



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية
والمحاسبة

تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية في مؤسسة تغذية الانعام ONAB

تحت اشراف الأستاذة:

زعفران منصورية

من اعداد الطالبة:

قويدر رحمان شيماء

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	د. بن نعمة سليمة	أستاذ محاضر - أ	جامعة مستغانم
مقررا	د. زعفران منصورية	أستاذ محاضر - ب	جامعة مستغانم
مناقشا	د. عمروش صابرينة	أستاذ مساعد - ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2023 - 2024

شكر و عرفان

قال تعالى: "إنا فتحنا لك فتحا مبينا" الآية رقم 10 من سورة الفتح.

لله الحمد على ما أولى من نعم وما وفقني من عمل أحمده ولا أحصي عليه الثناء على الرغم من كل الصعوبات والعقبات

إلا أن ثمرة جهدي المتواضع قد أخرجت إلى النور بتوفيق من الله ورعايته فله عظيم الحمد وجزيل الشكر.

أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان إلى الأستاذة: زعفران منصورية على قبولها الإشراف على هذا العمل

وعلى التوصيات والتوجيهات والملاحظات التي قدمتها فترة إعداد المذكرة.

كما أتقدم بالشكر إلى كافة الأساتذة من مرحلة التعليم الابتدائي إلى مرحلة التعليم الجامعي وأساتذة كلية العلوم

الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير خاصة قسم المحاسبة المالية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى اللذين مدوا لي يد العون في الدراسة الميدانية.

وفي الختام شكر خاص إلى كل من ساهم في إنجاز عملي هذا من قريب أو من بعيد

إلى كل هؤلاء لكم مني تحية الشكر والتقدير.

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا الى من أسقياني الحب والحنان وعمراني بكل ما يملكان واللذان وقفوا معي طيلة حياتي وعلماني
وأرشداني الى طريق الله ورسوله صلى الله عليه وسلم

أمي وأبي الحبيبان

وإلى أختي الغالية

أطال الله في عمرهم ومتعهم بدوام الصحة والعافية وجعلهم من أهل الجنة إن شاء الله.

الى الاخوات اللواتي لم تلدهن أمي، الى من تميزوا بالوفاء والعطاء الى من كانوا معي في طريق النجاح والخير صديقاتي
زينب، حفصة، مريم.

فهرس المحتويات

I	شكر وعرفان
II	الاهداء
III	فهرس المحتويات
VI	قائمة الاشكال و الجداول
VII	قائمة المختصرات
أ	مقدمة عامة

الفصل الأول: أدبيات التدقيق الداخلي

2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
5	المطلب الثاني: أنواع ووظائف التدقيق الداخلي
9	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
10	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي
10	المطلب الأول: مبادئ مهنة التدقيق الداخلي
12	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي وصلاحياته
16	المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي
18	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

20	تمهيد
21	المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

21	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها
25	المطلب الثاني: أهداف ومكونات الرقابة الداخلية
28	المطلب الثالث: مقومات وخصائص الرقابة الداخلية
31	المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الأول: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
34	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
36	المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
38	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي لدور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة تغذية الانعام ONAB
40	تمهيد
41	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة تغذية الانعام
41	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة
44	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
46	المطلب الثالث: الجانب الاستراتيجي و مبيعات وحدة تغذية الانعام
52	المبحث الثاني: دراسة تحليلية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ONAB
52	المطلب الأول: مهام مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسسة ONAB
56	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة ONAB
61	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة ONAB
63	خلاصة الفصل
65	الخاتمة العامة
67	قائمة المراجع

73	الملاحق
81	الملخص

قائمة الاشكال و الجداول

1. قائمة الاشكال:

الصفحة	العنوان	الشكل
08	أنواع التدقيق الداخلي	01
15	معايير التدقيق الداخلي	02
28	مكونات نظام الرقابة	03
36	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	04
43	الوحدات التابعة لمجمع الغرب GAO	05
45	الهيكل التنظيمي للوحدة	06

2. قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الجدول
48	توزيع وحدات تغذية الانعام بالغرب حسب الولايات	01

قائمة المختصرات:

المعنى باللغة العربية	المعنى باللغة الاجنبية	الاختصار
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين	American Institut of Certified Public Accountants	AICPA
معهد المدققين الداخليين	Institut of Internal Auditors	IIA
مجلس معايير التدقيق الداخلي الدولي	International Internal Audit Standards Board	IIASB
مجلس رقابة اطار الممارسة المهنية الدولية	International Professional Practices Framework Oversight Council	IPPFOC
لجنة المنظمات الراعية	The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Comission	COSO
مجمع تربية الدواجن للغرب	Groupe Avicole Ouest (Oravio)	GAO
الوحدة الوطنية لتغذية الانعام	Office National des Aliments du Bétail	ONAB

مقدمة عامة:

تسعى المؤسسات الاقتصادية الى تحقيق أهدافها والعمل على المساهمة في رفاهية المجتمع، وفي ظل هذه الازمات والنكسات التي شهدها العالم سابقا فكان لازما على المؤسسات أن تواكب الاحداث والتطورات، حيث لاحظ توجه المؤسسات نحو التوسع وزيادة الحجم والنشاط.

وبما ان المؤسسة تسعى الى الوصول الى معدلات نمو سريعة معا للحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها للتدابير والإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطار المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا ومحتميا للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاط تقييبي يهدف الى فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وحمايتها وكذلك مراجعة وتقييم أنشطة المؤسسة ومختلف أنظمتها.

وقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب المراجعة التقليدية الى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة، وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام الرقابة الداخلية فعال بشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ولا يقل لاحتمالية التعرض لها الى أدنى حد ممكن كما يساهم في تحقيق أهدافها.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع في السؤال الرئيسي التالي: كيف يمكن تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي؟

وتتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ماهي أهمية التدقيق الداخلي؟
- 2- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟
- 3- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة؟

الفرضيات:

من أجل الإجابة على السؤال الرئيسي والاسئلة الفرعية صغنا الفرضيات التالية:

- نظرا للخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي نرى أنه يعد أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها.
- يساهم التدقيق الداخلي في دعم الرقابة الداخلية من خلال العمليات التي يقدمها للإدارة.
- يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في النقاط الأساسية التالية:

- التعرف على دور التدقيق الداخلي الذي يساهم في تحسين نظام الرقابة من خلال خدماتها الاستشارية والتأكيدية وكشف النقائص.
- اكتشاف مختلف طرق التظليل والقضاء على نقاط الضعف والمساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم التوصيات اللازمة والعمل على تحسينها من خلال الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي.

أهداف الدراسة:

ان الغرض من تناول هذا الموضوع ينصب حول محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة معرفة التدقيق الداخلي وأهميته.
- توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- إيضاح كيف يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

الحدود الزمانية والمكانية:

تمت الدراسة بمؤسسة وحدة أغذية الانعام ONAB بمستغانم وذلك لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في كيفية تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي، امتدت الدراسة من 24 جانفي 2024 إلى 28 فيفري 2024.

الدراسات السابقة:

- أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص تدقيق ومراقبة التسيير بعنوان "مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" للطالب زروقي هشام، 2020-2021 ومن أهم نتائج الدراسة:
 - تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دور حيوي في تحقيق جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية والحد من التلاعب والممارسات الغير شرعية نتيجة لما تقوم به من تدخلات على مستوى المؤسسات والإجراءات التنسيقية مع المدقق الخارجي ومحاولة مقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق.
 - رغم أهمية لجان التدقيق داخل المؤسسات وتشكيلها حلقة وصل بين الأطراف الفاعلة للحوكمة (المدقق الداخلي وكل من الإدارة العليا والمدقق الخارجي)، مما يسمح بالسير الأمثل لمهنة التدقيق واستقلاليتها وموضوعيتها إلا أن وجودها ضمن الهياكل التنظيمية للمؤسسات شبه منعدم.
 - غياب لجان التدقيق يعتبر من بين أهم النقائص التي تقف عائق أمام وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تعزيز التطبيق السليم للحوكمة على مستواها.
 - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسة مالية ومحاسبة معمقة بعنوان "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا- سطيف" للطالب مبكر عميروش، 2010-2011، ومن أهم نتائج هذه الدراسة:
 - إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول الى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية بالإضافة الى أنه أداة تسيير فهو أداة للوقاية والانذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.

● 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 الى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

● إن استعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم "دائرة التموين وتسيير المخزونات" يتميز بالسهولة والبساطة مع إظهار وإبراز مختلف المراحل المتبعة والإجراءات المتتالية والمتعلقة بالدائرة ولكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشاكل وأهم النقائص التي تعاني منها الدورة محل التقييم.

● مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص التدقيق ومراقبة التسيير بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من موظفي وكالات البنوك التجارية في ولايات العينة (أدرار، بشار، ورقلة)" للطالبتين كروكو فاطمة وزويبر فاطمة، 2018-2019، من أهم نتائج هذه الدراسة:

- التدقيق الداخلي عبارة عن مجموعة من الإجراءات يتبعها البنك لغرض حماية موجوداته.
- بعد التدقيق الداخلي أحد الأدوات المهمة لفحص نظام الرقابة الداخلية في البنوك.
- يقوم المدقق الداخلي بفحص شامل وكامل للقوائم المالية بهدف الكشف عن الأخطاء والغش فيها.
- يعتمد المدقق الداخلي على عدة إجراءات لتقييم الأداء المالي في البنوك التجارية الجزائرية.
- عدم وجود الوعي الكافي لدى أفراد العينة من المراقبين الداخليين ومديري البنوك التجارية الجزائرية بأهمية التدقيق الداخلي.

منهجية البحث:

المنهج المتبع في إعداد هذه الرسالة هو المنهج الوصفي باعتباره منهجا مناسباً لموضوع البحث هذا فيما يخص الجانب النظري أما في الجانب التطبيقي فقد أجريت استراتيجية دراسة ميدانية والتي تمت من خلال دراسة استكشافية الهدف منها هو جمع البيانات حول موضوع الدراسة ولمعالجة هذا الموضوع فقد قسمنا البحث الى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي حيث:

- في الفصل الأول تم الامام بالجانب النظري للتدقيق الداخلي فتطرق الى أدبيات التسويق الداخلي وأساسياتها.

• أما في الفصل الثاني فتم التطرق الى العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وذلك من خلال تقديم

نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها وإجراءاتها.

في الفصل الثالث أجريت دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة أغذية الانعام ONAB مستغانم لمعرفة دور التدقيق

الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

الفصل الأول

أدبيات التدقيق الداخلي

تمهيد:

بعد الازمات التي حدثت والفضائح المالية التي هزت كبرى المؤسسات العالمية ازداد الاهتمام بالتدقيق الداخلي وأصبح نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، حيث يهدف الى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية ولاسيما ما هو متعلق بنظام الرقابة الداخلية، فتوسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة خاصة الرقابة ومن هنا برزت الحاجة الى الاستعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف وضمان كفاءتها وفعاليتها، حيث لوحظ هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها إنشاء المؤسسات إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة.

ومن خلال الفصل الأول للبحث سيتم التطرق الى أدبيات التدقيق الداخلي في المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

تطور مفهوم التدقيق الداخلي وازدادت أهميته في وقتنا الحالي كما تغير دوره من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل أيضا الجوانب الإدارية ويساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي وتطوره التاريخي

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى معرفة التطور التاريخي للتدقيق الداخلي وتعريفه.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

نشأ التدقيق الداخلي بسبب حاجة الانسان الى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، ومدى مطابقتها للواقع حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يراجع القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، والمتبع لتطور التدقيق الداخلي يلاحظ أن أهدافه انحصرت في مراحلها الأولى على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش في عمليات المؤسسات المالية، ليتوسع مفهومه ويصبح أعم في العصر الحديث، بإنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941م.¹

وللتدقيق الداخلي مجموعة كبيرة من التعاريف من بينها ما يلي:

- عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين أنه: "وظيفة تقوم بها هيئة داخل الوحدة الاقتصادية، مهمتها الحكم والتقييم من خلال اختبار وفحص مدى كفاية الأساليب المحاسبية والتشغيلية الأخرى، وتقييم مدى كفاءة وفعالية المستويات الإدارية وتشجيع الالتزامات بالسياسات الإدارية الموضوعة".²

¹ الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية التطبيقية وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص30.

² مسعد محمد فاضل، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن، 2009، ص35

- وعرف أيضا بأنه: "عبارة عن نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي، صمم لإضافة القيمة لأجل تحسين عمليات المؤسسة، فهو يساعدها على تحقيق أهدافها عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة."³
- من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها أشخاص تابعون لها وتمثل أنشطتها في الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المؤسسة، بهدف تسيير ومراقبة عملياتها المختلفة والتأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية.

ثانيا: التطور التاريخي

عرف التدقيق الداخلي منذ حوالي 3000 سنة في بلاد ما بين النهرين ومنذ حوالي 5500 سنة في مصر وفي السجلات العبرية وفي روما القديمة وفي اليونان...، وفي عام 1581م ظهرت اول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا وقامت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة، وتعتبر الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية في 17 نوفمبر 1941 حيث تم إنشاء مؤسسة معهد المدققين الداخليين وسنة 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه: مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد التدقيق الداخلي على صعيد التطور المهني للتدقيق الداخلي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لحراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي و تم التصديق عليها سنة 1977 وفي عام 1978 تم إقرار المعايير من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معاهد التدقيق الداخلي والجهات التابعة له وفي عام 1996 تم اصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن (IIA). وفي عام 1988 أصدرت هيئة الأوراق المالية الأردنية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق للعمل بها اعتبارا من 1998/09/01 والمتضمن الاستجابة والمواكبة لتطور التدقيق الداخلي والطلب من الشركات المساهمة تشكيل لجان تدقيق من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على التدقيق الداخلي، وفي حزيران يونيو 1999 وافق مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين على مجموعة جديدة من الارشادات تحت عنوان إطار الممارسات المهنية، و تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد المدققين الداخليين على

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء الكلاسيكي، الدار الجامعية، مصر، 2010 ص67.

أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف. وفي عام 2001 ثم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي و تم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها، وفي 2012 أوجد معهد المدققين الداخليين مشروع مقترح لتعديل المعايير ويتضمن المقترح معايير التغيرات التي وافقت عليها الوكالة الدولية الداخلية مجلس معايير التدقيق (IIASB) والتغيرات المقترحة عن مداوات على مدى العامين الماضيين من (IIASB) وفي 20 ماي 2012 تم اغلاق استلام الاقتراحات لتعديل المعايير وفي 1 يناير 2013 وافق على التغيرات النهائية للمعايير من قبل الإجراءات القانونية الدولية الممارسة المهنية وإطار رقابة المجلس (IPPFOC).⁴

المطلب الثاني: أنواع ووظائف التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المطلب مختلف أنواع الأساسيات للتدقيق الداخلي والوظائف المميزة له.

