاق البحث:

تم التطرق في هذا البحث إلى دور التدقيق الداخلي في المحافظة على اصول المؤسسة وتتمثل آفاق البحث في توضيح أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة، باعتبار الدور المهم والفعال الذي يلعبه في تطوير ترشيد قرارات المؤسسة ومكانته الهامة فيها.

## قائمة المراجع :

### 1\_ الكتب باللغة العربية :

- \_ أمين السيد أحمد لطفي ،دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، دارالجامعية، الإسكندرية، 2010. ط1 ،
- \_ خلف الله الواردات ،التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، ط1،الأردن ،2006.
- \_ IIA خلف عبد الله الواردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، ط1،عمان الأردن، 2014.
- \_ خليل الرفاعي وآخرون، أصول المحاسبة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011.
- \_ محمد راضي ، محاسبة الأصول، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة، جامعة طنطا، الاسكندرية، مصر، 2011.
- \_ محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
- \_ محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ، ط1، 2007.
- \_ حامد طلبة أبو هيبه ،أصول المراجعة، زمزم ناشروت ، ط1، عمان ، 2011.
- \_ حيدر محمد بني عطا، مفاهيم اساسية في قياس الأصول الثابتة، دار النشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- \_ سامي محمد الوقاد ، تدقيق الحسابات ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2010.
- \_ طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المراجعة ،الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم ، ط1، 2004.
- \_ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2009.

### 2\_ المذكرات:

- \_ أنور مصطفى حسن، تصميم نظام الموجودات الثابتة بما ينسجم مع نظام الاحصاءات المالية الحكومية. دراسة تطبيقية في الكلية التقنية الادارية، بغداد، العدد35 ، 2013.
- \_ أوقاسي حكيمة، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة البويرة، 2015 .

- \_ الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد. مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2015،
- \_ أوقاسي حكيم، سعدي سميرة، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، 2015،
- \_ الهادي قريرة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد. مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2015،
- \_ بلعالم عائشة، دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسات المصرفية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2015.
- \_ بلعالم مسلم، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبي الدولية. مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2015
- \_ بلوكريف حنان، الرقابة الداخلية ودورها في الحفاظ على أصول المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2016..
- \_ بوبركة فاطمة الزهراء، دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2017.
- \_ براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، منشورة، الجزائر، 2013.
- \_ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وأثره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، منشورة، الجزائر، 2011،
- \_ بن سالم حفيظة، دور التدقيق الداخلي في تقييم أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة 2016.
- \_ توادي سليمة، مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر، جامعة مستغانم، 2015.
- \_ عبد الغني شواد "المعالجة المحاسبية للإيرادات و النفقات وفق النظام المحاسبي المالي، مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس، جامعة ورقلة، 2012\_2013
- \_ عبد الكامل بن عمر، المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية ( التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي SCF. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة الوادي، 2014،
- \_ عثمان عبد اللطيف، دور التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة والاداء داخل المؤسسة. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، غير منشورة 2015.
- \_ محمد باسو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة مخاطر الائتمان المصرفي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2014.
- \_ خياط الجيلالي، التدقيق الداخلي ودوره في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، 2009،

- \_ سائد نبيل سليم غياضه، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008،
- \_ سعاد لعلوحي، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017،
- \_ حمو أمينة، التدقيق الداخلي ودوره في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2017.
- \_ خالد كثلوم، طماررشيدة، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للتثبيتات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2015
- \_ جلول نبيل، التدقيق الداخلي ومدى تأثيره على فعالية الأداء المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2016.
- \_ قوداش عبد الحميد، أثر التدقيق الداخلي على أداء المؤسسة. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مستغانم، غير منشورة 2017
- \_ شمال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2014،
- \_ شهيدة يوسف المهدي، "فعالية المراجعة الداخلية بين حماية ممتلكات وتحقيق أهداف اقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة مستغانم، غير منشورة، 2016.
- \_ شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية . مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة بومرداس، 2008\_2009،
- \_ يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة مكملية للحصول على درجة الماجستير، فلسطين، 2007،.
- \_ موساوي أحمد عابد، دور التدقيق الداخلي في تقييم الاداء المالي للمؤسسة ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، مستغانم، 2014-2015،
- \_ يخلف ضياء الدين، الاجراءات المتبعة لتحقيق الاصول الثابتة والمتداولة من طرف محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2016،
- \_ لوجاني عزيز. دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة مليانة، 2012.
- \_ وجدان علي أحمد، " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الاداء ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة مليانة ، 2010.

### 3\_المجلات:

\_ إيمان محجوب محمد، دور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17،، عمادة البحث العلمي، 2016،

\_ عبد الوهاب احمد عبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع الاداء المالي، محاسب قانوني وباحث في التمويل، جامعة الناصر، 2014،

### 4-مواقع الأنترنت:

\_ [https://univ\\_malyana.dz](https://univ_malyana.dz)  
\_ <http://dspace.univ-biskra>  
\_ <http://www.univ-constantine2.dz> \_  
\_ [http://dspace.univ\\_boumerdace.dz](http://dspace.univ_boumerdace.dz)  
\_ [https://univ\\_malyana.dz](https://univ_malyana.dz)  
\_ <https://bu.umc.edu.dz>  
\_ <http://dspace.univ-chlef.dz>  
\_ [https://dspace.univ\\_bisakra.dz](https://dspace.univ_bisakra.dz)  
\_ [https://dspace.univ\\_](https://dspace.univ_)  
\_ [https://bu.univ\\_ouargla.dz](https://bu.univ_ouargla.dz)  
\_ [https://despace.univ\\_bouira.dz](https://despace.univ_bouira.dz)  
\_ <http://www.al-edu.com>  
\_ <http://journals.sustech.edu/>  
\_ [https://bu.univ\\_ouadi.com](https://bu.univ_ouadi.com)