



جامعة الجليلي بونعامة خميس مليانة  
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية و علوم التسيير



قسم علوم المالية و المحاسبة

العنوان :

## التدقيق الداخلي كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر LMD في قسم علوم المالية و المحاسبة

أشرف الدكتور :

من إعداد الطالبين :

\_ شيشة نوال

\_ مراکش محمد ساعد بن عيسى

\_ بن خيرة يوسف عماد

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الدرجة العلمية	الأستاذ
رئيس اللجنة		فرحول ميلود
المشرف		شيشة نوال
ممتحن		قبلي نبيل

السنة الجامعية : 2022/2021



# الإهداء 1

أهدي عملي هذا إلى المرأة التي إذا ذكرت خصالها جف القلم ولم ينتهي الثناء عليها

و التي تحملت الصعاب وعانت طويلا لأجل إسعادي , أمي التي كانت

دوما كالشمس لا يضاهاي نورها أحد , أدعو لها الليل

والصباح أن يطيل الله

في عمرها ويجعني دائما

مطيعا لها .

إلى النور الذي أسير به في متاهات الدنيا إلى من عانى وقاسى لإسعادي , أبي الغالي

الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشممني بالعطف والحنان وكان درع

أمان ، أحتمي به من نائبات الزمان ، وتحمل أعباء الحياة

حتى لا أحس

بالحرمان .

إلى اخوتي و أختي الذين أتمنى لهم كل الخير و السعادة

في حياتهم

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل ، إلى

صديقي "ساعد"

عماد

## الاهداء 2

أهدي ثمرة عملي إلى أعز إنسانين عجز القلم عن وصفهما إلى مثال الحب و التضحية

أبي حفظه الله و إلى سندي في الحياة أُمي الحبيبة .

أبي شكرا لأنك تحملت جميع المشاق لأجلنا و كنت خير عون لي طيلة مشوار الدراسة

إلى التي كانت و لا تزال دائما شلالا دافقا من الحنان

حبي الأولو الأزل الذي لا ولن

يضاهيه أحد،

و لا يوفى حقها إلا اسمها ثلاثا أُمي

، أُمي ، أُمي .

كما اهدي هذا العمل المتواضع إلى كل أُملي في الحياة اخوتي و

أخواتي حفظكم

الله لي .

إلى من عمل معي بكد بغية إتمام هذا العمل، إلى

صديقي "عماد"

آطال الله في

عمرك

ساعد



## شكر و تقدير

بداية نشكر من إذا شكرناه زادنا فالحمد لله أولا و آخرا ظاهرا وباطنا  
سرا وعلانية كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتورة الفاضلة  
" شيشة نوال " على ما بذلته من جهود و نصائح و  
توجيهات من أجل تصويب هذا العمل  
جعل الله كل ذلك  
في ميزان  
حسناتها.

كما نتقدم بكثير من الشكر والعرفان إلى كل موظفي الكلية الذين  
كانوا خيرا معين ، كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر  
الجزيل لكل من ساعدنا في إنجاز هذا  
العمل من قريب أو من بعيد  
فنقول لكل هؤلاء

جزاكم الله

عنا كل

خير

## المستخلص :

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف في المؤسسة الاقتصادية لما لها من تأثير على تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية ، حسن استخدام الموارد المتاحة وقدرات تقييم المخاطر ، وتحسين إستراتيجية المؤسسة في الاستفادة المثلى من الموارد وتحقيق الجودة الشاملة ، مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المخطط لها و استمرارية المؤسسة

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول كيفية يمكن تقييم الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي؟، و لقد تم الاعتماد فيها على المنهج الوصفي التحليلي ، تشير النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى ان عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة هي مصلحة مستقلة تقوم بانتظام بفحص بياناتها المالية و كذلك أنشطتها من اجل صياغة تقرير للحكم على حالة المؤسسة . وجدنا أيضا أن عمليات التدقيق الداخلي مصممة لتحديد نقاط القوة و الضعف و تحديد المخاطر بما في ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية

## الكلمات المفتاحية

التدقيق الداخلي، التقرير، نظام الرقابة الداخلية، التقييم، المدقق، المؤسسة الاقتصادية.

The internal audit function is considered one of the most important functions in the economic organization because of its impact on evaluating and improving the internal control system, good use of available resources and risk assessment capabilities, and improving the organization's strategy in optimizing resources and achieving total quality, which leads to achieving the planned goals and Enterprise Continuity

This study aims to address the main problem that revolves around how the internal control can be evaluated by the internal auditor?, and it has been relied on the descriptive analytical approach. Its financial statements as well as its activities in order to formulate a report to judge the state of the enterprise. We also found that internal audits are designed to identify strengths and weaknesses and identify risks, including assessment of the internal control system

## key words

**Internal audit, report, internal control system, evaluation, auditor, economic institution**

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	الإهداء
	شكر وتقدير
	المستخلص
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
	مقدمة
1	الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي حول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية
3	المطلب الأول : الإطار العام للتدقيق
9	المطلب الثاني : الإطار العام للرقابة
20	المبحث الثاني : المدقق الداخلي ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية
21	المطلب الأول : العلاقة بين المدقق الداخلي والرقابة الداخلية
22	المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية
23	المطلب الثالث : أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
28	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
28	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
30	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
31	المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
34	خلاصة الفصل الأول
35	الفصل الثاني : دراسة ميدانية لواقع التدقيق الداخلي لمؤسسة BATICIC بعين الدفلى
36	تمهيد
37	المبحث الأول : تقديم عام حول مؤسسة BATICIC
37	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة



40	المطلب الثاني : مهام المؤسسة و مصالحها
42	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
43	المبحث الثاني : وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة BATICIC
43	المطلب الأول : تقديم مصلحة التدقيق
44	المطلب الثاني: كيفية التدقيق
48	المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة
51	المبحث الثالث : واقع نظام الرقابة في المؤسسة و دور المدقق في تقييمها
51	المطلب الاول : تقييم نظام الرقابة الداخلية
53	المطلب الثاني : تحليل و مناقشة نتائج الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية
56	خاتمة
59	قائمة المراجع

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
17	مكونات الرقابة الداخلية	01
24	جدول قائمة الاستقصاء المزدوجي	02
32	الفرق بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة	03
52	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	04

# فهرس الاشكال

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الأشكال
15	مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
19	مقومات نظام الرقابة الداخلية	02
42	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	03
44	أهمية التدقيق الداخلي	04
46	برنامج التدقيق	05

مقدمة

## توطئة :

زيادة حجم المؤسسات وتعددت أنماط عملها تجعل من الصعب إدارتها بشكل مباشر وفعال ، بسبب تنوع عملياتها ومشكلاتها وكثرة استخداماتها للموظفين ، مما أدى من جهة إلى فقدان الارتباط المباشر بوقت كان حجم نشاط المؤسسات صغيرا ، أي الاعتماد على التقارير الإدارية والبيانات المالية والإحصاءات وغيرها من الأمور التي تهدف إلى تحقيق الأحداث الجارية وتحويلها من خلالها إلى أرقام من ناحية أخرى ، فإن التتبع والتحكم في جميع جوانب النشاط ، وتنوعت طريقة التفكير البشري من ناحية التضليل بجميع أنواعه ، فطالما أن هناك عنصراً بشرياً في تنفيذه ، فلا يمكن أن يحد منه ولا يمنعه تماماً من جانب الشركة ، فإن الأمر يعرض المؤسسة لوجود أخطاء في البيانات المالية.

فالمؤسسة تسعى إلى تحقيق نمو سريع وحريصة على البقاء والاستمرارية ، فلا بد من أجل ذلك اتخاذ التدابير اللازمة لتجنب المخاطر المحتملة ، وجدنا أن وظيفة التدقيق الداخلي زادت أهميتها وأصبحت ضرورية للمؤسسات المعاصرة ، وتعتبر وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة نشاط تقييم مستقل نسبياً داخل المؤسسة ، بهدف مراجعة العمليات المالية والمحاسبية لتحقيق الكفاءة والدقة المحاسبية والحفاظ على أصولها ومراجعة أنشطة المؤسسة وحسن سيرها بطريقة فعالة .

يعتبر التدقيق الداخلي أيضاً بشكل عام أحد أهم أدوات الرقابة الداخلية ، اعتماداً على مستوى نجاحه تكمن فعاليتها إلى حد كبير في نجاح وفعالية الرقابة الداخلية لأنها تسعى إلى تحديد نقاط الضعف على مستوى المؤسسة. لذلك ، يجب تفعيل دور المدقق الداخلي الجهود المبذولة لزيادة الكفاءة وتحسين الأنظمة من خلال تعقب نقاط الضعف والثغرات التي تؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية وبالتالي المؤسسة تحقق أهدافها بشكل سليم.

## مشكلة الدراسة :

تتلخص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

كيف يتم تقييم الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي لمؤسسة المباني الصناعية **baticic** بعين الدفلى ؟

لمعالجة هذا السؤال الرئيسي يستدعي الأمر طرح بعض الأسئلة الفرعية والمتمثلة في:

❖ ماذا نقصد بالتدقيق و الرقابة الداخلية ؟ وهل توجد علاقة بينهما؟

❖ ماهي مسؤولية التدقيق الداخلي تجاه الرقابة الداخلية ؟

❖ ماهي أساليب و خطوات تقييم الرقابة الداخلية لمؤسسة المباني الصناعية baticic بعين الدفلى ؟

فرضيات الدراسة :

للإجابة عن الأسئلة الفرعية السابقة نقترح مجموعة من الفرضيات:

- التدقيق الداخلي هو نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة.
- و الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات و القوانين التي تسعى الى السيطرة على المخاطر المحتملة للمنظمة.
- يتم تقييم الرقابة في مؤسسة المباني الصناعية baticic بعين الدفلى وفق أساليب من أهمها التحليل الوصفي ، و خطوات تمر بعدة مراحل.

اسباب اختيار الدراسة :

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في:

- ملائمة الموضوع مع مجال التخصص؛
- نظرا للأهمية و الدور الذي يحتله التدقيق الداخلي في تقييم الرقابة وبالتالي حسن تسيير المؤسسة و عليه يعتبر هذا الموضوع جديرا بالاهتمام والتحليل؛
- محاولة فهم الأساليب و خطوات التقييم؛

اهمية الدراسة :

تتبع أهمية هذه الدراسة من شقيها النظري و التطبيقي ،بتعزيز المكانة و الموقف الذي اكتسبه التدقيق الداخلي في المؤسسات التي يلعب فيها دوراً مهماً في تقييم و تحسين نظام الرقابة ،ومساهمته في التقليل من المخاطر المحتملة و تحقيق الأهداف المخطط لها .

اهداف الدراسة :

تتجلى أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- الوقوف على مفهوم التدقيق و الرقابة الداخلية



- إبراز أهمية وجود التدقيق الداخلي داخل المؤسسة
- فهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي لتقييم الرقابة الداخلية

### منهجية الدراسة :

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و للإجابة على التساؤلات المطروحة ، سنقوم بالاعتماد على المنهج الوصفي لوصف دور التدقيق الداخلي في تقييم الرقابة الداخلية، و هذا باستعمال(الكتب ، المذكرات ، المجالات ....الخ).

### حدود الدراسة :

#### ➤ الحدود المكانية :

تم اختيار مؤسسة المباني الصناعية baticic المتواجدة بولاية عين الدفلى كدراسة حالة.

#### ➤ الحدود الزمنية :

كانت الدراسة من 2022/02/10 إلى 2022/05/15 .

### صعوبات الدراسة :

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إنجاز هذه الدراسة ما يلي:

- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة من المؤسسة محل الدراسة و ذلك راجع الى سياسة المؤسسة فيما يخص سرية المعلومات ؛
- صعوبة انجاز الجانب التطبيقي في الميدان ،لمنع الحصول على أي معلومات تخص المصالح التي خضعت للتدقيق

### هيكل الدراسة :

تنقسم هذه الدراسة إلى فصلين ، تتقدمهما مقدمة و تليهما خاتمة ، بحيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية و يتضمن ثلاث مباحث ، الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي حول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية، و الثاني المدقق ودوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية و الثالث الدراسات السابقة التي لها عاقبة بموضوع دراستنا.

أما الفصل الثاني فيتناول الإجراءات و الأساليب المتبعة من طرف المدقق على مستوى مؤسسة baticic، و يتضمن مبحثين ، يعرض الأول تقديم المؤسسة الصناعية baticic أما الثاني يعرض مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

الفصل الأول :

الإطار النظري حول التدقيق

الداخلي و الرقابة الداخلية

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

### تمهيد :

الرقابة الداخلية هي مرحلة من مراحل عملية التدقيق. هناك بعض السياسات والإجراءات التي يجب إتباعها في تنظيم المؤسسة لضمان حسن سير وظائفها ، حيث ينعكس هذا الأخير في الإنتاج والمبيعات والتوزيع. وما إلى ذلك وفق الإجراءات والأسس التي تضمن صحتها. من ناحية أخرى ، يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة دعم لسلامة المدققين الذين يؤدون أعمالهم ، فضلاً عن الأدلة الإضافية التي تعمل كأساس لهم في إبداء الرأي في مدى صحة الحسابات الختامية ، يعتبر النظام الأساس لتنظيم المؤسسة ولإعداد وثائق محاسبية ومالية نزيهة وقانونية. و بما أن التعرف على ذلك ، وجب علينا تخصيص هذا الفصل لتوضيح أهمية التدقيق الداخلي ودوره في تحسين نظام الرقابة من خلال التطرق إلى ماهية كل منهما , بالإضافة إلى ذلك سنتطرق إلى دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، و أيضا أهم الدراسات السابقة التي تناولت أو اهتمت بهذه العلاقة.

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

### المبحث الأول : الإطار المفاهيمي حول التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الهامة للمؤسسة لأنها تؤثر على تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، وبالتالي زيادة فرصة الاستخدام الأمثل للموارد لتحقيق الجودة الشاملة ، وبالتالي تحقيق الأهداف المحددة.

سنتناول في هذا المبحث مفاهيم حول التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية

### المطلب الأول : الإطار العام للتدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى تعريفه وأهم أنواعه ، أهدافه و أهميته و الوسائل التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لأداء وظيفته.

### الفرع الأول : تعريف التدقيق الداخلي

➤ **التعريف الأول :** حسب منظمة الخبراء المحاسبية و المحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية على أنه "هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة<sup>1</sup>."

➤ **التعريف الثاني:** التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة<sup>2</sup>.

➤ **التعريف الثالث :** يعد التدقيق الداخلي وظيفة تقييم مستقلة تتشأ ضمن المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها تهدف لمساعدة الأفراد في أداء مسؤولياتهم بفعالية، ويتضمن المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي كونه نشاطا تقييميا ومستقلا داخل المنشأة وكونها وظيفة استشارية، بالإضافة إلى امتداد نشاطه إلى جميع أنواع

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعة الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، 2003 ، ص: 84.