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي:

يتم تقسيم التدقيق الداخلي الى عدة أنواع أساسية، وهي مرتبطة فيما بينهما ولا يمكن الفصل بينهما أثناء عملية التدقيق، وذلك للوصول الى أهداف التدقيق الداخلي وهذه الأنواع تتمثل فيما يلي:

- **تدقيق مالي:** يعرف التدقيق المالي الداخلي بأنه: الفحص الكامل والمنظم للقوائم للمالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى. ومن هنا نجد أن التدقيق المالي هو نفسه التدقيق الخارجي ويقوم بنفس الاعمال لكن وجه الاختلاف هنا أن الشخص الذي يقوم بتلك العمليات هو موظف داخل المؤسسات وعليه يمكن القول ان التدقيق المالي الهدف منه:

- تدقيق وتتبع القيود المحاسبية التي تعود الى الاحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسات.
- التحقق من سلامة القيود المحاسبية ومقارنها مع ما جاءت به المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع المالي للمؤسسات.

⁴ خلف عبد الله و اردت، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص22-27

- التحقق من وجود الأصول (الممتلكات) وحمايتها سواء من الضياع أو الاختلاس.
- فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات.⁵
- تدقيق الالتزام: يهدف الى التأكد من ان المؤسسات الخاضعة للتدقيق وتعمل وفق ما اتفقت عليه القوانين والتعليمات المنظمة لعلمها أو الالتزامات المفروضة عليها، بالإضافة الى السياسات والإجراءات المقررة من طرف مجالس الإدارة، فهو يشبه تقريبا التدقيق المالي الذي يقوم به المدقق الخارجي في مرحلة تقييم نظم الرقابة الداخلية كما يعتبر أكثر أنواع التدقيق الداخلي شيوعاً.⁶
- تدقيق العمليات: يدعى أيضا بالتدقيق التشغيلي: يتميز بمجال تدخله الواسع جداً لأنه يهتم بكافة أنشطة ووظائف المؤسسات (يغطي كافة مستويات التسيير)، حيث يقوم بفحص وتحليل لجميع العمليات دون استثناء، واختبار ما إذا كانت وظائفها تتجزأ أهدافها بشكل فعال طبقاً للسياسات المعتمدة من قبل مجالس الإدارة وتعمل بكفاءة وفعالية اقتصادية.⁷

ويتبع المدقق الداخلي في تدقيق العمليات مدخلين لتحقيق غاية التدقيق وهما:

- المدخل التنظيمي: يركز المدقق الداخلي في هذا المدخل اهتماماته على تنظيم وظائف المؤسسات حيث يخضع جميع عملياته وأنشطتها لتدقيقه، تحليله وتقييمه ويشمل فحصه وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وأساليب بشرط أن لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه المؤسسات.
- المدخل الوظيفي: يتبع المدقق الداخلي في هذا المدخل العمليات او النشاط محل التدقيق من بداية العملية او النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط الى نهايته، وحتى وان اخترقت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات أو وظائف مختلفة، ومن أمثلة العمليات التي تدقق بموجب هذا المدخل: عمليات الشراء، إصدار الأوراق المالية، عمليات الدفع.⁸

⁵ خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن 2009، ص164.

⁶ حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا 2008، ص111.

⁷ نور الدين أحمد قايد مفاهيم الرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2017، ص19.

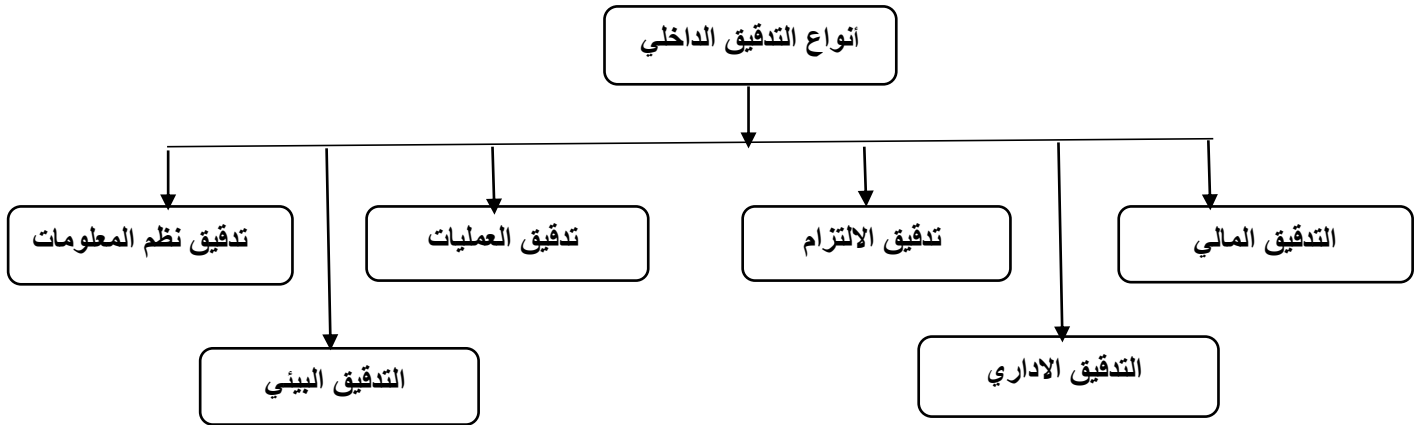
⁸ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار الهومة للنشر والتوزيع، الجزائر 2013، ص45.

- تدقيق نظم المعلومات: يهدف هذا التدقيق الى اختبار امن تشغيل البيانات نظم المعلومات ونزاهتها بالإضافة الى البيانات التي أخرجتها هذه النظم، ويتضمن ذلك السجلات الخاصة بالعمليات المالية والتشغيلية والتقارير المعدة على أساسها يجب أن تتضمن ما يلي:
 - معلومات دقيقة.
 - معلومات موضوعية وقابلة للتصديق.
 - معلومات معدة في الوقت المناسب.
 - معلومات تامة ومفيدة.⁹
- التدقيق الإداري: هو التدقيق الذي يشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية او المحاسبية، ولذا فهو يتطلب معرفة بالسياسات المطبقة في المؤسسات ومن المهام التي يجب على المدقق الداخلي القيام بما يلي:¹⁰
 - دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة الإنتاجية ومراقبة الجودة.
 - التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالمؤسسة وتحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.
- التدقيق البيئي: هو عبارة عن نشاط تقويبي يعتمد على فحص الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية بهدف التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للمؤسسات، بغرض تحقيق الأهداف التالية:
 - التأكد من دقة وصحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي.
 - إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وسلامة المبالغ التي تم إنفاقها على البرامج والأنشطة البيئية.
 - إعلام جميع أطراف المجتمع بمدى التزام المؤسسات محل التدقيق بمسؤولياتها البيئية.¹¹

⁹ حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره ص111.

¹⁰ زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص95-96.

¹¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة 2006، ص301-302.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على أنواع التدقيق الداخلي.

ثانيا: وظائف التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيص وظائف التدقيق الداخلي فيما يلي:

- **الفحص:** ويشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، كما يمتد إلى التقارير المستخرجة من سجلات الشركة، فالفحص يعطي للمدقق القدرة للحكم على مدى قوة النظام ونقاط ضعفه، مما يمكن تقييم واقتراح تعديلات مناسبة.
- **التقييم:** أن عملية التقييم التي يقوم بها المدقق الداخلي تمتد الإدارة بمعلومات كافية ودقيقة، تمكنها من المحافظة على مواردها، والرقابة على جميع الخطوات التشغيلية وتقييم المحاسبية وتقييم العمل لجميع إدارات التشغيل.
- **مراقبة التنفيذ:** وذلك من خلال مقارنة نتائج التنفيذ مع أرقام الخطة، فعلى سبيل المثال فحص بند الاتفاق من ناحية الانفاق المستندي ليس كاف لتحقيق التدقيق الداخلي، وإنما يجب مقارنته مع البند الذي حدد في الموازنة والتعرف على أسباب الانفاق ومبرراته.¹²

¹² بن الدين، غير مذكورة، أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار، مجلة الحقيقة (30)، ص186.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي

تطورت أهداف وظيفية التدقيق الداخلي بتطور الأوضاع الاقتصادية في المؤسسات لمساعدة مجالس الإدارة في الاطلاع بمسؤولياتها المختلفة ومواجهة التحديات الاقتصادية التي من الممكن ان تعيقها وتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- مساعدة مجالس الإدارة على تحسين وتنفيذ أداء الوظائف، كما هو محدد ومطلوب لبلوغ الأهداف المحددة بيسر وسهولة.
- الاطمئنان على كافة الجوانب المحاسبية والتشغيلية والإدارية بالمؤسسات وتوفير تقييم للجوانب الرقابية فيها بما يساعد مجالس الإدارة على أداء وظائفها بطريقة صحيحة.
- تدقيق الحسابات الداخلية يسمح للإدارة بتوفير التحليلات والمعلومات والتوصيات التي تتعلق بالنشاطات المختلفة على مستوى المؤسسات.
- فحص إنتقادي للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسات والتأكد من سلامته.
- إبداء الرأي الحكم على مدى صحة وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات.
- تأكد الإدارة أن جميع الجهات المتعاملة معها على صحة وصدق من المعلومات والنتائج المعروضة عليهم.
- مراقبة الخطط التي رسمتها المؤسسات ومتابعة تنفيذها مع الوقوف على الأسباب التي كانت عائقا لتحقيق هذه المؤسسات لأهدافها.¹³

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث أشار بعض الباحثين الى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي أعمال ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي.

¹³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص219.

ولا شك ان التدقيق الداخلي تتمثل في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة، حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيام التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري والتأميني إنما يهدف بالأساس الى إضافة القيمة للشركة في وضعه المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، وأشار المعهد الى أن إضافة القيمة تتم من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر الى مستويات مقبولة.

لذلك فإن إضافة القيمة للشركة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويبي والبنائي وتحقق إضافة القيمة من خلال دعم قدرة إدارة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الاستراتيجية وبما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء مجموعة من الأنشطة التأكيدية والتأمينية والاستشارية في إطار من الاستقلالية والموضوعية.¹⁴

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

يستلزم التدقيق الداخلي أساسيات التي تحكمه والمتمثلة في مبادئ مهنة التدقيق الداخلي وكذا معايير وصلاحيات التدقيق الداخلي، ومنهجية التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مبادئ مهنة التدقيق الداخلي

في شهر 06 من سنة 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليلاً جديداً لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية، واثنى عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة، وذلك استناداً الى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي الى مكونين أساسيين هما:

- المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين وتساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين، وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

1- النزاهة: ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

¹⁴ محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، جامعة اليمن 2014، ص14.

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحرر ومسؤولية.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المنظمة التي يعملون بها.
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

2- الموضوعية: ويتضمن:

- يجب على المدققين الداخليين ألا يشاركون في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المترض أن تضعف تقييما غير متحيز.
- يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا بأي شئ يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.
- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي الى تسوية Pistori تقاربهم عن الأنشطة التي يحققونها.

3- السرية: وتتضمن:

- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.

4- الكفاءة المهنية: ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.
- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم.¹⁵

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي وصلاحياته

أولاً: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تمثل معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها المبادئ الأساسية لمهمة التدقيق الداخلي والتي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة.

لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير تحكم تحدد أي عمل مهني إلى إصدار المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي سنة 1978 ثم أجرى عليها تطوير عام 2001 لتكون دليلاً وإطاراً متكامل يساعد المدقق الداخلي على أداء مهامه باحترافية وتتضمن هذه المعايير وصفاً دقيقاً لطبقة التدقيق الداخلي ومعايير المهنية والأخلاقية التي ينبغي أن يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بها، وتنقسم هذه المعايير إلى مجموعتين: المعايير العامة ومعايير الأداء.¹⁶

- **معايير الصفات:** تنقسم هذه المعايير إلى أربعة مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي كالاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والجودة في أداء أعماله التدقيقية وفي أدائه مختصر مبسط لكل معيار من هذه المعايير:¹⁷

- **المعيار (1000) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:** تضمن هذه المعايير أهم ما ينبغي أن يحتويه ميثاق التدقيق الداخلي من أهداف وصلاحيات والمسؤوليات مع الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات وأن تتم المصادقة على ذلك مع مجلس الإدارة.

- **المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية:** اختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، والموقع الإداري للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي وأن يتم الالتزام بالحياد والابتعاد عن كل مل من شأنه أن يؤثر على تضارب المصالح وكذلك الإفصاح عما يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.

¹⁵ أحمد حلمي جمعه، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 53-55.
¹⁶ محابي عبد القادر زويدان محمد، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة شلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 247.
¹⁷ محمد زامل فليح الساعدي وحكيم فلوح الساعدي: "التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، بغداد، العراق، 2019، ص 31-32.

