



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة الدكتور طاهر مولاي - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



قسم : علوم تجارية

شعبة : محاسبة و تدقيق

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

العنوان :

أهمية التدقيق الداخلي و تأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة بمؤسسة الحليب و مشتقاته (ملبنة المنبع)

تحت إشراف : أ. قدوري هدى سلطان

من إعداد :

➤ مغربي صابرين

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ : ..... رئيساً

الأستاذ : ..... مشرفاً

الأستاذ : ..... ممتحناً

السنة الجامعية : 2018/2017



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّتُ النَّجْمَ  
وَالَّذِي يُنَزِّلُ الْغَيْثَ  
وَالَّذِي يُجْعَلُ لِكُلِّ شَيْءٍ  
قَدْرًا



إلهاء

اللهم إني أسالك إيمانا دائما و قلبا خاشعا و علما نافعا و يقينا  
صادقا و جسدا على البلاء صابرا.

إلى أمي و أبي...

و إخوتي الذين ساندوني طوال مشواري الدراسي

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل.

## شكر و تقدير

الحمد لله الذي وهبني الصبر و حسن التدبير و اشكره على توفيقه لانجاز هذا

العمل، و أتقدم بجزيل الشكر و التقدير إلى الأستاذة المشرفة "قدوري" على النصائح

و التوجيهات التي قدمتها لي طوال مدة البحث.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى والديا الذين لم يبخلا عليا بالخير و الدعوات .

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء اللجنة المناقشة، الذين سأنال شرف مناقشتهم

لبحثي هذا فلهم مني كل الشكر و التقدير على مجمل نصائحهم و توجيهاتهم و

انتقاداتهم التي ستنير مساري العلمي .

كل من ساهم في هذا البحث من بعيد أو من قريب.

ملخص

## ملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق الداخلي لما له من أهمية داخل المؤسسة، بالتطرق لأهدافه و مختلف المعايير التي يقوم عليها، و توضيح مهام المدقق الداخلي، و كذلك التعرف على نظام الرقابة الداخلية بالتطرق لمكوناته و مختلف إجراءات النظام، مع توضيح علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية و إبراز أهمية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

و لتحقيق أهداف البحث قمنا بدراسة حالة في شركة الحليب و مشتقاته (ملبنة المنبع) سعيدة بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية و إجراء المقابلات.

و لخصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم النظام و تدقيق العمليات اليومية و التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية من اجل تعزيز نقاط القوة و معالجة نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية.

## Résumé:

Cette étude vise à identifier l'audit interne en raison de son importance au sein de l'institution, répondant aux objectifs et les différentes normes et piliers sur lesquels il repose, et de clarifier les tâches et les fonctions de l'auditeur interne, ainsi que pour identifier le système de contrôle interne en adressant ses composants et les différentes procédures et éléments du système, ce qui indique la relation du système de contrôle d'audit interne intérieur et mettre en évidence comment activer le système de contrôle interne par l'audit interne.

Pour atteindre les objectifs de la recherche nous avons étudié le cas de société du lait et des dérivés « el manebaa » laissant tomber le cote

théorique sur le plan pratique «en se basant sur l'observation personnelle et des entrevues.

L'étude de conclut que l'audit interne contribue à l'activation du système de contrôle interne par la compréhension du système et vérifier les opérations quotidiennes et l'évaluation périodique du système de contrôle interne a fin d'améliorer les points forts et remédier aux insuffisances découverte dans le système de contrôle interne .

**Mots clés:** vérification interne «système interne.

# الفهرس

3	إهداء
4	شكر و تقدير
5	ملخص
أ	المقدمة العامة:
	الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي
2	المبحث الأول:عموميات حول التدقيق
2	المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق و مفهومه
6	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
15	المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق :
17	المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
17	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي:
19	المطلب الثاني:أركان و أهداف التدقيق الداخلي.
23	المطلب الثالث:أنواع التدقيق الداخلي.
26	المبحث الثالث:أساسيات التدقيق الداخلي.
26	المطلب الأول:معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي.
32	المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي.
39	المطلب الثالث:مراحل عملية التدقيق الداخلي.
45	خاتمة الفصل الأول:
	الفصل الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية



48.....	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
48 .....	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية.
50 .....	المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية
53 .....	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية
56.....	المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماتها.
56 .....	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.
58 .....	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.
68 .....	المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية.
73.....	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
73 .....	المطلب الأول: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية
74 .....	المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
78 .....	المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
84.....	خاتمة الفصل الثاني:
86.....	الفصل الثالث: واقع تدقيق نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الحليب و مشتقاته
86.....	تمهيد:
87.....	المبحث الأول: التعرف بالمؤسسة محل الدراسة
87 .....	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته.
89 .....	المطلب الثاني: لمحة تاريخية عن مؤسسة ملبنة المنبع:
92 .....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لملبنة المنبع.
93.....	المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية في ملبنة المنبع
93 .....	المطلب الأول: المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية

101	المطلب الثاني:المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية .....
104	المبحث الثالث:تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة .....
104	المطلب الأول:طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية .....
106	المطلب الثاني:نقاط القوة و نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية .....
107	خاتمة فصل: .....
108	خاتمة عامة .....
111	قائمة المراجع: .....

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم الشكل
14	أنواع التدقيق	1
21	أركان التدقيق الداخلي	2
25	أنواع التدقيق الداخلي	3
67	مقومات نظام الرقابة الداخلية	4
77	رموز خرائط التدفق	5
82	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	6
92	الهيكل التنظيمي لملمبة المنبع	7

# مقدمة عامة

## المقدمة العامة:

لقد شهد العالم تطورا في حجم المؤسسات و تعدد نشاطاتها ووظائفها و أهدافها، مما فرض عليها ضمان حسن سير و فعالية نشاطاتها و الاهتمام بالعمليات و الإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة و اتخاذ القرارات مهما كان نوعها و التي تمكن المؤسسة من استغلال مختلف الوسائل المادية و البشرية المتاحة لها.

و لكي تتحكم المؤسسة في نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك و من بين أهم هذه الوسائل التدقيق الداخلي إذ يعتبر من أهم أدوات الرقابة بصفة عامة حيث يتوقف على مدى نجاحها إلى حد كبير لذلك زادت الحاجة إلى تدعيم دور التدقيق الداخلي و تطويره محافظا على أصول و ممتلكات المؤسسة من الضياع و السرقة.

إن التدقيق الداخلي في المؤسسة يساعد على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ، و من جهة أخرى فإن الرقابة الفعالة ضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج بالنسبة للأنشطة المختلفة كما أنها تساعد إدارة المؤسسة على تنفيذ مهامها بطريقة مناسبة .

و يرجع الاهتمام بموضوع التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية إلى ضرورة تفعيل دور التدقيق الداخلي من خلال تتبع جوانب القصور و التغيرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية للعمل على رفع كفاءات و تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

و من خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالتالي:

ما هي أهمية التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

و للإجابة على هذه الإشكالية نطرح بعض التساؤلات الفرعية التالية:



✓ ماهو مفهوم التدقيق الداخلي؟ و ماهي أهدافه؟

✓ ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية؟ و ماهي مكوناته؟

✓ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

### الفرضيات:

من اجل معالجة إشكالية الدراسة تم اقتراح فرضيتي البحث التاليتين:

\_\_توجد علاقة بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية.

\_\_ يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف و إبراز نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

### أهمية البحث:

تكمن أهمية الموضوع من الأهمية التي يحظى بها المدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية،فهو يعمل على تحسين

نظام الرقابة الداخلية،و الذي بدوره يعد أمراً مهما و حيويًا يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن

لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة و القيام بالتعديلات و التصحيحات الواجبة في وقتها .

### أهداف البحث:

\_\_إبراز أهمية التدقيق الداخلي و دوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

\_\_إبراز منهجية سير عملية التدقيق و تأثيره على نظام الرقابة الداخلية.

## أسباب اختيار الموضوع:

\_\_ الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذه المواضيع .

\_\_ أهمية التدقيق في نظام الرقابة الداخلية.

\_\_ كون الموضوع يدخل في صميم التخصص.

## منهج الدراسة:

المنهج الوصفي التحليلي و الذي يمكننا من وصف و تحليل الجوانب النظرية للموضوع بالإضافة إلى منهج دراسة الحالة و ذلك من اجل التعمق في مختلف جوانب الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل التربص.

## حدود الدراسة:

-الحدود المكانية:لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مؤسسة الحليب و مشتقاته "ملبنة المنبع"-سعيدة-

-الحدود الزمنية:لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الممتد من مارس إلى أبريل 2018.

## هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات ،قمنا بتقسيم موضوع البحث الى 3 فصول حيث تطرقنا في

الفصل الأول المعنون "الإطار النظري للتدقيق الداخلي" إلى عموميات حول التدقيق في المبحث الأول ،أما المبحث

الثاني لماهية التدقيق الداخلي ،و في المبحث الثالث لأساسيات التدقيق الداخلي.

أما الفصل الثاني المعنون ب "تدقيق نظم الرقابة الداخلية" إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية في المبحث الأول، و مكونات الرقابة الداخلية و مقوماتها في المبحث الثاني، أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث المعنون ب "واقع تدقيق نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة "ملبنة المنبع" تطرقنا في المبحث الأول إلى التعريف بمؤسسة ملبنة المنبع، و المبحث الثاني مقومات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، أما المبحث الثالث تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة.

و في الأخير الخاتمة حيث تمت الإجابة عن الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات و كذا استخلاص النتائج و اقتراح مجموعة من التوصيات.

### الدراسات السابقة:

**1) دراسة عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية و**

علوم التسيير بعنوان "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية" و الذي عالج الإشكالية التالية:

"مامدى العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة لتحقيق أعلى فعالية و فائدة ممكنة للطرفين و المؤسسة؟" و لقد توصل إلى النتائج التالية نذكر منها:

تقارير المراجعة الداخلية ترفع مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة، إضافة إلى عدم وجود أي تأثير على استقلالية المراجعين الداخليين للبنك أثناء تأديتهم لمهامهم من قبل إدارة البنك الخاضعة للمراجعة، عدم التبادل المباشر للتقارير بين المراجعين الداخليين للبنك و مراجعي الشركة الخارجيين، حيث يحصل المراجعون الداخليون على تقارير مراجعي الشركة الخارجيين من إدارة البنك، أما مراجعو الشركة الخارجيين فيحصلون على تقارير المراجعين



الداخليين للبنك من الإدارة العليا، أو من إدارة المراجعة الداخلية للبنك بشرط أن يطلعوا عليها اطلاقاً فقط و لا يمكنهم اخذ نسخة مصورة منها، عدم وجود تشريع محلي يلزم الطرفين.

1) دراسة شكري معمر سعاد، مذكرة ماجستير جامعة احمد بوقره بومرداس كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بعنوان "دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية و الذي عالج الإشكالية التالية : إلى أي مدى تساهم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في تسهيل دور و فعالية المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ؟ و لقد توصلت إلى النتائج التالية نذكر منها :

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة فهي تحقق أحد معاييرها و هي استقلالية المراجع الداخلي في الأنشطة التي يقوم بمراجعتها و ذلك عن طريق تنظيم كافي لقسم المراجعة الداخلية مما يساعدها على تنفيذ عملها بإعطاء شرعية أكبر نظراً لتبعيةها للمديرية العامة ، يقوم المراجع الداخلي باكتشاف نقاط القوة و الضعف و إبرازها في تقريره الموجه للإدارة عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه و مدى فعاليته .

2) دراسة شعباني لطفي ، مذكرة ماجستير جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة " و الذي عالج الإشكالية التالية : " فيها تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلية " و لقد توصل إلى النتائج التالية :

إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية فهو أداة للتسيير و الوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة ، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.

الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق

الداخلي

## الفصل الأول: مدخل عام للتدقيق الداخلي

### تمهيد:

إن توسع المؤسسة في مجالاتها الاقتصادية و المبادلات التجارية عبر العصور، أدى إلى كبرها و تعدد أعمالها ووظائفها سبب في ذلك اكتشاف طريقة جديدة داخل هيكلها التنظيمي.

قصد تسيير المؤسسة و مراقبة الوسائل المادية و البشرية و المالية و تدارك كل التلاعبات و الأخطاء الناجمة وراء العمليات المتسلسلة داخل المؤسسة.

تتمثل هذه الطريقة في التدقيق الداخلي للمؤسسة لمراقبة و تقييم مختلف العمليات و المعلومات التي تقوم بها و السيطرة على مختلف الموارد و تحسين التسيير داخل أقسامها.

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

### المبحث الأول: ماهية التدقيق.

### المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي.

### المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي.

## المبحث الأول:عموميات حول التدقيق

اهتم الكثير من الباحثين في مجال الاقتصاد إلى تحديد مفاهيم التدقيق و الدور الفعال الذي يلعبه في تحقيق أهداف المؤسسة و هذا ما سنعرضه ببعض من التفصيل في هذا المبحث.

### المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق و مفهومه

#### 1- التطور التاريخي للتدقيق :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها, و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع, و قد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات, حيث تدل الوثائق التاريخية على إن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات, للوقوف على مدى صحتها. و هكذا نجد أن كلمة التدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية, و معناه يستمع.<sup>1</sup>

و نلخص أهم المراحل التي مر بها التدقيق:

#### الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:<sup>2</sup>

في أوائل هذه الفترة, كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي, حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة, و الهدف منها هو الوصول إلى الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية و النظرية، دار وائل، الأردن 2007 ص 17-18

<sup>2</sup> إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة و المعايير، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 14

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع, أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه م استعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه, فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.

### الفترة ما بين 1500 و 1850:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية , و لعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمدققين .

كما تم تطبيق و استعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى و لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً, و ظهور الرقابة الداخلية عن المشاريع

### الفترة ما بين 1850 و 1905 :<sup>1</sup>

أن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة و الانفصال التام و النهائي بين الملكية و الإدارة و ظهور الحاجة لمالكي المؤسسات و المشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قوانين تفر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة .

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

-اكتشاف الغش و التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية.

-اكتشاف الأخطاء الفنية و الأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية .

<sup>1</sup> عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، مالية و محاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010، ص4.

الفترة من 1905 إلى الآن :

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى , و الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق و كذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري , آي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق .

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني و المحيد حول القوائم المالية و مدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و النتائج المسجلة كما نلاحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم و جميع المستويات .

2- مفهوم التدقيق:

صدرت عدة تعاريف حول التدقيق أهمها ما يلي:<sup>1</sup>

جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American accounting للتدقيق كما يلي : "التدقيق هو عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية , و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و النتائج و المعايير المقررة , و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة" .

تعريف منظمة العمل الفرنسي : عرفت التدقيق على انه "عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم , و تقدير مصداقية و فعالية النظم و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم .

<sup>1</sup> بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على الإدارة الأرباح، (مذكرة ماجستير، علوم تجارية، مالية و محاسبة معمقة)، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص10

أما فقد عرف التدقيق بأنه : "فحص انتقادي لأدلة قرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية , يقوم به فرد مهني من اجل إعطاء رأي فني و محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة" .

كما يمكن أن نقول بان التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً قصد الخروج برأي فني و محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة , و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .

و هكذا فان عملية التدقيق تشمل الفحص ... و التحقيق ... و التقرير <sup>1</sup>

يقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات و سلامتها التي تم تسجيلها م تحليلها و تبويبها.

يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة و كذلك على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع و خارجه و هو ختام عملية التدقيق .

<sup>1</sup>دكتور خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2014، ص7

## المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي, تختلف في الزاوية التي ينظر إليه منها, إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق, و سنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:<sup>1</sup>

من حيث الإلزام.

من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات).

من حيث توقيت عملية التدقيق .

من حيث نطاق عملية التدقيق .

من حيث القائم بعملية التدقيق .

### الفرع الأول: من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين, تدقيق إلزامي, و تدقيق اختياري.

### أولاً: التدقيق الإلزامي

يحث القانون القيام به, حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية

الختامية لها, و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظر و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص46



ثانيا: التدقيق الاختياري

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون, و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها, و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص, قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة و اعتماد قوائمها المالية الختامية, نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي. والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد. إما في حالة المؤسسات الفردية فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر و تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية و خاصة مصلحة الضرائب .

**الفرع الثاني: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات).**

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين<sup>1</sup>:

أولا: تدقيق شامل (تفصيلي):

المقصود به هي أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر و المستندات و العمال التي تمت خلال السنة المالية, و يتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا و وقتا كبيرا بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة , فهو يتعارض مع عملي الوقت و التكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار, و بالتالي فان استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظر و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص47

ثانيا: تدقيق اختباري

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى , و يتركز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموعة الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج . و يعتمد حجم العينة على مدى قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية , ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر و السجلات و يجب على المدقق توسيع حجم العينة .

الفرع الثالث: من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أولاً: تدقيق مستمر

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة, كان تتم بصفة أسبوعية أو شهرية.....أو بطريقة غير منتظمة . وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة :<sup>1</sup>

كبر حجم المؤسسة وكذا كبر و تعدد عملياتها.

عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته .

توافر عدد كبير من مساعدي المدقق, ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة

<sup>1</sup>كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا ،دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، دار الجامعة، مصر، 2001، ص194

و لهذا النوع مزايا و عيوب يمكن تلخيصها فيما يلي: <sup>1</sup>

### 1) مزايا التدقيق المستمر:

يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.

كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل و أنجازه بسرعة و دقة وتقليل فرص ارتكاب الغش و التلاعب .

تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير .

تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة, و يمكن اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.

انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق, حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

### 2) عيوب التدقيق المستمر:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.

- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق .

- ترهق المدقق و مساعديه نظرا لامتدادها لوقت طويل و احتمال دخول المدقق في الروتين.

- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها

إحراج في حالة اكتشافه للخطأ

<sup>1</sup> حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،مراجعة حسابات المتقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العملية)، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر،الأردن،2009،ص51

ثانياً: تدقيق نهائي: <sup>1</sup>

- يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية ، و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة . و من المزايا التي يحققها المزايا التي يحققها التدقيق النهائي :

- تخفيض احتمالات التعديلات و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها و إقفالها.

\_ عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة ، و لن يحتاجوا إلى السجلات و الدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال .

- تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق و مساعديه في تتبع العمليات و إجراء الاختبارات المحدودة في الوقت، إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من طرف العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعملهم أن الأخطاء المالية لا تكتشف إلا في نهاية السنة المالية ، و بالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام و قبل البدء في عملية التدقيق.

- اكتشاف الأخطاء و التلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء و التلاعب بها سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظر و التطبيق، مرجع سابق، ص50

-قد يؤدي إلى ارتباك العمل و إرهاق العاملين في مكاتب التدقيق ، و خاصة إذا كانت تواريخ السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقاربة .

#### الفرع الرابع: من حيث نطاق عملية التدقيق.

ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: تدقيق كامل:

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال و نطاق عمله ، و هذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، و لكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله و الذي يتضمن رأيه الفني و المحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، و تكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

#### ثانياً : تدقيق جزئي :

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

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمناً الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني و محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل. و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامها بها و نطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.

<sup>1</sup>خالد راغب الخطيب ، خليل محمد الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى ، عمان، 2010، ص22 و23

الفرع الخامس: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

أولاً: تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم و تتمتع بالاستقلالية في التصرف، و تخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق و التحقق، و عمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.<sup>1</sup>

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين على انه : "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة ،هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى .

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ،إن المعلومات صادقة ،العمليات شرعية ،التنظيمات فعالة ،المياكل واضحة و مناسبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> hamini allel, **l'audit comptable et fanmaier** , berti edition alger, 2002, p 07.

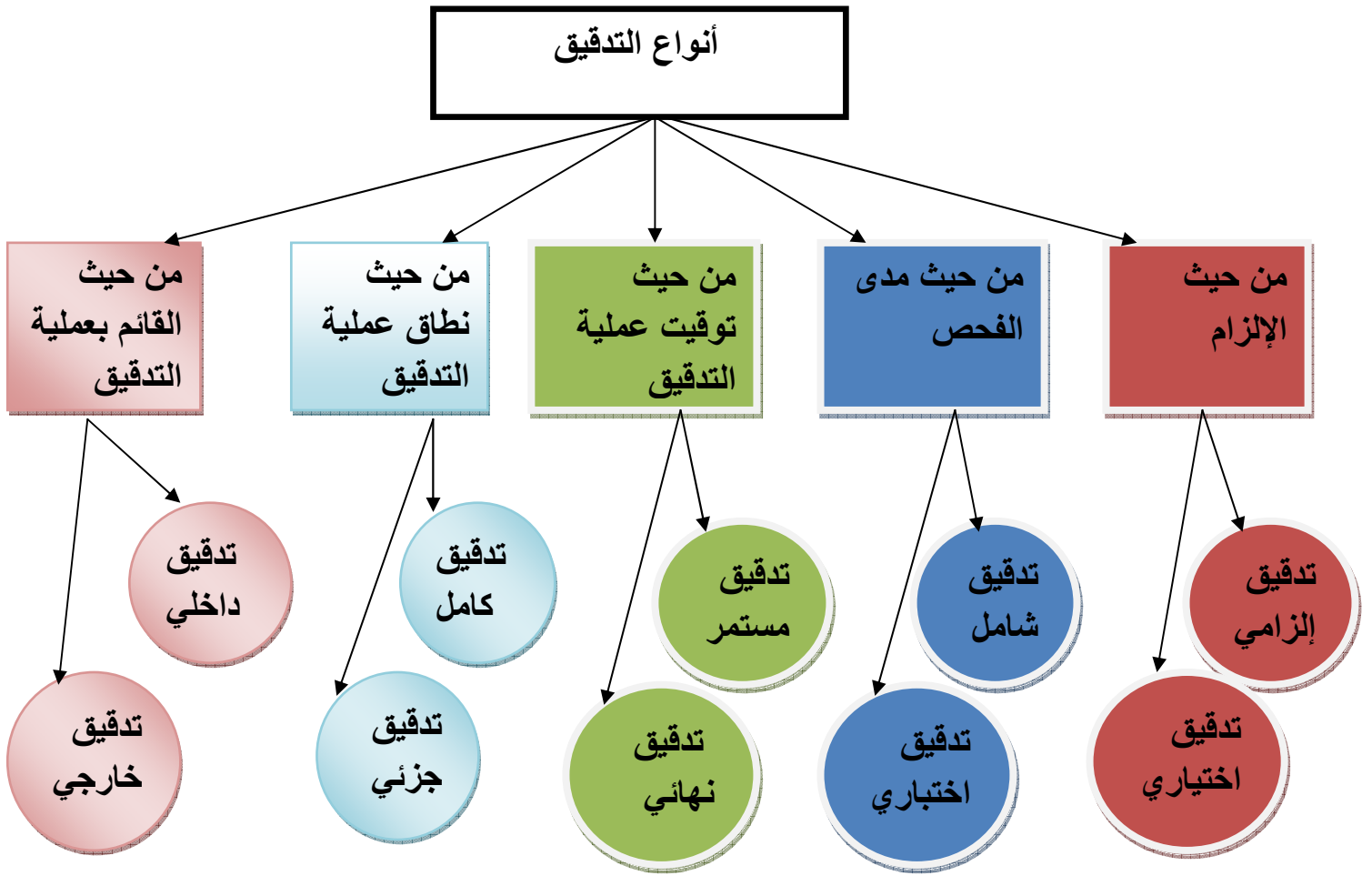
<sup>2</sup> محمد بوتين، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005، ص 15.

### ثانياً: تدقيق خارجي<sup>1</sup>

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ،بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي محايد حول صحة و صدق المعلومات الحسابية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، و ذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، و هيئات أخرى ) كيربط بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعاً من الثقة للمدقق الخارجي في صحة و مصداقية حساباتها و نتائج أعمالها ، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات و أعمال التدقيق الداخلي .

<sup>1</sup> صديقي مسعود، براقت محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على أداء الرقابي بالمؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المنظمات المتميزة للمنظمات و الحكومات، كلية الحقوق و العلوم ، جامعة ورقلة، 8 و 9 مارس ، 2005، ص 25.

الشكل (1) يمثل أنواع التدقيق



المصدر : من إعداد الطالبة



المطلب الثالث : حقوق وواجبات المدقق :

أولاً: حقوق المدقق:<sup>1</sup>

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

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

- فحص و تدقيق الحسابات و السجلات وفقاً للقوانين و اللوائح.

- الحق في جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة لذلك .

- الحق في تدقيق باقي أصول المؤسسة و كذلك التحقق من التزاماتها المستحقة .

- الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد عند الحاجة .

- الحق في الحصول على أتعابه .

- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه ، و ذلك

لتقديم تقرير و عرضه و مناقشته و الرد على الاستفسارات

ثانياً : واجبات المدقق:<sup>2</sup>

✓ الفحص و التدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة و دفاترها.

✓ التأكد من مدى قوة النظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup>دكتور زهير حطرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2010، ص104

<sup>2</sup>دكتور زهير حطرب، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص105

✓ التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الخصوم

✓ التأكد من أن الأصول ملكا للمؤسسة .

✓ الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة .

✓ تقديم التوصيات و الاقتراحات.

على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة، أن

يقدم تقريره إلى الأعضاء و يتلوه عليهم بحيث أن يكون تقريراً شاملاً على جميع البيانات الهامة و اللازمة

## المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر ، و ذلك من اجل محاربة كل من الغش و الإهمال ، الأخطاء المهنية و المخالفات ، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من : مفهوم التدقيق الداخلي و أسباب تطوره، خصائص و أركان التدقيق الداخلي.

## المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي على أنه " وظيفة تقوم مستقلة يتم إنشائها داخل المنشأة لفحص و تقويم أنشطتها المختلفة و هدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية و ذلك بتزويدهم بالبيانات و المعلومات التحليلية و عمل الدراسات و تقديم المشورة و التوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها" <sup>1</sup>.

كما عرف (الصبان و آخرون ، 1996؛ 31) التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة تقييم مستقلة داخل التنظيم المعين بغرض فحص و تقييم الأنظمة التي يقوم بها هذا التنظيم " و من الواضح أن هذا التعريف يشير إلى شمول التدقيق الداخلي لجميع الأنشطة داخل المنشأة و بالتالي لا يقتصر على النشاط المالي و المحاسبي كما يشير إلى استقلالية التدقيق الداخلي عن الوظائف الأخرى في المشروع و أنها وظيفة تقيمه.

فمعهد المدققين الداخليين قد قدم تعريف خاص به و الذي لاقى اعترافا أكبر من قبل المتهنين و المستفيدين من وظيفة التدقيق الداخلي ، حيث عرّف التدقيق الداخلي على أنه " نشاط تأميني و استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة القيمة مصمم لإضافة القيمة و تحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة و منهج انضباطي لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة".

<sup>1</sup> بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر - الطبعة الثالثة، 2008، ص 15

كذلك عرف ( المجمع العربي للمحاسبين ) التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القسوى".

و يلاحظ من خلال استعراض التعريفات السابقة التطورات و الاتجاهات الحديثة للتدقيق الداخلي في الآتي:<sup>1</sup>

نشاط داخلي مستقل في المنشأة .

أداة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة .

وظيفة استشارية أكثر منها وظيفية تنفيذية.

يتمد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية، بما فيها الرقابة المحاسبية، و الضبط الداخلي .

تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية .

المدقق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بتدقيقه.

<sup>1</sup> بويتن محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، نفس المرجع السابق، ص16

المطلب الثاني: أركان و أهداف التدقيق الداخلي.

أولاً: أركان التدقيق الداخلي.

لإكمال عملية التدقيق الداخلي و تحقيق الأهداف المرجوة منها و تنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر و أركان تتمثل فيما يلي :<sup>1</sup>

1- الفحص و التدقيق: يعتبر الفحص عنصراً و ركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي و الذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية و المحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العملية دفترياً؛

- التوجه المحاسبي للعمليات المالية و التحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن)

- مدى صحة و قانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الأساسية أو

الرئيسية للتدقيق ؛

2- الالتزام: يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام

العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة و أداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعية و القرارات المتخذة في هذا المجال .

3- التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و

السجلات و التقارير لتحديد نقاط الضعف .

