

جامعة الجبالي بونعامة – خميس مليانة –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



العنوان :

**دور التدقيق الداخلي في تحسين فاعلية نظام الرقابة  
الداخلية بالمؤسسة  
دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري**

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر

الميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

التخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف

سعيدي فارس

من اعداد الطالبين :

بوشرف أحمد

مزايني فوزي

نوقشت بتاريخ :

امام اللجنة المكونة من السادة:

السنة الجامعية: 2021-2022

# الأهداء

مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت أن أتخطاها بثبات بفضل الله. اهدي بحثي هذا إلى أبوي وأخوتي ، فلقد كانوا بمثابة العضد والسند في سبيل استكمال البحث.

إلى كل من رفع القلم و سهر الليالي إلى أساتذتنا الكرام ،  
إلى كل من رافقنا في درب العلم زملاء الدراسة، إلى كل اصدقائي وكل من سعى لرفع معنوياتي في المعرفة.

أحمد

# الاهداء

إلى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الأمل والأمانى الجميلة واتسع قلبه ليحتوي حلمي حين ضاقت الدنيا فروض الصعاب لأجلي وسار في حلقة الدرب ليغرس معاني النور والصفاء في قلبي وعلمني معنى أن نعيش من أجل الحق والعلم والذي الحبيب لطالما أثرت من تحب وعشت من أجلنا من أجل أن نحيا حياة كريمة في بيت كريم وفي أحضان علم نافع لذا كان إرضائك جزء من طموحي وجزءا يسري في طريق دربي حتى ترى ثمرة جهدي وطيب غرسك وقد أرضاني الله فيك يا أبتى فهلا رضيت عني.

أمي التي مهما كبرت سوف أبقى صغيرتها التي أهتف بفضلها والتي تعترف كل قصاصة من مذكرتي بجهدا لكي يا والدتي الحبيبة يا سيدة الق لب أهدي عملي.  
إلى سندي في الحياة أخواتي  
وإلى جدي وجدتي أطال الله في عمرهما.

فوزي

# شكر و عرفان

لا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع أن نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الشكر و التقدير والعرفان إلى أستاذنا ومرشدنا الأستاذ سعيدي فارس على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهه وحرصه المستمرين إلى غاية إنهاء المذكرة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتحقيقها ومناقشتها. نتقدم بالشكر كذلك إلى الأساتذة الذين قدموا لنا يد المساعدة من داخل جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة وخارجها. وإلى عمال مؤسسة التسيير العقاري بعين الدفلى وأخيرا نسدي كل عبارات الشكر والعرفان إلى كل شخص مد لنا يد المساعدة لإنجاز هذه المذكرة.

أحمد، فوزي

الملخص:

لقد كان الهدف من هذه الدراسة توضيح دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة في ديوان الترقية والتسيير العقاري و عين الدفلى و من أجل معالجة الموضوع اعتمدنا أسلوب المقابلة مع مسؤولي المؤسسة و تحليل الوثائق،

ويتضح من خلال هذه الدراسة أهمية التدقيق الداخلي في اختبار درجة الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين و اللوائح الموضوعة مما يمكن للمدقق من اكتشاف نقاط الضعف و القصور و بالتالي اقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها و التي تلعب دورا هاما في رقابة الداخلية حتى تصل المؤسسة الى هدفها المطلوب.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، الفعالية.

Résume :

L'objectif de cette étude était de clarifier le rôle de l'audit interne dans l'activation du système de contrôle au sein de l'office de promotion et de gestion immobilière, Ain Defla

Il ressort clairement de cette étude l'importance de l'audit interne pour tester le degré d'engagement vis-à-vis des politiques, plans, procédures, lois et réglementations établis, ce qui permet à l'auditeur de découvrir les faiblesses et les lacunes, et ainsi de suggérer des améliorations à y apporter, qui jouent un rôle important dans le contrôle interne jusqu'à ce que l'institution atteigne l'objectif souhaité.

**Mots clés:** audit interne, système de contrôle interne, efficacité.

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الاهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VII	قائمة الملاحق
ب	المقدمة
<b>الفصل الأول</b> <b>الإطار النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية</b>	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: التدقيق الداخلي
06	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
06	الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
07	الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي
07	الفرع الثالث: خصائص التدقيق الداخلي
08	الفرع الرابع: اهداف التدقيق الداخلي
08	المطلب الثاني: أنواع ووسائل التدقيق الداخلي
08	الفرع الاول: أنواع التدقيق الداخلي

09	الفرع الثاني: وسائل التدقيق الداخلي
10	المطلب الثالث: الاطار العملي للتدقيق الداخلي
10	الفرع الأول: معايير التدقيق الداخلي
12	الفرع الثاني: مراحل عملية التدقيق الداخلي
15	المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الأول :ماهية نظام الرقابة الداخلي
15	الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلي
17	الفرع الثاني : اهداف نظام الرقابة الداخلي
17	الفرع الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلي
18	المطلب الثاني : أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية وحدودها
18	الفرع الأول : أنواع نظام الرقابة الداخلية
19	الفرع الثاني : وسائل نظام الرقابة الداخلية
20	الفرع الثالث :حدود نظام الرقابة الداخلية
21	المطلب الثالث : الاطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
21	الفرع الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية
22	الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية
24	الفرع الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
26	المبحث الثالث: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية
26	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
27	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
28	المطلب الثالث : القيمة المضافة للدراسة
29	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>دراسة حالة ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية عين الدفلى</b>	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الطريقة و الأدوات

32	المطلب الأول: طريقة الدراسة
33	الفرع الاول : تقديم الشركة محل الدراسة
37	الفرع الثاني:منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات
37	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
38	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
38	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
38	الفرع الاول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة
40	الفرع الثاني: خطوات عملية التدقيق في المؤسسة محل الدراسة
40	الفرع الثالث: منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات
42	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
42	الفرع الاول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية
43	الفرع الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ديوان الترقية و التسيير العقاري
44	خلاصة الفصل
46	خاتمة
49	قائمة المصادرو المراجع
53	الملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	قائمة الأسئلة لمقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالهيكل التنظيمي	40
2-1	قائمة الأسئلة لمقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	41
3-1	قائمة الأسئلة لمقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات	41
4-1	قائمة الأسئلة لمقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالأجور	42

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	مكونات نظام الرقابة	23
2-1	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	25
3-1	الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري	34
4-1	فروع دائرة تسيير وصيانة الحظيرة	35

قائمة الاختصارات و الرموز

الاختصار	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFACI	Institut français des auditeurs internes et auditeurs	المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين
AICPA	American Institute of certified public accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	Fédération internationale des comptables	الاتحاد الدولي للمحاسبين
Coso	Committee of sponsoring organizations	لجنة حماية المنظمات

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق	الصفحة
01	نموذج تقرير خاص بوكالة الترقية والتسيير العقاري	53
02	بطاقة المستأجرين	54
03	بطاقة السجلات المحاسبية	55
04	بطاقة وصلات الدفع الملغاة	56

57	خطة التدقيق الداخلي السنوية	05
----	-----------------------------	----



المقدمة





## مقدمة:

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمرا لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها التدابير والإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في الأخطاء المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا وحتميا للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاطا تقيمي يهدف إلى فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وحمايتها وكذلك مراجعة وتقييم أنشطة المؤسسة ومختلف أنظمتها. وقد تطورت إجراءات وعمليات التدقيق من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر و الحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية فعال يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقل لاحتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن كما يساهم في تحقيق أهدافها.

ومما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للموضوع في السؤال التالي: **ما مدى مساهمة التدقيق**

**الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية الرئيسية تم تجزئتها إلى مجموعة من إشكاليات جزئية هي:

1. هل هناك علاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟

2. فيما تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري؟

3. كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية الجزئية تم صياغة الفرضيات الجزئية التالية:

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

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

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

## 1. أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع.
- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص ( محاسبة و التدقيق )

## 2. أهداف الدراسة:

- توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تحديدا لصعوبات التي تواجه المدقق أثناء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تسليط الضوء على نظام الرقابة في المؤسسة.

## 3. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في الحاجة الماسة الى تطور نظام الرقابة الداخلية و رفع كفاءته، و الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة ، فهو يعمل على تحسين نظام الرقابة من خلال خدمتها الاستشارية و التأكديية، وكشف النقائص، وتقديم التصحيحات الممكنة الموجودة بالنظام، حيث تكمن أهمية الموضوع في دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية من خلال تدقيق الداخلي خاصة في مؤسسة ديوان الترقية و تسيير العقاري باعتبار أن الدراسات السابقة في الموضوع لم تتناول هذه المؤسسة.

#### 4. حدود الدراسة:

حدود مكانية: كانت الدراسة بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري عين الدفلى وذلك لمعالجة إشكالية المتمثلة في مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

حدود الزمنية كانت الدراسة من 20/ 03 /2022 الى 12/05/2022

#### 5. منهج وأدوات البحث:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات، اعتمدنا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي مكن من وصف وتحليل الجوانب للموضوع بالإضافة الى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال زيارات ميدانية للمؤسسة.

#### 6. مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا هذا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب، والمجالات والرسائل، في الفصل النظري أما في الفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب المقابلة الشخصية، و الملاحظة لجمع المعلومات اللازمة.

#### 7. صعوبات البحث :

صعوبة جمع المعلومات في المديرية محل الدراسة.

#### 8. هيكلية البحث:

تتمثل هيكلية البحث الذي اعتمده في دراستنا على فصلين، أحدهما نظري و الآخر تطبيقي، حيث تطرقنا في الفصل الأول الى ثلاث مباحث الأول يتعلق بتقديم البعد النظري للتدقيق الداخلي و ثاني يتعلق بنظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثالث فتناولنا فيه مختلف دراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه.

كما شمل الفصل الثاني الجانب التطبيقي وقسم الى مبحثين مبحث الأول الإطار النظري لووكالة و دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة محل الدراسة و ثاني فيتناول تحليل النتائج و مناقشتها.



الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق  
الداخلي ونظام الرقابة الداخلية



**تمهيد:**

يعد التدقيق الداخلي من أهم أساليب الرقابة الداخلية، حيث أن وجود التدقيق الداخلي يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، وذلك على المؤسسات أن تحرص على تطبيقها وفق المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها ومصداقية القوائم المالية، وتحليل النتائج ومن أجل معرفة نقاط القوة والضعف لديها. كما يشمل هذا الفصل على بحثين أساسيين وهما:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي ؛

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثالث: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية؛

**المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي**

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المؤسسات، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة، مما يعزز فرص الاستغلال الأمثل للموارد وصولاً إلى الجودة الشاملة وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة. سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول التدقيق الداخلي.

**المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي****الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي:**

من خلال هذا الفرع سيتم التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي وأهميته وخصائصه وأهدافه.

**1. مفهوم التدقيق الداخلي:**

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين نوجزها فيما يلي:

**تعريف 1:** "هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية للاحتياجات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من اتباع موظفي المؤسسة لسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".<sup>1</sup>

**تعريف 2:** "حسب معهد المدققين الداخليين فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف الشركة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة".<sup>2</sup>

**تعريف 3:** "كما عرف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين **IFACI**: "التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".<sup>3</sup>

**تعريف 4:** "يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتها بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطاً تقييمياً ومستقلاً داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع الرقابات

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 33-34

<sup>2</sup> عبد الله مايو ويزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 09/2016، ص 62.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر – الطبعة 3، 2009، ص 15

الإدارية. ومن هنا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تقتصر على الرقابة الإدارية فقط بل شملت الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وهي وظيفة استشارية أكثر من كونها تنفيذية.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية فحص ومراقبة للأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لتأكد ما إذا كانت مطابقة للسياسات والإجراءات الموضوعية وذلك من خلال تقييم شامل لكافة الوسائل والأنظمة الرقابية لضمان تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المسطرة.

### الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي:

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

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

لذلك فإن إضافة القيمة للشركة تتحقق من خلال قيامها بواجبها التقويمي والبنائي وتتحقق إضافة القيمة من خلال دعم قدرة إدارة التنظيم على تحقيق أهداف التنظيم الاستراتيجية وبما يتسق مع توقعات أصحاب المصلحة بأداء مجموعة من الأنشطة التأكيدية والتأمينية والاستشارية في إطار من الاستقلالية والموضوعية.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: خصائص التدقيق الداخلي:

يتميز نشاط التدقيق الداخلي بالخصائص التالية:<sup>3</sup>

- ❖ **نشاط تقييمي مستقل:** يعني أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وأن يتبع إدارياً أعلى مستويات الهيكل التنظيمي للشركة مثل: مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عنه.
- ❖ **نشاط استشاري:** حيث يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- ❖ **نشاط تأكيدية:** بناء على نتائج تقدير المخاطر، يعمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم كفاية وفعالية أدوات نظام الرقابة الداخلية، حيث يطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط الشركة مفهومة، ويتم التعامل معها بشكل مناسب.
- ❖ **نشاط موضوعي:** أي أن يقوم المدقق الداخلي بأداء عمله دون تحيز إلى طرف قد تكون له مصلحة في نتائج عملية التدقيق، بحث على المدقق الداخلي أن يمارس التجرد والعدالة فيجمع وتقييم أدلة الإثبات وتقييم النتائج، فالموضوعية تعتبر خاصية أساسية للمدقق الداخلي، فهي تسمح

<sup>1</sup> فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016، ص 19

<sup>2</sup> محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير،

قسم المحاسبة، جامعة اليمن، 2014، ص 14

<sup>3</sup> أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص 19.

للمدقق بأن يوفر كل من خدمات التأكد والنشاط الاستشاري الى مجلس الإدارة والأطراف ذات المصلحة المشتركة.

#### الفرع الرابع: أهداف التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق الى أهداف أساسية وأهداف ثانوية، وهي كالتالي:<sup>1</sup>

##### أ. الأهداف الأساسية:

وهي التي تضمن تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وأهمها:

- ✓ التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.
- ✓ المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال.
- ✓ الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية بالمفارقات والتحليلات والدراسات، البيانات والتقارير المالية والإحصائية.
- ✓ رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة.

##### ب. الأهداف الثانوية

يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة أهمها:

- ✓ تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها الإدارة للعاملين الجدد والقدامى.
- ✓ بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية دون تأخير.
- ✓ منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
- ✓ القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة.

#### المطلب الثاني: أنواع ووسائل التدقيق الداخلي:

سنقوم من خلال هذا المطلب بتقديم أنواع ووسائل التدقيق الداخلي.

#### الفرع الأول : أنواع التدقيق الداخلي:

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي:<sup>2</sup>

**أ: التدقيق المالي Financial Audit:** هو الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً.

**ب: تدقيق الالتزام Compliance Audit:** يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف الى تدقيق ومراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بقرود معينة، ويقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

**ت: التدقيق التشغيلي Operational AUDIT:** هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها والرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس

<sup>1</sup> مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010، ص 29-31.

<sup>2</sup> أوصيف لخضر، مرجع سابق، ص 17

الفاعلية (**Effectiveness**) كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة (**Efficiency**) كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، وبالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق وفحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة.

**ج: التدقيق الاجتماعي Social Audit:** يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها لدراسة والفحص والتقييم المنظم لأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من سلامة التقارير المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيقها لرفاهية العامة للمجتمع.

**ح: التدقيق لأغراض خاصة Audit for Special Purpose:** هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخل يحسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يمون فجائيا وغير مدرج ضمن برنامج أو خط التدقيق الداخلي.

**د: تدقيق نظم المعلومات:** يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، وتدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات ومما يزيد أهمية وضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات الإلكترونية في أداء المهام اليومية وفي إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.<sup>1</sup>

**ز: التدقيق البيئي:** ويتضمن:

- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات وعلى ما جرى في الماضي أو ما يتوقع اجراءه في المستقبل؛
- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛
- تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات؛
- تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة؛
- تدقيق المنتجات؛

**الفرع الثاني: وسائل التدقيق الداخلي:**

يقوم المدقق الداخلي بإنجازه مهمته بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:<sup>2</sup>

- ❖ **المعاينة والجرد الفعلي:** لكي يتأكد المدقق من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
- ❖ **المراجعة المحاسبية:** تهدف الى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية المحاسبية فقط كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجاميع من صفحة الى أخرى

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014ص237

<sup>2</sup> خالد جمال الجعرات، بوطرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث

حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومي 25 - 24 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي ص 6-7

- ❖ **المراجعة المستندية:** لا بد للمدقق أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينه من قرائن المراجعة ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المدقق في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في التدقيق.
- ❖ **نظام المصادقات:** إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل الى المدقق بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثلا لأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.
- ❖ **نظاما لاستفسارات والتتبع:** يوجه المدقق بعض الأسئلة والاستفسارات الى المختصين داخل المؤسسة وهذه الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.
- ❖ **نظام المقارنات والربط بين المعلومات:** تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها.
- ❖ **المراجعة الانتقادية:** يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة يتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو ضبط أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

### المطلب الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي

كما رأينا سابقا أن عملية التدقيق الداخلي تتمثل في فحص وتقييم مختلف المعلومات والأنظمة للتأكد من مدى صحتها وسلامتها ولقيام بذلك يتوجب على المدقق الداخلي الاستناد الى المعايير و الارشادات التي توضح سيرورة عمله من خلال إتباع طريقة منهجية التي تتضمن عدة مراحل و التي سنتطرق اليها فيما يلي:

#### الفرع الأول: معايير التدقيق الداخلي:

حيث تقسم معايير التدقيق الداخلي الى خمسة أقسام متمثلة فيما يلي:

##### أ. الاستقلالية:

يجب أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه، أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح أداء المسؤوليات الخاصة بها، ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:<sup>1</sup>

##### ❖ مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة:

- المستوى الإداري التابع له المدقق.
- الجهة التي يقدم اليها تقرير المدقق الداخلي.
- سلطة التعيين والعزل.

##### ❖ الموضوعية: وتتمثل في:

- تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالتدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،، 2010ص44.

- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت الى آخر.
- تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.

❖ **الاستقلالية:** يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا، ويجب أن يكون المدققين الداخليين موضوعيين عند أداء عملهم.

#### ب. الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:<sup>1</sup>

- ❖ **الكفاءة العلمية:** حيث يجب أن تزود إدارة التدقيق الداخلي بعدد من المهارات الفنية المناسبة، والتي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
- ❖ **الخبرة العلمية:** بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملون في إدارة التدقيق الداخلي خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال التدقيق بكفاءة وفاعلية.
- ❖ **الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية:** فيجب على المدقق الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال التدقيق.
- ❖ **دراسة وفهم العلوم السلوكية:** حيث يجب على المدقق الداخلي أن يكون لبقا وبارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفعالية.
- ❖ **توافر الصفات الخلقية:** ومنها النزاهة والصدق والمحافظة السرية.

وخلاصة هذا المعيار أنه يجب على المدقق الداخلي أن يمتلك المعرفة والمهارة وغير ذلك من الممتلكات اللازمة لأداء المسؤوليات.

#### ت. نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم وجودة الأداء فيما يتعلق في المسؤوليات المختلفة، ولتحقيق ذلك يجب على المدقق القيام بما يلي:

- ✓ مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات.
- ✓ تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.
- ✓ مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

#### ج. أداء أعمال التدقيق:

يجب على المدقق الداخلي أن يقوم بعملية التخطيط للتدقيق مع فحص وتقييم المعلومات المتاحة من أنها كافية وملائمة والتبليغ عن النتائج عن طريق إعداد تقرير بالنتائج ومتابعة تنفيذ هذه النتائج وما تم تحديده من توصيات.

#### ح. إدارة قسم التدقيق:

تقضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يدير المشرف على قسم التدقيق الداخلي ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم المراجعة مسؤولا على إدارة القسم بحيث:

<sup>1</sup> احمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد، 64-63، آب، 2005 ص10.

- ✓ تحقق أعمال التدقيق لأغراض عامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.
- ✓ تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة وفاعلية.
- ✓ تتمشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

### الفرع الثاني: مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهنة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقاعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل وفعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل وهي:

#### أ. مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة لأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي نستنتج المراحل الفرعية لهذه المرحلة:<sup>1</sup>

➤ **الأمر بالمهمة l'ordre de mission:** يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.

➤ **خطة التقرب Plan d'approche:** بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع المعلومات الأولية

حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع للموظفين القدامى بالمؤسسة. كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

➤ **جدول القوة و الضعف Tableau des forces apparentes:** يعتبر هذا الجدول كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدراسته فهو يشكل نقاط القوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي، فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساساً حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة، أمن صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة، فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليل للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.

<sup>1</sup> لطفي شعاني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، ص 77-79.

➤ **التقرير التوجيهي le rapport d'orientation**: يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك لتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

### ب. العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق والتي تهدف الى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي:<sup>1</sup>

➤ **تخطيط عمل التدقيق la planification de travail**: يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة الى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

➤ **ورقة التغطية la feuille de couverture**: وهي وثيقة تعطى في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامجا التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

➤ **ورقة إبراز وتحليل المشاكل: la feuille de révélation et d'analyse de problème**: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كليا، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن ان تحتوي هذه الأوراق على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة.

### ت: مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم للإدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

➤ **هيكل التقرير l'ossature du rapport**: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.<sup>2</sup>

➤ **الاجتماع النهائي أو الإقفال**: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، للاستماع الى النتائج التي تم التوصل اليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية وهي:<sup>3</sup>

✓ **الكتاب المفتوح**: لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق

<sup>1</sup> لطفي شعباني ، مرجع سابق ،ص80.

<sup>2</sup> لطفي شعباني ، مرجع سابق،ص81.

<sup>3</sup> محمد أمين عبادي ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال ، جامعة الجزائر، الجزائر، 119، ص2007/2008

- ✓ **خطة الانتظار:** يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير الا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.
- ✓ **الترتيب:** يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.
- ✓ **مبدأ التدخل الفوري:** أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة الى ذلك في تقرير التدقيق.
- ✓ **مبدأ المعرفة المشتركة:** يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وأن لا يتم طرح المشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتقليل المشاكل المدعمة بأمثلة واقعية و مرفقة بأوراق العمل و أدلة الإثبات، و يقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.
- **تقرير التدقيق الداخلي le rapport d'audit interne:** يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة و الهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات و أنشطة المختلفة، و أجه الخلل و القصور في نظام الرقابة الداخلية و عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة، و التعليمات و تنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل و القصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يحدد المدقق كل التوصيات، من يقوم بماذا و متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي أثقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد و الإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.<sup>1</sup>

### 3. الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

ومن بين الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للإدارة هي:<sup>2</sup>

- (1) **خدمة التأكيد الموضوعي:** هي فحص موضوعي لأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة.
- (2) **الخدمات الاستشارية:** وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

وبالإضافة لهاتين الخدمتين هناك خدمات أخرى يقدمها التدقيق الداخلي وهي:

- ❖ تزويد الإدارة بالتوجيهات والنصائح المتعلقة بالأداء والنظام الداخلي؛
- ❖ تقييم إذا ما كانت الإجراءات المتبعة تتفق مع سياسات المؤسسة؛
- ❖ تقييم ما إذا كانت السياسات الموضوعية يتم إتباعها وتطبيقها في المؤسسة؛

ولقد حددت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، هدف التدقيق الداخلي الرئيسي يتمثل في مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية

<sup>1</sup> محمد أمين عبادي ، مرجع سابق ، ص118-119.