<sup>2</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, page consulté le : 28/03/2017, 15 :30.

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الرقابات 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>.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل للتدقيق الداخلي وهو أن التدقيق الداخلي أعم و أشمل من مجرد تدقيق مالي ومحاسبي وإنما يشمل المجالات الإدارية و التشغيلية كتحقيق الخطط و الإجراءات و السياسات و اقتراح السبل المناسبة لتطورها و الالتزام بها من قبل الموظفين و حسن استغلالهم للموارد و الكفاءة، كما يلاحظ أيضاً أن دور التدقيق الداخلي الرقابي يضعه كنظام شامل للرقابة يقيم و يدعم نظم الرقابة المختلفة ويراقب عليها و بالتالي فوجوده في المؤسسة يشكل ركيزة أساسية وهامة لكفاءة و فعالية نظم الرقابة الأخرى.

### الفرع الثاني : أنواعه

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي لثالث مجالات كما يلي<sup>2</sup>:

#### ➤ حسب الجهة المعنية

1. التدقيق الاجتماعي : يضم أنواع التدقيق المطبق على طريقة تسيير وتشغيل أنواع الموظفين في الشركة ،وهذا باستخدام مجموعة من العلاقات الداخلية والخارجية ، فهو يكون على مستوى الشركة ككل ويشمل علاقات داخلية (علاقة الموظفين مع بعضهم، العلاقات الهرمية...الخ) وعلاقات خارجية مثل علاقة المنظمة مع أصحاب المصالح (الدولة ، الموردون....الخ).
2. تدقيق الجودة : يهدف إلى تقييم مدى تحقيق المتطلبات المتعلقة بنظام إدارة الجودة ، وتعمل على تقييم فعالية نظام إدارة الجودة ، وتعريف نقاط التحسن كما يحدد تطابق نظام الجودة مع الأهداف المنشودة، وتحقيق أهداف الشركة.
3. تدقيق موضعي: هو تدقيق يقتصر على جانب معين من النشاط مثل تدقيق المشتريات ، برامج الإعلام ، تدقيق أجور العمال ، وهدفه تقديم تأكيد بأن الخطر في النشاط محل التدقيق ويتم السيطرة عليه بشكل جيد.

#### ➤ حسب طبيعة التدقيق وأهدافه

<sup>1</sup> 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، ص 19

<sup>2</sup> سايح نوال ، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر و انعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، أطروحة دكتوراه ، تخصص مالية ،محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف ص

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

1. تدقيق الالتزام: ويقصد به تدقيق الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها ، للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات وبيئة الرقابة المحيطة وتحديد فيما إذا كان الأداء الفعلي مطابق الأسلوب الرقابة الداخلية.
2. تدقيق الفعالية: ويقصد به أن يضمن المدقق بطريقة مستقلة أن العمليات يتم تحسينها في الواقع من ( خلال النتائج ) أو أنها قادرة على التحسن.
3. التدقيق الاستراتيجي: هو نظام للتعرف على مدى تنفيذ إستراتيجيات الوحدة الاقتصادية ، أي مدى نجاحها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال مقارنة ما تم تنفيذه مع ما هو مخطط.

### ➤ حسب مجال تدخل المدقق

1. التدقيق المالي: هو الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفا فيها والتحقق منها حسابيا ومستنديا ، وما يتعلق بها من قوائم وتقارير وهدفه إعطاء رأي بشكل موضوعي في إعداد التقارير المالية وفقا لقواعد محاسبية محددة
2. التدقيق التشغيلي (العملياتي/الاداري): هو الشامل للوظائف المختلفة داخل الشركة ، للتأكد من كفاءة وفعالية وملائمة هذه الوظائف ، من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف الشركة من خلال هذه الوظائف

### الفرع الثالث : أهداف و أهميته

#### أولا : أهداف

إن الهدف من التدقيق هو مساعدة أفراد المؤسسة على تأدية مسؤوليتهم بفعالية و هذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات و التحليلات بالإضافة إلى كونها تهدف إلى<sup>1</sup>:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية و تحليلها
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات و الإجراءات المعتمدة و تقييمها
- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال

<sup>1</sup> صالح محمد، التدقيق الداخلي ودوره في الرقعة من تنافسية المؤسسة، الطبعة 1 ، دار الرماح للنشر، عمان 2016 ص 44

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

إن التدقيق الداخلي يهدف بشكل أساسي لرفع قيمة المنظمة، وذلك من خلال اتخاذ إجراءات لضمان إبعادها عن المخاطر وتوفير جو ملائم لاستمرارية ورفع من قيمة أدائها وإعطاء أوراق مالية صحيحة تعكس الواقع للمنظمة ويمكن تقسيمها إلى مايلي<sup>1</sup> :

- هدف الحماية(وقائي): وهو عمل مقارنة بين ما هو الناتج الفعلي للنشاط وما تم تسطيره مسبقا و إن يتم من خلال هذا العنصر عمل مقارنة بين الخطة والأهداف الموضوعة مسبقا وسياسات المنظمة وبين ما تم تطبيقه على أرض الميدان، وهذا بهدف حماية أصول و قيمة المنظمة من الضياع وحماية سياسات المنظمة
- هدف البناء(تقويمي): ويكون ذلك باقتراح أساليب وطرق وإجراءات لمعالجة الاختلال بين المعايير المسطرة وما هو فعلي
- هدف الشراكة:ويقصد به هو خلق وضع ملائم بين العاملين لتحقيق الأهداف الاقتصادية وأهداف المنظمة

كما هناك العديد من الأهداف التي يحققها التدقيق الداخلي و هي<sup>2</sup>:

- مساعدة جميع مستويات الإدارة في المنظمة في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص و تحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيد عن التحيز،و في حالة وجود ضعف أو ثغرات معينة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع
- إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها و مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه و بناء عليه يشمل نطاق التدقيق الداخلي آلية ضبط وتقييم و تحسين كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية التقييم و التوجيه
- التأكد من صحة و سلامة سير الأمور المالية في المنظمة و اختبار دقة العمليات و البيانات المالية المثبتة في الدفاتر و السجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين و الأنظمة والتعليمات.
- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفق للقوانين و الأنظمة المعمول بها

<sup>1</sup> النونو، كمال. مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير

، كلية التجارة، الجامعة السالمية، غزة ص29

<sup>2</sup> عمر زهير عزالدين، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن 2015ص



## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- تدقيق القرارات الإدارية و متابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الاستعمال أو التلف الضياع
- التأكد من أن كافة القوانين و الأنظمة و التعليمات و القرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المنظمة
- الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر واكتشاف الغش و الاحتيال؛
- الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات لتقييم مستقل الرقابة وإدارة المخاطر و عمليات التحكم في أنشطة المنشأة
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين و الدوائر الحكومية بالبيانات المالية و ذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات لشركة أم لا

### ثانيا أهميته :

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في أنه يساعد إدارة المنظمة على رفع جودة العمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنظمة ، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة في<sup>1</sup>:

- كبر حجم المنظمات وتعدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنظمة.
- حاجة إدارة المنظمة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
- حاجة إدارة المنشأة إلى حماية وصيانة أموال المنشأة من الغش والسرقة والأخطاء.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى إخبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية

ووفقا لمفهوم التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين تكمن أهمية التدقيق الداخلي في إضافة قيمة للشركة كهدف إستراتيجي وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة و إجراء العمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، حيث ظهرت أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي بما يعكس أهميتها فيرفع جودة المعلومات مثل :

<sup>1</sup> جربوع يوسف محمود، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، غزة فلسطين، الجامعة الإسلامية، 2008 ص 128

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- مراجعة السجلات المحاسبية
- مراجعة العمليات والمشروعات والبرامج
- مراجعة الأداء
- مراجعة نظم التشغيل أليا

كما تظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال تقديمها للإدارة الخدمات التالية<sup>1</sup>:

خدمات وقائية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود حماية كافية لأصول الشركة وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطرق الفعلي له

خدمات تقييمية: حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس و تقييم فعالية نظم الرقابة و إجراءاتها في الشركة، و كذا مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية

خدمات إنشائية (بناءة): حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل الشركة، كما أنها تطمئن الإدارة على سلامة ودقة لمعلومات المقدم لها

### الفرع الرابع : وسائله :

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

1. المعاينة و الجرد الفعلي: لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانيا و الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.
2. المراجعة المحاسبية: تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الكشوف و القوائم من الناحية المحاسبية فقط ، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية و ترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى.

<sup>1</sup> براهمة كزرة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO، مذكرة ماجستير، 1 تخصص إدارة مالية 2014 ص 65

<sup>2</sup> خالد جمال الجعرات ، بوظرة 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 مهيدي، ص ( 7/6 )

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

3. المراجعة المستندية: لابد للمراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينه من قرائن المراجعة و لأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدث الفعلي و من الصحة المتعلقة بها ، و تعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة
4. نظام المصادقات: إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير و يرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، و هذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.
5. نظام الاستفسارات و التتبع: يوجه المراجع بعض الأسئلة الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة و عنده الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية .
6. نظام المقارنات و الربط بين المعلومات: تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية و الفترة السابقة و دراسة العلاقات بين المعلومات المالية و غير المالية قصد ملاحظة التغيرات و تحليل أسبابها
7. المراجعة الإنتقادية: يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة يتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

### المطلب الثاني :الإطار العام للرقابة الداخلية

#### أولا :تعريفه

- **التعريف الأول :** عرف هنري فايول الرقابة بأنها " التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و المبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية و ذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف و الأخطاء و علاجها و تقادي تكرارها , و قد جعل الرقابة احد عناصر أو وظائف الإدارة (التخطيط, التنظيم ,التنسيق, الرقابة ) التي هي ضرورية و لازمة ليست فقط للخدمات و المشروعات بل أيضا جهد جماعي مهما كان غرضه .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الاعمال، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص25

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

➤ **التعريف الثاني :** عرف السلوكيون من بينهم رائد الفكر السلوكي الحديث "تيري جورج" الرقابة على أنها قدرة المدير على التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين وهذا بدوره يؤدي إلى النتائج المستهدفة.<sup>1</sup>

➤ **التعريف الثالث :** حسب تعريف معايير الدولية لتدقيق: عبارة عن العملية التي تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف والتي تقع داخل ثلاثة مجموعات هي:<sup>2</sup>

- إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية.
- فعالية كفاءة أعمال المؤسسة.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

➤ **التعريف الرابع :** عرفت لجنة حماية المنظمات (COSO) المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.<sup>3</sup>

من خلال ما تطرقنا إليه فيمكن استخلاص تعريف للرقابة الداخلية بأنها لا تقتصر فقط على النشاطات المتعلقة بالرقابة في حد ذاتها من الناحية المالية ولكن أيضا مع تلك التي لها علاقة مع التسيير والتخطيط إذا فالرقابة الداخلية تسمح بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة. والحرص على احترام القوانين والتعليمات. وضمان الحماية و المحافظة على أصول المؤسسة. واكتشاف وتجنب الأخطاء المحتملة ومحاولة تصحيحها في الوقت المناسب. وضمان صحة البيانات والتقدير والقوائم المالية المحاسبية مع إمكانية الاعتماد عليها. والتسيير الفعلي للمؤسسة من خلال ضمان تطبيق السياسات والأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة قصد المحافظة على بقاء المؤسسة.

### الفرع الثاني : أنواعه

هناك عدة أنواع لنظام الرقابة الداخلية و هي :

<sup>1</sup> علي عباس, نفس المرجع السابق, ص25

<sup>2</sup> أمين السيد احمد لطفي, المراجعة بين النظرية و التطبيق, الدار الجامعية مصر, 2006, ص381

<sup>3</sup> MOHAMED HAMZAOU, audite gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, village. Mondiale ; première Edition France ; p80

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

➤ الرقابة المحاسبية: تشمل الخطة التنظيمية و الإجراءات و السجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة و

إمكانية الاعتماد على السجلات المالية و من ثم فهي مصممة لتوفير توكيد معقول بأنه<sup>1</sup>:

أ- يتم تنفيذ العمليات وفقا لتصريح عام أو محدد من الإدارة .

ب- يتم تسجيل العمليات كما يجب و ذلك:

- حتى يتسنى إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم .

- و بما يساعد المسائلة المحاسبية عن الأصول

- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح (إجازة) من الإدارة

- يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول على فترات معقولة و تتخذ الخطوات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف.

وتتمثل العناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي :

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة .

- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يقق و طبيعة نشاط المؤسسة.

- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- وضع نظام ملائم لمقارنة البيانات و السجلات المحاسبية المسؤولة عن أصول المؤسسة مع

نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات في أية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

➤ الرقابة الإدارية: "إن المسؤولية الرئيسية للإدارة الناجحة بصفة عامة هي إدارة العمل لمن يهمله الأمر

بهدف تحقيق ربح و لهذا يجب على الإدارة أن تقوم بإنتاج منتج يحوز القبول و بأقل تكلفة ممكنة كما

يجب عليها أن تتوسع في الأسواق التي يمكن للمنتجات أن تباع فيها وبأسعار مناسبة كما يجب عليها

إنتاج منتجات جديدة أو متطورة حل محل الإنتاج القديم وذلك لان المنافسة الشديدة وتغيرات طلب

المستهلك و العوامل الأخرى تتسبب في تقادم المنتجات ولتحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على الإدارة

<sup>1</sup> محمد توفيق محمد و محمد نصر الهواري ،أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - التأصيل العلمي و الممارسة العملية، بدون دار

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

إنشاء سياسات هدفها كفاية الإنتاج وتسويقه ويتم أداء هذه السياسات من خلال اختبار جيد للأفراد والتدريب و المكافآت المستمرة للعاملين، كما يجب ألا تكون الإدارة بعيدة عن الوسائل الأخرى التي تؤثر على سياستها وذلك من خلال إصدار الأوامر و التقارير الكتابية واستمرارية المؤتمرات وضبط أداء الأفراد من خلال الإشراف و إتباع أساليب الرقابة المختلفة<sup>1</sup>.

و تتمثل عناصر الرقابة الإدارية فيما يلي :<sup>2</sup>

- تحديد الأهداف العامة و الرئيسية للمشروع و كذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات و خطوات و بالتالي 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 و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها على سبيل المثال سياسات و إجراءات (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 و معايير معينة و بعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار .

➤ **نظام الضبط الداخلي:** و يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد 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 و السلطات و المسؤوليات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرحمن توفيق، منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة - الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، الطبعة الرابعة، 2006 ، ص28

<sup>2</sup> كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، دار الكتب الحديثة، الطبعة 1 ،الإسكندرية، 2006 ، ص56

<sup>3</sup> بربح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015 ص 09

الفرع الثالث : أهدافه و أهميته

أولا : أهدافه

➤ **حماية الأصول** : يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

الحماية : تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة "حماية" فقد يقصد بها الرقابة من الأخطار المتعمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمد، أي تخطيط مدروسا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية، فإن ذلك يعد "غشا"، وغير المعتمد في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها مثل: الغش، الاختلاس، السرقة بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق، وطبق الرأي لجنة الإجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة "حماية" تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش، أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها<sup>1</sup>.  
وأما الأصول المقصودة حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية، العقارات، التجهيزات والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون وغيرها.

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوافرة بالإضافة إلى كون كل المداخلات خلال الفترة المالية المعنية كاملة وقانونية ومصرح بها ومثبتة.<sup>2</sup>

➤ **التحكم في المؤسسة**: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، إذ ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوع على معلومات ذات

<sup>1</sup> بطين عبد المالك، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية -دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة، مذكرة مقدمة

ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحاكمة المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 60-61

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 61

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

مصادقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها<sup>1</sup>.

- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها<sup>2</sup> المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية<sup>2</sup>.
- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

### ثانيا : أهميته

- **حماية أصول المؤسسة :** تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها و ذلك من خلال فرض حماية مادية و محاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع و سوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسنها<sup>3</sup>.
- **ضمان صحة و دقة المعلومات :** يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصادقية و الثقة في المعلومات ، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيه<sup>4</sup>.
- **تحقيق الكفاءة و الفعالية في استخدام موارد المؤسسة :** تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية و ضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك باتخاذ قرارات

<sup>1</sup> العمري إيمان، دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان، القنطرة، بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، صص 49-50.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، صص 90-92

<sup>3</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، صص 90

<sup>4</sup> عبد الفتاح محمد، فتحي رزق الصحن ، السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 صص



## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

داخلية سليمة بناء على مصداقية و دقة المعلومات و البيانات المتوفرة بمعنى تنمية تشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة<sup>1</sup>

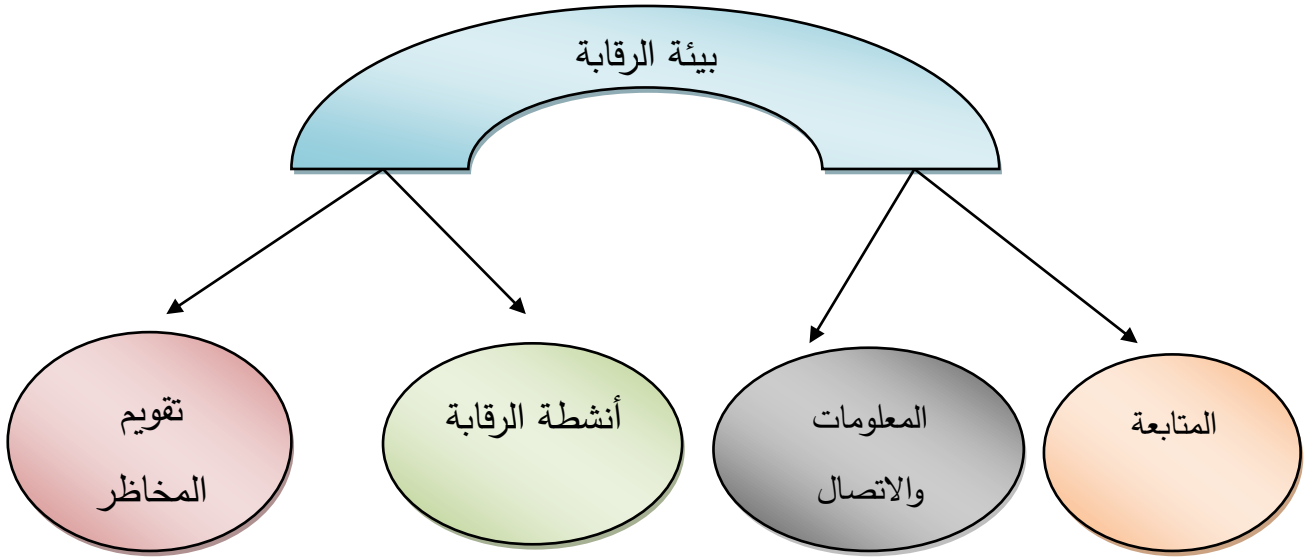
➤ احترام السياسات الإدارية و الالتزام بها : تتم بلورة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات و الخطط و الإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة و يتم إبلاغها إلى منفعذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها و الالتزام بها و هذا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة<sup>2</sup>

الفرع الرابع : المكونات و المقومات

أولاً : المكونات

يمكننا توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 1 مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 282.

<sup>1</sup> بوطروة فضيلة، دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، علم التسيير، جامعة محمد بوضياف 3 بالمسيلة، الجزائر، 2007، ص 21

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 89.

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- **بيئة الرقابة:** ووفقا لمعيار التدقيق الدولي 400 " الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر " فان بيئة الرقابة تعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وبيئة الرقابة تأثير على فاعلية بعض إجراءات الرقابة. ففي بيئة رقابية قوية مثلا كتلك التي تستخدم الموازنات التقدير بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، فان ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة ومع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية. وتتضمن العوامل التي تنعكس في بيئة الرقابة ما يلي:<sup>1</sup>
- أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له .
  - فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.
  - الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق إنفاذ الصلاحيات والمسؤوليات
  - نظام الرقابة الإدارية والمتضمن وظيفة التدقيق الداخلية، والسياسات المتعلقة بالموظفين والإجراءات وفصل الواجبات.

- **تقييم المخاطر :** كل مؤسسة تواجه مجموعة من المخاطر الخارجية و الداخلية و التي يجب تقييمها ، قبل إجراء أي تقييم ، من الضروري تحديد الأهداف الملائمة التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف، أي المراحل التي تسمح بتحديد كيفية تسيير هذه المخاطر، مع الأخذ بعين الاعتبار التطور المستمر للمحيط الاقتصادي الجزئي و الكلي، والتشريعات، وشروط الاستغلال، كما أنه من الضروري استعمال أساليب تسمح بالتحديد و التحكم في مخاطر تغير المحيط.<sup>2</sup>

- **أنشطة الرقابة :** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات و القواعد، التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، و إدارة المخاطر بفعالية، و تتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، و الرقابة على الالتزام، و تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بغدارة ومتابعة تشغيل المنشأة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد التقارير مالية يمكن الوثوق فيها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المنشأة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الحسنه،رزق أبو زيد **تحقيق الحسابات:مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**،الإطار النظري.عمان،دار وائل للنشر

والتوزيع،2005،ص204-210

<sup>2</sup> عبد الرحمان باينان، ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 57.

<sup>3</sup> جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة**، الدار الجامعية للطبع والتوزيع، 2001 ، ص 342

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- **المعلومات و الاتصال:** يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المنشأة و الحصول عليها و تشغيلها و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك 2المعلومات و إعداد التقارير المالية.<sup>1</sup>
- **المتابعة :** يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة و المخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

و يمكننا تلخيص مكونات الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

### جدول رقم (1): مكونات الرقابة الداخلية.

المكونات	وصف المكونات	تقسيمات أخرى (إذا كانت ممكنة تطبيق)
بيئة الرقابة	العمليات و السياسات و التدابير التي تعكس الموفق الكلي لقيمة الإدارة و المديرين و المالكين كيان ما فيها يتعلق بالرقابة الداخلية و أهميتها.	-المكونات الثانوية للرقابة الداخلية - قيم الكمال و القيم الأخلاقية الالتزام بالكفاءة ؛ -مجلس الإدارة أو وجود لجنة تدقيق حسابات؛ -فلسفة لإدارة و أسلوب التشغيل -البنية التنظيمية ؛ -منح السلطة و المسؤولية ؛ -سياسات المصادر البشرية و ممارستها.

<sup>1</sup> جورج دانيال، المرجع السابق، ص 343

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافي و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة والداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر،

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

<p>-تأكيدات الإدارة التي يجب أن تحقق الوجود و الدقة؛ -الإتمام ؛ -التقويمات أو التخصصات ؛ -الحقوق و الالتزامات؛ -العرض و التصنيف؛</p>	<p>تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية و تحاليلها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.</p>	<p>تقويم المخاطر</p>
<p>-أنواع عمليات المراقبة المحددة ؛ -الفصل الثاني للمهام ؛ -الإقرار المناسب للعمليات و النشاطات ؛ -الوثائق و السجلات الكافية؛ -الرقابة الملموسة على الأصول والسجلات ؛ -التدقيق المستقل على الأداء.</p>	<p>السياسات و التدابير التي و ضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية.</p>	<p>أنشطة الرقابة</p>
<p>الأهداف التي يجب تحقيقها من المراجعة حسابات العمليات المرتبطة : -الوجود؛ -الكمال؛ -الدقة؛ -التصنيف؛ -التوقيت؛ -الترتيب و التلخيص.</p>	<p>الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تصنيف و تسجيل و رفع تقارير بعمليات كيان ما و كذلك الحفاظ على إمكانية القيام بعملية المحاسبة للأصول المرتبطة.</p>	<p>المعلومات و التوصيل</p>
<p>غير قابلة للتطبيق.</p>	<p>تقديرات الإدارة الدائمة أو الدورية لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت الضوابط تؤدي العمل الذي وضعت من أجله و يتم تعديلها عند الحاجة.</p>	<p>المتابعة</p>

المصدر: حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص (295 - 18296).

ثانيا : المقومات

يمكننا توضيح هذه المقومات من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم(2) : مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : فاطيمة بحاش مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يوجد عدد من الطرق و الإجراءات اللازمة للتوصل إلى نظام سليم للرقابة الداخلية، و لقد ورد في المقال الذي نشرته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين بعنوان " الرقابة الداخلية « بأن النظام السليم للرقابة الداخلية يشمل على الأقل على الخصائص الآتية :

➤ **خطة تنظيمية** : تقوم على الفصل بين الوظائف و المسؤوليات، بحيث لا تتركز عملية بأكملها في قسم واحد، و من أهم النقاط التي يهتم بها نظام الرقابة الداخلية فيما يختص بتقسيم الوظائف هي أنه لا يجب أن يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها، و يجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطور في المستقبل، كما يجب أن تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهمها العاملون بالمشروع، و يجب أن تحقق هذه الخطة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارات الإنتاج و الإدارات التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع و أمواله كإدارة المراجعة الداخلية و الإدارات المحاسبية الأخرى

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- نظام لتحديد السلطات و كيفية إتمام تسجيل العمليات : بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية على الأصول والالتزامات والإجراءات والمصروفات، بحيث يتم تفويض السلطات للغير، فإنه يجب التحقق من أن الأعمال تتم بطريقة مرضية<sup>1</sup>
- إجراءات تفصيلية : إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى لمدىريات المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات، أي أن يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلف رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش و الخطأ و يمكن الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه<sup>2</sup>.
- هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاية : لا يمكن أن تحصل على نظام جيد للرقابة الداخلية بدون العاملين المدربين والحريصين في أداء أعمالهم والتزاماتهم بسياسة و تعليمات إدارة المشروع و عدم النقص في هيئة العاملين لأن ذلك يسبب صعوبة تقويم العمل بشكل يمكن من تحقيق الضبط الداخلي<sup>3</sup>
- ضرورة متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية : إن عملية متابعة الالتزام بعناصر نظام الرقابة الداخلية ذات أثر جوهري في كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية، هذا يعني أنه يجب على المنشأة أن تضع إجراءات من شأنها أن تبين مدى التزام الموظفين بموصفات و تعليمات نظام الرقابة الداخلية<sup>4</sup>.

### المبحث الثاني : المدقق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية ، المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيماً جيداً ، لا بد أن تتوفر على وسائل وإجراءات رقابية ، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح ، أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها ، ونحن نعلم أن تقييم نظام الرقابة الداخلية ، هو أهم المهام المنوطة للمراجعة الخارجية.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، 2003، ص 239

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق ، ص 100.

<sup>3</sup> مصطفى يوسف كافي ، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية و اقتصاد المعرفة ، الطبعة 1 ، مكتبة المجتمع العربي

للنشر و التوزيع ، 2014 ، ص 178

<sup>4</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة 1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2005، ص 212

### المطلب الأول : العلاقة بين المدقق الداخلي و الرقابة الداخلية

على الرغم من أن كلا الوظيفتين تختصان بالمراقبة على أنشطة المؤسسة إلا أن لكل منهما منظوره الخاص في عملية المراقبة، ولكل منهما استقلالية عن الوظيفة الأخرى، وتكمن العلاقة فيما يلي<sup>1</sup> :

- تمثل المراجعة الداخلية جزء من المتابعة المستمرة لنظم المراقبة الداخلية، حيث تقوم بإعداد تقييم مستقل عن كفاية و مدى الالتزام بسياسات البنك و الإجراءات التي وضعها لتنفيذ تلك السياسات، وفي المقابل فإن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة على القيام بمسؤولياته بكفاءة و فعالية.
- إن المراجعة الداخلية تعتبر جزء من نظام المراقبة الداخلية ككل فمن الممكن وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية توجد عادة في الشركات الكبيرة التي تستطيع تحمل أعباء و تكاليف قسم خاص لهذا الغرض.
- إن فحص المراجعة الداخلي لا يقتصر على أنظمة المراقبة الداخلية المحاسبية و إنما يمتد أيضا إلى أنظمة المراقبة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة لان هدفه كما سبق هو خدمة الإدارة و مدها بفيض من التقارير التي تساعد في إدارة المؤسسة بطريقة علمية سليمة.
- لاختبار مدى كفاءة و فعالية السياسات و الإجراءات الموضوعية الالتزام بالمؤسسة، تخضع أنشطة الالتزام لمراجعة دورية من قبل إدارة المراجعة الداخلية، و ذلك بالتنسيق مع مسؤول وظيفة المراجعة و مسؤولين الإدارات الأخرى لتبادل المعلومات في هذا الشأن على أن يتاح ما تم التوصل إليه من نتائج تلك المراجعة إلى المدير المسؤول عن الالتزام لتمكينه من تعديل السياسات و الإجراءات الخاصة بالالتزام في الوقت المناسب و بما يحقق الحماية للمؤسسة من أي مخاطر، وان يكون ذلك موثقا.
- المراقبة الداخلية، و كما سبق و أن عرضنا عبارة عن النظام الشامل لتنظيم العمل و تحديد خطواته، و توزيع للسلطات و تحديد للمسؤوليات، وكذلك فرض المراقبة على جميع عمليات المؤسسة، فالمراقبة الداخلية لها مفهوم واسع و شامل للمراقبة على مختلف نواحي النشاط للمؤسسة، أما المراجعة الداخلية فهي إحدى وسائل المراقبة الداخلية تختص بالتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و المالية للمؤسسة والإقلال من فرص وقوع الأخطاء و الغش، و في سبيل تحقيق ذلك فهي تقوم بالإجراءات التالية:

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، 2013 ص71-73

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- التحقق من الدقة في تنفيذ السياسات الإدارية و المالية التي وضعتها إدارة المؤسسة؛
- دراسة مدى كفاية الأنظمة الإدارية و المالية المطبقة في المؤسسة، ومدى كفاية النظام الرقابي بصفة عامة؛
- تقييم الأداء و متابعة تحقيق الكفاية الإنتاجية من حيث الجودة و الكمية؛
- التحقق من صحة و دقة البيانات و المعلومات المحاسبية التي تستخرج من السجلات و الدفاتر المالية؛
- المحافظة على موجودات و أموال المؤسسة، و الإقلال من وقوع الأخطاء و الغش.

### المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها حيث نصت معايير الممارسة المهنية لتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص و تقييم كفاية و فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و الحكم عمى درجة متانتها<sup>1</sup>.

يقوم المدقق الداخلي بفحص كيفية نظام الرقابة الداخلية و فاعليته بغرض تحديد ما إذا كان نظام الموضوع يوفر تأكيداً معقولاً بأن أهداف المؤسسة سيتم تحقيقها بطريقه اقتصاديه و بكفاءة و تعدد الرقابة كافية إذا قامت الإدارة بالتخطيط و تصميم الأنظمة الرقابية بطريقه ملائمة و يلي ذلك تحقيق التكامل بين المفاهيم و الأنشطة و الأشخاص بالطريقة التي تمكن من تحقيق أهداف الموضوع حيث يتم توفير التأكيد المعقول عندما تتخذ إجراءات بتكاليف معقولة لجعل الانحرافات في حدود المستوى المسموح به و يفيد ذلك التدقيق الداخلي تحديد الأخطاء المهمة و الأعمال غير المشروعة و اكتشافها من أجل تصحيحها خلال مده معقولة أي أن الغرض من فحص فاعليه نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له و بالتالي فان للمدقق الداخلي دور في :

- **الالتزام:** يعتبر من أهداف التدقيق الداخلي تحديد ما إذا كانت سياسات و برامج و إجراءات الرقابة الداخلية المقررة تعمل بشكل مقنع.
- **حماية الأصول:** يهتم المدقق الداخلي بصفه رئيسيه باختبار فاعليه نظم الرقابة المحاسبية و المالية و التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول و حمايتها.
- **التحقق:** يقوم بالتحقق من دقة و مصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة من أجل تعزيز الدقة و إمكانية الاعتماد.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق لنشر و التوزيع، الاردن، 2006، ص 021



## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- تقييم الأداء : بالإضافة إلى الرقابة التنظيمية والتشغيلية فان كثير ما يطلب من المدقق الداخلي تقييم أداء العاملين.
- التوصيات بتحسينات: يجب على المدقق الداخلي إبداء مقترحات لتحسين نظام الرقابة الداخلية خصوصا ما إذا كان هناك اكتشاف لحاله قصور ما فان آثاره يجب أن يتم تصحيحها ويتعين تقديم توصيات لتحسين عملية المحاسبة عنها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : أساليب و خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتمكن المراجع الداخلي من جميع البيانات والوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام، عليه استعمال وسائل وأدوات المتمثلة في قوائم الاستقصاء، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

### أولا : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

- قائمة الاستقصاء المزدوجة (قوائم الاستبيان): تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم بدء قيام المراجع بمهمته، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة، وعملياتها المختلفة، فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراءات العمليات وتأدية الوظائف وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة .وفي العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة ويعيدها للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات، فقد تم تطويرها بحيث تحقيق الأهداف المتوخاة آخذة في عين الاعتبار ما يلي<sup>2</sup>:
- مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية، تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي لعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه.

<sup>1</sup> محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011، ص 22 .

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1998، ص 23142.

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل الأسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكد منها

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، حيث نجد أسئلة متعلقة بالمشتريات، الأجور، المحزونات، الإنتاج، المبيعات، السندات والأسهم، الاستثمارات والأموال الجماعية.

### الجدول ( 02 ): جدول قائمة الاستقصاء المزدوجة

غير منطبق	لا	نعم	الاسئلة
			1. هل يقوم الموظف المسئول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية؟ 2. هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد؟ 3. هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا؟ 4. هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب إجمال العملاء؟ 5. هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟ 6. هل يستلم إشعار الإضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك؟ 7. هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟ 8. هل يتم مراجعة المجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟
		التاريخ	تم إعداده بواسطة: توقيع المراجع الأول : توقيع المراجع:

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998، ص 223

➤ . التقرير الوصفي للرقابة الداخلية: تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريق الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة، وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن مراجعة المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الاختبار والاستفسارات، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة، وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم (طريقة الدوران، طريقة وحدات النشاط أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة) فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيس من بنود القوائم المالي، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة<sup>1</sup>.

➤ **أسلوب خرائط التدفق** : تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهماً لهذه الرموز.<sup>2</sup>

كيف يجب أن يراعي المراجع ما يلي عند إعداد لخرائط التدفق:<sup>3</sup>

- إن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين، فإذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهذا يجب تحديد الاتجاهات وذلك بواسطة الأسهم.
- إن كل رمز يمثل مداخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المداخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.
- يجب استعمال نقطة الربط عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى، وهذا الرمز دائماً يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.
- إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رمز.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام أشتيتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، ط4، 1996، ص ص 67-68.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

جامعة الجزائر، 2004، ص 111

<sup>3</sup> إدريس عبد السلام أشتيتوي، مرجع سابق ذكره، ص 67

- إن أي مداخلات تدخل النظام لابد أن ينتج عنها مخرجات .

ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً على أنها تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

➤ **أسلوب فحص النظام المحاسبي:** وهنا يحصل المدقق على قائمة بالتسجيلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ. ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بانها تركز على ظروف خاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري وبخصوص الموظفين والسجلات وما شابه. ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين أسلوبين أو أكثر من أساليب دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعدين وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة وإن الأسلوب مجرد إجراء عادي لأن الجزء المفهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بالحكم الدقيق حول نظام الرقابة الداخلية.

### ثانياً : خطوات تقييم نظام الرقابة

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أهم المراحل التي يقوم بها المراجع من خلال فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في الخطوات التالية:

1. في هذه المرحلة يتمن المراجع في الإجراءات ويحاول فهم عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

➤ التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة: يلاحظ المراجع بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة وطريقة عملها والعلاقات الموجودة بينها والتعبير عنها، كما يمكنه استعمال طريقة الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة.

حيث هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي:

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان ، ب س ن ، ص 177.

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

-احترام السلم التنظيمي في إجراء الاستجابات .

-التذكير بالمهمة وأهدافها حتى لا تعطى أجوبة خاطئة من طرف الموظفين .

-حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر

- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعليه توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

➤ خرائط التدفق والأسلوب الوصفي: انطلاقا من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظريته للعمليات

سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعليه توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه .و إجراءات

الرقابة الموضوعية على شكل وصف كتابي، ويستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، ففي العمليات

المعقدة تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية :

-تسهيل عملية الفهم والاتصال.

- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.

-استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح

للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

**2. الاختيار والفهم:** يقوم المراجع باختيار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف

الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي واختيار بعض العمليات، وعمليا

تتم هذه العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام، وليس الهدف منها البحث عن الأخطاء

ولكن التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة<sup>1</sup> .

**3. التقييم الأولي لنظام المراقبة الداخلية:** يعد المراجع تقييما أوليا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد فهمه لهذا

النظام، وقبل إعداد هذا التقييم يقوم باختيار الأعمال التي تم انجازها ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها

نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 118-119

<sup>2</sup> طماش امينة، المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، 2018/2019

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

4. اختبارات الاستمرارية: يتأكد فيها المراجع من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، ولهذه الاختبارات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها هي مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً<sup>1</sup>.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء أو عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا إضافة إلى نقاط الضعف عند التقييم الأولي للنظام. بناءا على نقاط القوة والضعف المتوصل إليها يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، تمثل تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع للإدارة<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث : الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات في معظم الدول عن التدقيق الداخلي و علاقتها بنظام الرقابة الداخلية من تقييمها وتحسينها , سوف يتم في هذا المبحث استعراض بعض منها و تحليلها ومقارنتها مع دراستنا الحالية.

### المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

#### الدراسة الأولى :

-دراسة شعباني لطفي، بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة" (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري مع سونا طراك)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر "2004/2003"

سعت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية : ما مدى فعالية تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية؟ استخدم أساليب التحليل التاريخي لدراسة التطور التاريخي للمراجعات الأساليب الوصفية والتحليلية ، والطرق الاستقرائية والاستنتاجات

و من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة:التدقيق الداخلي يعمل على منع وتقليل الأخطاء ، وهذا ما يزيد الحاجة لها بالإضافة إلى تقديم المشورة للمديرين لتقليل ومنع الأخطاء ، يسعى التدقيق الداخلي للتقليل من

<sup>1</sup> طماش امينة , نفس المرجع السابق, ص62

<sup>2</sup> طماش امينة, نفس المرجع , ص 62

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الإسراف والهدر ، مما يزيد من العوائد ويحسن الأداء ويزيد الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الربح الذي سجلته الشركة ، الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي تصوغها الإدارة لضمان السيطرة على وظائف المنظمة لتحقيق التسيير الفعال للعمليات المالية و الإدارية ، فنظام الرقابة بالإضافة إلى كونه أداة للتسيير فهو أداة لمنع وتحذير كل شيء يمكنه التأثير على استقرار المؤسسة من خلال التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات الإدارة في الوقت المناسب.

### الدراسة الثانية :

دراسة نعيمة قلقول ، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماستر في العلوم مالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة العربي بن المهدي أم البواقي 2018/2017 .

سعت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن للتدقيق الداخلي تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ اعتمد المنهج الوضعي في هذه الدراسة على الجوانب النظرية و في الجانب العملي من الأساليب التحليلية تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية .

و من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: هي أن التدقيق الداخلي وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية حيث يدرس مدى توافق النظام في المؤسسة مع احتياجات الإدارة والعمل على تحسينه و تطويره و تقديم التوصيات اللازمة.

### الدراسة الثالثة :

دراسة عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق ،دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر

سعت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية : معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية، وتم اعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من أجل تفسير وتحليل نتائج الدراسة.

و من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وتوصل إلى أن التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية بولاية

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

معسكر، وذلك من خلال منهجيته الخاصة والتي تركز على تقييم العمليات الأكثر تعرضا للمخاطر، والإبلاغ عنها، واقتراح الحلول المناسبة لها من أجل الرفع من كفاءتها وفعاليتها.

### المطلب الثاني الدراسات الأجنبية

#### الدراسة الأولى :

**CHEKROUN Mearime, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne : cas d'un echantillons d'entreprise algeriennes ,these de doctorat en sciences de gestation ,université abou bekr belkaid de telemcen,2013/2014 .**

مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة و أداء نظام الرقابة الداخلية "، عينة من الشركات الجزائرية "أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان"2014/2013

سعت هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية: 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 .

و من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هو نوع من مرحلة التعلم، إلا انه 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.

#### الدراسة الثانية :

**Ziani abdelhak , Le rôle de l'auditinterne 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.**

زيان عبد الحق ، "دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات " عينة من الشركات الجزائرية أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان 2014/2013 .



## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

سعت هذه الدراسة لمعالجة 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 و المراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة .

و من أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: توصلت إلى أن الشركة الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم ، وذلك من اجل تحسين أدائها و ضمان 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 .

### الدراسة الثالثة

**Mousouf Najat, Mohammadi Mariam, L'apport de l'Audit Interne aux Opérations de Contrôle**

**Interne et à la Gestion de l'Entreprise Publique Algérienne, Note de Master en Sciences de**

**Gestion, spécialité Audit et Contrôle de Gestion, Université Mouloud Mammeri, Tizi Ouzou,**

**2014/2015**

مصوف نجات ، محمدي مريم ، مساهمة التدقيق الداخلي في عمليات الرقابة الداخلية وإدارة شركة الجمهور الجزائري ، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2015/2014 ، وكانت الإشكالية: ما هي مساهمات الرقابة الداخلية لإدارة الشركة؟ وكيف يتم التدقيق الداخلي المساهمة في تحسين عملية الرقابة الداخلية وبالتالي إدارة الشركة وعلى الأخص الشركة العامة الجزائرية؟ وتم اعتماد المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة وهدف الدراسة هو معرفة مساهمة الرقابة الداخلية لإدارة الشركة وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين عملية الرقابة الداخلية ، تم استنتاج في الأخير أن التدقيق الداخلي عنصر إبداعي يساهم في تعظيم القيمة من خلال إتباع تعليماته مما يؤدي لوجود نظام داخلي فعال يعتمد على بيئة رقابة مواتية.

**المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة**

**الفرع الأول : الفرق بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة**

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم(3) :الفرق بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

الدراسات السابقة	أوجه التشابه مع الدراسة الحالية	أوجه الاختلاف مع الدراسة الحالية
الدراسات العربية		
الدراسة الأولى	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام الاسلوب التحليلي الوصفي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• اختلاف الزمان و المكان</li> <li>• تهتم هذه الدراسة بدور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة اما دراستنا تهتم بالتدقيق الداخلي كأداة لتقييم نظام الرقابة</li> </ul>
الدراسة الثانية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التدقيق الداخلي وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية</li> <li>• استخدام الأسلوب الوصفي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهتم هذه الدراسة بتوضيح كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يحسن من نظام الرقابة الداخلية</li> </ul>
الدراسة الثالثة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام الأسلوب التحليلي الوصفي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تناولت هذه الدراسة كيف يحد التدقيق الداخلي من أخطار الرقابة الداخلية</li> </ul>
الدراسات الأجنبية		
الدراسة الأولى	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تأثير التدقيق الداخلي على أداء الرقابة الداخلية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام الدراسة التجريبية</li> <li>• اختلاف الحدود الزمنية و المكانية</li> <li>• تناولت الدراسة كيفية تحسين نظام الرقابة عن طريق التدقيق الداخلي</li> </ul>
الدراسة الثانية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام المنهج التحليلي الوصفي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهتم هاته الدراسة على دور التدقيق في حوكمة الشركات وتهتم دراستنا بدوره في تقييم الرقابة الداخلية</li> </ul>
الدراسة الثالثة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام الطرق التحليلية الوصفية في الدراسة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تهتم الدراسة بمدى مساهمة الرقابة الداخلية في إدارة الشركة</li> <li>• طرق تحسين الرقابة الداخلية عن طريق المراجعة الداخلية</li> </ul>

### الفرع الثاني : القيمة المضافة

من خلال تحليلنا للدراسات السابقة و التي شملت العديد من الشركات و المنشآت في أماكن مختلفة وغيرها باستخدام الأساليب الوصفية التحليلية خلال فترات زمنية مختلفة ، و بالتالي تمتاز دراستنا عن هذه الدراسات في :

- تعد من بين الدراسات الاولى من نوعها على مستوى مؤسسة **baticic**.
- كون أغلب الدراسات كانت تهتم بطرق و أساليب و كيفية تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التدقيق الداخلي اهتمت دراستنا بالتدقيق الداخلي كأداة و وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .
- اختلاف النتائج راجع لكيفية الدراسة و اختلاف المكان و المؤسسات محل الدراسة .
- إبراز أساليب و خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية و توضيح دور المدقق الداخلي و أهميته في تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذا تأثيره حول تحسين أو إفساد و تشويه نظام الرقابة الداخلية .