<sup>1</sup> فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، (مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فحص محاسبي)، 2014/2015، ص 27

4- التقييم: و يتمثل هذا في تحديد العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم

ما يلي :

-مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة و الإجراءات في تحقيق الأهداف ؛

-مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف ؛

5- التقرير: يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق

عما يلي :

-المشاكل التي واجهها و أسبابها؛

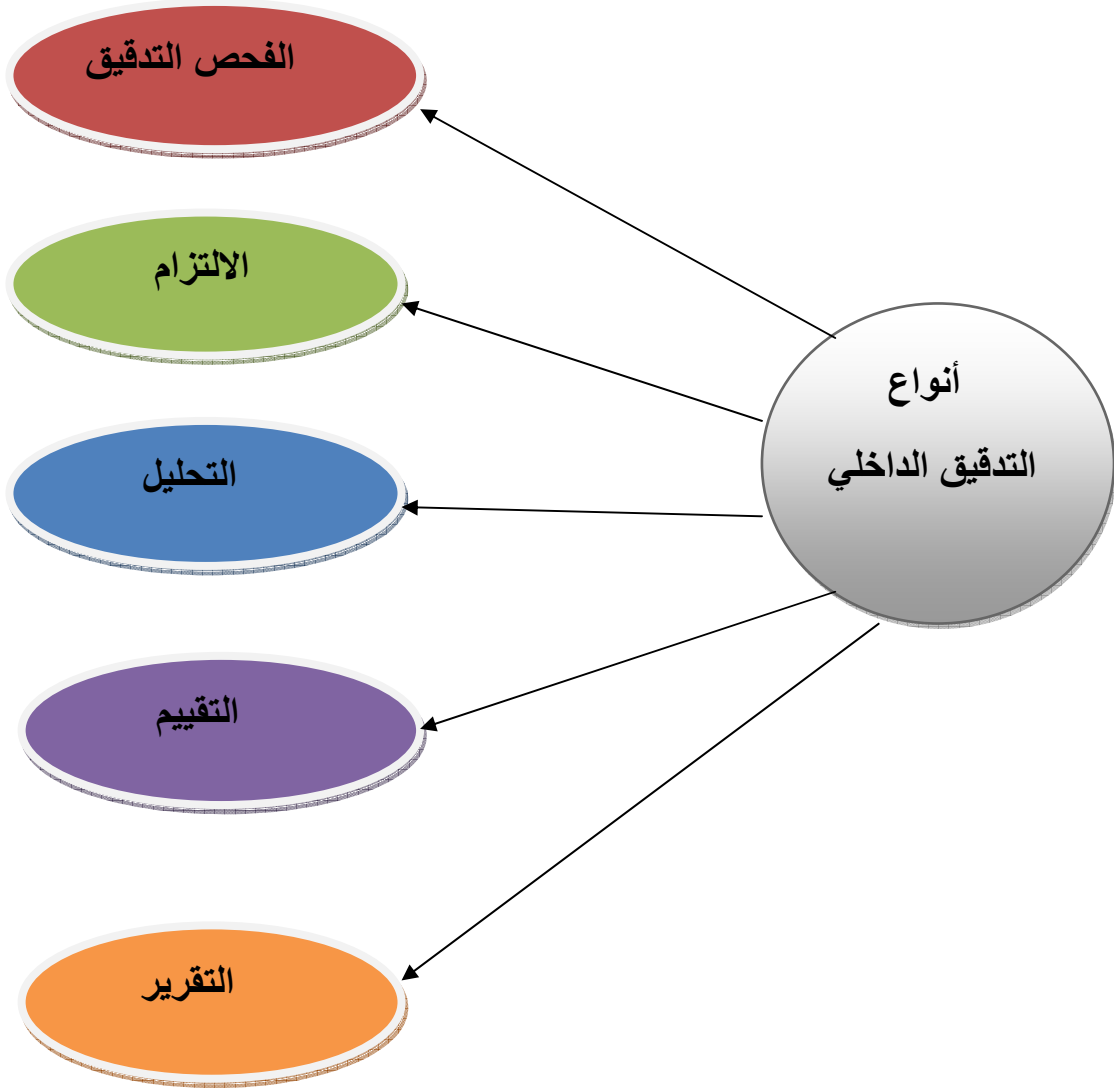
-نقاط الضعف في السياسات و الإجراءات ؛

-التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف و محاولة حل أي مشكل ؛

-بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به، و يرفع هذا التقرير إلى الإدارة

العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات و أداء و ملاحظات و تحفظات .

الشكل (03): يمثل أركان التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالبة

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي.

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية و هي:<sup>1</sup>

1. تأكد من دقة الأنظمة الرقابية و ذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و المسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية .

2. التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

3. كفاءة و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.

ولتنفيذ هذه الأهداف، يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يتولى المهام التالية:

أ. رقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي .

ب. رقابة بعد الصرف (اللاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة، و مرتبطة بأعمال المؤسسة.

ج. التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية الموضوعية.

د. التحقق من صحة المعلومات المحاسبية و الإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.

و هنا نود الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (التدقيق اللاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر. و لقد توسعت بعض المؤسسات لكي

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصحن، أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص38



يشمل التدقيق الداخلي مراجعة الحسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات ، و لقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات ، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة و توسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط و ذلك للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام .

### المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي.

يوجد هناك أربع أنواع للتدقيق الداخلي و المتمثلة في:<sup>1</sup>

#### 1. التدقيق التشغيلي و تدقيق الأداء : يتضمن التدقيق التشغيلي (الشامل)مراجعة الطرق و الإجراءات التشغيلية

للمؤسسة من اجل تحديد كفاءتها و فعاليتها ، و ذلك من اجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات ، و التدقيق التشغيلي غالبا ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من اجل تلبية أهداف المؤسسة (الفاعلية)و تحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن و بالطريقة الأقل هدرا للموارد (الكفاءة)،و حيث يمكن للسياسية أو الإجراء أن يكونا فاعلين و كفؤين ، و لكن على مدار المدى الطويل يمكن أن تكون غير اقتصادية ،لذا لا بد بعين الاعتبار ما إذا كانت المنافع المتعلقة بالسياسة أو الإجراء تزيد عن تكلفتها أم لا .

#### 2. التدقيق المالي :

إن احد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتحقيق المالي التقليدي ، و ينتج عن هذه التدقيقات تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومات المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين و كذلك الإدارة بعدالة . و يمكن أن تشمل خصائص التدقيقات المالية الآتي :

- أن يكون هدف التدقيق المالي إضافة المصدقية لتمثل الإدارة في القوائم المالية؛

<sup>1</sup>فاطمة بوعج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، (مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فحص محاسبي)، 2014/2015، ص 29

- إن المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة ؛

- تكوين المدققين لأمرائهم على أساس العدالة الشاملة، و ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة

قبولا عاما للقوائم المالية، و ذلك على أساس الاختيار الاختباري؛

- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما هذا كانت القوائم المالية صحيحة ،فان

التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكيدا معقولا بان القوائم المالية خالية من التحريف المادي؛

### 3. تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات:<sup>1</sup>

يقصد بتدقيق تكنولوجيا (الالكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا

المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق "لذا فان التدقيق الالكتروني يتمثل في

استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط و رقابة و

توثيق .

### 4. تدقيق الالتزام(التطابق):

إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق و مطابقتها مع بعض المعايير الموضوعة مسبقا. و بعض

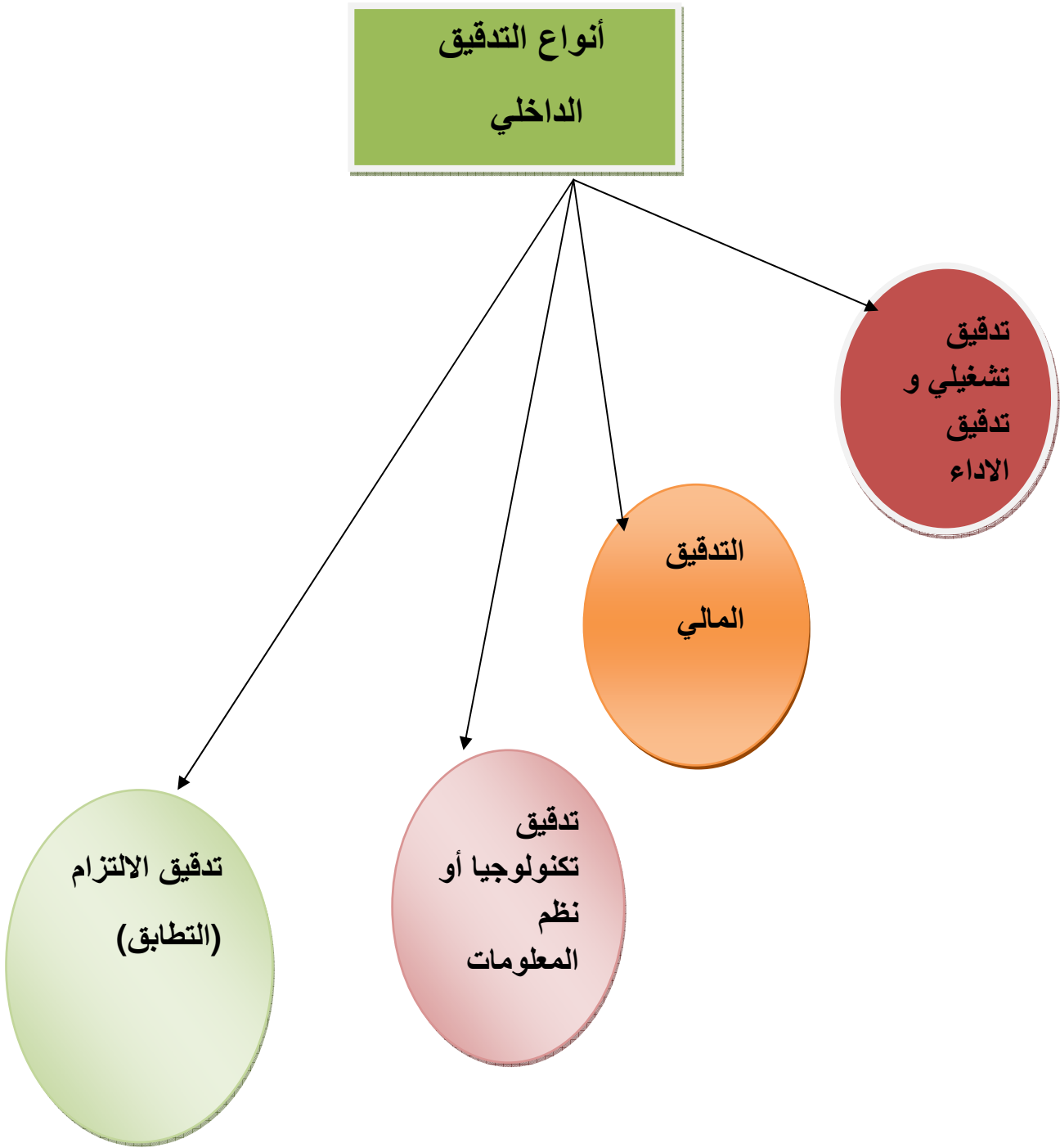
المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام و التي يمكن إن تكون بحاجة إلى مراجعة، و تشمل الأتي:

-تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعة مسبقا من قبل الإدارة؛

-تحديد مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات.

<sup>1</sup> فاطمة بعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، نفس المرجع السابق، ص30

الشكل يمثل (3) أنواع التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالبة

المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي.

سنتناول في هذا المبحث التزامات و أساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه و المتمثلة في: معايير أداء وظيفة التدقيق الداخلي، مراحل و أدوات التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: معايير و صلاحيات التدقيق الداخلي.

أولاً: معايير التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

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

و تتمثل هذه المعايير في خمس معايير التالية:

1) الاستقلالية:

معيار الاستقلال و الحياد يعني أن يكون المدقق بعيدا عنا تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها و لا يكون لها أي تأثير عليه و يرى معهد المدققين الداخليين أن استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعمتين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون لمدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق ، و الموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر الدين، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا معلومات و عولمة أسواق المال، دار الجامعة، مصر، 2005

<sup>2</sup> نادر شعبان السواح، مراجعة داخلية في ظل التشغيل الالكتروني، دار الجامعة، مصر، 2006، ص 37

## أ.مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة (الوضع التنظيمي):

يجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها و يجب أن يحصل المدقق الداخلي على دعم من الإدارة العليا و من مجلس الإدارة و ذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين ،و يجب أن يتمتع مدير قسم التدقيق الداخلي بسلطة لكي يحقق له ذلك الاستقلالية و توسيع نطاق عمل قسمه و تنفيذ توصيات هذا القسم ، كما يجب أن يكون لمدير قسم التدقيق اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة . و من ناحية أخرى فان استقلالية قسم التدقيق الداخلي يمكن أن تتزايد من خلال وجود إجماع بين أعضاء مجلس الإدارة على تعيين مدير قسم التدقيق الداخلي.و يجب أن يتم تحديد سلطات و أهداف و مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي في شكل مكتوب.

كما يجب أن يتم عرض خطط الميزانية المالية و خطط الموارد البشرية الخاصة بقسم التدقيق الداخلي عللا الإدارة العليا و مجلس الإدارة للموافقة عليها .يجب أيضا أن يقدم مدير قسم التدقيق الداخلي تقرير بالأنشطة التي تم القيام بها للإدارة العليا و لمجلس الإدارة على أن يتم ذلك سنويا أو نصف سنوي ،و الوضع التنظيمي الأمثل لقسم التدقيق الداخلي هو أن يكون تابع للجنة التدقيق أو مجلس الإدارة مباشرة.<sup>1</sup>

## ب.الموضوعية:

يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي و تعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب أن لا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق. و يجب أن لا يجعل المدقق نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي ، و يجب أيضا أن يتفادى المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيما بعد

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا معلومات و عولمة أسواق المال مرجع سابق، ص501-502

سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي.

## 2- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:<sup>1</sup>

يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعارف و المهارات و الكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية و يتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

1. تحديد مواصفات و مؤهلات و خبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

-الكفاءة العلمية؛

-الخبرة العلمية؛

-فهم المبادئ الإدارية؛

-دراسة و فهم العلوم السلوكية؛

-توافر الصفات الخلقية؛

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

## 3) نطاق التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص و تقييم سلامة و فعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة و جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، معايير و قواعد مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 147-148

انه يجب ملاحظة أن تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية للمؤسسة و مجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف و متطلباتها و إعطاء التوجيهات العامة بشأن التدقيق و العمليات و الأنشطة الواجب مراجعتها.<sup>1</sup>

و على ذلك نجد أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص و تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى كفاءة أداء المهام المحددة و يتم ذلك من خلال:<sup>2</sup>

1. فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و مدى تحقيق أهدافها و التي تتمثل في :

- حماية ممتلكات و موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها .

- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل امثل .

- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و الإجراءات .

2. فحص مدى جودة و فعالية الأداء و مدى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة بفاعلية.

#### 4) أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص و تقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة. و على ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي و يتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة، و يجب عليه أن يقوم بفحص و تقييم المعلومات و التحقق من

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، أصول المراجعة (الإطار النظري، معايير و قواعد مشاكل التطبيق العملي)، نفس المرجع السابق، ص 148

<sup>2</sup> نادر شعبان السواح، مراجعة داخلية في ظل التشغيل الالكتروني، مرجع سابق، ص 55

مدى صحتها و إعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها و رفعها على المختصين و أخيرا متابعة التوجيهات و الملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق.<sup>1</sup>

### 5) إدارة قسم التدقيق الداخلي:

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة. و يكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث:<sup>2</sup>

1. تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة؛

2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة و فعالية؛

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

و حتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن :

- تكون لديه لائحة بأهداف و سلطات و مسؤوليات الإدارة؛

- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛

- يوفر سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة؛

- يضع برنامجا لاختيار و تطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي؛

- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي و المدقق الخارجي؛

- يقوم بوضع و تنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة و تقييم أعمالها بصفة مستمرة؛

<sup>1</sup> نادر شعبان السواح، مراجعة داخلية في ظل التشغيل الإلكتروني مرجع سابق، ص55

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة داخلية، دار الجامعة، مصر، 2004، ص225



-السياسات و الإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛

-إدارة الأفراد العاملين في القسم ؛

-الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي بهدف الارتقاء مستوى أداء التدقيق الداخلي لأعلى مستوى ممكن و يكون ذلك بما يتفق و معايير الممارسة المهنية للمدقق الداخلي.

