



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



العنوان:

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
تخصص: إدارة مالية

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
دراسة ميدانية بمؤسسة سوناطراك - سكيكدة-

إعداد الطالب: قلادي صالح
أعضاء لجنة التقييم:

الاسم واللقب	الصفة	الرتبة	الجامعة
أ/ساحلي لزهر	مقيم أول	أستاذ محاضر -أ-	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
د/ فروم محمد الصالح	مشرف	أستاذ محاضر -أ-	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
أ/ بلقاسم كحلولي أحلام	مقيم ثاني	أستاذ مساعد -أ-	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

السنة الجامعية 2020/2019

إهداء

الحمد لله وكفى و الصلاة والسلام على عبده المصطفى

أما بعد

أهدي ثمرة جهدي الى :

أمي الكريمة حفظها الله وأطال عمرها، وروح أبي الطاهر رحمه الله
وأسكنه فسيح جنانه ، والى اختي الكبرى الغالية وأخوتي الأعزاء و
زوجتي الكريمة التي ساندتني و إبنتي دانيا حفظهم الله و أطال في
عمرهم.

و إلى جميع أصدقائي، من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات
والصعاب، إلى جميع أساتذتي الكرام، ممن لم يتوانوا في مد يد العون
لي، على رأسهم صديق الدرب أنيس زغيدة.

تشكر

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد
وعلى آله وصحبه أجمعين.

الحمد لله تعالى الذي وفقني في دراستي وأعانني على إتمام هذا العمل وعلمني
ما لم أكن أعلم وكان فضله علي عظيم.

أتقدم بالشكر الجزيل لوالدي الكريمين

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور "فروم محمد الصالح"
الذي لم يبخل علي بإرشاداته ونصائحه والذي كان له الفضل في إتمام هذا
العمل.

والى كل أعضاء لجنة المناقشة، و إلى من ساهم من قريب أو من بعيد في
إتمام هذا العمل المتواضع.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة، من خلال التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي و أهدافه، وكذا نظام الرقابة الداخلية و مقوماته، ومن ثم مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة. و لتحقيق هذا الهدف تم اختيار مؤسسة سوناتراك سكيكدة من أجل إثبات صحة الدراسة.

حيث اعتمدنا في دراستنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي و التحليلي، و في الجانب التطبيقي على استراتيجية دراسة حالة والتي قمنا بها من خلال عرض تفصيلي لمهمة تدقيق قامت بها مديرية التدقيق و الأخطار على مستوى إحدى وحدات مؤسسة سوناتراك بالمنطقة الصناعية سكيكدة، و التي اعتمد فيها فريق التدقيق على الدراسة الدقيقة للإجراءات الرقابية، السجلات و الوثائق وإجراء مقابلات مع مختلف الفئات من موظفين، مسيرين و مدراء، و هذا للإجابة على العلاقة التي تحكم فرضيات الدراسة.

و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن التدقيق الداخلي أداة أساسية يتم من خلالها مراقبة، تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية الذي بدوره يحافظ على موارد و ممتلكات مؤسسة سوناتراك.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، مؤسسة سوناتراك.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of the internal audit function in activating the internal control system in the institution under study, by identifying the concept of internal auditing and its objectives, the internal control system and its components, and then the extent of the internal audit's contribution to activating the internal control system in the institution under study. To achieve this goal, the SONATRACH Foundation SKIKDA was chosen to prove the validity of the study.

In Our study, we relied on the theoretical side on the descriptive and analytical approach, and on the applied side on the case study strategy, which we carried out through a detailed presentation of an audit mission carried out by the Audit and Risk Directorate at the level of one of the Sonatrach Corporation units in the Skikda industrial zone, in which it was adopted The audit team carefully studies the control procedures, records and documents, and conducts interviews with various groups of employees, managers and managers, in order to answer the relationship that governs the hypotheses of the study.

The study found a set of results, the most important of which are: that internal auditing is an essential tool through which to monitor, evaluate and activate the internal control system, which in turn preserves the resources and properties of the Sonatrach Foundation.

Key words: internal audit, internal control system, SONATRACH Corporation.

قائمة المحتويات:

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	الملخص
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ت	مقدمة
39-1	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
2	تمهيد الفصل الأول
3	المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه
8	المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي، مراحل إنجاز مهنة التدقيق الداخلي وخدماته
14	المطلب الثالث: مقومات وظيفة التدقيق الداخلي
18	المبحث الثاني: نظام الرقابة وعلاقته بالتدقيق الداخلي
18	المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
23	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته وطرق فحصه
28	المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
33	المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية
33	المطلب الأول: الدراسات السابقة
37	المطلب الثاني: القيمة المضافة
39	خلاصة الفصل الأول
75-40	الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سوناطراك سكيدة

41	تمهيد الفصل الثاني
42	المبحث الأول: التعريف بشركة سوناطراك
42	المطلب الأول: مدخل عام حول شركة سوناطراك
44	المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك
47	المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك
47	المطلب الأول: منهجية وأدوات الدراسة للمتغيرات
53	المطلب الثاني: عرض مهمة تدقيق تمت في إحدى مركبات شركة سوناطراك
75	خلاصة الفصل الثاني
76	الخاتمة
80	قائمة المراجع
85	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
50	محاكاة التدقيق بالمجموعة	01
55	جدول المخاطر	02
57	برنامج العمل	03
71	تقديم العروض للملفات	04
72	نسبة العروض المستلمة عند طلب العروض	05
72	ملفات مرشحين غير المتخصصين في طبيعة العقد	06

قائمة الأشكال:

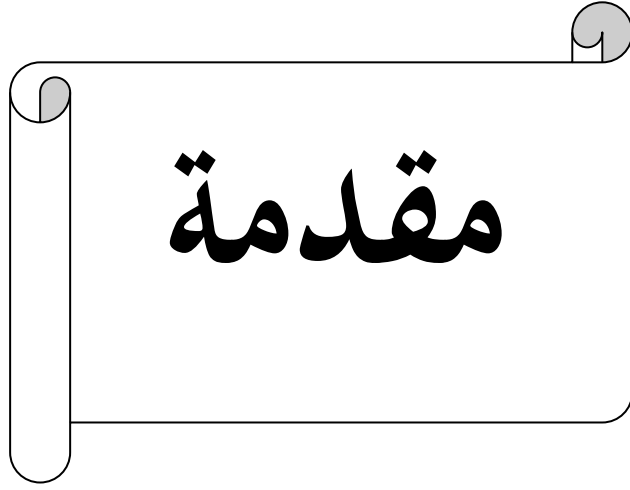
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي	01
15	الوضع التنظيمي الأمثل لموقع التدقيق الداخلي	02
26	إجراءات الرقابة الداخلية	03
45	الهيكل التنظيمي الإداري للمديرية العامة لمؤسسة سوناطراك	04
46	الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للتدقيق و الأخطار	05
46	الهيكل التنظيمي الإداري لمديرية التدقيق و الأخطار "قطب الشرق لسوناطراك"	06
47	المنهجية المتبعة في عملية التدقيق الداخلي	07
49	تقنية الاستجواب عن طريق المخطط	08
52	إجراءات الرقابة الداخلية	09

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
86	جدول الأخطار لفريق التدقيق	01
87	برنامج العمل	02
88	ورقة الاختبار	03
89	ورقة كشف وتحليل المشكلة	04

قائمة الاختصارات و الرموز:

المعنى باللغة العربية	المعنى باللغة الإنجليزية	الرمز
لجنة رعاية المنظمات	Committee Of Sponsoring Organisations of treadway commission	COSO



لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، والاجتماعية، حيث مس هذا التطور حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكونها وتعدد الوظائف المكونة لها وتشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة، وكذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أنظمة الرقابة التي قامت بوضعها إن كانت تعمل بطريقة مرضية وسليمة.

ومما سبق نتجت الحاجة للتدقيق الداخلي التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، فوظيفة التدقيق الداخلي تعتبر كمنشأ تقييمي مستقل بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العديد من العمليات لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما يهدف التدقيق الداخلي إلى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة، إذ يقوم بها شخص يطلق عليه اسم " المدقق الداخلي " الذي يتولى مهام تقييم الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة والعملية التشغيلية للأنشطة، وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، و التأكد من صحة المعلومات واكتماله، و إظهار مدى أهمية التقارير التي يعدها المدقق الداخلي مع الأخذ بعين الاعتبار التوصيات التي تساعد المسيرين في ترشيد قراراتهم و أحكامهم.

إشكالية البحث

إن أهمية دراسة و تحليل دور التدقيق الداخلي في هذا المجال الاقتصادي، و ضرورة تصميم و تنفيذ السياسات و الإجراءات اللازمة لدعم موقع هذه الوظيفة بالمؤسسة، يقودنا إلى دراسة هذا الموضوع و ذلك بطرح الإشكالية التالية

✓ ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

و لإبراز معالم مشكلة الدراسة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل التدقيق الداخلي أداة أساسية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟
- ما الهدف من تقييم المدقق للرقابة الداخلية؟
- ماهي منهجية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سوناطراك سكيكدة؟



فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية الرئيسية من خلال الأسئلة الفرعية نختبر الفرضيات التالية:

- 1- التدقيق الداخلي وسيلة و أداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؛
- 2- الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من صحة و سلامة تحقيق كل الإجراءات؛
- 3- يساهم المدقق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال منهجيته في التقييم بمؤسسة سوناطراك سكيكدة.
- 4- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق مؤسسة سوناطراك أهدافها المسطرة؛

أسباب اختيار الموضوع: تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب من بينها ما يلي:

- رغبة الباحث في هذا الموضوع والإلمام بجميع جوانبه، لأهميته وفائدته للباحث في مجال تخصصه العلمي والعملية؛
- المكانة التي يحضى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية؛
- أصبح موضوع الرقابة الداخلية من أهم المواضيع المطروحة جدلاً في الوقت الحالي؛
- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

أهداف البحث: من بين أهداف البحث ما يلي:

- التعرف أكثر على التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي و المعايير التي تحكم مهنة التدقيق؛
- إظهار أهمية التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد الصعوبات التي تواجه المدقق أثناء فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- محاولة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك -سكيكدة-.

أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من الحاجة الماسة إلى تطور نظام الرقابة الداخلية و رفع كفاءته و الأهمية التي يحضى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، فهو يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الاستشارية و التأكيدية، و كشف النقائص الموجودة بالنظام و تقديم التصحيحات الممكنة.

حدود البحث:

- الحدود المكانية: تمت إجراء دراسة الحالة على مستوى مؤسسة من مؤسسات سوناطراك -سكيدة-؛
- الحدود الزمنية: تمت الدراسة سنة 2016.

منهج البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و للإلمام بجميع جوانب الموضوع اعتمدنا في دراستنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي و التحليلي إذ يعتبر من أنسب المناهج البحثية لتقرير الحقائق، و فهم مكونات الدراسة بنوع من الدقة و التفصيل من أجل تحديد مختلف أبعادها، أما في الجانب الميداني فقد اعتمدنا على استراتيجية دراسة حالة والتي قمنا بها من خلال دراسة استكشافية كان الهدف منها جمع البيانات والمعلومات حول موضوع الدراسة، وتدعيمها بمجموعة من الأدوات.

تقسيمات البحث:

تبعاً للأهداف المرجوة من البحث وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات، فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين، حيث قمنا بتخصيص الفصل الأول للدراسة النظرية والفصل الثاني للدراسة التطبيقية، سبقتهم مقدمة وعقبهم خاتمة وكذا بعض الاقتراحات.

قمنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان " البعد النظري للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية" بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي حول التدقيق الداخلي، يليه المبحث الثاني نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي، ثم يأتي المبحث الأخير تناولنا فيه الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سوناطراك سكيدة" فقد قسمناه الى مبحثين، تناولنا في المبحث الأول، تقديم لمحة على مؤسسة سوناطراك و مديرية التدقيق لسوناطراك، و في المبحث الثاني عرض مهمة تدقيق تمت في إحدى مركبات شركة سوناطراك

صعوبات البحث:

- طابع السرية التي تتسم به مهمات التدقيق ومنه صعوبة الحصول على المعلومات و الوثائق الثبوتية المتعلقة بالمهمة محل دراسة الحالة.
- صعوبة الحصول على المراجع والمعلومات الكافية من الجامعات بسبب جائحة الكورونا.





الفصل الأول

تمهيد

في ظل الأزمات و الفضائح التي هزت كبرى المؤسسات العالمية، لقي التدقيق الداخلي اهتماما كبيرا من قبل الدارسين و المسيرين و أصبح نشاطا لتقييم و تقويم كافة الإجراءات و العمليات في المؤسسة، كما تعتبر إدارة التدقيق الداخلي من أهم أدوات الرقابة الداخلية حيث يتوقف على مدى نجاحها و فعاليتها إلى حد كبير، و مما لا شك فيه أن وجود نظام فعال و قوي للتدقيق الداخلي في أي مؤسسة يساعد على اكتشاف أي أخطاء و أي انحرافات محتمل وقوعها من أجل تجنبها، و هذا هو لب التدقيق الداخلي السليم، و من هنا برزت الاستعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف و ضمان كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

و من خلال الفصل الأول للبحث سيتم التطرق إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي كالتالي:

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: نظام الرقابة وعلاقته بالتدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية؛

المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص و تقييم كفاءة و كفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على حماية موارد المؤسسة وكذا تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و رفع الكفاءة التشغيلية.

وسنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه من خلال المطلب الأول والثاني معايير التدقيق مراحل وخدماته أما في المطلب الثالث سنتناول مقومات التدقيق الداخلي والصعوبات التي تواجه المدقق الداخلي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي وأنواعه

خصصنا هذا المطلب لعرض أهم التعاريف للتدقيق الداخلي وأهدافه.

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي**1- مفهوم التدقيق الداخلي:**

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، سنذكر بعض منها:

1-2- التعريف:

نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعدها على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه، التحكم.

2-2- التعريف:

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق بأنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.¹

2-3 التعريف:

كما عرفه معهد المدققين الداخليين على أنه: "وظيفة تقييم مستقلة تنشأ من داخل المؤسسة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمؤسسات بهدف مساعدة موظفي المؤسسة للاضطلاع بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.²

1- طواهر محمد التوهامي، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الأطر النظري والممارسة التطبيقية) ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص9.

2- شمالل نجاة ، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية ، مجلة المالية و الأسواق ، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016، ص 166.

ونجد أن التعريف الأكثر حداثة و المعترف كدليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، هو الترجمة للتعريف الدولي الذي اعتمده معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA : Institute of Internal Auditors) في جوان 1999م و أقره مجلس إدارة التدقيق الداخلي (IFAC : International of Federation of Accountants) في 21 مارس 2000م و تم تعريفه عل أنه :

"نشاط مستقل وموضوعي، تأكيدي و استشاري يمنح للمنظمة الضمان حو درجة التحكم في عملياتها، و يقدم لها النصائح و الارشادات التي تسمح تحسينها، و هو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، و بالتالي يساعدها على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم و بشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة، و بذلك تقديم الاقتراحات الي تساعد على التقوية و الرفع من فعاليتها¹.

ثانياً: أهمية التدقيق الداخلي و أهدافه

1- أهمية التدقيق الداخلي:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تتميز بها الشركات الحديثة حيث شار بعض الباحثين إلى أن سنة واحدة من التدقيق الداخلي توازي عمل ثلاث سنوات من التدقيق الخارجي، ومما لا شك فيه أن أهمية التدقيق الداخلي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة القيمة حيث نص التعريف الذي وضعه معهد المدققين الداخليين بوضوح على أن قيمة التدقيق الداخلي بدوره الاستشاري و كذا التأميني يهدف بالأساس إلى إضافة القيمة المضافة للشركة، بحث وضعه المعهد كهدف نهائي واستراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي، و أشار المعهد إلى إضافة القيمة يتم من خلال تحسين و زيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات و العمليات و تخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة².

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال الخدمات التي يقدمها للإدارة والتي تتمثل في³:

- 1.1. خدمات وقائية: حيث يقدم التدقيق الداخلي التأكيدات على وجود الحماية الكافية للأصول وحمايتها.
- 2.1. خدمات تقييمية: حيث يقوم المدقق الداخلي بقياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بسياسات والإجراءات الإدارية الموضوعية مسبقاً⁴.
- 3.1. خدمات إنشائية: يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على النظام الداخلي واقتراحات لتحسين الإجراءات والسياسات الإدارية.

¹ Zwan.L, Stewart.J, Subramanian.N, (2011), Internal audit involvement in entreprise risk management, Management Auditing Journal ? Vol.26, N° 7m PP : 586-604.

2- قدوري هدى سلطان ،أهمية التدقيق الداخلي و تأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة الدكتور طاهر مولاوي، سعيدة ، 2017 ، ص5.

3- شمال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره ص167.

4- براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحركات ، EMO ، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2 ، 2014ص65.

2- أهداف التدقيق الداخلي

- لقد انحصر هدف التدقيق الداخلي في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ونتيجة للتطور الحاصل عبر الزمن فقد تطورت أهداف التدقيق الداخلي وأصبحت تتلخص فيما يلي:¹
- التحقق من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
 - اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة للمحافظة على الممتلكات والموجودات
 - التحقق من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.
 - تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية والتشغيلية.
 - تزود أعضاء المؤسسة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والاستشارات التي تهتم بالأنشطة التي تم تدقيقها
 - للتدقيق الداخلي عدة أهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها والشكل التالي يمثل الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي.

الشكل رقم (01) الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي

هدف الحماية

- حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة لكل من:
- سياسات المؤسسة
 - الإجراءات المحاسبية
 - نظام الرقابة الداخلية
 - سجلات المؤسسة
 - قيمة المؤسسة

هدف البناء

- ويعني اقتراح الخطوة اللازمة لتصحيح النتائج والفحص والمطابقة وتقديم النصائح للإدارة على عمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى مواجهة العمليات المحاسبية والمالية وذلك من أجل:
- التحقق من الالتزام بالسياسة الإجراءات والخطط الموضوعة
 - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول
 - اقتراح وتطوير وتحسين أداء وأهداف التدقيق الداخلي

المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007، ص 209.

من خلال الجدول تبين لنا أنه هناك هدفين أساسيين بالإضافة إلى الأهداف الأخرى هما هدف البناء والذي يتمثل في اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص وتقديم النصائح للمؤسسة أما هدف الحماية يتمثل في تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية.

1- د. لشلاش عائشة، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، شهادة الماستر في علوم التدقيق، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، 2016، ص 7.

ثالثاً: وسائل وأنواع التدقيق الداخلي

1- وسائل التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:¹

1-1 المعاينة و الجرد الفعلي:

لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصد الدفترى لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانياً والوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

1-2 المراجعة المحاسبية:

تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى.

1-3 المراجعة المستندية :

لابد للمراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينه من قرائن المراجعة ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة.

1-4 نظام المصادقات:

إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.

1-5 نظام الاستفسارات والتتبع:

يوجه المراجع بعض الأسئلة الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة وعنده الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.

