



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة من ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

تخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

الشعبة : علوم المالية و المحاسبية

## الموضوع : دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

تحت إشراف الأستاذة :

- براهيم سعاد

مقدمة من طرف :

- طيب عمور

- أصافي بوعبدالله

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة

السنة الجامعية : 2021/2020



## شكر وعرفان

الشكر أولاً لله عز وجل الذي لا يطيب الليل إلا بشكره، ولا النهار

إلا بذكره، ولا تطيب اللحظات إلا بطاعته، ولا تطيب

الآخرة إلا بعفوه، ولا تطيب الجنة إلا برويته، أحمدك وأشكر فضلك في توفيقى

لإنجاز هذا العمل.

إلى منارة العلم والإمام المصطفى، إلى سيد الخلق إلى

رسولنا الكريم سيدنا

محمد

صلى الله عليه وسلم

إلى من علمونا مسيرة العلم والنجاح، أساتذتنا الكرام من الابتدائي إلى الجامعة أو

الأخص بالذكر "الأستاذة" براهيمى سعاد" التي قدمت

لي كل النصح والإرشاد طيلة فترة إعداد المذكرة

فلها منى عظيم الشكر والتقدير والعرفان

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لي يد العون

والمساعدة من الأساتذة الكرام أو من عائلتي

من أجل إنجاز هذا العمل المتواضع سواء من قريب أو من بعيد.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

"اللهم إني أسألك علما نافعا ورزقا طيبا وعملا متقبلا

إلى الذي قال فيهما جل ثناءه: "ولاتقل لهما أف ولاتنهرهما وقل لهما قولا كريما"

إلى من ينتفخ صدري بذكرهما وتطيب الحياة وتكتمل سعادتني بقربهما

ألمتني بقلبها وجوارها وعطفت عليا بحنانها وأعانتني بدعائها وأنستني

في السراء والضراء إلى شمس حياتي ومصدر سعادتني لأمي

الحنونة حفظها الله وأطال الله في عمرها

وإلى الذي أثار السبيل وعلمني الصبر كما علمني التواضع في الحياة

إلى أجمل هبة وهبني الله بها أبي العزيز حفظه الله

وأهديها إلى كل من أخواتي و أخي نور الإسلام وبالأخص خطيبتي

وإلى كل من ساندنيوقدم لي الدعم وإلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

عمور

---

## إهداء

الحمد لله الذي وفقني في انجاز هذا العمل المتواضع و الذي أهديه :

إلى من قال فيهما الله عزوجل " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا " أمي و أبي الكريمين حفظهما الله و أطال في عمرهما و قدرني على رد جزء من جميلهما .

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي و أخواتي و كل أفراد العائلة صغيرها و كبيرها .

إلى جميع من علمني و ساعدني خلال دربي الدراسي و ساهم في وصولي إلى ما وصلت إليه .  
كما أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم و إلى جميع الأصدقاء و الزملاء .

بوعبد الله

---

الملخص :

بعد الأزمات المالية التي مست كبرى المؤسسات في العالم ، أصبح التدقيق الداخلي أداة ضرورية في نظام الرقابة الداخلية ، حيث أصبح يعتبر من بين الفاعلين الرئيسيين في نظام الرقابة الداخلية .

و الجزائر كغيرها من دول العالم التي عرفت في السنوات الأخيرة انتشارا واسعا للفساد و الاحتيال ، مما دفع بغالبية المؤسسات إلى الاهتمام بالتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية .

حيث تهدف دراستنا إلى فحص كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه لهذا النظام .

**الكلمات المفتاحية :** التدقيق الداخلي ، الرقابة الداخلية ، فعالية .

**Résumé :**

**Suie aux scandales financiers qui ont touché les grands entreprises dans le monde .** l'audit interne est devenu un outil nécessaire dans le système de contrôle interne . en effet , il est considéré comme l'un des principaux acteurs de ce système .

l'Algérie , comme les autres pays , a connu ces derniers années une large diffusion de corruption et de fraude , ce qui a l'audit interne et le systèmes de contrôle interne .

l'objectif de cette thèse est d'examiner comment contribuer l'audit interne a l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne , a travers de l'évaluation de ce système .

**Mots clés :** l'audit interne , contrôle interne , efficacité

قائمة محتويات :

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
	<b>الفصل الأول : مدخل نظري ومفاهيمي للتدقيق الداخلي</b>
1	تمهيد
2	المبحث الأول : عموميات حول التدقيق
2	المطلب الأول : نبذة تاريخية للتدقيق و مفهومه
3	المطلب الثاني : أنواع التدقيق الداخلي
6	المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق
7	المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق الداخلي
8	المطلب الأول : ماهية التدقيق الداخلي
9	المطلب الثاني : أهمية و أهداف التدقيق الداخلي
10	المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي
13	المبحث الثالث : أساسيات التدقيق الداخلي
13	المطلب الأول : معايير التدقيق الداخلي
14	المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي
17	المطلب الثالث : صلاحيات التدقيق الداخلي
18	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية و علاقتها بالتدقيق الداخلي</b>
19	تمهيد
20	المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الأول : نشأة و مفهوم الرقابة الداخلية
21	المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية
25	المبحث الثاني : ميكانيزمات نظام الرقابة الداخلية
25	المطلب الأول : مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

26	المطلب الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية
29	المطلب الثالث : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
29	المبحث الثالث : دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الأول : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الثالث : معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية
33	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقة</b>
34	تمهيد
35	المبحث الأول : طريقة الدراسة
35	المطلب الأول : تقديم الشركة محل الدراسة
38	المطلب الثاني : منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات
39	المطلب الثالث : الأدوات المستخدمة
40	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة
40	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
44	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
45	المطلب الثالث : مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز
46	خلاصة الفصل
47	خاتمة
49	قائمة المصادر و المراجع

قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أنواع التدقيق	6
2-1	أنواع التدقيق الداخلي	12
1-2	إجراءات الرقابة الداخلية	28
1-3	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة	38

قائمة الجداول :

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	مكونات هيكل الرقابة الداخلية	23
1-3	الهيكل التنظيمي	40
2-3	المشتريات	41
3-3	المبيعات	42
4-3	الأجور	43

مقدمة

## توطئة

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية و كبر حجم أنشطتها و تعدد عملياتها ، و في ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا يبد منه .

و بما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة معا لحرص على البقاء و الاستمرار فلا بد من اتخاذها التدابير و الإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطار المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا وحتميا للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاطا تقييمي يهدف إلى فحص و مراجعة العمليات المالية و المحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية و المحافظة على الأصول و حمايتها و كذلك مراجعة و تقييم أنشطة المؤسسة و مختلف أنظمتها .

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

## إشكالية البحث :

في ضوء ما تقدم تتلخص إشكالية هذا البحث في السؤال الرئيسي التالي : **ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟**

و للإجابة عن هذه الإشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى مجموعة من إشكاليات جزئية هي :

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

- كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

- فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة سونلغاز ؟

## فرضيات البحث :

و للإجابة عن على هذه الإشكاليات الجزئية ثم صياغة الفرضيات الجزئية التالية :

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

**الفرضية الثانية :** يقوم التدقيق الداخلي بتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة و الضعف خلال تنفيذ عملية التدقيق الداخلي، أيضا تحديد المخاطر .

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

### أسباب اختيار الموضوع :

- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص ( التدقيق ومراقبة التسيير ).
- الرغبة الشخصية في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع .
- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة .

### أهداف الدراسة :

- محاولة معرفة التدقيق الداخلي و أهميته
- توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

### أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع في أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الذي أصبح من الأدوات التي تساهم في ضمان اكتشاف مختلف طرق التضليل و القضاء على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية و المساهمة في تفعيله من خلال الخدمات الاستشارية و التأكيدية التي يقدمها .

### منهج الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإلمام بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا في دراستنا في شطرها الأول و الثاني النظري على المنهج الوصفي باعتباره مناسبا لموضوع البحث ، أما في الشطر الثالث فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي الذي قمنا به من خلال دراية حالة كان الهدف منها هو جمع البيانات حول موضوع الدراسة .

### مرجعية الدراسة :

اعتمدنا في بحثنا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب، و المجالات و الرسائل في الفصل النظري، أما في فصل الدراسات السابقة فقد اعتمدنا على مذكرة تخرج في نفس العنوان لدراستها و جمع المعلومات اللازمة.

# الفصل الأول : مدخل نظري و مفاهيمي للتدقيق الداخلي

**تمهيد :**

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في الحياة الاقتصادية ، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة ، قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية و البشرية و المالية و تدارك كل التلacements و الأخطاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة و تعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا .

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

و لدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي ، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي ، الذي قسم إلى ثلاث مباحث هي :

**المبحث الأول : عموميات حول التدقيق**

**المبحث الثاني : الإطار النظري للتدقيق الداخلي**

**المبحث الثالث : أساسيات التدقيق الداخلي**

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق :

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها و تطورها بتطور الحياة الاجتماعية و الاقتصادية للمجتمعات ، وهذا ما نحاول التطرق إليه في هذا المبحث من خلال إبراز الفترة الانتقالية التي عرفها التدقيق إلى يومنا هذا ، حيث يمكننا التمييز بين أنواع مختلفة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها مع إبراز حقوق وواجبات المدقق .

المطلب الأول : نبذة تاريخية للتدقيق و مفهومه :

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عالي ، و قد نشأت هذه المهنة منذ القدم ، إذ أن الفراعنة و الإمبراطوريات القديمة في بابل و روما و اليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات و المصروفات ، كما أن الخليفة عمر ابن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية و تدقيقها ، علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة و كان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش و الخطأ و محاسبة المسؤولين عنها ، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة " هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية .

و مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و تطور النظام الضريبي ، فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش و الخطأ ، و لكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة و لغاية 1850 م و هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم و البيانات المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد ، و قد نص صراحة عن ذلك قانون الشركات الانجليزية 1862 م ، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق ، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة ، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج ، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً و لجميع العمليات ، و لكن بتقدم الزمن و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف و القبول بالتدقيق بواسطة العينات و خصوصاً بعد قضية البنك العام General Bank في بريطانيا سنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية و<sup>1</sup> بالتالي فانه :

في حالة عدم وجود شك في العمليات ، فان الاستفسارات القليلة تصبح مقبولة و معقولة ، ولهذا فان رجل الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول ان الحالات الأخرى صحيحة .