### ثانيا: صلاحيات التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

حتى يستطيع المدقق الداخلي إدارة عمله بكفاءة و فعالية، ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤوليته و صلاحياته ،وفقا لما تقتضي به و مبادئ و معايير التدقيق الداخلي.و بما إن الغرض الرئيسي للتدقيق الداخلي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة،عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم و تقارير دقيقة و صحيحة عن نشاط المؤسسة .و حتى يتمكن التدقيق الداخلي من تحقيق ذلك من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة و فعالية فانه لابد أن يكون مدير و مدققي قسم التدقيق الداخلي متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي :

1.الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة و سجلات و ممتلكات و موظفي المؤسسة .

2.تحديد نطاق عمل التدقيق، بما فيها اختيار الأنشطة و تطبيق الأساليب و التعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال التدقيق الداخلي غير مقيدة.بمعنى أن إدارة التدقيق الداخلي تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة.

<sup>1</sup>عبد السلام عبد الله سعيد ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة الجزائر ،2010،ص50

3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المدققين الداخليين و التعاون معهم بشكل كامل، و إعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من التدقيق الداخلي في المؤسسة.

4. الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

### المطلب الثاني: أدوات التدقيق الداخلي.

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، و تتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:<sup>1</sup>

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه؛

- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجيين و المستشارين... الخ

- يمكن أن يستخدم المدقق أدواتين مختلفتين في إطار عملية التدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم أداة الثانية لتحقيق من النتائج تم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.

و يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين: الأدوات الوصفية و الأدوات الاستفهامية.

<sup>1</sup> محمد لمن عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، نفس المرجع السابق، ص120

أولاً: الأدوات الوصفية

و فيما يلي سنعرضها بالتفصيل:

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

ب. تصور السير:

يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها و هو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق إن يتحقق منها، و يقوم ب:

- 1) تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها و ذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها.
- 2) تحديد درجة الثقة المرغوب فيها و التي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

3) تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما و معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه و الذي ينبغي أن يكون اصغر من معدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه و الذي ينبغي أن يكون اصغر من معدل الخطأ المقبول.

و يقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السير تخص القيم و تحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

-اختبار العينة: تميز بين نوعين من العينات:<sup>1</sup>

1) العينات الإحصائية: و نستخدم في هذه الحالة:

❖ العينات العشوائية: حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات و تختار مفردات العينة باستخدام جدول

العينات العشوائية و هي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة؛

❖ طريقة السير الترتيبي: انطلاقا من نقطة معينة يتم اختبار المفردات بشكل مرتب

مثلا: 25،35،45،55،65... الخ

2) العينات غير الإحصائية: و يتم اختيار العينة باستخدام:

1- الطريقة الموجهة الشخصية: يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي و اعتمادا على مؤهلاته و

خبرته؛

2- استغلال نتائج التدقيق: يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:

-تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء و الانحرافات التي يجب الوقوف عليها و أن لا تتعارض مع

الأهداف المسطرة؛

-تحليل نوعي للأخطاء و الانحرافات و التأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولا. و في النهاية يتخذ

المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله؛

<sup>1</sup> محمد لمن عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، نفس المرجع السابق، ص122

3) المقابلة: يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات و يخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:<sup>1</sup>

- يجب احترام خط السلطة و عدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم؛
- التذكير بمهمة التدقيق و أهدافها و إعلام الطرف المستجوب بسبب و كيفية الاستجواب.
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، و نقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين؛
- يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم و يقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر و يجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب؛

#### ثانيا: الأدوات الاستفهامية

و تميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق، فيما يلي سنتطرق لها بالتفاصيل:<sup>2</sup>

1. ملاحظة مادية: من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ماهو مدون على الوثائق مع ماهو موجود فعلا في الواقع، و يتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات و احترام الأفراد لها؛

<sup>1</sup> محمد لمن عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، نفس المرجع السابق، 124.

<sup>2</sup> محمد لمن عبادي، نفس المرجع السابق، 124.

-الملاحظة المادية للوثائق:تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها، و انتقالها؛

-الملاحظة المادية للأصول:تهدف للتحقق من وجود الأصول و تطبيق أساسا على المخزون ،التشبيات ،السندات،و النقدية؛

-ملاحظة التصرفات:و يتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات و تصرفهم داخل أماكن العمل.

ب.السردي:تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها و يلجا المدقق إلى السرد لوصف النظام،و تميز بين نوعين:<sup>1</sup>

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

-سرد يقوم به المدقق:يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية و نتائج الاختبارات التي توصل إليها في حلة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات و على المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف؛

<sup>1</sup>محمد لمن عبادي ،مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة،نفس المرجع السابق،ص125

ج. مخطط الوظيفي: يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب و الملاحظة و السرد التي قام بها في بداية المهمة ، و بغرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها، و يسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة و الخاصة بوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

د. جدول تحليل الأعمال: يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية

بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها ، و يقسم الجدول إلى:<sup>1</sup>

- العمود الأول: يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الأجراء بشكل مفصل و متسلسل؛

- العمود الثاني: يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية و يتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية و هي: الأعمال

التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة؛

\_\_الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية؛

- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

هـ. خرائط التدفق: تبين هذه الخرائط دورة انتقال بين مختلف الوثائق ، و مراكز المسؤولية، و يتم من خلالها تحديد

أصل الوثيقة و القنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي ، و هي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل

المعلومات و إجراءات انتقالها. و تهدف هذه الخرائط الى اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها ، و تستخدم لهذا

الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

<sup>1</sup> محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، نفس المرجع السابق، ص126

و.قوائم الاستقصاء :

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



المطلب الثالث: مراحل عملية التدقيق الداخلي.

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر و يستخدم في ذلك تقنيات معترف بها لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، و تكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية و هي: مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).<sup>1</sup>

أولاً: مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيرا جيدا حتى تتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، و فيما سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة:

أ. الأمر بالمهمة: يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من اجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.<sup>2</sup>

ب. خطة التقرب: بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل

<sup>1</sup> لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 77-79

<sup>2</sup> لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص 80

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

ج. جدول القوى و الضعف: هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراستهن فهو يشكل نقاط القوى و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

فنقاط القوى و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة امن، صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، و كذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلاً للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

د. التقرير التوجيهي:<sup>1</sup>

يعرف التقرير التوجيهي أساس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي و حدوده، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق و المعنيين به . فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضي من طرف مسئول أو مشرف التدقيق.

و. برنامج التحقق: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق ، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط و متابعة أعمال المدققين ، فهو يعرف أعمال المدققين و ذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف ، فمن خلاله تتأكد من وجود نقاط القوة ، و مدى تأثير نقاط الضعف.

## ثانيا : العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة )

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق التي تهدف إلى الوصول لنتائج و أجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدمتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية و هي:

أ- تخطيط عمل التدقيق la Planification de travail : يعمل تخطيط على التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا و مكانا، من نهاية الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنقدين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

ب. ورقة التغطية la Feuille de couverture : و هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعروف في برنامج التحقيق، و إبراز النتائج المتحصلة في هذا الأخير كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق و العمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

<sup>1</sup> لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص81

ج. ورقة إبراز و تحليل المشاكل la feuille de révélation et d'analyse de problème

تربط هذه الزرقة بالمشاكل الميدانية التي يلقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، و نعني بهذه المشكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، و عند جمع و ترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به و كذلك الحلول المقترحة له أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

### ثالثا: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):<sup>1</sup>

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي و التي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى إدارة العليا أو لطالب خدمات و بدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية و هي:

1- هيكل التقرير l'assature du rapport: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز و تحليل المشاكل من جهة و النتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

2- الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، الاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، و يجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية.

<sup>1</sup> لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص 81-82

- الكتاب المفتوح:<sup>1</sup>

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

- خط الانتظار: يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق و بالضبط المسئول المباشر و الذي سيتم معه المصادقة على النتائج، و لا يتم منشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي و بعد المصادقة عليه.

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

- مبدأ التدخل الفوري: أي مجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة ، و يتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق.

- مبدأ المعرفة المشتركة : يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة و ألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، و تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، و يتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز و تليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات، و يقدم المدققون و التوصيات المناسبة لتصحيح المشاكل المناسبة لتصحيح المشاكل.

<sup>1</sup> لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص81-82

ج- تقرير التدقيق الداخلي **le rapport d'audit interne**<sup>1</sup> :

يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج العمليات و أنشطة المختلفة و أوجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل ، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية ، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كجدول النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

<sup>1</sup> لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، نفس المرجع، ص83

## خاتمة الفصل الأول:

مهمة التدقيق الداخلي في مراقبة السجلات و تقييم الأعمال داخل المؤسسة أدى إلى مصداقية ونزاهة القوائم المالية، حيث تعتبر مهنة المدقق مستقلة داخل المؤسسة، يستطيع مراجعة الحسابات المالية و الإدارية التي تهدف إلى اكتشاف التلاعبات و تصحيحها تدريجياً، كل هذا أدى إلى زيادة و كفاءات التدقيق الداخلي وألزم المدقق تطبيق لسلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء القيام بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

# الفصل الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية



## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

### تمهيد:

تعتبر الرقابة الداخلية من المقومات الأساسية التي ينبغي توفيرها لأي تنظيم إداري سليم في المؤسسات، فكلما اتسع مجال نشاط المؤسسة و تشعبت أعمالها كلما زادت الحاجة إلى وجود نظام متكامل للرقابة الداخلية يساعد الإدارة على تحقيق أهداف بكفاءة و فعالية، و للمدقق دور فعال و مهم من خلال فحصه و تتبعه لجميع نشاطات المؤسسة و إعلام الإدارة بتحقيقه أوضاعها و من ثم تزويدها بالنتائج و التوصيات التي تهدف إلى معالجة أي خلل أو التنبؤ بالأخطار المحتملة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي و النظري لنظام الرقابة الداخلية عبر المباحث الثلاث التالية:

**المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.**

**المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماته.**

**المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.**

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم و المحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما انه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من اجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها و بتعدد المعرفين له سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:<sup>1</sup>

عرف "الصبان و الفيومي"، نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

\_\_ حماية الأصول؛

\_\_ اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

\_\_ تشجيع العمل بكفاءة؛

\_\_ تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية؛

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة التدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجزائرية، الطبعة الثانية، 2005، ص84

وعلى حسب "الصحن ونور" { نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع و ما يربط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول ،اختبار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم }<sup>1</sup>.

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية "هو الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على السير وفقا للسياسات المرسومة"

و على حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسية "فنظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمن الحماية، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاعة، و يبرز ذلك بالتنظيم، و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".

نشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبير المحاسبين المعتمدين وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة التي وضعت المعايير الدولية فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية).

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية ، يتضح بان هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية

<sup>1</sup> محمدا لتهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة التدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص 84

تحقيق أهدافه :<sup>1</sup>

-الخطة التنظيمية؛

-الطرق و الإجراءات ؛

-المقاييس المختلفة؛

### المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

#### 1-الخطة التنظيمية:<sup>3</sup>

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة و أهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المستوحات منها و على الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة . و بالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالتالي:

-تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

-تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، و مختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة ؛

-تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛

<sup>1</sup>محمدًا لتهايمي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة التدقيق الحسابات، (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص86

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية ؛

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

### 2- الطرق و الإجراءات:<sup>1</sup>

تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول ، العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج ، التسويق ، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة .

### 3- المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

<sup>1</sup>محمد ا لتهامي طواد، مسعود صديقي، المراجعة التدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص 85

-درجة مصداقية المعلومات؛

-مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛

-احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة؛

و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على صنفين من الرقابة:<sup>1</sup>

- الرقابة الإدارية؛

- الرقابة المحاسبية؛

### أ-الرقابة الإدارية:

و تشتمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية ، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ماهو إداري ، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير الأداء ، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

ب. الرقابة المحاسبية: إذ تعبر عن الخطة التنظيمية و كافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، و من جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

<sup>1</sup>محمدًا لتهامي طواهر، مسعود صديقي، (المراجعة التدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص89

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

أهداف نظام الرقابة الداخلية

الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:<sup>1</sup>

-التحكم في المؤسسة ؛

-حماية الأصول؛

-ضمان نوعية المعلومات؛

-تشجيع العمل بالكفاءة؛

-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية؛

أ. التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمى إليه المؤسسة ،ينبغي عليها تحديد أهدافها ،هياكلها ،طرقها و إجراءاتها ،من اجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها ،و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بان هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة .

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر ،المراجعة و تدقيق الحسابات ،(الإطار النظري و الممارسة التطبيقية) ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،الطبعة الثانية ،2005،ص89

ب. حماية الأصول:<sup>1</sup>

إن أهم أهداف الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات ،المخزونات ،الحقوق) إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

ج. ضمان نوعية المعلومات:

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من اجل الوصول الى نتائج تتمثل في المعلومات ، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر و في اقرب وقت ممكن؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة ؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من اجل تقديم المعلومات المحاسبية ؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر ،المراجعة و تدقيق الحسابات ،(الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)،نفس المرجع السابق ،ص90



د-تشجيع العمل بكفاءة:<sup>1</sup>

إن أحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة ، و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير ان نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

هـ-تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:<sup>2</sup>

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة، لان تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية. من اجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛

يجب أن يكون واضحا (مفهوما)؛

يجب توافر وسائل التنفيذ؛

يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات، (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص91

<sup>2</sup>نفس المرجع السابق، ص92

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماتها.

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات و المكونات التي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من اجله، و ذلك عن طريق الاعتماد على مجموعة من الإجراءات

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتطلب تصميم و تنفيذ أي نظام للرقابة الداخلية، مراعاة خمس مكونات أساسية، لا بد من الاهتمام بها لضمان تحقيق الأهداف الرقابية، و تتمثل هذه المكونات فيما يلي:<sup>1</sup>

1- بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى أساس تحقيق نظام رقابي فعال و

هي تتكون من:

أ-عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة:

و تتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، و القيم الأخلاقية السائدة لدي العاملين و الإدارة و المعايير السلوكية المطبقة و كيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي.

ب-عوامل لها صلة بتنظيم المؤسسة نفسها:

و تتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء و مدى تحديد السلطات و المسؤوليات، و سياسات الأفراد و ممارستها المختلفة، و مدى الالتزام بسياسات المؤسسة.

