

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر (أكاديمي)

تحت عنوان

أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في

المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة -

إعداد الطلبة:

- بوقرة خالد

- خيراني أمين

لجنة المناقشة

رئيسا

جامعة المسيلة

اسم ولقب الأستاذ:

مشرفا ومقررا

جامعة المسيلة

اسم ولقب المشرف: فكار أحمد فوزيل

مناقشا

جامعة المسيلة

اسم ولقب الأستاذ:

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَقُلْ رَبِّي زَكَنِي عِلْمًا)

صدق الله العظيم

الآية 111 من سورة طه.

الإهداء

إلى من رعتني بعينيها وكستني بجلها وعطفها... إلى أمي حفظها الله
واطال في عمرها..... وإلى من علمني العطاء بدون انتظار
وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز.....
وإلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء والزلاء.....
وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.....
وإلى من وسعهم قلبي و لم يذكروهم قلبي.....
وإلى إخوتي وأخواتي وكافة أفراد عائلة بوقرة.

خالد بوقرة

الإهداء

إلى من نذرت عمرها في أداء الرسالة وشتان بين رسالة ورسالة

رسالة صنعتها من أوراق الصبر.....

وطرقتها في ظلام الدهر.....أمي الحبيبة

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار.....

إلى من علمني العطاء بدون انتظار.....

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار..... أبي الغالي

وإلى إخوتي وأخواتي وكافة أفراد عائلة خيراني.

أمين خيراني

شكر وعرفان

أولاً وقبل كل شيء، نحمد الله ونشكره أن وفقنا لإنجاز هذا العمل. وبعدها نتوجه بالشكر الجزيل والتقدير الكبير والعرفان الجميل إلى كل من مد لنا يد العون والمساعدة من أجل إتمام هذا العمل المتواضع، ونخص بالذكر الأستاذ الفاضل "فكار أحمد فوضيل"، الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، ولم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة ونصائحه المفيدة، ومعلوماته الدقيقة في إثراء هذه المذكرة طيلة الفترة المستغرقة في إنجازها.

كما أتقدم بالشكر إلى كل عمال ومسيري المركب الصناعي التجاري

العضة بالمسيلة

ولا يفوتنا في الأخير أن نتقدم إلى كافة زملائنا وزميلاتنا دفعة 2020
تنص تدقيق ومراقبة التسيير خاصة وجميع تخصصات شعبة محاسبة ومالية
عامة بالتمني لهم التوفيق في مسارهم بإذن الله

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة المصطلحات
	قائمة الملاحق
أ_ و	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
09	المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه
14	المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق الداخلي
18	المطلب الثالث: منهجية ومعايير التدقيق الداخلي
25	المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
25	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته
28	المطلب الثاني: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية
30	المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته
35	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الأول: العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي

37	المطلب الثاني: الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية
39	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية
41	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: التعريف بمحل الدراسة
44	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم- الشركة الفرعية حبوب قسنطينة-
45	المطلب الثاني: بطاقة فنية للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
47	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
51	المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
51	المطلب الأول: أدوات جمع المعلومات
52	المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلة
56	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
56	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة
61	المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
63	المطلب الثالث: التوصيات المقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية
64	خلاصة الفصل الثاني
66	خاتمة
70	قائمة المراجع
75	قائمة الملاحق

79	ملخص باللغة العربية
81	ملخص باللغة الإنجليزية

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	مراحل تطور التدقيق الداخلي	(1-1)
11	تطور تعريف التدقيق الداخلي من طرف المنظمات والهيئات	(2-1)
38	بعض الرسومات والأشكال التي يتم استخدامها عند إعداد خرائط التدفق	(3-1)
51	مناخ المقابلة	(1-2)
57	قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات	(2-2)
58	قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات	(3-2)
59	قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات	(4-2)
60	قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأجور والمرتبات	(5-2)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	أهداف الرئيسية التدقيق الداخلي	(1-1)
32	مكونات نظام الرقابة الداخلية	(2-1)
36	انواع الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي	(3-1)
50	الهيكل التنظيمي لمركب الصناعي التجاري بالمسيلة	(1-2)
53	مكانة التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمركب	(2-2)

قائمة المصطلحات

قائمة المصطلحات

معنى المصطلح باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية	المصطلح
The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين	IIA
Association des Auditeurs Consultants Internes Algeriens	جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين	AACIA
Australin accounts bureau	ديوان المحاسبة الأسترالي	AAB
Internatonal orgnization of supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	INTOSAI
International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين	IFAC
Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	اللجنة الراعية للمنظمات	COSO

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
75	مخطط دليل المقابلة	01
76	نموذج ورقة إبراز وتحليل المشاكل في المركب الصناعي التجاري	02

مقدمة عامة

1- توطئة :

أدى التقدم العلمي الى كبر حجم المؤسسات وتقدم عملياتها وتنوع علاقاتها، ولقد أثر هذا التقدم على المؤسسات الاقتصادية بشكل كبير من حيث وظائفها وأهدافها وتعقد مشاكلها الناتجة عن تنوع نشاطها وحجم أعمالها، مما أدى الى عدم التحكم في معلوماتها والتأكد من صحتها و مصداقيتها، ومن حماية أصولها مما جعل هذه المؤسسات تواجه خطر الأخطاء في معلوماتها المالية والاحتلاس في أملاكها.

ومن خلال هذه الأخطار تم بروز أداة رقابية تتمثل في التدقيق الداخلي الهدف منها المحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة على سلامة ودقة العمليات وجميع الإجراءات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها في المؤسسات ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها، والتشديد على نظام الرقابة الداخلية نظرا لدوره الفعال في الحفاظ على أصول و أموال المؤسسة، ويعد هذا الأخير الجوهر الأساسي لسير وتنظيم أعمال المؤسسة بكل كفاءة وتحقيق ما تطمح إليه نحو السير لتحقيق أهدافها، وهذا من أجل استخدام الأمثل لمواردها، وتحديد الانحرافات التي قد تنشأ داخلها. ويرجع إسهام التدقيق الداخلي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتتبع جوانب الضعف والقصور في هذا النظام والعمل على تفعيله وتحسينه من خلال تقديم التوصيات الضرورية التي من شأنها رفع كفاءة وفعالية هذا النظام بما يتوافق مع أهداف المؤسسة.

2- إشكالية الدراسة: بغية الإلمام بهذا الموضوع قمنا بطرح إشكالية بحثنا التي نحاول تناولها وفق سياق نظري وتطبيقي من خلال الإجابة على سؤال الرئيسي الآتي:

ما هو دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

وتتفرع عن إشكالية الدراسة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدقيق الداخلي؟
- ماذا نقصد بنظام الرقابة الداخلية، وما علاقته بالتدقيق الداخلي؟
- فيما تتمثل مكانة التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة ؟

3- فرضيات الدراسة: للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة تم وضع الفرضيات التالية:

3-1 فرضيات الدراسة النظرية: تتمثل فرضيات الدراسة النظرية فيما يلي:

الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي أداة رقابية تتمثل في مجموعة من الإجراءات والسياسات في المؤسسة بحيث تتمحور أهم هذه الإجراءات في تدقيق الحسابات والتأكد من صحتها ومصداقيتها.

الفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب والطرق التي تتبعها المؤسسة لتأكد من دقة معلوماتها ولحماية أصولها وموجوداتها، حيث تربطه علاقة مباشرة بينه وبين التدقيق الداخلي.

3-1 فرضيات الدراسة التطبيقية: تتمثل فرضيات الدراسة التطبيقية فيما يلي:

الفرضية الأولى: تتمثل مكانة التدقيق في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة بدور الذي يؤديه والقيمة المضافة التي يعطيها للمركب والتي من شأنها تحقيق أهدافه بكل كفاءة.

الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة من خلال الخدمات والتوصيات المقدمة لتحسينه.

4- أسباب اختيار موضوع الدراسة: توجد مجموعة من الأسباب التي حفرتنا على اختيار الموضوع والمتمثلة فيما يلي:

- ✓ الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع؛
- ✓ موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص (تدقيق ومراقبة تسيير)؛
- ✓ معرفة واقع التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ محاولة التأكد من مدى كفاءة الإطارات القائمة على عمليات التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية؛

5- أهداف الدراسة: تسعى دراستنا إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي (تعريف، أنواع وأهدافه التدقيق الداخلي، المعايير المنظمة لعمل التدقيق الداخلي، منهجية عمل التدقيق الداخلي)؛
- ✓ التطرق لأهم العناصر الخاصة بنظام الرقابة الداخلية والمحددة لأنواعه ومكوناته وأهم مقوماته؛
- ✓ شرح الأساليب والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الداخلي؛
- ✓ إبراز مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ التعرف على مكانة التدقيق الداخلية وواقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة ومحاولتنا لتقييم هذا النظام من خلال بعض أقسام المركب.

6- أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

- ✓ الدور الأساسي الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تنظيم مختلف العمليات التجارية في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ القيمة الجوهرية التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، باعتباره مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تساهم في تنظيم مختلف الإجراءات المعمول بها في المؤسسات الاقتصادية.

7- حدود الدراسة: تتمثل حدود دراستنا فيما يلي:

- ✓ الحدود الموضوعية: تتمثل حدود موضوعنا في التعرف لمختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

✓ الحدود الزمنية: خلال شهر جوان 2020.

- ✓ الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية لدراستنا في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

- 8- المنهج المتبع: من أجل الإلمام بجوانب دراستنا والتي تضمنت متغيرين (التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية) اعتمدنا في دراستنا في جانب النظري على المنهج الوصفي باعتباره منهجاً مناسباً لوصف موضوع الدراسة، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج التحريبي من خلال إجراء دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، تدعيماً بمجموعة من الأدوات (الملاحظة، المقابلة الشخصية).

- 9- الدراسات السابقة: من أجل إعداد دراستنا، اعتمدنا على مجموعة من الدراسات السابقة التي كانت بمثابة الموجه الرئيسي والانطلاقة الفعلية في إعداد خطة ومضمون الدراسة والمتمثلة فيما يلي:

- دراسة برباح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير تخصص محاسبة، كلية علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.

بحيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و التعرف أكثر على التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة التدقيق و تحديد العلاقة الموجودة بين كل من التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وكذلك تحديد الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة، حماية أصول المؤسسة، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتوفير مصادر المعلومات التي يُعتمد عليها في تقييم هذا النظام؛

✓ تعمل استقلالية المدقق الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية وخاصة إذا كان قسم التدقيق الداخلي تابع مباشرة إلى مجلس الإدارة مع تحديد مهام وصلاحيات هذا القسم بشكل موضوعي وواضح؛

✓ الخبرة وكفاءة المدقق الداخلي أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، لأن الخبرة والمؤهلات العلمية والتدريب المستمر في مجال العمل يساعد المدقق على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات واكتشاف أوجه القصور في النظام الساري في المؤسسة والعمل على تحسينه؛

✓ التزام المدقق الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح تأثير على تحسين نظام الرقابة الداخلية وخاصة إذا كان هذا التقرير يحتوي على مجموعة قيّمة من الخدمات الاستشارية مع اقتراح حلول وبدائل لنقاط الضعف في هذا النظام؛

✓ لمتابعة المدقق الداخلي لنتائجه المبلّغ عنها أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، لأنها تضمن تطبيق التوصيات والاقتراحات المقدمة.

• دراسة ابو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، كلية علوم التجارية، جامعة حسيبية بن بوعلي، شلف، 2018-2019.

بحيث هدفت هذه الدراسة الى تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي في البنوك و التطرق لأهم العناصر الخاصة بنظام الرقابة الداخلية والمحددة لإجراءاته وسياساته ومكوناته والتي تختلف من نموذج لآخر، وشرح الأساليب والإجراءات المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل وظيفة التدقيق الداخلي، و التعرف على المفاهيم الأساسية المنظمة لعمليات إدارة المخاطر في البنوك.

ويمكن حصر بعض نتائج هذه الدراسة فيما يلي:

✓ شهد مفهوم التدقيق الداخلي العديد من التغييرات منذ سنة 1941 إلى غاية آخر مفهوم سنة 1999 بحيث أصبح التدقيق الداخلي يقدم خدمات استشارية وتأكيديّة، بالإضافة إلى تقديم قيمة مضافة، كما يسعى إلى تحسين عمليات (الرقابة، إدارة المخاطر والحوكمة)؛

✓ تمر مهمة التدقيق الداخلي بمجموعة من المراحل والمتمثلة في (مرحلة تنظيم قسم التدقيق الداخلي، مرحلة الإعداد، مرحلة التطبيق ومرحلة إعداد التقرير ومتابعة نتائج التدقيق)، بحيث تتخلل كل مرحلة مجموعة من الإجراءات الواجب إتباعها من طرف المدققين الداخليين؛

✓ غياب نصوص تشريعية تنظم عمل التدقيق الداخلي في الجزائر، باستثناء ما جاء في المادة 40 من القانون 88-01 والتي نصت على أنه " يتعين على المؤسسات العمومية والاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسن بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"؛

✓ نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن "مجموعة من الآليات والإجراءات والسياسات التي توضع من طرف الإدارة العليا وتتم الموافقة عليها من طرف مجلس الإدارة من أجل تنفيذها في مختلف المستويات الإدارية، بحيث تسمح هذه الآليات والإجراءات والسياسات بمتابعة مختلف العمليات الجارية في المؤسسات سواء اقتصادية أو مالية مثل البنوك، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المسطرة"؛

✓ يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة العمل اليدوية وبيئة تكنولوجيا المعلومات من طرف المدقق الداخلي باستخدام ثلاث أساليب (المذكورة المكتوبة، الاستقصاء وخرائط التدفق)؛

• دراسة لويزة بهاز، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 01، العدد 02، المركز الجامعي أفلو، الأغواط، 2019.

هذه الدراسة عبارة عن مقال علمي هدف الى محاولة إبراز دور التدقيق الداخلي وأهميته كأداة تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وإبراز نظام الرقابة الداخلية وأهميته كأحد الدعائم الأساسية للمؤسسة. وتمثلت أهم نتائج هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ يساهم التدقيق الداخلي بمتابعة السياسات والإجراءات المختلفة والمحافظة على موارد المؤسسة؛
- ✓ تعتمد المؤسسة على وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وأن التدقيق الداخلي اصبح يمارس انشطته في مختلف أجزاء المؤسسة؛
- ✓ يساعد التدقيق الداخلي في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول الممكنة، كما يساعد على تنفيذ القرارات المتخذة بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات.

مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة: إن أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة يتمثل فيما يلي:

بالنظر لما تم عرضه بخصوص نتائج الدراسات السابقة في مجال التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، يتضح أن الدراسات السابقة عاجلت متغيرين موضوع الدراسة (التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية) في الجانب التطبيقي باستعمال الاستبانة، وبالتالي تميزت دراستنا عن سابقتها في جانبها التطبيقي كوننا قمنا بدراسة الموضوع باستعمال دراسة حالة اعتمادا على بعض أدوات البحث التي تمثلت في الملاحظة والمقابلة الشخصية.