<sup>1</sup>-دكتور هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العامة ، ط3 ، دار وائل للنشر و التدقيق ، الأردن ، 2006 ،

و في الفترة من 1900 و لغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة و التدقيق بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات ، وكذلك زيادة الاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي وان أول من اعترف بهذه الأهمية الأستاذ دكسي الذين بين أن نظام الرقابة الداخلية الفعالة يعوض عن التدقيق التفصيلي ومن بين الأهداف الرئيسية للتدقيق :

1/ اكتشاف الغض و الخطأ

2 / اكتشاف و منع الأخطاء الفنية

3 / اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية

أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909 و بموجبه اكتسب الدقيق تقديرا و احتراماً ، و في سنة 1946م تم انشاء جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية<sup>2</sup>.

### مفهوم التدقيق :

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها مايلي :

### التعريف الأول :

جاء تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية American Accounting للتدقيق كما يلي : " التدقيق هو عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية ، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المرتجعة "

### التعريف الثاني :

التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>3</sup>.

### التعريف الثالث :

التدقيق هو فحص للمعلومات من طرف شخص ثالث – غير الذي أعدها أو الذي يستخدمها و يحتاجها قصد اثبات مصداقيتها ، من خلال مطابقتها لمعايير موضوعية نوعية ، و اعداد تقرير حول نتائج هذا الفحص مع الرغبة في الرفع من فائدة هذه المعلومات .

### المطلب الثاني : أنواع التدقيق :

<sup>2</sup>-المرجع السابق،ص18/19

<sup>3</sup>- دكتور خالد أمين عبد الله ، تدقيق الحسابات ، ط1 ، 2014 ، ص7

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي حيث يكمن الاختلاف في الزاوية التي ينظر اليه منها ، الا ان ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق ، وسيقوم بدراسة أنواع التدقيق في فروع كالتالي :

### 1 / من حيث الالزام : ينقسم التدقيق من حيث الالزام القانوني الى نوعين :

#### التدقيق الالزامي :

يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها ، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المحالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

#### التدقيق الاختياري :

هو التدقيق الذي يتم دون الزام قانوني ، حيث تكون عملية التدقيق بطلب من ادارة المؤسسة ، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق .

### 2 / من حيث مدى الفحص : ينقسم الى نوعين :

#### تدقيق شامل ( تفصيلي ) :

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر و المستندات و العمال التي تمت خلال السنة المالية ، و يتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرا بالاضافة الى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعرض مع عاملي الوقت و التكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار<sup>4</sup>.

#### تدقيق اختياري :

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، و يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموعة الدفاتر و السجلات و المستندات و الحسابات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج . و يعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية .

### 3 / من حيث التوقيت : ينقسم الى نوعين :<sup>5</sup>

#### التدقيق المستمر :

وهو التدقيق الذي يتم بصورة مستمرة على مدار السنة المالية على أن يقوم المدقق في النهاية بتدقيق أخير للقوائم المالية بعد اقفال الدفاتر و الحسابات ، على ان يتم هذا التدقيق وفق برنامج زمني محدد ومنظم مسبقا و على أساسه يقوم المدقق بالتدقيق على أساس هذا البرنامج و الموضوع المسطر مسبقا .

<sup>4</sup>- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص46/47

<sup>5</sup>- خالد راغب الخطيب ، خليل محمد الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، ط1 ، عمان ، 2010 ، ص22/23

### التدقيق النهائي :

هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية و اعداد القوائم المالية في شكل التقارير المالية التي يصادق عليها كل من المدقق و مندوبية .

### 4 / من حيث نطاق عملية التدقيق : ينقسم الى نوعين :

#### التدقيق الكامل :

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الادارة أو الطرق المتعاقدة مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولمن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله و الذي يتضمن رأيه الفني و المحايد أن يمس كل القائمة المالية دون استثناء .

#### التدقيق الجزئي :

هو العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين ، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجيال خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون<sup>6</sup> .

### 5 / من حيث القائم بعملية التدقيق : تنقسم الى نوعين

#### التدقيق الداخلي :

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرسة التامة في الحكم و تتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتحول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق و التحقق ، و عمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة .

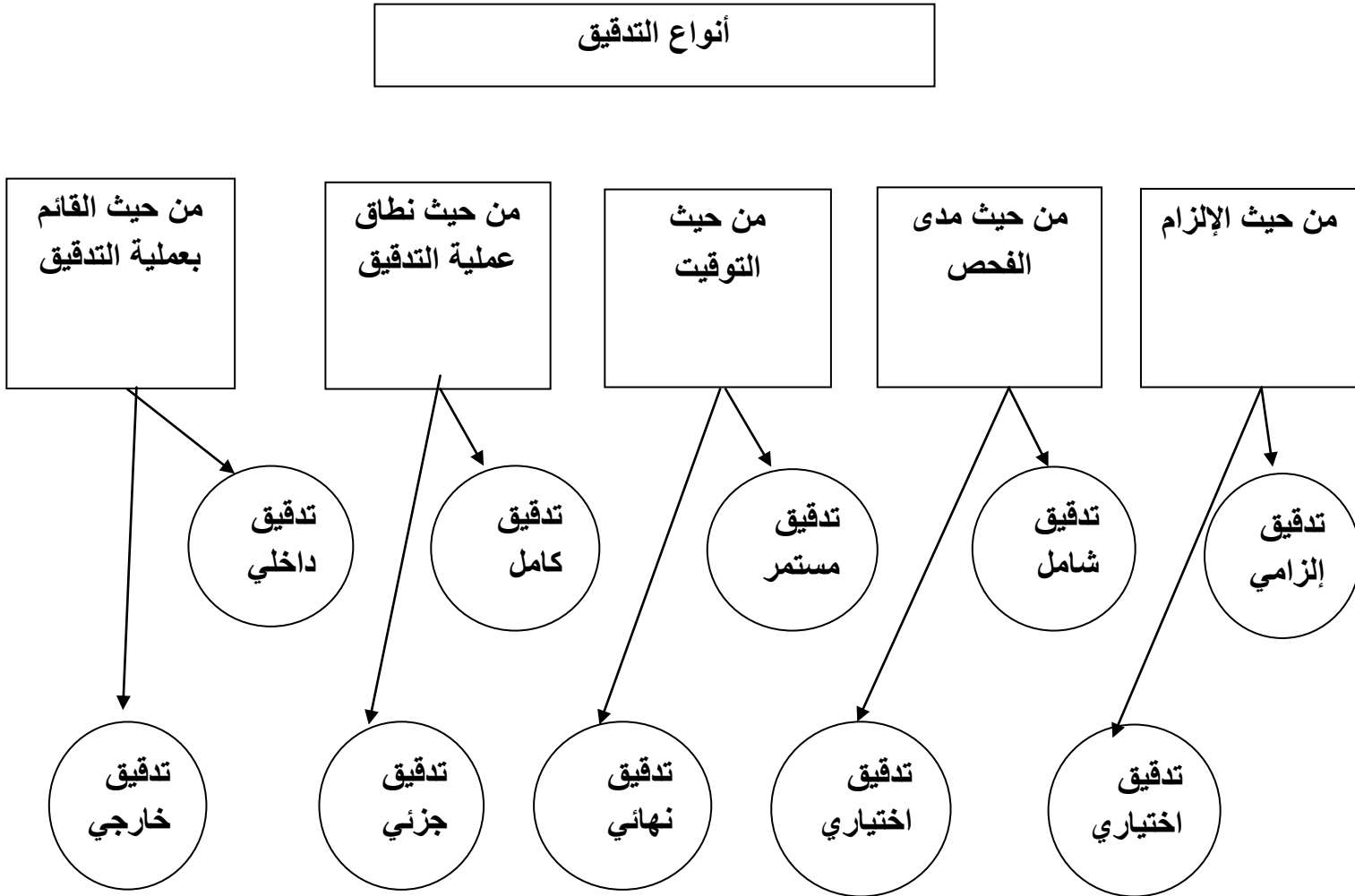
#### التدقيق الخارجي<sup>7</sup>:

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لاعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية ( المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، ادارة الضرائب و هيئات أخرى ) كربط بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي .

<sup>6</sup>- المرجع السابق ،ص24

<sup>7</sup>- محمد بوتين ، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،ط2 ، ديوان المطبوعات ، الجزائر ، 2005 ،ص 15

الشكل ( 1 ) أنواع التدقيق



### المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق :

حتى يستطيع المدقق أداء عمله بكفاءة و فعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق و ما عليه من واجبات و مسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد و مبادئ المدقق من ناحية و لما جرى عليه العرف في مجال التدقيق من ناحية أخرى .

#### 1 / حقوق المدقق : تتمثل في :

- حق طلب أي دفاتر أو مستندات أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة .

- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول .

- فحص و تدقيق الحسابات و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح .
- الحق في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة الى ذلك .
- الحق في تدقيق باقي أصول المؤسسة و كذلك التحقق من التزاماتها المستحقة .
- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد عند الحاجة .
- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية ، و بذلك لتقديم تقرير و عرضه و مناقشته و الرد على الاستفسارات .<sup>8</sup>
- الحق في الحصول على أتعابه .

### 1 / واجبات المدقق :

- الفحص و التدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة و دفاتها .
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية .
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الخصوم .
- التأكد من أن الأصول ملكا للمؤسسة .
- الاطلاع على قرارات مجلس الادارة .
- تقديم التوصيات و الاقتراحات .

### المبحث الثاني : الاطار النظري للتدقيق الداخلي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته ، و التأكد من مطابقة تلك البيانات الواقع . و ازدادت الحاجة الى التدقيق الداخلي بعد الحرب العالمية الثانية نتيجة كبر حجم الشركات وتوسعها الجغرافي ، حيث أصبح التدقيق الداخلي في الوقت الحاضر بالغ الأهمية يهدف الى اكتشاف الأخطاء و الغش باعتباره أداة ادارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الادارية و التشغيلية .