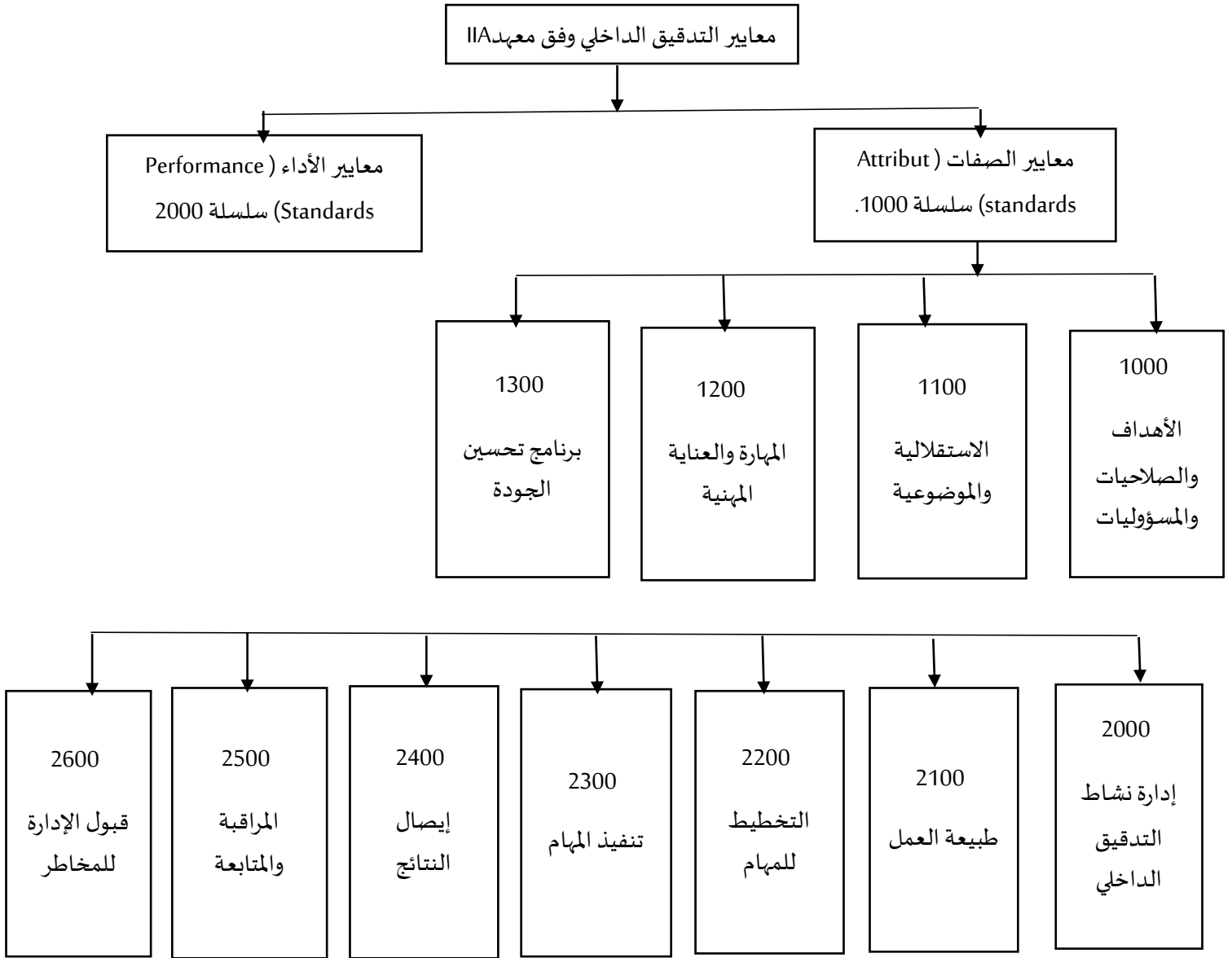
- **المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية:** اختص هذا المعيار بالمهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر، إذ أوجبت بأن يمتلك المدققون الكفاءة والمعرفة وبذل العناية المهنية في أداء الأعمال وان يحسن المدققون مهارتهم وكفاءتهم من خلال التطوير المهني المستمر.
- **المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة:** تضمن هذا المعيار برنامج ضمان التحسين والجودة للتدقيق الداخلي، إذ حددت متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي وشكل ومضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع لها.¹⁸
- **معايير الأداء:** تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يقاس بها أداء التدقيق الداخلي، وتتكون من سبعة معايير رئيسية تشمل إدارة نشاط التدقيق الداخلي (الخطة السنوية)، نشاط التدقيق الداخلي، طبيعة العمل، التخطيط للمهنة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز (متابعة وسير العمل) وقرار قبول الإدارة للمخاطر وتنقسم الى:
- **المعيار (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** ورد في هذا المعيار الكيفية التي ينبغي فيها إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية وإعداد الخطة وتحديد الموارد اللازمة لها، ورفع تقارير دورية عن الأهداف والأداء والصلاحيات والمسؤوليات وكيفية الحصول على خدمات تدقيق خارجية.
- **المعيار (2100) طبيعة العمل:** حدد هذا المعيار آليات تحسين مسار الحكومة وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر من خلال وجود نظم فعالية للرقابة الداخلية.
- **المعيار (2200) تنفيذ المهمة:** حدد هذا المعيار توقيت وتقييم وتوثيق المعلومات، واستخلاص الاستنتاجات والنتائج والإشراف على مهمات التدقيق لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وتطوير فريق التدقيق.
- **المعيار (2400) تبليغ النتائج:** تضمن هذا المعيار كيفية توصيل نتائج التدقيق وان تكون النتائج موضوعية وواضحة وصحيحة وموجزة وكاملة في الوقت المناسب، وينبغي تصحيح تلك النتائج إذا احتوت على خطأ أو سهو في الإفصاح عن حالات عدم التوافق مع المعايير.

¹⁸ محمد زامل فليح الساعدي وحكيم حمود فليح الساعدي، المرجع نفسه، ص31-32 (بتصرف).

- المعيار (2500) متابعة سير العمل: أوجب هذا المعيار على مدير التدقيق ان يضع نظام للمتابعة للتأكد من أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة وقد تم تطبيقها بشكل فعال وأن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر إذا لم تقم باتخاذ أي إجراء وكذلك التأكد من تنفيذ نتائج التوصيات الواردة في تقاريره.
- المعيار (2600) إبلاغ قبول المخاطر: ركز هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق بأن الإدارة قبلت مستوى عالي من المخاطر فعليه أن يناقش الامر مع الإدارة أولاً، وإذا لم يتم حل الاشكال مع الإدارة فإن على مدير التدقيق الداخلي ابلاغ المجلس بذلك والشكل التالي يبين لنا بالتفصيل معايير التدقيق الداخلي التي تنقسم الى معايير الصفات ومعايير الأداء.¹⁹

¹⁹ محمد الصالح فروم: " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2019، ص07 (بتصرف).
<http://www.asjp.cersit.dz/en/article\122587>

الشكل رقم 02: معايير التدقيق الداخلي



المصدر: زاهر عطا الرمحي: "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية." دار المأمون للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2018، ص 25.

ثانيا: صلاحيات المدقق الداخلي

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية ينبغي عليه ان يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته، وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ ومعايير التدقيق الداخلي وبما ان الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات

المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة، وحتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لابد أن يكون المدير ومدققي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:

- 1- الوصل غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة.
- 2- تحديد نطاق عمل التدقيق بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة، بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمراقبة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.
- 3- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كفاءة قطاعاتها أي على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقا للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- 4- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.²⁰

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

تختلف طريقة أداء المدقق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري التي تسير عليه إدارتها، ومع ذلك فإن هناك عناصر قد تكون مشتركة في أداء التدقيق الداخلي أهمها:

- **التحقيق:** ويهدف الى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة الحسابية والمستندات وسلامة التوجيه المحاسبي، ويستلزم تحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء حيث أن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق وطبقا لذلك فإن التحقق يختص أساسا بالعمليات والحسابات، يعتبر عاملا مشتركا بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وإن كان يتم تفضيلا وبصفة مستمرة على مدار السنة في أداء التدقيق الداخلي.

²⁰ عبد السلام عبد الله يسعد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2010، ص50.

- التحليل: ويقصد به الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلي والحسابات والمستندات والسجلات والدفاتر والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب التحليل من المدقق إجراء المقارنات والربط بين المعلومات وذلك بهدف العمليات الشاذة ودراستها. ويرتبط التحليل بالتحقيق إلى الدرجة التي يصعب معها وضع حد فاصل فيما بينهم، ومع ذلك فإن المدقق الكفاء بما يتوفر لديه من خبرة وقدرة على التحكم ان يمزج بين التحليل والتحقيق لاستخلاص النتائج وتقديمها إلى الإدارة بشكل منطقي.
- الالتزام: يهتم بمدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية وأداء العمليات وفقاً للطرق والنظم والقرارات الإدارية ويهدف تحقيق الانضباط بالمؤسسة، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت خلال الممارسة المصحح بها وبما يتماشى مع القوانين واللوائح المعمول بها، وتبعاً لذلك قد ترى الإدارة تزود هيئة التحقيق الداخلي بأفراد ذوي خبرة في مجالات معرفة أخرى بخلاف المحاسبة والتدقيق.
- التقييم: وهي عملية تعتمد على التقدير الشخصي عن مدى كفاية وفاعلية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات وأفراد، يقصد بترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقضي الحقائق والاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.
- التقرير: عند إصدار التقرير يمزج العناصر السابقة مع بعضها ويبرز التقرير الذي يقدمه المدقق الداخلي المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما تتوصل إليه من نتائج وتوصيات ويفضل عرض الصور الأولية للتقرير على المسئول عن النشاط محل الفحص لتجنب أي تشويه للحقائق أو سوء التقرير عن بعض الأمور، وتتبلور قيمة المدقق الداخلي في قدرته على العرض الواعي لنتائج ما قام به من فحص وتدقيق.²¹

²¹ صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، الواقع والأفاق، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، الطبعة الأولى، 2007، ص385.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال الفصل الأول المعنون أدبيات التدقيق الداخلي نستنتج أنه ظهرت الحاجة الى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة الى الحاجة المتزايدة لمعرفة مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعية من طرف الإدارة العليا وكذا التوجيهات المعمول بها، وكل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة حيث يمكن ان تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف الى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب.

كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلا تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني:

دراسة وتقييم نظام الرقابة
الداخلية

تمهيد:

تعتبر الرقابة كمفهوم إداري بمعنى ان الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة والبرامج داخل المؤسسات الاقتصادية أدى ذلك الى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره الى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سوف نقوم بحص ما يلي:

- الحكم على فعالية وجودة المعلومة، والتحقق من الحقيقة المادية للمعلومة.
- الحكم الكلي والاجمالي على مدى صحة ودقة المعلومة وتقديم نصائح مفيدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- أما في مجال المحاسبة والمالية فإن الحكم يعتمد على هذا الأسلوب الخاص المحدد بعدة أعمال التي تستعمل الرقابة الداخلية لصياغة رأي حول دقة وصحة المعلومات.

ومن خلال الفصل الثاني للبحث سوف نتناول دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المباحث التالية:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية مكانة هامة، فهي بمثابة الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المؤسسة حيث توفر الحماية لأصولها وتضمن دقة البيانات المحاسبية والحد من الأخطاء وحالات الغش والتلاعب وذلك لضمان حسن سير العمل وتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وأنواعها

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وذلك بتعدد الهيئات المعرفة لها، وكذا أنواع الأساسيات التي يحظى بها هذا النظام من طرف المنظمات والباحثين على حد سواء.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية

إن كثرة اهتمام الباحثين والخبراء والهيئات الدولية بنظام الرقابة الداخلية أدى الى وفرة التعاريف الخاصة به، مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم لهذا النظام وسنحاول إعطاء أهم التعاريف لنظام الرقابة الداخلية كما يلي:

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

عرف المعهد نظام الرقابة الداخلية على أنه: "نظام مكون من الخطة التنظيمية والطرق والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف حماية أصولها، ومراقبة دقة المعلومات المحاسبية وزيادة الكفاءة والتأكد من تطبيق الموظفين للتعليمات والقوانين الصادرة من الإدارة."¹

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مجمع الخبراء المحاسبين بفرنسا:

الرقابة الداخلية هي: "مجموع الضوابط التي تساهم في التحكم في المؤسسة."²

¹. Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti Edition, ALGER, ALGERIA, 2011, p23.
² عبد الرحمن بانات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص55.

الفصل الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب الهيئة الدولية للتدقيق:

نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش، والاختفاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.³

تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة (COSO):

عرفت اللجنة نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والافراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية:

- مدى كفاء العمليات وفعاليتها.
 - مدى الاعتماد على التقارير المالية.
 - مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.⁴
- حيث تهدف لجنة (COSO) في مجال الرقابة الداخلية الى:

- تحسين نوعية الإبلاغ المالي عن طريق التركيز على إدارة المؤسسات والمعايير الأخلاقية والرقابة الداخلية والحوكمة.
- توحيد مفهوم الرقابة الداخلية والنظر في التفسيرات المختلفة والمفاهيم.⁵

بعد التطرق الى أهم تعاريف الهيئات، سنحاول الإشارة الى أبرز التعاريف الخاصة بالأكاديميين والباحثين في هذا المجال،

³ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص12.
⁴ محمد سمير دهيرب، "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع"، مجلة الكرات للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، 2012، ص257.
⁵ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص33.

التعريف الأول: يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "مجموعة من النظم والتعليمات والقرارات واللوائح المنظمة للأعمال في الوحدة الإدارية وأساليب الرقابة، والوسائل المتاحة لحماية أموال المؤسسة"⁶.

التعريف الثاني: يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه: "نظام خاص بتوزيع العمل والاختصاصات والمسؤولية بين موظفي المؤسسة من الأقسام المختلفة بحيث تراقب أعمال الموظف بواسطة موظف آخر"⁷.

ثانياً: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية الى ثلاث أنواع ويحتوي كل نوع على مجموعة من الإجراءات والتدابير بغرض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بشكل عام وتمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1- الرقابة الإدارية: وتتضمن الأساليب والنظم والخطط التي تتعلق بفحص وتقويم وتنمية النواحي التشغيلية وتشجيع العاملين على الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات وتشخيص المخالفات (أوجه) نواحي القصور واقتراح أنجح السبل لحلها وتلافي حدوثها مستقبلاً.⁸ وتتكون الرقابة الإدارية من وسائل متعددة وهي:

- الموازنات التقديرية.
- حسابات التكلفة.
- التقارير الإحصائية.
- تقارير الأداء.
- الرقابة على الجودة.
- برامج تدريب الموظفين.⁹

وللرقابة الإدارية الفعالة مجموعة من المبادئ والتي تتمثل فيما يلي:

⁶ فداء عبد المجيد صبار، "مدى التزام شعب الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة"، مجلة كلية المأمون الجامعية، ع19، جامعة المأمون، العراق، 2012، ص72.

⁷ ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ع20، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص239.

⁸ أسامة هادي حمودي، صهبا عبد القادر أحمد، "تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على المشنريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة والرفاهية"، مجلة الإدارة والاقتصاد ع97، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص295.

⁹ حاكم كاظم، رزاق صادق رزاق، "دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق (دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظ النجف الأشرف)".

- أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط واحتياجاته.
 - يجب على النظام الرقابي أن يبلغ عن الانحرافات بسرعة.
 - يبين نظام الرقابة الاعمال التصحيحية.
 - يجب تزويد المرؤوسين بتغذية عكسية من الأداء.¹⁰
- 2- الرقابة المحاسبية: وتشمل الخطة التنظيمية وكافة وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى اختبار الكشوفات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويهدف الجانب المحاسبي للرقابة الداخلية الى تحقيق هدي الحماية والدقة، وهناك وسائل متعددة للرقابة المحاسبية منها:
- نظام القيد المزدوج.
 - رقابة الحسابات.
 - إتباع موازين المراجعة الدورية.
 - اتباع نظام المصادقات.
 - اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول.
 - إمداد الإدارة بالبيانات المحاسبية والمالية بصفة دورية.¹¹
- 3- نظام الضبط الداخلي: يقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف الى ضبط عمليات المؤسسات ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر لضمان حسن سير اعمال المؤسسة وتشمل جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الى حماية أصول المؤسسة من الغش والاختلاس ولتحقيق ذلك يعتمد على تقسيم العمل مع تحديد الاختصاصات.¹²

¹⁰ بشير عبد العباس محمد البياتي، "الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي"، مجلة كلية التراث الجامعية، ع13، جامعة كلية التراث، العراق، 2013، ص24.