## الفصل الأول : الإطار النظري حول التدقيق الداخلي و دوره في تحسين نظام الرقابة الداخلية

### خلاصة الفصل :

التدقيق الداخلي هو وظيفة أساسية وواحدة من أهم الوظائف التنظيمية في المنظمة ، مكرسة للتفتيش والتقييم المستمر للعمليات والقيود والوثائق التي تكمن وراء الخدمة الإدارية حيث تساعد الأخيرة على تحقيق أهدافها من خلال توفير ضمان معقول. الأهداف المعلنة تهم جميع الأطراف ذات الصلة بالمنظمة.

المراجعة الداخلية هي إحدى أدوات الرقابة الداخلية التي تهدف إلى ضمان دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة والإبلاغ عن نقاط الضعف والانحرافات للإدارة من أجل تحقيق الأهداف المعلنة تكون الضوابط فعالة عندما تدير الإدارة نظام التحكم بطريقة توفر ضماناً معقولاً بتحقيق أهداف المنظمة. كما أنه تم التطرق إلى أهم الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالموضوع محل البحث حيث تم الاستفادة من مخرجاتها ( لتوظيف واستغلال ما يفيد الدراسة) من خلال التعرف على كل من:

- المتغيرات المدروسة في كل بحث.
- الأدوات المستعملة في كل دراسة.
- النتائج المتوصل إليها و الأهداف المسطرة .

الفصل الثاني :

دراسة ميدانية لواقع التدقيق الداخلي

لمؤسسة BATICIC بعين الدفلى

### تمهيد :

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث, تم تدعيم الفصل النظري بدراسة تطبيقية تتمثل في إجراء مقابلة مع خبير متخصص في مؤسسة baticic بعين الدفلى , و قد تم اختيار هذا النوع من الدراسة نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة , و بغية الوصول إلى نتائج أكثر دقة محاولين بذلك إبراز دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية , و كذا الأساليب المستخدمة في ذلك .

و على هذا الأساس تم اعتماد الفصل الثاني بثلاث مباحث :

- ✓ تقديم عام حول المؤسسة الوطنية للبناءات المصنعة والصناعات النحاسية.
- ✓ وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة .
- ✓ واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و دور المدقق في تقييمها .

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المبحث الأول : تقديم عام حول المؤسسة الوطنية للبناءات المصنعة والصناعات النحاسية

لقد وفقنا لأن تكون دراستنا التطبيقية في المؤسسة الوطنية للبناءات المصنعة والصناعات النحاسية الناشطة في المنطقة الصناعية عين الدفلى ، و سوف نتطرق في هذا المبحث إليها خلال اخذ نظرة عامة عنها.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة :

لإجراء دراسة تحليلية حول المؤسسة يستوجب التعرض إلى تاريخها التأسيسي و نمط التسيير المعمول داخلها ، بالإضافة إلى تطور الهيكل التنظيمي لها ، كما أن المعلومات التي تحصلنا عليها من المسؤولين توضح التطورات التي لخصناها في هذا المطلب .

1- نشأة و مراحل تطور المؤسسة :

يعود تأسيس شركة المباني الصناعية والنحاس إلى سنة 1902 على يد " أندري دور فورن " ثم بعد الاستقلال وفي سنة 1968 ظهرت تحت اسم METAL-N-S وهي المؤسسة الاقتصادية التي تفرعت إلى أربع مؤسسات PROMETAL/BATIMETAL/EROUIAL/C-C-N-E وبعد ذلك وفي سنة 1983 في إطار سياسية إعادة الهيكلة للمؤسسات التابعة للشركة القابضة المسماة SIDNETT HOLDINGPUBLI وفي ديسمبر 1997 تفرعت مؤسسة BATIMETAL بدورها إلى سبع وحدات وهي:

- BATIGC مكلفة بالهندسة المدنية المعمارية؛
- BATICIM أنتاج الأعمدة الحديدية الكهربائية.؛
- BATIRIM تختص بتركيب وصيانة المواد المعدنية؛
- BATINCO مكلفة بالدارسات التقنية؛
- BATICOMPO صناعة الأغطية المعدنية؛
- COTRANS مكلفة بالنقل والعبور للمواد المستوردة والمشتريات؛
- BATICICI شركة المباني الصناعية، وهي محل الدراسة، تختص في إنتاج البناءات الحديدية والتتحييس.

2- تعريف المؤسسة :

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المفهوم العام للوحدة OUEST BATICICI هي واحدة م نيين سبعة فروع لمؤسسة المباني الصناعية BATIMETAL وهي مؤسسة ذات أسهم برأسمال قدره 10650000000 108580000000 دج ساهم في إنشائها مجموعة مؤسسات تتمثل في SUMETAL الجزائر AСMС فرنسا HUMBOURG KHEIRCHEIMD روسيا الفدرالية وتختص مؤسسة BATICIC في البناءات المصنعة بما فيها الهياكل المعدنية والصناعات النحاسية تقع في الجهة الغربية للولاية وتتربع على مساحة 2915.145م وتسخر له طاقة بشرية وتكنولوجية معتبرة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة إذ انها تضم حاليا 239 عامل كالتالي : أ / إطارات وعددهم 42؛ تحكم و اشراف (maitrise) وعددهم 75؛ ب/ أعوان تنفيذ (exécution) وعددهم 122.

قسمت شركة المباني الصناعية والنحاس - BATICIC - إلى خمس وحدات على مستوى القطر الوطني (عناية، حسين داي، عين الدفلى، الاغواط، وهران) مقرها الاجتماعي في عين الدفلى (المديرية العامة) التي كانت المديرية العامة للمؤسسة الأم وتبعا لسياسة إعادة الهيكلة التي اعتمدها المؤسسة الام بتاريخ 01/01/2005 تم تجميع الوحدات كالتالي : أ/ (وحدة حسين داي + وحدة الاغواط وسميت CENTRE BATICIC)

ب/ (وحدة عين الدفلى + وحدة وهران وسميت OUEST BATICIC) تختص المؤسسة في إنتاج كل المواد الحديدية والصناعات النحاسية والبناءات المعدنية وذلك استجابة لطلبات الزبون الموجهة إلى اقتصاد السوق بمقتضيات المنافسة بكل أشكالها.

### 3- أهداف المؤسسة :

إن مؤسسة BATICIC لها مجموعة من الأهداف كغيرها من المؤسسات وهي تعمل وفق إطار منظم إستراتيجية مدروسة ذات دقة ومن بين هذه الأهداف التي تسعى لتحقيقها ما يلي :

أ/ كسب أكبر حصة سوقية بين المنافسين لها؛

ب/ الزيادة في المبيعات لتحقيق أكبر ربح ممكن؛

ت/ تصدير المنتجات إلى خارج الوطن؛

ث/ تلبية حاجات ورغبات المستهلكين؛

ج/ العمل على إعطاء أحسن صورة لها؛



## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

ح/ تنمية النشاط السوقي وتحقيق أكبر مردودية ممكنة؛

خ/ إمداد السوق الوطنية بمواد البناء والنحاس والمعادن؛

د/ المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني من خلال الصادرات.

### 4- نشاطات و انجازات المؤسسة :

في إطار التوجيهات والأهداف العامة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية المقدمة من طرف الدولة فان نشاطات شركة تتمثل في :أ/تصميم مباني وغيرها من المنجزات ذات الهيكل الحديدي؛

ب/ تنظيم وتكوير الهياكل ووسائل الصيانة التي تسمح بتطوير الادعاءات ووسائل الإنتاج؛

ت/ مساعدة أصحاب المروعات في صميم التمهيدية.

أما انجازاتها فتتمثل في

- صيانة مخاطر الطائرات الجوية (الجزائر، بوفاريك)؛
- صيانة صاري HT ؛
- خزانات مختلفة (500حتى 50000 متر مربع)خزانات البترول؛
- قاعات رياضية لتوليد الكهرباء؛
- تجديد جز sider ؛
- صيانة بمحطة ميترو الجزائر ؛
- مصنع السيارات بتيارت وتركيب سيارات متعددة الطوابق والخزانات.

### المطلب الثاني : مهام المؤسسة و مصالحها

#### 1- مهامها:

عملت المؤسسة علي تنويع نشاطاتها من أجل تحقيق أكبر قدر من الاهداف المخطط لها وتتمثل هذه النشاطات فيمايلي :

- الدراسات:أي دراسة تقنية للمشروع من حيث محيط المتطلبات اللازمة؛
- التصنيع :بناء على الدراسات الموضوعة تتم عملية التصنيع؛

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

- التركيب: بعد الدراسات والتصنيع يأتي التركيب ويكون بمخطط مرقم.
- 2- مصالحتها :

✓ **المديرية العامة** : تعتبر الركيزة الأساسية و المسيرة للمؤسسة وتتفرع إلى :

**المدير**: يعتبر المسؤول الأول كونه يشرف على كافة المشاريع والانجازات في المؤسسة .

**نائب المدير**: وهو الذي ينوب ويشرف على المؤسسة في حالة غياب المدير .

**الأمانة**: دورها الائتمان على مصالح المدير وعلى المؤسسة ككل.

**مساعدة قانونية**: مهمتها مراقبة عقود العمل للعمال والتي تبرم مع الزبائن

✓ **مديرية الإدارة العامة**. تنقسم إلى:

- **مصلحة المستخدمين**: المسؤول عن هذا الفرع يقوم ب :

\*تطبيق قواعد وقوانين النظام الداخلي .

\*المتابعة المستمرة للسيرة المهنية للعمال.

- **مصلحة النظافة والأمن** : يشرف أعوان الأمن الذين يسهرون على تحقيق الأمن الداخلي للمؤسسة وتقديم خدمات لها.

- **مصلحة الوسائل العامة**: وتتكون من فرع النقل ويقوم بنقل خاص لعمال المؤسسة.

✓ **مديرية الانجاز**: وهي المكلفة بانجاز وتتمثل في المشاريع والإشراف عليها وترتيب كافة اللوازم ،ودراسة المشاريع تعتمد على مكتب الدراسة التقنية.

✓ **مديرية التجارة**: تقوم بعرض المشروع على الزبائن وتضم كل من :

\***مصلحة التجارة**: تعتبر هذه المصلحة مصدر المعلومات، ويتمثل دورها في القيام بالعمليات المتعلقة بالتمويل في عملية شراء المواد الأولية وقطع غيار الآلات وغيرها من عمليات الشراء .

\* **مصلحة الفواتير**: وهي التي تقوم بأعداد الفواتير المتعلقة بلوازم المشاريع.

\* **مصلحة الإرسال** :تقوم بوضع مخططات إرسال للمشاريع وتحرص على سالمها إلى أن تسلم إلى أصحابها.

✓ **مديرية المالية والمحاسبة**: وتتكون هذه المصلحة من :

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

---

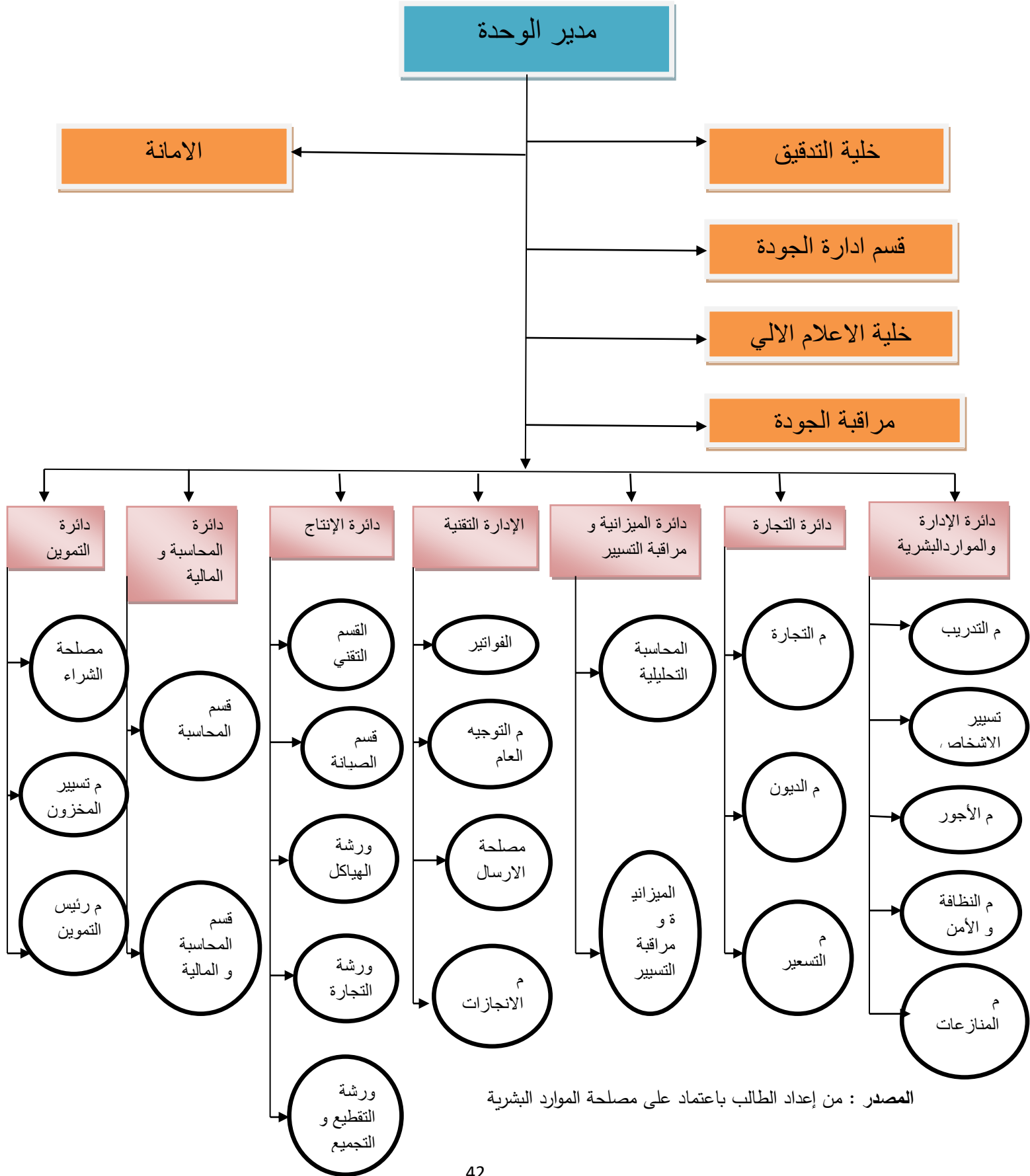
\*مصلحة المالية: تقوم بدفع مستحقات الموردين وتحصيل المبالغ المالية من الزبائن، كما انها تستقبل الفواتير، ملخص الحسابات، طالق الدفع....الخ