<sup>1</sup>فتحى رزق السوافيري و آخرون،الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية،ص27

2- تقييم المخاطر:<sup>1</sup>

تتعرض أي مؤسسة للعديد من المخاطر عند مزاولتها لأعمالها (مخاطر تشغيلية، قانونية... الخ). إذا لا بد لها من تحديد و تحليل المخاطر و محاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

ويمكن ذكر أهم هذه المخاطر فيما يأتي:

-مخاطر السيولة والتي تتحدد من خلال معرفة العلاقة بين احتياجات البنك من السيولة لمقابلة مسحوبات الودائع و تمويل الزيادات في القروض.

-مخاطر متعلقة بالائتمان مثل فقدان كل أو جزء من الفوائد المستحقة أو أصل الدين.

3- أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات و الإجراءات و القواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة

الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية و تتمثل هذه الأنشطة في:

- أنشطة الرقابة على التشغيل: وهي تهتم بمراقبة و متابعة تشغيل عمليات المؤسسة

- أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية: و تهدف إلى إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها،

- أنشطة الرقابة على التزام: و تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق في المؤسسة.

<sup>1</sup> فنجي رزق السوافيري و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص27

4-المعلومات و الاتصال:

يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها و تشغيلها و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصال، تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

إن الحاجة لوظيفة الرقابة، إنما تنشأ نتيجة وجود احتمال لحدوث أخطاء في تنفيذ الأهداف الموضوعية مسبقاً، و بالتالي يوجد ارتباط تام بين وظيفة الرقابة و كل من وظيفتي التخطيط و التنظيم، طالما أنها تصحح ما تم تخطيطه و تنظيمه، ومن خلال تعريفات نظام الرقابة الداخلية السابقة فإنه يتضح وجود جوانب إدارية و أخرى محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم، أين يتوقف نجاحه و فاعليته كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر هذه المقومات و الدعائم الأساسية الضرورية اللازمة لخلق نظام سليم و فعال للرقابة الداخلية.

وعليه سيتم التركيز في هذا المطلب على العنصرين الآتيين:

- المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية،
- المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية،

### الفرع الأول: المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الشق الإداري لمكونات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل و التي تزيد من كفاءته و يمكن عرضها على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### 1-هيكل تنظيمي كفاء:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في أي منظمة هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء، هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات و السلطات المختلفة لكافة الإدارات و الأشخاص بدقة و بصورة واضحة، و تتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المنشأة و حجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها و عدد القطاعات أو الفروع، و يجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيسا يتابعه و يقيم أدائه باستمرار، و ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، و من ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات و مسؤوليات محدد، تتناسب و قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة.

ومن خلال ما سبق يتضح أن الهيكل التنظيمي الكفاء يجب أن يتصف بالعناصر الآتية:<sup>2</sup>

- أن يتم تفويض السلطات من أعلى إلى أسفل، و أن السلطة واضحة و مفهومة،
- تطبيق مبدأ الفصل بين المهام خاصة السجلات عن الشخص القائم بالوظيفة،
- مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغييرات مستقبلية،
- الاستقلال الوظيفي بين الإدارات و الأقسام بما لا يمنع التعاون و التنسيق بينهما،

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، علي شحاتة سيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الحديثة بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال ، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة 2006، ص. 86.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر، علي شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الحديثة بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال ، نفس المرجع السابق ص 87.88.

- ربط الاختصاصات و المسؤوليات بالأهداف و السياسات الهامة للمؤسسة،
- تحديد المسؤولين عن أي أخطاء أو مخالفات قد تحدث،
- تخطيط أنشطة المؤسسة و توصيلها إلى المستويات التنفيذية في صور تعليمات أو قواعد واجبة التنفيذ،
- وضع إجراءات واضحة و دقيقة لنشاط الرقابة و عملها في شكل خطة محددة.

### - توافر الموظفين الأكفاء:<sup>1</sup>

تعتمد فعاليات الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة، و الذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذهم لعملهم، إذ يجب على المؤسسة أن تتبع سياسات سليمة في تعيين موظفين جدد، أو ترقية موظفيها الحاليين من خلال إعداد برامج تدريبية لهم بصفة مستمرة لتطوير كفاءتهم و مهاراتهم، إلى جانب ضرورة توفير المؤهلات الكافية لدي موظفي المؤسسة، يجب التأمين على المسؤولين، عند الاحتفاظ بالأصول و حيازتها ضد خيانة الأمانة.

لذلك يمكن القول أن تواجد مجموعة من الموظفين، على درجة عالية من الكفاءة و القدرات و الثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، و بصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، أيضا حتى وفي ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإنه ضعف قدرات الموظفين و الثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط.

إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب دائما برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف

مجتمع الوحدة الاقتصادية، كذلك وجود نظام متكامل للحوافز على مختلف المستويات يقوم بتشجيع مختلف الكفاءات في مجال العمل خاصة في العمل الرقابي.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، علي شحاتة سيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الحديثة بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال ، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة، 2006، ص 86.

3- معايير أداء سليمة:<sup>1</sup>

إن وجود هيكل كفاء و عمالة مدربة و ذات قدرات و كفاءات عالية، لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، و ذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4- مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول:<sup>2</sup>

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول و منع تسريبها أو اختلاسها، و تزداد أهمية هذه السياسات و الإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمد عليه المنظمة لا مركزي، حيث هناك يعد في المسافات بين الوحدات و السياسات الموضوعية هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعية و بصورة أخرى فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المنشأة، أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف.

كل من السياسة و الإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الإدارية، إذ تتطلب حماية الأصول و منع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام و التقارير المتداولة بينها، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها كيفية تنفيذها.

5- قسم المراجعة الداخلية:<sup>3</sup>

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، و يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات و الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة، وكذا

<sup>1</sup> محمد التهامي طاهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2003، ص 101

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 27

<sup>3</sup> أحمد نور و آخرون، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1989، ص 34

التأكد و بشكل مستمر من مدى دقة و سلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام،أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات،و بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية.

### الفرع الثاني:المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية.

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات المحاسبية و المالية التي نوجزها على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### - الدليل المحاسبي:

و يعني وجود أساس لتقدم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل و المقارنات اللازمة لأغراض الرقابة،حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية و أخرى فرعية،كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب و بيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه،ويعتمد تبويب الحسابات على درجة معينة من التفصيل،تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها فيها بعد يدويا أو إلكترونيا،و أيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة إدارة المنشأة.

أثناء إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة العنصرين التاليين:<sup>2</sup>

. أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية و مركزها المالي،

. ضرورة توفير حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ مثل حساب إجمالي

الموردين،حساب إجمالي العملاء،لأنها تساعد في اكتشاف الأخطاء غير العمدية وخيانة الأمانة و يعتبر هذا

الأسلوب وسيلة وقائية ضد الغش أو التلاعب،كما يمكن من خلاله أن تستعيد المؤسسة قيمة الخسائر الناتجة عن

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن و محمدا لسيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة الإسكندرية،2004،ص378

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيزي، "الرقابة و المراجعة الداخلية"،مرجع سابق،2004،ص200



أي غش أو تلاعب من جانب موظفي المؤسسة فعليا ما تؤمن المؤسسة مثلا: أمناء الصندوق الصرافين ضد خيانة الأمانة.

### 2. الدورة المستندية:<sup>1</sup>

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها أدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية و الشكلية، بالإضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه و تداوله و أيضا ترقيم هذه المستندات لتسهيل عملية الرقابة، و ضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية و منع المسؤولية المزدوجة عنها، كذلك ينبغي تمييز المستندات بالوضوح و البساطة في التصميم و الاستخدام.

إن إنشاء الدورة المستندية يمثل أساسا يجب المحافظة عليه، فلا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق التحصيل و الصرف و الشراء و البيع و التخزين، مع مراعاة خطوط السلطة و المسؤولية عند إنشاءها.

### 3. المجموعة الدفترية:<sup>2</sup>

وفق طبيعة المنظمة و أنشطتها، تعد و تجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية.

كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الرئيسية عند تجهيز المجموعة الدفترية، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة و التركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، كذلك ينبغي أن تتميز المجموعة الدفترية بالبساطة في التصميم قصد سهولة الاستخدام و الإطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و فتحى رزق السوافيري، "الرقابة و المراجعة الداخلية"، مرجع سابق، 2004، ص201

<sup>2</sup> فتحى رزق السوافيري و آخرون، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية"، مرجع سابق، 2002، ص27

4. الوسائل الآلية و الإلكترونية المستخدمة:<sup>1</sup>

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة و تسجيلها، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية و تحليل البيانات و المعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، و أن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.

حيث يسمح استخدام كافة الوسائل الآتية توفير ما يأتي:

- دقة و سرعة المعالجة،

- سهولة الحصول على المعلومات،

- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة،

- توفير الوقت،

- تدعيم العمل بكفاءة،

- نقص تكلفة المعالجة،

- التحكم في المعلومات.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي زرق السوافيري،،"الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، 2004، ص193

الجرد الفعلي للأصول:<sup>1</sup>

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية، بإمكانية جردها الفعلي كالتقديرة بالخزينة و المخزون بأنواعها الثلاثة و الأوراق المالية و التجارية و معظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي المباني، السيارات، الآلات و الأثاث.

كما و أن نتائج الجرد الفعلي و مقارنتها بالأرصدة الحاسبية التي تشملها السجلات الحاسبية إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول.

5 الموازنات التخطيطية:

الموازنة تمثل خطة كمية و مالية للمشروع ككل، ولوحداته الفرعية و ذلك خلال فترة زمنية معينة، و يمكن القول أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة، فالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي، فإن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي و ما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعية مسبقا، ثم تحديد الانحرافات و تحليلها و تحديد المسؤول عنها.

الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملا للرقابة و تقييم الأداء، لذلك تتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم و أهدافه و وظائفه، كذلك تحديد خطوات السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكنه ينبغي التنويه إلى أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة بل هي جزء من هذا النظام، لذلك أعدت ضمن المقومات الحاسبية لنظام الرقابة الداخلي.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و فتحي رزق السوافيري، "الرقابة و المراجعة الداخلية، نفس المرجع السابق، ص194-195

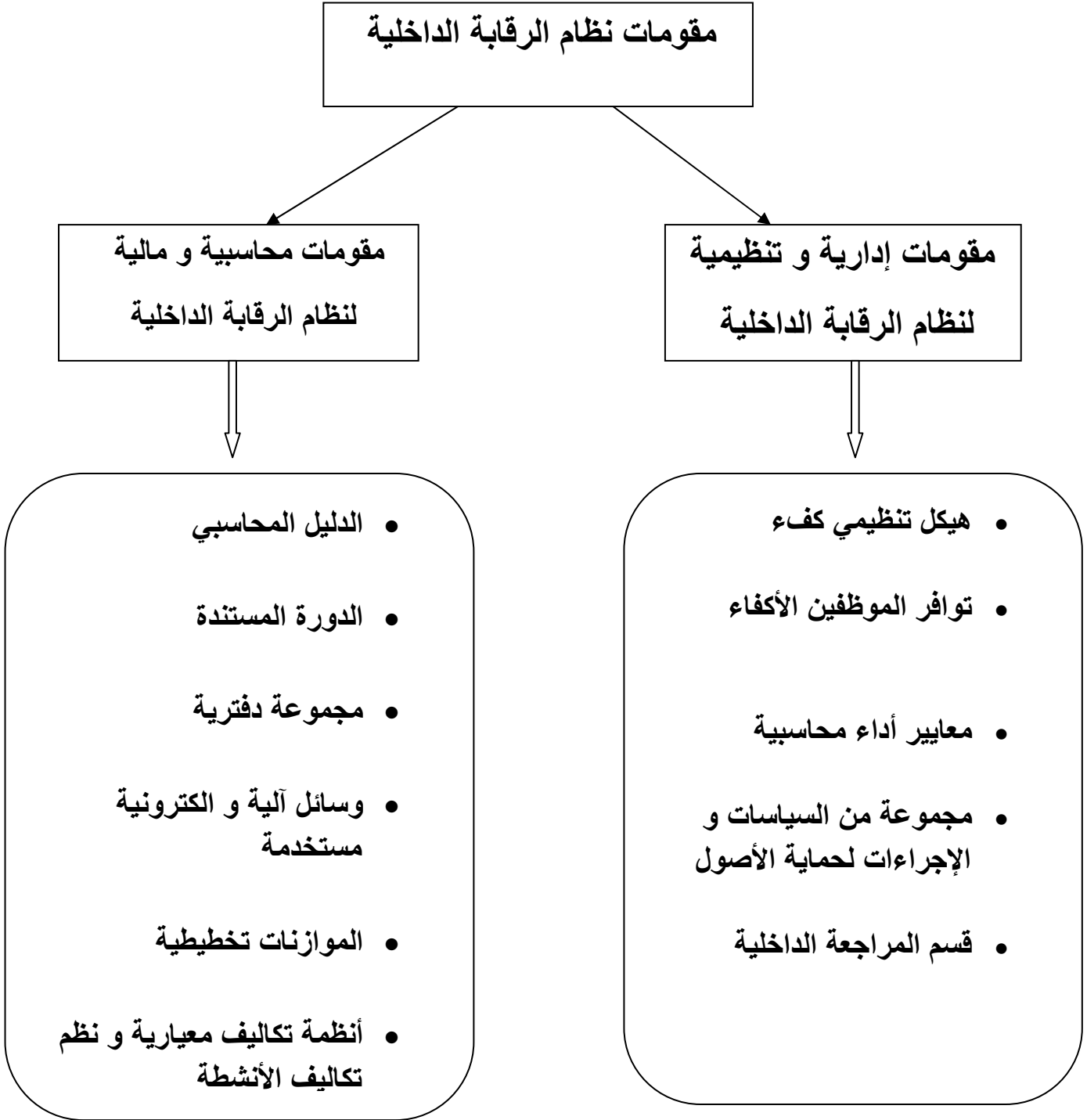
7. أنظمة التكاليف المعيارية و نظم تكاليف الأنشطة:<sup>1</sup>

التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقاً، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، لأن غياب المعايير المحددة مسبقاً، يدفع بالمسؤولين إلى المقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية بأداء الفترات السابقة و النتيجة هي عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة التي كانت في التكاليف الفعلية.