¹¹ بوطورة فضيلة، بته الشريف، "دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع1، جامعة المثنى، العراق، 2015، ص248.

¹² توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014، ص105-106.

المطلب الثاني: أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية

في هذا المطلب سنتطرق الى الأهداف التي يسعى إليها هذا النظام والى كل من مكونات نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

لضمان أن نظام الرقابة الداخلية يقوم بعمله على أكمل وجه (فعال) يجب أن يتم تسطير أهداف لتحقيقها وتنفيذها على أرض الواقع ويمكن تلخيص هاته الأهداف فيما يلي:

- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس القرارات المتخذة من قبل الإدارة.
- الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة والإدارة مسؤولة عن وضع هذه الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعية والتأكد من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنظمة والتقارير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة جاهزة وفعالة.
- حماية الأصول والموجودات والممتلكات وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات وللمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققين بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.
- استخدام الموارد باقتصاد وفاعلية، حيث تعتبر كالدائرة في المنظمة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في خفض التكاليف لحددها الأدنى.
- تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة من وضع البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير

الإجراءات الرقابية المناسبة، ومن المفترض على المدققين الداخليين قياس مدى تحقيقه أو تماشيمها مع

الأهداف.¹³

ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية وفقاً لأطار (COSO) من خمسة مكونات متداخلة مع بعضها وهي:

1- بيئة الرقابة: تمثل بيئة الرقابة وفقاً لإطار (COSO) أهمية كبيرة نظراً لأنها تمثل الأساس الذي يبني عليه باقي

مكونات هيكل الرقابة الداخلية.

ويعرف معهد المدققين الداخليين IIA بيئة الرقابة على أنها اتجاهات وأفعال مجلس إدارة الشركة بغض النظر عن

أهمية ودلالة الرقابة داخل الشركة، وهذا كمجموعة من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار من قبل المدقق في

حال القيام بتصميم بيئة الرقابة للمنشأة وتمثل هذه العوامل فيما يلي:

• النزاهة والقيم الأخلاقية.

• القدرة على الالتزام.

• مجلس الإدارة أو مشاركات لجنة التدقيق.

• فلسفة الإدارة ونظام العمليات التشغيلية.

• الهيكل التنظيمي.¹⁴

2- تقييم المخاطر: هناك العديد من المخاطر التي تواجه الوحدات الاقتصادية على اختلاف أحجامها ونشاطاتها

وأن هذه المخاطر قد تكون من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها ونتيجة لذلك فإنه يتعين على المنشأة

تحديد المخاطر المتعلقة بأهدافها ومحاولة التنبؤ بحدوثها إلى جانب التقليل من حدة آثارها والعمل على

مواجهته.¹⁵

¹³ الوردات، خلف عبد الله، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية"، عمان، دار الوارث للنشر والتوزيع، 2001، ص 144.

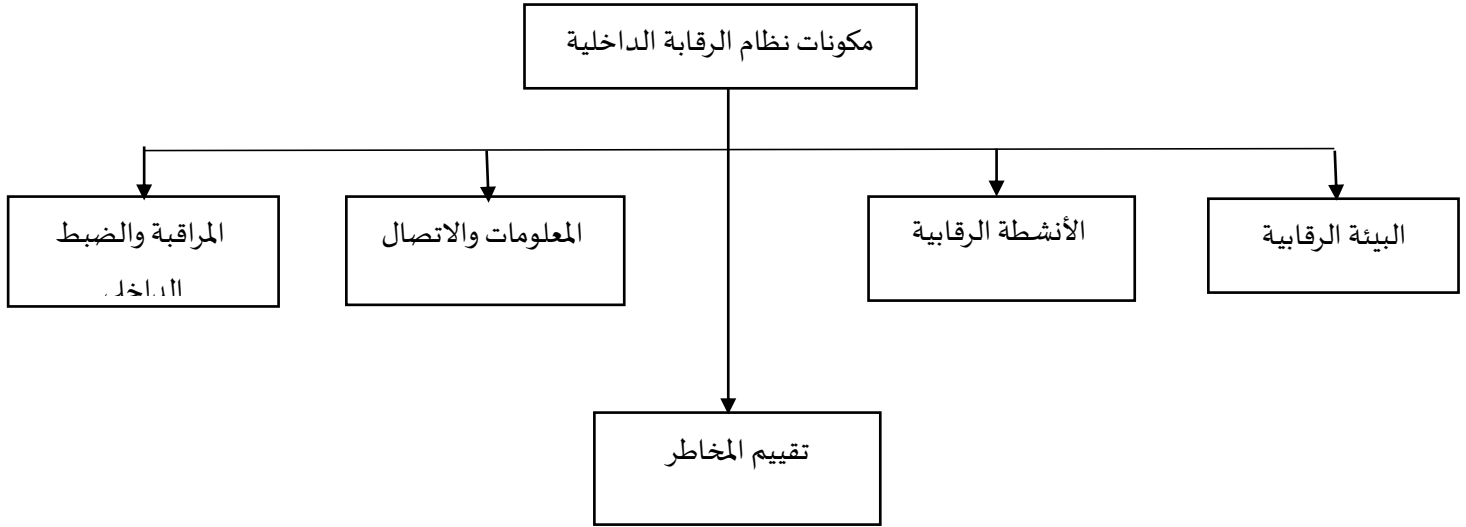
¹⁴ الصبان، سمير، جمعة، إسماعيل، السوافيري، فتمى رزق، (1996)، "الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي"، الإسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 25-26.

¹⁵ علي عبد الوهاب بوشحاته، (2006)، "الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص 26.

- 3- الأنشطة الرقابية: وهي السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتساعدها في ضمان تنفيذ قراراتها وخططها بالطريقة الصحيحة والأسلوب الأمثل، وهي تتنوع حسب نوع العمليات ونوع النشاط الذي تمارسه المنظمة.
- 4- المعلومات والاتصالات: حيث يفترض أن يتوفر لدى الشركة نظاما فعالا للمعلومات يهدف الى تجميعها وتسجيلها وتوصيلها الى جميع المستويات الإدارية في الشركة وفي الوقت المناسب، بحيث يكفل القدرة على تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة للقائمين عليها.
- 5- المراقبة: إن أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء وتصميم نظام رقابة داخلية والمحافظة فاعليته بشكل مستمر، وبالتالي فإن عملية المراقبة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية تعد امر ضروري للتأكد من فاعليته وكفاءته من خلال إجراء التقييم المستمر لعناصر الرقابة، واتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة وتتم هذه العملية بطريقتين:
- المراقبة المستمرة للأنشطة ويكون ذلك ضمن ضوابط المسار الطبيعي للأنشطة التشغيلية ويتم تطبيقها بشكل فعلي على طول فترة النشاط.
 - التقييمات الدورية المنفصلة، وتتمثل في مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تؤدي بشكل منفصل عن سير العمليات التشغيلية وتتم لاحقا بعد إتمام العمليات ويقوم بهذه التقييمات عادة المدققين الداخليين.¹⁶

¹⁶ Ag begule, Adebayo & Jokipii, Annuka, 2009, Strategy, controlactivities, onitoing and effectiveness, manageriel accounting journal, vol, 24 No 6.

الشكل رقم 03: مكونات نظام الرقابة



المصدر: ثناء علي القبالي، شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص126.

المطلب الثالث: مقومات وخصائص نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توفر مجموعة من المقومات ليكون نظام الرقابة الداخلية سليم وتمثل هذه المقومات فيما يلي:

1- الخطة التنظيمية:

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا أن أي خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مبسطة ومرنة فأى قرار ومبدأ لا يعني جموده، بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار، كما يجب أن تضع حدود واضحة للسلطة والمسؤولية، والعامل الهام فى أى خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها والرقابة الداخلية ويتطلب الاستغلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الإدارة.

وبالرغم من أن الاستغلال التنظيمي يتطلب هذا الانفصال إلا أن عمل جميع الإدارات يجب أن ينسق بحيث يؤدي الى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له، وبجانب المسؤولية يجب أن يسير تفويض للسلطة حتى تباشر هذه المسؤولية وإن تحدد بصورة واضحة في خرائط تنظيمية، فتعارض الاختصاصات يجب تجنبها.¹⁷

¹⁷ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص128-129.

2- نظام محاسبي سليم:

وجود نظام محاسبي سليم يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع، وتصميم الدورات المحاسبية المستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعى في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل المهمة وعلى من يستعمله ويجب ان يخدم ذلك السجل او المستند هدفا من اهداف إدارة المشروع كما يجب ان يراعى في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغير النماذج كل حين، هذا كما أن يراعى في تصميمه كل ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة فب المراحل التي يمر بها المستند.

أما الدليل المحاسبي فيمكن ان يراعى في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل تكلفة وجهد ممكن، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة القيام بمهمتها الرقابية، واشتمال الدليل على الحسابات المراقبة والفصل الواضح بين العناصر الإدارية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار يساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية.

3- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات:

يتطلب تحديد الاختصاصات والمسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولون على المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه فرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخيصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة، وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب ان يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، وبالتالي لن تكون عملية رقابية إذا أراد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطي لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.¹⁸

4- اختيار الموظفين الكفاء:

مما لا شك فيه ان العامل الكفاء يلعب دورا هاما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن تحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، كما يجب ان توفر نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين ويرفع كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.¹⁹

5- توافر أساليب وأدوات رقابية مناسبة:

يجب ان يضم النظام الرقابي الفعال أساليب وأدوات رقابية للتحقق من أن النظام قد حقق الأهداف المرجوة منه وعلى هذه الأدوات يجب ان تتسم بالملائمة لطبيعة النشاط وإجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبع وتساير الإمكانيات

¹⁸ مصطفى صالح سلامة، الرقابة والمراجعة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البلدية، عمان، 2010، ص18-19.
¹⁹ طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص101.

المادية والبشرية ومراحل الإنتاج، وأن تتصف بالواقعية حيث يمكن تطبيقها وفقا لإمكانيات المؤسسة، وأن تكون مرنة يمكن تطبيقها أو تعديلها وفقا للمستجدات البيئية، ويرتعى في اعتماد الأساليب وعدم الازدواجية بمعنى انتقاء الأدوات المتكاملة من حيث الإجراءات والاهداف المتداخلة لإمكانية فصلها.

6- نظام متكامل للتقارير:

يجب ان يتوافر لدى المؤسسة نظام إعداد تقرير متكامل عن مدى تحقيق نظام الرقابة لأهدافه المختلفة ونتائج تقييم هذا النظام وعلى التقارير أن تكون واضحة تشير الى كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من مشاكل وتغيرات لمعالجتها، كما تكون دقيقة وموضوعية لإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، من الضروري احتوائها على نتائج واقعية وعدم التحيز في إعدادها، بالإضافة الى السرعة في الإعداد بمعنى إعدادها فب الوقت المناسب الى جانب إعدادها بما يتلاءم مع أهداف الرقابة الداخلية، كما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد التقرير والثبات في إتباع أسس إعداد التقرير.²⁰

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يمتاز نظام الرقابة الجيد والفعال بتصميم خاص وهذا التصميم يوجد له مستلزمات ومتطلبات معينة ومحددة ينبغي ان تأخذ في عين الاعتبار هذه المتطلبات والتي تمثل مجموعة من الخصائص تجعل النظام الرقابي أكثر فعالية وكفاءة وهي:

• الملائمة لطبيعة النشاط واحتياجاته:

ينبغي أن يكون نظام الرقابة الداخلية مناسبا لحجم ونوع المؤسسة ككل ولطبيعة النشاط، فالمؤسسات الصغيرة تحتاج الى نظام رقابة مختلف عن المؤسسات الكبيرة، كما أن أساليب الرقابة المعتمدة لإدارة المبيعات تختلف عن تلك المستخدمة في الإدارة المالية.

• الفعالية:

إن النظام الرقابي الفعال هو ذلك النظام الذي يمكنه اكتشاف الانحرافات والاختفاء قبل حدوثها فعلا.

• الموضوعية:

تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية بحيث تكون محددة بطريقة موضوعية وإيجابية ذات معايير موضوعية، وبناء على ذلك ستكون ردة فعل المرؤوسين مرضية وهم أنفسهم راضون بينما إذا كانت تلك الأنظمة شخصية وغير موضوعية فإن شخصية محافظ الحسابات قد تؤثر على حكم الأداء وتجعله حكما غير سليم.

²⁰ جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 49.

• المرونة:

ينبغي أن يكون النظام الرقابي قادرا على الاستمرار في العمل عند مواجهته للخطط المتغيرة والظروف الغير متوقعة حيث يعمل نظام الرقابة الفعال يجب أن يحدد مثل تلك المتغيرات ويبلغ عنها.

• نموذج التنظيم:

ينبغي على نظام الرقابة أن يعكس النموذج التنظيمي للمؤسسة بحيث يكون محافظ الحسابات هو مركز الرقابة تماما كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطة.

• الاقتصاد:

يجب ان يكون نظام الرقابة مساويا للتكلفة وفي الواقع هذه الخاصية لنظام الرقابة تعتبر نسبية نظرا لتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها في النشاطات المختلفة.

• سهولة الفهم:

من الواجب أن تكون أساليب وطرق الرقابة المستخدمة واضحة وقابلة للتطبيق دون أية عوائق، ولكن بطبيعة بعض المعايير الرقابية مثل المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ووسائل الرقابة المالية من الصعب فهمها وفقا لطبيعتها الفنية يجب أن يستعينان بجهات الاختصاص والخبراء كن أجل تقديم المعلومات الى المدراء.

• الاعمال التصحيحية:

ينبغي على نظام الرقابة بالإضافة الى الكشف عن الانحرافات أن يبين الطريقة للإجراءات والاعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور.

• الإشارة الى الاستثناءات والتعامل معها:

قد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة لذلك ينبغي على نظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المنظمة ذات العلاقة بموضوع الرقابة وقياس الأداء والعمل.²¹

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المبحث ندرس تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يهدف الى منع وجود الغش والاختلاس وعليه سنتطرق الى ما يلي:

- خطوات وأساليب وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

²¹ محمد عبد الرحمن وريحان محمود، دور وحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجليلي بونعامة بخميس مليانة، 2016-2017، ص16.

- العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: خطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق يمر عبر مجموعة من الخطوات ويستعمل ذلك مجموعة من الأساليب والطرق ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

أولاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

1- جمع الإجراءات:

يتعرف المراجع على النظام من خلال كل الإجراءات المكتوبة حيث يعد هذا النظام شامل، وحسب النظرية العامة للنظام فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات مثل أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء، يقوم المراجع بجمع تلك الإجراءات المكتوبة عنها.

2- اختبارات الفهم:

المراقب عليه فهم النظام عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد بأنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد اتباع الإجراءات فإن الاختبار يعتبر ذو أهمية محدودة، الهدف منه تأكد المراقب أن الأجزاء موجودة وتم تلخيص المعلومات بشكل صحيح.

3- التقييم الاولي للرقابة الداخلية:

باعتماد المراجع على الخطوتين السابقتين منه يعطي تقييم أولي للرقابة الداخلية استناداً ميدانياً على نقاط القوة والضعف، حيث تستخدم هذه الخطوة غالباً في الاستمارات المختلفة، أي أسئلة تكون الإجابة عنها بنعم أو لا وعليه يتم تحديد نقاط قوة النظام وضعفه عن طريق التصور.

4- اختبارات الاستمرارية:

تأكد المراجع من نقاط القوة تكون مطابقة للواقع بصفة مستمرة ودائمة ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الاخطار التي يحتمل وقوعها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

من خلال الاختبارات الاستمرارية سابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة والضعف، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الاولي لذلك النظام.²²

²² ينظر، أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي للنشر، 2016، ص26-27.

ثانياً: طرق وأساليب نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم هيكل ونظام الرقابة الداخلية باستخدام الأساليب التالية:

• قائمة الاستقصاء النموذجية:

إن الطريقة التقليدية لتقييم نظام في المشروع تتم عن طريق الاستقصاء ويتم ذلك بطرح الأسئلة، ومنه إعداد قائمة نموذجية وافية توضح الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع والعمليات بهدف الاستفسار عن النواحي التفصيلية حوله.

حيث توضح قائمة الاستقصاء النموذجية صورة أسئلة مبنية على اقتراحات مطبقة بصورة عامة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة مثل إيداع المتحصلات النقدية اليومية كاملة في البنك.

• التقرير الوصفي للنظام:

تقوم هذه الطريقة على ان يقوم المساعد والمراجع بوضع تقرير يصف فيه النواحي المتكاملة للرقابة الداخلية في المشروع من خلال فحص يتضمن شرحاً لتدفق العمليات والسجلات وتقسيم المسؤوليات.

• الملخص التذكيري:

يعد المراجع ملخص تفصيلي بالاعتماد على الإجراءات والوسائل التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية كوسيلة إرشادية لمساعد المراجع عند تقييم المشروع، ومن عيوبها لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق في إجراءات فحص الرقابة مما أدت الى ترك حرية الاختيار للمراجع.

• خرائط التدفق:

هو هيكل يشمل مجموعة من الأشكال والرموز التي يعبر كل جزء منها من النظام، حيث يستخدم في توضيح التدفق المتوالي للبيانات والقرارات وإجراءات معينة، أي إذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة ينعكس ذلك على العمليات والتحركات كذلك على تحويل المستندات الأولية الى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ومنه تكمن أهميتها فيما يلي:

- أفضل الأساليب لتقييم كافة الأنظمة.
- مقيدة في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة.
- يعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توظيفها من خلال الرموز مما يؤدي الى سهولة الفهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية.²³

²³ ينظر عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار جامعة مصر، الإسكندرية، 2000، ص 89-93-95.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المرجوة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير المعلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى.²⁴

لتحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية التي سبق ذكرها لابد من اتخاذ الإجراءات التالية:

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية

وتنظم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والاقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية الى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الموظفين والفصل بين الوظائف (وظيفة التصريح بالعملية، وظيفة الموافقة على العملية، ووظيفة تنفيذ العملية، ووظيفة تسجيل العملية، ووظيفة الاحتفاظ بالأصول).
- تنظيم الأقسام حسب طبيعة كل قسم.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف بالتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- توقيع الموظفين على السندات التي أعدادها كإثبات قيامهم بهذا العمل.
- إخراج المستندات من أصل وعدة صور وألوان مختلفة لكل إدارة صورة ذات لون معين.
- تنقلات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض ذلك مع سير العمل.
- ضرورة إعطاء كل موظف إجازته السنوية في أوقاتها.

ثانياً: إجراءات محاسبية

وتتضمن النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرافقة به الوثائق المقيدة الأخرى.
- إصدار تعليمات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال أو يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

²⁴ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص105.

- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود الى سرعة إنجاز العمل.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الاجمالية... إلخ.
- القيام بجزء مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثا: إجراءات عامة

وتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على:
- ممتلكات وموجودات المنشأة ضد الاخطار حسب طبيعتها.
- المستخدمين الذين في حوزتهم عهد ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس الدائرة باعتبار الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فينا يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية... إلخ.
- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.²⁵

والشكل الآتي يوضح إجراءات الرقابة الداخلية:

²⁵ إيهاب نظمي وهاني الغرب، تدقيق الحسابات (الاطار النظري)، الطبعة الأولى دار وائل للنشر 2012، ص139-140 (بتصرف).

الشكل رقم 04: إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: طواهر محمد إلياس، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص123، 2003

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

بما أن المدقق الداخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية فإنه أكيد يسعى الى خدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة التي تشمل الوضعية الإدارية وهي مجموعة الوظائف الفرعية التي تشمل: التخطيط، التنظيم، التوجيه الى جانب التنسيق وكذا الرقابة، تعتبر عن مهمة هذه الأخيرة للمدير الذي يشارك في تنفيذها بشكل فعال للتدقيق الداخلي بالإضافة الى استقلالية المدقق عن الأنشطة التشغيلية ودخلها، أدى الى تزويد الإدارة بالطمأنينة أي أن الرقابة تعمل على ضبط الأداء الفعلي موجبة الأداء المخطط ومنه الاعتماد على التدقيق يؤدي الى تحقيق عملية الرقابة الفعالة، وبما أن المدقق ينتهي

الى الوحدة الاقتصادية يعتبر أحد العاملين بها فإنه يقرب من السجلات المالية تجعله على علم بمشاكل المؤسسة تدفعه الى زيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.²⁶

²⁶ ينظر، كاروس أحمد، تصميم المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية جامعة الجزائر، 2010-2011، ص129.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقوانين والقواعد وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة لضمان الحد من الأخطاء وتقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق إدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية الى جانب المراقبة المستمرة من طرف المراجعة الخارجية التي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة وصحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب الضعف والقوة في النظام الحاسبي المعتمد.

ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية بما أن المراجع مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.

الفصل الثالث:

الجانب التطبيقي لدور التدقيق الداخلي في
تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة تغذية
الانعام ONAB

تمهيد:

تسعى كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها لتحقيق الأهداف التي رسمتها وهي تسهر على حسن تطبيق السياسات الإدارية التي وضعتها، لكن قد تحدث هناك بعض التغيرات المستقبلية الغير متوقعة للمؤسسة، لذلك من مصلحتها اتخاذ قرارات مناسبة التي تمكنها من الاستغلال الأمثل لمواردها وذلك من خلال الاعتماد على تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي المتبع في مؤسسة وحدة تغذية الانعام مستغانم O.N.A.B.

فبعد الدراسة النظرية لهذا البحث قمنا في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع وتطبيقه في وحدة تغذية الانعام UAB كميدان لإجراء الدراسة، حيث تم تقسيم الفصل الى مبحثين وهي:

- المبحث الأول: التعريف بمؤسسة وحدة الانعام ONAB.
- المبحث الثاني: دراسة تحليلية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ONAB.

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة وحدة تغذية الانعام ONAB

تعد وحدة تغذية الانعام بمستغانم من بين المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي لها دور استراتيجي في توفير أغذية الانعام بحيث تهدف الى تطوير وإنعاش الاقتصاد باعتباره السبيل في الازدهار.

المطلب الأول: نشأة وتعريف وحدة تغذية الانعام

تعتبر وحدة تغذية الانعام "ONAB" من بين الوحدات الاثنتين وثلاثون (32) الموزعة عبر الوطن، والتي ورثت من العهد الاستعماري.

تم تأسيس الوحدة سنة 1952 م من طرف الشركة الاسبانية "MALKKA" وأممت من طرف الديوان القومي لأغذية الانعام بتاريخ 4 أفريل 1969 م، وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية نشاطها إنتاج أغذية الانعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة، كان عدد عمالها 65 عامل بينما قدر متوسط انتاجها بحوالي 03طن/ساعة وذلك عن طريق فوجين متناوبين وفي الفترة الممتدة ما بين 1976/1977 م أعيدت هيكلة الوحدة بغية رفع قدرتها الإنتاجية والتي وصلت الى 10طن/الساعة، وكانت عملية مراجعة التجهيزات المتكفل بأعبائها وتحقيقها الاسباني "مارينو قوني" وهذا لأجل توسيعها وإقامة "VRAC" الى جانب عدد مطامر "SILOS" المواد الغذائية التي شرع في تشييدها يوم 1984/04/15.

ولقد شهدت سنة 1986 م عملية إعادة هيكلة الوحدة، التي سمحت برفع مستواها، حيث ارتفع عدد المطامر الى 21 مطمورة، ووصلت القدرة الإنتاجية الى 15طن/الساعة.

كما تم إنشاء مخازن للاستقبال وحفظ المواد الأولية مع تزويد الوحدة بميزان آلات ومعدات أخرى وضعت من أجل تدعيم ورفع مستوى الإنتاج.

والى غاية 1998/01/01 كانت الوحدة تابعة للشركة الام "ONAB" المتواجدة بالعاصمة، لكن بعد هذا التاريخ تخلت هذه الشركة عن الوحدات الإنتاجية والتوزيعية وبقيت تتكفل بوحدة التمويل فقط الموجودة في وهران، الجزائر، سكيكدة، عنابة، حيث تم اتفاق بين الديوان القومي لأغذية الانعام "ONAB" مع الديوان الجهوي لتربية الدواجن

"ORAVIO" وتشكيل ما سمي بمجموعة تربية الدواجن الغرب "GAO" والتي مقرها في مستغانم، حيث أصبحت هذه الوحدة تحت سلطة هذه المجموعة ونفس الشيء مع الوحدات الإنتاجية في وسط شرق البلاد.

أنشأ بتاريخ 1998/01/09 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع الى ما يعادل 2.703.000.000 دج متواجد بمستغانم وتشغل حاليا 80 عاملاً.

• **تبعية الوحدة للمؤسسة الام:**

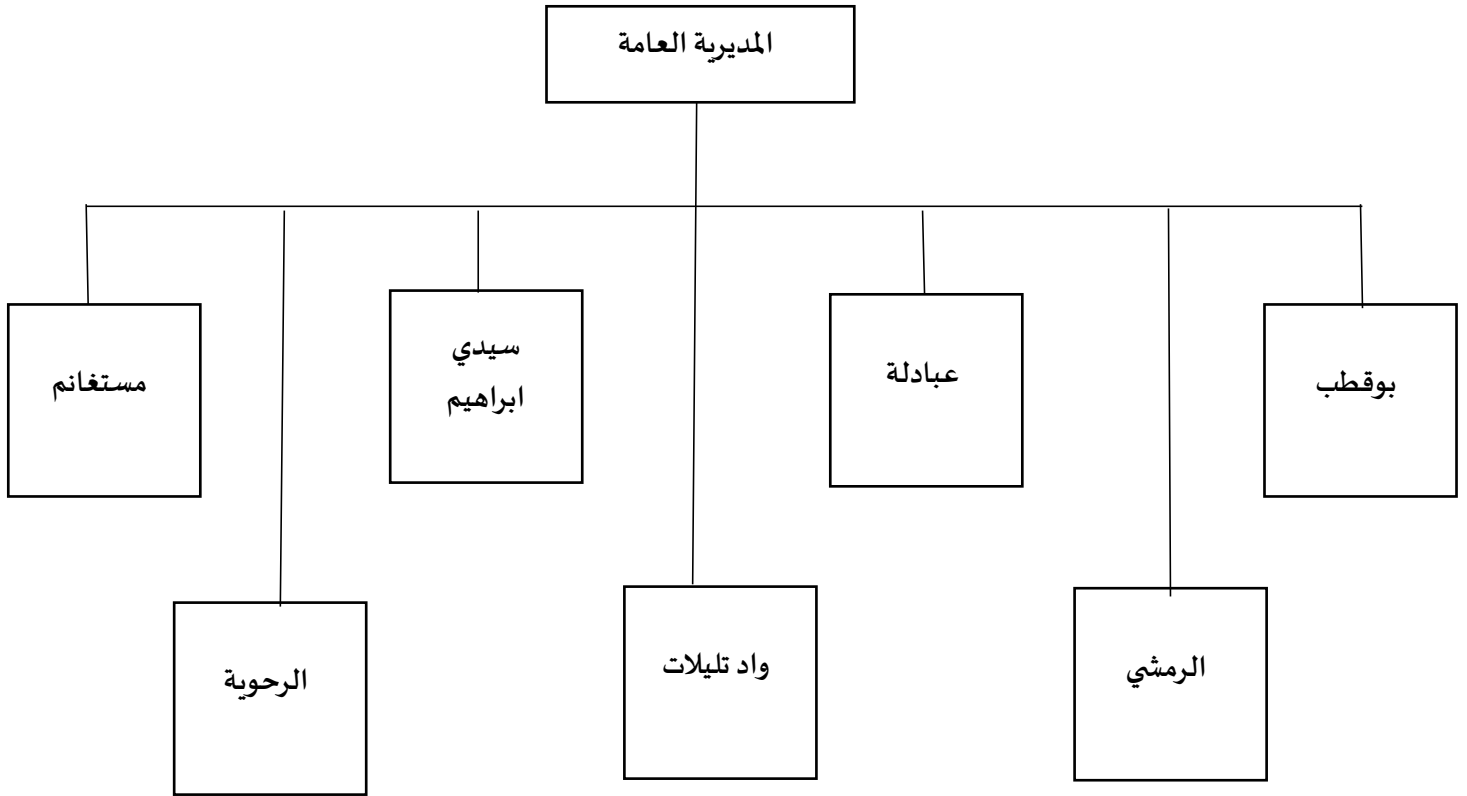
إن الوحدة الإنتاجية محل الدراسة يقتصر عملها على الإنتاج والبيع أما مديريتها فهي المتواجدة بصلامندر بولاية مستغانم التي تعتبر السلطة ORAVIO تابعة للمؤسسة الام الوصية المشرفة عليها لأنها مسؤولة عن السير الحسن لنشاط الوحدة ومعالجة أي حالة طوارئ وتتحمل نتيجة السنة في حالة خسارة الضرائب والرسوم ذلك لأنها تصدر الأوامر للوحدة فيما يخص منتج معين أو تغير مع تحكّمها في الأسعار.