\*مصلحة المحاسبة: تقوم بتسجيل مختلف العمليات المحاسبية ومراقبة الوثائق والتأكد من صحتها، تساعد في إعداد الميزانية وترتيب والتأكد على حفظ الوثائق المحاسبية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

و يتوضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 03 : الهيكل التنظيمي



### المبحث الثاني : وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة

بالاعتماد على طريقة التقرير الوصفي و المقابلات بعد ، سنحاول في هذا المبحث إجراء الدراسة التطبيقية و ذلك من خلال تقديم وظيفة المدقق الداخلي و تقييمه لنظام الرقابة الداخلية

### المطلب الأول : تقديم مصلحة التدقيق

مصلحة التدقيق الداخلي بمؤسسة baticic-وحدة عين الدفلى- مصلحة مستقلة عن الأقسام الأخرى تابعة مباشرة للإدارة العامة للمؤسسة , في بعض المؤسسات هناك عدة مدققين داخليين ولكن في محل دراستنا لهاته المؤسسة تتكون من شخص واحد وهو مستقل وحيادي

### أولا : مؤهلاته

حيث يكون متحصل على شهادة ليسانس فما فوق في العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ومقيم لدورات تدريبية ويقوم بجميع أعمال التدقيق .

### ثانيا : مهامه

- يشرف على مراقبة عمل كل مصلحة في المؤسسة.
- إعداد برنامج عمل التدقيق.
- المعرفة التامة بالمراجع التي يعتمد عليها.
- جمع المعلومات لتسهيل عملية التدقيق من مختلف المصادر .
- يرجع لملاحظات التدقيق السابق.
- يشرع في عملية التدقيق من خلال اكتشاف الأخطاء و الانحرافات.
- تقديم الملاحظات و الاقتراحات و التوصيات حسب الوضعية.
- إعداد التقارير.

### ثالثا : أهمية المدقق الداخلي وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

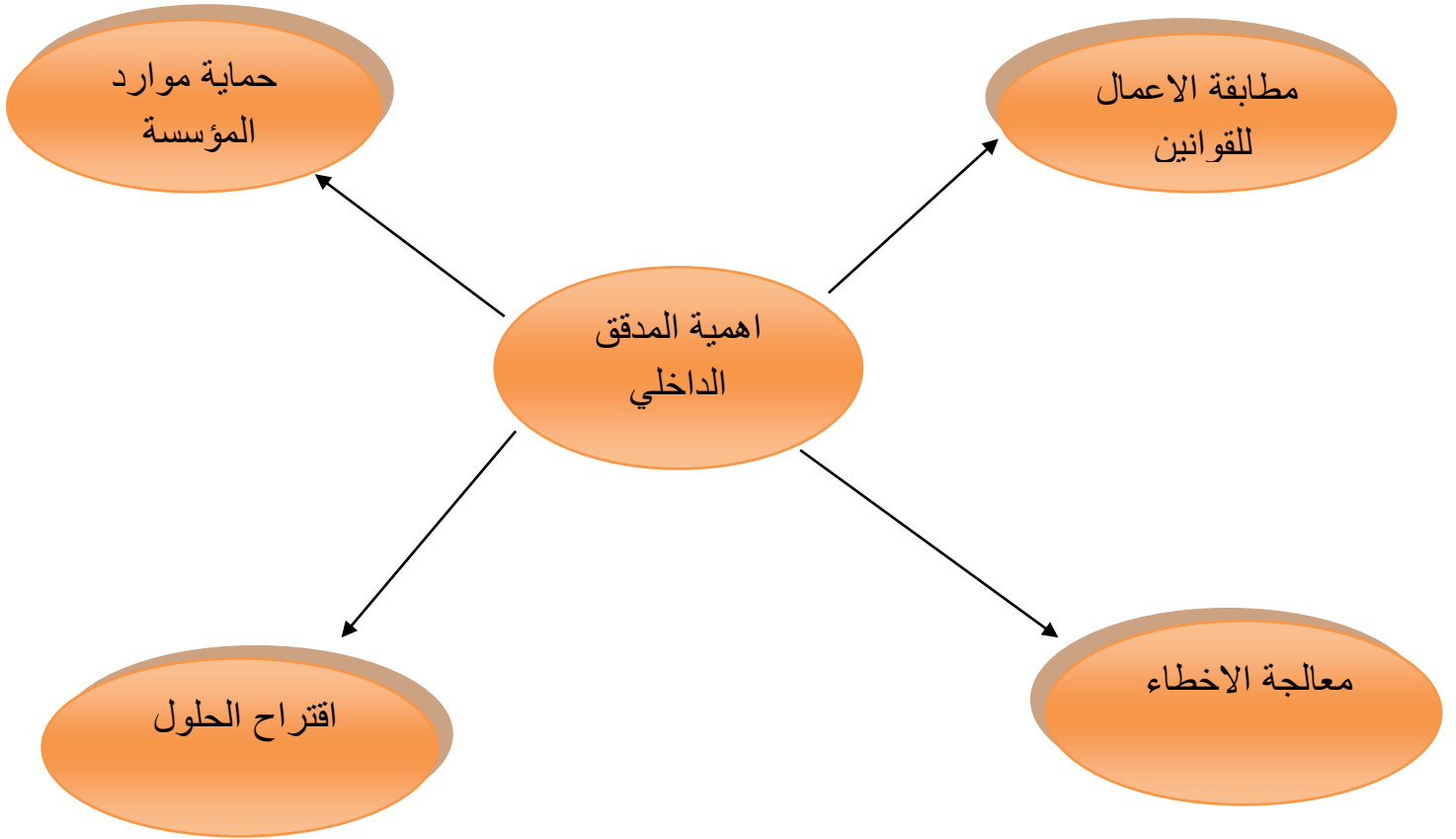
بالنسبة لمدقق المؤسسة "التدقيق الداخلي جزء من أرقابه الداخلية" ويختلف ذلك حسب كل مؤسسة, بحيث يعتبر المدقق هو من يمثل الرقابة الداخلية أما في حالة دراستنا تنقسم مسؤولية الرقابة الداخلية كل من مراقب التسيير

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

الذي يقوم تقييم الرقابة الداخلية وفق الميزانية التقديرية و الجرد الفعلي إما المدقق الداخلي لا يطبق الميزانية بل يراقب العمل إذا كان صحيح وفق المراجع , ويتمثل دوره في تحسين نظام الرقابة وفق ما يلي:

- حماية موارد المؤسسة.
- مطابقة الأعمال لقوانين و تعليمات المؤسسة.
- معالجة الأخطاء.
- اقتراح حلول و التوصية بتحسينات.

الشكل رقم(4): أهمية التدقيق الداخلي



المصدر : من اعداد الطالبين

تعمل وظيفة التدقيق على مستوى المؤسسة وفق خطة سنوية توضع في نهاية السنة المالية , ويتم المصادقة عليه من طرف المدير العام , يحتوي على جدول أعمال التدقيق الداخلي السنوي لجميع المصالح , و مراجعة قوائم الجرد السنوية والميزانيات الختامية , وتظهر بعض مهام التدقيق الداخلي خارج البرنامج وفقاً لأمر المدير العام أو توصية

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

المدقق الداخلي بمراجعة بعض الوثائق العالقة يستخدم المدقق الداخلي الخطة السنوية وجدولتها حسب الحاجة , بحيث يعمل وفق مدة زمنية تكون فصلية .

### المطلب الثاني : كيفية التدقيق

كما تطرقنا في السابق, فان المدقق الداخلي يقوم بالإمضاء على البرنامج السنوي الذي تم إعداده لعملية التدقيق و ذلك في نهاية السنة و الموافقة عليه من طرف الإدارة العليا , و ترسل لكل مصلحة برنامج خاص بها لتسهيل عملية التدقيق .

#### 1. التخطيط : بعد الموافقة على مهمة التدقيق من طرف المدير العام الذي يبين الجهة المعنية بالتدقيق و

الهدف من ذلك يقوم المدقق بما يلي :

- النظر في المعلومات التي تم جمعها سابقا.
- الدراية الكافية بكيفية عمل كل مصلحة .
- الهدف من عملية التدقيق.
- إبراز العراقيل الخاصة بالنشاط.

#### 2. الاجتماع الأولي :

يتم عقد الاجتماع بين المدقق الداخلي و الإدارة المعنية بالتدقيق, بحيث يتم فيه توضيح الهدف من المهمة, و ضرورة إبراز المعلومات المطلوبة, و تحديد أسلوب مناسب للتواصل بين الطرفين.

#### 3. إعداد برنامج التدقيق:

بناء على المعلومات المحصل عليها و كذا ما تم التوصل إليه من الاجتماع الأولي يتم إعداد برنامج لتنفيذ مهمة التدقيق عن طريق المدقق الداخلي , و الذي يعتبر تنظيم زمني و مكاني للمهمة حيث يتم فيه إبراز الوسائل المستعملة و طريقة سير المهمة , الاختبارات .

يقوم المدقق في ديسمبر بإعداد البرنامج للعام المقبل بحيث يتضمن :

-المصلحة محل التدقيق.

-الإجراءات و نقاط التدقيق لكل مصلحة .

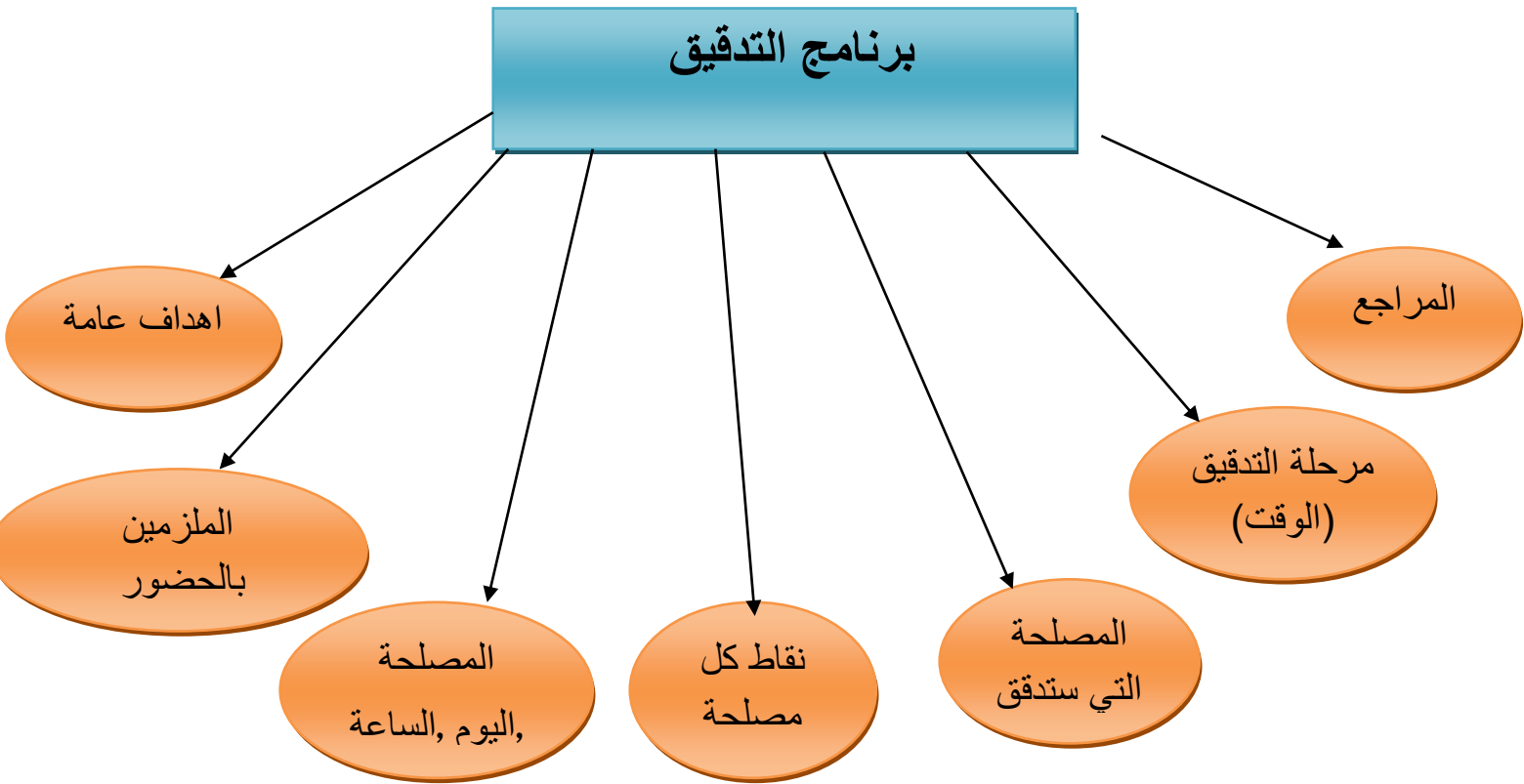
## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

-مرحلة التدقيق (الزمن).

-الهدف من التدقيق .

بعد ذلك يمضي عليه المدقق, و يرسله للمدير العام من اجل الموافقة عليه , ثم يعرضه على مجلس الإدارة لمناقشته و إضافة أو حذف بعض العناصر. المدقق الداخلي للمؤسسة يقوم بالتدقيق الفصلي trimestriiel مثلا جانفي فيفري مارس يتم التدقيق في شهر افريل ... و هكذا , مع مراعاة إرسال الخطة الخاصة لكل مصلحة , فهناك مصالح تدقق 03 مرات و هناك مصالح تحتاج التدقيق مرة واحدة فقط بناءا على التقارير السابقة و كذا وجود المشاكل , و أيضا توجد مصالح يتجدد في عملها كالمصلحة التجارية و مصلحة المحاسبة أي بمعنى آخر المصالح التي تتواجد بها أموال ,أما المصالح التقنية فهي تحتاج تدقيق مرة واحدة مثل مصلحة الإنتاج لان العمل يكون تطبيقي , أما بالنسبة لمصلحة الشراء فيكون ذلك حسب المشتريات . و في الأخير يكون جاهز بعد المصادقة عليه من طرف المدير العام .