<sup>2</sup> يغود راضية نوال ، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول

العالم، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة ، يومي 12 و 13 ديسمبر، 2012، ص4.

مسئولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي تم مراجعتها، هذا بالإضافة إلى ما يلي:

- ✓ زيادة قيمة المنظمة و تحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجيات و توفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات ؛
- ✓ تقويم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- ✓ تقويم و تحسين فاعلية الرقابة؛
- ✓ تقويم و تحسين فاعلية عمليات توجيه أنشطة المؤسسة و مراقبتها

### المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من اهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من اجل توفير الحماية لأصولها وحصولها على بيانات دقيقة وقدرتها على اتخاذ قرارات سليمة، وسنتناول خلال هذا المبحث ماهية الرقابة الداخلية.

#### المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

سنشير من خلال هذا المطلب الى مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهم أهدافها وخصائصها.

#### الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت المفاهيم المقدمة حول نظام الرقابة الداخلية، سنذكر فيما يلي بعضا منها:

**التعريف الاول:** " عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على انها "تتمثل في تلك الخطة والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية."<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** " عرفها المعيار الدولي لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC على انها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى اهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة الى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منعا لغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب."<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** حيث يعرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 على انها " العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة او الإدارة او غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من اجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق اهداف منشأة ما، فيما يتعلق بموثوقية اعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة وتشير كلمة عنصر الرقابة الى أي وجه او أكثر من عناصر الرقابة الداخلية."<sup>3</sup>

**التعريف الرابع:** كما عرفتها لجنة حماية المنظمات Coso على انها "عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين اخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من امكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في: - كفاءة العمليات التشغيلية.

- الموثوقية في التقارير المالية.

- الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان 2004، ص228.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة الطبعة الثانية، عمان 2009، ص207.

<sup>3</sup> مقدم خالد وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة ثالثة محاسبة ومراجعة قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة 2016 ص16.

<sup>4</sup> براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015 ص05.

**التعريف الخامس:** " نظام الرقابة الداخلية هو عملية اعداد منظومة متكاملة من أساليب وإجراءات عمل تشرف على تصميمها الإدارة العليا وتسهر على تنفيذه مع جميع العاملين لتوفير قدر مقبول من الثقة والاطمئنان لتحقيق اهداف المؤسسة من حيث:

- كفاءة فعالية العمليات.
- دقة ومصداقية التقارير المالية.
- الالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة"<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: اهداف نظام الرقابة الداخلية:

تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي انشأت من اجلها فبعدها كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف<sup>2</sup>:

- **حماية الأصول:** يعتبر التقليدي للرقابة الداخلية، وهو مرتبط بالحفاظ على الثروة المتمثلة في حجم الأصول المسيطر عليها والتي هي تحت تصرف الإدارة، يتم تحقيق هذا الهدف من خلال وضع إجراءات تحافظ على الملكية وتمنع من نقلها او التنازل عليها بطريقة غير شرعية او تضرر بمصلحة المساهمين.
- **استغلال الموارد بكفاءة:** ان حماية الأصول دون استغلالها بكفاءة وفعالية لا يحقق للمساهمين قيمة مضافة، فباعتبار ان المؤسسة مجموعة من الموارد الطبيعية والمادية والبشرية ينبغي استغلالها بطريقة مثلى من خلال توفير إجراءات وقواعد للاستفادة من هذه الموارد بالكمية والوقت المناسبة من تحقيق أكبر مردودية.
- **الالتزام بالتشريعات والقوانين:** تنشط كل المؤسسات في إطار قانوني معين يتحدد على أساس طبيعة وحجم نشاطها حيث ان عدم الالتزام او التأقلم مع هذه القوانين قد يشكل تهديد لبقاء المؤسسة ؛ من جهة أخرى تسيير الاعمال و المهام داخل المؤسسات يعتمد بشكل أساسي على اصدار التعليمات و القواعد و التي ينبغي الالتزام بها و تطبيقها كما ينبغي ان تكون التعليمات و القواعد سليمة و قابلة للتطبيق باقل تكلفة؛ لهذا الغرض يسعى نظام الرقابة الداخلية للتقليل من مخاطر القوانين و سوء تطبيق التعليمات مما يؤثر على استغلال المورد و حماية الأصول؛
- **توفير معلومات وتقارير مالية ذات مصداقية:** تعتبر عملية اصدار التقارير في المؤسسة عملية مستمرة وهذا باختلاف أنواع ودورية هذه التقارير والغرض منها؛ حيث ان توفيرها في الوقت المناسب وبالمحتوى المعلوماتي المطلوب عامل مهم من اجل استمرار المؤسسة وعلى هذا الأساس يعمل نظام الرقابة الداخلية على توفير تقارير لمختلف المستويات الإدارية وحول مختلف الأنشطة والاحداث في المؤسسة وهذا من اجل استفادة منها في تحقيق اهداف المؤسسة؛
- **إدارة المخاطر:** تعتبر عملية التسيير ادارة يومية للمخاطر، حيث ان قدرة نظام الرقابة الداخلية على تسيير المخاطر الداخلية والخارجية مؤشر مهم من اجل اهداف المؤسسة.

### الفرع الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية :

يجب ان يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> نشرة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين - مجلة - العدد 18 اب 2003، ص20.والموجود في الموقع

[www.jamaa.net/book/download/71742](http://www.jamaa.net/book/download/71742)، 23 :10 ، 2019/05/12

<sup>2</sup> مقدم خالد وعبد الله مايو، مرجع سابق، ص16.

<sup>3</sup> عمر سعيد واخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، 2003، ص136-138.

- **الملاءمة:** على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.
- **مقارنة العائد بالتكاليف:** ان أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي ان تحرص المؤسسات الاقتصادية على ان تكون تكاليفها اقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب ان تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصر العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.
- **المرونة:** المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الامر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغييرات ومواكبتها.
- **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.
- **الموضوعية:** تتمثل الإدارة في مجموعة من الافراد، و مسالة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و جيدة او لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية مهمة جدا، لان الإدارات و الأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الاداء، كما يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة و كاملة عن الأداء و في الوقت المناسب و التأكد من مصادرها خلال الوثائق و السجلات المحاسبية من جهة، و على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعات الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية و ايصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية وحدودها :

سنقوم من خلال هذا الفرع بتقديم اهم أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية وحدودها.

#### الفرع الأول: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة أنواع لنظام الرقابة الداخلية وهي:

##### 1- الرقابة المحاسبية:

تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بحماية الاصول المنشأة وإمكانية الاعتماد على السجلات المالية ومن ثم فهي مصممة لتوفير توكيد معقول بانه<sup>2</sup>:

► يتم تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام او محدد من الإدارة.

► يتم تسجيل العمليات كما يجب وذلك:

- حتى يتسنى اعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها او أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم.
- وبما يساعد المسائلة المحاسبية عن الأصول.
- لا يسمح بحيازة الأصول الا بتصريح (إجازة) من الإدارة.
- يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة وتتخذ الخطوات المناسبة في وجود أي اختلاف.

وتتمثل عناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي:

<sup>1</sup> جميل احمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص371.

<sup>2</sup> محمد توفيق محمد و محمد نصر الهواري، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية – التاصيل العلمي و الممارسة العملية، بدون دار نشر، 1999، ص 100.

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة.
  - وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتوافق وطبيعة نشاط المؤسسة.
  - وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - وضع نظام ملائم لمقارنة البيانات والسجلات المحاسبية المسؤولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري.
  - وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.
- ب- الرقابة الإدارية:** "ان المسؤولية الرئيسية للإدارة الناجحة بصفة عامة هي إدارة العمل لمن يهمله الامر بهدف تحقيق ربح و لهذا يجب على الإدارة ان تقوم بإنتاج منتج يحوز القبول و باقل تكلفة ممكنة كما يجب عليها ان تتوسع في الأسواق التي يمكن للمنتجات ان تباع فيها و بأسعار مناسبة كما يجب عليها انتاج منتجات جديدة او متطورة تحل محل الإنتاج القديم و ذلك لان المنافسة شديدة و تغيرات طلب المستهلك و العوامل الأخرى تتسبب في تقادم المنتجات و لتحقيق هذه الأهداف فانه يجب على الإدارة انشاء سياسات هدفها كفاية الإنتاج و تسويقه و يتم أداء هذه السياسات من خلال اختبار جيد للأفراد و التدريب و المكافآت المستمرة للعاملين ، كما يجب الا تكون الإدارة بعيدة عن الوسائل الأخرى التي تؤثر على سياساتها و ذلك من خلال اصدار الأوامر و التقارير الكتابية واستمرارية المؤتمرات و ضبط أداء الافراد من خلال الاشراف و اتباع أساليب الرقابة المختلفة"<sup>1</sup>
- وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية فيما يلي:<sup>2</sup>

- تحديد الأهداف العامة والرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط بالكيان على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات.
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها على سبيل المثال سياسات وإجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها) .
- وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة ليضمن سلامة اتخاذ القرار على أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

### ت. نظام الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيما لعمل معا لرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

وتتمثل فيما يلي:<sup>4</sup>

#### أ- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها

<sup>1</sup> عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006، ص20.

<sup>2</sup> كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1، الاسكندرية، 2006، ص231.

<sup>3</sup> براهيم بلال، مرجع سابق ص09.

<sup>4</sup> محمد التهاوي طواهر ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، 2010، ص88-90.

وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات. ونشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

➤ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

➤ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛

➤ تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

➤ تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص؛

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

- البحث عن فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية؛
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة؛

ب- الطرق والإجراءات:

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

ت- المقاييس المختلفة:

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

- ✓ درجة مصداقية المعلومات؛
- ✓ مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- ✓ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة؛

الفرع الثالث: حدود نظام الرقابة الداخلية:

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش، ولهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيدا معقولا وليس تأكيدا مطلقا لمنع اكتشاف الأخطاء والغش، وتشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي<sup>1</sup>:

- التواطؤ بين العاملين لتطبيق الرقابة: وذلك بدخول شخصين أو أكثر في عمل يستهدف تنفيذ اختلاس أصول المؤسسة وإخفاء ذلك.

<sup>1</sup> ناصر عبد العزيز مصلح، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2007، ص47.

- تغلب الإدارة على أوجه الرقابة: إن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقاً لما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع منع اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متابعة وضبط نظام الرقابة الداخلية وبسبب سوء استعمال أي شخص مسؤول لسلطته، فقد يتمكن أحد أعضاء الإدارة من تخطي متطلبات النظام.
- **التعطل المؤقت للنظام:** ليس من المتوقع أيؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد، وهذا يسبب تعطل مؤقت للنظام، ويمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الإلكترونية.

### المطلب الثالث: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

نشير من خلال هذا الفرع إلى أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية ومكوناتها وإجراءاتها.