1-6 نظام المقارنات والربط بين المعلومات :

تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها.

1-7 لمراجعة الانتقادية:

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.

1- شنيخ عبد الوهاب، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص7.

2- أنواع التدقيق الداخلي

لقد أصبح المفهوم المعاصر للتدقيق الداخلي أكثر شمولاً واتساعاً نتيجة التطور الزمني وتوسع وتنوع الأنشطة الاقتصادية ، فأصبح يضم إلى جانب التدقيق المالي جوانب الأنشطة المختلفة بالمؤسسة كلها، وأن الانتقال من التدقيق المالي إلى تدقيق العمليات يتطلب كفاءات وظيفية وخبرات في مجالات أخرى غير المجالات المالية والمحاسبية ، فالمدققين الداخليين لا يفحصون فقط دقة التقرير المالي بل هم أيضاً يقومون بفحص العمليات لتحديد الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الخاضعة للفحص، وفيما إذا كانت تلتزم بالقوانين الموضوعية والسياسات الخاصة بها ويمكن توضيح هذين النوعين كالآتي.¹

2-1 التدقيق المالي :

وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للوحدة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

2-2 تدقيق العمليات التشغيلية:

إن هذا النوع من التدقيق يتعلق بالعمليات غير المالية للمؤسسة، أو بشكل عام فإن تدقيق العمليات يتم من قبل المدققين الداخليين لكن في بعض الحالات يشارك مدققين خارجيين في أداء هذا النوع من التدقيق.

2-3 تدقيق نظام المعلومات:

إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.

2-4 تدقيق الأداء :

إن الهدف من تدقيق الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام، بالأنظمة و القوانين يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإداري.

2-5 التدقيق البيئي:

يهدف هذا النوع إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المنشأة والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف أو الانقراض.

1- مخالدي يحي، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017، ص 43.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الداخلي، مراحل إنجاز مهنة التدقيق الداخلي وخدماته.

يهدف هذا المطلب إلى تناول معايير التدقيق الداخلي ومراحله وخدماته

أولاً: معايير الصفات لتدقيق الداخلي

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

1- الاستقلالية:

معيار الاستقلال والحياد يعني أن يكون المدقق بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بتدقيق أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه و يرى معهد المدققين الداخليين أن استقلال المدقق الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمدقق الداخلي بحيث يكون لمدير قسم التدقيق الداخلي خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة و لجنة التدقيق، و الموضوعية بحيث يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.

أ - الوضع التنظيمي :

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

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

ب -الموضوعية:

يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعياً عند أدائه لوظيفة التدقيق الداخلي وتعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدى المدقق الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور التدقيق. ويجب ألا يجعل المدقق نفسه في وضع يجعله غير قادر على إبداء رأي موضوعي، ويجب

1- قدوري هدى سلطان ،أهمية التدقيق الداخلي و تأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 26-27.

أيضا أن يتقاضي المدقق الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أداء أي من المهام التشغيلية التي سيدققها فيما بعد سيجعل من موضوعيته غير متوافرة، الأمر الذي يجب أن يؤخذ في الحسبان عند الحصول على تقرير المدقق الداخلي.

3- معايير الأداء

أ- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي

يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعارف والمهارات والكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

❖ تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

- الكفاءة العلمية.
- الخبرة العلمية
- فهم المبادئ الإدارية
- دراسة وفهم العلوم السلوكية
- توافر الصفات الخلقية

❖ وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين العناية المهنية.

ب- نطاق التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على أن مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص و تقييم سلامة و فعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة و جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا انه يجب ملاحظة أن تحديد مجال التدقيق الداخلي متروك في النهاية للمؤسسة و مجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف و متطلباتها و إعطاء التوجيهات العامة بشأن التدقيق و العمليات و الأنشطة الواجب مراجعتها. و على ذلك نجد أن نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل فحص و تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و مدى كفاءة أداء المهام المحددة و يتم ذلك من خلال:¹

❖ فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.
- ❖ فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

1- قدوري هدى سلطان، مرجع سابق، ص 27-28.

ت- أداء عمل التدقيق الداخلي:

نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي على ضرورة أن يشمل عمل التدقيق تخطيط عمل التدقيق، فحص و تقييم المعلومات، إبلاغ نتائج التدقيق ثم المتابعة و على ذلك يجب على المدقق الداخلي أن يخطط لعملية التدقيق الداخلي و يتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة ،و يجب عليه أن يقوم بفحص و تقييم المعلومات و التحقق من مدى صحتها و إعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بتدقيقها و رفعها على المختصين و أخيرا متابعة التوجيهات و الملاحظات التي لاحظها من جراء عملية التدقيق.¹

5-معايير التنفيذ

إدارة قسم التدقيق الداخلي:

تقتضي معايير التدقيق الداخلي بضرورة أن يتولى المدقق الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة ويكون مسؤولاً عن تلك المؤسسة بحيث:

- ❖ تحقق أعمال التدقيق الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.
 - ❖ تستخدم الموارد المتاحة لإدارة التدقيق الداخلي بكفاءة و فعالية.
 - ❖ تتماشى جميع أعمال التدقيق الداخلي مع معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:²
- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.
 - يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.
 - يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة.
 - يضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة التدقيق الداخلي.
 - يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.
 - يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة وتقييم أعمالها بصفة مستمر .

ثانيا: مراحل إنجاز مهنة التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

1- قبال زين الدين، فعالية التدقيق الداخلي في تسير الأجور، شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016، ص 12.
2- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 119.

1- مرحلة التحضير للمهمة:

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيراً جيداً حتى تتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما سنستعرض مراحل الفرعية لهذه المرحلة

1-1 الأمر بالمهمة:

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي و الأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض.¹

1-2 مرحلة الدراسة:

يقوم المدقق في هذه المرحلة بوضع برنامج تدقيق مبني على المخاطر لتحديد أولويات المهمة بما يتلاءم مع أهداف المؤسسة، وذلك انطلاقاً من جمع المعلومات التي تمكنه من فهم الموضوع محل التدقيق والحصول على نظرة أولية حول المصلحة المراد تدقيقها، وبعد دراسة هذه المعلومات وتحليلها، يقوم بإعداد جدول يحتوي على نقاط القوى والضعف ترتب فيه المخاطر حسب درجة تأثيرها على المؤسسة، وهذا الجدول يسمح بتحضير التقرير التوجيهي، والذي من خلاله يتم تحديد نطاق مهمة التدقيق والتركيز على المهام التي فيها درجة مخاطر كبيرة، وبعدها يتم تحضير برنامج العمل وعرضه على الإدارة العامة للمصادقة.²

1-3 المرحلة التنفيذية:

ينتقل المدقق الداخلي في هذه المرحلة إلى الميدان للقيام بأعمال التدقيق، وتبدأ هذه المرحلة بالاجتماع الافتتاحي ثم الدخول في العمل الميداني.³

أ- الاجتماع الافتتاحي: يتم في مقر النشاط الذي سيتم تدقيقه، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤول النشاط محل التدقيق ويتناول هذا الاجتماع عدة نقاط منها:

- التركيز بالأهداف العامة للتدقيق .
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي ومناقشته.
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين سيتعامل معهم المراجع.

1- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، إدارة أعمال جامعة الجزائر، 2003/2004 ص 77-80.

2- شنيخر عبد الوهاب، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

3- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، بومرداس، 2015 ص (62-63).

- تحديد الشروط المادية للمهنة.¹
- التنكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية التدقيق.
- ب - **العمل الميداني:** هي مرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية التدقيق وهذا بتطبيق برنامج العمل في الواقع الميداني، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية عدة معايير بخصوص ذلك منها:
 - المعيار رقم 2300 - تنفيذ المهمة - "يجب أن يقوم المراجع بتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة "
 - المعيار رقم 2320 - التحليل والتقييم - "يجب على المراجع الداخلي أن يؤسس استنتاجاته ونتائج وفقا لمجموعة من التحاليل والتقييمات المناسبة "
 - المعيار رقم 2340 - الإشراف على المهمة -"يجب أن تكون مهام التدقيق محل إشراف ملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمان الجودة و تطوير كفاءات الفريق".
- في هذه المرحلة يتم إجراء المقابلات، الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات التدقيق بغرض جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المهمة.
- 3-مرحلة الاستنتاج :** بعد الحصول على كل المعلومات الكافية والانتهاء من العمل الميداني يعود المدققين الداخليين إلى مكاتبهم من أجل إعداد مشروع التقرير والذي يتم عرضه ومناقشته في اجتماع الإقفال للمصادقة عليه مع عرض الملاحظات والنتائج المتوصل إليها ليصبح نهائيا ويرسل إلى كل الأطراف المعنية،تتمثل خطوات مرحلة الاستنتاج في:
- أ-مشروع التدقيق الداخلي :** في بداية مرحلة الاستنتاج يأخذ التقرير صفة مشروع لأنه ليس كامل ولم يتم المصادقة عليه بعد، كما أنه لم يتم طرحه على المصلحة التي تم مراجعتها
- ب - **اجتماع الإقفال:** يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي ويتم فيه عرض وتقييم النقاط الأساسية الواردة في المشروع الأولي، مناقشتها والمصادقة عليها، ويقوم اجتماع الإقفال على مجموعة من المبادئ منها :
 - يجب أن يناقش كل ما يكتب في التقرير مع الأشخاص الذين تم تدقيق أعمالهم، مع عرض كل الوثائق وعناصر الإثبات دون أي تحفظ.
 - يجب على المراجع تقديم التوصيات وترتيبها حسب درجة أهميتها.
- ج- **إصدار التقرير النهائي:** بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصبح نهائيا وفيما يخص هذا التقرير النهائي قد نصت المعايير الدولية للممارسة المعنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2420 - جودة التبليغات - "يجب أن تكون التبليغات صحيحة موضوعية ، موجزة ، بناءة ، كاملة وعلى المراجع الداخلي الإفصاح

1- شنيخ عبد الوهاب ، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا احترمت المصلحة، " وفي أنها محل المراجعة كل القواعد والسلوكيات والمعايير الدولية الواجب التقيد بها، أو عن عدم التوافق هذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك.

ثالثاً: الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي:

تتمثل هذه الخدمات في:

1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقه توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها وذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة للتقييم التدقيق الداخلي.

2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات المناسبة.

3- حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة البحث عن الخسائر الناتجة عن السرقة و الحريق، و التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، و لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة ذلك من خلال التأمين لها ضد هذه المخاطر.

4- الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك، إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط، كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

5- الوصول إلى الأهداف والغايات: يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة يقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المنشأة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المنشأة على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كم خطط لها.

6- تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من المعلومات مشتقات من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

7- منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش و لكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش و الاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشاف ضعف في نظرتة الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش.

8-الشك المهني: يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني، إذ لا يجب على المدقق افتراض من عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة، وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية وعليه الاهتمام بالظروف والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.¹

المطلب الثالث: مقومات وظيفة التدقيق الداخلي:

سنطرق من خلال هذا المطلب إلى مكانة المدقق الداخلي في الشركة، والصعوبات التي تواجهه، و العناصر المشتركة في عملية التدقيق الداخلي.

أولاً: مكانة المدقق الداخلي في المؤسسة تكمن مكانته في:

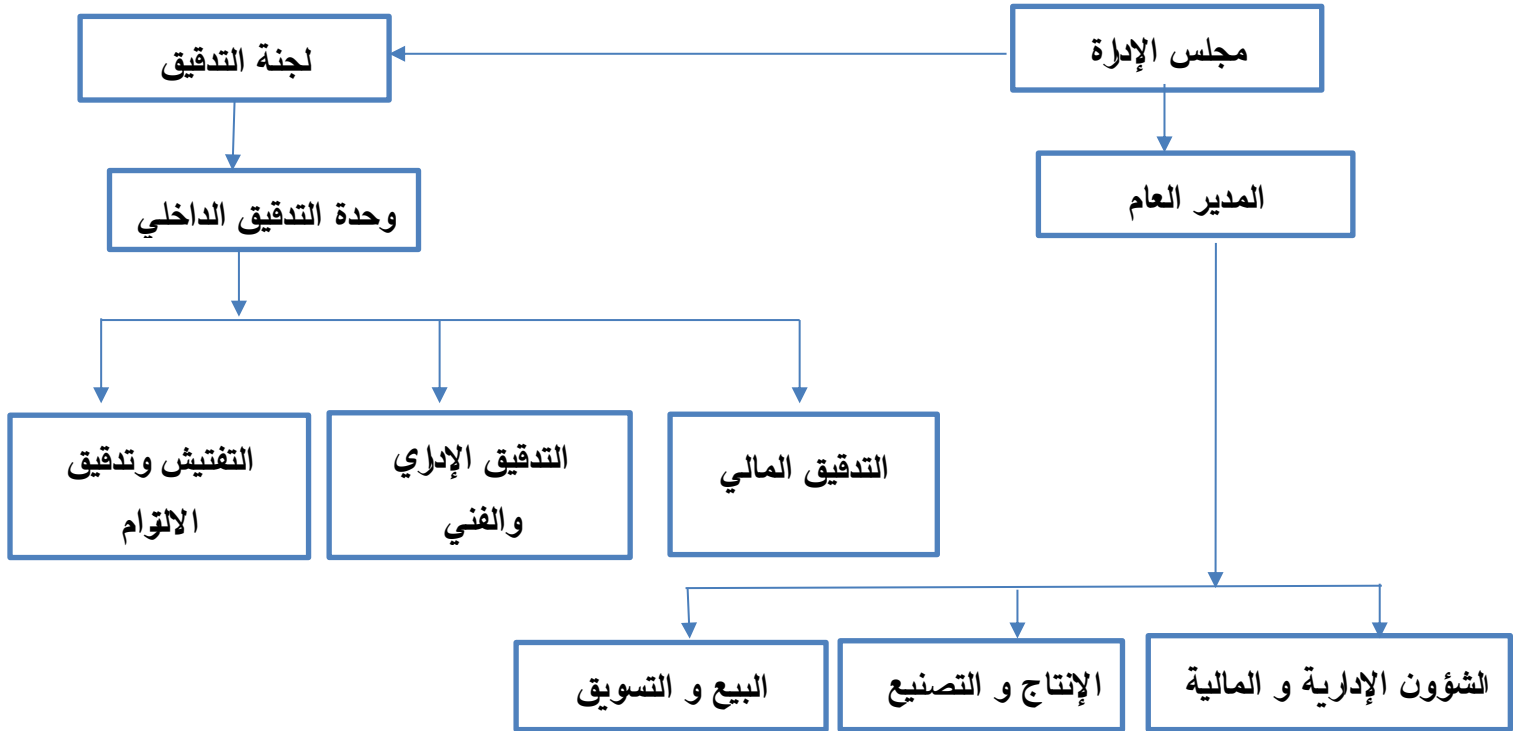
يؤثر الموقع التنظيمي للمدقق الداخلي في الشركة على قدرته على تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عملية كما أشرنا سابقاً ويختلف الوضع التنظيمي للإدارة التدقيق الداخلي في بيئة الرقابة من شركة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى تبعاً لتطور الذي بلغته هذه الشركة أو تلك في متابعتها ومسايرتها لأحدث نظم الرقابة، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو للجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة، ويشير الباحثون في هذا الموضوع إلى أن الوضع الطبيعي و الأمثل هو أن تكون تبعية المدقق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالشركة إن لم يكون لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.

هذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية في سياق تقييم المدقق الخارجي لعمل المدقق الداخلي حيث أشارت الفقرة 13 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 إلى أن الحالة المثالية هي تبعية وارتباط قسم التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري بالشركة، والهدف من ذلك هو أن يتمكن المدقق الداخلي القيام بعمله في جميع دوائر و أقسام الشركة الأخرى كما أن ذلك يشير بدرجة كبيرة إلى درجة الاستقلالية التي يتمتع بها.

وقد استنتجت إحدى الدراسات أنه كلما ارتفعت المكانة التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية كلما تفوق العائد من نشاط التدقيق الداخلي على تكلفة أداء هذا النشاط.

1- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مرجع سابق، ص 80.

يوضح الشكل رقم (02) المقابل الوضع التنظيمي الأمثل لموقع التدقيق الداخلي.



المصدر: المدلل يوسف سعيد يوسف، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري - دراسة تطبيقية على الشركات العامة المرجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية-، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة، الإسلامية فلسطين 2007، ص 7.

التالي:

1- عدم فهم بعض الموظفين دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل وتحسينه وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات و الاقتراحات بما يعود بالفائدة على المؤسسة وعلى العاملين فيه ومحاولته بعض الموظفين تبرير الأخطاء أو الانحرافات السلبية بصورة مغلوط فيها مما يؤدي إلى تضليل المدقق الداخلي في تفسير الانحرافات.

2- ضغط العمل في الفروع يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة التدقيق مما يؤدي في بعض الأحيان إلى اكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة، مما يصعب معالجتها، و عدم إطلاع بعض الموظفين على التعليمات الداخلية بالقسم الذي يعمل به، و هذا يعود أحيانا إلى انخفاض نسبة المدققين الداخليين إلى إجمالي الموظفين المؤسسة، مما يؤثر تأثيرا سلبيا في فعالية التدقيق الداخلي.

3- استمرار ارتكاب الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكد بالرد على تلافي الأخطاء مستقبلا، و إجابة بعض الموظفين عن ملاحظات التدقيق الداخلي الواردة في التقارير بصورة مبهمة، و أحيانا لا تمد إلى الملاحظة بصلة وقد انعكست هذه الصعوبات على جودة عمل المدقق الداخلي فعدم فهم الموظفين لدور المدقق الداخلي و عدم اطلاعهم على التعليمات و اختيار صيغة خطاب غير ملائمة يؤدي إلى عدم تعاون الموظفين مع المدقق الداخلي وبالتالي انعكاس ذلك على نتائج أعماله، أما تحديد بعض أعضاء الإدارة العليا لعمل

المدقق الداخلي يؤدي إلى غياب استقلالية المدقق وهي شروط قبول تقاريره و تقييمه، و اكتشاف الأخطاء في وقت متأخر بسبب ضغط العمل أو الاستمرار في الأخطاء التي وردت في تقارير التدقيق السابقة وهذا يدل على عدم جدوى التقارير من عملية التدقيق الداخلي لعدم وجود متابعة مستمرة لتلك التقارير.¹

ثالثاً: العناصر المستعملة في عملية التدقيق الداخلي

لإكمال عملية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منها وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر وأركان تتمثل فيما يلي:²

1- الفحص والتدقيق: يعتبر الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً.
- التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية (مدين، دائن).
- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من قرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق.

2- الالتزام: يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.

3- التحليل: يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و السجلات و التقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

4- التقييم: ويتمثل هذا في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:³

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات في تحقيق الأهداف.
 - مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- 5- التقرير:** يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق عن ما يلي:

1- المدلل يوسف سعيد يوسف، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، 2007ص7.

2- يونس عليان السويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 1، 2014، ص30.