10- صعوبات الدراسة:

تتمثل الصعوبات التي واجهتنا أثناء إعداد دراستنا فيما يلي:

- ✓ عدم توفر الكتب لا سيما الكتب الإنجليزية في ضل غلق المكاتب نتيجة الجائحة الصحية التي هزت البلاد؛
- ✓ عدم الاستقبال المتكرر والحصول على المعلومات في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة بحكم اتخاذ الإجراءات الاحترازية ضد وباء كوفيد 19.

11- تقسيمات الدراسة: من أجل التطرق لمعظم الجوانب المتعلقة بدراستنا، قمنا بتقسيمها إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، بحيث تضمن كل فصل العناصر التالية:

الفصل الأول : الإطار النظري لتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث، بحيث تناولنا في المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث تضمن التدقيق الداخلي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

خصص هذا الفصل لدراسة التطبيقية حيث تضمن ثلاث مباحث، بحيث تناولنا في المبحث الأول التعريف بميدان الدراسة، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى واقع التدقيق الداخلي بالمركب، وفي المبحث الثالث تناولنا واقع تطبيق نظام الرقابة الداخلية بالمركب.

الفصل الأول:

الإطار النظري لتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد أهم الأساليب الرقابية الحديثة حيث مكانة أساسية في المؤسسات، وذلك نظير ما يقدمه من خدمات التي تساهم في إعطاء قيمة مضافة للمؤسسات وتمكنها من تحقيق أهدافها، كما يستفيد منه أطراف داخل المؤسسات وخارجها، وهذا لكون التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تعمل على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى كفاءتها وفعاليتها في المؤسسات، والتي تعتبر هذه الأخيرة من بين الركائز الأساسية التي يجب العناية ولاهتمام بها. وبالإلمام بالموضوع أكثر سنتطرق في هذا الفصل الى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المبحث لأول: ماهية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة منظمة تتبناها المؤسسات المالية والاقتصادية داخل هيكلها التنظيمية وهذا من خلال الدور والخدمات التي يقدمها لها والتي تساهم في تحقيق أهدافها، ويعد نشاط تقييمي لكافة عملياتها، وهذا ما سنحاول إبرازه في هذا المبحث من خلال تقديم لجميع جوانبه الأساسية.

المطلب لأول: نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه

لقد عرف التدقيق الداخلي العديد من التغيرات التي طرأت عليه عبر الأزمنة منذ نشوئه وذلك تماشياً مع تطور العمليات في المؤسسات، وستعرف في هذا المطلب لتطورات التاريخية التي مرى بها، مروراً بمفهومه في كل فترة من تلك التطورات.

أولاً: نشأة التدقيق الداخلي

يرجع بداية الاهتمام بتدقيق الداخلي الى انشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للتدقيق الداخلي، بحيث ساهم منذ انشائه في تطوير التدقيق الداخلي واتساع نطاق الانتفاع بخدماته.

وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير التدقيق الداخلي عن طريق بذل الجهود المختلفة، بحيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن (IIA)، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.¹

ولتوضيح ذلك سنعرض مراحل تطور التاريخي التدقيق الداخلي عبر كل مرحلة في الجدول التالي:

جدول رقم(1-1): مراحل تطور التدقيق الداخلي

الفترة	التطور التاريخي لتدقيق الداخلي
1947	إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن (IIA) معهد المدققين الداخليين.
1957	تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي.
1964	تم اعتماد دليل التدقيق الداخلي على أنه تدقيق للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي كثيراً في المؤسسات المختلفة.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، مؤسسة الورق لنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص:30-31.

1974	تم تشكيل لجان الدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي.
1977	انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها .
1978	تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو.
1996	تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق صادر عن معهد المدققين الداخليين.
1999	تم صياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي من قبل معهد (IIA) على أنها: نشاط نوعي واستشاري و موضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لتدقيق وتحسين وإنجاز هذه الأهداف من خلال الإجراءات الموضوعية.
2001	تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي تهدف لإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية وعمليات إدارة المخاطر و الرقابة والتوجيه.

المصدر: عزوز الميلود، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حكمة الشركات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49،

جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2017، ص247.

اما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال، والاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، برغم من غياب التشريعات التي تنظم عمل التدقيق الداخلي في المؤسسات المالية والاقتصادية، فلم ينص عليها المشرع الجزائري الا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988 التي نصت على ما يلي:

" يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة انماط سيرها وتسييرها".¹

أما الهيئة المشرفة على التدقيق الداخلي في الجزائر، فتتمثل في جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) التي أنشأت رسميا في 19/07/1993 من طرف مجموعة من المدققين الداخليين يعملون في مؤسسات اقتصادية ومالية جزائرية تنشط في قطاعات مختلفة.²

ثانيا: مفهوم التدقيق الداخلي

1- تعريف التدقيق الداخلي

تعددت الكثير من التعاريف حول تعريف التدقيق الداخلي من قبل المختصين والمهنيين ذوي العلاقة

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88، الصادرة بتاريخ 13/01/1988، ص36.

² ابو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كألية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019، ص31.

بهذا المجال نذكر منها:

- **التعريف لأول:** "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة، لتعبر عن نشاط داخلي ما تطلبه الإدارة او للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"¹.
 - **التعريف الثاني:** " أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة اهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية"².
 - **التعريف الثالث:** " مجموعة من أنظمة او أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية اصول وممتلكات المشروع"³
- وهناك تعاريف أخرى لتدقيق الداخلي من طرف المنظمات والهيئات وسنعرض تلك التعريفات حسب تطورها الزمني في الجدول التالي:

جدول رقم (1-2): تطور تعريف التدقيق الداخلي من طرف المنظمات والهيئات .

تعريف	السنة	الجهة	تعريف
" تدقيق الأعمال والسجلات داخل الشركة بصفة مستمرة بواسطة موظفين مختصين بأعمال التدقيق، وتختلف مجالاته واهدافه تبعاً لاختلاف أنشطة تلك الشركات، وقد يمتد الى امور متعددة لا تتعلق مباشرة بالمجالات ذات الطبيعة المحاسبية خاصة في الشركات الكبيرة "	1964	معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW)	01
" نشاط تقويمي مستقل داخل الشركة يهدف الى تدقيق المعاملات المحاسبية والمالية وغيرها وذلك كأساس لخدمة الإدارة، أي أنها رقابة إدارية تمارس لأجل قياس وتقييم فاعلية أساليب الرقابة الأخرى "	1974	معهد المدققين الداخليين (IIA)	02

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، ط1، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان 2005، ص91.

² نور دين أحمد قايد ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، ط1، دار الجنان لنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص15.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-ناحية النظرية-، ط2، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص246.

الفصل الأول.....الإطار النظري لتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

<p>" وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشائها داخل الشركة لفحص وتقييم اوجه النشاط ومساعدة الأفراد للقيام بصورة فاعلة بأداء مسؤولياتهم من خلال تقديم التحليل والتوصيات وكافة المعلومات المتعلقة بأوجه النشاط وذلك خدمة لمصالح تلك الشركة"</p>	<p>ديوان المحاسبة الأسترالي (AAB)</p>	<p>1994</p>	<p>03</p>
<p>" عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يقدم خدمات تأكيدية واستشارية وذلك بهدف إضافة قيمة للشركة فضلاً عن تحسين عملياتها، كما ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر الرقابية"</p>	<p>معهد المدققين الداخليين (IIA)</p>	<p>1999</p>	<p>04</p>
<p>" الوظيفة التي يتلقى بها مدراء الشركة تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تعمل بطريقة من شأنها ان تقلل إلى أدنى حد من احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير الفعالة أو غير الاقتصادية او ممارسات احتيالية"</p>	<p>المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)</p>	<p>2010</p>	<p>05</p>
<p>" قسم في الشركة يؤدي نشاطات والاستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية عمليات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية"</p>	<p>الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)</p>	<p>2013</p>	<p>06</p>

المصدر: فليح الساعدي محمد زامل ، وحكيم حمود، "التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق

الدولية"، ط1، دار عشتار الأكاديمية (IAG)، بغداد، 2019، ص ص:14-15.

من التعاريف السابقة نستنتج ان التدقيق الداخلي هو عبارة عن وظيفة رقابية مستقلة داخل المؤسسة، تعمل على التأكد من التزام بالخطط والسياسات والإجراءات المعمول بها، ومن صحة وسلامة المعلومات وفحص وتقييم أنظمة الرقابة، والمساهمة في تحسينها من خلال تقديم التحليل والتوصيات التي من شأنها أن تحسن تلك الانظمة.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي

تحدد أهمية التدقيق الداخلي بالدور الذي يؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد (خلال السنوات العشر الأخيرة) والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن ان نرجع

ظهور هذا الاتجاه الى ثلاث عوامل وهي زيادة حالات فشل المؤسسات وافلاسها والتغيير في أنماط الملكية والتغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات.¹

ترجع ايضا أهمية التدقيق إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة المدقق أكثر أهمية نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة لرسم السياسات المستقبلية وتصحيح الانحرافات.²

كما تظهر أهمية التدقيق الداخلي للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية:³

✓ **خدمات وقائية:** حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها؛

✓ **خدمات تقويمية:** حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقويم فاعلية نظام الرقابة وإجراءاتها في المؤسسة، ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية؛

✓ **خدمات إنشائية(بناءة):** حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الانظمة الموضوعية داخل المؤسسة، وتطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها .

¹ صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار لنشر والتوزيع، الوادي، 2010، ص69.

² عزوز الميلود، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حكمة الشركات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2017، ص276.

³ اياد حسن السالم، "واقع تدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص28.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي وأنوعه

سنتناول في هذا المطلب الأهداف الرئيسة ولأنواع الأساسية لتدقيق الداخلي.

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي

يهدف التدقيق الداخلي بصورة اساسية الى تحقيق الأنشطة والعمليات التالية:

- ✓ التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتقييمها وإبداء الرأي حيالها، وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبلاً وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المؤسسة؛
 - ✓ التأكد من ان المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وانها من واقع مستندات صحيحة وسليمة؛
 - ✓ التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة؛
 - ✓ تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية؛
 - ✓ تقييم كفاءة استخدام الموارد من الناحية الاقتصادية؛¹
 - ✓ الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة.²
 - ✓ خلق قيمة مضافة للمؤسسة بتقديم حلول واقتراحات قابلة لتطبيق؛³
 - ✓ تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة؛
 - ✓ زيادة قيمة المؤسسة والتوصية بالتحسينات التشغيلية.⁴
- والشكل التالي يوضح الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي:

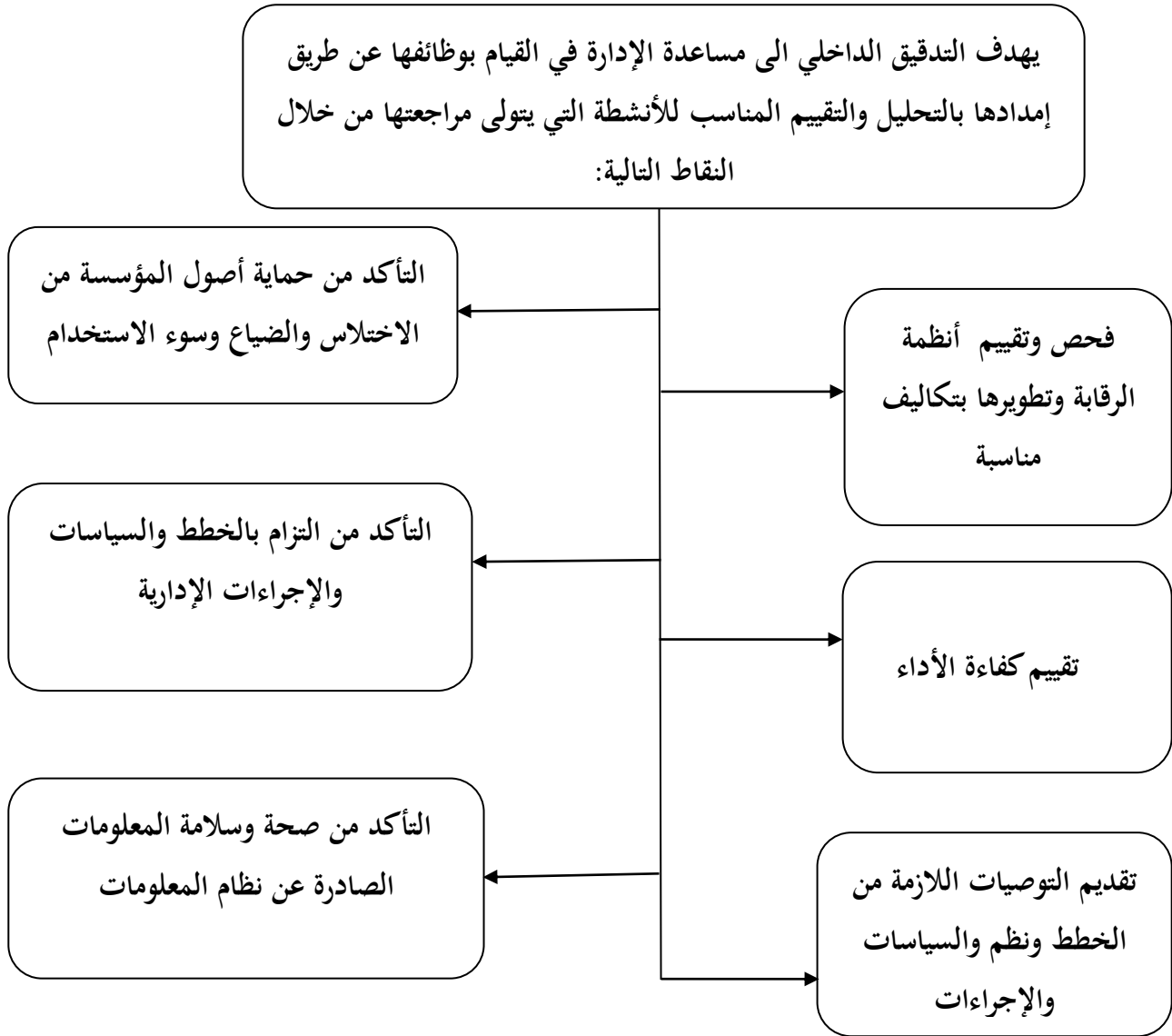
¹ زاهد عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الزاوية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص88.

² رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص48.

³ عبد الرحمان العايب، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء معايير الدولية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016، ص:12.

⁴ حاتم فوزي محمود أبو لين، أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، مجلد05، العدد 01، جامعة غزة، فلسطين، 2020، ص:64.

شكل رقم(1-1) : أهداف الرئيسية التدقيق الداخلي



المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص49.

ثانيا- أنواع التدقيق الداخلي

تعددت انواع التدقيق الداخلي الى أنواع عديدة نذكر منها:

1- التدقيق المالي:

يعرف بأنه فحص العمليات والبيانات المالية والسجلات الخاصة بها لغرض التعرف على مدى التزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسياسات واجراءات الادارة وأي متطلبات أخرى¹.