#### الفرع الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والتي من خلالها نستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله، ومن مقومات الرقابة الداخلية ما يلي<sup>1</sup>:

##### أ. هيكل تنظيمي كفو:

إن وجود هيكل تنظيمي كفو يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعالة كونه يحدد المسؤوليات بدقة وعاملاً أساسياً لتحقيقها، فوجود خطة تنظيمية سليمة توضح الإدارات الرئيسية وتحدد مسؤوليات وسلطات هذه الأخيرة بدقة تامة وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة يعهد بها الإدارات وأقسام يكون هناك مسؤول عن كل منها ويسأل أمام مستوى إداري أعلى منه في الخرائط التنظيمية، وحتى تعتبر هذه الخريطة متكاملة ونموذجية يجب توافر الخصائص التالية:

- **البساطة والوضوح:** بمعنى واضحة بعيدة عن الغموض يسهل فهمه.
  - **المرونة:** أي قابلية للتغيير والتعديل تحت الظروف الغير العادية خلال حياة المؤسسة.
  - **الملائمة:** تعني خاصة الملائمة بالنسبة للهيكل التنظيمي أن تكون هذه الخريطة ملائمة لكل من الشكل القانوني للمشروع، طبيعة النشاط الذي يمارسه المشروع وحجمه.
  - **التكلفة الاقتصادية:** من الأمور المطلوبة والمرغوبة في أي مشروع ونحن بصدد تصميم خريطة تنظيمية ضرورة مراعاة عنصر التكاليف، وتعني التكلفة في هذا المجال أن تكون الفوائد والمنافع التي تعود على المشروع من تصميم هذه الخريطة تفوق كثير تكاليف إعدادها.<sup>2</sup>
- إذن فالهيكل التنظيمي الكفو يعمل على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بمهام مختلفة وخاصة الفصل بين حفظ السجلات ومسؤولية الاحتفاظ بالأصول، فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يكون أمين الخزينة مسؤولاً عن التسجيل في دفتر الخزينة، ولا يمكن أن يكون أمين المخازن مسؤولاً عن التسجيل في سجلات المخزون.

- **ب. التنظيم المحاسبي السليم:** من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع، وذلك كون الإدارة تعتمد بشكل كبير على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم وغير الملائم إذ يشمل النظام المحاسبي ما يلي:<sup>3</sup>
  - أن يكون هناك مستندات منظمة ومرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة.
  - أن يكون هناك دليل حسابات مكتوب يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة ويتضمن محتويات لحساب.
  - أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة العمليات محاسبياً.
  - أن يتم إعداد الموازنات التخطيطية لكافة العمليات والتحقق من تنفيذها.

<sup>1</sup> قصي محمد غبن، مقومات نظام الرقابة الداخلية، مجلة الطريق العدد 24، 2013: 02، 2019/05/15.

[www.atareeq.iraq.com](http://www.atareeq.iraq.com)

<sup>2</sup> قصي محمد غبن، مرجع سابق، العدد 21، 2013.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الاردن، الطبعة الثانية، 2009، ص 210.

- أن تحتوي المؤسسة على نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي و مقارنته مع المعياري.

**ت. اختيار الموظفين الأكفاء:**

مما لا شك فيه أن العامل الكفو يلعب دورا هاما في إنجاح وتحقيق مبتغات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل من المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين و المدربين و الحريصين على أداء عملهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل.

- خبرة تمكنه في التحكم في وظيفته

-الالتزام بالسياسات المرسومة.

-احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، و يزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام<sup>1</sup>.

**ث. إجراءات تفصيلية:**

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل المديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والأخطاء ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه<sup>2</sup>.

**ج. نظام دقيق لمراقبة و تقويم الأداء:** يهدف إلى تحقيق الرقابة على تنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مقدما وتحديد الانحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات، و تتم مراقبة الأداء في جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء رؤوسيه وبطريقة غير مباشرة بالاستعانة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية و غيرها<sup>3</sup>.

**الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية:**

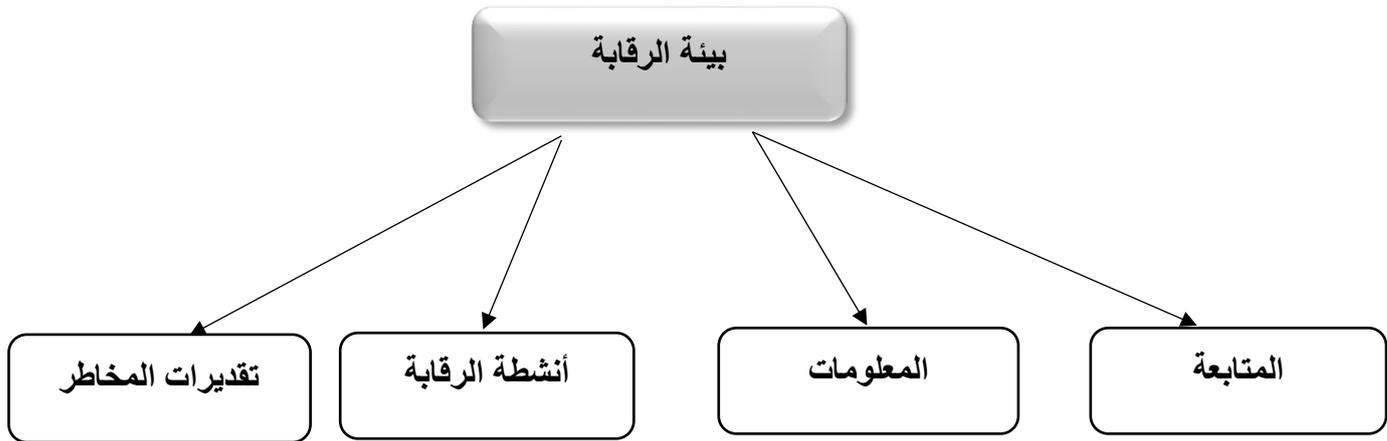
يمكننا توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي:

**الشكل: (1-1) مكونات نظام الرقابة**

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق ص102.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ذكره، ص101.

<sup>3</sup> حسين احمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الادارية، طبعة1، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الاردن2012، ص140.



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ص 383

وتتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي<sup>1</sup>:

#### أ. بيئة الرقابة:

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة في اتجاه الإدارة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك وسيستجيبون لذلك من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. ومن جانب الآخر، إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية الرقابة للإدارة العليا لا تدعم الرقابة، فمن المؤكد أن الأهداف الرقابية لن يتم تحقيقها.

وتشمل بيئة الرقابية التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والاملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة. وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها والمتمثلة في النواحي التالية:

• الاستقامة والقيم الأخلاقية.

• الالتزام بالصلاحيات.

• مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

• فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل.

• الهيكل التنظيمي.

• تعيين السلطة والمسؤولية.

• سياسات وممارسات الموارد البشرية.

ب. **تقدير المخاطر:** يمثل تقدير الخطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وعلى سبيل المثال، إذا قامت الشركة على نحو متكرر ببيع منتجاتها بسعر يقل عن التكلفة المخزون بسبب التغييرات التكنولوجية السريعة، فمن الضروري للشركة أن تضع الرقابة الملائمة للتغلب على خطر الزيادة في المخزون.<sup>2</sup>

و يختلف تقدير الإدارة للخطر، و لكنه يرتبط بشكل وثيق مع تقدير المراجع للخطر، حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطاء والمخالفات، ويقوم المدققين الأخطاء لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة، فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال للأخطار واستجابت لها على نحو مناسب، سيقوم المدقق بالتالي بجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف عليها أو الاستجابة للأخطار

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص 382.

<sup>2</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 384.

الهامة.

ت. أنشطة الرقابة:

تمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، بالإضافة إلى تلك السياسات والإجراءات الخاصة بالمكونات الأربعة الأخرى، التي تساعد في التأكد من قيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة.

و يوجد العديد من الأنشطة الرقابية في أي وحدة، و مع ذلك يمكن أن تصنف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:

- الفصل الملائم بين الواجبات.
- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة.
- المستندات والسجلات الملائمة.
- الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر.
- الضبط المستقل للأداء.

### الفرع الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشرا ايجابيا لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا و بغية ضمان الذي سبق ، و يجب سن إجراءات مختلفة لدعم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، و من ثمة دعم المسار الإداري للمؤسسة. ويمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ثلاثة فروع وهي<sup>1</sup>:

#### أ. إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد منها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل المديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، والإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل و عدة صور، و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه، و تلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات.
- إعطاء تعليمات صريحة، إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

#### ب - إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من اهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من احكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، اجراءات المطابقات الدورية، القيام بجرد مفاجئ و عدم اشراك موظف في مراقبة عمل قام به، ان هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة، و من جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمكن للمسيرين من اتخاذ قرارات فعالة تعالج ظرف معين او تجنب الوقوع في مشاكل محتملة و مرتبطة بنشاط المؤسسة، و تكمن هذه الإجراءات في<sup>2</sup>:

- التسجيل الفوري للعمليات.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق ، ص.105.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ، ص.110.

- التأكد من صحة المستندات.
- إجراء المطابقات الدورية.
- عدم اشراك موظف في مراقبة عمله.

ت. إجراءات عامة:

بعد التطرق الى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنشير في هذا البند الى الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تقادي بعض الاخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، النقدية) باستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في المؤسسات التامين المختلفة، وتجدر الإشارة الى ان تفاعل جميع الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة، ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. لذلك نميز بين هذه الإجراءات عبر الآتي<sup>1</sup>:

❖ التامين على ممتلكات المؤسسة.

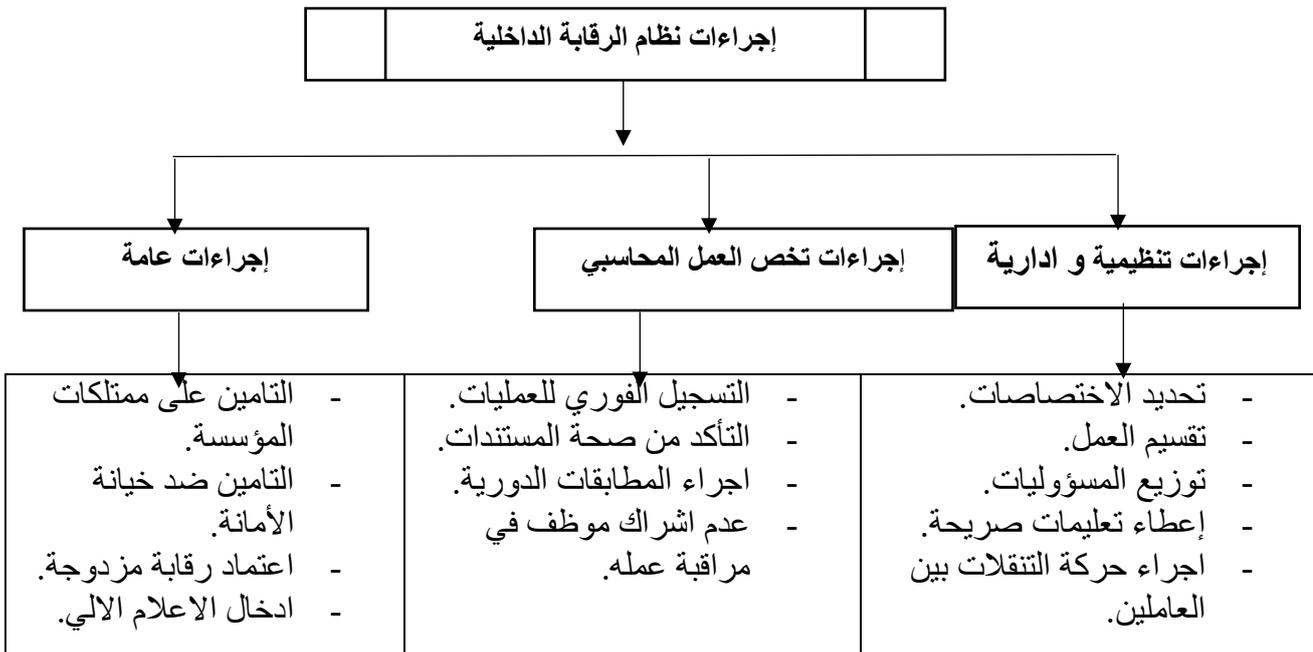
❖ التامين ضد خيانة الأمانة.