3- شنيخ عبد الوهاب، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

- المشاكل التي واجهها و أسبابها.
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.
- التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف و محاولة حل أي مشاكل.
- بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات وأداء وملاحظات وتحفظات.

المبحث الثاني: نظام الرقابة وعلاقته بالتدقيق الداخلي

إن للرقابة الداخلية أهمية بالغة لما تلعبه من دور كبير في تحقيق أهداف المؤسسة وحماية أصولها من التلاعبات و الأخطاء، باعتبارها ركيزة أساسية تقوم عليها هذه الأخيرة. و زاد الاهتمام بهذه الوظيفة في الفترة الأخيرة بعد ازدياد تطور الشركات وانفصال الملكية عن التسيير، لأن هذه الأخيرة تساعدنا على تدنية الأحداث المفاجئة التي قد تواجهها وتمكنها من التعامل بفعالية أكبر مع البيئة الاقتصادية والتنافسية، و تعزز من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية ودعم إعداد التقارير بناء على بيانات دقيقة موثوقة يمكن الاعتماد عليها.

للتعرف أكثر على الرقابة الداخلية ومدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيلها، فإننا سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مطالب في الأول سنتطرق ال عموميات حول نظام الرقابة الداخلية أما الطلب الثاني الى مقومات نظام الرقابة الداخلية ، اجراءاته ، طرق فحصه أما في المطلب الثالث سنتناول دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة.

أولاً : تعريف الرقابة الداخلية و أهدافها:

*عرفت لجنة طرائق التدقيق CPA: الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله ، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها ،وزيادة الكفاءة الإنتاجية ،وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة¹

*في حين لجنة المنظمات الراعية COSO : نظام الرقابة الداخلية هي عملية تتدفق من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة و الموظفين الآخرين، مصممة لتوفير تأكيد معقول بشأن أهداف المؤسسة فيما يتعلق ب: موثوقية تقديم البيانات المالية، فاعلية و كفاءة العمليات التشغيلية، الامتثال للقوانين و اللوائح.²

*اما المعيار الدولي رقم 400: تعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء، والمتضمنة الالتزام

1-زهير مجدوب، علم تدقيق الحساب، دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص135.

-2 KEBBAL Sabrina, MOKRANI Abdelkrim, **ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLICS**, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13, N° 02, Année 2019, P03.

بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.¹

***تعريف معيار التدقيق الدولي رقم 315:** " العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها و تطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما ،فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية و فعالية و كفاءة العمليات و الامتثال للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة و تشير كلمة عنصر الرقابة إلى أي وجه أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.²

من التعاريف السابقة يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات والوسائل التي تضبط العمل بالمؤسسة تنشئها الإدارة بهدف حماية أموالها وأصولها، التأكد من دقة قوائمها المالية وضمان تحقيق أهدافها المسطرة بأقل التكاليف الممكنة .

-أهداف الرقابة الداخلية

تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من أجلها فبعدما كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف.³

1- حماية الأصول: يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة لمقصود بكل من الحماية و الأصول، و تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المعتمدة في معالجة العمليات، و بما أن هناك تعمدًا، أي تخطيطًا مدروسًا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية فإن ذلك يعد غشا و ليس خطأ إذ أن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد، و قد يقصد بكلمة (حماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول، و قد يقصد بها كل الوسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها و كافة مثل: الغش و الاختلاس، والسرقة، بالإضافة إلى الأخطاء و أخطاء الحرائق .و أما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالبنائيات والعقارات والتجهيزات، و الأصول المتداولة، كالنقدية والمخزون...

2-دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملائمتها: تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها، و أن تكون هذه المعلومات حاضرة و جاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزولة

1-سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر ، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر السنوي الخامس حول، المحاسبة في عالم متغير" المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017، ص10.

2-مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016.

3-حسين أحمد دحوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء 1، عمان 2009 ص 278.

الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، تلك المعلومات التي تعتبر مجالاً لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتولد عنها معلومات محاسبية، و تتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.

3- الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات و الخطط و الإجراءات المتكاملة التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، و تصدر الإدارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها إلى منفي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية و سواء كانت هذه القرارات و التعليمات كتابية أم شفوية فإنها تخضع لعملية التتقيح أو التعديل، بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفيين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة و ملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها و تنفيذها كما رسمت .

4- الاستخدام الاقتصادي الكفئ للموارد: يعني الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد تجنب أوجه الإسراف و القصور و التبذير في استخدام الموارد المتاحة، و من ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد و تعني الكفاية لقدرة المؤسسة (أو أي نشاط أو وظيفة معينة) على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة . و تتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية من أهمها الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، دراسة الزمن والحركة، رقابة الجودة، و تدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم.

ثانياً أنواع الرقابة الداخلية: تتفرع الرقابة الداخلية إلى الأنواع التالية

1- نظام الرقابة الإدارية : وتتضمن الأساليب والنظم والخطط التي تتعلق بفحص وتقييم وتنمية النواحي التشغيلية وتشجيع العاملين على الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات وتشخيص المخالفات (أوجه) نواحي القصور واقتراح أنجح السبل لحلها وتلافي حدوثها مستقبلاً.¹ وتتكون الرقابة الإدارية من وسائل متعددة وهي:²

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

1- اسامة هادي حمودي، صهبا عبد القادر أحمد، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة الرصافة، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع97، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص295.

2- حاتم كريم كاظم، رزاق صادق رزاق، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق، دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الأشرف، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ع33، جامعة كربلاء، العراق، 2012، ص126.

2- الرقابة المحاسبية: و يقصد بها كافة الطرق والوسائل والإجراءات و الأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة، وضمان صحة التقارير والقوائم المالية، قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، و بالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

و تعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمنشأة هي المسئولة عن وضع نظام سليم للمحاسب بهدف حماية الأصول و زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية و بالتالي زيادة الاعتماد عليها.¹

3 -الضبط الداخلي: هي الوسائل والإجراءات التي تهدف إلى الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفة مستمرة وذلك من خلال تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، أي أن يكون عمل كل فرد متمماً لعمل الفرد الآخر ومراقباً له في نفس الوقت، وبالتالي حماية أصول المشروع من الضياع أو سوء الاستعمال واكتشاف الأخطاء في الوقت الملائم. ويتحقق الضبط الداخلي من خلال:²

•تقسيم العمل

•تحديد الاختصاصات والمسؤوليات؛

•الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة

و هنالك من يصنف الرقابة الداخلية كالتالي:

1-الرقابة المانعة: تعتبر فعالة ومهمة حيث أنها تمنع الانحرافات قبل وقوعها، لذا ينبغي تعيين موظفين أكفاء، وفصل الواجبات عن بعضها بصورة سليمة لتجنب الوقوع في الأخطاء

2-الرقابة الكاشفة: اكتشاف الانحرافات في الأداء حال حدوثها وفي وقت مبكر يسمح بمعالجتها وتعديلاً لضوابط لمنع تكرارها، ومصدر هذه الرقابة بشكل أساسي هو التدقيق الداخلي.

3- الرقابة التصحيحية: تعمل على تصحيح الانحرافات الرقابية المكتشفة، وتتضمن إجراءات متبعة لتحديد سبب الانحراف، ومتابعتها لحين تصويبها وعدم السماح بتكرار حدوثها:³

ثالثاً:مكونات الرقابة الداخلية:

يقصد بالمكونات الأساسية في أي نظام رقابي مجموعة القواعد التي يجب توافرها كحد أدنى لقيام نظام رقابة داخلية سليم وفعال، حيث يشتمل نظام الرقابة الداخلية على خمس مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة COSO كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA و تم بناؤها اعتماداً على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها وتتمثل هذه المكونات في :

1-رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، الجامعة الإسلامية مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2014ص67".

2-حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، ط1، عمان، الأردن، ص26-2.

3-هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة-، فلسطين، 2016، ص30.

1- بيئة الرقابة: يقصد ببيئة الرقابة الموقف العمومي للمديرين والإدارة وادراكهم و أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المؤسسة، و لبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:

-نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

-التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير و تطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.

-فلسفة الإدارة و تعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وادارة الافراد وغيرها.

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطارا للإدارة لتخطيط وتوجيه و رقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات و المسؤوليات.

-السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث التوظيف و التدريب و غيره.

-علاقة المالكين بالشركة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

2-تقييم المخاطر:تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.

ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن، و ذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

3-النشاطات الرقابية: تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة و يجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة و كفؤة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة، إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات واجراءات و آليات تدعم توجهات الإدارة، وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية : المصادقات والتأكدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن والحفاظ على السجلات بشكل عام.

4-المعلومات والاتصالات:يجب تسجيل المعلومات وإيصالها الى الادارة والى اخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل و اطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل و تراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية

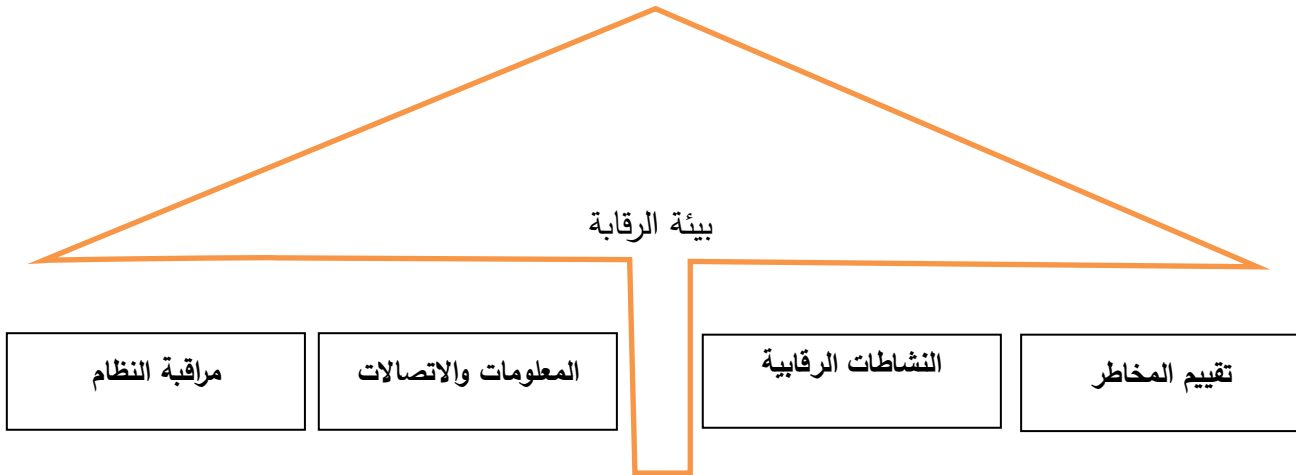
ما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعال عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي، إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد تكون لها أثر

في تحقيق المؤسسة أهدافها، علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن و اتصال مهم و موثوق به ومستمر لهذه المعلومات.¹

5-مراقبة النظام: من الضروري بمرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أداءها، و يمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما، من خلال:

•**المراقبة المستمرة:** المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناؤها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية و المتكررة بالشركة، وتتضمن المراقبة المستمرة أنشطة دورية إدارية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية وتتناول أنشطة المراقبة المستمرة من جزء كل أجزاء الرقابة الداخلية، كما تتضمن إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية، غير اقتصادية، غير فعالة أو غير مؤثرة.

•**عمليات التقييم المنفصلة:** يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة و مدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر و فعالية إجراءات المراقبة المستمرة . و تتناول عمليات تقييم منفصلة ومحددة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة ، استنادا إلى أساليب و إجراءات محددة مسبقا. و يجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ الاجراءات اللازمة بدرجة كافية مع وضع الملاحظات والتوصيات.²



المصدر :برايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص12

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية، إجراءاته وطرق فحصه

يقوم نظام الرقابة الداخلية المتكامل على مجموعة من الركائز والإجراءات والتي يتوقف عليها نجاح و فعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة.

1-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 281 .

2-أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص 170.

أولاً: مقومات وركائز نظام الرقابة الداخلية

ينبغي نظام الرقابة الداخلية الجيد على خمسة أعمدة رئيسية وهي

1. **الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة:** لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية يجب أن تتسم الخطة التنظيمية الإدارية بتمثيلها لكل المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق الأهداف بطريقة واضحة وعلمية دقيقة، بالإضافة إلى وجوب توضيح خطوط السلطة والمسؤولية، كما يجب أن تكون مرنة، وبسيطة مع الثبات النسبي لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى تداخل المسؤوليات وبالتالي زيادة التلاعب أو تحقيق المصالح الشخصية، ويجب أيضاً تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى، لضمان محاسبة المسؤولية والرقابة الفعالة على كل مستوى إداري، مع ضرورة وجود شبكة اتصالات قوية ومنظمة وفي جميع الاتجاهات لتكون أساساً لتبادل و نقل البيانات والمعلومات التي تخدم أهداف الرقابة الداخلية والتنسيق بين الإدارات وأقسام المنشأة.

2. **نظام محاسبي سليم:** لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم و مبادئ تتسم بالوضوح والثبات، ويجب أن يتضمن أساليب فنية للتحقق من جدية المعلومات وللتأكد من دقتها وسلامة تبويبها، كما يجب أن يشتمل على مجموعة مستندات (داخلية وخارجية) لكل عملية من عمليات المؤسسة مع وجوب تسجيل العمليات المحاسبية أولاً بأول، ويتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة، وطبيعة أعمالها، واتباع مبدأ تقسيم العمل حتى يتاح للفرد مراجعة عمل من سبقه للقضاء على احتمالات الخطأ والغش وسرعة كشفها، وأن يعتمد النظام على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية، وباستخدام أمثل للحاسوب في تنفيذ العمليات المحاسبية، و يجب أن يتماشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة إجراء وتطبيق محاسبة المسؤولية.¹

3. **نظام مستندي دقيق:** لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز النظام المستندي بالتنسيق والترابط بين التنظيم المحاسبي والمستندي و الإداري، حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب، وبتحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستنديه لإمكان المتابعة والرقابة، كما يجب تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.⁴

4. **نظام تكاليف مناسب:** لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالتحديد الواضح لمراكز التكلفة مع التبويب السليمها، واتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات، ويجب إتباع المؤسسة للطرق العلمية والدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية، بالإضافة إلى وجوب الرقابة المستمرة على كفاءة تنفيذ المهام داخل المراكز والأقسام الإنتاجية، و التصميم الواضح لمستندات التكاليف، كما يجب تحديد اللوائح والقرارات المنظمة لعملية الشراء والتخزين و الاستثمار و الإنتاج والمبيعات، مع ضرورة

1- فاطيمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 22.

الملائمة لأهداف المؤسسة وطبيعة الإنتاج وحجم المبيعات، ويجب أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة مسؤولية وممارسة الرقابة داخل المؤسسة.

5. نظام فعال للحوافز: لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يكون نظام الحوافز عادلاً حتى يحقق القناعة لدى العاملين وعدم خضوعه لأي عوامل خارج السيطرة، بالإضافة لعدم تغييره من وقت لآخر حتى لا يفقد الثقة به، كما يجب أن يرتبط بالعاملين ارتباطاً كبيراً ويتم وضعه في حدود الجهود أو الإسهامات المتوقعة من العامل، وفقاً لمعايير الأداء العادي التي يجب أن تكون غير متطرفة ويمكن تحقيقها في ظل الظروف الانتاجية للمؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة تنمية الوعي الرقابي لدى العاملين بحيث تدفعهم إلى رقابة أفعالهم لتحقيق الهدف المنشود¹ ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل الموالي:

ثانياً : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساساً في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

1- الإجراءات التنظيمية والإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات و تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.

2- الإجراءات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظفي مراقبة عمل قام به.²

3- الإجراءات العامة

هي الإجراءات المكملة للإجراءات السابقة والتي تتمثل في:

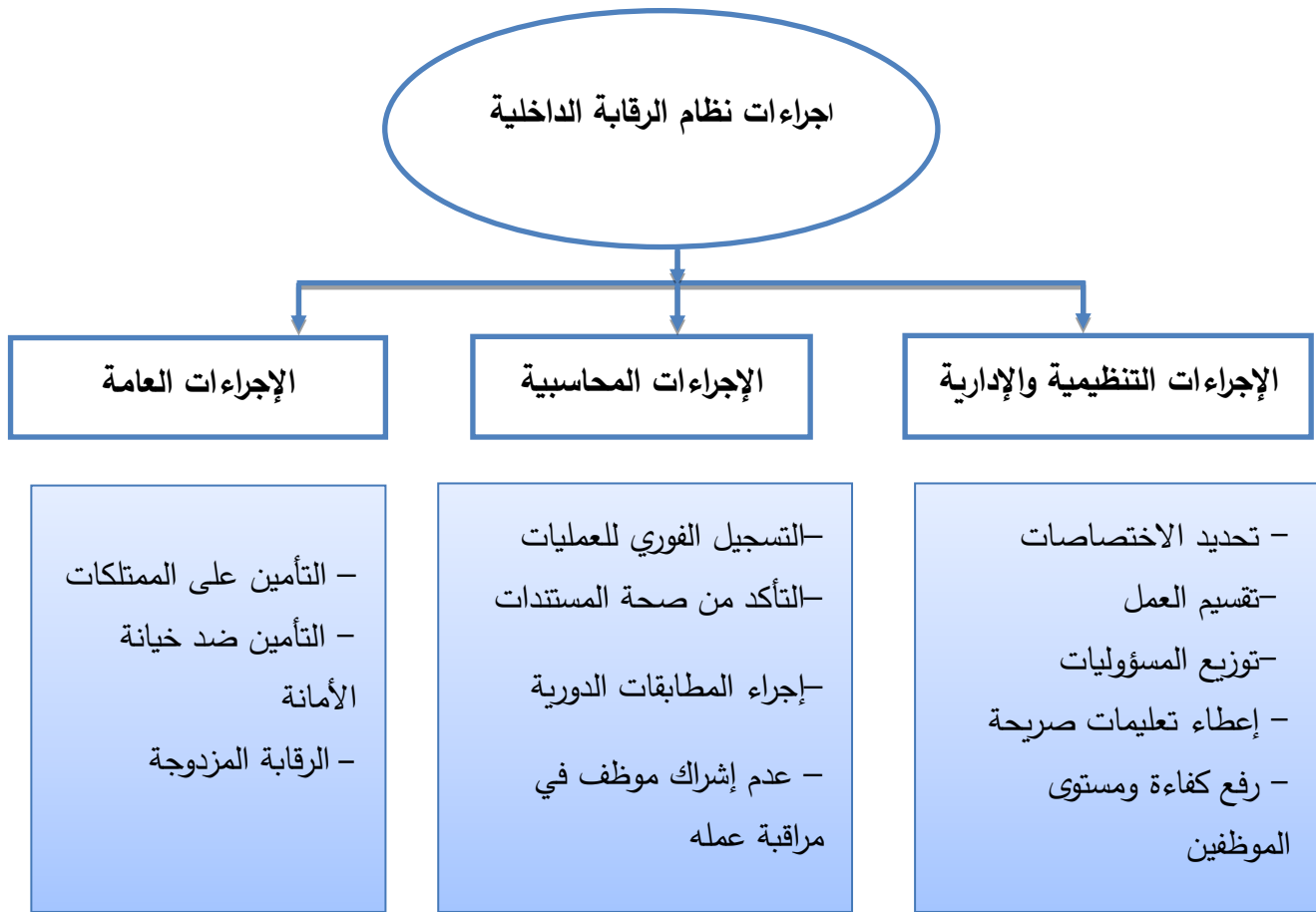
- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة.