### المطلب الأول : ماهية التدقيق الداخلي

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي ، نذكر منها مايلي :

### التعريف الأول :

<sup>8</sup> - دكتور زهير حطرب ، علم تدقيق الحسابات ، ط1 ، دار البداية ، عمان ، 2010 ، ص104/105

عرف معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي أنه نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المالية و المحاسبية وغيرها من العمليات لخدمة الإدارة ، بالإضافة الى القيام بالرقابة الإدارية و الخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة

9

### التعريف الثاني :

التدقيق الداخلي هو وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة ، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الادارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى .

### التعريف الثالث :

عرف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية التدقيق الداخلي بأنه وظيفة يديها الموظفون من داخل المشروع و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات و التقييم<sup>10</sup> المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية ، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة ودقيقة و كافية .

### التعريف الرابع :

نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة ، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و المالية و الأعمال الأخرى ، و ذلك لخدمة الادارة ، كما أنها رقابة ادارية تقوم بقياس و تقييم الوسائل الأخرى للرقابة .

### المطلب الثاني : أهمية و أهداف التدقيق الداخلي

لقد تبوأَت وظيفة التدقيق الداخلي مكانة في معظم المؤسسات و الشركات ، حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة و اطمئنان مجلس الادارة الى سلامة العمل .

### 1/ أهمية التدقيق الداخلي :

تمكن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد الادارة المنشأة و ملاكها على رفع جودة الأعمال و تقييم الأداء ، لذلك ظهرت و تطورت و زادت أهميتها نتيجة تضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي :

- كبر حجم المنشآت و تعدد عملياتها .

<sup>9</sup>- فتحي رزق السوافيري و اخرون ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، 2002 ، ص45

<sup>10</sup>- جمعة .أ.ح : المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء ، عمان ، ط1، ص61

- اضطرار الإدارة الى تعويض السلطات و المسؤوليات الى بعض الادارات الفرعية بالمنشأة .
- حاجة ادارة المنشأة الى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات و التخطيط و عمل القرارات .
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها الى بيانات دقيقة التخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية .
- حاجة ادارة المنشأة الى حماية وصيانة أموالها من الغش و السرقة و الأخطاء .<sup>11</sup>
- و يناقش الباحثون في كيفية قيام الوظيفة باضافة القيمة و يقررون أن الهدف بالنسبة للتدقيق الداخلي يدفعنا في البداية الى تحديد المستفيد من خدمات التدقيق الداخلي ، حيث يرى أنه لمعرفة القيمة الناتجة عن التدقيق الداخلي فان المطلوب تحديد مجموعة من الامور من بينها :
- تحديد توقعات تلك الأطراف في وظيفة التدقيق الداخلي وبما يمكن من اضافة القيمة .
- تحديد الطاقات و الموارد اللازمة .
- تقييم مهارة و أنشطة وظيفة التدقيق .

لا شك أن أهمية التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على اضافة القيمة ، حيث نص التعريف الذي وضعه المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و التأميني انما يهدف بالأساس الى اضافة القيمة للشركة و هذه القيمة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي و البنائي ودعم قدرة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الاستراتيجية .

## 2 / أهداف التدقيق الداخلي :

تطورت أهداف التدقيق الداخلي بتطوير الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية في منشأة الأعمال لمساعدة الإدارة للاطلاع على مسؤولياتها المختلفة و مواجهة التحديات الاقتصادية و الاجتماعية المحلية و الدولية و تتمثل تلك الأهداف في :

### هدف الحماية :

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة و مدى الاعتماد عليها .
- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس و السياسات و الخطط و القوانين الموضوعية .
- المحافظة على أصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر .
- التأكد من انجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية .

<sup>11</sup>- زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الدراسة ، ط1 ، الأردن ، 2020، ص88

- التأكد من استخدام الاقتصاد الكفاء للموارد .
- التعرف على الأخطاء و أوجه التلاعب .

### هدف البناء و التطوير :

- قياس و تقييم فعالية أساليب الرقابة سواء كانت محاسبية و مالية أو أساليب رقابية<sup>12</sup> متعلقة بالعمليات التشغيلية و ذلك للتحقق من مدى كفايتها .
- متابعة تنفيذ الأداء و تقويمه من حيث الجودة و تحقيق الكفاية الادارية بصفة عامة .
- تقديم التوصيات و المقترحات التي يرى المراجع فائدتها

### المطلب الثالث : أنواع التدقيق الداخلي :

يوجد هناك أربع أنواع التدقيق الداخلي و المتمثلة في:<sup>13</sup>

#### التدقيق التشغيلي :

يتضمن التدقيق التشغيلي الشامل مراجعة الطرق و الاجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها وفعاليتها ، و ذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الاجراءات ، و التدقيق التشغيلي غالبا مايتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة الفعالية و تحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن و بالطريقة الأقل هدرا للموارد .

#### التدقيق المالي :

ان أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتحقيق المالي التقليدي ، و ينتج عن هذا التدقيق تقارير تظهر ما اذا كانت المعلومات المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين ، ويمكن ان تشمل خصائص التدقيق المالي الاتي :

- أن يكون هدف التدقيق المالي اضافة المصدقية لتمثل الادارة في القوائم المالية .<sup>14</sup>

- ان المدقق شخص مستقل عن ادارة المؤسسة .

- تكوين المدققين لأمرائهم على أساس العدالة الشاملة ، و ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً للقوائم المالية ، وذلك على أساس الاختيار .

<sup>12</sup>- المؤسسة العمومية للتعليم الفني و التدريب المهني و الادارة العامة لتصميم و تطوير المناهج ، كتاب مراجعة ورقابة داخلية ، المملكة العربية السعودية ،ص51

<sup>13</sup>

<sup>14</sup>- المرجع السابق ،ص30

### تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات :

يقصد بتدقيق تكنولوجيا التدقيق الإلكتروني ، أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق ، لذا فان التدقيق الإلكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق .

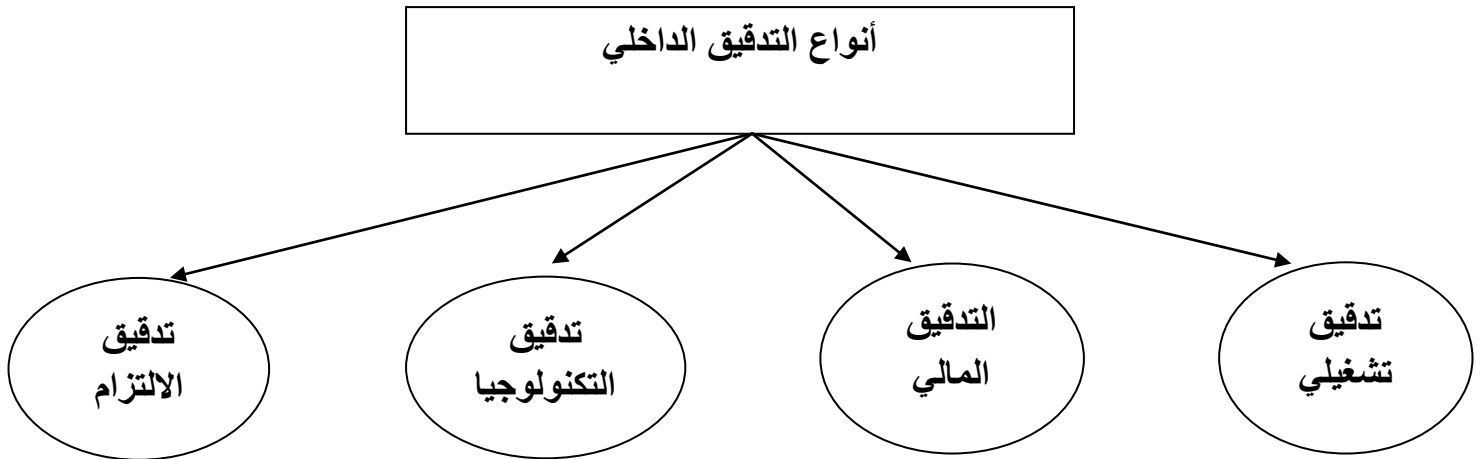
### تدقيق الالتزام :

يقصد به تدقيق التطابق ، أي أن تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق و مطابقته مع بعض المعايير الموضوعية مسبقا ، وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام و التي يمكن أن تكون بحاجة الى المراجعة ، وتشمل كالاتي :

- تحديد الالتزام بالسياسة أو الاجراءات الموضوعية مسبقا من قبل الادارة .

- تحديد مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات .

### الشكل ( 2 ) أنواع التدقيق الداخلي



### المبحث الثالث : أساسيات التدقيق الداخلي :

تتم ممارسة التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة و متنوعة ، لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف و الحجم و التعقيد و الهيكلية ، كما تتم ممارسة التدقيق الداخلي من قبل أشخاص من داخل المؤسسات أو من خارجها ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة فان التقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمرا أساسيا لكي يتمكن المدققون الداخليون من نشاط التدقيق الداخلي من الوفاء بمسؤولياتهم .

## المطلب الأول : معايير التدقيق الداخلي

تتألف المعايير من قسمين أساسيين :

### 1 / معايير الأداء :

هي مجموعة المعايير التي ركزت على وصف وبيات طبيعية نشاط التدقيق الداخلي وتوفر أساساً لكيفية قياس جودة أداء هذه الخدمات و تتضمن هذه المجموعة سبعة معايير رئيسية وينقسم كل معيار رئيسي الى عدة معايير فرعية يتم تناولها فيما يلي :

المعيار رقم 2000 ادارة نشاط التدقيق الداخلي : على مدير المدققين أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي على نحو فعال لما يحقق قيمة عالية للمؤسسة .

المعيار رقم 2010 التخطيط : على مدير المدققين أن يضع الخطط الخاصة بالمخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع الأهداف التنظيمية .

المعيار رقم 2020 الاتصال و الموافقة : على المدير التنفيذي للتدقيق أن يوصل للادارة العليا و مجلس الادارة خطط أنشطة التدقيق الداخلي ومتطلبات تنفيذ تلك الخطط بما في ذلك التغييرات الزمنية .<sup>15</sup>

المعيار رقم 2030 ادارة الموارد : يجب على مدير ادارة التدقيق التأكد من أن الموارد<sup>16</sup> أنشطة التدقيق الداخلي كافية مناسبة ، وموزعة بطريقة فعالة لتحقيق الخطة المعتمدة .