2- التدقيق التشغيلي:

هو عبارة عن الفحص والتقييم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض اعلام الادارة عما اذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، ويهدف الى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الادارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعي².

3- تدقيق نظم المعلومات:

هذا التدقيق يشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول المؤسسة، والحفاظ على سلامة وأمن البيانات والنظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب ويشمل هذا التدقيق ما يلي:

- ✓ فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعد التنفيذ، وذلك لضمان أمنها وأنها تلي احتياجات المستخدمين؛

✓ فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها؛

4- تدقيق الالتزام:

يتضمن هذا التدقيق إجراء فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود التي يجب الإلتزام بها وإتباعها، من أجل الحفاظ على المبادئ والتوجيهية المقررة في الشركة ويترتب على هذا النوع من التدقيق مايلي:

✓ جمع المعلومات عن القوانين والانظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛

✓ فهم حدود التدقيق في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملات؛

✓ تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية.

5- تدقيق الأداء:

يتضمن هذا التدقيق فحص ما إذا كانت المؤسسة تستعمل الموارد المتاحة لديها بطريقة أكثر كفاءة وفعالية اقتصادية، تمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها، ويشمل ذلك النظر في مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وأن العمليات او البرامج

¹ فليح الساعدي محمد زامل، وحكيم حمود، "التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق المعايير التدقيق الدولية"، ط1، دار عشتار الأكاديمية، بغداد، 2019. ص: 20-21.

² خلف عبد الله الوردان، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

يجرى تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج التدقيق¹.

6- تدقيق البيئي:

نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للمؤسسة بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للمؤسسة.²

¹ يحي سعيدي ولخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص: 194.

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، ط1، دار الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص: 252.

المطلب الثالث: منهجية ومعايير التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي منهجية ومعايير تنص على الاعتماد و العمل بما داخل المؤسسة وهذا ما سنتعرف عليه في هذا المطلب.

أولاً: منهجية التدقيق الداخلي

أن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها اتباع خطوات عمل باعتماد المنهجية السليمة التي تتمثل في المراحل التالية:¹

1- مرحلة التحضير لمهمة التدقيق الداخلي: يتطلب من المدقق الداخلي قبل القيام بتنفيذ اعمال التدقيق القيام بالتحضير الجيد للمهمة، وتتم عملية التحضير للمهمة عبر مرحلتين:

1-1- الامر بالمهمة: هو عبارة عن تفويض التي تعطيه المؤسسة للمدقق الداخلي ويكون على شكل وثيقة مكتوبة وقد يكون على شكل أمر شفهي.

1-2- الدراسة والتخطيط: وتعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمدقق الداخلي لإنجاح مهمته ، حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد اولويات مهمة التدقيق، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الاتي:

✓ **الاطلاع والفهم :** حيث يقوم المدقق الداخلي بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية ولازمة التي

تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق من أجل معرفة الاهداف المطلوب وتحقيقها من هذه المهمة؛

✓ **خطة تقارب:** وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم من خلالها المدقق الداخلي بتقسيم النشاط أو الوظيفة التي هي محل التدقيق؛

✓ **تحديد موقع الخطر:** ويقوم المدقق بتقييم مدى ملائمة وفاعلية ادارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط؛

✓ **التقرير التوجيهي:** ويحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي ونطاقه، كما انه يعرض الأهداف التي يسعى المدقق الداخلي إلى تحقيقها.

2- مرحلة تنفيذ المهمة:

ينتقل المدقق الداخلي في هذه المرحلة الي الميدان للقيام بأعمال التدقيق، وتبدأ هذه المرحلة بالاجتماع الافتتاحي ثم الدخول في العمل الميداني.

¹ ابراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، مصر، 2004 ، ص:278.

وتمثل هذه المرحلة في: ¹

✓ الاجتماع الافتتاحي : يتم في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل التدقيق؛

✓ برنامج التدقيق: هو وثيقة داخلية يتم إعدادها من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي، بحيث يسمح لمدققين الداخليين بمعرفة التحقيقات الواجب القيام بها، والأسئلة الواجب طرحها والإجراءات الواجب القيام بها؛ ²

✓ العمل الميداني: هي مرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق وهذا بتطبيق برنامج العمل في الواقع الميداني.

3- مرحلة إعداد التقرير

تعتبر هذه المرحلة الأخيرة في انجاز المهمة وتشمل المراحل التالية:

✓ التقرير الأولي للتدقيق: ويتم إعداده من خلال أوراق تحليل وإبراز المشاكل التي يتم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والتلاعبات ويعتبر هذا التقرير أساس اعداد التقرير النهائي. ³

✓ اجتماع الختامي: والهدف من هذا الاجتماع عرض النتائج والملاحظات التي تم التوصل اليها، وتكون مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة الى التوصيات المقترحة ونقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية؛ ⁴

✓ التقرير النهائي: يتم كتابة التقرير النهائي من طرف الشخص المسؤول عن التدقيق الداخلي بصفة عامة ويحتوي التقرير على المعلومات التالية: ⁵

- هوية المدققين؛
- المؤسسة محل التدقيق؛
- اهداف ومعايير التدقيق؛

¹ بن رايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص ص: 62-63.

² ابو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 59.

³ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في البيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، دار الجامعة لنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 521.

⁴ Saidj faiz, Methodologit et Cadre de Referencedes Pratiques Professionnelles de L' audit Anterne, Revue Nouvelle Economie, VOI 02,N ° 11, Universite SAAD DAHLAB, Blida,2014,p31.

⁵ ابو بكر الصديق قيدوان، مرجع سبق ذكره، ص 63.

● مخطط التدقيق؛

● مدة ونتائج عملية التدقيق.

✓ متابعة نتائج التقرير وتنفيذ التوصيات: من خلال التأكد من إجراءات التصحيحية اللازمة من الجهات

المسؤولة، وأيضا التحقق من فاعلية تلك الإجراءات، ومتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات.¹

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي

تم تقسيم معايير التدقيق الداخلي الى خمسة أقسام تغطي الجوانب المختلفة بالتدقيق الداخلي في أي تنظيم وتمثل تلك الأقسام في:

1- الاستقلالية

ويعني استقلال المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية ويسمح ذلك للمدقق الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز، ويتحقق الاستقلال بناء على ما يلي:

1-1- الوضع التنظيمي: يجب أن يكون لإدارة التدقيق الداخلي وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها،

ويجب أن يحصل المدققين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة ذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للتدقيق متعاونين بدون أي تدخل.

1-2- الموضوعية: يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية

أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأي في أمر من أمور التدقيق.²

2- العناية المهنية

يجب أن يؤدي أعمال التدقيق الداخلي بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا يتطلب ما يلي:³

1-2- بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي:

✓ يجب ان يتأكد المسؤول من قسم التدقيق الداخلي من ان المدققين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية

المناسبين للقيام بعملية التدقيق في صورته الصحيحة؛

¹ Saidj faiz, Methodologit et Cadre de Referencedes Pratiques Professionnelles de L' audit Anterne,op, cit,p31.

² عبد الفتاح الصحن، واخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، دار الجامعة لنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2008، ص:168-169.

³ صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص:77-78.

- ✓ يجب أن يكون لدى قسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات، والاصول الازمة لأدائه لمسؤوليات التدقيق؛
- ✓ يجب أن يتأكد المسؤول من قسم التدقيق الداخلي المعرفة من توفر الإشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2-2- بالنسبة للمدقق الداخلي:

- ✓ يجب على المدقق الداخلي الالتزام بمعايير السلوك المهنة؛
- ✓ يجب أن تتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال التدقيق؛
- ✓ يجب على المدقق الداخلي الحفاظ والزيادة من تأهيله الفني والعلمي عن طريق التعلم المستمر؛
- ✓ يجب على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية الازمة في أدائه لأعمال التدقيق.

3- نطاق العمل التدقيق الداخلي

لقد بين هذا المعيار ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المدقق الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة و فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة.¹
ولتحقيق ذلك يتعين على المدققين القيام بما يلي:²

- ✓ **تدقيق مدى الاعتماد على المعلومات وسلامتها:** يجب على المدققين الداخليين فحص مدى الاعتماد ومدى سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، والوسائل المستخدمة بتحديد وقياس وتقرير مثل هذه المعلومات للاستخدامات المختلفة؛

- ✓ **التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة:** يجب على المدققين الداخليين فحص أنظمة الموضوعة لتأكد من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك؛

- ✓ **حماية الأصول:** يجب على المدققين الداخليين فحص مدى كفاية وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر؛

- ✓ **الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد:** تقييم مدى اقتصاديات استخدام الموارد المتاحة للتنظيم ومدى كفاية هذا الاستخدام؛

¹ لويذة مجاز، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 01، العدد02، المركز الجامعي أفلو، الأغواط، 2019، ص26.

² وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية- مدخل عملي تطبيقي-، دار التعليم الجامعي لنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010، ص25.

✓ تقييم مدى تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

4- تنفيذ اعمال التدقيق

يجب أن تتضمن اعمال التدقيق كل من تخطيط عملية التدقيق وفحص وتقييم المعلومات، والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، بحيث يتضمن تخطيط التدقيق ضرورة وضع أهداف لتدقيق، ونطاق للعمل والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف يتم تدقيقها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية التدقيق المعنية، ثم القيام بالتعرف على الأنشطة والمخاطر والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد تلك الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق و كتابة برنامج التدقيق، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية التدقيق وأخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على قسم التدقيق الداخلي على خطة اعمال التدقيق،¹ وتشمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تتمثل في:²

4-1- تخطيط التدقيق الداخلي: يقوم من خلاله المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق وتخطيط كل جزء من

أجزائها، ويجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات وهي:

- ✓ تحديد أهداف ونطاق عمل المدقق الداخلي، حيث يجب على المدقق الداخلي أن يحدد ما ينوي تحقيقه و إجراءات تحقيق ما ينويه، كما يجب أن يحدد درجة الخطر المرتبطة بالأنشطة التي يدققها؛
- ✓ الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق مثل : أوراق عمل التدقيق في الفترات الماضية؛
- ✓ تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق؛

4-2- فحص وتقييم المعلومات: ويعتبر هذا المعيار هو أكثر المعايير كما وصفه معهد المدققين الداخليين، ولقد

ألزم هذا المعيار المدقق الداخلي بضرورة جمع و تحليل و تفسير و توثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية التدقيق. ويتضمن فحص وتقييم المعلومات ضرورة قيام المدقق بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها لتدعيم نتائج التدقيق.

وتتم عملية الفحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:³

- ✓ تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق؛

¹ صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

² لوزية مجاز، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

³ صديقي مسعود، أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

✓ يجب ان تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها؛

✓ يجب اختيار إجراءات التدقيق المناسبة ؛

✓ يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات؛

✓ يجب إعداد اوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق من قبل المدقق.

4-3- توصيل نتائج التدقيق الداخلي: لقد أُلزم هذا المعيار المدقق الداخلي بضرورة توصيله لنتائج عملية التدقيق

الداخلي التي قام بإجرائها، حيث يجب أن يتم إعداد تقرير في شكل مكتوب، ويجب أن يكون موقعا وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص.

4-4- المتابعة: يجب أن يتابع المدقق الداخلي عملية التدقيق الداخلي بعد إعداد تقريره النهائي عنه وذلك

للتأكد من أن النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة تجاهها، حيث يجب أن يحدد المدقق الإجراءات التصحيحية اللازمة التصحيح أي نواحي القصى، لذلك فإن المدقق الداخلي يجب أن يتأكد أن هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة أو أن الإدارة ومجلس الادارة قد أخذت في الحسبان الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات التصحيحية.

5- إدارة العمل في قسم التدقيق

مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول الرئيسي عن الأداء السليم لقسم التدقيق الداخلي ويتوجب عليه القيام بما يلي:

✓ الأهداف والسلطات والمسئوليات: يجب أن يكون لدى مدير قسم التدقيق الداخلي قائمة بأهداف

وسلطات وصلاحيات ومسئوليات قسم التدقيق الداخلي؛

✓ التخطيط: يجب أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم؛

✓ السياسات وإجراءات: ضرورة قيام مدير قسم التدقيق الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة

لتوجيه المدققين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم؛

✓ يجب على مدير التدقيق الداخلي وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهاراتهم؛

✓ المدققون الخارجيين: على مدير قسم التدقيق الداخلي التنسيق بين جهود التدقيق الداخلي وجهود التدقيق

الخارجي؛

✓ جودة الأداء: يجب على مدير التدقيق الداخلي وضع برنامج يهدف الي تقييم أعمال قسم التدقيق الداخلي.¹

¹ وجددي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية-مدخل عملي تطبيقي-، مرجع سبق ذكره، ص ص: 26-27.

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ركيزة أساسية لا يمكن الاستغناء عنها في المؤسسات وهذا لأهميته الكبيرة داخل المؤسسة في ضمان تحقيق أهدافها بطريقة أكثر فاعلية وكفاءة، واستخدام الموارد المتاحة لها أحسن استغلال، وستتعرف في هذا المبحث لمفهومه وأهدافه ولمختلف ركائزه الأساسية التي يعتمد عليها.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته

أدى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية منذ نشأته بشكل كبير من طرف الهيئات والمنظمات فتعددت مفهومه من منظمة إلى أخرى، وهذا ما سنبرزه من خلال هذا المطلب.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت تعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية من قبل الهيئات والمنظمات، وهذا للدور الهام الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في نجاح وتطوير المؤسسات، وستتناول بعض التعاريف المقدمة من طرف تلك الهيئات و المنظمات كالاتي:

➤ تعريف الرقابة الداخلية حسب لجنة اجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكيين (AICPA): " بأنها خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها ادارة المؤسسة والتي تهدف الى المحافظة على اصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الادارة"¹.

➤ تعريف الرقابة الداخلية حسب معيار التدقيق الدولي رقم (400): " تعني السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدفها في ضمان الالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب."²

➤ تعريف الرقابة الداخلية حسب جمعية المدققين الأمريكيين: "هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من اجل الحفاظ على النقدية والاصول الاخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر."³

➤ تعريف الرقابة الداخلية حسب لجنة COSO: "عملية مؤثرة تنفذ بواسطة مجلس إدارة المنظمة، وجميع

¹ محمد السيد سريا، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي لنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر، 2013، ص13.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص81.

³ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة الرقابة الداخلية والمالية، ط1، دار البداية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص12.

الأفراد، مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن إنجاز الأهداف التالية:

- رقابة العمليات المرتبطة بكفاءة وفاعلية استخدام موارد المنظمة؛
- رقابة التقارير المالية المرتبطة بدرجة الثقة في إعداد البيانات المالية المنشورة؛
- رقابة الإذعان المرتبطة بإذعان المنظمة للقوانين والأنظمة المطبقة.¹

ومن خلال ما تطرقنا إليه يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها عبارة عن عملية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع المتغيرات التي تواجهها المؤسسة، كما يتعين على كافة موظفين المؤسسة الانخراط في هذه العملية لإعطاء تأكيد معقولا على صحة المعلومات ودقتها وهذا من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا: عوامل نشأة الرقابة الداخلية

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمدققين وادارة المنشأة، وقد ساعد على ذلك عدة عوامل يمكن ايجازها فيما يلي:²

1- تزايد نطاق المشروعات وحجمها: أدى هذا التزايد الى تعقيد هياكل المشروعات وتشعب هياكلها التنظيمية، وحتى يمكن مراقبة العمليات بفاعلية يجب ان تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي توفر فيها درجة عالية من الثقة.

2- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة: لابد لإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من اجل اتخاذ المناسب والازم من القرارات لتصحيح الانحرافات، ورسم سياسة الشركة في المستقبل ولذلك لابد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة الى صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.

3- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المنشأة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام: يجب على الإدارة توفير نظام رقابي داخلي سليم حتى تطمئن نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش وسوء الاستخدام.

4- حاجة مؤسسات الحكومة وإدارتها الى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية الى بيانات دقيقة عن المنشآت المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية، والتسعير وغيرها من الأسباب، فإذا ما طلبت هذه المعلومات من منشأة ما عليها تحضيرها بسرعة ودقة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها مالا يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قوي ومتماسك.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، ط1، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص31.

² مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة للرقابة الداخلية والمالية، مرجع سبق ذكره، ص:12_14.

5- تطور إجراءات التدقيق: لقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية الى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباره على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المشروع المعني.

6- إدخال الإعلام الآلي: في بداية استخدام جهاز الإعلام الآلي، فوجئ المدققون بهذا الجهاز الجديد، الذي غير من العمل المحاسبي و التدقيقي الذي ألفوه منذ عقود من الزمن، غير أن إدخال الإعلام الآلي في ميدان الإدارة أحدث ثورة وتطور حقيقيين في مجال الطرق المستعملة، حيث أصبحت عملية اتخاذ القرارات تعتمد على معلومات يتم إعدادها داخل المنشأة بسرعة و بدقة ملائمة، وإن إدخال الإعلام الآلي في ميدان الإدارة من شأنه أن يدعم الرقابة الداخلية من خلال دقة وسرعة المعالجة، سهولة الحصول على المعلومات، حماية الأصول بوجود برامج مساعدة وتوفير الوقت وتدعيم العمل بكفاءة وخفض تكلفة المعالجة و التحكم في المعلومات.¹

¹ نور دين مزياي، تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص تسير المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012-2013، ص 120.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع نظام الرقابة الداخلية

سنتعرف في هذا المطلب للأهداف الرئيسية والأنواع الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تكمن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في العناصر التالية:¹

✓ يوفر النظام الحماية الكافية لموجودات وممتلكات المؤسسات المختلفة، عن طريق فرض الحماية المادية والمحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع، وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء أو حسن نية؛

✓ زيادة الثقة بالبيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية؛

✓ تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة؛

✓ رفع مستوى الكفاءة الانتاجية؛

✓ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية؛²

✓ استخدام الموارد باقتصاد وفعالية؛

✓ تقدير مدى تحقيق الأهداف المرجوة؛³

✓ كما حدد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) أهداف الرقابة الداخلية

تتمثل في:

- موثوقية تقديم البيانات المالية؛

- فاعلية وكفاءة العمليات؛

- الامتثال للقوانين والأنظمة.⁴

ثانياً: أنواع نظام الرقابة الداخلية

¹ حاج دحو عامر، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018/2017، ص54.

² مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة للرقابة الداخلية والمالية، مرجع سبق ذكره، ص13.

³ شمال نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، مجلد03، عدد01 جامعة مستغانم، 2016، ص175.

⁴ حاج دحو عامر، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره ص54.

تتمثل أنواع نظام الرقابة الداخلية في ثلاثة أنواع ويحتوي كل نوع على مجموعة من الاجراءات والتدابير بغرض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بشكل عام، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي:

1- الرقابة الادارية: تتمثل في كافة الاجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات

الادارية، اي أن الهدف من الرقابة الادارية التحقق من كفاءة أداة العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها ادارة الشركة.¹

ولرقابة الادارية الفعالة مجموعة من المبادئ والتي تتمثل فيما يلي:²

✓ أن تعكس الرقابة طبيعة النشاط واحتياجاته؛

✓ يجب على نظام الرقابي ان يبلغ عن الانحرافات بسرعة؛

✓ يبين النظام الرقابة الاعمال الصحيحة؛

✓ يجب تزويد المرؤوسين بتغذية عكسية عن لأداء.

2- الرقابة المحاسبية: ويقصد بها كل الطرق والوسائل والاجراءات والانظمة التي تضعها الادارة، بقصد حماية مواردها

المختلفة، وضمان صحة التقارير والقوائم المالية التي تتم خلال مسار التدقيق، وتتحقق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية وفرعية تحت عناصر النشاط، وكيفية القيام به بالنسبة لكافة المستويات الادارية، ومراكز المسؤولية التابعة لها، كما تتطلب تحديد السياسات واللوائح التي يتم على أساسها تنفيذ العمليات والتصرفات المالية.³

3- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة الى حماية اصول المشروع من

الاختلاس والضياع او سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لتدقيق موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.⁴

¹ محمد السيد سرييا، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² حاج دحو عامر، مرجع سبق ذكره ص 57.

³ أحمد صالح السياغي محمد حمود، دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل المخاطر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، تخصص، محاسبة وتمويل، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، السودان، 2018، ص 101.

⁴ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة الرقابة الداخلية والمالية، مرجع سبق ذكره ص 16.

المطلب الثالث: مكونات والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية الفعال من مجموعة مكونات رئيسية و مقومات أساسية التي يتوقف عليها نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

وفق لتقرير لجنة **COSO** يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية والتي تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والمتمثلة فيما يلي:

1- بيئة الرقابة Control Environment: تعتبر البيئة الرقابية أساساً للمكونات الأخرى إذا انما توفر الانضباطية والهيكلية وايضا المناخ الذي يؤثر على كيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والأهداف فضلاً عن انما تقوم بمراقبة الأنشطة المهيكلة،¹ واعطى تقرير لجنة **COSO** أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المنشأة ذاتها.²

وتتكون بيئة الرقابة من عناصر التالية:³

✓ نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية؛

✓ الالتزام بالكفاءة؛

✓ دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق؛

✓ فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل وتسلسل الاختصاصات؛⁴

✓ الهيكل التنظيمي؛

✓ تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية؛

✓ سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية.

2- تقييم المخاطر Risk Assessmet: إن تقييم الخطر يعد جزءاً من تصميم نظام الرقابة الداخلية ، لتقليل

الأخطاء والمخالفات ، ويهتم هذا العنصر المكون بتحديد و تحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من **IIA**، مرجع سبق ذكره، ص305.

² عبد الفتاح الصحن، واخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص:24.

³ عبد الفتاح الصحن، واخرون، مرجع نفسه، ص25.

⁴ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص132.

والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات منخفضة، لذلك يتوجب على المؤسسة إتباع إجراءات رقابة خاصة بتقييم مخاطرها والتعرف عليها ومحاولة التقليل من حدتها.¹

وتتكون خطوات تقييم المخاطر في العناصر التالية:²

- ✓ تحديد الأهداف؛
- ✓ تحديد الخطر واحتمال حدوثه؛
- ✓ مواجهة الخطر الذي تواجهه الشركة.

3- أنشطة الرقابية Control Activites: تشمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم تحقيق اهداف الرقابة الداخلية، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة، وتمثل أنواع هذه الأنشطة فيما يلي:

- ✓ الفصل الكافي للواجبات؛
- ✓ الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة؛
- ✓ السجلات والمستندات الكافية؛
- ✓ الرقابة المادية على الأصول؛
- ✓ الاختبارات المستقلة لأداء.³

4- المعلومات والاتصال Information Communication: يجب تسجيل المعلومات وإيصالها الى الإدارة والى آخرين يحتاجونها داخل الشركة، وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب، وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية،⁴ وتتصل المعلومات بالنظم والتقارير التي تمكن الإدارة وموظفيها من معرفة مسؤوليتهم.⁵

¹ لوزيرة مجاز، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص30.

² عبد الفتاح الصحن، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص28.

³ إيمان لعماري، دور التدقيق في ضل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسبية بن بوعللي، الشلف، الجزائر، 2017، ص84.

⁴ عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص57.

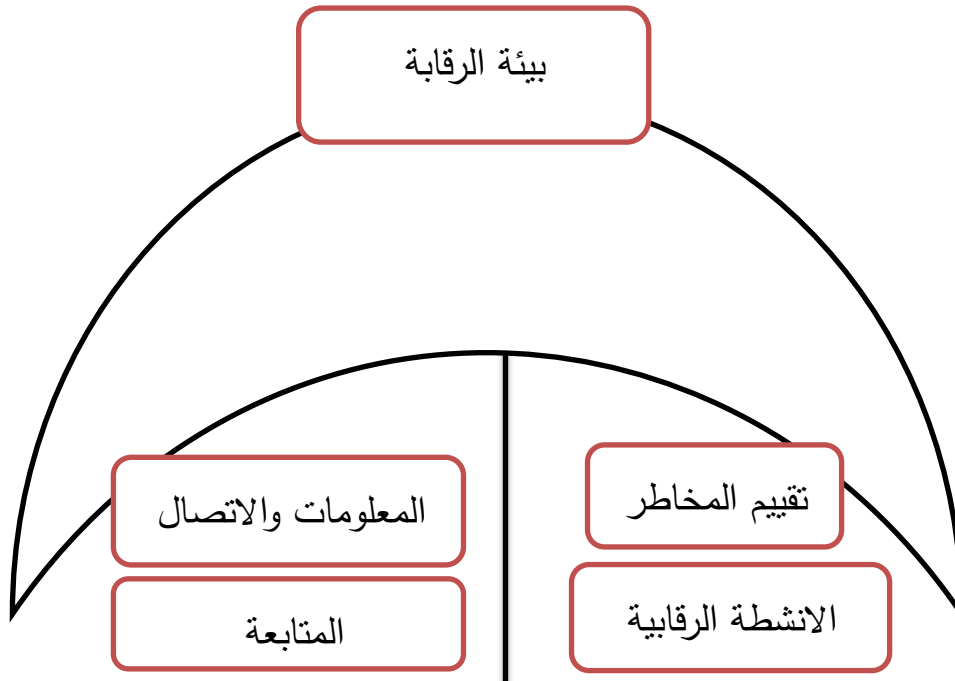
⁵ Graham Lynford, **Internal controls : guidance for private, government, and nonprofit entities**, John Wiley & Sons, USA, 2008, p28.

5- المتابعة **Monitoring**: ويقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتحقيق من فاعلية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية.

ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة.¹

واعتمادا على ما سبق يمكن تلخيص مكونات نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

شكل رقم (1-2) : مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء لأول، دار المريخ لنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص383.

ويوضح الشكل رقم (1-2) أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.²

ثانيا: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية والمتمثلة فيما يلي :

1- **الخطة التنظيمية**: تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة الأخرى ويجب أن تكون مرنة لمقابلة أي تطوير للمؤسسة في المستقبل، وأن تكون بسيطة وواضحة حتى يفهمها جميع العاملين، كما يجب أن تحدد بوضوح خطوط المسؤولية

¹ عبد الفتاح الصحن، وآخرون، الراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص30.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، الجزء لأول، دار المريخ لنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص383.

للإدارات التي تتكون منها المؤسسة¹. ويشمل ذلك ما يلي:²

- تحديد الأهداف الدائمة؛

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه؛

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛

- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2- نظام محاسبي سليم : يستند على مجموعة متناسقة متكاملة من الدفاتر والسجلات والمستندات، لجمع وتبويب

وتلخيص البيانات بدقة وسهولة. ويجب أن يتميز بالآتي:³

- أن يقوم على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات والمرونة لتحكم عملية التوجيه المحاسبي ؛

- أن يتضمن طرق وأساليب وإجراءات فنية تضمن التحقق من جدية العمليات المحاسبية مع التأكد من دقتها

وسلامة تبويبها.

3- نظام دقيق : لعرض النتائج في صورة تقارير وجداول إحصائية على المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة.⁴

4- موظفين أكفاء: يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة لنظام الرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط

الرقابية، بحيث تسمح كفاءة الموظفين وأمانتهم إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو محاولة تقليلها قدر الإمكان،

بالإضافة إلى إعداد كشوف مالية سليمة.⁵

5- الطرق والإجراءات: حيث تعد الطرق والإجراءات من أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في

نظام الرقابة الداخلية.

6- المقاييس المختلفة: وهنا يتم استخدام مقاييس في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه

المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال:

✓ تحديد المسؤوليات؛

¹ ابو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كألية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص75.

² محمد حاوي ، محاد عريوة، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء في البنوك التجارية، مجلة علوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد02، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة،2019،ص192.

³ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط1، دار الكتاب الجامعي لنشر وتوزيع، صنعاء،2009، ص118.

⁴ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز المعرفية العلمية لتوزيع ونشر، عمان، الأردن،2009، ص198.

⁵ ابو بكر الصديق قيدوان، مرجع سبق ذكره، ص76.

- ✓ قياس درجة مصداقية المعلومات؛
- ✓ قياس مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- ✓ احترام الوقت المخصص لتحقيق مراحل الرقابة.¹

¹ محمد خاوي ، محاد عريوة، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء في البنوك التجارية، مجلة علوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مرجع سبق ذكره، ص192.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي آلية ضرورية تساهم في تحسين المؤسسات ويكمن دوره الأساسي في إسهاماته اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية من أجل تحسينها وإحكامها داخل المؤسسة، لذي سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لعلاقته بنظام الرقابة الداخلية وتقديم الوسائل ولأساليب المستخدمة في تقييمه لهذه الأخيرة، وايضا التعرف على تلك الإسهامات التي يقوم بها اتجاه تلك الأنظمة.