❖ اعتماد رقابة مزدوجة.

❖ ادخال الاعلام الالي.

وفي الأخير يمكن توضيح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق اليها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-2) إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص118

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ، ص115.

- دراسة غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، دراسة حالة، تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، رسالة الماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال جامعة الجزائر، "2004/2003".  
يهدف هذا البحث إلى دراسة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: إلى مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التحليلي الخاص بالقسم النظري للدراسة والقسم التطبيقي اعتمد على منهج دراسة حالة مستعمل جدول الاستقصاء.

ولقد توصل إلى النتائج التالية ومن أهمها: ضرورة تصميم نظام الرقابة للرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة، الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات، يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمى القوائم المالية والإدارة ومن ثم على مزاوولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة، البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار،<sup>1</sup>  
- دراسة شعباني لطفي، بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة" (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر "2004/2003".

تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلية؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن تم الاعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، وكذا الأسلوب الاستقرائي والاستنتاجي.

كما توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة، إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم هذه الأخيرة، فنظام الرقابة وبالإضافة أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يكمن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.<sup>2</sup>

- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، "2009/2010".

تعالج الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي للفصل النظري أمل الفصل التطبيقي تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل إلى جانب منهج دراسة حالة.

كما توصلت إلى نتائج التالية: تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بالبنك باستقلالية مناسبة، أن نسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه، ويقوم المراجع بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة، أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط فالمراجع الداخلي بحكم تواجده اليومي في المؤسسة.<sup>3</sup>

- دراسة سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي، علوم اقتصادية وعلوم التسيير علوم التجارية فرع علوم التسيير جامعة ورقلة، 2013/2012.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة من خلال الإشكالية التالية: ما مدى الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ حيث اعتمدت في الفصل الأول على المنهج الوصفي أما الفصل الثاني تم الاعتماد على منهج دراسة حالة مستعملة المقابلة وقوائم الاستقصاءات.

<sup>1</sup> غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003/2004.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره.

وقد توصلت إلى النتائج التالية: تعتبر المراجعة الداخلية بالإضافة إلى كونها إحدى أهم أنظمة الرقابة الداخلية، من بين الوسائل الأكثر فاعلية المستعملة في توجيه و ترشيد عملية اتخاذ القرار لما توفره من دعم في كل خطوة من خطواته انطلاقاً من مرحلة تحديد المشكلة وصولاً إلى متابعة تنفيذ القرار، كما تزيد فاعلية هذه المساهمة إذا كان هناك تعاون وتكامل بين المراجع الخارجي ومصالح المراجعة الداخلية في المؤسسة، المراجعة الداخلية مصلحة مستقلة في المؤسسة، الدورات التدريبية التي تقام بها للمراجعين غير كافية من ناحية التطبيق العمل<sup>1</sup>.

-دراسة برباح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير فرع محاسبة جامعة بومرداس، "2014/2015".

تعالج الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية و مبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من منظور المراجع الداخلي؟

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة (المحاسبية، المالية، التشغيلية، والإدارية) لكشف عن النقاط الضعف فيها، تنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم توصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر والتي يتحدد على أساسها درجة تأثير على نظام الرقابة الداخلية ومن أهم هذه العناصر استقلالية المراجع الداخلي، خبرة المراجع الداخلي ومتابعة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها<sup>2</sup>.

#### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

- **Chekroun Mariem, le rôle de l'audit interne le pilotage et la performance du system de control interne : cas d'un échantillons d'entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences de gestation, université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014.**

- دراسة مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية"، عينة من الشركات الجزائرية "أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان" 2014/2013 كما عالجت الإشكالية الرئيسية: إن وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية وان أداة الإدارة هي نظام الرقابة الداخلية، هل أن وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها؟

حيث تم استخدام الدراسة التجريبية لتحقيق في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات الجزائرية العامة تساعد على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرس على عينة من الشركات. كما تحصلت على نتائج التالية: أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا أنه يوفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة، نتائج المقبلات مع المراجعين في الشركات وجد أن المدققين الداخليين لا يعطى أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وجود عينة أخرى من الشركات وجود أن المدققين الداخليين يفضلون التركيز على كفاءة النظام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم اقتصادية وعلوم تسيير جامعة ورقلة. 2013/2012.

<sup>2</sup> رباح بلال، مرجع سابق.

<sup>3</sup> CHEKROUN Merieme, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne : cas d'un échantillons d'entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences de gestation, université Abou Bekr Belkaid de telemcen, 2013/2014

**-Ziani Abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : car entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences économiques, université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013/2014.**

دراسة زيان عبد الحق، "دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات " عينة من الشركات الجزائرية اطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان 2014/2013 كما عالج الإشكالية التالية: كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحسين الحوكمة الشركات لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة. كما تحصل على النتائج التالية: توصلت إلى أن الشركة الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم، وذلك من أجل تحسين أدائها وضمان القدرة التنافسية، أن تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن أن تساعد في تحقيق أهدافها، أن المراجعة تعتبر واحدة من أهم عناصر حوكمة الشركات.<sup>1</sup> أما في ما يخص مقارنة هذه الدراسات مع الدراسة الحالية فيمكننا القول أنها تهدف إلى نفس النقطة و هي تحسين و تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي.

**المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة**

تناولت هذه الدراسة بعض الجوانب التي تناولتها العديد من الدراسات السابقة، حيث أن معظم الدراسات تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلي مع ربطها بمتغيرات أخرى، إضافة إلى ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز بأنها تناولت دور التدقيق الداخلي في الحد من الانحراف والغش وتقليل الخطورة وتقديم الإضافة من خلال إبراز دور التدقيق الداخلي في تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية والحد من الانحرافات بالمؤسسة من خلال إجراء دراسة ميدانية حول كيفية العمل بميثاق التدقيق الداخلي من طرف المدقق الداخلي و طريقة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة محل الدراسة.

<sup>1</sup> Ziani Abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : car entreprise algériennes, thèse de doctorat en sciences économiques, université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen ,2013/2014

## خلاصة الفصل :

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل إلى عموميات التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية ، كما تطرقنا إلى بعض الدراسات السابقة و حاولنا مقارنتها مع دراستنا الحالية، حيث تبين لنا أن التدقيق الداخلي يعمل على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة و يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم ،وذلك بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تمت مراجعته.

حيث يكتسي التدقيق الداخلي دورا مهما في ضبط نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عن طريق فحص وتقييم ، ثم التقرير حول مدى تمثيل الوضعية الحقيقية للمؤسسة والتأكيد على صحة ومصداقية المعلومات المقررة عنها من قبل المدقق الداخلي باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفصيل الأداء.

وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق عند إعداده لبرنامج التدقيق، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق، كما أن ضعف نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، و إنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ويجب ان يستمر المدقق في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، و إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام . إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات التدقيق الداخلي، بحيث يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف و ضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية في المؤسسة، والتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة.



الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة  
الترقية والتسيير العقاري عين الدفلى



**تمهيد:**

نظرا لأهمية هذا الموضوع واتساعه كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي وذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل ديوان التسيير العقاري عين الدفلى.

وعليه تم تقسيم الفصل الى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: الطريقة و أدوات البحث ؛
- ✓ المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات**

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى طريقة وأدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا والمتمثلة في:

**المطلب الأول: طريقة الدراسة**

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

**الفرع الأول: تقديم الشركة محل الدراسة****1. تعريف المؤسسة**

أنشأ ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية عين الدفلى (د ت ع) تحت وصاية وزارة السكن والعمران والمدينة في 01/01/1985 بالمرسوم رقم 85/75 المؤرخ في 13/04/1985 تبع للتقسيم الإداري الجديد ومنذ إنشائه عرف ديوان عدة تغيرات في طبيعته القانونية حيث تحول من طبيعته الأولية إلى مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع تجاري وفقا لمرسوم التنفيذي 91/147 في 12/05/1991 المتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها.

**2. أهم نشاطاتها**

إن النشاط الرئيسي لديوان الترقية والتسيير العقاري بصفته صاحب مشروع يسهر من أجل إنجاز مختلف البرامج السكنية الموكلة إليه وذلك مع مراعاة احترام الأجل التعاقدية المحددة وكذا مراعاة نوعية المنتج بتطبيق المعادلة "الكلفة – النوعية – أجل الإنجاز"، كما يقوم بالترقية العقارية، إضافة لهذه النشاطات يقوم الديوان ب: تسيير باقي الأنشطة العادية حيث يجعل من بين أهدافه الرئيسية تحقيق أعلى نسبة ممكنة فيما يخص تحصيل الإيجار، تحسين الإطار المعيشي على مستوى الأحياء التابعة للديوان، إعادة تأهيل الإطار المبنى، تسيير أمثل لأجزاء الشركة.

**3. البرنامج المسطر على عاتق الديوان**

إن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية عين الدفلى يضمن تسيير حظيرة تقدر ب: 25.816 وحدة على أنحاء الولاية كما يلي:

حظيرة للكراء تقدر ب: 14.545 وحدة مقسمة:

14.070 وحدة سكنية.

475 محل تجاري.

حظيرة مباحة تقدر ب 11.271 وحدة مقسمة:

10.256 وحدة سكنية.

1.015 محل تجاري.

أما فيما يخص إنجاز المشاريع فإن الديوان قد استفاد من برنامج مكثف ب: 20.525 وحدة سكنية موزعة كما يلي:

20.75 سكنات عمومية إيجاريه.

450 سكنات ترقويه مدعمة.