المعيار رقم 2040 السياسات و الاجراءات : يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يضع السياسات و الاجراءات اللازمة لتوجيه عمل نشاط التدقيق الداخلي ، حيث يعتمد شكل و محتوى هذه السياسات و الاجراءات على حجم و هيكل نشاط التدقيق الداخلي ودرجة عمله .

المعيار رقم 2050 التنسيق : ينبغي على مدير التدقيق الداخلي أن يعمل على توصيل المعلومات و تنسيق الأنشطة مع الأطراف الداخلية و الخارجية لتأكيد الملائمة و الخدمات الاستشارية و ضمان التغطية الصحيحة و تخفيض الازدواج في الجهود المبذولة .

المعيار رقم 2060 رفع التقرير الى مجلس الادارة العليا : يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يرفع تقاريره على نحو دوري الى مجلس الادارة العليا عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن طريق السلطات و المسؤوليات المتصلة بخطة العمل ، و ينبغي أن يشمل كذلك قضايا المحاطر الجوهرية وقضايا الرقابة .

المعيار رقم 2070 مسؤوليات المؤسسة و الجهات الخارجية المقدمة للخدمات عن التدقيق الداخلي : عندما تقوم جهة خارجية بتقديم خدمات كالخدمات التي يقدمها نشاط التدقيق الداخلي ،

<sup>15</sup>- كارين أسو و اخرون، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، لبنان ،ص2

<sup>16</sup>- فتحي رزق السوافيري و اخرون ، مرجع سابق ،ص 103

يجب على هذه الجهة توجيه ادراك المنشأة نحو مسؤولياتها في الحفاظ على فعالية نشاط التدقيق الداخلي .

المعيار رقم 2410 معايير توصيل النتائج : ينبغي أن تشمل عملية التوصيل على أهداف المهمة ونطاقها بالإضافة الى الاستنتاجات و التوصيات القابلة للتطبيق و حفظ العمل .

المعيار رقم 2420 جودة التوصيل : ينبغي أن تتسم عملية التوصيل بالدقة و الموضوعية و الوضوح و الاجار ، كما ينبغي ان تكون بناءة و كاملة و أن تتم في الوقت المناسب .

## 2 / معايير الصفات :

المعيار رقم 1000 الأهداف و الصلاحيات و المسؤوليات : يجب تحديد هدف و صلاحية ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي بشكل رسمي ضمن وثيقة التدقيق الداخلي .

المعيار رقم 1200 الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة : يجب تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بكفاءة ومهارة مع بذل العناية المهنية المطلوبة .

المعيار رقم 1210 الكفاءة : على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة ، المهارات و الكفاءات المطلوبة لانجاز مسؤولياتهم الفردية وعلى نشاط التدقيق الداخلي .

المعيار رقم 1220 بذل العناية المهنية اللازمة : يجب على المدققين الداخليين امتلاك العناية و المهارة المتوقعان من المدقق الداخلي المؤهل ، و لايعني بذل العناية أي أن المدقق<sup>17</sup> الداخلي معصوم من ارتكاب الأخطاء .

## المطلب الثاني : أدوات التدقيق الداخلي : 18

يستخدم المدقق الداخلي في اطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل اليها ، و تتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية :

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وانما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه .

- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يعتمد استخدامه الى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين و المستشارين ....

- يمكن ان يستخدم المدقق أداتين مختلفتين في اطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم الأداة الثانية لتحقيق من النتائج ثم التوصل اليها باستخدام الأداة الأولى .

<sup>17</sup>- المرجع السابق ، ص104

<sup>18</sup>- محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، فرع ادارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2007/2008

و يمكن تصنيف هذه الأدوات الى نوعين أساسيين : الأداة الوصفية و الأدوات الاستفهامية .

### 1 / الأدوات الوصفية :

#### السير الاحصائي :

هو أداة تسمح انطلاقا من عينة محددة ، يتم اختيارها بطريقة عشوائية ، من المجتمع محل الدراسة الى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع .

#### تصور السير :

يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو مايسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها .

#### اختيار العينة :

نميز نوعين من العينات :

### 1 / العينات الاحصائية : و تستخدم في هذه الحالة :

- العينات العشوائية ، حيث تعطي أرقام السلسلة من المفردات و تختار مفردات العينة لاستخدام جدول العينات العشوائية .

- طريقة السير الترتيبي ، اي انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب<sup>19</sup>.

### 2 / العينات الغير الاحصائية : ويتم اختيارها باستخدام مايلي :

- الطريقة الموجهة الشخصية ، بتعمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي و اعتمادا على مؤهلاته و خبراته .

#### المقابلة :

يهدف المدقق من خلالها الى الحصول على مجموعة من المعلومات و يخضع الاستجواب الى مجموعة من الشروط :

- يجب احترام خط السلطة وعد القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم .

-التذكير بمهمة التدقيق و أهدافها و اعلام الطرف المستوجب بسبب و كيفية الاستجواب .

<sup>19</sup>-المرجع السابق ، ص124

- يقوم المدقق بعرض الصعوبات ، المشاكل ، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب .

- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب المخاصمة قبل تقديمها الى المسؤولين .

## 2 / الأدوات الاستفهامية :

و نميز الملاحظة المادية ، السرد ، المخطط الوظيفي ، جدول تحليل الأعمال ، مخطط التدقيق ، فيما يلي :

### الملاحظة المادية :

من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع .

### السرد :

تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق الى السرد لوصف النظام : وتميز بين نوعين السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق و سرد يقوم به المدقق .

### المخطط الوظيفي :

يقوم المدقق الداخلي باعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب و الملاحظة و السرد التي قام بها في بداية المهمة ، يهدف هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة الى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.<sup>20</sup>

### جدول تحليل الأعمال :

يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الاجراءات محل الدراسة الى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها .

### خرائط التدقيق :

تبين هذه الخرائط دورة انتقال بين مختلف الوثائق ، مرتكز المسؤولية ، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة و القنوات التي تمر بها حتى تصل المستخدم النهائي ، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات و اجراءات انتقالها .

قوائم الاستقصاء :

و تسمى كذلك قوائم الاستبيان ، و هي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية ، عمليات الشراء و البيع ...

المطلب الثالث : صلاحيات التدقيق الداخلي :

حتى يستطيع المدقق الداخلي ادارة عمله بكفاءة و فعالية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته وصلاحياته ، وفقا لما تقتضي به مبادئ و معايير التدقيق الداخلي ، وبما أن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء ادارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق امدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم و تقارير عن نشاط المؤسسة .

وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لا بد أن يكون مدير و مدققي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها مايلي :

- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات و ممتلكات و موظفي المؤسسة.

- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة اذا لزم الأمر .

- تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيه اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق .

- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها ، أي أن جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين و التعاون معهم بشكل كامل و اعطاء الأولوية لاجابة طلباتهم بدون قيود تحقيقا للفائدة الموجودة من التدقيق الداخلي في المؤسسة .

**خلاصة الفصل :**

مهمة التدقيق الداخلي في مراقبة السجلات و تقييم الأعمال داخل المؤسسة أدى الى مصداقية و نزاهة القوائم المالية ، حيث تعتبر مهنة المدقق مستقلة داخل المؤسسة ، يستطيع مراجعة الحسابات المالية و الادارية التي تهدف الى اكتشاف التلاعبات و تصحيحها تدريجيا ، كل هذا أدى الى زيادة القيام بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية .

# الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية و علاقتها بالتدقيق الداخلي

### تمهيد :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بصفة عامة ، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار السليمة .

و يجب أن يعكس نظام الرقابة الداخلية طبيعة أوجه النشاط المختلفة في المؤسسة ، فنظام الرقابة الذي يطبق في مؤسسة معينة قد لا يصلح للتطبيق في مؤسسة أخرى علاوة على ضرورة أن يكون هذا النظام اقتصاديا بمعنى الحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة و أن يكون هذا النظام واضحا وسهلا و مفهوما لدى القائمين بتطبيقه .

و سيتم في هذا الفصل دراسة نظام الرقابة الداخلية و علاقته بالتدقيق الداخلي من خلال ثلاثة مباحث كالتالي :

**المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية**

**المبحث الثاني : ميكانيزمات نظام الرقابة الداخلية**

**المبحث الثالث : دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**

### المبحث الأول : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

من أجل ضمان الاستمرارية و النمو للمؤسسات خاصة في ظل التطور الاقتصادي و ما صاحبه في كل الميادين الاقتصادية ، كان لزاما على هذه الأخيرة أن تصمم نظام فعال للرقابة الداخلية ، و من أجل إعطاء نظرة أوضح حول نظام الرقابة الداخلية سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف المفاهيم الخاصة بالموضوع .

#### المطلب الأول : نشأة و مفهوم الرقابة الداخلية .

##### أولا : نشأة نظام الرقابة الداخلية :

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته قديم و سادت بدرجات متفاوتة ، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها ، اضطرار الإدارة إلى توزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة ، حاجة الإدارة إلى بيانات و معلومات دورية دقيقة و العامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية و صيانة أموال المؤسسة .

فكبر حجم المؤسسة و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتوسع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي ، و كل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية ، و الموازنات ، تقسيم العمل و غيرها .

أما بالنسبة لتوزيع و تفويض السلطة إلى بعض الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين ، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى ،

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة ، وهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على التقارير صحيحة و يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من نظام<sup>21</sup> للرقابة الداخلية السليم .

#### ثانيا : مفهوم نظام الرقابة الداخلية :

تعددت التعارف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لذا سوف نورد بعض التعارف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية .

عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي CPA : بأنها خطة لتنظيم الإجراءات الأزمنة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة و لحفظ السجلات و الدفاتر المالية .

<sup>21</sup> - محمد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ط1، دار وائل للنشر ، الأردن ، 1998 ، ص 132

**التعريف الثاني :** عرف أصحاب معايير التدقيق الدولية LAS الرقم SS الرقابة الداخلية بأنها عبارة عن العملية التي تنفذ عن طريق مجلس الإدارة و الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفر تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف و التي تقع داخل ثلاثة مجموعات هي :

- إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية .

- فعالية و كفاءة أعمال المؤسسة .

- الالتزام بالقوانين واللوائح .

**التعريف الثالث :** عرف هنري فيول الرقابة بأنها " التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للحطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و المبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية و ذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف و الأخطاء و علاجها و تفادي تكرارها و قد جعل الرقابة أحد عناصر أو و وظائف الإدارة ( التخطيط ، التنظيم ، التنسيق الرقابة ) التي هي ضرورية و لازمة ليست فقط للخدمات و المشروعات بل أيضا جهد<sup>22</sup> جماعي مهما كان غرضه .

**التعريف الرابع :** الرقابة الداخلية هي الإجراءات و الطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية و الأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر و نتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي و الإداري و التنبيه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية ، ثم تعديل و تطوير تعريف الرقابة الداخلية .

**المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية .**

تشتمل الرقابة الداخلية على خمس فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأثير مناسب على تحقيق أهداف الوقاية الخاصة بالإدارة ، و يطلق عليها المكونات الرقابة الداخلية فبدون وجود رقابة فعالة لن ينتج على العناصر الأربعة أخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن وجوداتها .

**1- بيئة الرقابة :** تعتبر بيئة الرقابة أساس المكونات الأخرى ، أو الأرضية التي تقوم عليها و تعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال و تتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة و لمن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم و أهمية الرقابة و المعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة و بالتالي يمكن تقسيم العوامل التي منها بيئة الرقابة الى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات السلوكية المطبقة و كيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي و تجنب العاملين و المشروع في النهاية من الأداء و السلوك الغير الأخلاقي و فلسفة الإدارة في الوضع معايير و سياسات لتشجيع الأداء و السلوك الأخلاقي ، أما بالنسبة للعوامل

<sup>22</sup>-فتحي رزق السوافيري ،سمير محمد كامل ، محمود مصطفى ، الاتجاهات في الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ،للنشر ،مصر ، 2002،ص19

المكونة لبيئة الرقابة و المرتبطة بتنظيم المنشأة و طريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة و لجنة المراجعة و كيفية تنفيذهم لواجباتهم و لكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة و العاملين بالمشروع و كيفية التعامل مع المفاهيم و القيم الأخلاقية و الأمانة بصفة عامة .

**2- تقدير الخطر :** يهتم هذا المكون بتحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة و التعرف على احتمال حدوثها و محاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة و يختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع ، لكن يرتبط معه بشكل وثيق حيث تقوم الدائرة بتقسيم الأخطار كجزء من تصميم و تشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار و المخالفات ، و يقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة ، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار و استجابت لها على نحو مناسب سيقوم المراجع بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة .

**3- أنشطة الرقابة :** تعرف أنشطة الرقابة بأنها : السياسات و الإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة على سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة ليتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ، لذلك فان أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة ، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفة وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات و إجراءات تخص مايلي :

- مراجعة الأداء .

- معالجة المعلومات .

- فصل الواجبات .

**4- المعلومات و الاتصال :** يتعلق هذا الجزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة ويتم توصيل تلك<sup>23</sup> المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى أعلى و إلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات و إعداد القوائم المالية .

**5- المتابعة :** ويقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة و التقسيم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فاعلية و كفاءة هيكل الرقابة .

و يتوقف مدى تكرار المتابعة و التقسيم على نتائج المتابعة المستمرة و المخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية و على طبيعة أنشطة الشركة .

<sup>23</sup>-أحمد حلمي جمعة ، المحل للتدقيق و التأكيد وفق للمعايير الدولية للتدقيق ، ط2، دار صفاء للنشر و التوزيع ،2015،ص213،214

ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية و التي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة و يجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك .

جدول رقم 01 : مكونات هيكل الرقابة الداخلية .

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
تقييم مخاطر الإدارة	- التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام و الإدارة العليا و المديرين و ملاك المنشأة و المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها	- النزاهة و القيم الأخلاقية - الالتزام بالكفاية - هؤلاء المسؤولين عن حكومة المنشأة ( مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ) - فلسفة الإدارة و نمط التشغيل - الهيكل التنظيمي - تخصص السلطة و المسؤولية - سياسات و ممارسات الموارد البشرية
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد و تحليل الإدارة للمخاطرة الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً لإطار الدولي لتقرير المالي	تأكيدات الإدارة : الوجود ، الاكتمال ، التقييم ، الغرض و الإفصاح ، القياس و الحدوث
نظم المعلومات المحاسبية و الاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تسجيل و التقرير عن عمليات المنشأة و بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ، الوجود ، الاكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت الترحيل و التلخيص
أنشطة	السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة	الفصل الكافي للواجبات
الرقابة إجراءات الرقابة	لوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي	- الترخيص الملائم للعمليات و الأنشطة ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر - المستندات و السجلات الكافية ( ضوابط الرقابة العامة على الكمبيوتر ) - الرقابة المادية على الأصول و التسجيلات - الاختيارات المستقلة على الأداء

غير واجبة التطبيق	التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فعالية تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها و يتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوباً	المتابعة
-------------------	---	----------

24

### المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية :

- صحة ونزاهة المعلومات و البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة .
- الالتزام بالسياسات ، الخطط ، الإجراءات ، القوانين و الأنظمة<sup>25</sup> .
- حماية الأصول و الموجودات و الممتلكات .
- استخدام الموارد باقتصاد و فعالية .
- تقدير مدى تحقيق الأهداف الموجودة .
- العمل على رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية .
- التحقق من جدية الصرف .
- حماية السجلات المحاسبية من وصول غير المرخص لهم الى هذه السجلات
- العمل على الالتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها الجهات الحكومية المسؤولة بالإشراف على المنشأة .
- العمل على الالتزام بالنظم المعمول بها وفقاً للنظام الأساسي للمنشأة .
- العمل على توفير المعلومات التي تساعد في رسم السياسة الاقتصادية للدولة .
- العمل على توفير المعلومات الدقيقة لكي تحقق أهداف التقرير .

### المبحث الثاني : ميكانيزمات نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأنظمة الموجودة داخل المؤسسة ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مقومات الأساسية و الإجراءات وكذا وسائل نظام الرقابة الداخلية .

### المطلب الأول : مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية<sup>26</sup> :

<sup>24</sup> - أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2007، ص260  
<sup>25</sup> - محمد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ص166

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبي من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة ، و من جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الحطة العامة لها لذل نتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية :

**أولاً : الهيكل التنظيمي :** من الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة ، حماية الأصول ضمان نوعية المعلومات ، تشجيع العمل بالكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف و المديريات و يحدد سلطات كل منها بوضوح و دقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

**ثانياً : نظام المعلومات المحاسبية :** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال ، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونياً و يستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها ، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية ، و دليل للحسابات يراعي في تصميم تسر إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة للنظام الرقابة الداخلية .

**ثالثاً : إجراءات تفصيلية :** إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات ، أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديريةية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر إذ أن هذا القوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الأخطاء و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه .

**خامساً : مستويات سلامة الأداء :** في جميع الإدارات و جميع المستويات في مراحل المشروع لما يكفل أقصى إنتاجية ممكنة و يضمن السير بالسياسات الإدارية المرسومة في الطريق الذي خطط لها و تتضمن ذلك وضع مستويات الأداء المختلفة في معايير أو مقياس أو أنماط تحديد ما يجب أن يكون عليه التنفيذ الفعلي و كل مرحلة من مراحل العمل ، وذلك لضمان تقيد العاملين بتنفيذ هذه المعايير بما يحقق سير العمليات و فقا الأسس التي حددتها الإدارة دون حدوث خطأ أو انحراف كذلك تحقيق الكفاءة الإنتاجية .

**سادساً : نظام المراقبة و تقويم الأداء :** يهدف إلى تحقيق الرقابة على المنفذ و مقارنته بالأهداف المحدد مقدماً و تحديد الانحرافات عنها و تحديد أسبابها و المسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات ، و تتم مراقبة الأداء في جميع المستويات الإدارية و بطريقة مباشرة ، بل يقوم كل

مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسه و بطريقة غير مباشرة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية و غيرها .

### المطلب الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية :

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة ، و تتمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية و الإدارية ، و الإجراءات المحاسبية و الإجراءات العامة .

### أولا : اجراءات تنظيمية و إدارية : و تضم النواحي التالية :

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل .
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما منذ البداية الى النهاية و يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد نتيجة الخطأ أو الإهمال<sup>27</sup> .
- تقديم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف .
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة .
- استخراج المستندات من الأصل و من عدة صور تخص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر شرط أن لا يعارض ذلك مع حسن سير العمل .

### ثانيا : إجراءات محاسبية : و تضم النواحي التالية :

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن يقلل فرضية الغش و الاحتيال و يساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة ، و إرفاقه بالوثائق المؤيدة الأخرى<sup>28</sup> .
- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر .
- استعمال وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين التدقيق العام .
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي .
- القيام بجرد مفاجئ و دوري للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

<sup>27</sup>-نفس المرجع ،ص 140

<sup>28</sup>- خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ،ص 439

ثالثاً: إجراءات عامة : و تضم النواحي التالية :

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار .
  - وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر .
  - استخدام وسيلة الرقابة الجدية يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية .
  - استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك و عهدة الخزائن.
- و يمكن تلخيص الإجراءات السابقة في الشكل الموالي :

الشكل رقم 3 : إجراءات الرقابة الداخلية



### المطلب الثالث : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

**1 / الأسلوب الوصفي :** ليقوم المراجع حسب هذا بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ، يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها ، و قد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات ، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية حق بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

**2 / خرائط التدفق :** عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة ، و كذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة الذين لهم دور في سير هذه الدورات ، و الهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا و تقييدها .

**3 / أسلوب الاستبيان :** ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية و تخدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها و ردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكدات من الإجابات عن طريق الاختبار و العينة و ذلك و الحكم على درجة متانة النظام المستعمل<sup>29</sup> .