• **علاقة الوحدة بالوحدات النظرية:**

ان الوحدة تنتمي الى ناحية الغرب والتي تضم سبع وحدات جهوية فرعية لتغذية الانعام حيث توجد في كل من وهران، مستغانم، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض.

وبحكم هذا الارتباط فإنها EURL وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات تتعامل مع الوحدات على أساس التبادل المشترك بالموارد الأولية لسد احتياجاتها الضرورية.

الشكل رقم 05: الوحدات التابعة لمجمع الغرب GAO



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

• نشاط المؤسسة:

يتميز نشاط الوحدة بالطابع الصناعي التجاري لتغذية الانعام بمختلف أنواعها وتعتمد في عملية الإنتاج على عدة

مواد أولية ومن المواد المستعملة من الخارج أهمها:

MAIS ← كندا

SOJA ← أمريكا

CALCAIR ← ENA MARBRE

CMV ← ONAB

PHOSPHATE ← تونس

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تسهر الوحدة على تنفيذ مصلحتين هما مصلحة البيع ومصلحة الإنتاج ففي هذه الأخيرة يتم تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل المواد الى منتجات (أغذية الانعام) أما المصلحة الأولى فمن خلالها يتم ضمان السير الحسن للمنتجات وتوزيعها على عملائها من الزبائن، الخواص، مؤسسات عمومية، تعاونيات.

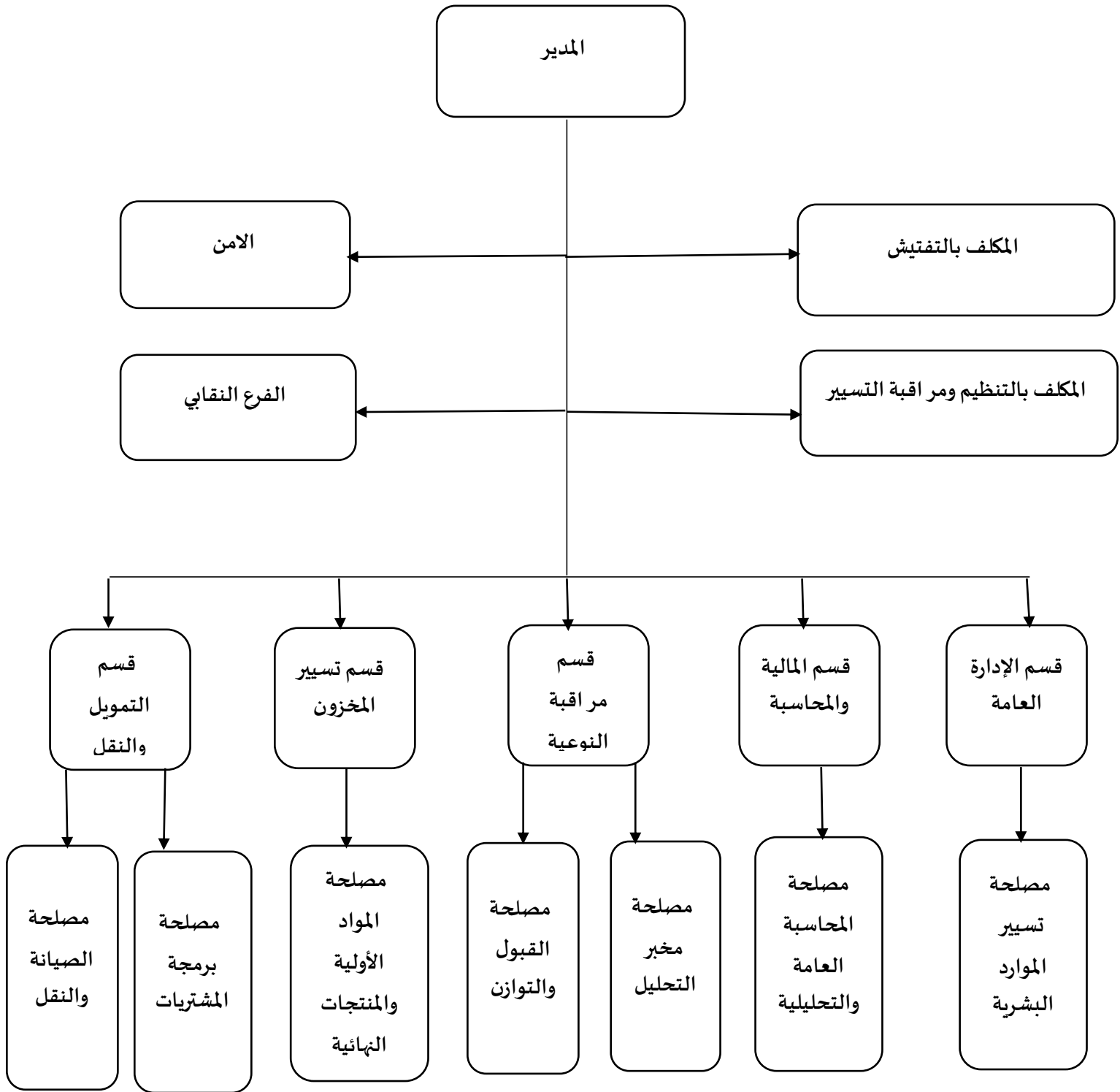
1- تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

هو مخطط يقدم بواسطة وثيقة مجموعة هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح وهو أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين أيضا معظم المهام المؤداة من طرف مختلف المصالح والأشخاص وعلى جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي في المؤسسة ذلك أنه يتميز بالبساطة والسهولة وسرعة التنفيذ.

2- تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة:

تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير تتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وكل دائرة تتفرع على مصالح وكل مصلحة على أقسام يمكن تناولها على النحو التالي:

الشكل رقم 06: الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث: الجانب الاستراتيجي ومبيعات وحدة تغذية الانعام

أولاً: اللجان الاستراتيجية لوحدة تغذية الانعام

• عدد المنتوجات:

هذه الوحدة تنتج أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام:

- النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض (ponte).
- النوع الثاني موجه للدجاج الذي يستهلك (chaire).
- النوع الثالث موجه للمواشي (Bouvin).

• نوعية المنتج:

استثناء الى تصريحات مسؤولي الوحدة فإن منتوجهم يتميز بجودة عالية مقارنة بمنتوج القطاع الخاص، وهذا نتيجة للنوعية الجيدة للمواد الأولية المستوردة من الخارج وكذا احترام المقاييس العلمية في تركيبه المنتج.

• طبيعة الزبائن وأبعاد السوق:

الزبائن متعددون وهم التعاونيات والمربين الخواص وكذا المؤسسات العمومية مثل oravio كما تنشط الوحدة في السوق الجهوي وحصتها تتزايد نسبياً.

• طبيعة الموردين:

وهم المؤسسات العمومية الوطنية أهمها:

- وحدة الميناء والتي خصصها ال(ONAB) لشراء السلع والمواد الأولية (الذرى والصوجة) من الخارج واستقبالها وتوزيعها على الوحدات، وتتمركز هذه في منطقة وهران.
- مركب الادوية (CMV) بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية.
- المؤسسة الوطنية للرخام (ENOF) "الكلس".
- المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENAPALE "الاكياس".

• المطبعة (البطاقات، ENTINETTE).

• نوعية طرق البيع:

البيع يتم بطريقة مباشرة حسب الطلبية.

• نوعية التصنيع:

هي تدخل الصناعات الغذائية (الصناعات الخفيفة) وعملية الإنتاج تقوم على عملية التمويل والإنتاج يعتمد

على الطلبيات.

• حجم الإنتاج:

هي وحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج.

• مدة دورة الإنتاج ودرجة تقنياته:

تقدر مدة دوران الإنتاج بساعة واحدة من حيث العمل وهو آلي أكثر من يدوي.

• حجم المؤسسة:

الوحدة متوسطة الحجم.

• المنافسة:

يوجد منافسين الممثلين في مربي الخواص الذين ينتجون أغذية أنعامهم بأنفسهم ويبيعون الفائض.

الجدول رقم 01: توزيع وحدات تغذية الانعام بالغرب حسب الولايات

الولايات	وحدات تغذية الانعام بالغرب
مستغانم	وحدة مستغانم
مستغانم	وحدة بن يحي
وهران	وحدة واد تليلات
تلمسان	وحدة الرمشي
تيارت	وحدة الرحوية
البيضاء	وحدة بوقطب
بشار	وحدة عبادة
سيدي بلعباس	وحدة سيدي إبراهيم

المصدر: Hamadi Alla-Eddine Mohamed, le processus de production, mémoire de fin des pour l'obtention du diplôme de technicien supérieure en « marketing », institut nationale spécialisé en formation professionnelle, Mostaganem, promotion : 2004-2007, d'étude .

تصنع المادة الأولية من طرف هذه الوحدات الثمانية التي سبق ذكرها في الجدول أعلاه وتوجه بأفضلية الى SPA والمتمثلة في فروع GAO-ORAVIO، وتعتمد قدرات إنتاج الأغذية المركبة وهذا بتنوع الحاجيات الغذائية للحيوانات حسب صنفها وسنها والمنتوج المراد استخراجها منها، لذا يوفر المجمع صيغة من النوع الجيد مناسب لمتطلبات المربين، ويكون الغذاء على شكل حبيبات ويحظى باهتمام كبير في خطة المدى المتوسط لأنه يشكل صيغة للأغذية المركبة للحيوان الأكثر استعمالا عالميا في مجال التغذية الحيوانية وله فوائد كثيرة مقارنة بالغذاء بشكل دقيق ويكون هذا من حيث تحسين الشهية والهضم والوقاية من الامراض التنفسية وكما تعد من أحسن طريقة لحفظ هذه المواد وهذا لتحسين مستوى الاستهلاك ونوعية الغذاء مع تخفيف تكاليف المواد لأن معظم الوحدات التابعة للمجمع تملك آلات لصنع هذه الأغذية وزيادة تسويقها بهدف التعريف بها وتعميم استعمالها.

وتأكيد لنظام تسيير النوعية "ISO-9001" طبعة 2000 المحصل عليه أفريل 2004 فيه تم تمديد شهادة النوعية في أفريل 2007 بالنسبة للمؤسسات PREMIX للشرق والغرب لمدة ثلاث سنوات عرفنا بالتحكم الجيد في طرق الصنع، حيث التزمت وحدات أغذية الانعام بدورها بالشروع في مسار النوعية.

واليوم تتكفل المؤسسة بتسيير فروع منها مؤسسة TRADE ONAB وثلاثة مجمعات جهوية لتربية الدواجن ومؤسسة صيانة وفرعين للمزج PREMIX يبلغ عدد الموظفين 75000 عامل وتملك قدرات إنتاجية كبيرة مما يجعلها تحتل الصدارة في ميدان تربية الدواجن أما المجمعات الجهوية فهي تشرف على النشاط بواسطة شركتها المكلفة باللحم والبيض الى جانب ثلاثة شركات للمذابح كما تقوم بتسيير مباشر لنشاط صنع الأغذية المركبة (وحدات تغذية الانعام UAB).

أما عن مراقبة النوعية فتسعى المؤسسة الام مجمع ONAB لإعطاء أهمية جوهرية لمنتجاته بحيث يشترط مرورها بشبكة مراقبة النوعية على كافة المستويات انطلاقا من المواد الأولية حتى المنتج النهائي وزيادة على المراقبة المؤدات في الوحدات المينائية ووحدات الإنتاج تتم مراقبة المنتج النهائي من طرف وحدة المخبر المستقل عن وحدات الإنتاج والواقعة في مقر فرع TRADE ONAB تعتبر هذه الوحدة الخاصة بالمخبر مركز أداء الخدمات بوحدة المجمع وكذا الخواص، وتكمن مهمة هذه الوحدة في مراقبة:

- المواد الأولية الإضافية المستوردة.
- الامزجة المسبقة.
- الأغذية.
- وكذا القيام بمراقبة تحاليل المنتوجات التي هي موضع احتجاج.
- تكوين تأهيل عمال مخابر ووحدات الإنتاج لفروع المجمع ONAB.
- التنسيق الداخلي لكفاءات وخبرات المتواجدة عبر كافة المجالات خاصة منها نوعية المنتجات وتحسين القدرات التقنية والاقتصادية لتمكين خلق ظروف تمنح التقدم في المنافسة.
- الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثل البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع وتنمية دجاج اللحم والتموين في إطار علاقات الشراكة.
- تطوير وتحسين منتجات التغذية الحيوانية لاسيما الأغذية المحببة ومنتجات جديدة أخرى وذلك بعصرنة مصانع الإنتاج.

- وأخيرا البحث عن الشراكة وهذه الاستراتيجية ترمي في الأخير الى جعل منتجات المجمع في المستوى للمقاييس الدولية مع أسعار مطابقة للمعايير السارية كما تهدف الى ترشيد إيجابي للجهد الاقتصادي المتوفر لدى المجمع وفروعه.

ثانيا: مبيعات وحدة تغذية الانعام

لدى وحدة تغذية الانعام أصناف مختلفة لمبيعاتها حسب كل نوع من الحيوانات وحسب رغبة الفلاح في المنتجات يرغب أن تنتجه وحدة أغذية الانعام التي يملكها، وسنذكر في هذا الطلب مختلف هذه الأنواع كما يلي:

1- أغذية الدجاج الموجه ليصبح لحوم بيضاء CHAIR:

وهذا الدجاج يكون موجه للاستهلاك مباشرة بنوع من التغذية الخاصة بهذا النوع الذي نرغب في الحصول عليه والمتمثلة فيما يلي:

- تغذية البداية démarrage والتي تكون في المرحلة الأولى من عمر الكتكوت.
- تغذية النمو croissance وتكون من مرحلة الكتكوت الى أن يصبح في مرحلة الدجاج.
- تغذية finition1, finition2 وهي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ من أجل ان يوجه للاستهلاك يجب أولا التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج وهذه التغذية تساعد على حرق تلك الشحوم وهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهزا ليوجه للاستهلاك كلحوم بيضاء.

2- أغذية الدجاج البيوض PONT:

وهنا أيضا نستطيع التحكم في المنتج الذي نرغب به، بمعنى نستطيع بتغذية خاصة تعطى لهذا الدجاج كي ينتج البيض لكن حسب ما نرغب به إما بيض موجه للاستهلاك أو بيض ملقح ليصبح كتاكيت، ومن أجل الحصول على ما ذكرناه علينا اتباع التغذية التالية وطبعا يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذية البداية في الأسبوعين الاولين démarrage:

- تغذية pfp1 وتكون من الأسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو الى غاية الأسبوع الثامن.
- تغذية pfp2 وتكون من الأسبوع الثامن الى غاية الأسبوع العاشر.