المطلب الأول: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية:

يعتبر التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ككل فمن غير الممكن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بدون وجود نظام للتدقيق الداخلي، فهو يعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، ولتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه.¹ وأيضا التدقيق الداخلي هو الوظيفة التي تقيم الرقابة الداخلية، وتكشف عن الاختلالات الموجودة، وتساعد المديرين على تحسينها من خلال تقديم توصيات.²

إن فحص المدقق الداخلي لا يقتصر على أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وإنما يمتد أيضا الى أنظمة المراقبة الداخلية الإدارية التي تهدف الى تحقيق الكفاءة الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.³

ويمكن إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:

- ✓ تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛
- ✓ تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛
- ✓ تقديم درجة تأكيد حول الاستنتاج بأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منها هو قياس مدى كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير الى الإدارة العليا.⁴

ويمكن توضيح انواع الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي في الشكل التالي:

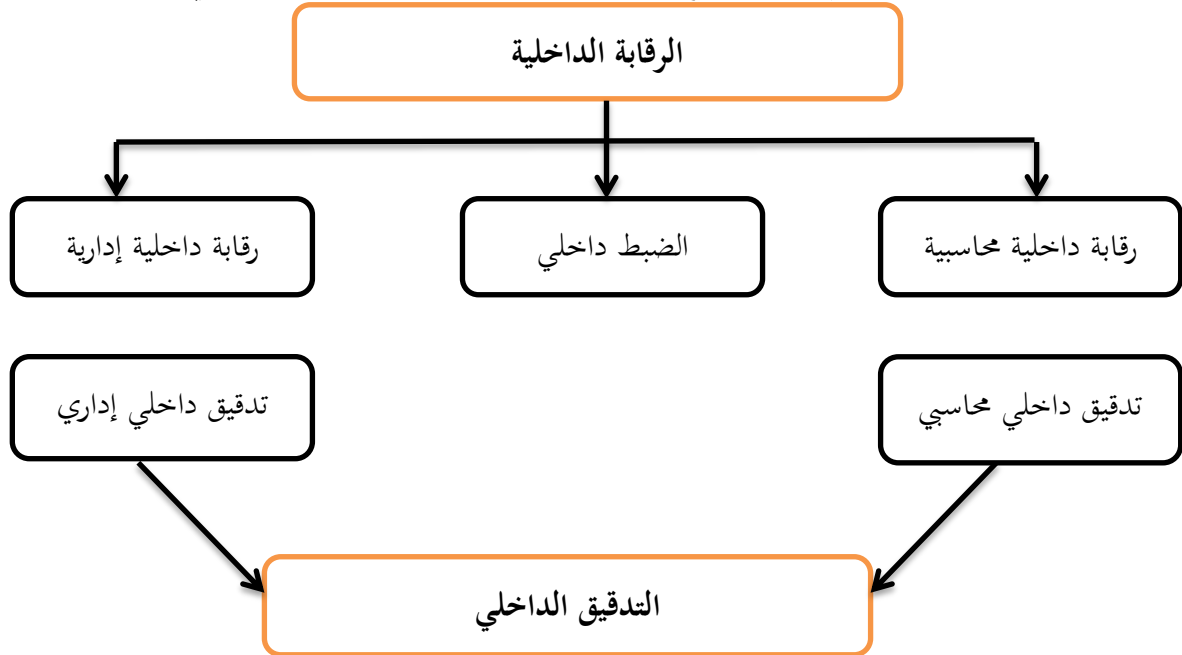
¹ طرابلسي سليم، معطي الله خير الدين، دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وانعكاساتها على حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2016، ص50.

² Jacques Renard, comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne, ed1, France, 2012, p23.

³ رضا خلاصي، مram المراجعة الداخلية للمؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص71.

⁴ بن رابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص55.

شكل رقم (1-3): أنواع الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي.



المصدر: حاتم فوزي محمود أبو لين، أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص65.

يوضح شكل رقم (1-3) أنواع الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي كما يلي:¹

1- الرقابة الداخلية المحاسبية: تتمثل في منع أي خطر قد ينتج عن عدم صحة البيانات والأخطاء في الإجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات، ويعمل هذا النوع من الرقابة على منع فقد أو ضياع البيانات نتيجة للقصور في الأداء، ومنع سرقة الأصول لذا فهي رقابة مانعة.

2- الرقابة الإدارية: وتتمثل في اكتشاف الأخطاء والانحرافات عما تم التخطيط له، وكذلك عدم اتباع سياسات المؤسسة، ومثال ذلك الكشوف الإحصائية، وتقارير الأداء والرقابة على الجودة.

3- الضبط الداخلي: وهي ألا يقوم موظف واحد بتنفيذ عملية كاملة حيث يخضع كل موظف لتدقيق موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية، لذا فهي تعتمد على تحديد الاختصاصات والمسئوليات لكل موظف، ويقوم التدقيق الداخلي بالتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية.

وإذا أردنا أن نفهم أكثر العلاقة بين التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية، فإنه من الضروري التذكير بأن الهدف الرئيسي من تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة هو قيادتها لتحقيق أهدافها، ولا يمكن الوصول إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق المنشأة لأهدافها إلا بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، وهو ما يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تحقيقه،

¹ حاتم فوزي محمود أبو لين، أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص65.

من خلال قيامه بفحص وتقييم هذا النظام والعمل على تحسينه وتطويره بتقديم اقتراحات وتوصيات للإدارة والمجلس الإدارة.¹

المطلب الثاني: الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتمد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي على مجموعة من الوسائل التي تمكنه من تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية وهي كالاتي:

❖ الاستبيان

وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة الى موظفي المنشأة المختصين للإجابة عليها وردها الى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات ب (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب (لا) على أنظمة ضعيفة.²

❖ الملخص التذكيري

يتضمن هذا الملخص الذي يعده المدقق على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ويعد هذا الملخص وسيلة يسترشد بها مساعدي المدقق عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، ويعتبر إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها، وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية.³

❖ التقرير الوصفي

يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية، ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، فقد يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول للأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.⁴

❖ خرائط التدفق

خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام

¹ نور دين مزباني، تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص130.

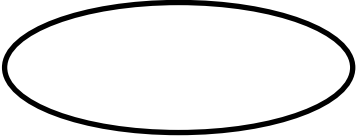


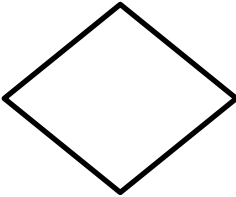


² خلف الله عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص148.

³ بالمقدم مريم، بلدغم فتحي، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد01، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2019، ص9.

⁴ خلف الله عبدالله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص149.

الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية، أو دفتر الأستاذ العام.¹ وفيما يلي بعض الرسومات والأشكال التي يتم استخدامها عند إعداد خرائط التدفق في الجدول الآتي:

جدول رقم (1-4): بعض الرسومات والأشكال التي يتم استخدامها عند إعداد خرائط التدفق

الحدث الذي يمثله	الرمز
حدث لبيان بدء أو انتهاء خريطة سير العمليات	
عملية حسابية	
إدخال/إخراج إدخال البيانات/إخراج معلومات	
اتخاذ قرار	
اتجاه تتابع العمليات	
تكرار أو دوران	

المصدر: رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفق المعايير التدقيق الدولية"، ط1، دار وائل لنشر و التوزيع، الأردن، 2015، ص219.

¹ بن رابع بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص72.

❖ فحص النظام المحاسبي

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على الظروف الخاصة لكل منشأة.¹

المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

يمكن دور مساهمة المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

يعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الداخلية حيث يتولى مسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية.

ويقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واحكامها، ولقد نصت معايير الممارسة المهنية لتدقيق الداخلي الصادرة من معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة على ان يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها.²

ويعتبر التدقيق الداخلي إحدى الأدوات الرقابية التي تساهم في تحسين أنظمة الرقابة وذلك لأنه يعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط وهذا ما يلزم الإدارة الاعتماد عليه واتخاذ القرارات في هذا الشأن، ويعتبر المدقق الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة وهذا ما يجعل التدقيق الداخلي على مدار أيام السنة وقربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلحق المؤسسة،³ والتأكد من وجود إطار متكامل لنظام الرقابة الداخلية، الذي يعني دمج جميع نظم الرقابة التي تغطي جميع جوانب نشاط المنشأة مع بعضها لتشكيل وحدة واحدة متكاملة.⁴ وبالتالي فإن التدقيق الداخلي يتجلى دوره عند تقييم الرقابة الداخلية بتقييم عدة أمور أهمها ما يلي:⁵

✓ **الالتزام:** لا تعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها طبقاً لما هو مخطط ولذلك فإن

الهدف من التدقيق التشغيلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقررة تعمل

¹ خلف الله عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص150.

² رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص75.

³ لوليزة مجاز، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص33.

⁴ نور دين مزباني، تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص131.

⁵ رغدة ابراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص75.

بشكل مقنع؛

- ✓ **حماية الأصول:** لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر، والمدقق الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية أو التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها؛
- ✓ **التحقق:** يمكن أن يتم تصميم التدقيق التشغيلي لتحقيق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة لتعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد؛
- ✓ **تقييم الأداء:** بغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المدققين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم تقييم أداء العاملين؛
- ✓ **التوصيات والتحسينات:** يتم تصميم أنشطة التدقيق الداخلي التشغيلي لمدقق الداخلي لإبداء مقترحات وتقديم التوصيات.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تقدم في مباحث هذا الفصل والتعرف على جميع جوانب متغيرات الدراسة، والتي تمثلت في التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية والعلاقة بينهم ، توصلنا الى الاستنتاج التالي:

أن التدقيق الداخلي أداة رئيسية لا يمكن الاستغناء عنها في المؤسسات، وهذا لدور المهم الذي يلعبه في تحقيق التكامل في العمليات والأنشطة لضمان سير الحسن لنشاط المؤسسة بكل كفاءة وفعالية من خلال منهجية العمل ومعايير التدقيق الداخلي المعمول بها، ومساهمته أيضا في تحسين وقياس مدى وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والتي تعتبر هذه الأخيرة من أبرز الإجراءات التي يجب العناية والاهتمام بها داخل المؤسسات والتي هي متعلقة بوظائفها، وهذا من أجل ترشيد استخدام الموارد المتاحة والتقدم نحو الأمام من خلال نظام رقابي داخلي سليم ذو مقومات وركائز فعالة لتقديم تأكيدات معقولة حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة -مسيلة-

تمهيد:

نظرا لأهمية هذا الموضوع و اتساعه كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب تطبيقي حيث قمنا بدراسة ميدانية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة و ذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، وايضا بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، والوصول الى نتائج أكثر دقة ، وكذلك التعرف أكثر على واقع التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في المركب التي هو محل الدراسة. وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : التعريف بميدان الدراسة.

المبحث الثاني : واقع التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

المبحث الثالث : واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة

سنتعرف في هذا المبحث بميدان الدراسة - مركب الصناعي التجاري بالمسيلة- من جميع جوانبه وكذلك أهدافه وأفاقه المستقبلية، وهيكله التنظيمي، لكن قبل تقديم المركب ميدان الدراسة سنقوم بالتعريف بالمؤسسة الأم التابعة له التي تعتبر من أبرز المؤسسات الرائدة في الجزائر.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم - الشركة الفرعية حبوب قسنطينة-

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها اتجهت إلى تحويل حبوب القمح بكل أنواعه إلى مواد غذائية لتلبية حاجيات ومتطلبات الاستهلاك الوطني كما ونوعا، ومن أجل تحقيق هذا الهدف عمدت الدولة إلى إنشاء عنصر اقتصادي ذا مفعول حساس والمتمثل في المؤسسة الوطنية للسميد والدقيق والعجائن بكل أنواعها، حيث تأسست هذه الشركة تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة بموجب المرسوم المؤرخ في 25 مارس 1965 والتي عرفت باسم شركة "SIMPAC"، وبالنظر إلى المسؤولية الكبيرة للشركة وتطور حجم أنشطتها أدى إلى ظهور مشاكل عديدة تعتبر نتيجة حتمية لا مفر منها، ومن أجل إعطاء ازدهار جيد للشركة تقرر إنشاء المؤسسة الوطنية للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بقسنطينة في سنة 1982، وذلك بعد إعادة هيكلة شركة "SIMPAC" وتقسيمها إلى خمسة مؤسسات جهوية عبر الوطن كالتالي:

✓ مؤسسة الرياض بقسنطينة؛

✓ مؤسسة الرياض بسبيدي بلعباس؛

✓ مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛

✓ مؤسسة الرياض بتيار؛

✓ مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 376 / 82 المؤرخ في 25 / 11 / 1982 أنشئت الشركة الفرعية حبوب قسنطينة وتحويل المجمع ابتداء من 04 / 02 / 1990 إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 10.000.000 دج، مقسما على 1000 سهم إسمي، منها 350 سهم لصندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية، و 250 سهم لصندوق المساهمة للصناعات المتنوعة، 200 سهم لصندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه، وأخيرا 200 سهم لصندوق المساهمة للخدمات. وفي عام 1997/04/28 تم تحويل رأس المال الاجتماعي من صندوق المساهمة للصناعات الغذائية إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، وذلك بموجب الأمر 95 / 25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة.

كما تمت إعادة هيكلة الشركة سنة 1997 إلى وحدات فرعية تابعة، والمجمع هو الذي يمتلك رأس مال كل الوحدات التابعة له وهو الذي يراقب تطبيقها للخطوط العريضة لسياسته، كما أن تلك الوحدات الحرة في تحديد سياستها التجارية في حدود السياسة العامة للمجمع، وتمثل المطاحن الفرعية التابعة في:

✓ مطاحن البيان برج بوغريج ؛

✓ مطاحن الصومام بجاية؛

✓ مطاحن الحضنة مسيلة؛

✓ مطاحن الزيبان بسكرة ؛

✓ مطاحن الواحات

✓ توفرت؛

✓ سيدي عيسي مسيلة؛

المطلب الثاني : بطاقة فنية حول المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

أولاً: نشأة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة التابع للشركة الفرعية حبوب قسنطينة، على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على طريق الرابط بين ولايتي برج بوغريج والمسيلة، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982. وقد عرف المركب التجاري الصناعي الحضنة بالمسيلة عدة تغييرات في اسمه التجاري حيث كان يطلق عليه وحدة انتاجية تابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن الحضنة شركة ذات أسهم تابعة لمجمع رياض سطيف، حيث حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة في شكل مساهمة مطاحن الحضنة وهذا في 02 أكتوبر 1997 على مساحة 30755م² منها 12555م² مغطاة.

سنة 2016 أجري تقسيم جديد في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم، واصبحت شركة مطاحن الحضنة بالمسيلة تابعة للشركة الفرعية حبوب قسنطينة في شكل شركة مساهمة (المركب الصناعي التجاري الحضنة) بمبلغ مساهمة قدر ب 60.000.000 دج، وقد بلغ رأسماله ب 1.449.460.00 دج.

ثانياً: أقسام المركب

وينقسم المركب إلى قسمين هما:

القسم الأول:

يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية من نوع "buhler" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1981 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 2000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 دج وارتفعت القدرة الإنتاجية ب: 242.202.253.51 دج.

القسم الثاني:

يتكون من مسمدة جديدة وقد تم إنجازها من طرف الشركة الإيطالية من نوع "Golfetto" وتاريخ بداية استغلالها سنة 1993 وتبلغ طاقتها الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج.

ثالثا: قدرات المركب

- قدرة الطحن: 4.000 قنطار/يوميا من القمح الصلب؛

1.500 قنطار/يوميا من القمح اللين.

- قدرة الانتاج: 2.560 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز ب: 64% نسبة الاستخلاص)؛

1.110 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز ب: 74% نسبة استخلاص).

- قدرة تخزين: 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار-قمح لين 62.500 قنطار).

طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.

-أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2019 فهي كالاتي: السميد 199.283 قنطار، الدقيق

209.629 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن الغذائية 531 قنطار.

رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2019-2.952.703.193.07 دج

رابعا: أهداف المركب و آفاقها المستقبلية

ينشط مركب الصناعي التجاري في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية و

لهذا فإن المركب يسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية؛

- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيته؛

- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛

- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المركب ؛

- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛

- سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد و الفرينة؛

- المساهمة في بناء و تطوير الاقتصاد الوطني؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة؛
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج و تسويقه؛
- محاولة كسب رضا الزبائن و الحصول على ولائهم بأقل تكلفة و بجودة عالية؛
- محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج، التوزيع والاتصال؛
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية و خارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

يتمتع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة بهيكل تنظيمي يسمح له بأداء مهامه وتحقيق أهدافه، وقد تم بناء هذا الهيكل التنظيمي وفق القانون الداخلي للمركب و وفق اجتماعات دورية، حيث تم تعديله في العديد من المرات تماشيا مع الطبيعة القانونية للمركب ومواكبة التطور الحاصل داخل المركب وخارجه، وفيما يلي شرح مختصر للمهام والمسؤوليات التي تخص الوظائف الإدارية والوظائف التشغيلية للمركب:

➤ رئيس المدير العام :

مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة و التنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة و كذلك التنسيق بين الوحدة و مثيلاته من نفس القطاع و الاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة و لهذا توكل له عدة مهام أهمها:

- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة؛
- يعتبر الواجهة الأولى للوحدة؛
- التنسيق بين الوحدة و ممثلها من نفس القطاع؛
- يقوم بالربط بين جميع الدوائر؛
- يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالحالة اليومية للمؤسسة ؛
- وتنقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين التي تتمثل فيما يلي:

أولاً : قسم التنظيم و التسيير الداخلي - الهيكلية - للوحدة:

1 - الأمانة العامة : تابعة للمديرية العامة و مكلف بتسجيل البريد الصادر و الوارد و طبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

2 - مصلحة النوعية : مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية ، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة و مقدار المنافسة.

3 - المدقق الداخلي : عبارة عن موظف مستقل داخل المركب، يعمل على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى مصداقية وسلامة المعلومات وجميع العمليات المحاسبية والمالية، وهذا من اجل صحة القوائم المالية، وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا و يقوم بالمراقبة الداخلية بين جميع المصالح.

4 - المستشار القانوني : يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة و ذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني و هو المحامي لدى الشركة و المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة و مورديها أو زبائنها أو داخل الوحدة.

5 - مكتب مساعد الأمن و الوقاية : و مهمته حماية الشركة داخلياً و كذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق ، السرقة و حركة مختلف وسائل النقل في الوحدة و حمايتها من مختلف الأخطار.

ثانياً : قسم الإشراف على العمال و التسيير الإداري و المالي و المبيعات :

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي :

1 - مديرية الاستغلال : و تنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي :

1-1- مصلحة التموين : ومن مهامها ما يلي :

✓ شراء الحبوب و المواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج؛

✓ تزويد مختلف المصالح و المديرات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم و الإنتاج.

1-2 - مصلحة الإنتاج : مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية و تهتم برسم و تنظيم مخطط الإنتاج و عمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج و العمل على احترام كل مراحل الإنتاج و طرق تنفيذها محددة علمياً و تنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما :

مصنع التحويل رقم (1) : يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها **5000** قنطار خلال **24** ساعة.

مصنع التحويل رقم (2) : يضم آلات تحويل القمح الصلب و اللين إلى دقيق و فرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية **1500** قنطار من القمح الصلب و **1500** قنطار من القمح اللين خلال **24** ساعة.

كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع:

- فرع محاسبة المواد؛
- فرع الطحن و الإنتاج؛
- فرع الشحن و التوظيف.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة و كذا متابعة الوزن تبعاً للقانون كما تعمل على استمرارية الإنتاج و ذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة و لهذا تعتبر من أهم المصالح.

1-3- مصلحة الصيانة : و يشغلها رئيس المصلحة و مهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج و تشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا و تنفرع هذه المصلحة إلى :

✓ فرع الإلكترونيك والكهرباء : و مهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات و المكيفات.

✓ فرع الميكانيك العام : و هو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن و الشاحنات.

1-4- مصلحة تسيير المخزونات : تتكفل بتخزين المواد الأولية و المنتجات و دورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون و القيام بعمليات الجرد الشهرية و السنوية ، و تنفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في :

✓ فرع استقبال و تخزين الحبوب؛

✓ فرع تسيير مخزونات الأكياس؛

✓ فرع تسيير قطع الغيار و التجهيزات.

2 - مديرية التجارية : وتنقسم إلى :

1-2 مصلحة التسويق: وهي مصلحة حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال و تشرف هذه المصلحة على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة ، بوسعادة ، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

2-2- مصلحة التجارية: وتهتم بشتى العلاقات التجارية التي خارج المركب

3 - مديرية الإدارة و المالية : و تنقسم إلى ثلاث مصالح و هي :

1-3 - مصلحة المحاسبة و المالية : تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى و يقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات و تنفرع هذه المصلحة إلى :

✓ فرع المالية و الصندوق؛

✓ فرع المحاسبة العامة؛

✓ فرع محاسبة المبيعات.

3-2- مصلحة الموارد البشرية :

لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال و كيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي و ذلك لإعطاء أكبر كفاءة ، تنفرع هذه المصلحة إلى:

✓ فرع تسيير المستخدمين؛

✓ فرع الخدمات الاجتماعية .

3-3 - مصلحة الوسائل العامة : و من مهامها ما يلي :

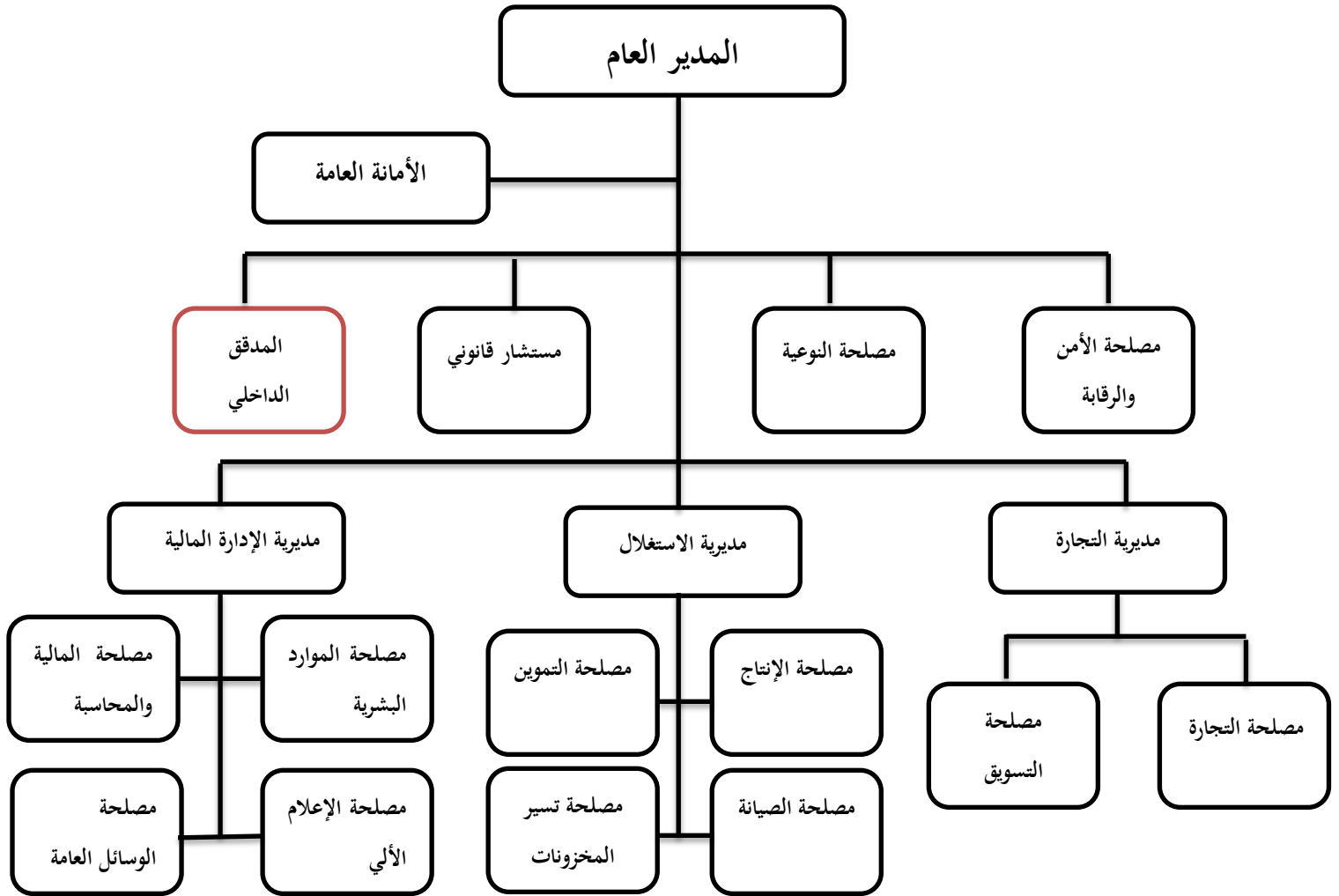
✓ متابعة جميع الأشغال و الترميمات التابعة للوحدة؛

✓ المتابعة الميدانية للاستثمارات .

3-4- مكتب الإعلام الآلي : و يعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي و متطلباته .

والشكل التالي يوضح هذه المديرية بمختلف مصالحها:

شكل رقم(1-2): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الوثائق والملفات المقدمة من طرف مصلحة المحاسبة.

المبحث الثاني: واقع التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

سوف نتناول في هذا المبحث أهم الجوانب الخاصة بالتدقيق الداخلي بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، وذلك من خلال إجراء مقابلة مع المدقق الداخلي، بغية معرفة والتعرف أكثر على مكانة التدقيق الداخلي بالمركب ومنهجية عمله، وابرز إسهاماته في تعزيز وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: أدوات جمع البيانات

سنترك في هذا المطلب لأهم أدوات جمع البيانات التي استعملت في الدراسة الميدانية.

أولاً: الملاحظة

سمحت زيارتنا الى مركب ميدان الدراسة بالاعتماد على أداة الملاحظة ، خصوصا ما تعلق بالوثائق (برنامج التدقيق، التقارير وبعض السجلات) التي منحت لنا للاطلاع والملاحظة فقط عند وقت المقابلة دون حصولنا على نسخ منها.

ثانياً: المقابلة

تم اختيار المقابلة كأداة رئيسية يرجع لطبيعة الدراسة التي قمنا بها في ميدان الدراسة، ولأن الدراسة التي قمنا دراسة استطلاعية تهدف من خلال اداة المقابلة للحصول على البيانات والمعلومات، خصوصا وأنها توفر درجة حرية للمقابل مما يوفر دقة المعلومات المطلوبة ويمكن شرح مناخ المقابلة كالآتي:

تمت المقابلة في ميدان المركب التي هو محل الدراسة، حيث تم إجرائها مع المدقق الداخلي، من خلال مخطط دليل مقابلة (أنظر الملحق رقم 01) وهذا بعد شرح طبيعة الدراسة للمسؤول وأسباب اختيار المؤسسة، وهذا لكونها من المؤسسات القليلة التي تحتوي على قسم التدقيق الداخلي في المنطقة، تم طرح أسئلة مفتوحة حول واقع التدقيق الداخلي في المركب، والجدول التالي يوضح ذلك :

جدول رقم(2-1): معطيات مناخ المقابلة

المسؤول	تاريخ المقابلة	ظروف إجراء المقابلة	الهدف من المقابلة
المنصب: مدقق داخلي	تاريخ المقابلة: يوم 2020/06/12 على الساعة 14:00 زولا	_ الاستقبال كان داخل اوقات العمل؛	_ التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المركب؛
الخبرة: 7 سنوات	مدة المقابلة: 2 ساعات	_ تم شكر المسؤول على قبول المقابلة؛	_ معرفة مكانة وظيفة التدقيق الداخلي داخل الركب؛
		_ تم شرح الغرض من المقابلة؛	_ منهجية التدقيق الداخلي في

<p>المركب؛ إسهامات المدقق الداخلي في تحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية بالمركب.</p>			
--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات سير المقابلة.

المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلة

بعد إجراء المقابلة مع المدقق الداخلي والذي كان الهدف منها التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المركب ومكانته في نفس المركب وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

أولاً: تقديم التدقيق الداخلي ومكانته في المركب¹

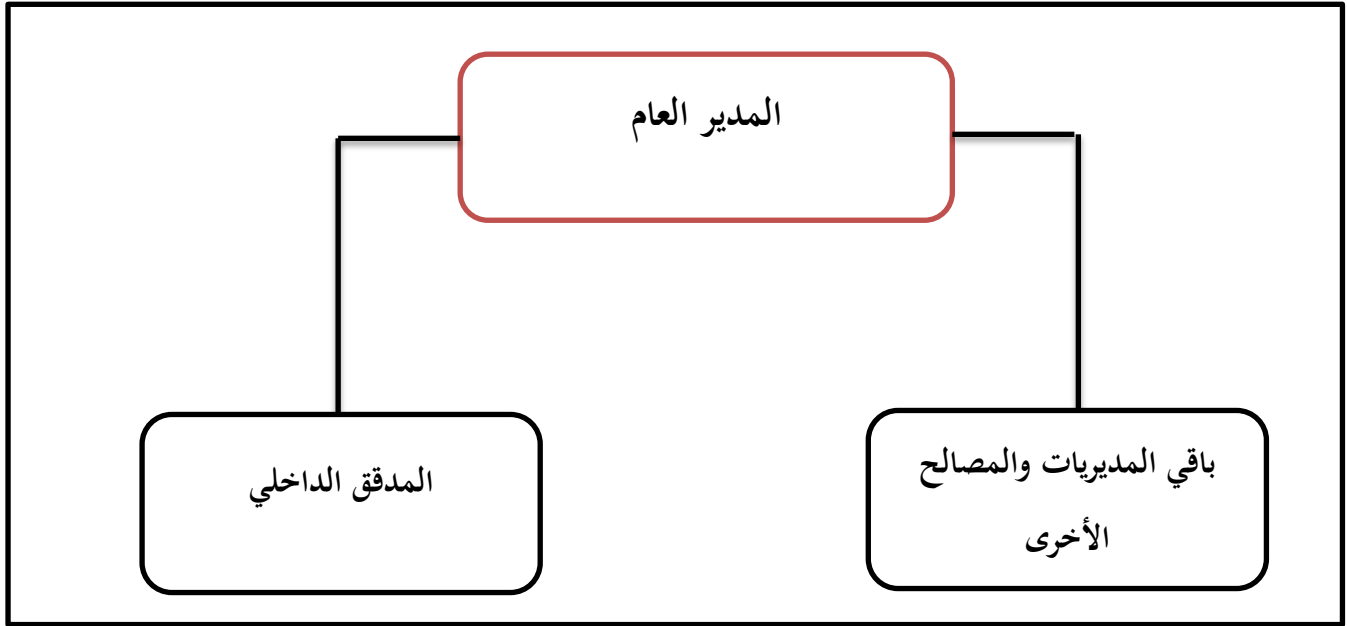
يعتبر التدقيق الداخلي في مركب الصناعي التجاري الحضنة وظيفية رقابية تمارس في المركب منذ أواخر التسعينات، نشأ نتيجة مراقبة مستقلة بغرض الحد من الانحرافات في سجلات المحاسبية وتفعيل أنظمة الرقابية في المركب التي من شأنها توفر للمركب ارتياح في حماية أمواله و أصوله وتحقيق أهدافه.

وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي بالمركب وظيفة مستقلة عن باقي المصالح و الوظائف الأخرى، فهي تابعة مباشرة لإدارة العامة للمركب، فهي تشكل قيمة مضافة للمركب من خلال إعطاء تأكيدات لإدارة العامة حول مدى احترام المركب للقوانين والإجراءات ، وهو أداة أساسية التي تراقب بها الإدارة العليا في المركب جميع مصالحها لضمان الاستخدام الأمثل لكل مواردها، من خلال مدقق داخلي وحيد مستقل وحيادي، ذو خبرة كافية تساعد على أداء مهمته، كما يمنحه التأكيدات اللازمة عن كون الكل في المركب يعمل ضمن خطة المركب لتحقيق أهدافه، كما أن وظيفة التدقيق الداخلي تستطيع أن تكشف الأخطاء والانحرافات والتعامل معها بفاعلية لتحسين مشاكل المركب التي يمكن أن تعود عليه بضرر كبير.

ويمكن توضيح مكانة المدقق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمركب في الشكل التالي:

¹ عمري عمر، مصلحة التدقيق الداخلي، واقع التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، 2020/06/12 (مقابلة شخصية).

شكل رقم(2-2): مكانة التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمركب



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للمركب.

ثانيا: منهجية التدقيق الداخلي بالمركب

يعتمد المدقق الداخلي داخل المركب على منهجية في عملية التدقيق، حيث يتم إعداد مخطط سنوي خاص من طرف الإدارة العامة وتمثل هذه المنهجية في العناصر التالية:¹

1- التحضير لمهمة التدقيق: بعد استلام المدقق لأمر بالمهمة من طرف المدير العام، يقوم المدقق الداخلي بالتحضير الجيد للمهمة ويكون التحضير من خلال وثيقة مكتوبة أو شفوية للأمر بالمهمة من خلال دراسة والتخطيط، حيث يقوم المدقق بفهم المهمة والاطلاع على مختلف المعلومات اللازمة في تحديد الأهداف من عملية التدقيق من أجل إبراز نطاق العملية، وتحديد المخاطر المرتبطة بالنشاط وأيضا دراسة وتقييم نظام رقابة الداخلية.

2- الاجتماع الافتتاحي: يعتبر الانطلاق الرسمية لمهمة التدقيق حيث يحدد فيها محتوى وطرق سير المهمة و يتم عقد اجتماع من خلال المدقق الداخلي مع إدارة المصلحة المدققة الاطلاع الكافي على الأسس والأهداف من عملية التدقيق الداخلي.

¹ عمري عمر، مصلحة التدقيق الداخلي، مرجع نفسه.

3- إعداد برنامج التدقيق: يقوم المدقق الداخلي بإعداد برنامج لتنفيذ مهمة التدقيق بناء على كل ما توفر لديه من معلومات وبناء على ما خرج به من الاجتماع الافتتاحي، التي تسمح له بالتوصل إلى تحقيق أهداف التدقيق، كما يتم ذكر طريقة سير المهمة والوسائل المستعملة.

4- تنفيذ مهمة التدقيق: يتم تنفيذ المهمة عن طريق تجسيد برنامج المهمة المعد من قبل، حيث يقوم المدقق الداخلي بإجراء مختلف الاختبارات ولفحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمصلحة ومقارنتها بالإجراءات والقوانين المعتمدة من طرف إدارة المركب، كما يقوم باختبار أداء نظام الرقابة الداخلية كما يستعين بورقة إبراز وتحليل المشاكل، (انظر الملحق رقم 02).

5- الاجتماع الختامي: ينهي المدقق الداخلي خطة عمله ويصادق مع الهيئة التي قام بتدقيقها على الصياغة النهائية لمجموع الملاحظات المهمة، ليتم بعدها عرض الاقتراحات والتوصيات المناسبة.

6- التقرير: يقوم المدقق الداخلي بتوثيق النتائج النهائية والرسمية لمهمة التدقيق ويقدم تقريره للإدارة العامة معبرا فيه عن النتائج التي توصل إليها خلال مدة عمله، بالإضافة إلى مختلف التوجيهات والتوصيات وربما الحلول البديلة التي يرى بأنها مناسبة، مرفقا بأدلة الإثبات.

7- المتابعة: يسهر المدقق الداخلي بالمركب الصناعي التجاري بالمسيلة على التأكد من الإجراءات التصحيحية اللازمة من الجهات المسؤولة، وأيضا التحقق من فاعلية تلك الإجراءات، ومتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات.

ثالثا: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية في المركب¹

تتجلى مساهمة التدقيق الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المركب الصناعي التجاري بالمسيلة فيما يلي:

✓ الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن؛

✓ يعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التأثير في نظام وهيكل الرقابة الداخلية مما ينتج عن هذا التأثير ولادة نظام رقابي فعال؛

✓ يتولى التدقيق الداخلي مسؤولية التحقق من قدرة الحماية اللازمة و المادية للأصول،

✓ التأكد من سلامة البيانات المالية، وسهر على تطبيق جميع العمليات داخل المركب بشكل يتوافق مع قوانينها والمعايير المعمول بها ؛

¹ عمري عمر، مصلحة التدقيق الداخلي، مرجع نفسه.

- ✓ تحديد نقاط القوة التي تعتبر تجسيد للسياسات و الإجراءات المنصوص عليها و العمل على تعزيزها؛
 - ✓ تحديد نقاط الضعف و العمل على تصحيحها بالطريقة المناسبة بأقل تكاليف و خسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى أي عوائق أو صعوبات ؛
- كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتعزيزه و منه تحقيق الأهداف المسطرة وكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال و سليم كلما قل احتمال وقوع الغش و التلاعب و التزوير داخل المكب، وأيضا يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المركب من أجل تحقيق أهدافه بكل كفاءة وفعالية.

المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

بعد ما تعرفنا في المباحث السابقة الى التعرف على المركب محل الدراسة ومعرفة جوانب و واقع التدقيق الداخلي في

هذا المركب، وبغية الإلمام بنظام الرقابة الداخلية في المركب سنقوم في هذا المبحث بدراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في بعض الأقسام، وهذا من أجل تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية و تحليلها والخروج بمجموعة من الاستنتاجات ومحاولة تقديم بعض التحسينات من أجل تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في المركب.

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية في المركب

سيتم التطرق في المطلب الي تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مجموعة من رؤساء المصالح بالمركب، وتم اختيار أسلوب

تقييم نظام الرقابة الداخلية بالاستبيان معتمدين على طرح مجموعة من الأسئلة المغلقة تخص بعض الأنشطة داخل

المركب، في شكل جداول كتالي:

✓ جدول الأول: المخزونات؛

✓ جدول الثاني: المشتريات؛

✓ جدول الثالث: المبيعات؛

✓ جدول الرابع: الأجور والمرتببات.

أولاً: المخزونات

يعتبر نظام المخزون من الأنظمة التي يجب العناية والاهتمام به والتأكد من مدى صحة إتباع الإجراءات القانونية على المخزون، ولغرض إحكام نظام الرقابة الداخلية على المخزونات تم تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذا القسم في جدول الاستبيان الآتي:

جدول رقم (2-2): قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات.

الرقم	قائمة الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضائع في المخازن؟	X		
02	هل يقوم أمين المخازن باستلام المواد والبضائع المشتراة؟	X		
03	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمركب؟	X		
04	هل يجري جرد فعلي لمحتويات المخازن من وقت لآخر؟	X		
05	هل يتم التأمين على جميع موجودات المخازن؟	X		
06	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون غير مستقلين عن أمناء المخازن؟		X	موظفون مستقلون عن أمناء المخازن
07	هل تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر الصرف الكتابية؟	X		بواسطة وصل الخروج
08	هل يتم تسعير السلع بالمخازن من قبل هيئة مستقلة ومؤهلة؟	X		
09	هل لكل نوع من المنتجات مخزن خاص؟	X		

		X	هل يتم مراجعة جميع البنود والتعليمات التي تشمل قوائم الجرد؟	10
حسب النظام المحاسبي المالي		X	هل لكل صنف من المواد له حساب في قسم الحسابات؟	11

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة المخزونات.

ثانيا: المشتريات

يعتبر نظام المشتريات من الأنظمة التي يجب العناية والاهتمام به، والتأكد من مدى صحة إتباع الإجراءات القانونية في عملية الشراء ومدى مطابقتها للواقع الحقيقي، ولغرض إحكام نظام الرقابة الداخلية على المشتريات تم تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذا القسم في جدول الاستبيان الآتي:

جدول رقم (2-3): قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات.

الملاحظات	الجواب		قائمة الأسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل لقسم المشتريات إجراءات وخطوات لكل عملية بالتفصيل؟	01
	X		هل كل عمليات الشراء محصورة و تتعلق بهذا القسم؟	02
قسم الوسائل العامة		X	هل هناك أقسام أخرى خاصة تقوم بعملية الشراء؟	03
		X	هل هناك رقابة على أداء الموظفين في هذا القسم؟	04
		X	هل جميع المشتريات تتم بواسطة أوامر الشراء؟	05
		X	هل يقوم قسم المشتريات باستلام الفواتير؟	06
		X	هل تسلم المواد الى المخازن مباشرة؟	07

08	هل يمسك المركب يومية مستقلة للمشتريات؟	×	
09	هل يتم الحصول على موافقات ادارية قبل عملية الشراء؟	×	
10	هل يتحقق المركب من صحة الفواتير من ناحية القانونية والحسابية قبل الصرف؟	×	
11	هل لوثائق الشراء ألوان مختلفة؟		×

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة التموين.

ثالثا: المبيعات

يعتبر نظام المبيعات من الأنظمة التي يجب العناية والاهتمام به، والتأكد من مدى صحة إتباع الإجراءات القانونية في عملية البيع ومدى مطابقتها للواقع الحقيقي، ولغرض إحكام نظام الرقابة الداخلية على المبيعات تم تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذا القسم في جدول الاستبيان الآتي:

جدول رقم (2-4): قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات.

الرقم	قائمة الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل توجد رقابة على عمليات البيع؟	×		
02	هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع؟	×		
03	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها؟	×		
04	هل هناك رقابة على شيكات الزبائن؟	×		
05	هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد؟	×		

15 يوم		×	هل هناك مدة انتظار لتسديد؟	06
اتخاذ الإجراءات القانونية الازمة		×	في حالة عدم التسديد، هل يتم اتخاذ إجراءات حيال ذلك؟	07
		×	هل كل فواتير مسجلة محاسبيا ؟	08
		×	هل تجرى مقارنة بين الكمية المطلوبة والكمية المباعة؟	09
		×	هل يتم مراقبة الإمضاءات في الفاتورة من قبل المصالح المعنية ؟	10

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة التجارة.

رابعا: الأجور ورواتب

يعتبر نظام الأجور ورواتب من الأنظمة التي يجب العناية والاهتمام بها، والتأكد من مدى صحة إتباع الإجراءات القانونية في عملية التسجيل والإعداد، ولغرض إحكام نظام الرقابة الداخلية على الأجور و المرتبات تم تقييم كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في هذا القسم في جدول الاستبيان الآتي:

جدول رقم (2-5): قائمة أسئلة الاستبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالأجور والمرتبات.

الرقم	قائمة الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد نظام ألي لإعداد الأجور؟	×		
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	×		
03	هل يتم إجراء مراجعة لاحقة لأجور والرواتب؟	×		
04	هل توجد لائحة ثابتة تحدد معدلات الأجور، المرتبات، والترقيات؟	×		

05	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	×
06	هل هناك مراقبة في كشف الأجور؟	×
07	هل نظام إعداد الأجور فعال؟	×
08	هل هناك مراجعة للكشوف والأجور الشهرية؟	×
09	هل يتم مراجعة كشوف الرواتب ولأجور الموافق عليها ومطابقتها مع سجل الحضور والغياب؟	×
10	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	×
11	هل هناك رقابة على ساعات العمل في كشف الأجور؟	×

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج استبيان التقييم لأنظمة الرقابة الداخلية

بعد تقييمنا لأنظمة لرقابة الداخلية لمجموعة وضائف المؤسسة باستخدام قوائم الاستبيان، سنقوم الآن بتحليل تلك القوائم ، وهذا لمعرفة نقاط ضعف وقوة أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تقييمها داخل المؤسسة.

أولاً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المخزونات والشراء

يتوقف هذا التحليل من خلال إبراز نقاط القوة والضعف أنظمة الرقابة الداخلية في هذه الأقسام والوظائف وهذا ما سنبرزه في نقاط الآتية:

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

- ✓ يتم تنظيم عمليات الشراء والتخزين و البيع بشكل محكم؛
- ✓ استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات وارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في الأقسام؛
- ✓ هناك رقابة محكمة على أداء الموظفين داخل هذه الأقسام (الشراء، التخزين، البيع)؛

- ✓ استقلالية يومية المشتريات عن باقي الأقسام الأخرى؛
- ✓ هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضائع في المخازن؛
- ✓ ضمان إتباع كافة القواعد وإجراءات المحددة لعمليات البيع وضمان تسجيلها؛
- ✓ هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد؛
- ✓ متابعة الزبائن الذين لم يسددون ما عليهم من مبالغ الواجبة الدفع و اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة جراء ذلك؛
- ✓ لا يتم التسجيل المحاسبي إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتم الحصول عليها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء و التخزين والبيع.

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

- ✓ عدم وجود عمليات الشراء بقسم المشتريات فقط قد يؤدي إلى صعوبة عملية الرقابة في العمليات بين الأقسام في المركب؛
 - ✓ عدم استعمال الألوان المتباينة في الوثائق المقدمة في عمليات الشراء والبيع؛
 - ✓ لا يجري جرد فعلي مفاجئ لمحتويات المخازن من وقت لآخر.
- أولاً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للرواتب والأجور

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

- ✓ توفر المركب على نظام معلوماتي لمعالجة الأجور و الرواتب؛
- ✓ تحيين كشف الأجور بالتنسيق مع الترتيات الجديدة و تغير مناصب العمل؛
- ✓ هناك مراقبة على ساعات العمل الفعلية للموظفين؛
- ✓ مراجعة كشوف الرواتب ولأجور الموافق عليها ومطابقتها مع سجل الحضور والغياب؛

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

- لا وجود لنقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب و الأجور وهذا يرجع للأنظمة الرقابية الفعالة المطبقة عليها.