### المبحث الثالث : دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها و بالتالي تطوير و تحسين الرقابة الداخلية ، كما يعتبر التدقيق الداخلي من اهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية .

### المطلب الأول : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

تعتبر و وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية ، فهي تقع على قمة هذا النظام و من أهم عناصره ، كما أن المؤسسات تحتاج الى نظام رقابة فعال و قوي بتحقيق أهدافها بنجاح ، لذلك يتوجب على التدقيق الداخلي دراسة و تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال رسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختيارات اللازمة و حجم العينة المناسبة .

<sup>29</sup>- عبير بقاص، مروة تليلي، منوية خراز ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي ، مذكرة تخرج السنة الثانية ماستر ، شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص : تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية بالوادي 2017/2016.

حيث أن الهدف الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي هو فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به ، ومن ثم تحديد نقاط الضعف فيه ، و تقديم التوصيات لتحسين نظام الرقابة ، وهو ما نصت عليه معايير الأداء من خلال المعيار رقم 2130 - الرقابة - و الذي نص على : " يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها و كفايتها ، و الدفع لتحسينها المستمر ."<sup>30</sup>

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

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة .

- موثوقية و مصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية .

- فعالية و كفاية العمليات و البرامج .

- الامتثال للقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات و العقود .

ونص المعيار رقم 2130 أ 1 على : يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة.

**المطلب الثاني :مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية**

يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يقصد العمل على تحسينها و احكامها ، حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص و تقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و الحكم على درجة متانتها .

و يقوم المدقق الداخلي بفحص كفاية نظام الرقابة الداخلية و فاعليته بغرض تحديد ما إذا كان النظام الموضوع يوفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقة اقتصادية و بكفاءة ، و تعد الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط و تصميم الأنظمة الرقابية بطريقة ملائمة ، و يلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم ، و الأنشطة ، و الأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية ، حيث يتم توفير التأكيد المعقول عندا تتخذ الإجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به ، و يفيد ذلك التدقيق الداخلي في تحديد الأخطاء المهمة و الأعمال الغير المشروعة و اكتشافها من أجل تصحيحها خلال مدة معقولة ، أي أن الغرض من فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له ، و بالتالي فان المدقق الداخلي له دور في :

<sup>30</sup> - حلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي و فق المعايير الدولية ،مرجع سابق ، ص 535

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

- **حماية الأصول** : يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختيار فعالية نظم الرقابة المحاسبية و المالية و التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول و حمايتها<sup>31</sup> .

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

- **تقييم الأداء** : بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية و التشغيلية فان كثيرا ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين .

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

### المطلب الثالث : معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية :

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

**أولا :** معيار فهم و إدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية : يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية ، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها ، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية ، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات تعتمد على دقة العمليات و تسجيلها<sup>32</sup> .

**ثانيا :** معيار تكامل مكونات و أجزاء نظام الرقابة الداخلية : سبق و أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر ، أنشطة الرقابة ، المعلومات و الاتصال ، و المتابعة ، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه و مكوناته الخمس بصورة متكاملة .

**ثالثا :** معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية : سنتعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة و ذلك على النحو التالي :

**1- معيار فعالية بيئة الرقابة** : يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى ، و لا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات و تصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة ، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال

<sup>31</sup> - خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي ، مرجع سابق ، ص 143

<sup>32</sup> - محمد السيد سرايا و آخرون ، مرجع سابق ، ص 46

للرقابة الداخلية للمؤسسة ، و ذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة

**2- معيار فعالية تقييم المخاطر :** بجي أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة و في ظل الظروف الاقتصادية و القانونية و التشريعية و الاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة .

**3- معيار فعالية أنشطة الرقابة :** لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا ف لابد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر و تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، و تتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات و السياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات و إجراءات الرقابة على الأصول و السجلات .

**4- معيار فعالية نظام المعلومات و الاتصالات :** يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاما فعالا و ملائما للمعلومات و الاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها .

**5- معيار فعالية المتابعة و التقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية :** تؤدي المتابعة و التقييم<sup>33</sup> المستمر بفعالية لمختلف مكونات و أجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية في نظام الرقابة الداخلية .

**رابعا :** معيار كفاءة و فعالية إدارة التدقيق الداخلي : لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات و مؤهلات مناسبة و باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في التشغيل و التصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تتبع مجلس الإدارة مباشرة .

**خامسا :** معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات لاستفادة منها: لكي يتم تصميم و تشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام و الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات ، و من أمثلة وسائل الاستفادة من هذه التكنولوجيا عند تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات أليا ، و التحقق من دقة التشغيل أليا ، و تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي

<sup>33</sup> - مرجع سابق ، ص 48 ، 49

خلاصة الفصل :

التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة و الإجراءات المتبعة و رفع تقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف و الانحرافات ، بهدف التدقيق الداخلي إلى قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية ، ويلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم و الأنشطة و الأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق الأهداف الموضوعية ، حيث تكون الرقابة فعالة عندما تدير الإدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر تأكيدا معقولا بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها ويتضمن ذلك التصريح الأداء و مراقبته ، و مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط بصورة دورية ، و توثيق هذه الأنشطة لتوفير تأكيد إضافي بأن الأنظمة تعمل كما هو مخطط لها .

# الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة

**تمهيد :**

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

و عليه تم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

**المبحث الأول : طريقة الدراسة**

**المبحث الثاني : النتائج و المناقشة**

### المبحث الأول : طريقة الدراسة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة و أدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا و المتمثلة في :

### المطلب الأول : تقديم الشركة محل الدراسة

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

#### 1/ تعريف المؤسسة :

أنشأت مؤسسة سونلغاز بمقتضى المرسوم رقم 69/59 في 1969/07/28 باسم (EGA) الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ثم تحولت بمقتضى قانون 1988/01/12-88 إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري .

و أصبحت حاليا تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز ذات الأسهم .

أهم نشاطاتها تتمثل في :

- إنتاج ، نقل ، تصدير و استغلال الكهرباء .

- نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل و المنشآت الموجودة عبر التراب الوطني .

- تخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة ، و تعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن و متعامل الخاص .

#### 2/ أهداف و التزامات المؤسسة :

##### أ- أهدافها :

تتلخص أهداف الشركة فيما يلي :

\* الإنتاج و النقل و التوزيع و الانجاز بالكهرباء في الجزائر و خارجها .

\* التوزيع و الانجاز في الغاز عن طريق القنوات بالجزائر و خارجها .

\* التنمية بكل الوسائل و بكل النشاطات التي لها علاقة مباشرة مع تصنيع الكهرباء و الغاز بشتى الطرق في الجزائر و خارجها بشراكة مؤسسات جزائرية و أخرى أجنبية .

\* سونلغاز كشركة ذات أسهم (SPA) تضمن مهمة المصلحة العمومية طبقا للتشريعات و

و التنظيمات المعمول بها .

**ب- التزاماتها :**

بالنظر لاحتكار الشركة لهذا النشاط وجب عليها الالتزام بما يلي :

\* الاستجابة في حدود الشروط المطلوبة لضمان الجودة و مواصلة العمل و الأمان لكل طلبات التغذية بالكهرباء و الغاز حيث توفر الشبكات .

\* ضمان التحكم الفعال في برامج التنمية و المنشآت الكهربائية و الغازية خصوصا برامج مد الكهرباء و التوزيع العمومي للغاز .

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

- التسعيرة المنصوص عليها بالمرسوم .

- دفتر يتضمن البنود العامة التي تحدد الشروط العامة لتوصيل و إنشاء الطاقة .

**3/ يحتوي الهيكل التنظيمي لشركة التوزيع الكهرباء و الغاز ورقلة حضري على الأقسام التالية :**

**أ- مهام مصالح المؤسسة :**

**أ- 1 مفتشيه الرقابة :** ومن مهامها ما يلي :

\* العمل على ربط الزبائن الجدد عن طريق متابعتها بتنفيذ عقود الأشغال من تقديم طلب الزبون إلى غاية تزويده بالخدمة ( الكهرباء أو الغاز ) .

\* تسيير زبائن الضغط المتوسط (MP) و التوتر المتوسط (MT) و ذلك من خلال عمليات الفواتير التحصيل

\* مراقبة احترام قواعد إيجار الوسائل .

\* الاهتمام بمعالجة شكاوى الزبائن .

**أ- 2 المصلحة التقنية و التجارية :** و تتكون من الأقسام التالية :

**قسم العلاقات التجارية :**

على غرار ما ذكرناه سابقا بتحول المؤسسة إلى طابع تجاري صناعي فان هذا القسم يلعب دورا هاما في الشركة حيث تعتمد عليه بالنسبة 60% و يتعامل مع الزبائن شتى أنواعهم (HT/HP- MT/TP-BT/RP) فانه وجب تخفيف العبء عليها و هذا من خلال وضع فروع تابعة لها وكل منها يقوم بوظيفة معينة وذلك من أجل توفير الخدمات و السير الحسن و نذكر من بين هذه الفروع RCN فهو فوج ربط الزبائن الجدد حيث يقوم ب :

- استقبال الزبائن و تلبية لخدمة طلباتهم .
  - متابعة أعمال الانجاز منذ الطلب إلى غاية الربط ب : E/G
  - إعداد الكشف الكمي لفواتير الزبون لدفع المستحقات .
  - جعل العملاء تحت الخدمة .
  - العمليات التجارية وتطوير المبيعات : وهذا من خلال :
  - اقتراح طرق التمويل للتزويد بالغاز .
  - القيام بالتحقيقات الميدانية قرب الزبون .
  - المشاركة في تطبيق السياسة التجارية للمجمعات .
  - اقتراح مصالح جديدة تخص الزبائن .
  - متابعة تحقيق الميزانية الطاقية .
  - إعداد الميزانية التجارية .
  - متابعة ديون الزبائن .
  - تحليل الاستهلاك عن طريق الزبائن و الشكل ( 1 ) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم العلاقات التجارية جيدا .
  - المساعدة و التسويق للزبائن (MP/MT): و هذا من خلال :
  - تقديم النصائح للزبائن حول استهلاك و استعمال الطاقة الكهربائية و الغاز و اختيار التجهيزات و التعريفات .
  - ملاحظة تغذية الزبائن بالطاقة ( كهرباء و غاز ) عن طريق مختلف مصادر المعلومات ( الجماعات المحلية ، التلفزيون ، و مختلف مصادر الإعلام ) .
  - المحافظة على العلاقات مع غرفة التجارة .
  - المشاركة في دراسات التنمية .
- 4 / تقديم لقسم المحاسبة و المالية :**
- يتكون الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة و المالية وهي :
- مصلحة الاستغلال .