- تغذية الدجاج التي ينتج بيض موجه للاستهلاك poudeuse وهو عبارة عن غذاء خاص يتحكم في انتاج هذا الدجاج لينتج بيض عقيم غير ملقح وهذا من أجل البيض الموجه للاستهلاك.
- تغذية الدجاج المنتج للبيض الملحق الذي يصبح كتاكيت بعد فترة ويسمى بـ pont repro لهذا نحصل على ملقح للحصول على كتاكيت إما تباع مثلما هي أو تخضع لإحدى مرحلتين 1 أو 2 التي سبق ذكرها.

3- تغذية البقر ruminant:

وتنقسم الى الأخرى الى قسمين كما يلي:

- تغذية bovin وهو غذاء خاص بالبقرة الحلوب يساعد في انتاج الحليب ولا يجوز للثور التناول من نفس غذائها لأن كل نوع له غذاء يتوافق حسب حاجته وطبيعة الحيوان بنفسه ما نرغب في الحصول عليه من منتج كما سلف وان ذكرنا.
- تغذية ovin وهنا يوجه هذا النوع من الغذاء الى الثور والخروف لأنه يساعد على النمو.

4- تغذية أخرى تدعى Divers:

وتخص بالذكر باقي الانعام التي نذكرها في الأصناف أعلاه ومنها:

- الديك الرومي.
- الحصان.
- الغزلان إذا كنا نتحدث عن الحيوانات الموجودة بحديقة الحيوانات.
- الارنب.
- وباقي الحيوانات.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ONAB

في هذا المبحث تطرقنا الى لب الموضوع وهو جوهر الدراسة وقسمناه الى المطالب التالية:

المطلب الأول: مهام مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسسة ONAB

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى تعريف التدقيق الداخلي الخاص بمؤسسة ONAB والمصالح المعنية به.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

تتم عمليات التدقيق على مستوى الوحدة بصفة دورية وذلك كل ثلاثي وفقاً للإجراءات القانونية الداخلية المعمول بها والخاصة بالتدقيق (Procédure et la charte d'Audit interne) والتي تنتهي بتقرير يشمل كل المصالح المعنية بالتدقيق حيث تسلم نسخة منه الى المديرية العامة للمجمع وتبقى النسخة الثانية على مستوى الوحدة وذلك في العاشر من الشهر الذي يلي الثلاثي (مثلاً الثلاثي الأول يسلم للتقرير في العاشر من شهر أبريل).

بعد ذلك تقوم مصالح المديرية العامة للمجمع بدراسة التقرير ثم ترسلنا كتابياً من أجل أخذ الإجراءات اللازمة من أجل رفع النقائص في أجل محدود وبعد ذلك يقوم المدقق بكتابة تقرير حول حالة رفع النقائص وبعته الى مديرية المجمع.

ثانياً: المصالح المعنية بالتدقيق الداخلي

- الإدارة العامة
- الامن والوقاية
- تسيير المخازن
- التجارية
- الإنتاج
- مراقبة الجودة
- التمويل والنقل
- المحاسبة والمالية

1- الإدارة العامة: التدقيق الداخلي على مستوى دائرة الإدارة العامة يكون كالتالي:

- مراقبة الملفات الإدارية للمستخدمين (تحيين الوثائق، حالة الملفات، كيفية ترتيب الملفات... إلخ).
- التأكد من وجود القانون الداخلي للمؤسسة، الاتفاقية الجماعية، الإجراءات القانونية المعمول بها (Procédure interne).

• مراقبة السجلات القانونية وهي كالتالي:

- سجل المستخدمين
- سجل العطل السنوية
- سجل الأجور
- سجل حوادث العمل
- سجل الامن وطب العمل
- سجل العمال الأجانب
- سجل الاعذارات
- سجل المراقبة التقنية للتجهيزات
- مراقبة عملية تحضير الأجور والتأكد من وجود كل مكونات الملف الخاص بها، (تسجيل حضور المستخدمين، استمارات تنقيط منحة المردود الفردي، العطل المرضية وغيرها... إلخ).
- التأكد من فعالية البرنامج الخاص بالأجور (Logiciel de paie).
- مراقبة فعالية حضور العمال بالبصمة (Pointeuse biométrique).
- مراقبة فعالية دفع مستحقات الامر بمهمة (Frais de mission).

2- مصلحة الأملاك:

- مراقبة ملف الاستثمار.
- مراقبة ملف القيم الضعيفة (أقل من 1000.000 دج).
- مراقبة استثمارات الاستثمار.

- مراقبة ملف التأمين الوحدة.
- 3- الامن والوقاية:
- مراقبة السجلات القانونية.
- مراقبة العلم الوطني.
- مراقبة جرس الإنذار.
- مراقبة هنداكم العمل لأعوان الامن.
- مراقبة علبة الصيدلة.
- مراقبة فعالية شبكة مضادة للحرائق والمطفآت الصغيرة.
- مراقبة فعالية كاميرات المراقبة.
- مراقبة المولد الاحتياطي للكهرباء.
- مراقبة الإشارات الموجودة (التوجيه والتحذير).
- 4- تسيير المخازن:
- التأكد من وجود الإجراء القانوني الساري المفعول (Procédure interne).
- مراقبة سجل متابعة المواد الأولية.
- مراقبة سجل متابعة المواد النهائية.
- مراقبة استمارة المخزون.
- مراقبة سندات الدخول والخروج (بطاقة ميزان، سند مراقبة الجودة، سند استلام).
- مراقبة ورقة تسليم استعمال الحاويات mise a disposition silos ممضية من طرف المعنيين والتأكد من وجود طلب التموين من مصلحة الإنتاج.
- مراقبة التقارب بين مصلحة الإنتاج ومصلحة تسيير المخازن والتي يلزم أن يكون فيما:
 - طلب التموين.
 - ورقة تسليم استعمال الحاويات.

- التقارب لكل حاوية par silo.
- محضر التقارب PV de rapprochement ممضى من طرف المعنيين.
- سندات خروج.
- مراقبة التقارب بين نقاط البيع، المصلحة التجارية ومصلحة تسيير المخازن.
- مراقبة دخول وخروج قطع غيار آلات الإنتاج والمركبات.
- -5 الإنتاج:
- مراقبة سجل متابعة الإنتاج.
- مراقبة سجل متابعة المواد التامة في الاكياس.
- مراقبة التقارب بين مصلحة الإنتاج وتسيير المخازن.
- مراقبة logiciel الإنتاج.
- -6 مراقبة الجودة:
- مراقبة سجل متابعة الانتاج على جميع المستويات.
- مراقبة سجل متابعة المواد التامة في الاكياس.
- مراقبة سجل فحص المواد الأولية عند الدخول.
- مراقبة سجل شكايات الزبائن ومتابعة تربية الانعام.
- مراقبة سجل العينات.
- مراقبة سجل متابعة المواد التلمة.
- -7 التجارية:
- مراقبة ملفات الزبائن.
- مراقبة ورقة تتبع الزبائن fiche de suivi.
- ملف الديون والمستحقات ما بين وحدات المؤسسة.
- مراقبة إجراءات البيع (فاتورة، سند الوزن، ورقة الاستلام، سند الطلب، سند الخروج).

- مراقبة نقاط البيع وذلك بالذهاب الى كل واحدة منهم.

8- التمويل والنقل:

- مراقبة سجل المواد الأولية بشتى أنواعها.
- مراقبة سجل وفحص وزن المواد الأولية عند الدخول.
- مراقبة ملف النقل (وجود العقود، التأكد من حملة الشاحنات، ملف تأمين السلع عند التنقل، الحالة المدنية لصاحب العقد).

9- المحاسبة والمالية:

- مراقبة جريدة عمليات الجرد.
- مراقبة الجريدة العامة.
- مراقبة سجل تسليم الشيكات.
- مراقبة سجل البنك Brouillard de banque.
- مراقبة التقارب البنكي.
- مراقبة سجل الصندوق la caisse.
- مراقبة ملفات المستحقات Mandats de paiement.
- مراقبة الحسابات 411/409/408... إلخ.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة ONAB

من خلال دراستنا وفحصنا لنظام الرقابة الداخلية لوحدة تغذية الانعام ONAB يمكن وصف هذا النظام على النحو التالي:

أولاً: المستندات التي تقوم عليها الرقابة الداخلية على المشتريات

لا تختلف المستندات المستخدمة في عملية الشراء كونها نمطية بين المؤسسات، حيث قد قمنا بجمع المعلومات عن هذه المستندات من المؤسسة وهي كالآتي:

1- طلب الشراء (الملحق رقم 01):

تقوم المؤسسة بتحديد المشتريات بإعداد الطلب وإرساله الى قسم المشتريات والتي بدورها ترسل الى المورد المالي وترسل الى قسم تسيير المخزون وعند استلام السلعة والفاتورة بعد وضع ختم وإمضاء رئيس مصلحة المشتريات وتحرير وصل الاستلام وإجراء المراقبة عليها من طرف مصلحة المورد من توافق الطلب مع السلعة والفاتورة ويتكون هذا الطلب من البيانات التالية:

- رقم واسم وعنوان الطلب وتاريخ الاعداد.
- الكمية والسعر الوحدوي أو الكلي
- طريقة الدفع.
- إمضاء وختم مدير المصلحة.

2- وصل الطلب (الملحق رقم 02):

بعد الموافقة على طلب الشراء نقوم بإرساله الى قسم التمويل والنقل لسحب المواد الأولية والمشتريات.

3- وصل التسليم (الملحق رقم 03):

ويحرر من طرف المؤسسة عندما تقوم بعملية إرسال البضاعة كدليل اثبات أن السلعة خرجت من ذمتها وعند استلامها من طرف أمين المخازن يقوم بمطابقتها مع هذا الوصل.

4- الفاتورة (الملحق رقم 04):

يقوم بإعدادها المورد وتصل الى الزبون وترسل الى المحاسب الذي يقوم بعملية المطابقة بين أمر الشراء بما يحتويه من مواصفات عامة للبضاعة من كميتها وسعرها مع ما يوجد بالفاتورة مضاف اليه التقرير الذي أعده أمين المخزن. بعد معاينة البضاعة القيام بعملية المطابقة والتأكد من صحة وسلامة المعلومات التي تحتويها الفاتورة.

5- وصل الاستقبال (الملحق رقم 05):

الخاص بعمال الامن للموافقة على الدخول وإثبات ان البضاعة وصلت ويحتوي على تذكرة الدخول.

6- بطاقة جرد المخزونات (الملحق رقم 06):

عبارة عن وثيقة تستعمل لتسجيل دخول المشتريات، البضائع أو المواد وكذا خروجها من المخازن ونجد فيها المعلومات الخاصة بكل صنف من الكميات عند دخولها وخروجها من المخازن.

7- بطاقة المخزون (الملحق رقم 07):

هو وثيقة تتبع تطورات البضائع والمواد من لحظة وصولها الى غاية خروجها من المخزن حيث يسجل فيها كل المستلزمات المتعلقة بالدخول، الخروج، الكمية، الثمن ... الخ.

ثانيا: خطوات الرقابة الداخلية على مستوى مصلحة المشتريات

لضبط عمليات الشراء يتطلب وضع نظام رقابة داخلية للمشتريات حسب الخطوات التالية:

- أن يصدر لكل عملية شراء طلب شراء يصدر من شخص مسؤول كمدير المشتريات أو مدير المؤسسة، فمدير المؤسسة يطلب مثلا المستلزمات اللازمة للإنتاج، ومدير المخازن أو مدير المشتريات يطلب مستلزمات معينة عندما يصل المخزون منها الى حد الطلب أو الحد الأدنى.
- يتعين ان يتضمن طلب الشراء المواصفات اللازم توافرها في المستلزمات المطلوب شراؤها والكمية وتاريخ الوصول الى المخازن والكمية المتوفرة فعلا ومدى كفايتها لعملية الإنتاج.
- يعد طلب الشراء من نسختين ترسل الأولى الى قسم المشتريات وتبقى الثانية لدى القسم الذي طلب المستلزمات بهدف متابعة عملية الشراء.
- عند استلام طلب الشراء يجب التحقق أولا من الكمية المتوفرة في المخازن ومدى كفايتها للعمليات الإنتاجية.
- يجب أن توضع لائحة محددة لعمليات الشراء، تتضمن كافة النواحي الإجرائية والمالية لعملية الشراء وتتم إما عن طريق الاتصال المباشر بالموردين والحصول على أفضل العروض أو إما أن تكون عن طريق المناقصات العامة أو عن طريق الطلب من موردين معروفين لدى المؤسسة.
- يقوم المورد بإرسال ما يتوفر لديه من مواد بالكميات والنوع وكل العروض الخاصة بها على شكل فاتورة شكلية.

- عند اختيار المورد يتم إعداد طلب الشراء من أصل صورتين، يرسل الأصل الى المورد والصورة الأولى تحفظ لدى إدارة المشتريات والصورة الثانية ترسل الى إدارة المخازن لتكون أساسا لاستلام المواد.
- عند استلام المشتريات من قبل المخازن يتعين إجراء عملية الفحص من الكمية والنوع وإثبات ذلك في محضر الفحص والاستلام والسجلات والبطاقة المخزنية مع ضرورة مطابقة ذلك مع طلب الشراء وفواتير المورد.
- بعد اعتماد محضر الاستلام يرسل مع فواتير المورد الى قسم المشتريات، حيث تتم مواجهتها والتحقق من دخولها مخازن المؤسسة عن طريق الاطلاع على سجل المستلزمات الواردة والتوقيع بما يفيد صحة عملية الشراء.

ثالثا: إجراءات تخص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ONAB

من خلال الدراسة والفحص لنظام الرقابة الداخلية لوحدة تغذية الانعام يمكن وصف هذا النظام على النحو التالي:

1- إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من اهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك أصبح من الواضح أخذ إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، ومن أهم هذه الإجراءات التي اعتمدها الوحدة هي:

- النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع احتياجاتها.
- تعتمد جميع المستندات من طرف رؤساء الأقسام.
- مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية من طرف أشخاص معلن عنهم.
- لكل شخص وظيفة محددة مفصلة في مصلحة الحسابات.
- تفرع قسم المحاسبة الى مصلحة.
- المراقبة والتأكد من صحة المستندات.
- إجراء المطابقات الدورية والتسجيل الفوري.
- جميع التقارير المحاسبية متسلسلة بالأرقام.

2- إجراءات تنظيمية إدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلا تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل المؤسسة بما يتضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها وكذا تحديد وتوزيع المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومن اهم هذه الإجراءات التي اعتمدها المؤسسة هي:

- استخدام الرقابة الذاتية.
- روح العمل الجماعي السائد داخل المؤسسة.
- توزيع المهام والمسؤوليات.
- ضمان ترتيب الوثائق الإدارية للعمل.
- ارتباط المصالح فيما بينها في العمل.
- إعطاء قواعد العمل.