المطلب الثالث: التوصيات المقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري

بالرغم من تطبيق المركب الصناعي التجاري لأنظمة رقابة داخلية فعالة ، إلا أن هذا الأخير لا يعصمه من ارتكاب بعض الأخطاء ، و بهدف تصميم و زيادة فعالية هذه الأنظمة و محاولة تحسين القرارات المتخذة في المركب، نقترح بعض التحسينات في شكل توصيات لأجل تصميم نظام رقابي داخلي مرن قادر على تصحيح بعض الاختلالات الموجودة فيه، ومن بين هذه التحسينات ما يلي:

- ✓ ضمان إجراء الجرد الفعلي لجميع أنواع المخزونات دوريا بطريقة مفاجئة؛
- ✓ حماية البضاعة في المخازن من السحب غير المسؤول من قبل موظفي المركب واستخدام نظام بوابات التفتيش وعدم السماح بخروج أي بضائع إلا بوجود مستندات تؤيد ذلك؛
- ✓ ضرورة حصر عمليات الشراء في قسم واحد(قسم المشتريات) لتسهيل الرقابة على قسم المشتريات؛
- ✓ فصل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات وتقسيم العمل في جميع العمليات المتعلقة بقسم الشراء و التخزين.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة والتعرف على واقع التدقيق الداخلي وتقييم نظام الرقابة الداخلية لبعض أقسام المركب توصلنا الى الاستنتاجات التالية:

يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات الرئيسة التي تستعمل في المركب بشكل أساسي والذي يعتبر أداة رقابية تخدم الإدارة العليا في المركب، من خلال مساهمته في تعزيز وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية في المركب محل الدراسة ضرورة حتمية لحماية أصوله وممتلكاته وذلك بعد تقييمنا لبعض أقسام المركب مقترحينا في ذلك بعض التوصيات التي كانت في شكل تحسينات والتي من شأنها أن تحسن نظام الرقابة الداخلية ويرقى الى تطلعات المركب.



خاتمة

أصبحت المؤسسات الاقتصادية تولي أهمية كبيرة بالتدقيق الداخلي خاصة مع كبر حجمها و توسع نشاطها و أصبح من الضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال و كفيل بحماية أموال و أصول المؤسسة من شتى أنواع الغش و التلاعب و الإهمال ، مما يضمن سلامة و مصداقية المعلومات و السجلات المحاسبية و المالية و كذا تحقيق الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة و تحسين الأداء.

ومن خلال تطرقنا للجانب النظري والتطبيقي لدراستنا، سنحاول تقديم حوصلة حول النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري والتطبيقي، وكذلك نتائج اختبار الفرضيات، كما سنحاول تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تساهم في تحسين عمل وظيفة التدقيق الداخلي في مركب محل الدراسة وتنظيم عمل نظام الرقابة الداخلي في نفس المركب، بالإضافة إلى تقديم مجموعة من المواضيع والتي ستكون بمثابة آفاق لدراستنا.

1- نتائج الدراسة النظرية: من خلال تطرقنا للدراسة النظرية توصلنا إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة فيما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، تعمل على فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها نحو جميع عمليات المؤسسة، وهذا من اجل إعطاء تأكيد معقول بأن تلك العمليات تمت بشكل صحيح يتوافق مع الإجراءات والقوانين المعمول بها؛
- تبرز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال الدور الذي يؤديه والخدمات التي يقدمها(وقائية، تقويمية، إنشائية)؛
- يتبع المدقق الداخلي منهجية سليمة أثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي و التي تستند بدورها إلى إتباع مجموعة من الخطوات والوسائل التي تسمح له بجمع الأدلة و القرائن الكافية و الملائمة لتدعيم حكمه على حالة المؤسسة؛
- تعتبر معايير التدقيق الداخلي من الأمور الأساسية التي ينبغي توفرها في وإتباعها في عملية التدقيق الداخلي لأنها تتضمن وصفا وإرشادا لطبيعة عمل المدقق الداخلي؛
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية تتمثل في مجموعة الأساليب والطرق التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وموجوداتها من اجل رفع كفاءتها وزيادة فعاليتها؛
- هناك علاقة مباشرة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية حيث يعتبر هذا الأخير جزء من نظام الرقابة الداخلية، بحيث وجود متطلبات نظام رقابة الداخلية يكفل بضرورة وجود تدقيق داخلي؛

- يتمثل دور ومساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز و تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية والعمل على إحكامه وتقديم توصيات لتحسينه حيث يعتبر بؤرة التأثير لإنتاج نظام رقابي داخلي فعال.

2- نتائج الدراسة التطبيقية: من خلال تطرقنا للدراسة التطبيقية توصلنا إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة فيما يلي:

- يعتبر التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة وظيفية رقابية ضرورية وله مكانة خاصة داخل هيكل التنظيمي للمركب، حيث يعتبر من الأدوات التي تعتمد عليها إدارة المركب من أجل تحقيق أهدافها؛
 - يعتمد المدقق الداخلي داخل المركب على منهجية في عملية التدقيق، تمكنه من قيام بعمله بكل كفاءة حيث يتم إعداد مخطط سنوي خاص من طرف الإدارة العامة قبل مباشرة عمله؛
 - يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب من خلال الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن، والعمل على تفعيل نظام رقابة الداخلية من خلال تقييمه وتحديد نقاط قوة وضعف والعمل على تصحيحها؛
 - كلما كان نظام الرقابة الداخلي سليم و فعال كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المركب محل الدراسة؛
- نتائج اختبار فرضيات الدراسة: تتمثل نتائج اختبار فرضيات الدراسة فيما يلي:

1- نتائج اختبار فرضيات الدراسة النظرية: تتمثل نتائج اختبار فرضيات الدراسة النظرية فيما يلي:

- **الفرضية الأولى:** التدقيق الداخلي أداة رقابية تتمثل في مجموعة من الإجراءات والسياسات في المؤسسة بحيث تتمحور هذه الإجراءات في تدقيق الحسابات والتأكد من صحتها ومصداقيتها، تعتبر هذه الفرضية صحيحة لأنها تتوافق مع كل المفاهيم الخاصة بالتدقيق الداخلي المقدمة من طرف الهيئات والمختصين؛
- **الفرضية الثانية:** نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الأساليب والطرق التي تتبعها المؤسسة لتأكد من دقة معلوماتها وحمايتها أصولها وموجوداتها، حيث تربطه علاقة مباشرة بينه وبين التدقيق الداخلي، هذه الفرضية صحيحة لأنها تتوافق بما جاء في دراسة النظرية.

2- نتائج اختبار فرضيات الدراسة التطبيقية: تتمثل فرضيات الدراسة التطبيقية فيما يلي:

- **فرضية الأولى:** تتمثل مكانة التدقيق في مركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة بدور الذي يؤديه والقيمة المضافة الذي يعطيها للمركب والتي من شأنها تحقيق أهدافه بكل كفاءة، هذه الفرضية صحيحة لأنها تتوافق مع الدراسة التطبيقية في مركب محل الدراسة التي قمنا بها والمقابلة الشخصية التي بينت صحتها من ذلك .

➤ **الفرضية الثانية:** يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري من خلال الخدمات والتوصيات المقدمة لتحسينه، هذه الفرضية صحيحة لأنها تتوافق بما جاء في الدراسة التطبيقية.

الاقتراحات: من خلال قيامنا بدراسة التطبيقية، سنحاول تقديم بعض الاقتراحات التي ستساهم في تحسين عمل (التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية) في مركب الصناعي التجاري والمتمثلة فيما يلي:

- ✓ زيادة عدد المدققين الداخليين في المركب باعتباره ذو نشاط واسع وكبير الحجم؛
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المدقق الداخلي والقيام بالإجراءات و التصحيحات اللازمة في أسرع وقت؛
- ✓ تقديم التحفيزات المادية والمعنوية للمدققين الداخليين من أجل خلق روح المسؤولية ودفعهم إلى الإحساس بأهمية دورهم في المركب؛
- ✓ الاهتمام بالموارد البشري كونه ركيزة أساسية لا غنى عنها في نظام الرقابة الداخلي، بوضع كل شخص في المكان المناسب، وتحفيز الموظفين بما يتناسب مع كفاءاتهم وخبراتهم، قصد دفعهم لتقديم أفضل ما لديهم، للحصول على أفضل النتائج؛
- ✓ يجب على الإدارة وضع العديد من اللوائح و الإجراءات الخاصة بنظامها الرقابي ليكون معلوم لدى جميع موظفين المركب.
- ✓ التركيز على تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسته والعمل على إحكامه في جميع أقسام المركب خصوصا قسم المخزونات والمشتريات.

آفاق الدراسة: سنقدم مجموعة من المواضيع التي ستكون بمثابة آفاق لدراستنا والمتمثلة فيما يلي:

- ✓ أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على عمليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ أثر استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في ضبط جودة التدقيق الداخلي؛
- ✓ دور التدقيق الداخلي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

قائمة المراجع

اولا: الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، ط1، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
2. أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، ط1، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان 2005.
3. أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
4. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الجزء لأول، دار المريخ لنشر والتوزيع، مصر، 2009.
5. ابراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، مصر، 2004.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-ناحية النظرية-، ط2، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
7. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، مؤسسة الورق لنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
8. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة من IIA، ط1، دار الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
9. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
10. زاهد عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
11. صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية، ط1، مطبعة مزوار لنشر والتوزيع، الوادي، 2010.
12. عبد الفتاح الصحن، وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، دار الجامعية لنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2008.
13. عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في البيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، دار الجامعية لنشر والتوزيع، مصر، 2006.
14. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط1، دار الكتاب الجامعي لنشر وتوزيع، صنعاء، 2009.

15. عطا الله احمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراه للناشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019.

16. فليح الساعدي محمد زامل، وحكيم حمود، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق المعايير التدقيق الدولية، ط1، دار عشتار الأكاديمية، بغداد، 2019.

17. محمد السيد سرياء، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي لنشر و التوزيع، الاسكندرية، مصر، 2013.

18. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، ط1، دار الكنوز المعرفة العلمية لتوزيع ونشر، عمان، الأردن، 2009.

19. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة الرقابة الداخلية والمالية، ط1، دار البداية لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

20. نور دين أحمد قايد ، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، ط1، دار الجنان لنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

21. وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية- مدخل عملي تطبيقي-، دار التعليم الجامعي لنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2010.

ثانيا: رسائل وأطروحات الدكتوراه

1. ابو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كألية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019.

2. أحمد صالح السياغي، محمد حمود، دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل المخاطر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، تخصص، محاسبة وتمويل، جامعة السودان للعلوم وتكنولوجيا، السودان، 2018.

3. اياد حسن السالم، واقع تدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، ، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

4. إيمان لعماري، دور التدقيق في ضل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017.
5. بن رابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015.
6. حاج دحو عامر، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017./2018.
7. رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
8. نور دين مزياي، تقييم فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012-2013.
- ثالثا: المقالات العلمية:**
1. بالمقدم مريم، بلدغم فتحي، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2019.
2. حاتم فوزي محمود أبو لين، أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 05، العدد 01، جامعة غزة، فلسطين، 2020.
3. شمالل نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ضل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، المجلد 03، عدد 01، جامعة مستغانم، 2016.
4. طرابلسي سليم، معطي الله خير الدين، دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر وانعكاساتها على حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2016.
5. عبد الرحمان العايب، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء معايير الدولية للممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016.

6. عزوز الميلود، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حكمة الشركات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2017.
7. لويزة بهاز، وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 01، العدد02، المركز الجامعي أفلو، الأغواط، 2019.
8. محمد خاوي ، محاد عريوة، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء في البنوك التجارية، مجلة علوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد02، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
9. يحي سعيدي ولخضر اوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

رابعا: القوانين:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، القانون01/88، الصادرة بتاريخ 13/01/1988.

خامسا: المقابلات الشخصية:

عمري عمر، مصلحة التدقيق الداخلي، واقع التدقيق الداخلي في مركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، 2020/06/12 (مقابلة شخصية).

The references in foreign language:

The books:

1- Graham Lynford, **Internal controls : guidance for private, government, and nonprofit entities**, John Wiley& Sons, USA, 2008.

2- Jacques Renard, **comprendre et mettre en oeuvre le contrôle interne**, ed1, France, 2012.

The scientific articles:

Saidj faiz, **Methodologit et Cadre de Referencedes Pratiques Professionnelles de L' audit Anterne**, Revue Nouvelle Economie, VOI 02,N ° 11, Universite SAAD .DAHLAB, Blida, 2014.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : مخطط دليل المقابلة

التاريخ: 12 / 06 / 2019 الساعة: من 14:00 الى 16:00

المكان: المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة المنصب: المدقق الداخلي

تحية طيبة:

نشكرك على منحنا جزءا من وقتك، من اجل محاورتك في إطار بحث يتناول موضوع أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، ونحيطك علما بان هذه المقابلة تدرج ضمن دراسة ميدانية، وهذا من أجل إتمام مذكرة تخرج ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، شعبة محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف بالمسيلة. الطالبين: بوقرة خالد وخيراني أمين.

اسئلة عامة متعلقة بواقع التدقيق الداخلي في المركب الصناعي التجاري كانت كالاتي :

- ✓ فيما يتمثل التدقيق الداخلي في المركب؟
- ✓ ماهي مكانة التدقيق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمركب؟
- ✓ فيما تتمثل منهجية التدقيق الداخلي داخل المركب؟
- ✓ ماهي إسهامات التدقيق الداخلي في تعزيز وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب؟

الملحق رقم (02): نموذج ورقة إبراز وتحليل المشاكل بالمركب الصناعي التجاري



الشركة الفرعية للحبوب قسنطينة
المركب الصناعي التجاري « الحضنة »
Filiale Céréales Constantine
Complexe Industriel et Commercial « Hodna »

Entreprise	Titre	Index
	Sous titre	N°
	FRAP	Date
		Collaborateur
Le problème		
Les faits		
Les causes		
Les conséquences		
RISK		
Les recommandations		

ملخص الدراسة باللغة العربية

أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى شرح مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تحديد العلاقة الموجودة بينهم، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المراجع الخاصة بالدراسة النظرية والتي تمثلت في (كتب، مقالات، أطروحات وغيرها)، أما في الجانب التطبيقي فتمثلت في دراسة ميدانية استكشافية باستخدام بعض أدوات البحث كالملاحظة والمقابلة.

وتمثلت أهم النتائج المتوصل إليها أن التدقيق الداخلي وظيفية رقابية ضرورية في المؤسسة وله مكانة خاصة داخل هيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يعتبر من الأدوات التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، خاصة في مركب الصناعي التجاري التي استندت عليه الدراسة، ويساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة من خلال الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها، والعمل على تصحيحها ومن خلال تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية، وتقديم بعض التحسينات ولاقتراحات التي من شأنها ان يرقى بها المركب الصناعي التجاري.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، فعالية، كفاءة.

ملخص الدراسة باللغة

الإنجليزية

the importance of Internal audit in improving the internal control system of the economic foundation

Abstract:

This study aimed to explain the various concepts related to the internal audit, internal control system in addition to determining the relationship between them, drawing on a range of theoretical study references (books, Articles, thesis And others), In the applied area, an exploratory field study was undertaken And use some search tools such as observation and interview.

The most important results achieved Internal audit is a control function in the organization, It has a special place within the organizational structure of the institution, it is one of the tools on which enterprise management depends To achieve its goals, Especially in the commercial industrial complex on which the study is based, Internal audit contributes to improving the internal control system in the commercial industrial complex hodna - m'sila-, By carefully detecting existing errors and deviations and and Through trying to identify the parties responsible for them, our evaluation of the internal control system, And make some improvements and suggestions that would elevate the commercial industrial complex.

Keywords: Internal Audit, Internal Control System, Effectiveness, Efficiency.