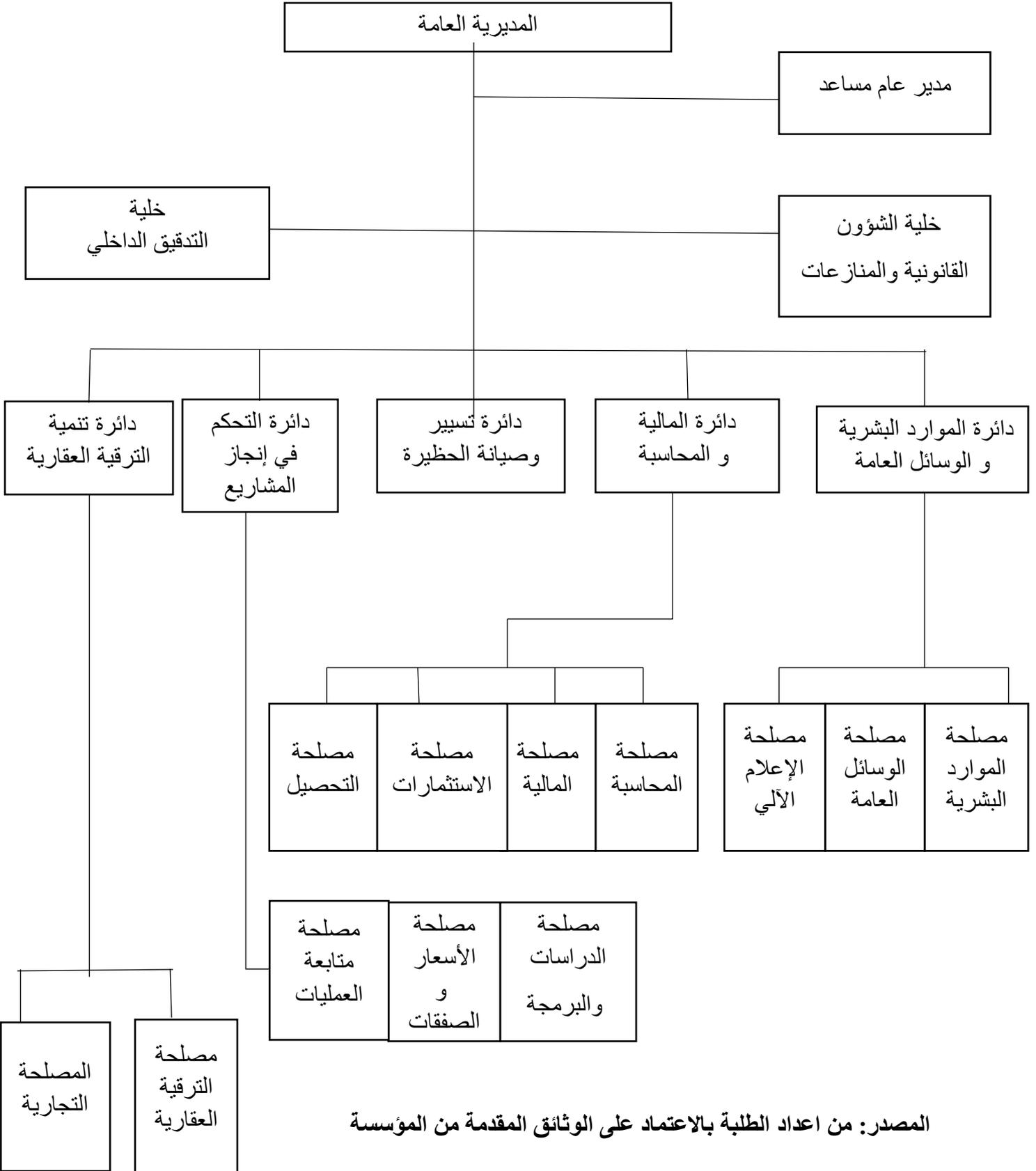
**4. الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحليله.**

4-1- تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يتكون الهيكل التنظيمي من:

- 1- دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة (DRHMG)
- 2- دائرة المالية والمحاسبة (DFC)
- 3- دائرة تسيير وصيانة الحظيرة (DGMP)
- 4- دائرة التحكم في المشاريع (DMO)
- 5- دائرة تنمية الترقية العقارية والعقار (DDPIF)

شكل (1-3) يوضح الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري



شكل (1-4) يوضح فروع دائرة تسيير وصيانة الحظيرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة

2-4- تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يتشكل مقر المديرية العامة لديوان الترقية والتسيير العقاري من المديرية العامة وخمسة (05) دوائر وهذا حسب المقررة الوزارية رقم 251/المؤرخة 2006/07/12 المتضمنة الهيكل التنظيمي للديوان.

أ- المديرية العامة:

وهي من أهم الأقسام المكونة لإدارة المؤسسة والمحرك الرئيسي لها، فهي مصدر القرارات التي تسيير عليها المؤسسة، تتمثل مهمتها في التنسيق بين المصالح المكونة للشركة وتتكون من المدير العام، خلية الشؤون القانونية والمنازعات، خلية التدقيق الداخلي ومدير عام مساعد.

ب- دوائر ومصالح الديوان:

تطبيقاً لأحكام المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 91-147 المؤرخ في 12 ماي 1991 المشار إليه أعلاه، وبناءاً على محضر اجتماع مجلس إدارة الترقية والتسيير العقاري لولاية عين الدفلى المؤرخ في 25/01/2006 المتضمن المصادقة على مشروع الهيكل التنظيمي، يتشكل الهيكل التنظيمي من المناصب التالية وحسب المخطط المبين أدناه:

1- دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:

وتتشكل من مصلحة الموارد البشرية، مصلحة الوسائل العامة، مصلحة الإعلام الآلي وهي مكلفة بالتسيير والتحكم في الموارد البشرية وكذا تسيير الوسائل العامة حيث يبلغ عدد المستخدمين في الديوان: 304 عامل موزعين حسب الفئات التالية:

- إطار: 195

- تحكم: 86

- تنفيذ: 14

- عقد التمهين: 09

## 2- دائرة المالية والمحاسبة:

وتتكون من مصلحة المحاسبة، مصلحة المالية، مصلحة الاستثمارات، مصلحة التحصيل وهي مكلفة أساسا بالمهام التالية:

- إعداد وتطبيق استراتيجية المالية وتنمية الاستثمار الأكثر نجاعة.
- إعداد ميزانية وحوصلة النشاط السنوي وكذا تسوية جميع الوضعيات في إطار الجباية لمختلف النشاطات التابعة لديوان.
- تحصيل الإيجار وكذا إرادات الأملاك العقارية المتنازل عليها.

## 3- دائرة تسيير وصيانة الحظيرة:

تتشكل من مصلحة استغلال الحظيرة، مصلحة التنازل، مصلحة الصيانة والمحافظة على الحظيرة وهي مكلفة أساسا بالمهام الآتية:

- إيجار والتنازل عن السكنات والمحلات التجارية ذات الاستعمال السكني، التجارية، المهني والحرفي مع اعداد التقديرات الشهرية الخاصة بهذه الممتلكات.
- إعداد الجرد الخاص بالعمارات المكونة للحظيرة السكنية لضمان تسيير ومراقبة الطبيعة القانونية لشاغلي السكنات والمحلات التجارية.
- تسيير حظيرة سكنية ملك للدولة ذات الاستعمال السكني أو التجاري.
- الصيانة والحفاظ على الحظيرة العقارية للديوان مع تحسين الإطار المبني

## 4- دائرة التحكم في انجاز المشاريع:

وتتشكل من مصلحة الدراسات والبرمجة، مصلحة الأسعار والصفقات، مصلحة متابعة العمليات وهي مكلفة أساسا بالمهام الآتية:

- وضع وتنفيذ سياسة الدولة اتجاه السكنات الاجتماعية.
- التحكم في المنشآت الموكلة للديوان لحساب متعاملين آخرين الترقية العقارية في إطار السكن والتجهيز.

## 5 - دائرة تنمية الترقية العقارية والعقار:

وتتشكل من مصلحة الترقية العقارية والعقار، المصلحة التجارية، وهي مكلفة أساسا بالمهام الآتية:

- وضع استراتيجية في إطار الترقية العقارية.
- حيازة وامتلاك الحصون الأرضية الموجهة لاحتواء المشاريع السكنية.
- وضع سياسة ناجعة في إطار الترقية العقارية وتسيير العقار.
- أما فيما يخص مصلحة المنازعات فهي مكلفة أساسا بالمهام الآتية:
- \* متابعة كافة النزاعات القانونية المطروحة على مستوى الديوان.
- \* تمثيل الديوان أما الجهات القضائية.
- \* تحليل ودراسة الملفات القضائية.
- \* تحليل النزاعات الخاصة بالديوان
- \* العمل على تطبيق القواعد القانونية على مستوى الديوان وذلك في إطار صلاحيتها.

كما يضم الديوان اثني عشر وكالة موزعة عبر تراب الولاية قصد تحصي الايجار الخاص بالسكنات والمحلات التجارية، وتقريب الإدارة من المواطن بالإضافة الى خدمات الصيانة، وهي كالاتي:

\* وكالة عين الدفلى (1).

\* وكالة عين الدفلى (2).

\* وكالة العطاف.

\* وكالة الروينة.

\* وكالة العامرة.

\* وكالة جليدة.

\* وكالة الخميس (1).

\* وكالة الخميس (2).

### الفرع الثاني: منهج الدراسة و طبيعة المتغيرات

**1. تحديد المنهج:** نظرا لطبيعة الدراسة و الأهداف المسطرة التي تسعى لتحقيقها و أهمها التعرف على مدى تفعيل التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الترقية و التسيير العقاري بعين الدفلى ، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يعتبر الأسلوب المتبع للوصول للأهداف و للإجابة على الإشكالية المطروحة ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟ حيث أن هذا المنهج يعتمد على جمع الحقائق وتحليلها وتفسيرها ومقارنتها للوصول إلى نتائج عامة ،وتم الاعتماد على منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة حالة في المؤسسة الترقية والتسيير العقاري ،حيث أن هذا المنهج يشمل على مناهج فرعية متعددة منها البحث المكتبي والوثائقي والمسح وتحليل الوظائف والنشاطات.

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

-المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.

-المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

بالنسبة لأدوات الدراسة تمثلت في:

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

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

**1. المقابلة:** اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجمع المدروس و المتمثل في رئيس خلية التدقيق الداخلي رئيس قسم المالية والمحاسبة و رؤساء المصالح، بمختلف مستوياتهم، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة و سليمة تمكنا من الوصول إلى نتائج دقيقة .

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

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

### المبحث الثاني: النتائج و المناقشة.

في هذا المبحث سوف نقوم بدراسة التدقيق الداخلي في المؤسسة الترقية والتسيير العقاري و مدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل إليها بناء على المعلومات التي تم جمعها وتلخيصها ومعالجتها.

#### الفرع الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة.

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية التدقيق هو خلية التدقيق الداخلية ، فالتدقيق موجود في المؤسسة بشكل ضمني و دوري حيث يقوم المسؤول عن القسم بفحص و تدقيق كافة الوثائق و السجلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية.

فالتدقيق الداخلي في المؤسسة يتمتع بالسلطة التي تمكنه من الحصول على كافة المعلومات التي يحتاجها من اجل تحقق من دقة و صحة مختلف العمليات المنفذة.

حيث تنصب مهام التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة على شكل نشاطات و المتمثلة فيما يلي:

- نشاطات في صور مقاربات محاسبية و مالية
- مقارنة الحسابات البنكية
- القيام بعملية التفتيش و الرقابة بشكل دوري

كما ان التدقيق الداخلي له تأثير كبير على الإجراءات الإدارية، بحيث أن تقارير التدقيق الداخلي تسمح باكتشاف الأخطاء في وقتها، ويتم الاعتماد عليها في تحسين الإجراءات في مختلف الوظائف الإدارية .

كما نلاحظ أن عملية التدقيق الداخلي قد نجحت في تحقيق قدر معين من النفعية، من خلال تقديم قيمة مضافة لأعمال المؤسسة .

#### أولا : تعريف ميثاق التدقيق والغرض منه

ميثاق التدقيق هو وثيقة رسمية يتضمنها المعيار الأول من وظيفة التدقيق الداخلي، وهي مصممة بطريقة جيدة لتحديد الأهداف، السلطات و المسؤوليات لقسم التدقيق الداخلي، هذا الميثاق ثابت لأحكام وإجراءات التدقيق الداخلي بالمؤسسة ، و من بين أصنافه:

#### 1-استقلالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة:

قسم التدقيق الداخلي مرتبط بسلطة سلمية (الإدارة العامة للمؤسسة)، وهذا في اطار استقلاليته من حيث نشاطات التدقيق.

#### 2-المسؤوليات :

التدقيق الداخلي يضم:

- احترام سر المهنة على حسب ما تنص عليه المادة 302من قانون العقوبات؛
- الحفاظ على سرية المعلومات و الوثائق الرسمية؛
- التصرف بحرية و موضوعية مقارنة مع هيئات التدقيق؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تبيان أسباب إفلاس المؤسسة؛
- تقديم تقرير للمديرية العامة فيما يتعلق بالتوصيات الغير متبعة.