1-فاطمية بحاش، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

2-برابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 22.

- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع و التثبيات أو الأوراق المالية.
 - وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد و الصادر.
 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات و التصرف في النقدية لتوفير وضمان الحماية الكافية.¹
- الشكل التالي يمثل جميع هذه الإجراءات.

الشكل رقم (03) : إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب استنادا على ما سبق ذكره.

1- قوبة كريم ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2011، ص 37.

ثالثاً: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب.

1- الاستبيان:

و يضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية و تقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها، و ردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار و العينة، و ذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل و يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات " بنعم " على أنظمة دقيقة للرقابة، و الإجابة "بلا " على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية .و من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات و مرونة الأسئلة بما يتضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة، و توفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد لكل عمليات تدقيق منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينضرون إليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة، و هو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المدقق حدود صلاحياته، و كذلك فإن استخدام الاستبيان سنوياً يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً، و مراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة و أخرى.

2- التقرير الوصفي:

يقوم المدقق الداخلي هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات، مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، و هي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة إلى حدما، و يخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة و محاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة و صعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.¹

3- الملخص التذكيري:

يتضمن هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية. و يعد هذا الملخص وسيلة يسترشد بها مساعدي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع، و يعتبر إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص و يقتصر عليها، و بذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية.²

1- عبد الله خالد أمين، (تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004، ص122.

2- بلعق مرم، بلدغم فتحي، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد 1، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2019، ص 1003.

4- خرائط التدفق:

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسماً بيانياً بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، و تستخدم الرموز و الخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات، تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام و تساعد خريطة التدفق المدقق الداخلي على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية و تسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح أو أكثر تحديداً عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز و الخطوط بدلاً من الكلمات فتكون فرص سوء الفهم أقل و بالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديث خرائط التدفق في عمليات التدقيق المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز و الاتجاه الحديث لدى المدققين هو تفضيل هذا الأسلوب، و هذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح.¹

5- فحص النظام المحاسبي:

هنا يحصل المدقق الداخلي على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وفهمها و تدقيقها و قائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة، وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات و ما شابه.²

المطلب الثالث: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير وتحسين الرقابة الداخلية، كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي أهم عناصر أو مكونات الرقابة الداخلية، و التي تشمل أساساً على الرقابة الداخلية الإدارية، الرقابة الداخلية المحاسبية و الضبط الداخلي، كما أن إدارة خلية التدقيق الداخلي تعتبر بؤر النظام الرقابي، فوجود نظام للرقابة الداخلية بنوعها (الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية) بدون إدارة تدقيق داخلي ليس كافياً، فإذا كان النظام المحاسبي هو قلب نظام الرقابة الداخلية، فإن إدارة التدقيق الداخلي هي " بمثابة الطبيب المعالج للنظام " .

يعد التدقيق الداخلي عنصر و مكون هام يهدف إلى تقويم الأنظمة المعنية لحماية المؤسسة و تأمين ممتلكاتها، حيث أن هذا الأخير تربطه علاقة وطيدة و قائمة بشكل منسجم مع الرقابة الداخلية، و التي تعتبر هي أيضاً نقطة الانطلاق التي يركز عليها التدقيق الداخلي باعتبارها على قمة هذا النظام عندما يقوم التدقيق الداخلي

1- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص300.

2- عبد الله خالد أمين، (تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص124.

بإعداد برنامجه و تحديد الاختبارات التي سيقوم بها، حيث أن ضعف أو قوة النظام هو الذي يحدد العمق المطلوب في عملية الفحص ويوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها.

يعمل التدقيق الداخلي على تطوير و تقويم وزيادة فعالية و كفاءة الرقابة الداخلية، و المساهمة في إضافة قيمة لها عن طريق الخدمات الاستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ألزمت وجود تدقيق داخلي مستقل يقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط الضعف فيها بناء على تقارير معدة من طرف المدقق حول فعالية هذا النظام، وكذا متابعة تشغيله و تقييمه وضرورة إيصال نتائجه إلى الإدارة و هذا من خلال معيار من معايير الأداء (سلسلة الألفين) و الذي يحمل رقم 2130 و هو معيار الرقابة و الذي ينص على ما يلي (18, IIA2012)¹ "يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المنشأة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعلية من خلال تقييم فعاليتها و كفاءتها، و الدفع لتحسينه المستمر."

كما نص المعيار 2130 ، ت1 على " يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:²

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة
 - موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية
 - فعالية وكفاءة العمليات والبرامج
 - حماية الأصول
 - الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود
- ونص المعيار رقم 2130 أ.1 "يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة.
- ومنه فعلى المدقق الداخلي دائما التنبؤ بأن الرقابة تكون كافية ومفيدة فقط إذا صممت لتحقيق هدف معين، وبشكل عام فإن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو الحصول على توكيد معقول بأن أهداف الإدارة سوف يتم تحقيقها، وهي مهمة التدقيق الداخلي فيما يخص تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التأكد من صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها بالإضافة إلى تحديد مدى الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين والأنظمة، والتأكد من حماية أصول المؤسسة واستغلال مواردها بكفاءة و اقتصادية ومدى العمل على تحقيق أهدافها، ولكي يتمكن التدقيق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يحتاج إلى

1-محمد بن لدغم ، محمد أمين لعريجي ، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة استنباطية موجهة لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) ولاية تلمسان، مجلة التكامل الاقتصادي ، م 06 ، ع 02 ، 2018 ، ص 83.

2-بدر محمد علوان "فاعلية الرقابة في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة ، جامعة فيلاديلفيا/ كلية العلوم الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (93) ، 2012 ، ص298.

- تحديد الأنشطة الخاضعة للتدقيق، وتحديد أنظمة التشغيل ونظام الرقابة

- القيام بإعداد تقييم أولي للأنظمة

- تحديد مدى الفحص على أساس نتائج التقييم الأولي

- القيام بأعمال الفحص وتقييم نتائجه

- استنتاج فيما إن كانت الرقابة غير مناسبة وغير فعالة؛

- تقديم تقرير نهائي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد التوصيات اللازمة لتحسين الوضع.

ومن هنا فالعلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات وبصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وانجاز مهام نظام الرقابة الداخلية.¹

ثانيا : مسؤولية المدقق الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها واكمالها حيث نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة على أن يتضمن مجال المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة.

يعتبر تقييم نظم الرقابة الداخلية أحد أنشطة التدقيق التشغيلي الجوهرية حيث أن التدقيق الداخلي يعتبر من إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، أي أن الغرض من فحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو تحديد ما إذا كان النظام يعمل كما هو محدد له وبالتالي فإن التدقيق الداخلي يتجل بدوره عند تقييم الرقابة الداخلية بتقييم عدة أمور أهمها:²

- الالتزام: يعتبر أحد رموز نظم الرقابة الداخلية إذ يتم الالتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط لذلك، والهدف من التدقيق التشغيلي تحديد ما إذا كانت السياسات والبرامج الرقابة المقررة تعمل بشكل صحيح .
- حماية الأصول: لمعرفة ما إذا تم محاسبة الأصول بشكل صحيح وحمايتها من الخسائر، والمدقق الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعالية الرقابة المحاسبية والمالية .
- التحقق: يتم تصميم التدقيق التشغيلي للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة .

1- فأطيمة بحاش ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ،دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

2- رغدة إبراهيم المدهون" العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2014، ص 75.

- تقييم الأداء: يعتبر تقييم أداء العاملين في المؤسسة من بين أهم الأعمال الموكلة لهم.
- التوصيات بالتحسينات: يتم إعداد أنشطة التدقيق الداخلي التشغيلي للمدقق الداخلي لإبداء مقترحات وتقديم التوصيات .

ثالثا: معايير تفعيل نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منها لا بد من توفر المعايير التالية:

1- معيار فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تكون الإدارة مدركة للهدف من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، حيث أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى يجب أن تدرك أن تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات بل يشمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها.

2- معيار تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية: سبق وأوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة، وتكون إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه و مكوناته الخمس بصورة متكاملة .

3- معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية: سنتعرض في هذا الجزء لمعايير فعالية كل جزء من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة وذلك على النحو التالي :

3-1 معيار فعالية بيئة الرقابة: يساعد وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية على تحقيق الفعالية في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأربعة الأخرى، ولا شك أن فعالية بيئة الرقابة يتوقف على سياسات وتصرفات مجلس الإدارة و إدارة المؤسسة، ومدى اقتناعهم بأهمية وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لأن تلك السياسات ستعكس على سلوك جميع العاملين بالمؤسسة.¹

3-2 معيار فعالية: تقييم المخاطر يجب أن تقوم إدارة المؤسسة بتقدير المخاطر المتعمقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة وفي ظل الظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة، حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال في ظروف معينة، وغير فعال في ظروف أخرى . ويجب أن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب على العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود تلك المخاطر، أو التي تؤدي إلى زيادة مستوى الخطر، و القيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض مستوى الخطر الذي تتعرض له الشركة.

1-فاطيمة بحاش ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، مرجع سبق ذكره ، ص30.

3-3 معيار فعالية أنشطة الرقابة: لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعال لا بد من القيام بأنشطة الرقابة بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الأصول و السجلات، والفصل بين الواجبات والمسؤوليات، والاعتماد السليم للعمليات و الأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

3-4 معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات: يجب أن يكون لدى المؤسسة نظاماً فعال و ملائم للمعلومات و الاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويقوم هذا النظام بتجميع وتسجيل وتصنيف وتحليل عمليات المؤسسة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية إلى أسفل أو إلى أعلى من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة بها.

3-5 معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر: لمكونات نظام الرقابة الداخلية: تؤدي المتابعة والتقييم المستمر وبفعالية لمختلف مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة الداخلية، لأن التقييم والمتابعة المستمرة وبفعالية لمكونات الرقابة الداخلية يساعد على معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل وفقاً للتصميم السابق إعداده أم لا؟ وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزائه لتنمى مع التغيرات في ظروف التشغيل.

4- معيار كفاءة وفعالية إدارة التدقيق الداخلي: الشك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للتدقيق الداخلي بالمؤسسة وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة¹، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتلعب إدارة التدقيق الداخلي التي تعمل بفعالية دوراً كبيراً في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

5- معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها: لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من استخدام والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة وسائل الاستفادة من هدها لتكنولوجيا عند تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات آلياً، والتحقق من دقة التشغيل آلياً وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي، والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من خلال شبكة الأنترنت.

1-فاطيمة بحاش، مرجع سبق ذكره.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي مصدر اكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعب، وهي من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاحها وفعاليتها إلى حد كبير، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم الدراسات السابقة التي تناولت المواضيع المشابهة لموضوع دراستنا في المطلب الأول، كما نتطرق في المطلب الثاني إلى القيمة المضافة المستخلصة من هذا البحث.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

وجد دراسات عديدة التي تطرقت لهذا الموضوع بشكل كلي أو جزئي، منها باللغة العربية ومنها باللغة الفرنسية.

أولاً. الدراسات باللغة العربية

1-دراسة (شمال نجا، 2016) بعنوان تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة

الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية:¹

تتمثل إشكالية الدراسة في: ما مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية؟ هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة أثر التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لأنظمة المحاسبية في المؤسسة وتم تسليط الضوء على الدور الذي يقوم به المدقق الداخلي وكيف يؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- تبوأ التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات وارتبط بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشط تأكيدى واستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة، وكل هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خفض التكاليف واستكشاف الغش وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والعمل على اقتراح ما من شأنه تحسين العمل:
- على المدقق أن يتمتع بمكانة تنظيمية تسمح له القيام بإنجاز الأعمال والمسؤوليات الخاصة به بكل حرية وهذا ما يسمى استقلالية المدقق، ويكون مدير التدقيق مسؤولاً أمام المدير العام مباشرة، ويرفع جميع تقارير التدقيق الداخلي إلى المدير العام ويتم من خلال هذا وضع خطط التدقيق في بداية كل عام بالتعاون معه، وتحديد نوع هذه المسؤولية أن نشاط التدقيق الداخلي يعمل في شكل مستقل وباستقلالية تامة عن دوائر المؤسسة كي يتمكن المدقق من أداء واجباته بالشكل الذي يمكنه من التعبير عن رأيه ويقدم توصياته المهنية دون أي تحيز،
- مهنة التدقيق كأى مهنة تحتاج لمهارات وكفاءات خاصة تخولها القيام بعمليات التدقيق بالشكل الصحيح الدقيق اللازم ، ولهذا على المدقق الداخلي تنمية مهاراته في جوانب أخرى غير تلك المعرفية والعلمية وهي الجانب النفسي وكذا السلوكي ، حيث أن مهنة التدقيق تفرض علينا الاصطدام بعوائق واتجاهات مضادة ومعاكسة للمهنة ، سواء من أفراد من داخل المؤسسة الذين يختلفون المشاكل بغية تعطيل السير الحسن لعمل المدقق

1 شمال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة

المالية و الأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم، المجلد 2، العدد 4، 2016

والتي تصعب حتما من مأمورية مهمته الفنية ولهذا فهو بحاجة لمهارات خاصة بالتواصل وقدرة الإقناع والعمل وبروح الفريق.

- ان المدقق الداخلي يقوم بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وأحكامها، فقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على انه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والحكم على درجة متانتها.

2- دراسة (بن لدغم محمد 2019) بعنوان دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات:1

تدور إشكالية الدراسة في : ما هو دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟ تهدف هذه الدراسة إلى دور وظيفة التدقيق الداخلي كألية رقابية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، و هذا من خلال مساهمتها في تصميم، تقييم، و تطوير نظام الرقابة الداخلية، للعمل على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي و الإداري، و الإداري، جذب الاستثمارات، حماية حقوق المساهمين، و الالتزام بقواعد شفافية و موثوقية التقارير المالية.

تحقيقا لهذا الهدف اعتمدت الدراسة على أهم الجوانب النظرية لحوكمة الشركات و التدقيق الداخلي، و دعمت بدراسة ميدانية في الجزء التطبيقي على مستوى شركة الإسمنت « S.CI.BS » لتلمس مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة على مستواها، بالإضافة إلى أسلوب الاستبيان لتجميع البيانات و العمل على تحليلها باستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية.

تتمثل النتائج التي توصلت إليها الدراسة في:

- وظيفة المراجعة الداخلية توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الكفاءة و الفعالية؛
- و تمثلت نتائج المقابلات مع المراجعين في الشركات محل الدراسة في وجود عينة من المدققين الداخليين لا تعطي أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية و عينة أخرى من المدققين تفضل التركيز على كفاءة النظام.

3-دراسة (أوصيف لخضر 2017) طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات، إدارة المخاطر

و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل):2

الإشكالية التي بنيت عليها الدراسة تتمثل في: ماهي طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في إطار المعيار الدولي رقم 2100 (طبيعة عمل التدقيق الداخلي) و دورها في أداء الشركات و إحكام الرقابة عليها؟ تهدف هذه الدراسة إلى:

- إبراز تطور مفهوم التدقيق الداخلي في تغيير وجهة النظر إلى نظام الرقابة الداخلية من أنها مجرد امتثال للمعايير المعمول بها، إلى وسيلة لتمكين الشركات من عملية تحسين أدائها التنظيمي؛

1 بن لدغم محمد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، المجلة المغربية لإدارة المنظمات، جامعة تلمسان.

2 أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، العدد 2017/17.

- توضيح أبعاد التدقيق الداخلي ودورها في تعزيز المسألة و الشفافية و تقديم أفضل ممارسات الحوكمة في الشركات؛
 - إبراز أهمية الحفاظ على درجة عالية من النزاهة و المسؤولية و الكفاءة في إضفاء الثقة على أعمال التدقيق الداخلي ودورها في الوفاء بمتطلبات و تطلعات جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة؛
 - إبراز أهداف التدقيق الداخلي من خلال عملية الاتصال بالمكلفين بالحوكمة؛
 - إبراز أثر وانعكاسات تقارير حوكمة الشركات في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي بالشركات.
- ومن النتائج التي توصلت إليها نورد ما يلي:
- يعتبر نشاط التدقيق الداخلي بمثابة تأكيد مستقل و موضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عمليات الحوكمة بالشركة، حيث تساع وظيفة التدقيق الداخلي الشركة في أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر بالشركة؛
 - يمثل الالتزام بجودة التدقيق الداخلي عنصرا مهما في تطبيق نظام الحوكمة من خلال إحكام الرقابة الداخلية و القدرة على إدارة المخاطر التي تواجه الشركة، مما يساهم في تحقيق أهدافها وتعزيز و حماية قيمتها، لهذا يجب على الشركة أن تجعل الرقابة الداخلية جزء من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة؛
 - يوفر الالتزام بالجودة في أعمال التدقيق الداخلي ميزة تنافسية للشركة، حيث يمكن أن يكون باستطاعة الشركة ذات الرقابة الداخلية الفعالة، إدارة المخاطر بشكل أفضل؛
 - تأكيد تقارير حوكمة الشركات على ضرورة وجود وظيفة فعالة للتدقيق الداخلي تحظى باحترام و تقدير و تعاون كل من مجلس الإدارة و الإدارة العليا، فعندما يقرر مجلس الإدارة العليا وفقا لتقديره الخاص عدم إنشاء وظيفة للتدقيق الداخلي، فإنه يجب الإفصاح عن كل ذلك في التقرير السنوي للشركة، مع إيضاح كيفية التأكد من فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر؛
 - لتحقيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق، ينبغي العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي و السياسات المرسومة من طرف إدارة التدقيق الداخلي، وكذلك برامج التدقيق المخططة، من خلال إجراء عملية تقييم مستمرة لعمل نشاط التدقيق الداخلي و سياساته و برامجه، و مما لا شك فيه أن وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

1. KEBBAL Sabrina, MOKRANI Abdelkrim, 2019 : **ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLICS .**¹

- إشكالية الدراسة هي: هل يمكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للمستشفيات بالتأثير على أدائها؟ إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة كيف يساهم التدقيق الداخلي في زيادة فعالية وكفاءة المستشفيات العمومية محل الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- على رؤساء الأقسام الاهتمام بتشخيص وتحليل البيانات الموضوعية تحت تصرفهم لضمان السير الحسن لقسمهم؛
 - تدريب الموظفين لتطوير مهاراتهم الإدارية أمر مفيد للمستشفى العمومي للتأقلم مع التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية؛
 - يجب تدعيم نظام الرقابة الداخلية في المستشفيات محل الدراسة للتحكم في الأخطار المتعلقة بهم؛
 - يجب أن تضمن المستشفيات محل الدراسة استخدام الموارد المتاحة لها بشكل صحيح لتلبية الطلب على الرعاية، من أجل إرضاء أفضل ليس فقط للمرضى و لكن أيضا للموظفين العاملين في الأقسام المختلفة من خلال تزويدهم بكل الوسائل تعتبر ضرورية، يجب تحديد تكاليف كل خدمة، ومراقبة استهلاك الميزانية وفقا لتقسيم تنظيمي رسمي للتحكم في النفقات و تجنب الهدر.