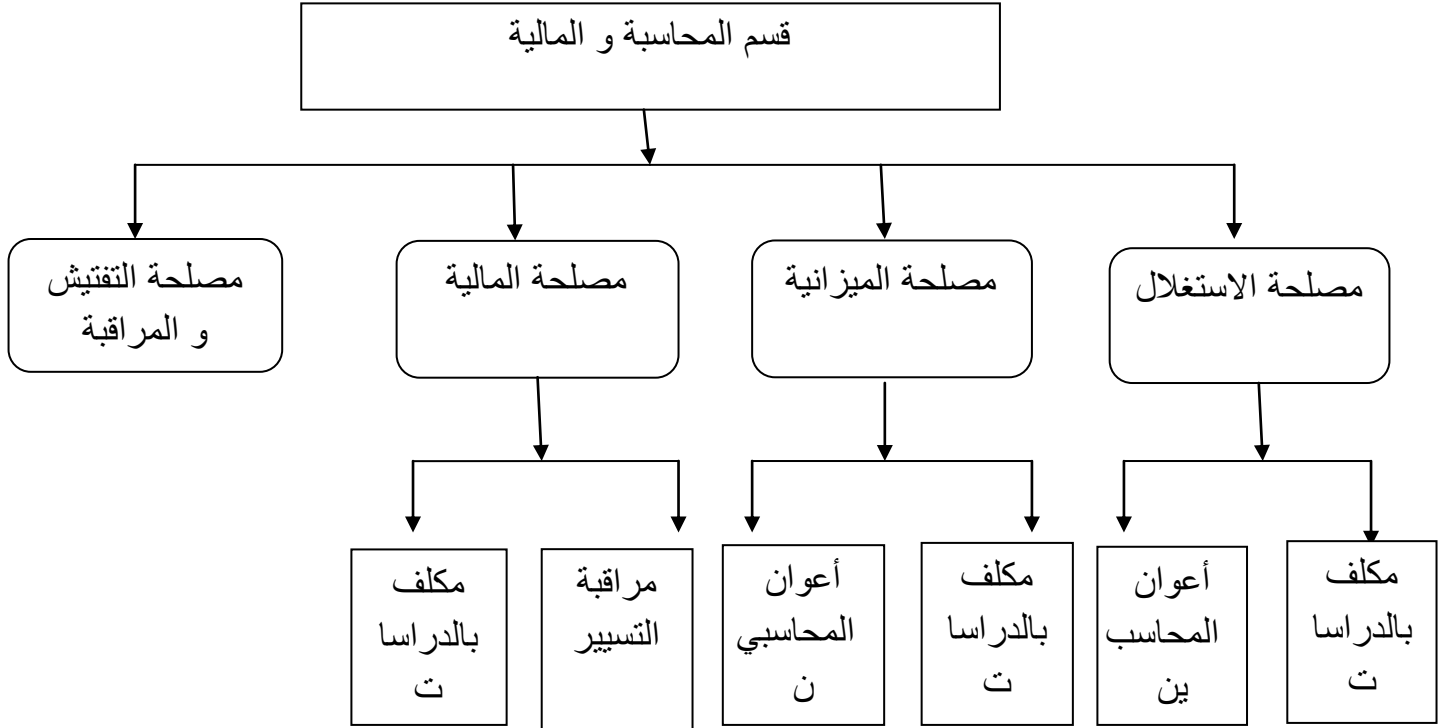
- مصلحة الميزانية .

- مصلحة المالية .

- مصلحة التفتيش و المراقبة .

و الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة و المالية :

شكل (1-3) يوضح الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة المالية



من خلال الشكل أعلاه نجد أن :

قسم المحاسبة و المالية ينقسم إلى ثلاث مصالح رئيسية وتنقسم كل من المصالح إلى فرعين ويشرف هذا القسم بصفة عامة على جمع المصالح وهو كالتالي :

- **مصلحة الاستغلال** : تقوم هذه المصلحة بتصنيف الإيرادات و مصاريف المؤسسة حسب إيراداتها وتعتبر أول بوابة لاستقبال جميع الفواتير سواء المتعلقة بالاستثمارات أو الخدمات لأجل تحصيل مختلف المعاملات و تصنيف كل نوع على حدا حسب مكتب المكلف بالدراسات أو مكتب الأعوان المحاسبين .

- **مصلحة المالية** : تشرفه المصلحة على ضبط العمليات المالية للمؤسسة ، حيث تربطها بالمؤسسات المالية الأخرى مثل : البنك ، البريد ، وتقوم هذه الأخيرة بتسديد الفواتير القابلة للدفع

بعد الحصول عليها من طرف قسم الاستغلال وهي مصلحة تتوسط كل من مصالح قسم المحاسبة و المالية .

- **مصلحة الميزانية :** تقوم هذه المصلحة على دراسة التكاليف و النتيجة الإجمالية المقترحة و المستخرجة من المحاسبة العامة مع تقديم و مراقبة أرباح المؤسسة ضمن مكتب مراقبة التسيير و مصلحة المالية .

- **مصلحة التفتيش و المراقبة :** تقوم هذه المصلحة بمتابعة العمليات التسييرية داخل المؤسسة .

### المطلب الثاني : منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات

**1- تحديد المنهج :** نظرا لطبيعة الدراسة و الأهداف المسطرة التي تسعى لتحقيقها و أهمها التعرف على مدى تفعيل التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بورقلة ، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يعتبر الأسلوب المتبع للوصول للأهداف و للإجابة على الإشكالية المطروحة ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟ حيث إن هذا المنهج يعتمد على جمع الحقائق و تحليلها وتفسيرها ومقارنتها للوصول إلى نتائج عامة ، وتم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة حالة في المؤسسة سونلغاز ، حيث أن هذا المنهج يشمل على مناهج فرعية متعددة منها البحث المكتبي و الوثائقي و المسح وتحليل الوظائف و النشاطات .

**2- طبيعة المتغيرات :** يتضمن موضوع الدراسة و المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، يتكون من متغيرين أساسيين هما :

- **المتغير المستقل :** التدقيق الداخلي .

- **المتغير التابع :** نظام الرقابة الداخلية .

### المطلب الثالث : الأدوات المستخدمة

بالنسبة لأدوات الدراسة تمثلت في :

**الجانب النظري :** لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع و الأدبيات العربية و الأجنبية من كتب و مجلات و التصفح في شبكة الانترنت ، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت للباحث ، وساعدتنا في إتمام هذه الدراسة .

**الجانب التطبيقي :** لقد استعملنا في بحثنا هذا عدد من الوسائل للحصول على البيانات و المعلومات المطلوبة و من أبرزها ما يلي :

**1- المقابلة :** اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في رئيس قسم المالية و المحاسبة ورؤساء المصالح ، بمختلف مستوياتهم ، وهذا للحصول على المعلومة

مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة .

2- الملاحظة : قمنا بملاحظة التدقيق الداخلي و كيفية عمله .

3- السجلات و الوثائق : المختلفة المتعلقة بتقارير و نشریات المؤسسة محل الدراسة .

### المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

وفي هذا المبحث سوف نقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة سونلغاز ومدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

### المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة :

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

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

\* نشاطات في صور مقاربات محاسبية ومالية .

\* مقارنة الحسابات البنكية .

\* القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري .

### تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

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

1- جدول الهيكل التنظيمي

2- جدول المبيعات

3- جدول الأجور

أولا : الهيكل التنظيمي :

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي ؟		X	من سنة 2004 ثابت
2	هل يتم تجهيز موازنات تقديرية ؟	X		
3	هل يوجد وصف للوظائف و لوائح القائمين بها تبين ما يلي : - المسؤوليات و الصلاحيات المعلقة لكبار المسؤولين في الشركة . - الأشخاص المفوضين بالدخول في معاملات وتنفيذها . - الأشخاص المسؤولين عن الموجودات الثابتة . - الأفراد المسؤولين عن الضبط المالي .	X		من بين خصائص نظام الرقابة الداخلية احترام مبدأ الفصل بين المهام
4	هل يتم تجهيز تقارير مالية للإدارة دوريا (كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الموازنات التقديرية ؟	X		معلومات مدرجة في لوحة القيادة
5	هل لدى المؤسسة سياسات و إجراءات محاسبية مكتوبة؟	X		
6	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات ؟	X		
7	هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي : معالجة المقبوضات النقدية ، استلام البضاعة ، توقيع الشيكات ، الموافقة على الفواتير ، مسك دفاتر الأستاذ و السجلات المساعدة ؟		X	مسك دفتر الأستاذ هو جزء من نظام معالجة المعلومات المحاسبية
8	هل هناك تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة وفقا لتعليمات الإدارة ؟	X		
9	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها ؟	X		
10	هل تراجع القيود اليومية ويوافق عليها أفراد معنيون و في المستوى المناسب من جهاز الشركة ؟	X		المقاربة المحاسبية

ثانيا : المشتريات :

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
1	هل هناك قسم أو أقسام خاصة بالمشتريات ؟	X		مصلحة الوسائل العامة

		X	هل هذه الأقسام مستقلة تماما عن قسم الحسابات؟	2
		X	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مسلمة عن عملية الشراء؟	3
		X	هل هناك قسم خاص أو أقسام خاصة للاستلام أو الفحص؟	4
	وصل الاستلام	X	إذا كان كذلك هل يتم إعداد تقارير الاستلام و فحص عن كل طلب وارد؟	5
		X	هل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟	6
	ملف الفاتورة	X	هل ترسل صورة تقرير الفحص وتقرير الاستلام إلى قسم الحسابات؟	7
		X	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطبي الشراء و أمر التوريد و إذن الاستلام؟	8
		X	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	9
		X	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	10
		X	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟	11
		X	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم؟	12
		X	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	13
		X	هل ترفق بالشيك المحرر لمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	14
		X	هل لوثائق الشراء ألوان مختلفة؟	15
		X	هل لوثائق عملية الشراء أشكال معينة؟	16