3- إجراءات عامة:

بالإضافة الى الإجراءات السابقة التي اعتمدها المؤسسة من إجراءات تخص العمل المحاسبي وإجراءات تنظيمية إدارية هناك إجراءات أخرى تمثلت في:

- تعميم استعمال الاعلام الآلي.
- جميع الممتلكات نت الاستثمارات وبضائع المؤسسة مؤمنة ضد الاختلاس أو الحرق أو التلف.
- يوجد حساب خاص بالبنك باسم المؤسسة وذلك للقيام بعمليات الدفع والتحويل.
- إعداد تقارير العمل.
- تأمين العلاقات مع المركز الطبي للعمل.
- تأمين العلاقات مع مختلف التنظيمات الخارجية.

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة ONAB

من خلال الدراسة التي تمت في مؤسسة تغذية الانعام ONAB لولاية مستغانم لدور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي كوسيلة معتمدة في المؤسسة باعتبارها وسيلة مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في:

- كشف التدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن.
- تحديد نقاط الضعف والعمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل التكاليف والخسائر الممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل وبشكل مستمر دون التعرض الى العوائق أو الصعوبات.
- إبراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد للسياسات والإجراءات المنصوص عليها.
- إبراز مدى أهمية دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتباره جزء منها، وتصيب كلها في تحقيق أهداف المؤسسة.
- يخضع نظام الرقابة الداخلية الى مجموعة من المراحل حيث يقوم بكل مرحلة موظف معين، من خلال وجود أقسام خاصة بالشراء والتخزين والبيع.
- كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به وفي حالة وجود خطأ أو تلاعب فلا يستطيع هذا الأخير النفي.
- 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 وبالتالي تفعيله، خصوصا ما إن نالت المتابعة اللازمة من طرف المدقق الداخلي.
- يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها.
- كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ومنه تحقيق الأهداف المخطط لها.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة تغذية الانعام لولاية مستغانم ONAB التي كان هدفها معرفة دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، إذ يعتبر هذا الفصل محاولة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصلين السابقين واختبار مدى تطابقهما مع الواقع العملي، وتبين أن وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل المؤسسة محل الدراسة ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة.

كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها وذلك بتقييمه ومدى كفايته وذلك بتدعيم نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على معرفة التدقيق الداخلي والإجراءات المتبعة لنظام الرقابة الداخلية فوجود التدقيق الداخلي يضمن التطبيق والتنفيذ الفعلي للإجراءات المسطرة من أجل التقليل من الأخطاء والانحرافات المحتمل حدوثها.

تسعى مؤسسة تغذية الانعام ONAB الى توفير جو رقابي يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقلل فيها الانحرافات والاطاء الغير مرغوب فيها.

الخاتمة العامة

خاتمة عامة:

حاولنا من خلال تناول الموضوع " دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية " إبراز أهم الجوانب والمتغيرات المتداخلة ضمن وظيفة التدقيق الداخلي والتي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً ووسيلة رئيسية منه، وكان ذلك انطلاقاً من الإشكالية المتمثلة في: "كيف يمكن تفعيل الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي؟". بدراسة حالة مؤسسة تغذية الانعام ONAB بمستغانم.

من خلال الدراسة وما تم التطرق إليه في موضوع دور التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية توصلنا الى النتائج التالية:

- بدراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة تبين أنه يحقق أهداف النشاط بوجود نظام اتصال فعال بين مختلف المصالح ويضمن وصول التقارير الإدارية والمالية للإدارة والمدقق.
- تعتمد مؤسسة ONAB التدقيق الداخلي باعتباره وسيلة ضرورية لفحص وتقييم العمليات وقدرته على اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتعامل معها بفعالية لتجنب المؤسسة من مشاكل تعود بالضرر الكبير عليها.
- تبدأ عملية التدقيق الداخلي بتجميع أوراق العمل وتمثل في المستندات.
- المنهجية المتبعة للمدقق الداخلي في مؤسسة تغذية الانعام ONAB حسب قولهم هي الانطلاقة تكون من التكلفة الذي يحصل عليه من الإدارة، ثم يقوم بزيارة المصلحة محل التدقيق لإعلامهم بتوقيت العملية وللتعرف على المستجدات ان توفرت بعد ذلك برنامج التدقيق الذي يناسب المصلحة ويقدمه الى الإدارة للتأشير عليه، ثم تأتي مرحلة تنفيذ المهمة في النهاية ليخلص الى تسجيل نتائج التدقيق في تقرير يرفع الى الإدارة.
- من الصعوبات التي يواجهها التدقيق الداخلي هي وجود مدقق واحد فقط يقوم بجميع مهام التدقيق.
- يوفر نظام الرقابة الداخلية تأكيدات لإدارة المؤسسة بخصوص خضوع كل العمليات والأنشطة على مستوى المؤسسة للرقابة كما أنه عبارة عن مختلف الضوابط والتقنيات التي تسمح للمؤسسة بالضبط والتحكم في العمليات سواء المحاسبية أو ما يتعلق بالمستندات.
- نلاحظ أن هناك تقييم في العمل فعمال مصلحة الاستلام والشحن مستقلون عن عمال مصلحة الشراء وعن الأشخاص الذين يتخذون قرارات الشراء.

- يعتبر التدقيق الداخلي جزءاً أو أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية فالصعوبات التي تعرقل التدقيق الداخلي تؤثر في فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- إن إنشاء نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات الإدارة ولكن المحافظة عليه يعد من مهام المدقق الداخلي.
- الالتزام بالمبادئ والتقييد بالقوانين يفعل التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى تفعيل الرقابة الداخلية.
- الكفاءة المهنية تمكن المدقق الداخلي من تتبع سير العمليات بالمؤسسة بشكل فعال وبما ينعكس إيجاباً على الرقابة الداخلية.
- عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الداخلي يعزز لديه روح المسؤولية ويعطيه الدافع للإبداع وهو ما يضمن الاتقان في العمل خصوصاً في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

اختبار نتائج الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: ثبت صحتها حيث تكمن أهمية التدقيق الداخلي في الخدمات التي يوفرها، فيقوم بتحديد المشاكل والثغرات التي تعاني منها المؤسسة وإعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها لتساعد على توفير حلول وتدارك هذه المشاكل.
- بالنسبة للفرضية الثانية: ثبت صحتها، فيساهم التدقيق الداخلي في التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية من خلال القيام بعمليات دراسية لاكتشاف أوجه القصور واقتراح حلول ملائمة.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: ثبت صحتها بناءً على تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الإجراءات المتبعة للرقابة على عملية الشراء وتوضيح نقاط الضعف والأخطاء والتلاعبات المحتملة حدوثها في النظام.

التوصيات:

- ضرورة دعم الإدارة العليا في المؤسسة للتدقيق الداخلي وتعاون مختلف الموظفين التابعين للمؤسسة، والاعتماد على اعتبار توصيات المدقق الداخلي والإسراع إلى تطبيق الحلول البديلة المقترحة من طرفه.
- الاهتمام بتدريب المدقق الداخلي تماشياً مع التطورات الحاصلة في المهنة.

- الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية من خلال اختيار موظفين ذوي مؤهلات علمية وخبرة وكفاءة عالية واللازمة.

المراجع

قائمة المراجع:

○ الكتب:

- الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية التطبيقية وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2006، ص30.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء الكلاسيكي، الدار الجامعية، مصر، 2010 ص67.
- خلف عبد الله واردة، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص22-27.
- خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص164.
- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سوريا 2008، ص111.
- نور الدين أحمد قايد مفاهيم الرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2017، ص19.
- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار الهومة للنشر والتوزيع، الجزائر 2013، ص45.
- زاهر توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص95-96.
- عصام الدين محمد متولي، المراجعة، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة 2006، ص301-302.
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2009، ص219.
- أحمد حلمي جمعه، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص53-55.
- محابي عبد القادر زيدان محمد، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة شلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص247.
- محمد زامل فليح الساعدي وحكيم فلوح الساعدي: "التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، دار عشتار الاكاديمية للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، بغداد، العراق، 2019، ص31-32.
- محمد الصالح فروم: " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2019، ص07 (بتصرف).
- صالح ميلود خلاط، بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية، الواقع والأفاق، منشورات الدار الاكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، الطبعة الأولى، 2007، ص385.
- Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti Edition, ALGER, ALGERIA, 2011, p23

- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص12.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص33.
- توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014، ص105-106.
- الوردات، خلف عبد الله، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية"، عمان، دار الوراق للنشر والتوزيع، 2001، ص 144.
- الصبان، سمير، جمعة، إسماعيل، السوافيري، فتحي رزق، (1996)، "الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي"، الإسكندرية، دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص 25-26.
- علي عبد الوهاب بوشحاته، (2006)، "الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال الواقع والمستقبل"، دار الجامعة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2006، ص26.
- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص128-129.
- مصطفى صالح سلامة، الرقابة والمراجعة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البلدية، عمان، 2010، ص18-19.
- طواهر محمد التهامي وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص101.
- ينظر، أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي للنشر، 2016، ص26-27.
- ينظر عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، دار جامعة مصر، الإسكندرية، 2000، ص89-93.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص105.
- إيهاب نظمي وهاني الغرب، تدقيق الحسابات (الاطار النظري)، الطبعة الأولى دار وائل للنشر 2012، ص139-140 (بتصرف).

○ المذكرات:

- مسعد محمد فاضل، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن، 2009، ص35
- بن الدين، غير مذكورة، أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار، مجلة الحقيقة (30)، ص186.

- محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، جامعة اليمن 2014، ص14.
- عبد السلام عبد الله يسعد أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر3، 2010، ص50.
- حاكم كاظم، رزاق صادق رزاق، "دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق (دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظ النجف الاشرف).
- جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص49.
- محمد عبد الرحمان وريحان محمود، دور وحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2016-2017، ص16.
- ينظر، كاروس أحمد، تصميم المراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، العلوم التجارية جامعة الجزائر، 2010-2011، ص129.

○ المقالات:

- <http://www.asjp.cersit.dz/en/article\122587>
- عبد الرحمن بانات، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص55.
- محمد سمير دهيرب، "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع"، مجلة الكوات للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، 2012، ص257.
- فداء عبد المجيد صبار، "مدى التزام شعب الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعات الحكومية بالمعايير المهنية الحديثة"، مجلة كلية المأمون الجامعية، ع19، جامعة المأمون، العراق، 2012، ص72.
- ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ع20، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص239.
- أسامة هادي حمودي، صهبا عبد القادر أحمد، "تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة والرفافة"، مجلة الإدارة والاقتصاد ع97، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص295.
- بشير عبد العباس محمد البياتي، "الرقابة الفاعلة ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي"، مجلة كلية التراث الجامعية، ع13، جامعة كلية التراث، العراق، 2013، ص24.

- بوطورة فضيلة، بتة الشريف، "دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، ع1، جامعة المثنى، العراق، 2015، ص248.
- Ag begule, Adebayo & Jokipii, Annuka, 2009, Strategy, controlactivities, onitoing and effectiveness, manageriel accounting journal, vol, 24 No 6.

الملاحق

Procédure de gestion des achats

DOCUMENT N°1 : LA DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT (DA)

Destination

La demande d'approvisionnement (ou d'achat) est établie par la gestion des stocks ou le responsable utilisateur pour déclencher un achat de produits.

Utilisation

La demande d'approvisionnement est émise quand :

- Un produit demandé par un utilisateur n'est pas disponible au magasin,
- Le seuil de gestion d'un produit est atteint (stock mini, point de commande, etc.....),
- Après émission et visa d'une demande de mise en stock.

Visa

La demande d'achat est visée dans l'ordre par l'émetteur, le gestionnaire des stocks et le responsable utilisateur et accuse réception le responsable des approvisionnements

Nombre de copie : 04

Dispatching

- une (01) copie est classée par le gestionnaire des stocks,
- une (01) copie est remise à l'acheteur,
- deux (02) copies sont jointes au dossier de réception

DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT

Structure:.....

Numéro :

Date :

N°	DESIGNATION	UNITE	QUANTITE	OBSERVATIONS
VISAS				
Responsable de la structure utilisatrice (Demandeur) (Nom, Prénom, Fonction, signature et cachet)		Magasinier ou Gestionnaire de stocks (Nom, Prénom, Fonction, signature et cachet)		Responsable hiérarchique (Nom, Prénom, Fonction, signature et cachet)

BON DE COMMANDE

Unité :
 RC n° :
 Identifiant fiscal :
 Identifiant statistique :
 Adresse :
 Téléphone :
 Fax :
 Compte BADR n° :

Bon de commande
 n°: Date.....

Fournisseur

Nom et raison sociale :	Code :
Adresse :	

Désignation		références	Quantités	
Code	article		nombre	Poids

Le chef département approvisionnement
 Signature et visa

Le directeur d'unité
 Signature et visa

Procédure de gestion de stocks

1. BON DE RECEPTION

Groupe EPE..... Adresse Capital Social de DA

BON DE RECEPTION

N°: 00000000

Date : .../.../2020
 Référence bon de commande :Référence Facture :
 Fournisseur :
 Adresse :

REFERENCE	DESIGNATION	QUANTITE	OBSERVATIONS.

L'Acheteur (Nom, Prénom, signature et cachet)	Le Magasinier (Nom, Prénom, signature et cachet)	Le Gestionnaire des Stocks (Nom, Prénom, signature et cachet)
---	--	---

Procédure de gestion de stocks

3. FICHE CASIER

Groupe EPE..... Adresse Capital Social de DA

FICHE CASIER

Article :

Code de l'article :

Date	N° de bon	Entree	Sortie	Stock	P.U.M.P.

4. FICHE DE STOCK

Groupe EPE..... Adresse Capital Social de DA

المخلص

الملخص:

تهدف الدراسة الى معرفة دورالتدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، و هذا من خلال الوقوف على مدى تطبيقه ودرجة الاستفادة منه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وبغرض الإجابة على إشكالية الدراسة تم التطرق في الجانب النظري الى مفاهيم حول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية، اما في الجانب التطبيقي تم اسقاط ما توصلنا اليه نظريا حيث تم اجراء دراسة ميدانية في مؤسسة تغذية الانعام ONAB.

ولقد خالصنا من خلال هذه الدراسة الى انه لابد من وجود وظيفة التدقيق الداخلي ونظام رقابة داخلية سليم للتأكد من تطبيق الإجراءات الموضوعية، بالإضافة الى الإجابة حول إشكالية الدراسة، حيث توصلنا الى كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.