2. MERIEM CHEKROUN, 2014 : **LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE : CAS D'UN ECHANTILLON D'ENTREPRISES ALGERIENNES.**²

- دراسة مريم شقرون أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة ابوبكر بلقايد تلمسان 2014/2013 تتمثل إشكالية الدراسة في: هل وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها؟ والهدف من الرسالة هو دراسة ما ادا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية كما تهدف الى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات محل الدراسة.

¹ KEBBAL Sabrina, MOKRANI Abdelkrim, 2019 : **ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLICS**, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13, N° 02, Année 2019.

² MERIEM CHEKROUN, 2014 : **LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE : CAS D'UN ECHANTILLON D'ENTREPRISES ALGERIENNES**

من بين الأدوات المستعملة في معالجة الإشكالية المنهج التجريبي من خلال دراسة عينة من الشركات كما اعتمدت في جمع المعلومات على عدة أدوات وأبرزها المقابلة الشخصية الاستبيان المصادر والوثائق والمسح المكتبي.

تتمثل النتائج التي توصلت إليها في:

- وظيفة المراجعة الداخلية توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الكفاءة والفعالية.
- وتمثلت نتائج المقابلات مع المراجعين في الشركات محل الدراسة في وجود عينة من المدققين الداخليين لا تعطي أهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعينة أخرى من المدققين تفضل التركيز على كفاءة النظام.

أما التوصيات المقترحة فتتمثل في:

- ضرورة التنسيق بين عناصر نظام الرقابة الداخلية لضمان الفعالية و الفاعلية؛
- يجب ان يكون التدقيق الداخلي موجود على المستوى الهرمي ليسمح له بممارسة مهامه ومسؤولياته؛
- ضرورة التوعية والتحسيس بأهمية التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: القيمة المضافة

سنعرض في هذا المطلب علاقة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية، وأهم ما يميز الدراسات السابقة.

أولاً: الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

من خلال عرضنا للدراسات السابقة تبين لنا بأن:

- دراسة شمال نجاه، ركزت هذه الدراسة على دور التدقيق الداخلي في رفع كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية، و اعتبارها التدقيق الداخلي كجزء من نظام الرقابة الداخلية و قد تم تسليط الضوء على دور المدقق الداخلي في زيادة كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، أما جانب الاختلاف مع دراستنا هو أن هذه الدراسة لم تعتمد على أي دراسة ميدانية أو استبيان بل اكتفت بالجانب النظري فقط ، فيحين أن دراستنا تناولت دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية سوناطراك؛

- دراسة بن لدغم محمد، من خلالها تم إبراز أن التدقيق الداخلي آلية رقابية لتطبيق حوكمة الشركات و العمل على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي و الإداري؛

- دراسة أوصيف لخضر، الباحث ركز على التدقيق الداخلي كعنصر مهم في تطبيق نظام الحوكمة من خلال إحكام الرقابة الداخلية و القدرة على إدارة المخاطر التي تواجه الشركة، بينما في دراستنا ركزنا على إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛

- دراسة CHEKROUN Meriem اهتمت هذه الدراسة بمساهمة التدقيق الداخلي في فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية و أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؛

- دراسة KEBBAL Sabrina و MOKRANI Abdelkrim تناولت هذه الدراسة دور التدقيق الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية لمجموعة من المستشفيات العمومية في الجزائر.

و عليه و مما سبق يمكن القول أن الدراسات السابقة تتشابه مع دراستنا في كونها إتمدت على دراسة المتغيرات، الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي، حيث و جدنا أن الباحثين ركزوا على دور التدقيق الداخلي و مدى مساهمته في المؤسسة، و عليه الدراسة الحالية ماهي إلا امتداد للدراسات السابقة مع تأكيد الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة عن سابقتها يتمثل في الآتي:

- أن من الدراسات السابقة من تناولت موضوع درايئنا من الناحية النظرية فقط أو إتمدت على أداة الاستبيان في الدراسة، بينما دراستنا خصصت لدراسة دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية الاقتصادية.

- أغلب الدراسات السابقة عالجت موضوع التدقيق أو الرقابة من الناحية النظرية أو بالاستناد على أداة الاستبيان أو المقابلة، بينما اعتمدنا على دراسة ميدانية تشمل مهمة تدقيق لفريق من المدققين الداخليين في وحدة من وحدات مؤسسة سوناطراك.

- أغلب الدراسات لم تقدم الدور الميداني لعملية التدقيق، بينما دراستنا و بواسطة التطرق لمهمة التدقيق استطعنا أن نتعمق في الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية، بتحديد الانحرافات.

هذا و قد استفدنا من الدراسات السابقة سواء في الجانب النظري للدراسة أو تدعيم و مقارنة الدراسة الميدانية لمهمة التدقيق على مستوى إحدى وحدات مؤسسة سوناطراك.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم يمكن القول أن التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة و رفع تقارير إلى الإدارة عن الانحرافات، الخروقات و نقاط الضعف، حيث يهدف التدقيق الداخلي إلى تحقيق نظام رقابة داخلية كفى و فعال في ضل الشفافية و النزاهة و بيئة ملائمة و تحقيق التكامل بين المفاهيم، و الأنشطة و الأشخاص، هذا كله من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وتحقيق الاستمرارية، و ما يمكن استخلاصه هو أن التدقيق الداخلي ما هو إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة يكلف بها التدقيق الداخلي تتمثل في التأكد من وجود و كفاية الرقابة الداخلية و هذا عن طريق تحديد المخاطر و تقييمها و الحد منها.

الفصل الثاني

تمهيد:

من خلال هذا الفصل و حتى تكون الدراسة النظرية أكثر واقعية للدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و للإجابة على التساؤلات المطرحة موضوع دراستنا، اخترنا إحدى وحدات المؤسسة الاقتصادية الوطنية سوناطراك و لما له من مكانة و أهمية على المستوى الوطني و العالمي كمحل دراسة ميدانية حيث نحاول من خلال هاته الأخيرة الوصول إلى هدف الدراسة و إبراز الدور الفعال للتدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، و ذلك من خلال إجراء مقابلة مع مدققي و مسؤولي المؤسسة و دراسة الوثائق المستعملة في مهمة التدقيق الداخلي.

حيث سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين، الأول يخص المؤسسة محل الدراسة الميدانية والمبحث الثاني بعنوان دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة حالة و تتمثل في مهمة تدقيق بمراحلها قام بها فريق التدقيق الداخلي لمجمع سوناطراك.

المبحث الأول: التعريف بشركة سوناطراك:

تعتبر شركة سوناطراك عن نموذج نجاح جزائري على المستوى العالمي يستوجب الدراسة بما تحقّقه من انجازات وإمكانيات تضعها في صدارة مجال نشاطها، ولذلك فسننظر في خال لهذا المبحث إلى إطار عام يوضح التطور التاريخي لهذه الشركة وأهدافها، فالتعريف بأهم منتجاتها وعملياتها، ثم دراسة هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: مدخل عام حول شركة سوناطراك:

يعكس هذا المدخل التطور التاريخي لسوناطراك وأهدافها، كما يتم خال له التعريف بمنتجات الشركة وعملياتها. الفرع الأول: التطور التاريخي لسوناطراك وأهدافها: يعتبر دراسة التطور التاريخي لسوناطراك من الأهمية بما كان لفهم الأنشطة المتنوعة والوحدات الفرعية المتعددة لهذه الشركة العملاقة، ومن ثم استعراض أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها في هذا الإطار.

أولاً: التطور التاريخي لسوناطراك: بقصد التخلص من تداعيات قانون النفط الصح اروي الصادر قبل الاستقلال، والمكرس الاحتكار الشركات الفرنسية للنفط الجزائري، أنشأت الحكومة الجزائرية باستقلالها إدارة للطاقة والمحروقات، تضمن مراقبة وتسيير هذا القطاع، كما تسعى إنهاء السياسة النفطية السائدة، ومن أجل دعم هذه الإدارة صدر المرسوم التنفيذي رقم: 63/491 الصادر في: 31/12/1963، المقرر النشاء الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات (SONATRACH)¹.

وانطلاقاً من الاتفاق الجزائري- الفرنسي الناتج عن مفاوضات 1964 لتنظيم قطاع المحروقات وتطوير الصناعة الجزائرية، تم استبدال قانون النفط الصح اروي باتفاق ش اركة يضمن مساهمة سوناطراك بمختلف الموارد في مجال نقل وتسويق المحروقات عبر كل مراحل هذه الصناعة بالجزائر، وينهي احتكار الشركات الفرنسية لها. لينتقل هذا الدور انطلاقاً من القرار رقم: 66/292 الصادر بتاريخ: 22/09/1966 من النقل والتسويق إلى شركة وطنية للبحث، إنتاج، نقل، تحويل، وتسويق المحروقات.

أما في 1971/02/24 تم تأميم قطاع المحروقات من طرف السلطة العمومية الجزائرية، فأصبحت سوناطراك بذلك يد هذه السلطة على القطاع. وفي 1981 أعيد هيكلتها تبعاً للتطورات الحاصلة لسيما الاقتصادية منها، بإنشاء 17 مؤسسة فرعية لها وظائف تكميلية.

وقد توالى التطورات التي مرت بها سوناطراك حتى أصبحت شركة بالمنظور القانوني مجمع طاقي من المنظور الاقتصادي ذات محفظة أنشطة متنوعة تضم 154 مؤسسة فرعية على المستويين الوطني والدولي 105 مؤسسة على المستوى الوطني و49 على المستوى الدولي)، حاضرة في العديد من الدول، من

1 أهمها: البيرو، انكلترا، اسبانيا، ايطاليا، مالي، النيجر، مصر، وليبيا.²

¹ Société Nationale Pour Transport et Commercialisation des Hydrocarbures (*)

² SONATRACH: SONATRACH an Integrated Oil and Gas Company , BAOSEM , Alger , 2013 , P : .08

كما يقدر حجم عمالة مجمع سوناطراك بحوالي 120 ألفا، ويحتل الصدارة عالميا من خلال كونه:³

- أ- أول شركة نفطية وغازية في أفريقيا.
 - ب- أول شركة غاز في البحر الأبيض المتوسط.
 - ت- ثالث مصدر في العالم لغاز البترول المميع (GPL).
 - ث- رابع مصدر في العالم للغاز الطبيعي المميع (GNL).
 - ج- خامس مصدر في العالم للغاز الطبيعي.
 - ح- سادس شركة عالميا من حيث احتياطات وإنتاج الغاز الطبيعي.
 - خ- في المرتبة الثانية عشرة عالميا كشركة بترولية، والخامسة والعشرون من حيث عدد الموظفين.
- إلى أن مهامها استمرت، كما يلي:

- 1- تلبية احتياجات السوق الجزائرية للمحروقات، خاصة الغاز الطبيعي الذي يعتبر من أولوياتها.
- 2- تموين السوق العالمية بالمحروقات السائلة والغازية والطاقة عامة.
- 3- ضمان تنمية صناعة المحروقات (شرط استمراريته).

ثانيا: أهداف سوناطراك: لسوناطراك مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، من أهمها:

- أ- الإبقاء على نمو سوناطراك وتعزيز قيادتها في الجزائر وإفريقيا، ومكانتها بين قادة الصناعة والتجارة العالميتين في مجال المحروقات السائلة والغازية.
 - ب- الإسراع والإنهاء بنجاح عملية التكيف مع الشروط الجديدة التي حددها قانون المحروقات الجديد (05/07) للتعهد إلى المعايير العالمية.
 - ت- التكفل كمؤسسة وطنية ناجحة ومتطورة لبلد نفطي وغازي في تحسين تقييم الموارد الوطنية للمحروقات، وخلق الثروات لصالح التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.
 - ث- الاستمرار في جعل أنشطة المنبع (AMONT) أساس تقدم سوناطراك، ومحور أساسي لتوسيع احتياطات الجزائر وتدعيم نشاطها في الخارج.
 - ج- تنويع أنشطة المصب (AVAL) ورفع مساهمتها في أرباح الشركة بالجزائر وخارجها.
 - ح- الاستمرار في التحكم وتخفيض التكاليف لضمان البقاء: الأولى في الجزائر، الأولى في إفريقيا، وقائدة الصناعة الغازية في المنطقة الأورو متوسطية، وفي الصدارة العالمية.
- الفرع الثاني:** التعريف بمنتجات سوناطراك وعملائها: تتميز سوناطراك بكونها مجمع طاقي له العديد من المنتجات التي يتم تسويقها وطنيا ودوليا، مما يستوجب في هذا الإطار التعريف بأهم بمنتجات هذا المجمع، وبأسواق هذه المنتجات.

³ سوناطراك: التعريف بالمؤسسة، متاح في: <http://www.sonatrach.com/ar/sonatrach-en-bref.html>

أولاً: التعريف بمنتجات سوناطراك: لسوناطراك مجموعة من المنتجات تتنوع ما بين المحروقات ومشتقاتها، كهرباء واتصالات، مياه البحر المحالة، خدمات مالية وبيئية، ومنتجات منجمية، إلى أنها تركز على المحروقات كمنتجات رئيسية وأساس نشاطها، والتي تتمثل فيما يلي:

- النفط البترول
- الغاز الطبيعي

أ- مراحل الإنتاج: تمر عملية إنتاج المحروقات بالمراحل التالية:

1- التنقيب:

2- الحفر

3- الاستخراج

4- معالجة المحروقات الخامة

ب- إنتاج سوناطراك من المحروقات: تنتج سوناطراك إضافة إلى المحروقات الخامة (النفط والغاز) تشكيلة متنوعة من مشتقات المحروقات الخامة، حيث يمكن توضيح بصفة عامة إنتاج سوناطراك من خلال سنة 2013 كما يلي:

1- النفط الخام: 49,4 مليون طن مكافئ للبترول (سوناطراك طاقة إنتاجية تقدر بـ: 1,4 مليون برميل يوميا)

2- المكثفات: 6.6 مليون طن مكافئ للبترول.

3- الغاز الطبيعي: 127.2 مليار

4- الغاز الطبيعي المميع 25 : GNL مليون م

5- غاز البترول المميع 7.3 : GPL مليون طن مكافئ للبترول.

6- منتجات مكررة: 23.8 مليون طن مكافئ للبترول.

ثانياً: عملاء سوناطراك: يتنوع عملاء سوناطراك لتنوع أنشطتها ومنتجاتها، إلى أنها تركز على عملاء منتجاتها الرئيسية (المحروقات) وتقسّمهم ما بين السوق الوطنية والسوق الدولية، لذلك فهم يتوزعون على المستويين التاليين:

أ- السوق الوطنية: تعطي سوناطراك لتلبية طلب السوق الوطنية الأولوية لسيما في الغاز الطبيعي، حيث

وجهت خلال سنة 2013 إليها ما يلي:

• نفط خام: 330 ألف طن مكافئ للبترول.

• الغاز الطبيعي: 33376 مليون سم

• غاز البترول المميع: 1,9 مليون طن مكافئ للبترول.

• منتجات مكررة: 10,15 مليون طن مكافئ للبترول.

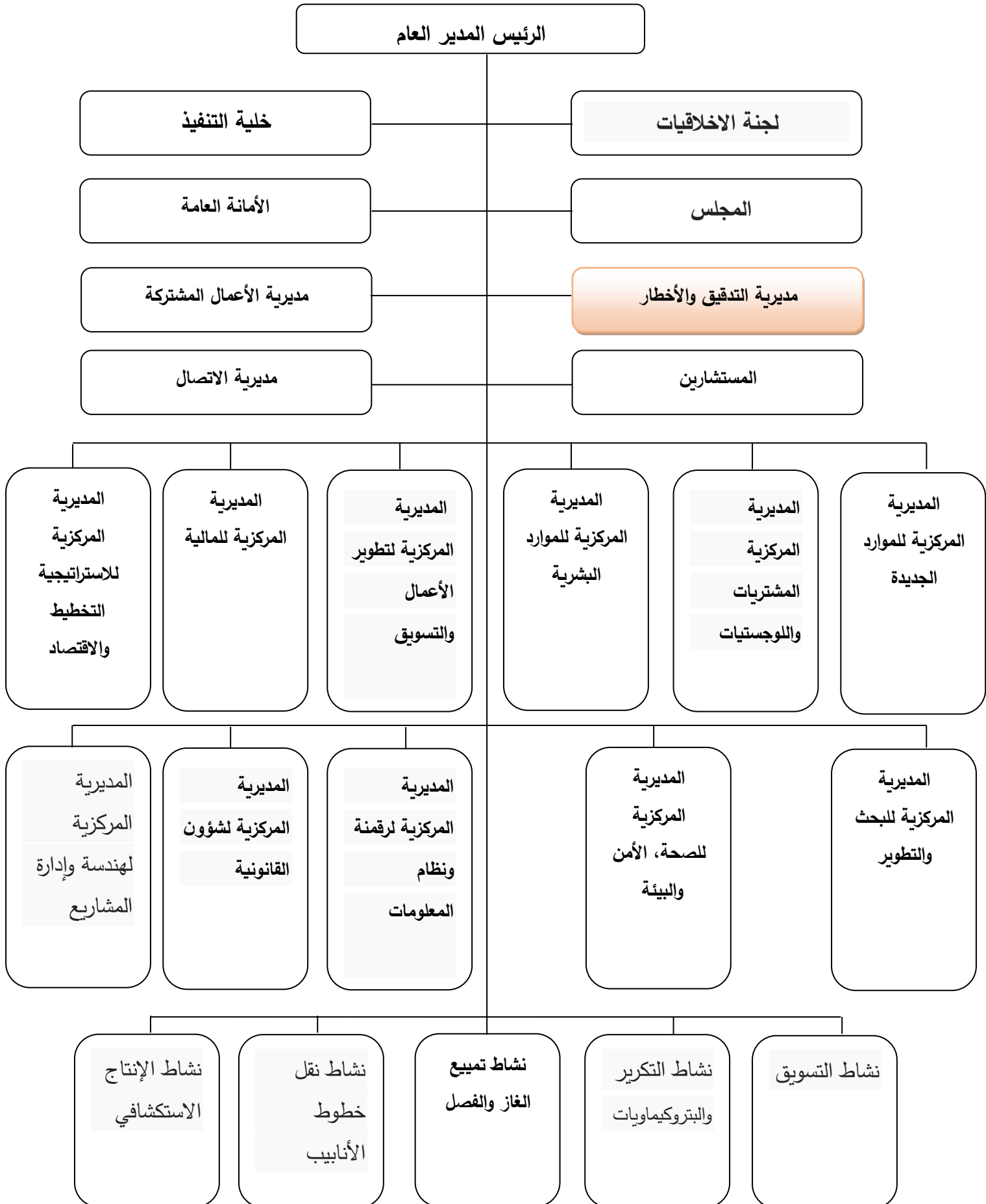
ب- السوق الدولية: تسعى سوناطراك إلى تلبية حاجيات السوق الدولية من المحروقات الخامة ومشتقاتها، حيث