ثالثا : المبيعات :

جدول رقم (1-2) : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	في حالة التسديد هل هناك رقابة على التحصيلات؟	X		

		X	هل هناك رقابة على الفواتير من قبل تسليمها إلى الزبائن؟	2
		X	هل تجري مقارنة بين كمية الاستهلاك والفاتورة المرسلة؟	3
	بطريقة رقمية	X	هل تحسب كمية الاستهلاك بطريقة آلية؟	4
	15 يوم	X	هل هناك مدة انتظار التسديد؟	5
		X	هل تراقب التحصيلات اليومية؟	6
	X		بعد انقضاء المدة ، هل يتم إبلاغ الزبون بالقطع؟	7
		X	هل يتم توصيل الفاتورة الزبون؟	8
	أعدار و مفاوضات	X	في حالة عدم التسديد ، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	9
	X		هل هذه الإجراءات تأديبية؟	10
		X	في حالة عدم وجود فوارق في الصندوق ، هل يتم التصريح بها؟	11
		X	هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها؟	12
	X		في حالة الفوارق الايجابية أو السلبية ، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	13
	آخر مرحلة	X	في حالة العجز عن التسديد ، هل يتم اللجوء إلى القضاء؟	14

رابعا : الأجرور :

جدول رقم (2-2) : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية و المتعلقة بالأجرور

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد نظام الي لاعداد الأجرور ؟	X		
2	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي ؟	X		
3	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجرور ؟	X		ضمن نظام إعداد الأجرور
4	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة و عدد العمال بالشركة ؟	X		
5	هل هناك رقابة علة ساعات العمل ببطاقة التنقيط و كشف الأجرور ؟	X		
6	هل تحسين نظام الأجرور وفق للتغيرات؟	X		
7	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجرور؟	X		
8	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجرور و	X		

			المدفوعات ؟
9	X		هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور ؟
10	X		هل هناك مقارنة لدفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين ؟
11	X		هل توجد مراجعة محاسبية و بيانية للرواتب و الأجور ؟
12	X		هل نظام اعداد الأجور فعال ؟
13	X		هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي ؟

### المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

#### تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية :

بعد قيامنا باستخدام قوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الهيكل التنظيمي ومشتريات و المبيعات و الأجور ، تبين لنا بعض النقاط في المؤسسة و المتمثلة في نقاط القوة و الضعف والتي سيتم إبرازها فيما يلي :

#### أولا : نقاط القوة

##### - الهيكل التنظيمي :

\* يتم تطبيق مبدأ الفصل بين المهام و الذي يضمن تحديد المسؤوليات و الصلاحيات من خلال وصف للوظائف و لوائح القائمين بها و ذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالعمليات و تنفيذها و كذا الأشخاص المسؤولين عن الموجودات و الضبط الداخلي ، إضافة إلى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة .

\* يتم تجهيز موازنات تقديرية .

\* تحرير تقارير مالية شهريا ويتم إرساله للإدارة للمصادقة عليها .

\* الحرص على تبليغ كافة الموظفين بمختلف السياسات اللازم تطبيقها لضمان تحقيق الأهداف المسطرة .

\* يوجد نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية .

\* يقوم المحاسب بمراجعة قيود اليومية و ذلك من خلال عملية المقارنة المحاسبية .

- المشتريات و المبيعات :

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

- الأجور :

- \* توفر الشركة على نظام معلوماتي لمعالجة الأجور و الرواتب .
- \* استلام كشف الأجور الشهرية و معالجتها تتم بطريقة آلية .
- \* استخدام ساعة الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل النفعية .

ثانيا : نقاط الضعف :

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

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

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة ومحاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن ، إضافة إلى تحديد نقاط القوة التي تعتبر تجسيد للسياسات و الإجراءات المنصوص عليها و العمل على تعزيزها ، وكذلك تحديد نقاط الضعف و العمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف و خسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى أي عوائق أو صعوبات ، كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و منه تحقيق الأهداف المخطط لها .

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

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

خلاصة الفصل :

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

خاتمة

حاولنا من خلال تناول موضوع دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية إبراز أهم الجوانب و المتغيرات المتدخلة ضمن وظيفة التدقيق الداخلي و التي تساهم بتفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر التدقيق الداخلي جزء ووسيلة رئيسية منه ، وكان ذلك انطلاقا من الإشكالية المتمثلة في : ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟ بدراسة حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة .

### اختيار الفرضيات :

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

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

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

### النتائج :

وبعد معالجتنا و تحليل مختلف جوانب الموضوع في الفصول الثلاث ، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات من النتائج التي توصلنا إليها نجد :

- التدقيق الداخلي يعمل على تحسين و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية ، حيث يعتبر وسيلة للتأكد من عدم وجود انحرافات و كذا كشف الأخطاء و الغش في الدفاتر المحاسبية ، و العمل على تصحيحها و يساعد على تقييم الأداء .

- هدف التدقيق الداخلي يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية ومدى تمثيلها المركز المالي للمؤسسة .

- يقوم التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف و القوة للمؤسسة .

- يساهم المدقق الداخلي من خلال دراسته و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في تقويم كفايته و في تفعيله .

- باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العامة تقع في قمة هيكل نظام الرقابة الداخلية ، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في تقييم كفاءة و فعالية هذا النظام .

- الصعوبات التي تعترض المدقق الداخلي عند دراسة نظام الرقابة الداخلية تعرقل من فعالية هذا النظام .
- فعالية التدقيق الداخلي تظهر جليا من خلال التقارير المنتجة خصوصا ما تحمله من توصيات وتوجيهات وحلول بديلة للقضاء على نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية و بالتالي تفعيله ، خصوصا ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي .
- يحافظ التدقيق الداخلي على أصول المؤسسة ، ويشرف على عملياتها ، ويراقب مستوى الأداء ودرجة الالتزام بتنفيذ قراراتها .
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة ، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح و فعال لمختلف العمليات المالية و الإدارية .
- لم يخصص قسم أو مصلحة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة بل تندرج عملية التدقيق ضمن مصلحة المالية و المحاسبية حيث تقوم بنشاطات و مهام رقابية تهدف إلى ضمان صحة و سلامة التسجيلات المحاسبية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة .
- كلما كان نظام الرقابة سليم و فعال كلما قل احتمال وقوع الغش و التلاعب في المؤسسة محل الدراسة .
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمن الالتزام .

### الاقتراحات :

- توصلت الدراسة إلى بعض التحقيقات و التي تتمثل فيما يلي :
- إدراج مصلحة خاصة بالتدقيق الداخلي في المؤسسة .
- القيام بدورات تدريبية و تكوين مستمر للمدققين الداخليين من أجل رفع مستواهم و مؤهلاتهم .
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات و الإجراءات و التصحيحات اللازمة في أسرع وقت .
- ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق الداخلي و عدم كتمانها لأي سبب كان .
- ضرورة تبعية التدقيق الداخلي لأعلى سلطة في المؤسسة ، مما يتيح تدعيم استقلالية المدقق الداخلي .
- ضرورة دعم الإدارة العليا في المؤسسة للتدقيق الداخلي و تعاون مختلف الموظفين التابعين للمؤسسة .

- ضرورة اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية ، التحليل المالي باعتبارها أدوات رقابية شاملة تساعد على اتخاذ القرارات .

### أفاق الدراسة :

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

- دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار .

- تكامل التدقيق الداخلي و الخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية .

# قائمة المصادر والمراجع

### المراجع باللغة العربية :

- 1- دكتور هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العامية ، ط3 ، دار وائل للنشر و التدقيق ، الأردن، 2006 .
- 2- دكتور خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، ط 1 ، 2014 .
- 3- محمد سمير الصبان ، محمد الفيومي ، المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1990 .
- 4- خالد راغب الخطيب ، خليل محمد الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، ط 1 ، عمان، 2010 .
- 5- محمد بوتين ، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ط2 ، ديوان المطبوعات ، الجزائر، 2005 .
- 6- دكتور زهير حطرب ، علم تدقيق الحسابات ، ط1 ، دار البداية ، عمان، 2010 .
- 7- فتحي رزق السوافيري و آخرون ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية، 2002 .
- 8- جمعة .أ.ح : المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء ، عمان ، ط1 .
- 9- زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحسابات و التدقيق ، دار الدراسة ، ط1 ، الأردن، 2020 .
- 10- المؤسسة العمومية للتعليم الفني و التدريب المهني و الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج ، كتاب مراجعة و رقابة داخلية ، المملكة العربية السعودية .
- 11- كارين أسو و آخرون، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، لبنان .
- 12- محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر ، 2007/2008 .
- 13- محمد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ط1، دار وائل للنشر ، الأردن، 1998 .
- 14- أحمد حلمي جمعة ، المحل للتدقيق و التأكيد وفق للمعايير الدولية للتدقيق ، ط 2، دار صفاء للنشر و التوزيع ، 2015 .
- 15- أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر، 2007 .
- 16- حسين أحمد الطراونة ، توفيق صالح عبد الهادي ، الرقابة الإدارية ، ط1، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن، 2012 .
- 17- عبير بقاص، مروة تليلي ، منوبية خراز ، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي ، مذكرة تخرج السنة الثانية ماستر ، شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص : تدقيق محاسبي ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية بالوادي ، 2016/2017 .
- 18- حلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة ، ط 1 ، دار الوراق للنشر ، 2014 .
- 19 – دغة ايمان ، عنان رحمة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة تخرج السنة الثانية ماستر ، شعبة العلوم المالية و المحاسبية ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية بورقلة ، 2018/2019 .
- 20 – أوصيف لخضر ، مدخل للتدقيق الداخلي ، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة المسيلة ، 2017 .

- 21 – خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، ط 1 ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2006 .
- 22 – غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة ، ط 2 ، عمان ، 2009 .