#### 3-المصادقة على التوصيات :

قسم التدقيق الداخلي ينشئ مشروع تقرير عند قيامه بأي مهمة، النتائج والنقائص المستخلصة والتوصيات تعرض على الجهة الخاضعة للتدقيق في ختام المهمة، في حالة الاختلاف حول محتوى المشروع فان قسم التدقيق الداخلي

يأخذ بعين الاعتبار التحفظات التي تبديها الجهة الخاضعة للتدقيق، عندما تكون هذه النتائج المستخلصة نهائية. خلاف ذلك، يتم الإبلاغ عن تعليقات الجهة الخاضعة للتدقيق في التقرير النهائي.

#### 4-تقرير التدقيق:

عند دراسة المشروع وقبوله من الجهة الخاضعة للتدقيق فان مسؤول قسم التدقيق الداخلي يقوم بإعداد الوثيقة التي تبين أهداف ومجال المهمة؛ الوقائع والنتائج التي تمت المصادقة عليها. ويضم:

4-1- التاريخ والمكان: يتم فيه تسجيل اليوم والشهر والعام والساعة التي قام بمعاينة ميدانية للوكالة

4-2- محضر الصندوق: يتم تسجيل المبلغ الذي يتضمنه الحساب البنكي والذي يمثل مستحقات بدل الايجار

4-3- المستخدمين: يتم تسجيل أسماء الأشخاص المستخدمين

4-3-1- الوثائق الإدارية: وتتضمن أوراق الحضور وسجل الاقتراحات وسجل الصادر والوارد وسجل تبادل المهام و الإنذارات والتبليغات وكذا سجل متابعة تحصيل الايجار.

4-3-2- الوثائق المحاسبية: وتحتوي على سجلات الصندوق اليومي والشهري وبطاقات المستأجرين ووصلات الدفع وكذا شهادة استفتاء الايجار والكرء.

4-4- بطاقات المستأجرين: القيام بمعاينة المستأجرين بطريقة عشوائية من مختلف الاحياء التابعة للوكالة ومقارنتها مع معطيات الاعلام الآلي كما موضح في الملحق رقم (2).

4-5- السجلات المحاسبية: القيام بمعاينة السجلات الخاصة بالمدخيل اليومية والشهرية ومقارنتها بكشوفات الدفع والوصلات البنكية كما هو موضح في الجدول من الملحق رقم (3).

4-6- وصلات الدفع الملغاة: القيام بإحصاء جميع وصلات الدفع الملغاة مع تحديد الفترة ومقارنتها بمحاضر الإلغاء كلا على حدى كما هو موضح في الجدول من الملحق رقم (4).

4-7- نتائج التحصيل ومؤخرات الايجار: وتتطلب المبالغ المقدرة الشهرية والاهداف المسطرة لتحصيل الإيجار من طرف الإدارة وكذا تحصيلات ومؤخرات الايجار.

4-8- الخلاصة: يتم فيها حوصلة العملية التي قام بها المدقق من خلال اذا ما تم تحقيق الأهداف المسطرة و تقديم القيمة المضافة و تقليل الاخطار.

التقرير النهائي يرفع إلى المدير العام للمؤسسة الذي يكون له الحق في عرضه على الجهة الخاضعة للتدقيق في نطاق سري .

#### 5-تنفيذ التوصيات:

الجهة الخاصة بالتدقيق تعطي إجابات للتوصيات المصادق عليها، هذه الإجابات تكون من خلال إعداد مخطط عمل يضم مجموع التوصيات وإرسالها إلى قسم التدقيق الداخلي في مهلة أقصاها 15 يوم.

وضع خطة عمل تضم مختلف العمليات التي تهدف إلى تنفيذ حلول للنقائص التي تم تحديدها والتحقق من صحة

التوصيات المصادق عليها، عندما تحتاج بعض العمليات تدخل عدة هيئات يجب على المسؤول المعني التعامل لتوافق النشاط مع مسؤولين تابعين لهيئات أخرى

#### 6-متابعة تنفيذ التوصيات

الهيئة الخاصة بالتدقيق هي المسؤولة عن متابعة تنفيذ مخطط العمل المقرر.

يجب على قسم التدقيق أن يكون على علم بالإجراءات المتخذة بشأن التوصيات وعملية تطور تنفيذها.

عندما لا يتم احترام الجدول الزمني للتنفيذ فيما يتعلق على وجه الخصوص بالتوصيات الهامة، قسم التدقيق الداخلي يضبط هذه الحالات ويعلم المديرية العامة بتوصياته اتجاه التجاوزات.

### 7-العلاقة مع التدقيق الخارجي

إن عمل التدقيق الداخلي يجب أن يكون متناسق مع عمل مختصي التدقيق الخارجي (مراقبي الحسابات) وهذا من خلال إعداد جدول تخطيط موحد لتفادي عملية التكرار فيما يخص أعمال المراقبة.

#### الفرع الثاني: خطوات عملية التدقيق في المؤسسة محل الدراسة

يقوم المدقق الداخلي بالعديد من الخطوات و التي تلعب دورا هاما من اجل إنجاز عملية التدقيق في مؤسسة المتمثلة فيما يلي:

- 1- **وضع برنامج للتدقيق الداخلي:** يتم وضع برنامج سنوي للتدقيق الداخلي من قبل المكلف بالتدقيق في المؤسسة محل الدراسة
- 2- **رسالة مهمة التدقيق:** بعد الموافقة على البرنامج السنوي للتدقيق من طرف المدير العام للمؤسسة يتم ارسال رسالة تتضمن امر البدء بمهمة التدقيق الداخلي و ذلك حسب ما هو محدد في البرنامج
- 3- **اختيار لجنة للتدقيق:** بعد تلقي امر البدء بالمهمة يقوم المراجع الداخلي باختيار موظفين اخرين في نفس خلية التدقيق الداخلي لمساعدته في المهمة.
- 4- **اعداد استبيان:** يتم اعداد استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد مراجعته، فهذا الاستبيان عبارة عن دليل يتبعه المراجع اثناء عملية التدقيق الداخلي
- 5- **العمل الميداني:** بعد اختيار لجنة التدقيق واعداد الاستبيان يقوم المدقق الداخلي الى المديرية محل التدقيق حيث يتم:
  - \* فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات و الوثائق؛
  - \* تحديد مدى كفاية الإجراءات الرقابة الداخلية في العمليات و مقارنتها مع افضل الممارسات؛
  - \* اختيار مدى فعالية و كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق الأهداف المرجوة من تلك المصلحة؛
  - \* اعداد مسودة للتدقيق الداخلي و مناقشة الملاحظات و النتائج، و التحقق من مدى مصداقية النتائج؛
  - \* محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات لحلها.
- 6- **إعداد التقرير الأولي:** يتم اعداد تقرير أولي للمراجعة الداخلية حيث يتضمن كل الملاحظات التي لوحظت من طرف المدقق الداخلي والمشاكل التي تواجهها المصلحة محل الدراسة.
- 7- **اعداد تقرير التدقيق الداخلي النهائي:** بعد انتهاء من كل مهمة يتم رفع تقرير التدقيق الداخلي النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالتدقيق، و يتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير الأولي، يمكن لمدرء المصالح أن يقوموا بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي. يتضمن ملف التدقيق عن ارسال التقرير للمدير العام للمؤسسة الوثائق التالية:

- رسالة البدء بالمهمة؛
- مقدمة عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المهني بالتدقيق و الخدمات التي يقدمها؛
- وثيقة توضح اسم المدقق الداخلي؛
- الخدمة التي تدقيقها؛
- الجهة الخاضعة للمراجعة؛
- المشاكل الملاحظة التي تواجهها؛

الفرع الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة

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

1. جدول الهيكل تنظيمي؛

2. جدول المشتريات؛

3. جدول المبيعات؛

4. جدول الأجور.

أولاً: الهيكل التنظيمي:

جدول رقم (1-1): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالهيكل التنظيمي

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

مصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق المؤسسة

ثانياً المشتريات:

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
1	هل هناك قسم أو اقسام خاصة بالمشتريات؟	X		مصلحة الوسائل العامة
2	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء و أوامر توريد مسلمة عن عملية شراء؟	X		
3	هل هناك قسم خاص للاستلام أو الفحص؟			
4	إذا كان كذلك هل يتم إعداد تقارير الاستلام و فحص عن كل طلب وارد؟	X		وصل استلام
5	هل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟	X		
6	هل ترسل صورة من تقرير الفحص و تقرير الاستلام الى قسم الحسابات؟	X		ملف الفاتورة
7	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة و طلب الشراء و أمر التورد و إذن الاستلام؟	X		
8	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X		
9	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X		
10	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء؟	X		
11	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول عن القسم؟	X		
12	هل ترفق بالشيك المحرر لمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X		

مصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثالثا: المبيعات:

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

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	في حالة تسديد هل هنالك رقابة على التحصيلات؟	X		
2	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها الى الزبائن؟	X		
3	هل تراقب التحصيلات اليومية؟	X		
4	في حالة عدم التسديد، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	X		اعدار، مفاوضات
5	في حلة وجود فوارق في الصندوق، هل يتم تصريح بها؟	X		
6	هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها؟	X		
7	في حالة الفوارق الإيجابية أو السلبية، هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟		X	
8	في حالة العجز عن التسديد، هل يتم اللجوء الى القضاء؟	X		اخر مرحلة

مصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

رابعا: الأجور:

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

رقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1	هل يوجد نظام ألي لإعداد الأجور؟	X		

2	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	X
3	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟	X
4	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة و عدد العمال بالشركة؟	X
5	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة تنقيط و كشف الأجور؟	X
6	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	X
7	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	X
8	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور و دفتر الأجور؟	X
9	هل هناك مقارنة لدفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين؟	X
10	هل توجد مراجعة محاسبية وبيانية للرواتب والأجور؟	X
11	هل نظام إعداد الأجور فعال؟	X
12	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي	X

مصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

### المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

#### الفرع الأول: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد قيامنا باستخدام قوائم الأسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الهيكل التنظيمي ومشتريات والمبيعات والأجور، تبين لنا بعض النقاط في المؤسسة والمتمثلة في نقاط القوة والضعف والتي سيتم إبرازها فيما يلي:

#### أ: نقاط القوة:

##### 1- الهيكل التنظيمي:

- يتم تطبيق مبدأ الفصل بين المهام والذي يتضمن تحديد المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الأشخاص المفوضين بالعمليات وتنفيذها وكذا الأشخاص المسؤولين عن الموجودات والضبط الداخلي، إضافة إلى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة.
- يتم تجهيز موازنات تقديرية.
- تحرير تقارير مالية شهريا ويتم إرساله للإدارة للمصادقة عليها.
- الحرص على تبليغ كافة الموظفين بمختلف السياسات الازم تطبيقها لضمان تحقيق الأهداف المسطرة.
- يوجد نظام لمعالجة المعلومات المحاسبية.
- يقوم المحاسب بمراجعة قيود اليومية وذلك من خلال عملية المقارنة المحاسبية.
- توفر تغطية تأمين كافية على موجودات الشركة لضمان حماية الأصول.

##### 2- المشتريات والمبيعات:

- يتم تنظيم عمليات الشراء في المؤسسة بشكل محكم.
- استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات، وارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في الأقسام.
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ الواجبة الدفع واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.

- لا يتم تسجيل المحاسبي إلا بتوفير الوثائق الثبوتية التي يتم الحصول عليها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع.