صدرت في 2013 ما قيمته 63.5 مليار دولار أمريكي.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمجمع سوناطراك:

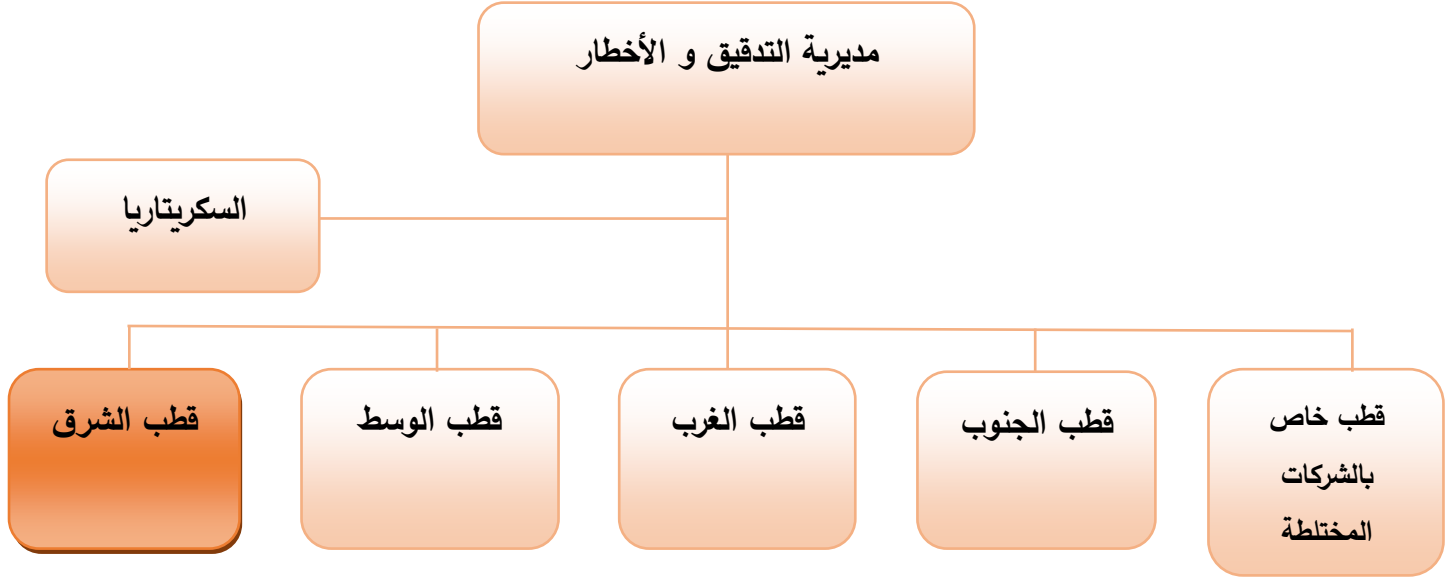
نلخص الهيكل التنظيمي الإداري الكلي لمؤسسة سوناطراك فيما يلي:

الشكل رقم (04) : الهيكل التنظيمي الإداري للمديرية العامة لمؤسسة سوناطراك



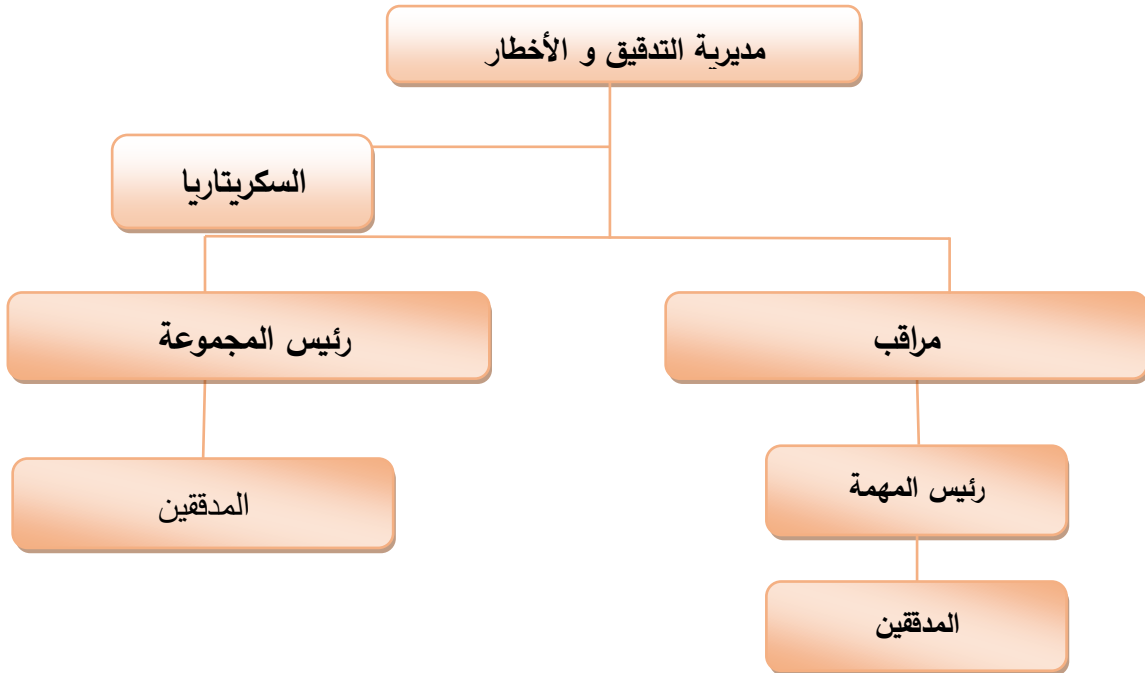
نجد من خلال الهيكل التنظيمي لسوناطراك أن مديرية التدقيق والأخطار لها تواصل مباشر مع المديرية العامة و هذا يدل على الاستقلالية و الفعالية لدور التدقيق على مستوى المؤسسة مما سيضمن الحماية الشفافية و النزاهة، و بناءا عليه و قبل الشروع في الجانب التطبيق نوضح من خلال ما يلي الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للمديرية المركزية للتدقيق والأخطار



و بمأن قطب التدقيق على مستوى الشرق للمؤسسة هو المسؤول على المنطقة الصناعية لسكيكدة لمؤسسة سوناطراك محل مهمة التدقيق الداخلي نوضح الهيكل التنظيمي له كما يلي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي الإداري لمديرية التدقيق و الأخطار "قطب الشرق لسوناطراك"



مصدر الهياكل الإدارية التنظيمية: المديرية العامة لمؤسسة سوناطراك

المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سوناطراك. تركز الدراسة الميدانية على التأكيد الواقعي إلى العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في مركب تميمع الغاز الطبيعي، ونحاول إسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في المؤسسة.

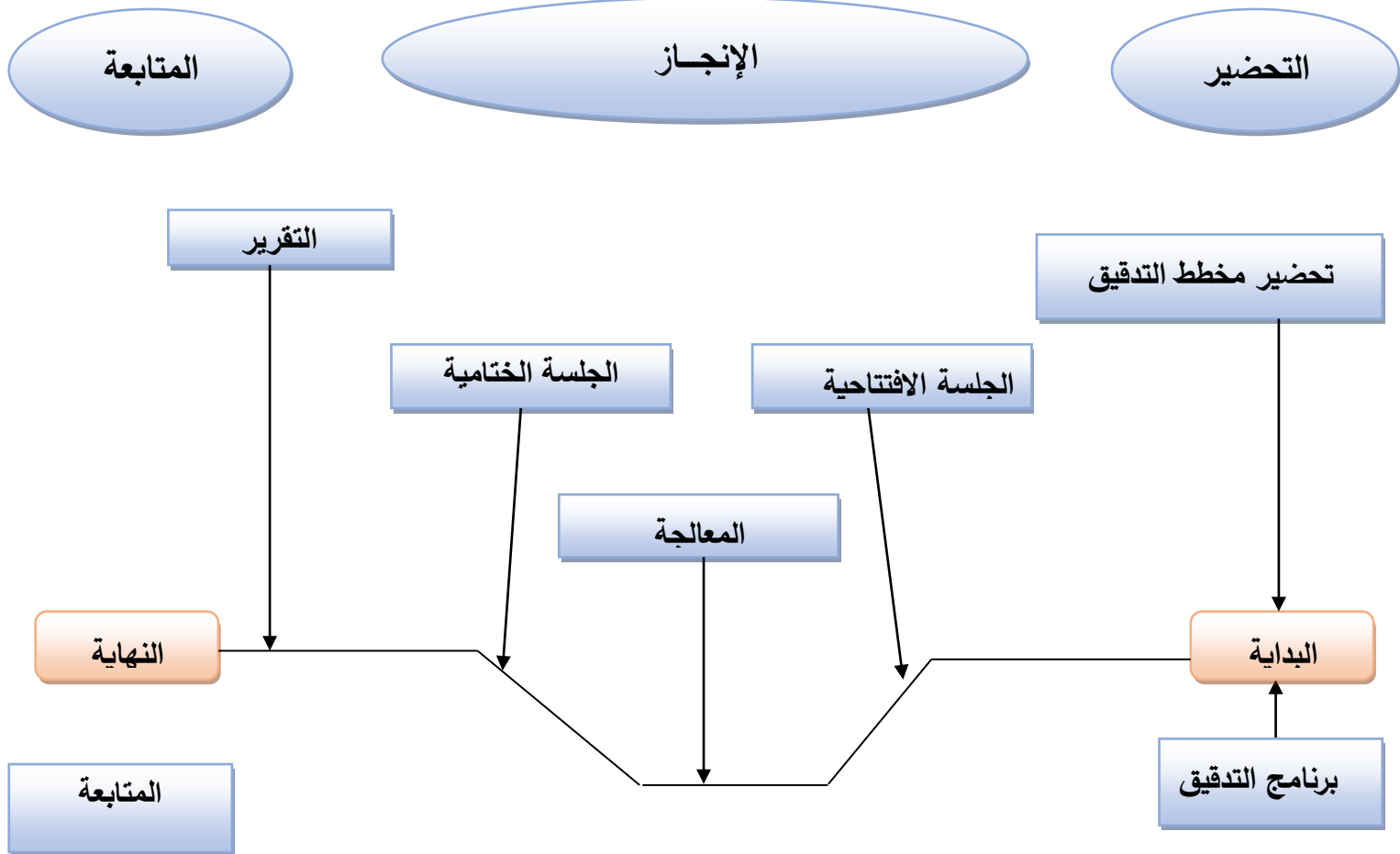
المطلب الأول: منهجية وأدوات الدراسة للمتغيرات

أولاً: منهجية و أدوات التدقيق الداخلي (المتغير المستقل) :

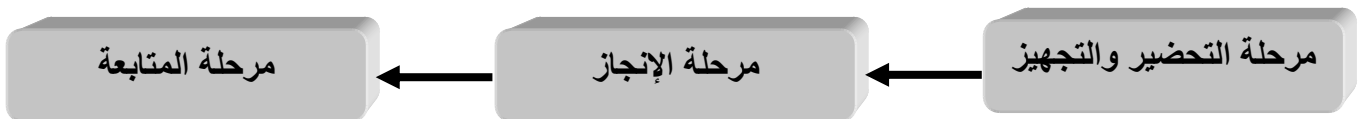
نوضح من خلال هذا الشكل المنهجية المتبعة في عملية التدقيق الداخلي

الشكل رقم (07): المنهجية المتبعة في عملية التدقيق الداخلي

خطوات التدقيق الداخلي



تتكون عملية التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل:



1- مرحلة تحضير مهمة التدقيق:

1.1 "تحضير جدولة عملية التدقيق الداخلي"

يجب أن يغطي برنامج التدقيق الداخلي كل عناصر النظام من أجل كل الوظائف ويجب أن يوافق عليه من طرف المديرية.

تأسيس برنامج تدقيق يكون من خلال تسطير العناصر التالية:

- الأهداف
- الأبعاد
- المسؤوليات

2.1 إعداد خطة التدقيق: يجب أن تتضمن خطة التدقيق:

- أهداف التدقيق
- أسماء و صفة فريق التدقيق
- الهياكل المراد تدقيقها
- المسؤول على الهيكل
- التاريخ و الوقت
- المكان
- معايير التدقيق.

الإختبار رقم 01:

- القيام بتطوير خطة تدقيق للهيكل الذي سنقوم بمراجعتة (تم تكوين البرنامج).
- القيام بإعداد قائمة مراجعة النشاط الذي سنراجعه.

2- مرحلة الإنجاز:

1.2 "الجلسة الإفتتاحية": قد تتكون الاجتماعات الافتتاحية للتدقيق الداخلي ببساطة من الإبلاغ عن

- إجراء تدقيق للمؤسسة، وشرح طبيعة ذلك التدقيق، أو
- العرض المتبادل للمشاركين
- مراجعة أهداف ونطاق التدقيق
- الموافقة على الجدول الزمني لخطة التدقيق
- تأكيد تواجد الأشخاص الضروريين والخدمات اللوجستية
- تأكيد قواعد الأمن في حالات الطوارئ و ضوابط الوصول

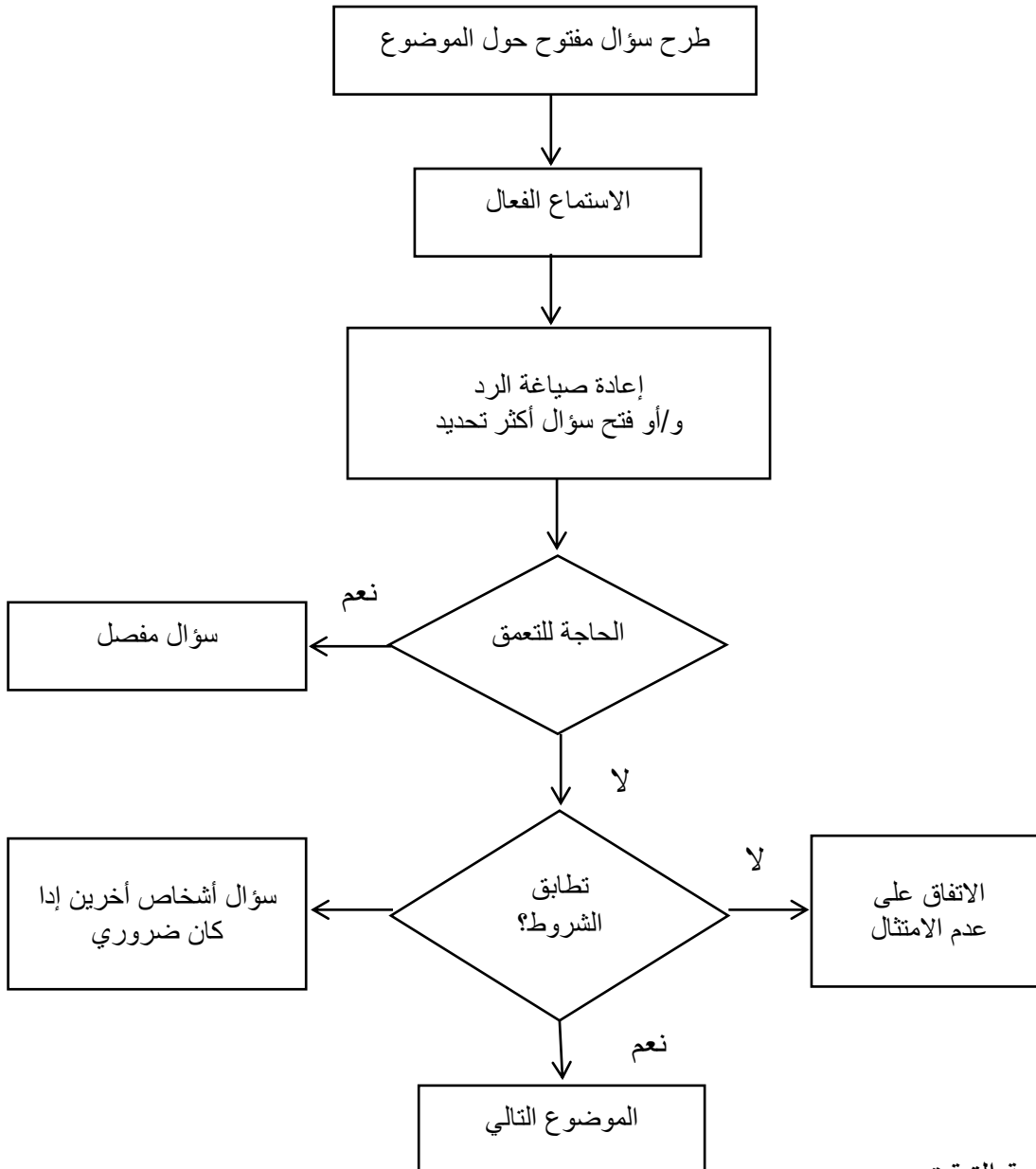
الإختبار رقم 02: مناقشة جلسة الافتتاح

2.2 طريقة التدقيق:

- أخذ العينات.
- مراجعة الملفات.
- الاستجواب عن طريق طرح الأسئلة.
- الملاحظة.

3.2 تقنية الاستجواب: نشرح تقنية الاستجواب عن طريق المخطط التالي

الشكل رقم (08) تقنية الاستجواب عن طريق المخطط



المصدر: مديرية التدقيق

4.2 إجراء مهمة التدقيق الداخلي:

الإختبار رقم 03: محاكاة التدقيق بالمجموعة: يقوم فريق التدقيق بتوزيع مجموعة من الأخطار على كل مدقق من أجل إجراء اختبارات على عينة من الملفات و باستخدام أدوات و مقابلات

المجموعة	المدققين	المجموعة	الخاضع للتدقيق
G1		G3	
G2		G4	
G3		G2	
G4		G1	

5.2 الجلسة الختامية: يجب على فريق التدقيق عقد اجتماع ختامي مع المدققين (الإجتماع برئاسة

رئيس المدققين) من أجل:

- شكر الجهة الخاضعة للتدقيق على توافرها و مساهمتها
- تذكر بأهداف التدقيق
- عرض نتائج واستنتاجات التدقيق
- ذكر نتيجة التدقيق وعرض التوصيات
- يجب تسجيل الجلسة الختامية

الاختبار رقم 04: مناقشة الجلسة الختامية تكون عن طريق تقرير مهمة التدقيق تصادق عليه المؤسسة الخاضعة للتدقيق و يكون التقرير يحتوي على العناصر التالية:

- تحديد القطاع الخاضع للتدقيق
- أهداف ونطاق التدقيق
- تاريخ ومكان التدقيق
- معايير التدقيق
- قائمة الوثائق المستخدمة: المعايير والتوثيق الداخلي
- التعريف بفريق التدقيق
- التعريف بالجهة الخاضعة للتدقيق
- جميع النتائج وعدم المطابقة
- التوصيات
- خلاصة حول مطابقة النظام.

3- مرحلة المتابعة: الإجراءات التصحيحية:

إن إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق مسؤولة عن تحديد والشروع في جميع الإجراءات التصحيحية اللازمة لحل عدم المطابقة المذكورة من خلال تقرير فريق التدقيق، كما يجب ذكر اسم المسؤول ووضع تاريخ كحد لتنفيذ الإجراءات التصحيحية.