في السنوات العشر الأخيرة ازداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير مباشرة، سواء كانت صناعية أو غير صناعية، و ذلك بهدف زيادة كفاءة و فعالية النظام المحاسبي في توفير المعلومات لمتخذي القرارات، سواء في مجال التسعير أو تقييم الأداء أو في مجال المفاضلة بين الخيارات الاستثمارية، و السبب في تفضيل هذا النظام المتطور هو اعتماد على وجود علاقة قوية بين ما يتم تخصيصه من تكاليف غير مباشرة على وحدات الإنتاج و بين درجة استفادتها من الأنشطة التي تشارك في تصنيعها عكس ما تفترضه أنظمة التكاليف المعيارية من وجود علاقة بين أحد مستويات التخصيص التقليدي و بين درجة استفادة وحدات الإنتاج من عناصر التكلفة من جهة أخرى، و بالطبع فإن تحليل الانحرافات الممكن استخدامها في هذا النطاق يختلف عما هو موجود في ظل التكاليف المعيارية.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و فتحى رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص195

الشكل (4): يمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الطالبة

المطلب الثالث:العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية و تعبر عن وضعيتها الحقيقية،لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة و متانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي،و الذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة.إن حساسية و أهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة و المساعدة على تطوره، والتي هي<sup>1</sup>:

1-الأصناف العديدة للمؤسسة:

عرفت المؤسسة أصنافا عدة و تقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها(تجارية،فلاحية،صناعية،خدمائية) أو من ناحية طبيعتها القانونية(خاصة،عامّة) أو من ناحية حجمها(صغيرة،متوسطة،كبيرة)،إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات و القطاعات التي يزداد الاستثمار فيها،لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة و يقيم فيه عمل الهيئة المسيرة له،هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية و موازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر مسعود صديقي،المراجعة و تدقيق الحسابات،(الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثانية،2005،ص92

2- تعدد العمليات:<sup>1</sup>

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل، وتبيع، و داخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، و في إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها و التي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر جليا بأن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

3- توزيع السلطات و المسؤوليات:

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات و المسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين، على أن تكون هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الأخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أدائها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية و باستعمال كل الوسائل و الإجراءات التي تكفل الأهداف المستوحات من نظام الرقابة الداخلية.

و في هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الوجبات المسندة إليه و حدودها، مما يسمح له التصرف في حدود سلطته و مسؤوليته. إن هذا التقسيم الملائم للعمل و الواجبات من شأنه أن يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة أم على مستوى المديرية الأخرى، كما أنه يقلل بقدر الإمكان من احتمالات وقوع الأخطاء، لذلك أن نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم التقسيم الملائم للعمل:

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص93-94

- الفصل بين أداء العمل و سلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تسجيل العمليات المتعلقة به؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه؛
- تقسيم العمل المحاسبي بين عدة الأشخاص.

### 4- الحاجة الدائمة للمعلومات:<sup>1</sup>

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة و خارجها و إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة. و باعتبار نظام المعلومات المحاسبية أحد أنظمة المعلومات فهو يعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت و المكان المناسبين، من خلال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها في وقت لاحق، كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبرة عنها. إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتجة عن الاستعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشقتها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقي القبول من طرف مستعمليها.

إن هذا الاستعمال المتميز لوسائل نظام الرقابة الداخلية كان عامل مساعد لتطويره من خلال محاولة الحكم على المعلومات المقدمة للأطراف الطالبة لها و درجة مساهمتها في القرارات المتخذة.

<sup>1</sup>محمد إتهامي طواد، مسعود صديقي، المراجعة التدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص 94



### 5- حماية أصول المؤسسة:<sup>1</sup>

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية و محاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذ يجب القيام بالتأمينات اللازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المنتجات المنقولة و التي هي على عاتق المؤسسة، وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة و الحقوق بما فيه الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الأمانة، وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شأنه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، و تتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية و يستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر حماية الأصول أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنها أن يخلي المسؤولية المترتبة على الإدارة في منع الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابهما على الأقل.

### 6- اعتماد مراجعة اختيارية:<sup>2</sup>

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجري عليها المراجعة، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل (المجتمع). يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

<sup>1</sup> محمدا لتهاامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة التدقيق الحسابات (الإطار النظري و الممارسة التطبيقية)، نفس المرجع السابق، ص 95

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 96 .

تبعاً لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني و الذي لم يكن موضوع الاختيار.

### المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتناول في هذا المبحث على أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية و طرق و مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### المطلب الأول: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن أهمية نظام الرقابة الداخلية هي الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، و تدقيق المعلومات و بالتالي فان هذا النظام يقوم بفحص و تقييم ما يلي:

➤ الحكم على فعالية وجود المعلومة و التحقق من الحقيقة المادية للمعلومة.

➤ حكم كلي و إجمالي على مدى صحة و دقة المعلومة المستعملة و تقديم نصائح مفيدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية باعتبارها أمر ضروري للمؤسسة.

➤ في مجال المحاسبة و المالية فان الحكم يعتمد على هذا الأسلوب الخاص المحدد بعدة أعمال التي تستعمل الرقابة الداخلية لصياغة رأي حول دقة و صحة المعلومة.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية لهو أمر مهم بالنسبة للمؤسسة للتأكد من سلامة و صحة المعلومة المحاسبية و بالتالي الحفاظ على موجودات المؤسسة.

### المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية، و من بين هذه الطرق نذكر ما يلي:

- طريقة الاستبيان؛
- طريقة المذكرة المكتوبة؛
- طريقة خرائط التدفق؛

#### أولاً: طريقة الاستبيان؛<sup>1</sup>

تعتبر هذه الطريقة قديمة، و تتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع و عملياته المختلفة، و يجب أن تصاغ الأسئلة بعناية، و يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته و تأدية وظائفه، و تكون الإجابة على الأسئلة إما ب"نعم" أو "لا" ، بحيث الإجابة ب"نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة ب"لا" فتدل على وجود القصور في مجال معين و عدم إتباع الإجراء السليم.

ومن هنا يتضح أنه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة مما جعل مهمة الإجابة مملة و روتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1999، ص177

### ثانيا: طريقة المذكرة المكتوبة<sup>1</sup>

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم الرقابة الداخلية، و ذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن أسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة و غير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان

يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة روتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

و تبعا لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، و عن تدفق المعلومات و البيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، و يتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين و العاملين، الملاحظة، الاختبار، الاستفسار، و كذلك عن طريق السندات و السجلات المحاسبية و غيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

وتكتب المذكرة تبعا لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند فحصه و اختباره لتلك البنود.

### ثالثا: خرائط التدفق<sup>2</sup>

خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال و الرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي للبيانات أو قرارات أو

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات مرجع سابق، ص 177

<sup>2</sup> غسان فلاح المطرانة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2004، ص 214

إجراءات معينة و إذا أعددت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات و التحركات و التدفقات و كافة الإجراءات

الخاصة بكل ما يظهر على الخرائط ، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الأستاذ العام.

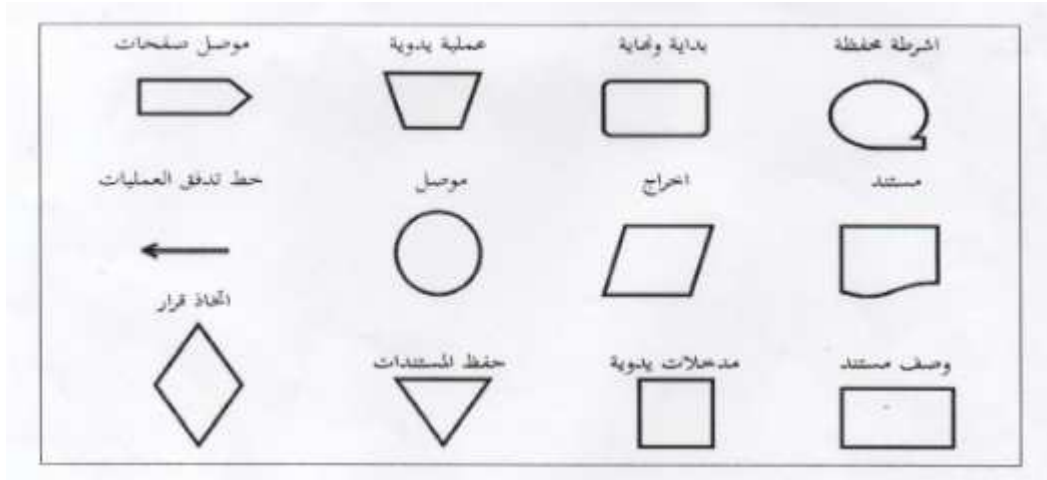
و يستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة و دقة، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة.

وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، و بذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه و يفهمه بسهولة.

أن خرائط التدفق قد تكون موحدة أصلا ضمن النظام المالي و الإداري للمؤسسة، و في هذه الحالة على المراجع دراستها و فحصها و اختبارها، و ذلك بتتبع مسار

بتصميمها بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات و الوظائف المختلفة.1  
ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة وأيضا لا تبين الإجراءات الاستثنائية و قد تعتبر ذات أهمية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية و يتطلب إعدادها وقتا كبيرا.

الشكل (5): يوضح أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق.



المصدر: جيهان عبد الماعز جمال، مراجعة و حوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات 2014 ، ص

.212

المطلب الثالث:مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها المراجع و الذي يسعى إلى فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة، و كذلك إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقيق من صحة عمل النظام.

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

1-وصف الأنظمة:

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد محيط معالجته للمعلومات.

و لا بد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة و بفعالية.

وفي مرحلة وصف الأنظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق والتي تطرقنا إليها في المطلب الثاني،وفي حالة قيام المراجع بالاستجوابات المؤسسة من أجل الوصول إلى الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها :

-احترم السلم التنظيمي ،فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية الا في حالات خاصة.

-حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

<sup>1</sup>عميروش بويكر ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة،مذكرة مكملة لنبل شهادة الماجستير،جامعة فرحات عباس ،سطيف،2010\_2011،ص86وص87



2-التحقيق من فهم النظام :<sup>1</sup>

بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو الاستبيان ، فإنه يتحقق من استيعاب للنظام من اجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة فخرائط التدفق تسمح للمراجع إيجاد الإجراءات الرقابة الملائمة ، فالمرجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي :

- كيف تتم عملية الاختبارات ؟

- ماهي الإجراءات التي يجب اختبارها ؟

- ماهي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار .

التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبار المراجعة لأرصدة القوائم المالية كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمرجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية .

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة(ضمانات تسمح بالتسجيل الجديد للعمليات )و نقاط الضعف. (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير تستعمل في هذه الخطوة،في الغالب استمارات مغلقة). (questionnaires fermés) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا. (الجواب بنعم إيجابي و الجواب ب لا سلبي). و عليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

<sup>1</sup> khelssi Réda, **audit et audit opérationnel** , houma , Alger, 2005, p 40.

4- إختبار الاستمرارية:<sup>1</sup>

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأول للنظام القوة فعلا أي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة و دائمة.

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ، و لا تحمل خلل .

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة و في كل مكان.

فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعية.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :<sup>2</sup>

باعتقاد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأول لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف و نقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (document de synthèse) ، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات -تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.

<sup>1</sup> شادي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس، 2009، ص 120.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التدقيق، بن عكنون، الجزائر، الساحة المركزية، ص 74.

يسهل أو يصعب فحص الحسابات و القوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية.

يعتبر آخر إن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته و تحرياته المباشرة و إن ضعفه يجعله يتعمق أكثر من

ذلك ؟

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد يظهر و يجيد بكل وضوح:

-وظيفة و مسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكن و مفهوم من طرف الجميع؛

-نظام يعطي الرخصة اللازمة و يراقب كل العمليات في شكل إجراءات و طرق العمل التي ينبغي إتباعها عند

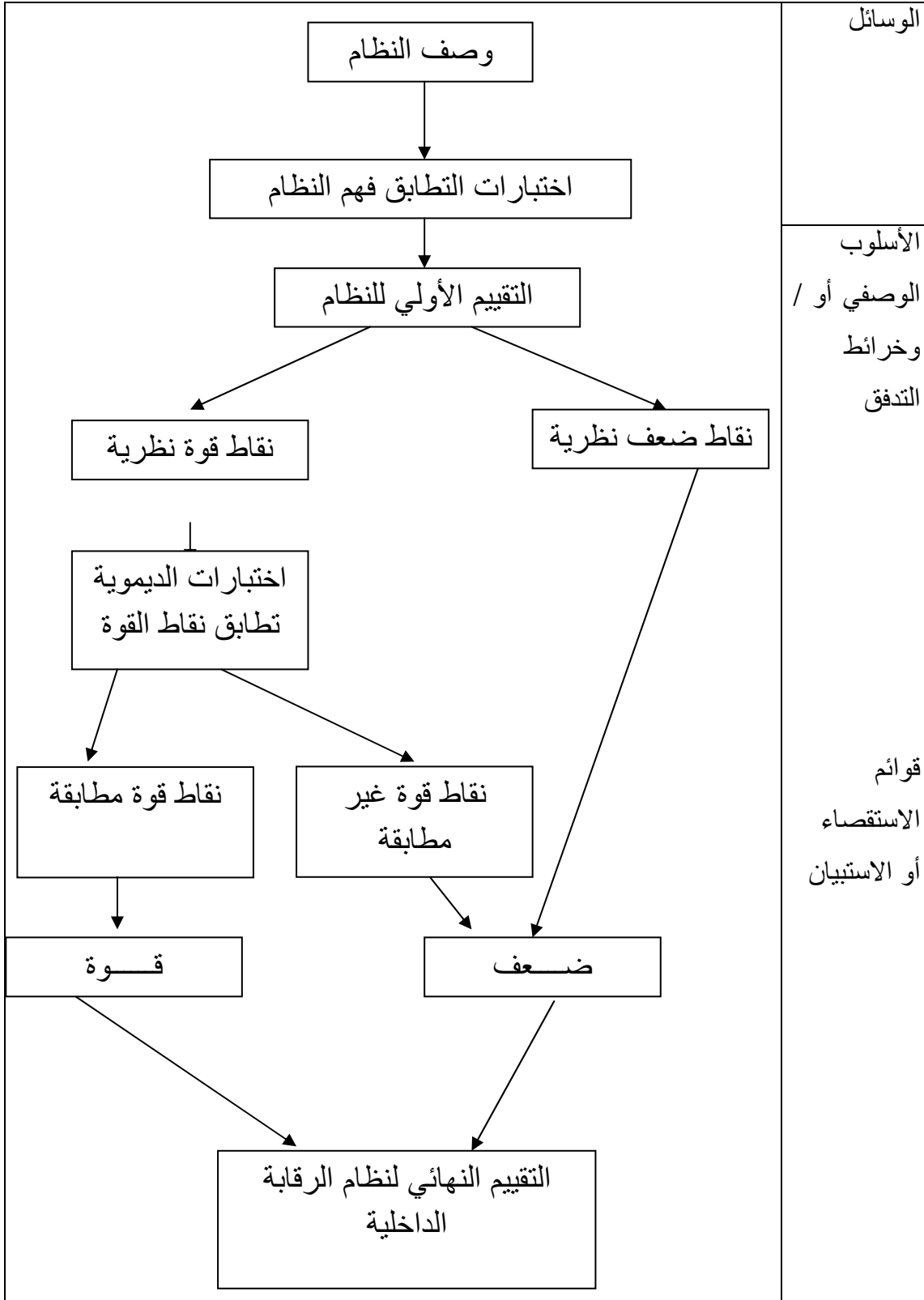
إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي لكيفية معاملتها و إدخالها في نظام المعلومات

الذي يمثل الصورة الحقيقية للنظام في المؤسسة.