الشكل رقم (5) : برنامج التدقيق



المصدر : من إعداد الطالبين



## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

**تنفيذ عملية التدقيق :** يكون التنفيذ بإتباع برنامج التدقيق الذي تم إعداده سابقا , بحيث يقوم المدقق في التدقيق الأول أي قبل شهر افريل بجمع المعلومات في كل شهر عن المصلحة محل التدقيق و ذلك من اجل تسهيل العملية في شهر افريل , مثلا في الشهر 02 يجمع المعلومات من البرنامج mise a jour de logiciel و من التقارير الشهرية ؛ ثم يقوم بوضع كل النقاط السوداء و الأخطاء جانبا و لا يتحدث عنها حتى موعد وصول التدقيق الأول , و في نهاية شهر 03 يرسل خطة التدقيق للمصلحة المعنية ؛ و يكون التدقيق في الفترة بين 10 الى 15 من الشهر 04 , يقوم فيها بما يلي :

- إعداد الأسئلة و التركيز على النقاط السوداء بحيث تكون هذه الأخيرة أحيانا سوء فهم أو مثلا لم تلحقه التعليمات حول ذلك الأمر .
  - اخذ المراجع و القوانين التي تخص تلك المصلحة حول ذلك الخطأ , و تتمثل هذه المراجع في النظام الداخلي للمؤسسة , الاتفاقية الجماعية ( المؤسسة و الفرع النقابي داخل المؤسسة), القوانين و المراسيم , التعليمات , الإجراءات الداخلية لكل مصلحة .
  - معرفة كيفية عمل هذه المصلحة (الموظف) .
  - القوانين الخاصة بالمصلحة , مثلا في الإنتاج قانون الوقاية .
  - حضور المدقق في الوقت .
  - شرح المخطط للموظف , فقبل البدء يجب على المدقق التأكد من أن المصلحة تفهم اللغة العربية أو الفرنسية مثلا و هل له علم بالمرجع أو لا ... الخ
  - العقلانية و اللباقة في التحدث للموظفين فمثلا لا نقول له أنت مخطئ مباشرة , يمكن استبدالها بأسئلة استفسارية كمن قال لك ؟ الم تسمع بهذا القانون ؟ هل تراجع الايمائل ؟ ومن ثم تحليل الأجوبة حسب الوضعية .
  - تدوين مختلف الملاحظات الحيدة و السيئة في الحين لضمان عدم نسيانها .
  - عمل نسخ حول المعلومات المتعلقة بالنقاط السوداء (ضمان وجود أدلة) , فالمدقق لا يعتمد على الأقاويل و لابد من توفر الدليل حول ذلك و إلا لا يذكرها .
  - تكون مدة التدقيق وجيزة و عقلانية و لتجنب عرقلة عمل المصلحة .
4. الاجتماع النهائي :

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

و يكون من اجل مناقشة أهم النتائج المتوصل إليها من عملية التدقيق و كذا إبراز الأدلة التي تثبت ذلك, و يكون الاجتماع مع نفس الأطراف التي كانت في الاجتماع الأولي , بحيث تقدم المصلحة التي تم عليها التدقيق التبريرات و التوضيحات بينما يقدم المدقق الداخلي الاقتراحات و الحلول المناسبة حسب وجهة نظره .

### 5. التقرير :

يعد المدقق الداخلي التقرير الذي يحتوي على المراجع التي اعتمد عليها في عملية التدقيق , الوقت الذي تمت فيه العملية , من هو المدقق ففي بعض المؤسسات هناك أكثر من مدقق داخلي , الهدف من عملية التدقيق , يذكر أيضا ماذا حقق في العملية و ماذا وجد , إبراز وضع الإثبات مثل رقم فاتورة تحت المرجح أو القانون , اقتراح الحلول و يكون بعدم إجبار الموظف بأخذه أو العمل به أي يبقى مجرد اقتراح و الموظف حر (اختياري) , الإمضاء في كل الصفحات لتجني سرقته؛ و في الأخير ترسل للمدير العام و يعطيك وصل استلام كما ترسل للمصلحة التقرير الخاص بها سواء شخصيا أو عن طريق الايميل .

يتضمن التقرير مجموعة من الملاحظات تكون حسب حالة و طبيعة الخطأ فهناك عدة أنواع للأخطاء و هي :

- خطأ وجب تغييره بشكل طارئ .
- خطأ يجب تغييره مع الوقت .
- نقاط حساسة (احتمالية الوقوع في الخطأ).
- عدم وجود الخطأ فقط ملاحظات للتحسين.

إعطاء رئيس القسم الذي يجري عملية التدقيق مهلة لمدة 15 يوماً لإعادة النظر في الانحرافات الواردة في التدقيق ثم يتم إعادة التقرير إلى مديرية التدقيق مع الإرفاق بالدليل في حالة حدوث خطأ بحيث يمكن إزالته من التقرير .

### 6. المتابعة :

يسهر المدقق الداخلي بمؤسسة baticic-وحدة عين الدفلى-على الوقوف على تنفيذ توصياته عن طريق إعادة زيارة المصلحة المدققة , و جدير بالذكر أن الأخطاء إذا لم تصحح يكتب المدقق "تذكير Rappel " أمامها .

### المطلب الثالث : وسائل تقييم نظام الرقابة

من اجل الوصول التقييم نظام الرقابة يجب إبراز أولا أهميته في المؤسسة , و أيضا مساهمة التدقيق الداخلي في ذلك :

### أولاً : أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

من اجل السيطرة على مختلف عمليات المؤسسة يجب أن يتوفر نظام رقابي فعال يضمن الوصول للنتائج و الأهداف المسطرة و تحقيقها فهو نظام يوفر لإدارة المؤسسة خضوع كل المصالح و العمليات على مستوى المؤسسة للرقابة كما انه لا يجب التفرقة بين مصلحة دون الأخرى فحسب رأيه فان المؤسسة تقوم على التكامل و الترابط بين مختلف المصالح و الوظائف و بالتالي يجب تعزيز الرقابة لكل المصالح , أيضا إحساس الموظف بأنه مراقب يدفعه لتأدية عمله على أكمل وجه . و يعتبر النظام المحاسبي من ركائز نظام الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بتنظيم السجلات المحاسبية و كذا تطبيق عمليات التدقيق فنوعية النظام المحاسبي تحسن من الرقابة المحاسبية و ما توفره من دقة البيانات المحاسبية في الدفاتر , و قد يتمكن المدقق الداخلي من معرفة أوجه القصور في الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف حالات الخطأ أو المخالفات و ذلك خلال قيامه بدراسة الرقابة و من خلال الفحص و التقييم و تحديد المخاطر المرتبطة بالنشاط . كما اعتبر أن الرقابة الداخلية بمثابة خط دفاع المسؤول من اجل حماية المؤسسة و أصولها من أية تلاعبات من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة و تحديد المسؤوليات حيث أن أهمية بعض المصالح تقتضي تعزيز أكثر لمصلحة دون الأخرى كمصلحة المالية و المحاسبة مثلا او مصلحة الأمن و الصحة مصلحة التجارة الإنتاج ..... الخ . كما أكد عن ضرورة وضع الأشخاص المناسبين في الأماكن المناسبة . و جدير بالذكر إن تواجد مصلحة التدقيق الداخلي منذ وقت طويل بالمؤسسة يدعم الرقابة الداخلية فأى ظهور لنقائص في هذا النظام يستدعي قيام المدقق بالتقييم من اجل الخروج بحلول مناسبة و ممكنة .

### ثانيا : مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

من وجهة نظر المدقق التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية و ذلك من خلال اكتشاف الأخطاء و مواضع القصور للنظام و بالتالي يعتبر المسؤول على تحقيق نجاعته كما إن الحفاظ على النظام من مهام المدقق الداخلي الذي يجب إن تتوفر لديه الخبرة و الكفاءة اللازمة التي تساعده على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية و تجعله ملم بكل الإجراءات و الأنظمة و اللوائح الخاصة بالمؤسسة كما ان اكتساب المهارات الفنية و المهنية تزيده من القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التلاعبات , فمن اجل اختبار دقة الرقابة يقوم المدقق بتنفيذ مهام الفحص و التقييم و ذلك يساعده على معرفة الثغرات و بالتالي تقديم الاستشارات اللازمة لإصلاحها و رفع التقارير إلى الإدارة العامة بشكل موضوعي بعيد عن الانحياز في الوقت المناسب و بالسرعة الكافية لتقادي وقوع المؤسسة في الضرر .

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

أن عدم تدخل الإدارة في عمل المدقق الذي من المفروض أن يكون هو ادري به، فحسب رأيه فهو يجنب المدقق التعرض لضغوطات قد تنقص من فعالية عمله خصوصا وأن من واجب الإدارة توفير الظروف الملائمة لعمل المدقق الداخلي وهو ما يعود بالنفع للمؤسسة من خلال ضمان تقوية نظام رقابة داخلي يتسم بالكفاءة والفعالية. كما أشار المدقق الداخلي للمؤسسة لمجموعة من الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي بصفة عامة في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و هي :

- وجود مدقق داخلي وحيد خصوصا في مؤسسات كبيرة .
- عدم وضوح علاقة العمل بين مختلف المصالح .
- استمرار ارتكاب الأخطاء المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية بالرغم من تأكيدات المدقق الداخلي .
- عدم تعاون الأفراد في إبراز النقائص و هي طبيعة النفس البشرية .
- تقييد صلاحيات المدقق من طرف الإدارة .

### ثالثا : التقييم

و هو خلاصة لما تم التطرق إليه سابقا حول أهمية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة في الجانب النظري و هو ما أكدته مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة التي أشارت لمدى أهميته في تحقيق أهداف المؤسسة و ضرورة تقييمه و دراسته لمعرفة فعاليته و التي تعتبر من مهام المدقق الداخلي باعتماده على مجموعة من الوسائل و الأدوات التي تساعده في مهمته و تختلف استعمالات هذه الوسائل من مدقق إلى آخر . فالمدقق الداخلي لمؤسسة يعتمد في أداء عمله على أسلوب التقرير الوصفي فيقوم بتحديد الثغرات و النقائص بالنظام و يصفها على حسب حدة خطورتها فالأخطاء الكبيرة التي تؤدي بضرر كبير للمؤسسة تصنف *non-conformité major* و التي تستوجب التصحيح السريع و العاجل نظرا لحدة خطورتها ؛ و هناك ثغرات اقل خطورة من سابقتها أي يمتلك وقت لتصحيحها *non conformité mineur* ؛ إما بالنسبة لاحتمالات الوقوع في الخطأ في الآجل القريب فتصنف *point sensible* أي نقاط حساسة كافتقار الموظف للتنظيم في نادية عمله فيتوقع وقوعه في الخطأ إذا ما استمر على حاله ؛ و أخيرا التوصيات بالتحسن و التحفيز في تأدية المهام من اجل التطور و الاستمرار و تصنف *piste de progrès* . و تكتب في التقرير الذي يرفع للإدارة العامة مرفوقا بالحلول و الاقتراحات من اجل أيجاد و الوصول للحل المناسب .

كما ذكر أيضا انه يعتمد في طرح تساؤلاته و وصفه للحالات على ما يسمى ب " QQOCP " وهي :

- Quoi: أي ماذا و يقصد بها الموضوع أو المشكلة .
- Qui أي من المسؤول و يقصد الأفراد المعنيين .
- Ou تخص المكان فالمؤسسة بها عدة أماكن و عدة مستويات .
- Comment يقصد بها كيف تمت .
- Pourquoi أي لماذا و تخص كل ما سبق .

كما ذكر أيضا اختلاف أسلوب التقييم على حسب المدقق و نشاط الشركة كأسلوب خرائط التدفق ميزته انه يعطي فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية للمدقق الذي أعدها و تمكنه من الحكم على جودته حيث يستعمل رموز و إشكال بما يراه مناسب إلا أن هذا الأسلوب يتطلب وقت طويل و صعوبة في استعمال تلك الرموز . ونوه على التأكد من عدم الاعتماد على أسلوب قوائم بالتالي قوائم الاستقصاء لا تؤدي لفهم كامل للإجراءات و لا توضح كل المشاكل و النقائص المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية .

### المبحث الثالث : واقع نظام الرقابة في المؤسسة ودور المدقق في تقييمها

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول و الثاني نحاول الآن التطرق إلى أساليب وأدوات جمع البيانات ولقد تنوعت وتعددت لكن استعمالها يبقى محصور حسب الموضوع الخاضع لدراسة معينة فحسب موضوعنا المتمثل في دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وهذا بغية الحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية لقد اعتمدنا على أسلوب التقرير الوصفي والاستقصاء في جمع البيانات الخاصة بالموضوع

### المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل الشروع في عمليات التقييم لدورات دراسة وصفية لنظام (مشتريات/مبيعات/مخزونات/الأجور)، بالإضافة إلى قوائم الاستقصاء من أجل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة baticic قبل الشروع في عمليات التقييم لدورات السابقة ، وجب تقييم أولي لنظام الرقابة من حيث الهيكل التنظيمي و القوانين..

- هناك نظام داخلي.
- عدم وجود مخطط هيكلي مصادق عليه ناتج عن إعادة التنظيم الجديدة للشركة.
- يوجد فصل في المهام.