- تحقق من تنفيذ الإجراءات التصحيحية والإجراءات الوقائية وإجراءات التحسين.
 - التأكد من فعالية الإجراءات المنفذة حيث لا يشارك المدقق في تنفيذ توصياته الخاصة.
 - المدقق لا يفعل الأشياء، إنه يراقب كيف تتم الأمور.
 - المدقق الحق في إبلاغه بالإجراء المتخذ بشأن توصياته.
- الخلاصة:** كخلاصة لما سبق نستطيع أن نقول أن:
- التدقيق الداخلي يخلق القيمة المضافة للمؤسسة.
 - يشكل التدقيق فرصة للجهة الخاضعة للتدقيق من أجل الحصول على وجهة نظر مستقلة وموضوعية وشاملة لتقدير جهودهم نقاط القوة ومراجعة نقاط الضعف وضمان التحسين المستمر.

ثانيا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساسا في كل الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

1- الإجراءات التنظيمية والإدارية: و تتمثل فيما يلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل و التداخل في المهام،
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية م منذ البداية إلى النهاية و يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر،
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد المسؤوليات و نتيجة الخطأ أو الإهمال،
- تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف،
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة،
- إعطاء تعليمات صريحة لكي يقوم كل موظف مراقب بالتوقيع على المستندات كإثبات على م قام به الموظف التابع لع من عمل،
- رقمنة المستندات كما هو معمل به في شركة سوناطراك، حيث قامت بمشروع "GED" (GESTION ELECTRONIQUE DES DOCUMENTS) و يمنح المسؤول الأول للدائرة الصلاحيات لكل موظف بما يراه مناسباً و ذلك من أجل مركزية المعلومة و حسن المراقبة و تسهيل تبادل المعلومات بين الأقسام و كل المصالح،
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين بين فترات مدروسة حسب أهمية المناصب دون تعطيل السير الحسن للعمل.

الإجراءات المحاسبية : و تضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل فرضية الغش والاحتياالي و يسهل على المؤسسة على الحصول على المعلومة بسرعة و الاستعداد لأي زيارة لخلية التفتيش،
- عدم إشراك أي موظف في تدقيق عمل قام به بل يقوم بذلك موظف آخر،
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي،
- إجراء مطابقة دورية تكون من خلال جداول شهرية، ثلاثية، سداسية و سنوية لإنجازات كل مصلحة و ذلك لضمان التماثل في الميزانية المخصصة و تقادي أي خطأ،
- القيام بجرد مفاجئ و دوري للنقدية و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

2- الإجراءات العامة: و تضم ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار،
- التأمين على الموظفين الدين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة،
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر،
- استخدام وسيلة الرقابة الجدية بجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية،.
- استخدام وسائل المراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة كتوقيع الصكوك،
- القيام بإجراءات تفتيش للأقسام الخاصة بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس.

و يمكن تلخيص الإجراءات السابقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب

ثالثاً: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندا يبدأ المدقق عمله، و على ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم التدقيق المناسب.

1- الإستبيان: يمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يعتقد المدقق الداخلي بأنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية و الإجابة عن هذه الأسئلة إما ب (نعم) أو (لا)، فإذا كانت الإجابة بنعم فمعنى ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يفى بالغرض.

2- الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الإستبيان، و هذا الملخص هو أمر متروك لكل مدقق على حدا يضع الأسس و يقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

3- التقرير الوصفي: يتم عمل وصف لكل عمل من النشاط ومن يقوم بها، و نوعية المستندات و السجلات المستعملة و من المسؤول عنها، من مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة.

4- دراسة الخرائط التنظيمية : وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة و خرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات و النقدية و الأجور.

5- فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المدقق على قائمة من السجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها و عهدتها و تدقيقها، و قائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستندية، و من تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، و تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع.

المطلب الثاني: عرض مهمة تدقيق تمت في إحدى مركبات شركة سوناطراك

بعدما تطرقنا في المطلب الأول إلى منهجية عمل التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركة سوناطراك، نحاول تدعيم و تأكيد الدراسة النظرية بعرض و تحليل لمهمة تدقيق داخلي حقيقية على مستوى إحدى وحدات الشركة، حيث أحيطكم علما أنني كنت من بين العينة الممارس عليها عملية التدقيق الداخلي في العديد من المرات، ونظرا للصفات الكبيرة التي تتعامل بها الشركة على المستويين الوطني و العالمي ارتأينا أن نعرض مهمة تدقيق حقيقية تمت بإحدى مركبات شركة سوناطراك، من دون ذكر إسم المركب محل التدقيق و ذلك لسرية الوثائق و التقارير و هو مبدأ أساسي وجوهري تقوم عمليات التدقيق في مختلف المجالات.

مهمة التدقيق الداخلي محل الدراسة تخص عملية تدقيق قامت بها مديرية التدقيق و المطابقة لشركة سونا طراك على مستوى إحدى مركبات المنطقة الصناعية بسكيكدة لسنة 2016 و فيما يلي نستعرض مختلف مراحل تنفيذ هذه المهمة:

- التبليغ بالمهمة: تقوم مديرية التدقيق و المطابقة بإخطار المؤسسة محل التدقيق ببرمجة مهمة تدقيق مع تحديد مايلي:

▪ موضوع المهمة "تدقيق عمليات إبرام الصفقات"

- تاريخ بداية ونهاية المهمة.
- إبلاغ المؤسسة محل التدقيق بأسماء و صفة فريق التدقيق حيث يتكون من:
 - مشرف على المهمة (Superviseur de la mission)
 - رئيس مهمة التدقيق الداخلي (Chef de mission d'audit interne)
 - مدققين داخليين (Auditeurs internes)

أولاً: مرحلة تحضير مهمة التدقيق: حيث تتميز هذه المرحلة بإعداد و تحضير جميع الوثائق اللازمة المتعلقة مباشرة بمهمة التدقيق بخصوص موضوع المهمة و المتمثل في " تدقيق عمليات إبرام الصفقات ".
الوثائق و المستندات المتعلقة مباشرة بهذه المهمة، من إجراءات، تعليمات، قوانين و الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، إجراءات R18, System A

تعريفات:

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة: و الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يشرح التسلسل التنظيمي لجميع المصالح و التي لها علاقة مباشرة و غير مباشرة بإبرام الصفقات.
- R18 : و هو القانون الداخلي للمؤسسة الذي تخضع له خلال عمليات إبرام الصفقات.
- System A: هو المرجع الداخلي للمؤسسة الذي ينظم العلاقة بين مختلف المصالح في إطار مختلف المراحل التي تمر بها عملية التموين.

إعداد جدول المخاطر: اعتماد على اجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية للشركة يقوم فريق التدقيق بإعداد جدول المخاطر المحتمل وقوعها أثناء مختلف مراحل ارام الصفقات في المؤسسة .
فريق التدقيق حدد تسع نقاط مهمة خلال عملية ابرام الصفقات في المؤسسة التي يمكن أن تشكل أخطار على المؤسسة أو أفرادها أثناء هذه العملية .

كل نقطة من النقاط التسعة المحددة توافق مهمة معينة متعلقة بإبرام الصفقات حيث لجأ فريق التدقيق الى تحديد مختلف المخاطر بالنسبة لكل مهمة والتي يعتمد عليها المدقق خلال مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق بالإضافة الى تحديد هذه المخاطر يتم تصنيفها على أساس درجة الخطورة (قوي ،متوسط ، ضعيف) فيما يلي :

جدول مخاطر المحدد من طرف فريق التدقيق:

جدول المخاطر:

الملاحظة	إجراءات الرقابة الداخلية	تقييم الخطر	الأخطار	الأهداف	المهام
	<ul style="list-style-type: none"> • تفويضات السلطة • مذكرات و الإجراءات المتعلقة بعملية إبرام الصفقات 	قوي	<ul style="list-style-type: none"> • مخاطر التكرار أو خارج نطاق الرقابة • المعرفة الشفوية لمبادئ الشراء • انعدام الأمن و الصرامة 	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من وجود ميثاق المسؤولية وسلطات التوقيع • وجود إجراءات ومذكرات مجمعة في ملف • فصل الوظائف 	<p>تنظيم الهياكل المشاركة في دائرة إبرام الصفقات محدد بوضوح ومعروف للجميع ويلبي احتياجات المؤسسة (Organisations des structures intervenant dans le circuit de cassation des marches</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • اختصاص وترخيص هيكل التعاقد (تأهيل الهيكل التعاقدية) 	قوي	<ul style="list-style-type: none"> • مخاطر عمليات الشراء غير الضرورية (طلبية شخصية أو بدون ميزانية) • مخاطر عمليات الشراء غير المصرح بها • عدم اهتمام الموردين المؤهلين • خطر عدم جدوة العملية 	<ul style="list-style-type: none"> • ضمان النتيجة الفعالة للمعاملة (المشتريات) من حيث التكلفة والجودة ومراقبة الوقت 	<p>توافق الشراء مع حاجة العمل والتي يجب أن تحتوي على المعلومات اللازمة لإعداد العروض (Achat correspond à un besoin de l'entreprise et qui doit contenir les informations nécessaires à la préparation des offres)</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • تفويضات الصلاحيات • إجراءات مراقبة الميزانية 	قوي	<ul style="list-style-type: none"> • مخاطر عمليات الشراء غير المصرح به • مخاطر عمليات الشراء غير المتوافقة • المصاريف غير الضرورية • تحقيق أعمال غير مدرجة في الميزانية • التأثير على أداء المؤسسة 	<ul style="list-style-type: none"> • فصل الوظائف • تحقيق الأهداف المحددة للهيكل • التحكم في التكاليف و الاستخدام السليم للمصروفات التي لها علاقة 	<p>تأكيد المتطلبات من قبل الأشخاص المصرح لهم (Validation du besoin par des personnes autorisées)</p>

<p>إطلاق المعاينة (Lancement de la consultation)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ضمان الامتثال لمبادئ حرية الوصول إلى الأوامر والمعاملة المتساوية للمرشحين 	<ul style="list-style-type: none"> • تقديم الموردين غير المؤهلين • معاينة مورد مدرج في القائمة السوداء • تجاوز العتبة النقدية المسموح بها 	<p>قوي</p>	<ul style="list-style-type: none"> • قاعدة بيانات للموردين المؤهلين والقائمة السوداء على التوالي. • إجراءات الشراء المعمول بها (وفقاً للفصل ذي الصلة)
<p>استلام العروض (Réception des offres)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ضمان استلام العروض في المواعيد النهائية المطلوبة • ضمان أمن وعدم الكشف عن هوية مغلف العرض 	<ul style="list-style-type: none"> • فقدان العروض • إغفال تسجيل المظاريف • فتح العطاءات وتعديل العروض 	<p>قوي</p>	<ul style="list-style-type: none"> • إجراءات التسجيل وحفظ المغلفات
<p>تقييم العروض (Evaluation des offres)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ضمان الالتزام بمبادئ المعاملة المتساوية للعروض بشفاافية. • التأكد من الحصول على أفضل عرض من حيث الجودة والسعر والمواعيد النهائية 	<ul style="list-style-type: none"> • الإضرار بصورة الشركة • الترتيب المتحيز للعروض • رجوع المناقصين 	<p>قوي</p>	<ul style="list-style-type: none"> • قرار تشكيل اللجنة واختيار أعضاء لجنة تقييم العطاءات. • معايير التقييم محددة مسبقاً ومدرجة في طلب العروض
<p>منح العقد (Attribution du marché)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • توقيع العقد من قبل الطرفين في الوقت المناسب 	<ul style="list-style-type: none"> • توقيع العقد من قبل أشخاص غير مصرح لهم. • النزاع والتقاضى • انسحاب المورد الفائز 	<p>قوي</p>	<ul style="list-style-type: none"> • تفويض سلطة التوقيع. • إجراءات التسوية الودية والإشعار الرسمي. • تطبيق العقوبات ذات الصلة (القائمة السوداء ، إلخ).
<p>التقرير (Reporting)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • الالتزام بالإجراءات المعمول بها 	<ul style="list-style-type: none"> • اتخاذ القرار غير الكافي 	<p>قوي</p>	<ul style="list-style-type: none"> • إجراء الإبلاغ

بعد تحديد جدول المخاطر يتم تقسيم المهمات على فريق التدقيق حيث يتكفل كل مدقق بدراسة مجموعة من الاخطار خلال المهمة حسب برنامج عمل يعد من طرف رئيس المهمة انطلاقا من كفاءة كل مدقق ويكون كما هو ممثل في الجدول الآتي:

برنامج العمل (Programme de travail)

التاريخ		مرجع ورقة العمل	الأدوات	المسؤول	الأهداف	
النهاية	البداية					
تنظيم دائرة إبرام الصفقات (SPM) وتعميم الإجراء						
		وع 1أ	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> ضمان إنشاء منظمة مناسبة مسؤولة عن عملية الشراء. فحص الخطة التنظيمية المعتمدة (قرار، ...). مهام ومسؤوليات هيكل SPM (إن وجد). 	
		وع 2أ	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 02	<ul style="list-style-type: none"> ضمان تعميم إجراءات الشراء E-25 (A408R18) ضمان تعميم الإجراء. التحقق من وجود وضع تشغيل أو إجراء داخلي يحدد شروط التطبيق (المستندات المتبادلة مع التسلسل الهرمي وإدارة المشتريات المركزية.... إلخ). التحقق مما إذا كان التدريب و التكوين للموظفين المعنيين قد تم توفيره أو التخطيط له. 	أ
التعبير عن طلب الشراء						
		وع ب1	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن التعبير عن الحاجة أو طلب الشراء يتم من خلال هيكل مفوض و له المهارات اللازمة. التحقق من قدرة الهيكل الطالب (إذا كانت الحاجة تتطابق مع مهمة الهيكل). التحقق من قدرة الهياكل التي شاركت في تطوير الملف التقني أو طلب العروض (أوراق التنظيم والوظيفة) 	ب
إطلاق الأعمال (دفتر الشروط / معاينة الموردين - الطلبية...)						ج

		وع ج 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 04	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن كل عملية شراء لديها تأشيرة ميزانية. - التحقق من وثيقة تأشيرة الميزانية (سلطة التوقيع، ومراقبة الميزانية، والتوافق مع الميزانية المبلغ عنها، وما إلى ذلك). - التحقق من مطابقة تأشيرة الميزانية مع تأشيرة لجنة المشتريات المختصة من حيث الموضوع والمبلغ. - التحقق مما إذا كان مقدار عملية الشراء غير مقسم من أجل الهروب من الإجراء، خاصة في حالة الأوامر دون استشارة. 	1
		وع ج 1.2	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن دفتر طلب العروض كان موضوع إنشاء ملف مناقصة وفقاً لدفتر الشروط القياسي لسونا طراك. - تحقق من نشر دعوة طلب العروض - التحقق من التعليمات لمقدمي العروض (IIS) على وجه الخصوص الشروط والأحكام العامة للتقديم وتقييم العروض و منح الصفقة كما هو صادر عن سونا طراك. - التحقق من البيانات الخاصة للدعوة لتقديم العرض (DPAO): وجود المعلومات اللازمة التي تسمح لمقدمي العروض بإعداد عروضهم، ولا سيما الضمانات المالية أو المستندات أو المعلومات المطلوبة من مقدمي العروض، واللغة التي سيتم استخدامها، والوقت المسموح به لإعداد العروض، ومدة سريان العروض، والموعد النهائي لتقديمها والإجراءات الشكلية لهذا الغرض، والعنوان الدقيق لتقديم العرض، وتاريخ ووقت تقديم و فتح العروض. 	2
		وع ج 2.2	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن أي عملية معاينة للموردين كانت موضوع إنشاء ملف يحدد بوضوح النطاق التقني والأحكام المالية والإدارية. - طلب المناقصات ولا سيما الملف التقني (المواصفات التقنية وجميع المعلومات الأخرى اللازمة لمقدمي العروض) ؛ - ملف إداري (السجل التجاري والمعلومات الأخرى التي تراها إدارة التعاقد ضرورية). 	
		وع ج 1.3	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن نشر المناقصة والتمديدات والإلغاءات منح العقود قد تمت وفقاً لشروط وأحكام النشر 	3

			<ul style="list-style-type: none"> المقارنة و الربط 		<p>المطلوبة.</p> <ul style="list-style-type: none"> - التحقق من وجود اشتراك مع BAOSEM وهي المصلحة و المجلة المسؤولة عن نشر طلب المناقصات. - فحص مدى كفاية محتوى منشور المناقصة مقارنة بموضوع ملف دفتر الشروط المعني - مراجع المناقصة، طرق تقديم العطاءات، نوع العملية (خطوة واحدة (1) أو خطوتين (2)) ، شروط الأهلية أو الاختيار المسبق، الغرض من العملية، قائمة موجزة بالمستندات المطلوبة مع الإشارة إلى ملف المناقصة المعنية للحصول على التفاصيل، ومدة إعداد العطاءات، والتزام التأمين الأولي ، والتقديم في ظرف مزدوج مختوم مع الإشارة "لا تفتح) ومراجع طلب العروض وسعر الوثائق عند الحاجة إلى السعر. - التحقق من أن الحد الأدنى من الوقت لإعداد العرض أكبر من أو يساوي ثلاثة (3) أسابيع 	
		وع ج 2.3	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق مراجعة قاعدة بيانات الوردين المقارنة و الربط 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن اختيار الموردين مأخوذ من قاعدة بيانات محدثة للموردين (حالة معاينة الموردين) - التحقق من وجود قاعدة بيانات محدثة للموردين (إجراء للبحث وتجديد الموردين). - التحقق من استيفاء الموردين المختارين لمتطلبات مجال الاستشارة ؛ - التحقق من أن الموردين المختارين ليسوا جزءًا من قائمة الموردين المستبعدة من قبل سوناطراك. - تقييم الظروف والأسباب الداعمة لقرار الهيكل التعاقد في حال عدم قدرته على استشارة ثلاثة موردين ويجب عليه استشارة اثنين (02) الموردين. 	
		وع ج 4	<ul style="list-style-type: none"> مراجعة الوثائق ورقة Excel المقارنة و الربط 	المدقق 04	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن المبلغ التراكمي السنوي حسب المورد / النوع لا يتجاوز الحد المسموح به (=> MDA50) - التحقق من العقود الممنوحة وفرزها حسب المورد / الطبيعة. - تحديد مجموع مبالغ العقود حسب المورد والنوع. - تقدير مبالغ العقود التي منحها أعلاه فيما يتعلق بالحد المسموح به. 	4