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية، و الشكل التالي

يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و السائل المستعملة لذلك.

الشكل رقم(6): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.



المصدر: شدوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، ص 121

يمثل هذا الشكل التي تقيم فيها نظام الرقابة الداخلية حيث يكون أول مرحلة في عملية التقييم هي وصف النظام المتبع التي تستخدمه المؤسسة أي نوع الطريقة التي يقو المراجع التقييم بها.(طريقة استبيان، خرائط تدفق) ومن هنا تأتي مرحلة فهم النظام التي يقوم بها المراجع بإعداد استبيان أو خرائط تدفق من أجل التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية الذي يكون بالنظر في القوائم المالية عن طريق اختيار عينة إحصائية و إعطاء نقاط القوة و الضعف المبدئية. و بعدها يقوم المراجع بالتأكد من أن نقاط القوة هل هي أم لا في الواقع؟

حيث يعطي ما إذا كانت هذه النقاط غير مطبقة تؤدي إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية أما إذا كانت مطبقة تنتج عنها قوة في هذا النظام و في آخر مرحلة من تقييم نظام الرقابة الداخلية و هي مرحلة التقييم النهائي يتم فيه النظر في نقاط الضعف التي قد نجمت عن خطأ في التصور عند التقييم الأولي و إعطاء الإجراءات التصحيحية من أجل تدارك الضعف كما يقوم المراجع بتقييم ملخص أو تقرير يبين فيه مدي كفاءة و فاعلية هذا النظام.

خاتمة الفصل الثاني:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير الذي يعمل علي وضع أدوات توفر للمؤسسة معلومات صحيحة ودقيقة تعبر عن وضعيتها الحقيقية. و حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعال يجب اللجوء إلى وظيفة التدقيق التي تسمح بضبط مسار المؤسسة و حمايتها من الأخطار لتحقيق الأهداف.

الجانب التطبيقي:

واقع تدقيق نظام الرقابة الداخلية

بمؤسسة الحليب و مشتقاته –

سعيدة

## **الفصل الثالث: واقع تدقيق نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الحليب و مشتقاته**

---

### **تمهيد:**

بعد تناول موضوع أهمية التدقيق الداخلي و تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية و جب علينا إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له.

و قد اخترنا مؤسسة الحليب و مشتقاته لدراسة الحالة، و حتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الحليب و مشتقاته-ملبنة المنبع-**

**المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.**

**المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.**



## المبحث الأول: التعرف بالمؤسسة محل الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على المؤسسة محل الدراسة و هيكلها التنظيمي

### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 و هي في شكل مؤسسة عمومي ذات طابع تجاري و صناعي تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة و قد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية :

- الناحية الشرقية ORELAIT .

- الناحية الوسطى OROLAC .

- الناحية الغربية OROLAIT

- التعريف ب OROLAIT :

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب و مشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية ، و هي مختصة في إنتاج الحليب و مشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن ، مقرها الرئيسي في مدينة وهران .  
تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم و بطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، و هذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO).

عرفت المؤسسة عدة تغيرات ، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران ، و في عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته و الذي هو مؤسسة إنتاجية و تجارية . أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب و مشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، و هذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب و مشتقاته.

## الجانب التطبيقي : واقع تدقيق نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الطييج و مشتقاته - سعيدة

و بعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، و تحررت من ناحية التسيير و التمويل و إقامة المشاريع الاستثمارية و اختيار الموردين و أصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل

أسهم تنتمي لقطاع التغذية، و مزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري و يحتوي على الوحدات التالية:

- وحدة الإنتاج بوهران .
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس .
- وحدة الإنتاج بمستغانم .
- وحدة الإنتاج بسعيدة .
- وحدة الإنتاج بمعسكر .
- وحدة الإنتاج بتيارت .
- وحدة الإنتاج ببشار .
- وحدة الإنتاج بتلمسان .

**المطلب الثاني :لمحة تاريخية عن مؤسسة ملبنة المنبع:**

وحدة سعيدة \* المنبع\* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 و دخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و 10000 لتر من اللبن .

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997 ، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب و هي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج و يتمثل إنتاجها في الحليب و مشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران ، مشرية ، عين الصفراء، فرندة ، البيض، سيق ، المحمدية .

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1-المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة.

ت - ورشة التكييف أو التعليب.

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد.

**البنية الإدارية**

تشغل الوحدة 2\*8 سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 86 عاملا موزعين حسب المصالح و ذلك

كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال.
- المحاسبة و المالية: 5 عمال.
- الإنتاج: 23 عامل.
- الصيانة: 7 عمال.
- التموين: 3 عمال.
- البيع: 17 عامل.
- مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين، العدد : 3 عمال .
- المخبر: 2 عمال .
- الأمن: 11 عامل .

كما يوجد توزيع ثانوي لعدد عمال الوحدة و ذلك يتم كما يلي :

- منفذين: 49 عامل .
- السيطرة: 18 عامل .
- الإطارات: 9 عمال.
- الإطارات العليا : 10 عمال .

تنتج الوحدة حوالي 25000 لتر يوميا توزع كلها و هي مقسمة كالتالي:

\* 13000 لتر حليب معقم.

\* 8000 لتر حليب بقر.

\* 4000 لتر لبن.

يتم إنتاج الحليب على نوعين، الكيس و العلبه، و كذلك بالنسبة للبن. كما أنه تم البدء في إنتاج الزبدة

\* السمن\* . و مستقبلا تحضر المؤسسة مشروع إنتاج الجبن لكن هذا المشروع تعترضه بعض العراقيل الإدارية

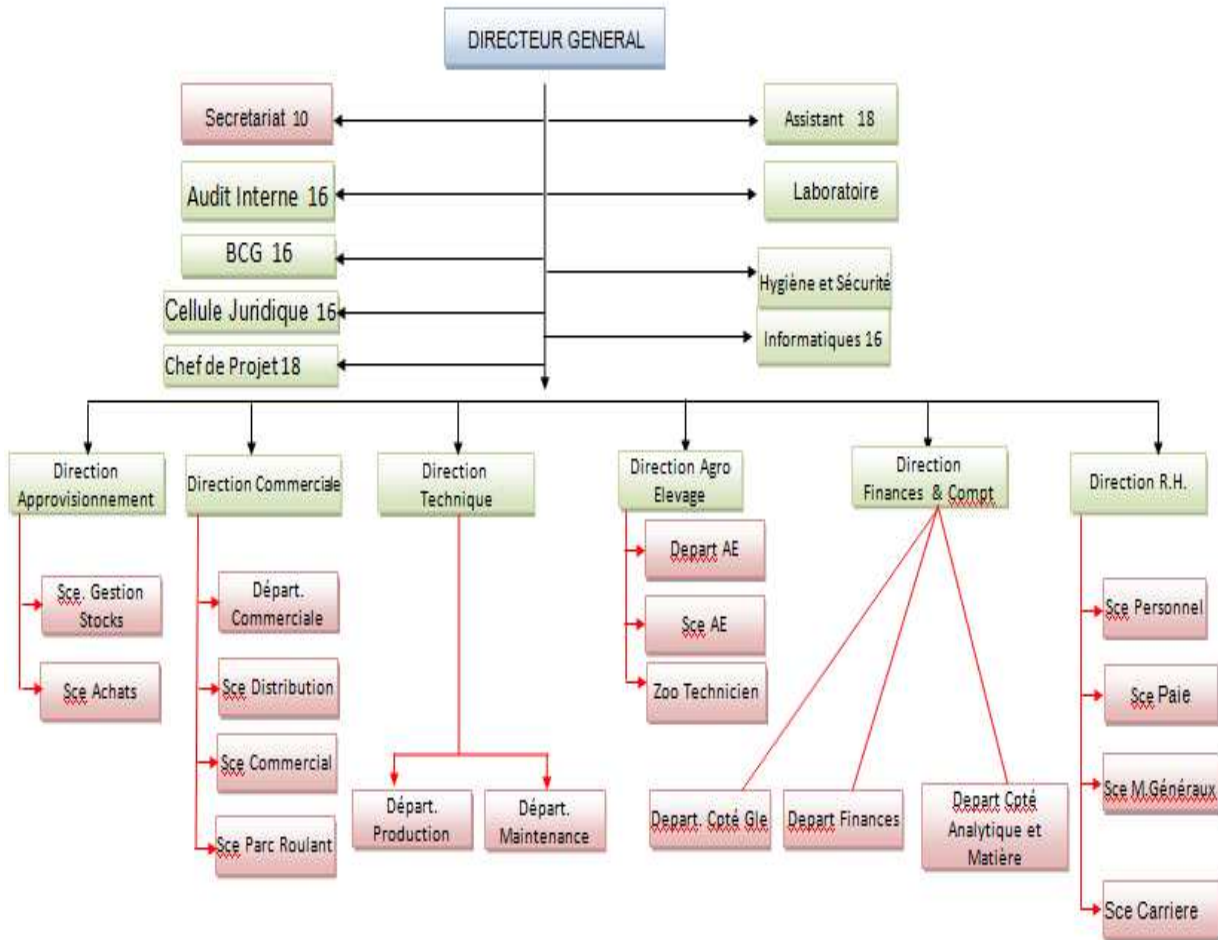
رغم وصول التجهيزات الخاصة بالإنتاج و توفر الإمكانيات و الأرضية اللازمة لذلك.

#### ملاحظة:

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يوجد فوجين كل فوج متكون من 17 عامل مقسم إلى:

2 تقنيين و 15 منفذا و يكون العمل لمدة 8 سا يوميا لكل فوج .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لملمبة المنبع.



## **المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية في ملبنة المنبع**

تتوقف نجاعة نظام الرقابة الداخلية على مدى الالتزام بإجراءاته و على كفاءة المورد البشري في المؤسسة ، باعتباره أهم عنصر في المقومات الإدارية للنظام إلى جانب المقومات المحاسبية و المالية، فكلما توفرت هذه المقومات الأساسية كلما ازدادت فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه ، وهذه المقومات سيتم إسقاطها على ملبنة المنبع سعيدة .

وعليه فان هذا المبحث سيعتني بتحديد معالجة المطلبين الآتيين:

- المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية.
- المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية.

## **المطلب الأول: المقومات الإدارية و التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية**

سيتم التركيز في المطلب على العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي.
- توافر الموظفين الأكفاء.
- معايير أداء سليمة.
- مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول .
- قسم المراجعة الداخلية.

## 1.1- الهيكل التنظيمي:

بالنسبة للهيكل التنظيمي للمؤسسة فهو يضم عدة مصالح تابعة لهذه الأخيرة لا يمكن الاستغناء عنها و هي مرتبة حسب الشرح التابع لها .

و يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية:

1- المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

أ - مصلحة الإنتاج: و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين: ورشة التحضير، ورشة التعقيم.\*

ورشة التحضير : و يتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية \* مسحوق الحليب \* مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب , هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول لاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

\* ورشة التعقيم:

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري.

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لحزن مشتقات

الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة و هي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة

فيها متوسطة و يتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبن مثلا، و تفكر المؤسسة في

زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة.

ب - مصلحة الصيانة: تقوم هذه المصلحة بصيانة و إصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج، و لها

علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على:



- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .
- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .
- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .
- إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة .
- و تظم مكتبا للدراسات وورشة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك .

**ج - المخبر :**

يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحاليل للتأكد من مدى مطابقته للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيوكيميائية ثم تحاليل بكتولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

**د - مصلحة تجميع و استقبال الحليب:**

دورها استقبال حليب المربين و تسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي 1 من الإنتاج الكلي و يتم تسييرهم و تنظيمهم بالتعاون مع المخبر.

**- مديرية المحاسبة و المالية : تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية :**

أ - مصلحة المحاسبة العامة: والتي تعني بضبط العمليات و الحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها، و بناءا

على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات و التطهير و من أهم مهامها :

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخل إلى البنك .

- مراقبة خزينة المؤسسة .

- تبرير نفقات و مداخيل المؤسسة .

- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية ، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .

- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ و تسجيل العمليات يوميا.

ب - المحاسبة التحليلية:

و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة ، فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة .

3 - الإدارة العامة:

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين و تنقسم إلى المصالح الآتية:

أ - تسيير المستخدمين: تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن

المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بذل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها

تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل.

ب - مصلحة التكوين: دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة \* التكوين

المهني ، المتربصين ... الخ \* .

ج - المصلحة الاجتماعية: تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية و المهنية، و تشرف على تلبية متطلبات العمل في ظروف أفضل، كما تقوم بالتأمين على كافة العمال داخل الوحدة.

4 - مديرية البيع : و تنقسم إلى المصالح التالية:

أ - مصلحة تسيير المبيعات: و يتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا.

ب - مصلحة البيع : تهتم ببيع منتج الحليب و مشتقاته و تسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها .

ت - مصلحة الفوترة : يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته.

د - مصلحة النزاعات القضائية: تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر بالموزعين أو العمال ، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعتها قضائيا و - مصلحة النقل : المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار .

5 - مديرية التموين: تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من غبرة، الحليب، مادة دسمة، مواد التغليف.. الخ

إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية ، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة ، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها

## الجانب التطبيقي : واقع تدقيق نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الطيبج و مشتقاته - سعيدة

محليا بمركب المدية و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت ، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا .

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهرا و هذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل و لقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة ، و اتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى و بالأخص وهران ، و تنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين :

\* مصلحة تسيير المخزون :

تهتم بتسيير و إدارة المدخلات و المخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف ، مواد التنظيف ، قطع الغيار ، و بالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة .

\* مصلحة الشراء: تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية و كل مستلزمات الإنتاج.

**6 - مصلحة الأمن و النظافة :** ( تضم مصلحة الوسائل العامة ) تقوم بمراقبة المعدات و أمن العمال كما أنها

مسؤولة عن مراقبة دخول و خروج العمال و الشاحنات و تقوم بحفظ الوحدة و تنقسم بدورها إلى :

مصلحة الوسائل العامة : تسهر على توفير كل مستخدمات المكتب و مستلزمات التنظيف .

## 2-توافر الموظفين الأكفاء:

نظام الرقابة الداخلية يعتمد بصورة كبيرة على درجة كفاءة الموظفين ،فان إدارة الموارد البشرية بكل ما تحتويه من أقسام موضوعة تحت المسؤولية المباشرة للمدير العام تعمل على تطبيق مخطط التطوير الوظيفي للموارد البشرية و ذلك عن طريق نظام رقابة داخلية.