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

### الجدول رقم 04 : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

قائمة الاستقصاء		التقرير الوصفي	دورات التدقيق
لا	نعم		
	<p>* 1- هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟</p> <p>* 2- هل تحقق من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟</p> <p>* 3- هل تسجل كل البضائع المستلمة و غير المفوترة في حساب المشتريات و الموردين؟</p> <p>* 4- هل يتم الإشراف على عملية تصحيح الأخطاء السابقة؟</p>	<p>تمر عملية الشراء بعدة مراحل متعلقة بشراء كل ما يخص المواد الأولية المتمثلة في الحديد بحيث يسجل رئيس المصلحة المعلومات في دفتر الطلبات و هي : تاريخ الطلبية , الكمية المطلوبة, نوع المادة الأولية بتاريخ المتوقع للاستلام.</p> <p>أما في ما يخص اللوازم , عند توفر السيولة يوقع المدير مصلحة المالية على طلب شراء داخلي الذي أعدته المصلحة المستعملة موضحة فيه الكمية ونوع البضاعة</p>	دورة المشتريات
	<p>* 1- هل يتم التحقق من محتوى البضاعة؟</p> <p>* 2- هل تقارن أسعار الشراء مع فواتير الموردين؟</p> <p>* 3- هل تم التأكد من تطابق الكمية و النوعية المطلوبة مع المستلمة؟</p> <p>* 4- هل تتم عملية الجرد الدوري؟</p>	<p>كما تم الذكر في الدورة السابقة فعند وصول المواد الأولية و اللوازم تتم مراقبة الكميات و النوعية من طرف أمين المخزن مع وصل الإرسال و إعداد وصل الاستلام</p>	دورة المخزون
	<p>* 1- هل تم توضيح شروط العمل والأجر في عقود العمل؟</p> <p>* 2- هل احتياجات المؤسسة هي العامل الرئيسي للتوظيف؟</p> <p>* 3- هل تراقب الساعات الإضافية و الغيابات؟</p> <p>* 4- هل يتم الاستعانة بمسؤول خارج مكتب الأجور لإعداد الرواتب؟</p>	<p>تقوم مصلحة موارد البشرية بمسك قائمة تلخص الملف الإداري لكل موظف و تحتوي على البيانات التالية : الرقم التسلسلي للموظف، الاسم واللقب، تاريخ التوظيف، الحالة العائلية، الوظيفة، القسم الذي ينتمي إليه، الأجر الأساسي... الخ.</p> <p>الحرص على تنقيط العامل من خلال تدوين حضوره اليومي بحيث تقوم مصلحة المستخدمين بحساب نقاط العمال حسب سلم التنقيط , ومن ثم</p>	دورة الأجور

## الفصل الثاني : دراسة تطبيقية على مستوى المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي

	*	5- هل يتم الاستعانة بوسائل الإعلام الآلي لي مراقبة ملفات الأجور ؟ 6- هل يتم التتبع بشكل يومي للمعلومات الخاصة بالموظفين؟	يقوم بإرسال معطيات سابقة للموظف المكلف بالأجور فيقوم بإدخالها في البرنامج الخاص بالأجور , ثم يرسلها إلى مصلحة الإعلام الآلي بعد تحويلها الى شفرات خاصة التي تقوم بدورها بطباعتها والإمضاء عليها من طرف الأجور و في الأخير ترسل لمدير الموارد البشرية الذي بدوره يرسلها لمديرية المالية و المحاسبة فتتأكد من صحة القوائم وتتم مراقبتها و الإمضاء عليها و تحويل المبالغ لحسابات الموظفين و يقوم بالتسجيل المحاسبي
--	---	---	---

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

### المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد اختبار الأسئلة المتعلقة بقائمة الاستقصاء والتقارير الوصفية لدورات الشراء والمخزون والأجور، والإجابات التي تم الحصول عليها من خلال المقابلات ، لاحظنا أن نظام الرقابة في المؤسسة قوي ، ولكن دون النظر إلى الدليل القاطع على أن النظام قوي ، لا بد من إثبات ذلك عن طريق الاختبارات فيما يتعلق بتقسيم المهام ، يبدو أن معظم العمال يتركزون بين قسم التوريد ومين المخزن ، مما يعني وجود نسبة عالية مخاطر حدوث الأخطاء والسلوك غير القانوني ، بمعنى آخر ، يجب إعادة توزيع المهام بين مجموعة من الموظفين.

من خلال طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية ، نلاحظ أن التدقيق الداخلي يلعب دوراً فعالاً ومهما في المؤسسة لأنها تساعد في القضاء على نقاط الضعف والأخطاء أو تقليل وجودها من بينها :

- غياب الهيكل التنظيمي السليم للمؤسسة وغياب إجراءات التسيير ، نتيجة إعادة تنظيم المؤسسة.
- عدم وجود مقاربات واضحة بين مختلف هياكل الوحدة.

ويسعى جاهدین للاستفادة من نقاط قوتهم من بينها:

- الاستعمال الايجابي لأنظمة الإعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات ، كالفاترة التحصيل للمستحقات .

مما يدل على أن رؤساء الأقسام يأخذون في الاعتبار التوصيات والتعليقات التي تظهر في تقارير التدقيق الداخلي.

### خلاصة الفصل :

تم تخصيص هذا الفصل للجانب التطبيقي من الدراسة حيث إن الهدف منه محاولة إسقاط الجانب النظري من الدراسة لتطبيقه في الدراسة الميدانية من خلال المؤسسة المباني الصناعية batiticb معين الدفلى و اختبار مدى التوافق في الجانب العملي و ذلك بتقديم لمصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسة و تحديد أهم الأسس و القوانين المتحكمة بها و شرح عن كيفية عمل هذه المصلحة و يقع على عاتقه المحافظة و كذا تقييم نظام الرقابة الداخلية بتحديد نقاط القوة و الضعف من اجل تعزيزه و تحسينه بهدف مساعدة المؤسسة لتحقيق أهدافها و يمكن تلخيص أهم النقاط المتوصل إليها فيما يلي :

\_ إبراز دور المدقق الداخلي الفعال في اكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام و الحد على التقليل منها .

\_ يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق أهدافها و حماية أصولها و توفير مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي في تقييم هذا النظام .

\_ ضرورة تحقيق التكامل في النظام من اجل تحسينه في كل مصالح المؤسسة .





الخاتمة

تولي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية أصولها وممتلكاتها وحقوقها ، وخاصة المؤسسات الكبيرة ، من أجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها ، مما دفعها إلى التركيز على التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ، بحيث يعتمد هذا النظام على تنظيم جيد و تقسيم للوظائف و الأعمال و تحديد المسؤوليات و على نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية مؤهلة و أدوات رقابية ملائمة و كل هذا من اجل ضمان سير عمليات المؤسسة و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الخطأ و الغش . فبعد قيامنا بدراسة دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و انطلاقا من إشكالية الدراسة كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي للمؤسسة ؟ و قد توصلنا إلى جملة من النتائج كما تمكنا من اختبار صحة الفرضيات التي بنيت عليها دراستنا بالإضافة إلى بعض الاقتراحات و التوصيات .

### أولا النتائج :

- \_ التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة للإدارة العامة تقع على رأس هيكل الرقابة الداخلية و بالتالي تساهم إلى حد كبير في تقييم كفاءة وفعالية النظام.
- \_ للتدقيق الداخلي مجموعة من الوظائف و الأعمال تخص جميع مصالح مؤسسة baticic و يتم هذا عن طريق منهجية خاصة تساعده في تفعيل نظام الرقابة الداخلية .
- \_ يساهم المدقق الداخلي من خلال دراسته و تقييمه للنظام في تفعيله .
- \_ هناك علاقة وطيدة بين المراجع و نظام الرقابة الداخلية .
- \_ تتوفر مصلحة التدقيق بمؤسسة العتاد الصحي على مدقق داخلي وحيد دون مساعدين .
- \_ كفاءة و خبرة المدقق تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .
- \_ التقييم المستمر للنظام يساعد في معالجة الثغرات و تصحيحها و هذا بدوره يساعد في تطوير هذا الأخير و بالتالي تحقيق المؤسسة لأهدافها و ضمان استمراريتها .
- \_ تعتبر الصعوبات التي يتعرض لها المدقق الداخلي بالمؤسسة عراقيل بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية .

### اختبار صحة الفرضيات :

- تم تأكيد صحة الفرضية الأولى و هذا ما أكده المدقق الداخلي للمؤسسة نظرا لما جاء في الجانب النظري حيث أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة تابعة لأعلى مستوى إداري يعمل على تصحيح الأخطاء و الثغرات بناءا على مجموعة من الأدلة و البراهين و بالتالي تحسين لعمليات المؤسسة .
- تم تأكيد صحة الفرضية الثانية فنظام الرقابة الداخلية يتضمن خطة تنظيمية تكون مبنية على مجموعة من القوانين الهدف منها وصول المؤسسة لأهدافها و استمرار نشاطها و ذلك الحد و السيطرة من المخاطر .
- الفرضية الرابعة صحيحة حيث للمدقق أساليب عديدة تساعده في تقييم نظام الرقابة و التي تم ذكرها في الجانب النظري و بالنسبة لمؤسسة BATICIC يعتمد المدقق الداخلي على الأسلوب الوصفي .

#### ثانيا : التوصيات و الاقتراحات

- الاهتمام بإقامة دورات تدريبية للطلبة الجامعيين لكسب الخبرة ومواجهة الميدان.
- ضرورة تدعيم استقلالية المدقق و الحد من الصعوبات في عمله .
- تعاون الموظفين مع المدقق و تسهيل العمل عليه .
- العناية في اختيار الموظفين المناسبين في الأماكن المناسبة .
- ضرورة تطبيق توصيات المدقق و اقتراحاته بشكل عاجل لتفادي الوقوع في المشاكل .
- إلزامية التوثيق لضمان وجود الأدلة و لتسهيل الأعمال و تفادي النسيان .

#### ثالثا : آفاق الدراسة

على ضوء الحدود التي توصلنا إليها سابقا ، يمكن أن تثار العديد من الرؤى البحثية و لذلك نقترح مجموعة من المواضيع التي نراها جديرة بأن تكون آفاق بحث جديدة:

- التدقيق الداخلي كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الجزائرية .
- دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات .
- تأثير نظم المعلومات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية .

# قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية :

❖ الكتب :

- 1- امين السيد احمد لطفي ,المراجعة بين النظرية و التطبيق ,الدار الجامعية ,مصر 2006
- 2- الحسنه ,رزق أبو زيد\_تجقيق الحسابات:مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ,الإطار النظري.عمان،دار وائل للنشر والتوزيع،2005
- 3- جورج دانيال غالي, تطور مهنة المراجعة الدار الجامعية للطبع و التوزيع ,2001.
- 4- رضا خلاصي مرام ,المراجعة الداخلية للمؤسسة, دار هومة الجزائر العاصمة 2013 .
- 5- صالح محمد ,التدقيق الداخلي و دوره في الرفع من تنافسية المؤسسة ,الطبعة 01 دار الرماح للنشر عمان2016
- 6- عبد الفتاح محمد الصحن ,محمد ناجي درويش, المراجعة بين النظرية و التطبيق الدار الجامعية القاهرة 1998.
- 7- علي عباس, الرقابة الادارية في منظمات الاعمال اثناء للنشر و التوزيع, عمان الاردن 2008.
- 8- عبد الرحمان توفيق, منهج المهارات المالية و المحاسبية المتقدمة الرقابة المالية و التدقيق الداخلي ,الطبعة الرابعة 2006.
- 9- عبد الفتاح محمد فتحي رزق الصحن السوافري, الرقابة و المراجعة الداخلية الدار الجامعية الاسكندرية 2004.
- 10- غسان فلاح المطارنة ,تدقيق الحسابات المعاصرة ,الطبعة 1 دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة عمان 2005 .
- 11- فتحي رزقي السوافي و اخرون, الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية دار الجامعية الجديدة الاسكندرية بمصر 2002 .
- 12- كمال الدهراوي ,محمد السيد سرايا, دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة دار الكتب الحديثة الطبعة ,1 الاسكندرية 2006.
- 13- محمد توفيق, محمد نصر الهواري ,اصول المراجعة و الرقابة الداخلية التاصيل العلمي و الممارسة العملية بدون دار نشر, 1999.
- 14- محمد سمير الصبان, نظرية المراجعة و اليات التطبيق الدار الجامعية 2003 .

15- مصطفى يوسف كافي, تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة الطبعة 1 مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع 2014.

16- محمد تهامي طواهر, و مسعود صبيحي, المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية, ديوان المطبوعة الجامعية, الساحة المركزية, بن عكنون, الجزائر 2003 .

17- يوسف محمود ,اساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات ,غزة فلسطين, الجامعة الاسلامية 2008 .

❖ المذكرات :

1- العمري ايمن دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بسكرة ,مذكرة نيل شهادة ماستر تخصص فحص محاسبي جامعة محمد خيضر بسكرة 2016/2015

2- النونو كمال, مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة ,رسالة ماجستير, كلية التجارة الجامعة السالمية غزة.

3- براهيمية كنزة, دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات, دراسة حالة مؤسسة المحركات مذكرة ماجستير تخصص ادارة مالية 2014.

4- بوطروة فضيلة, دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك رسالة ماجستير, علم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة, الجزائر 2007

5- بطين عبد المالك, دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة ,مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر تخصص مالية و حاكمية المؤسسات جامعة محمد خيضر بسكرة 2015/2014

6- برباح بلال ,تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مذكرة ماجستير ,تخصص محاسبة جامعة بومرداس 2015,

7- خالد جمال الجعارات, بوطرة فضيلة , دور المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية FRS او التدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية ,المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة يومي 25/24 اكتوبر 2017 ,جامعة ام البواقي العربي بن مهدي.

- 8- سايح نوال ,مساهمة التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر و انعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر, اطروحة دكتوراه, تخصص مالية محاسبة و تدقيق ,كلية العلوم التجارية و الاقتصادية, جامعة فرحات عباس سطيف .
- 9- طماش امينة ,المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ,مذكرة ماستر ,جامعة البويرة 2019/2018
- 10- عمر زهير عز الدين ,اثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي, مذكرة ماجستير في المحاسبة ,الاردن 2015 .
- 11- فاطمة احمد, موسى ابراهيم, العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة, مذكرة ماجستير, جامعة غزة, 2016 .
- 12- محمود عبد السلام محسن, مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة, مذكرة ماجستير قسم المحاسبة و التمويل ,الجامعة الاسلامية غزة فلسطين
- 13- محمود عبد السلام محسن, مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة, مذكرة ماجستير قسم المحاسبة و التمويل ,الجامعة الاسلامية غزة فلسطين.
- ❖ الدراسات السابقة:
1. دراسة شعباني لطفي، بعنوان "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة" (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري مع سونا طراك)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر " 2004/2003"
2. دراسة نعيمة قفول ، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مذكرة ماستر في العلوم مالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة العربي بن المهدي أم البواقي 2018/2017 .
3. دراسة عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق ،دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر

ثانيا : الدراسات باللغة الأجنبية

❖ الكتب:

1. MOHAMED HAMZAOUI ,**audite gestion des risque d entreprise et control interne village Mondiale** ,premiere edition ,France

❖ الدراسات السابقة:

1. CHEKROUN Mearime, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du system de control interne** : cas d'un echantillons d'entreprise algeriennes ,these de doctorat en sciences de gestation ,universite abou bekr belkaid de telemcen,2013/2014 .
2. Mousouf Najat, Mohammadi Mariam, **L'apport de l'Audit Interne aux Opérations de Contrôle Interne et à la Gestion de l'Entreprise Publique Algérienne**, Note de Master en Sciences de Gestion, spécialité Audit et Contrôle de Gestion, Université Mouloud Mammeri, Tizi Ouzou, 2014/2015.
3. 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 Tlemcen2013/2014.