### 3- الأجرور:

- توفر الشركة على نظام معلوماتي لمعالجة الأجرور والرواتب.
- استلام كشف الأجرور الشهرية ومعالجتها تتم بطريقة آلية.
- استخدام ساعة الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل الفعلية.

### ب: نقاط الضعف:

- عدم تحديث الهيكل التنظيمي، حيث يمكن اعتبارها نقطة سلبية لأنه لا يتم تحديث أو اضافة مصالح تخدم حاجة المؤسسة.
- نجد أن في حالة وجود فوارق إيجابية او سلبية في الصندوق، لا يتم اتخاذ إجراءات معينة للتأكد من السبب.

### الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ديوان الترقية والتسيير العقاري

من خلال دراستنا لواقع التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و عن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة التدقيق الداخلي في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة و محاولة معرفة الأطراف المسؤولة عنها في أصر وقت ممكن، إضافة الى تحديد نقاط القوة التي تعبر تجسيد للسياسات و الإجراءات المنصوص عليها و العمل على تعزيزها، و كذلك تحديد نقاط الضعف و العمل بشكل مستمر دون التعرض الى عوائق أو صعوبات، كل هذا يبرز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و نه تحقيق الأهداف المخطط لها.

- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال وسليم كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب والتزوير في المؤسسة محل الدراسة.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المؤسسة محل الدراسة من أجل تحقيق أهدافها.

### خلاصة الفصل:

يعتبر ديوان الترقية من أهم المؤسسات العمومية، فوجود نظام رقابة فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة. كما يعتبر التدقيق الداخلي من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها وذلك بتقييمه ومدى كفايته، وذلك بتدعيم نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف، لقد اعتمدنا في دراستنا التطبيقية على كيفية إجراء التدقيق الداخلي والخطوات المتبعة في عملية التدقيق، كما أن وجود التدقيق الداخلي يضمن التطبيق والتنفيذ الفعلي للإجراءات المسطرة، وكذلك من أجل التقليل من الأخطاء والانحرافات محتملة الحدوث بالديوان، تسعى مؤسسة الترقية والتسيير العقاري إلى توفير جو رقابي الذي

يساعدها على أداء أنشطتها بصورة تقلل فيها الانحرافات والأخطاء غير المرغوب فيها، كما تسعى إلى تبني طرق ونماذج تسييرية ورقابية حديثة، بحيث وفقت مؤسسة الترقية والتسيير الرقابي من جعل التدقيق الداخلي كأداة تساعد في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات بصفة خاصة، الأمر الذي يجعلها تحقق مجموع من النتائج المتلاحقة عبر سنوات متلاحقة منذ إنشائها، لذلك ساعد التدقيق الداخلي على تفعيل مختلف النتائج الايجابية وهذا ما جعلها من أفضل المؤسسات الجزائرية وأظهرت لنا الدراسة مدى أهمية التدقيق في تحقيق أهداف ومتطلبات المؤسسة، بحيث يعتبر من الأدوات الأساسية والضرورية التي لا بد من اعتمادها في التسيير .



## خاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، خصوصاً مع كبر حجمها وتفرع نشاطاتها وذلك من أجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها، وهذا ما دفعها الى التركيز على أهمية التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وفحص مختلف الأنشطة والأنظمة المتعلقة بها، كما استدعى الأمر القائمين على المؤسسات الى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يكون فعال ويعمل على حماية أصولها من الضياع، والذي يضمن السير الجيد لمختلف عملياتها خاصة العمليات المحاسبية التي تعتبر الأهم داخل المؤسسة.

حيث حاولنا من خلال البحث التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعلى هذا الأساس قسم البحث الى قسمين، الأول يتمثل في الجانب النظري الذي تطرقنا فيه الى عموميات حول التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وبعض الدراسات السابقة التي تدرج تحت سياق هذا الموضوع أما الفصل الثاني فيخصص للدراسة التطبيقية في ديوان الترقية والتسيير العقاري عين الدفلى.

## اخبار الفرضيات:

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

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

**الفرضية الثالثة:** يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبار أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل لحرص على ضمان دقة في العمليات ومحاولة تجنب الخسائر، وهذا ما بين صحتها.

وبعد معالجتنا وتحليل مختلف جوانب الموضوع في فصليهما الاثنتين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات من النتائج التي توصلنا اليها نجد:

## أ- النتائج النظرية

- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية أصولها وممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع وهذا عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع الأنشطة والعمليات التي تتم داخل المؤسسة؛
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للأداة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية التدقيق الداخلي لجميع وظائف ونشاطات المؤسسة.

- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، مما يضمن لها عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف المدقق الداخلي.

- يجب على الشخص المكلف بأداء وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.

- يتبع المدقق الداخلي منهجية علمية منتظمة أثناء قيامه بعملية التدقيق الداخلي والتي تستند بدورها إلى مجموعة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تسمح له بجمع الأدلة والقرائن الكافية والملائمة لتدعيم حكمه على حالة المؤسسة.
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول الى تسير ناجح وفعال لمختلف العمليات المالية والإدارية.
- يقوم المدقق الداخلي بتقوية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها الى الإدارة العليا.

#### ب-النتائج التطبيقية:

- كلما كان نظام الرقابة سليم وفعال قل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المؤسسة محل الدراسة.
- يساعد نظام الرقابة على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان الالتزام

#### التوصيات:

توصلت الدراسة الى بعض التوصيات والتي تتمثل فيها ما يلي:

- القيام بدورات تدريبية وتكوين مستمر للمدققين الداخليين من اجل رفع مستوياتهم ومؤهلاتهم.
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات والقيام بالإجراءات والتصحيحات اللازمة في أسرع وقت.
- ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق الداخلي وعدم كتمانها لأي سبب كان

#### افاق الدراسة:

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

- ✓ دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار.
- ✓ تكامل التدقيق الداخلي والخارجي من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.



قائمة المصادر و المراجع



أولا : المراجع باللغة العربية

(1)الكتب:

- 1-آلفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
- 2-أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017.
- 3-جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004 .
- 4-حسين احمد الطروانة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، طبعة، 1دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن. 2012.
- 5-حسين يوسف القاضي و آخرون منشورات جامعة دمشق. 2008.
- 6-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان 2004.
- 7-خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
- 8-خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014.
- 9-عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة- الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006.
- 10-عبد الفتاح الصحن، شحاتة و آخرون، المراجعة التشكيلية و الرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 11-عمر سعيد و آخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
- 12-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
- 13-كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006.
- 14-محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، 2010.
- 15-محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر- الطبعة 3 -2009.
- 16-محمد توفيق محمد و محمد نصر الهواري، أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأصيل العلمي و الممارسة العملية، 1999 .
- 17-مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010.
- 18-مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016 .

(2) البحوث العلمية:

19-سارة بن عثمان، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم اقتصادية و علوم تسيير جامعة ورقلة 2012/2013.

(3) الرسائل:

- 20-برايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015.
- 21-عبد السلام، عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010.
- 22-غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في العلوم التسيير فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004.
- 23-فاطمة أحمد موسى إبراهيم، العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2016.
- 24-لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 3الجزائر، 2003/2004 .
- 25-محمد أمين عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007/2008 .
- 26-محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة اليمن 2014 .
- 27-ناصر عبد العزيز مصلح، أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، 2007.

(4) المجالات:

- 28-أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد، 64- 63، آب 2005 .
- 29-عبد الله مايو و يزيد صالح، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 2016/09 .
- 30-قصي محمد غبن، مقومات نظام الرقابة الداخلية، مجلة الطريق العدد 24-2013.
- 31-نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين- مجلة – العدد18 آب 2003.

(5) الملتقيات و مؤتمرات:

- 32-بغودر راضية نوال، مداخلة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية" ، الملتقى الدولي حول: إدارة المخاطر وانعكاساتها على اقتصاديات دول العالم، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، يومي 12 و13 ديسمبر 2012.
- 33-خالد جمال الجعرات، بوطرة فضيلة، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، يومي 25 - 24 أكتوبر، 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهدي.

ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية:

- 34 - CHEKROUN Merime, **Le rôle de l’audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne :** cas d'un echantillons d'entreprise algerienn, these de doctorat en sciences de gestation ,université abou bekr belkaid de telemcen,2013/2014
- 35 - Ziani abdelhak , **Le rôle de l’auditinterne dans l'amelioration de la gouvernance d'entreprise :** car entreprise algériennes , thèse de doctorat en sciences économiques ,université abou bekr belkaid de Tlemcen ,2013/2014.

(6) المواقع:

- 1- [www.atareeq.iraq.com](http://www.atareeq.iraq.com)  
2- [www.jamaa.net/book/download/71742](http://www.jamaa.net/book/download/71742)



# الملاحق



## الملحق رقم 01 : نموذج تقرير خاص بوكالة الترقية و التسيير العقاري



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة السكن والعمران و المدينة

ديوان الترقية والتسيير العقاري

لولاية عين الدفلى

الرقم : ...../خ ت د م ع/2022

تقرير خاص بوكالة .....

بتاريخ : .....

بتاريخ ..... شهر ..... عام ألفين و.....وعلي  
الساعة ..... قمنا بمعاينة ميدانية لووكالة حيث تم تفحص النقاط التالية .

**1- محضر الصندوق :**

وجدنا مبلغ : ..... دج بالصندوق والذي يمثل مستحقات بدل الإيجار.....

**2- المستخدمين**

- السيد : .....
- السيد: .....
- السيد : .....
- السيد: .....
- السيد: .....
- السيد : .....
- السيد: .....

**2-1- الوثائق الإدارية**

- أوراق الحضور (موجود)
- سجل الإقتراحات (غير موجود)
- سجل الوارد (موجود)
- سجل الصادر (موجود)
- سجل تبادل المهام (موجود)
- سجل الإعذارات و التبليغات (موجود)
- سجل متابعة تحصيل الإيجار (موجود)





## الملحق رقم 04: بطاقة وصلات الدفع الملغاة

## 5- وصلات الدفع الملغاة:

قمنا بإحصاء جميع وصلات الدفع الملغاة لفترة الممتدة من .....  
إلى ..... ومقارنتها بمحاضر الإلغاء كلا على حدى.

التاريخ	رقم الوصل للإعلام الألي	رقم الوصل المحاسبي	الملاحظة

## 6- نتائج التحصيل و مؤخرات الإيجار لشهر .....

- ✓ التقديرات الشهرية : ..... دج  
 ✓ الأهداف المسطرة لتحصيل الإيجار من طرف الإدارة ..... دج  
 ✓ تحصيل الإيجار: ..... دج  
 ✓ مؤخرات الإيجار: ..... دج

الخلاصة :

## الملحق رقم 05 : نموذج خطة التدقيق الداخلي السنوية

## PLAN D'AUDIT INTERNE

### EXERCICE 2022

(12) Unités	Janv	fév	mars	avril	mai	juin	juill	août	sept	oct	nov	déc
<b>Structure</b>		El Attaf El Amra Rouina	Ain Defla 2 Ain Defla 1 Djelida	El Khemis 1 Djendel El Khemis 2	Miliana Boumedfaa							
Département de la Gestion et Maintenance du Parc Immobilier DGMPI					DGMPI							
Département Maitrise d'Ouvrage DMO						DMO						
Département des Ressources Humaines et Moyens Généraux DRHMG							DRHMG					
Département Finances et Comptabilité DFC									DFC			
Département de Développement de la Promotion Immobilière et foncière DDPIF											DDPIF	
Missions demandées par le Directeur Général												

Elaboré par : Mr.....	Approuvé par : Mr. ....
Fonction: Assistant Chargé de la Cellule d'Audit Interne	Fonction : Directeur Général
Date :	Date :
Visa:	Visa :