تتخذ إدارة الموارد البشرية سياسة سلمية سواء في تعيين الموظفين الجدد أو ترقية موظفيها الحاليين،و تعمل على تسيير الموظفين و ملفاتهم فهي تقوم أيضا بتسيير الأجور و الرقابة على حضور الموظفين و كل هذه الإجراءات تستوجب موافقة و مصادقة المدير.

## 3-معايير أداء سليمة:

وجود هيكل كفء في ملبنة المنبع و عمال ذو كفاءة و قدرات عالية،لا ينبغي التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين.و ذلك في محاولة مقارنة ما هو مبرمج مع ما هو في الميدان و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها .

## 4-مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول:

السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة، أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف، فكل من السياسة و الإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الداخلية،و من بين الإجراءات و السياسات المعمولة لحماية الأصول هي:

تسيير حظيرة السياسات التي تضمن تنقلات الموظفين في كل وقت، كذلك تصليح و صيانة الآلات المستخدمة، وأيضاً بالنسبة للأمن و الحراسة بصفة دورية و منتظمة، كما تعمل ادارة تسيير الوسائل العامة على حماية مركز الهاتف الداخلي ، كذلك تنظيم كل المشتريات الخاصة بالآلات و المعدات لحساب المؤسسة.

5-قسم المراجعة الداخلية:

سيتم التعرض إلى قسم المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة المنبع:

وضعت الإدارة في هيكلها التنظيمي إدارة مراجعة مستقلة عن إدارة المحاسبة، إن مدير إدارة المراجعة عادة ما يكون مسؤولاً عن إعداد خطة العمل ووضع رزمة المهام و التوقيت الخاص بتحقيقها، كما يقوم بوضع تقرير حول مقاييس و ملاحظات المخاطر.

إن ما يهدف إليه المراجع أساساً هو ضمان رقابة عادلة، باستعمال جملة من الوسائل اللازمة و الموضوعية تحت تصرفهم لضمان صحتها و أمانها و فعالية هذه العمليات و مدى احترام التعليمات و التوجيهات، تركز إدارة المراجعة على الرقابة الدورية للعمليات المحاسبية، الميزانيات و الملفات، و يعمل أيضاً على ضمان صحة تطبيق الإجراءات الداخلية في جميع العمليات و توكل له العمليات التالية:

❖ تطبيق اللوائح و القوانين المنصوص عليها سواء منشير أو تعليمات و إجراءات.

❖ التأكد من مطابقة التسجيلات المحاسبية مع المستندات المرفقة، و التأكد من الإمضاءات.

❖ ضمان أن كل العمليات المحاسبية اليومية مسجلة في الحسابات الصحيحة.

❖ السهر على حفظ الوثائق و المستندات المحاسبية في أرشيف منظم.

من خلال هذه المهام يسعى المراجع لتحقيق معظم الوظائف الرقابية سابقة الذكر ، حيث يقوم المسؤول على المصلحة بتتبع كل عملية و مقارنتها بالوثائق المبررة لها ، و بعد إتمام المراجع لعمله يمضي عليه و يتم إرساله إلى مدير من اجل المصادقة عليه.

المطلب الثاني: المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية  
يقوم نظام الرقابة الداخلية على مقومات أساسية لا يمكن الاستغناء عنها:

- الدليل المحاسبي.
- الدورة المستندية.
- المجموعة الدفترية.
- الوسائل الآلية و الالكترونية المستخدمة.
- الموازنات التخطيطية.

### أولا-الدليل المحاسبي

الدليل المحاسبي لمؤسسة المنبع هو الدفتر المرجعي الذي يحمل كل تفاصيل الحسابات و أرقامها و تسمياتها، وهذا ما يجعله سند لكل الموظفين، و تقوم المؤسسة بتجميع الكشوفات و الوثائق المحاسبية و وضعها في سجلات خاصة وفق نظام محاسبي معين، ضمن خطوات مسطرة و باستعمال دفاتر و مستندات قانونية.

### ثانيا -الدورة المستندية:

إن إدارة المؤسسة تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية و هذا بناء على وجود دورة مستندية، تستعين بها كأساس لعملية الرقابة على نشاطاتها و يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية و الشكلية و كذلك ينبغي تمييز المستندات بالوضوح و البساطة في التصميم و الاستخدام ، ولا تتم عملية الرقابة إلا بوجودها خاصة في نطاق الشراء و البيع و التخزين

**ثالثا - المجموعة الدفترية:**

الإدارة تشكل مجموعة دفترية تساعد على أداء المهام و يمكن ان نلمس مجموعة دفترية ترتبط بالعديد من الإجراءات و التعليمات منها:

-المخطط المحاسبي وما يجعله من إلزامية مطابقة الترميز، الاسم، مضمون حسابات العمليات.

-قواعد الحفظ و استعمال النقود.

-توضيح مسؤولية التوقيع و المصادقة.

إن المؤسسة تقوم بعمليات يومية و لذلك تستوجب على كل مصلحة أن تكون لها دفاتر فيها البيانات الخاصة بعملياتها ، تتميز هذه الدفاتر بالبساطة في التصميم و سهولة الاستخدام و يمكن أن نميز بين المجموعة الدفترية الآتية:

مصلحة الحافظة للأوراق المالية،فلدى المسؤول عنها عدة دفاتر،و مصلحة المحاسبة فيها دفتر الأجور و دفتر العطل أين تكون هذه الدفاتر مرقمة و سهلة الاستخدام و نظرا لطبيعة عمل هذه المصلحة فان به مجموعة من الدفاتر المحاسبية ،كدفتر اليومية ،دفتر الأستاذ العام.

كذلك هذه المصلحة بها نماذج و أشكال عديدة من الكشوفات المحاسبية ككشف الحركة اليومية الشامل،الميزانية الشهرية،قوائم المصاريف.

**رابعا: الوسائل الآلية و الالكترونية المستخدمة:تعمل مصلحة الإعلام الآلي على أداء المهام التالية:**

■ تثبيت سياسة الإعلام الآلي الموضوعية من طرف الإدارة العامة .

■ ضمان جمع و تسجيل المعلومات بالإعلام الآلي.



- الرقابة على نوعية الوثائق المستخرجة بالإعلام الآلي و خاصة تلك المرسلة إلى الإدارة العامة.
- تسيير عمال خلية الإعلام الآلي.
- اقتراح كل ما يفيد الإدارة العامة في تطوير أو تحسين الخدمات .

أما بالنسبة للاتصالات الالكترونية يتم استخدام الهاتف، الفاكس، كذلك هناك جهاز إعلام ألي إضافي توجد به برامج عامة(exal.word) تستخدم عند الحاجة من طرف أي مصلحة لكتابة المراسلات و التقارير مستعملين في ذلك الطابعات.

#### خامسا-الموازنات التخطيطية:

للموازنة التخطيطية دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي و ما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقا بغية تحديد الانحرافات في المؤسسة و الرقابة في كل ذلك تتركز على مطابقة التوقعات على ما تحقق فعلا و التعريف بالانحرافات الموجودة، و اعطاء اسباب مقنعة و توضيحت لمناقشتها في اجتماع خاص و الاستفادة من خطط تصحيحية و التقليل من الانحرافات .

## المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يقوم مدقق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة و مراجعة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي و كذلك التركيز على الأساليب الرقابية المصممة لمنع حدوث الغش و الأخطاء و المخالفات أو لاكتشافها و لا يكفي لمدقق الحسابات أن يقوم بطرح الأسئلة و الحصول على الإجابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها على النحو التالي:

#### 1- طريقة الاستبيان:

يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. و يتم تصميم نموذج الاستبيان بان تكون الإجابة إما بنعم أو لا أو يطبق أو لا يطبق حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية و إجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام. يستطيع مدقق الحسابات باستخدام طريقة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية. كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام و ذلك كونه يوفر في الوقت و الجهد و لا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة.

#### 2- طريقة المذكرة المكتوبة:

يتم استخدام طريقة المذكرة المكتوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة و تفاصيل إجراءات الرقابة على العمليات و تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستبيان و من خلال المذكرة المكتوبة يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف و ما هي نقاط

الضعف. تختلف طريقة المذكرة المكتوبة من مدقق إلى آخر و تختلف وفقا لاحتياجات المدقق حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.

### 3- خرائط التدفق:

يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة و ما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية و تأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة كذلك تتمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية و بيان مواطن قوته و ضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:

- 1- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات و المستندات و أسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
  - 2- بعد الخطوة السابقة و استنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
  - 3- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين و إجابتهم على استفسارات المدقق، يتم استخدام عدد من الأشكال المتعارف عليها في إعداد خرائط التدفق
- تستعمل المؤسسة خرائط التدفق لتوضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في ادخال البيانات و استخراجها اليا و يدويا.

المطلب الثاني: نقاط القوة و نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

**1-نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية:**

- وجود تنظيم محكم لعمليات الشراء و البيع و التخزين في المؤسسة؛
- الاستعمال الايجابي لأنظمة الإعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات ،مثل معرفة ما إذا كان الزبون يملك ملفا لدى المؤسسة أو لا؛
- التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من الأقسام المعنية بوظيفة البيع و التخزين؛
- الوقاية من حالات نفاد المخزون، من خلال المتابعة في كل لحظة التعرف على مستويات المخزون؛
- وجود ترتيب و برمجة لطلبات الزبائن لكسب ثقتهم و تجنب التأخير في استلام طلباتهم؛

**2-نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية:**

- أحيانا إصدار التعليمات في شكل غير مكتوب.
- عدم التشجيع و التكرم لكل موظف منتظم.

### خاتمة فصل:

إن أهمية التدقيق الداخلي في تقييم أدوات المؤسسة من أهم الأنظمة المستخدمة مع وجود نظام رقابة داخلي فعال بها و يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها و أموالها و استمراريتها، و تحقيق الأهداف المسطرة .

قمنا بدراسة حالة في شركة الحليب و مشتقاته (ملبنة المنبع)-سعيدة- بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية و إجراء المقابلات لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

خاتمة عامة

## الخاتمة العامة:

يقوم المسؤولون بوضع نظام فعال للرقابة الداخلية لحماية حقوق المؤسسة ووجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال ، و يضمن سير نشاطاتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش و التزوير، و هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد و تقسيم بناء لمختلف الوظائف و تحديد المسؤوليات ، و على نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية مؤهلة و أدوات رقابية ملائمة.

و من خلال البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع التدقيق الداخلي حيث وجدنا انه جد ضروري في المؤسسة ، وكونه انه يتضمن كل المقاييس و الأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف ، تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الإخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية ، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخدامها . كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر من ركائز التدقيق الداخلي في إعطاء صورة صادقة للمؤسسة. ثم تعمق في الدراسة بالربط بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية على أساس أن التدقيق يسعى إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية من التأثير الايجابي عن طريق الوقوف على مدى تنفيذ الإجراءات و القوانين التي تدير المؤسسة.

أما في الجانب التطبيقي فتم إسقاط الجانب النظري على مؤسسة الحليب و مشتقاته -سعيدة- انطلاقا من الفرضيات التي بني عليها هذا البحث، حيث أن التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يسعى إلى تحقيق الأهداف المسطرة ، كما أن المؤسسة تعتمد اعتمادا كبيرا على التقرير النهائي الذي يناقش بالتفصيل في اجتماع مجلس الإدارة و هذا لتفادي بعض النقائص إن وجدت.

## اختبار صحة الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** توجد علاقة بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، حيث التدقيق هو نشاط اكتشافي يحقق التأكيد من تنفيذ ضوابط الرقابة الداخلية و كلاهما في النهاية يهدفان إلى حماية المؤسسة من الاختلاس و الغش و السرقة. وهذا ما يثبت الفرضية الأولى.

**الفرضية الثانية:** يهدف التدقيق الداخلي على اكتشاف نقاط القوة و نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية و بالتالي مدى فعاليته ، و هذا يؤدي إلى تحديد درجة الدقة على البيانات المالية، و القيام بالإجراءات لتأكد من صحة القوائم المالية و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

## نتائج الدراسة:

بناء على ما ورد في الدراسة ثم الوصول إلى النتائج التالية:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية و ضمان استقرارها، إذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات و المعلومات، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على نجاعة المؤسسة، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية أصولها.
- إن احترام إمكانيات و حجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد الأهداف من وراء إنشاء هذا النظام، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء.
- يقوم المدقق باكتشاف نقاط القوة و الضعف و إبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه و مدى فعاليته.



## قائمة المراجع:

### قائمة المراجع باللغة العربية:

#### أولا: الكتب

- 1- احمد نور و آخرون، الرقابة و مراجعة الحسابات ،مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية،1989
- 2- إدريس عبد السلام إشتيوي،المراجعة و المعايير،النهضة العربية لبنان،1996
- 3- حسين احمد الدحدوح و حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة،الإطار
- 4- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية و النظرية، دار وائل الأردن، 2007
- 5- خالد راغب الخطيب و خليل محمد الرفاعي،الأصول العلمية و العملية،تدقيق الحسابات،الطبعة الأولى عمان، 2010
- 6- دكتور خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى القاهرة، 2014
- 7- دكتور زهير حطرب،علم تدقيق الحسابات ،الطبعة الأولى،دار البداية عمان،2010
- 8- عبد الفتاح الصحن و محمد سمير الصبان،أسس المراجعة، الأسس العلمية و العملية،دار الجامعية مصر 2004،
- 9- عبد الفتاح محمد الصحن و محمد السيد سرايا،الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الإسكندرية 2004،
- 10- عبد الفتاح محمد صحن و فتحي رزق السوافيري،الرقابة و المراجعة الداخلية،الدار الجامعية الإسكندرية،2004
- 11- عبد الوهاب نصر الدين،شحاتة السيد شحاتة،الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا ،معلومات و عوامة أسواق المال،دار الجامعية مصر،2005
- 12- فتحي رزق السوافيري و آخرون،الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية،2002
- 13- كمال الدين مصطفى الظهراوي و محمد السيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة،الدار الجامعية مصر، 2001

- 14- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2005
- 15- محمد السيد سرايا، اصول المراجعة، الاطار النظري معايير و قواعد، دار المعرفة الجامعية مصر، 2002
- 16- محمد بوتين، مراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005
- 17- محمد سمير الصبان و محمد فيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية بيروت، 1990
- 18- نادر شعبان السواح، مراجعة داخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية مصر، 2005
- النظري و الإجراءات العلمية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر الأردن، 2007
- 19- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، مالية و محاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، 2012

#### ثانيا: المذكرات

- 20- شدوي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2009
- 21- عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010
- 22- عميروش بوبكر، دور المدقق في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، محاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010،
- 23- فاطمة بوعوج، دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فحص محاسبي، 2014-2015
- 24- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين المؤسسة، مذكرة ماجستير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004
- 25- محمد لمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 26- hamini allel.l'audit comptable et fannaier.berti  
édition,alger,2002
- 27- khelssi reda.audit et audit opérationnel,houma,alger,2005