		وع ج 1.5	<ul style="list-style-type: none"> مراجعة الوثائق ورقة Excel المقارنة و الربط 	المدقق 04	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن مقدمي العروض، بعد أن قاموا بسحب دفتر الشروط، قد دفعوا الرسوم المطلوبة. - التحقق من إيصالات الدفع. -التوفيق مع سجل السحب. 		
		وع ج 2.5	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن الموردين المختارين قد استلموا ملف المناقصة - التحقق من إرسال ملف المناقصة إلى الموردين. - التحقق من تأكيد استلام الملف المذكور من قبل الموردين. 	5	
استلام أطرفة العروض							
		وع د 1	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من تسجيل الأظرفة الواردة ووجود متابعة لتقديم العروض من قبل الدائرة المعنية. - التحقق من وجود إجراءات التسجيل البريدية والامثال لها (سجلات المكتب العام إن وجدت). - التحقق من وجود تسجيل ثان للأظرفة المستلمة على مستوى هيكل التعاقد. - نظام مراقبة استلام العروض (ظرف) - تمديد الأجال. 	1	د
		وع د 2	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> التحقق من شروط حفظ وتأمين الأظرفة المستلمة. - نظام لتخزين وتأمين الأظرفة المستلمة 	2	
فتح أظرفة العروض المستلمة من طرف المتنافسين (العروض التقنية)							
		وع ه 1	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن لجنة فتح العروض قد قامت بفتح الأظرفة في التاريخ، والعنوان الثابت وبما يتوافق مع الشروط المطلوبة في وثائق دفتر الشروط. - التحقق من انتظام تسجيلات العروض في السجل المفتوح لهذا الغرض. - التحقق من أن سجلات السحب والاستلام مذكورة بالأحرف الأولى من قبل الهيكل المتعاقد. - التحقق من إثبات الدفع فيما يتعلق بالمقدمين الذين قاموا بسحب دفتر الشروط، إذا كان شرط مطلوب. - التحقق من إرسال الدعوات للمشاركة إلى أعضاء لجنة فتح العروض وممثلي الهيكل التعاقد المترشحين (تحديد تاريخ إرسال 	1	

					<p>(الدعوة)</p> <ul style="list-style-type: none"> - التحقق من وجود تأشيرة من لجنة المشتريات المختصة وإشعار الدعوة لتقديم العروض وتمديد المواعيد إذا كان موجود. - التحقق من عدم توافق أعضاء لجنة فتح العروض " COP " مع أعضاء لجنة تقييم العروض التقنية " CEOT " المخصصين لنفس دفتر الشروط. 	
		وع هـ 2	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من توافق العروض التقنية وإعادتها إلى هيكل التعاقد في نهاية الجلسة. - التحقق من فتح العروض حسب أمر الوصول أو استلام الأطراف. - التحقق من أن فتح الأطراف يتعلق فقط بالتي وصلت في الوقت المحدد وأن اللجنة قد رفضت أولئك الذين وصلوا بعد الموعد النهائي دون فتحها. - التحقق من تثبيت تأشيرة COP على الصفحة الأولى من كل وثيقة واردة في العروض التقنية الأصلية للأطرفة المفتوحة. - التحقق من محتوى التقرير، الذي يتم إعداده على الفور، ولا سيما جدول المستندات الناقصة من كل عرض مقارنة بالمستندات المطلوبة في دفتر الشروط. - التحقق من وجود خطاب التقديم والتأمين المالي الأولي والعرض التقني نفسه. - التحقق من توافق المعلومات الواردة في التقرير مع تلك المسجلة في سجل لجنة فتح الأطراف والتحقق من إدراج سجل لجنة فتح الأطراف وتوقيعه من قبل رئيس اللجنة - التحقق من الصفحة الأخيرة من دفتر الشروط التي تحمل علامة "مقروءة ومقبولة" 	2
و معالجة و تقييم العروض						
		وع و 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من موضوع الملف المكلفة به لجنة تقييم العروض التقنية CEOT بما يطابق دفتر الشروط المعني. - التحقق من قرار إنشاء لجنة تقييم العروض التقنية - التأكد من إبلاغ القرار للأعضاء المعنيين ضمن المهلة المطلوبة. - تقدير تركيبة أعضاء لجنة CEOT 	1
		وع و 2	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من الامتثال لتقييم ومعالجة ملفات مقدمي 	2

			<ul style="list-style-type: none"> • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 		<p>العروض (معاينة الموردين).</p> <ul style="list-style-type: none"> - التحقق من أن اللجنة المخصصة قد عالجت العروض المستلمة فقط في غضون المهلة الزمنية المطلوبة للمعاينة وأنها رفضت المستلمة (وصلت) خارج المهلة الزمنية المحددة. - التأكد من أن قائمة وثائق المناقصين مطابقة لمتطلبات المعاينة. - التحقق مما إذا كان قد تم طلب ملفات إضافية من المترشحين. - التحقق مما إذا كانت طلبات توضيح الملفات قد طلبت من المترشحين؛ - تحقق من صحة و إمتثال المعاينة في حالة استلام عرض واحد؛ - التحقق من حالة الحضور تقارير اللجنة الخاصة (حالة حضور المترشحين)؛ - التحقق من تسجيل نتائج عمل CEOT / اللجنة المخصصة في محاضر، توزع على المعنيين. 	
		وع و3	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • تأكد من أن تقرير التقييم النهائي يجب أن يكون مفصلاً ومحفراً ويبرز النتائج خلال جميع مراحل التقييم (المعايير ، التقييم ، أسباب الرفض ، إلخ) بما في ذلك في حالة عدم وجود عرض مماثل من الناحية التقنية. - التحقق من وجود محضر اللجنة الخاصة بتقييم العروض (جدول مقارنة، توصيات، آراء...). ✓ معايير تقييم العروض. ✓ أسباب الرفض. ✓ إعلان النتائج وإعلان المرشح الناجح وتحديد الطبيعة غير الناجحة للقضية إذا كان ذلك موجود (تقييم مزايا الحالة غير الناجحة). 	3
		وع و4	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن سند التأمين المالي الأول (la caution) متوافق وأنه صادر من قبل بنك 	4

			• المقارنة و الربط		<p>بموجب القانون الجزائري ومغطى بضمان مضاد صادر عن بنك أجنبي من الدرجة الأولى و هذا للترشح الأجنبي.</p> <p>- التحقق من امتثال الوديعة.</p> <p>- التحقق من إعادة الوديعة على الفور إلى المناقص الذي لم يوفق بعد التقييم التقني بعد رفض عرضه.</p> <p>- التحقق من إعادة الوديعة بعد يوم واحد من انتهاء فترة الاستئناف إلى المناقص الذي لم يتم اختياره للحصول على العقد والذي لم يقدم استئنافاً؛</p> <p>- التحقق من إعادة الوديعة إلى المناقص الذي لم يتم اختياره ناجح في المناقصة، والذي قدم استئنافاً ، بناءً على إخطار لجنة المشتريات المختصة لهيكل التعاقد بشأن قرار رفض استئنافه؛</p> <p>- التحقق من تحرير التأمينات الأولية بعد تنفيذ الضمانات التعاقدية (ضمان حسن الأداء)</p>		
فتح العروض المالية							
		وع ز 1	<p>• المقابلات</p> <p>• مراجعة الوثائق</p> <p>• المقارنة و الربط</p>	المدقق 03	<p>• التأكد من شفافية طبيعة العمليات لفتح العروض المالية</p> <p>- التحقق من أن لجنة فتح العروض المالية قد اجتمع في التاريخ والوقت والعنوان المحدد في إشعار المناقصة أو في إشعار التمديد.</p> <p>- التحقق من اكتمال النصاب القانوني لعقد الجلسة الافتتاحية ؛</p> <p>- التحقق مما إذا كان لجنة فتح العروض المالية قد تلقت التقرير من CEOT؛</p> <p>- التحقق من وجود خزنة (coffer fort) مخصصة لحفظ العروض المالية ؛</p> <p>- التحقق مما إذا كانت الدعوات المرسلة إلى المناقصين، التي أعلنت لجنة CEOT أن عروضهم متوافقة مع المطلوب، موضوع إقرار</p>	1	ز

					<p>بالاستلام من قبل الأطراف المعنية أو خطابات التأكيد ؛</p> <p>- التحقق من وجود سجل لاستلام العروض المالية للعملية المكونة من خطوتين، مصنفة وموقعة من قبل هيكل التعاقد.</p> <p>- التحقق من وجود رسالة المناقصة المطابقة بالنسبة لكل مترشح.</p> <p>- التحقق من وجود تفاصيل مبلغ العرض المالي وجدول سعر الوحدات.</p>		
		وع ز 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن نتائج عمل لجنة فتح العروض المالية مسجلة في تقرير، موقعة من قبل جميع الأعضاء وتوزيعها على المعنيين. - التحقق من أن التقرير يشير إلى نتائج التحقق من العروض المالية وفحصها وتقييمها وكذلك معايير الاختيار والمعايير التي تحكم ترتيب العروض؛ - التحقق من أن التقرير يحتوي على توصية لمنح العقد أو، إن أمكن، يشير في التقرير إلى عدم جدوة المناقصة؛ - التحقق مما إذا كان هناك أي تحفظات صاغها المترشحون ونتائج معالجتها. 	2	
إضفاء الطابع الرسمي للعملية							
		وع ح 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 02	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن هيكل التعاقد قد تعامل مع حالة تقصير المرشح الناجح بعد 10 أيام من تاريخ الإخطار. - التحقق مما إذا كان هيكل التعاقد قد لجأ إلى العرض بالمرتبة الثانية إذا رأى أن الأسعار المعروضة معقولة. - التحقق مما إذا كان هيكل التعاقد يقوم بالمساس بالضمانات المالية الأولية. - التحقق في حال عدم توقيع العقد من أن الهيكل التعاقد قد ألقى القضية ونشر إشعار الإلغاء. 	ح 1	

					- تقدير المعالجة المخصصة لهذه الحالة.	
		وع ح2	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 04	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من توقيع العقود من قبل الأشخاص المخولين من كلا الطرفين المتعاقدين. التحقق مما إذا كانت عملية الشراء قد حصلت على التأشيرة النهائية لمنح العقد من لجنة المشتريات المختصة (حالة دفتر الشروط)؛ التحقق من الملف الإداري للمرشح الناجح (تفويض الصلاحيات، النظام الأساسي، السجل التجاري،...) التحقق من مسار الموافقة على العقد على مستوى هيكل التعاقد (مصادق على العقد من مصلحة المالية المصلحة القانونية)؛ التحقق من تفويضات صلاحيات التوقيع؛ التدقيق في تأشيرة اللجنة المختصة إذا كان مبلغ العقد أكبر من 50 مليون دينار جزائري في حالة خدمات النقل الجوي والبري والفنادق والمطاعم والخدمات القانونية وخدمات التدريب. 	2
معالجة عدم الجدوى						
		وع ط1	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من امتثال الملفات المعلنة غير الناجحة. تدقيق تقرير التقييم وملفات العروض. حساب وتقدير معدل عدم الجدوى. 	1
		وع ط2	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 01	<ul style="list-style-type: none"> ضمان الامتثال للعملية في حالة عرض واحد. إحصاء حالات العرض الواحد تدقيق ملف المعاينة مع تقرير عدم الجدوى. التحقق من التأشيرة وطلب الموافقة من المسؤول الأول لمواصلة تقييم العرض المذكور. 	2
معالجة الطلب بدون استشارة (>MDA4)						
		وع ي1	<ul style="list-style-type: none"> المقابلات مراجعة الوثائق المقارنة و الربط 	المدقق 04	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من أن اختيار المورد في حالة الطلب دون المعاينة، يتم على أساس جدول مقارن للعروض (Tableau Comparatif des Offers)، 	1

					<p>مصديق عليه من قبل الأشخاص المصرح لهم.</p> <ul style="list-style-type: none"> - التحقق من وجود طلبات عروض رسمية لطلبات دون معاينة. - جدول مقارنة العروض يوضح عناصر المعالجة و اختيار الموردين، مصادق عليها من قبل الأعضاء المعتمدين. 		
		وع ي 2	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 04	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من إضفاء الطابع الرسمي على إتمام عملية الشراء من المورد المحدد من خلال أمر شراء تم التحقق منه حسب الأصول. - التحقق من مطابقة أمر الشراء؛ - التحقق من تفويضات السلطة. 	2	
التقرير (Reporting)							
		وع ك 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 02	<ul style="list-style-type: none"> • ضمان مصلحة المشتريات من وجود تقارير منتظمة عن عمليات الشراء. - التحقق من وجود إجراء لتقديم التقارير. - التحقق من إرسال التقارير المتعلقة بالمشتريات بانتظام. - التحقق مما إذا كان قد تم تضمين جميع حالات الشراء المكتملة في التقارير. 	1	ك
		وع ل 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • تقييم المواعيد النهائية لاستكمال طلبات المناقصات 	1	ل
		وع م 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • تقدير استخدام وطرق منح عقود البرامج وعقود الطلبية. 	1	م
		وع ن 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • تقدير استخدام وإجراءات منح العقود في المعاينة المحدودة وعن طريق العقود المباشرة. 	1	ن
		وع س 1	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 05	<ul style="list-style-type: none"> • تقدير حق الرجوع وطرق الانتهاء من التعديلات. 	1	س

مستوى الخطورة: قوي

2. الموجودات (كل النقاط المستخلصة من خلال الاختبار):

عند معالجة الملفات الخاصة بالاختبار نعرض أهم النقاط المستخلصة والملاحظة

تفويض الهيكل الطالب للشراء:

- يتم توقيع المراسلات المرسلة إلى المرشحين فيما يتعلق بمعانيات الموردين (الإرسال، وتمديد الموعد النهائي، عدم الجدوى، وما إلى ذلك) من قبل رئيس وحدة المشتريات أو رئيسها المؤقت، دون أن يكون لها صلاحيات التوقيع بتفويض المديرية الصناعية الجهوية للمؤسسة X مع أطراف خارجية؛

- يتم التوقيع على طلبات إدخال إشعارات المعلومات إلى BAOSEM (النشر، والتمديد، والإلغاء، الإسناد، وما إلى ذلك) من قبل رئيس وحدة المشتريات، دون تفويضها بإلزام المؤسسة X مقابل BAOSEM؛

- أطلقت إدارة IFC معانيات مع الموردين رقم 06/2014 N °، مما أدى إلى قيام رئيس خلية إبرام الصفقات بإرسال خطاب إلى رئيس الهيكل المذكور، تحت رقم 106 / 2014 بتاريخ 2014/16/12، يبلغه بأن مهمة إجراء المعانيات تقع ضمن اختصاصات خلية إبرام الصفقات، متبوعاً برسالة رقم 50 بتاريخ 2013/20/05 أنشأه الأخير لإبلاغ الهياكل المختلفة التي عهد بها إليه المدير الجهوي للمؤسسة بمهمة معالجة ملفات المعانيات، بدلاً من تقديم وصف وظيفي معتمد من قبل التسلسل الهرمي أو تفويض السلطة، تحدد بوضوح الأدوار والمهام الموكلة لخلية إبرام الصفقات؛

- عند التحضير من طرف خلية إبرام الصفقات، سيتم إرسال خطابات إلى المرشحين الذين تمت استشارتهم، لإبلاغهم بتمديد الموعد النهائي لتقديم العروض، الموافق عليها من قبل الهيكل الطالب للشراء، أي مديرية IFC، بعد الإرسال رقم 07 بتاريخ 2015/08/01، شرع الأخير في فتح الأطراف التي تم استلامها، دون إبلاغ خلية إبرام الصفقات، بالحفاظ على الموعد النهائي، المحدد في البداية، لتقديم العروض، فيما يتعلق للاستشارة رقم 2014/17 / SH "اقتناء حفارة تعمل بالهواء المضغوط"

- قدمت وحدة المشتريات (CPM) طلب تأشيرة إلى لجنة المشتريات المركزية (CMC) للحصول على اتفاق لإطلاق دعوة لتقديم العروض تتعلق بتوفير النقل لموظفي المؤسسة X، كما أن المديرية العامة (DAG) أرسلت طلب تأشيرة ثانية إلى نفس اللجنة، ولكن للحصول على موقفة مباشرة من اخل المجموعة مع "SOTRAZ"، مع العلم أن ملف دفتر الشروط الأول كان يجري تقييمه. أجبر هذا على CMC مطالبة المؤسسة X بإعادة تقديم الملف الخاص بالعقد المباشر بعد إلغاء ملف المناقصة المعني وفقاً للرسالة N ° 2015 / CMC / 59 بتاريخ 2015/29/03.

التعبير عن طلب الشراء:

- جميع العقود الأساسية المتعلقة بعقود الدراسة التي أبرمتها شركة X خلال الفترة 2014-2016 ، خضعت جميعها لتمديد المهلة الزمنية بدافع من التغييرات في الرسومات، نذكر كمثال :

❖ التعديل رقم 01 على العقد رقم 2014/A دراسة إنجاز أعمال بالمنطقة الصناعية؛

❖ التعديل رقم 01 على العقد رقم 2014/B "دراسة قاعدة تدخل 2".

- تم تنفيذ التعديل رقم 01 على العقد رقم A30 / 2014 بتاريخ 2014/14/10، المتعلق بتطوير مباني (الموقع 2)، من قبل المؤسسة X ، فيما يتعلق بالعمل الإضافي الذي لم ينص عليه العقد الأساسي.

- المعاينة رقم SH/2015/06/مركب X - توريد ملحقات الهاتف وأدواته -

❖ ملاحظة الهيكل الطالب أن حاجته تتطلب تعديلاً، و ذلك بعد (33) يوماً بدء المعاينة، والتي تم

من خلالها إرسال خطابات التصحيح إلى المرشحين الذين تمت استشارتهم بإضافة العنصر

"PINCE POUR SERTIR" وإزالة العنصر CONNECTEUR RJ45 8/10

❖ وجود عنصر "مصباح LED" ، بعد إعادة إطلاق المعاينة، والذي لم يكن منصوصاً عليه عند إطلاقها لأول مرة.

❖ عدم الدقة في تسمية العنصر "موصل RJ45" في جدول الأسعار التعاقدية، مع العلم أن الإطلاق

الأول ينص على نوعين (02) من "موصل RJ45": الفئة 10/6 و 10/8.

- المعاينة رقم SH/2015/03/مركب X - توريد ملابس ضباط الحماية -

❖ لاحظ الهيكل الطالب وجود خطأ في كميات التوريد في طلب العروض، ومع ذلك، فقد تم هذا

الاكتشاف بعد إطلاق المعاينة. وتجدر الإشارة إلى أن عرض المناقص "ETS XXX" قد تم

رفضه من قبل اللجنة المختصة المسؤولة عن فتح وتقييم العروض كما هو موضح في التقرير N

01/2015 ° بتاريخ 17 / 2015/06 ، لسبب: "عدم تحمل مسؤولية تعديلات الكميات المبلّغ

عنها بخطاب التعديل رقم 132 / 15 / CPM بتاريخ 15/05/25"

❖ ملف المناقصة رقم SH / 2014/03 المتعلق بـ "توريد عشرين (20) حافلة صغيرة ذات مائة

(100) مقعد " لا يشير بوضوح و تفصيل إلى قطع الغيار المطلوبة في تفاصيل المبلغ التعاقدية

، يذكر فقط "جانب من قطع الغيار للضرورة الأولى" ، مما يجعل من الصعب تقييم هذا العنصر

عند تقييم العروض المالية للمناقصين، و لهذا تم الإعلان عن عدم جدوى المناقصة بعد أن

خلصت لجنة فتح العروض إلى أن أحد المناقصين، لم يتم بتقييم العنصر المعني "قطع الغيار".

- ❖ إلغاء بعض العقود الممنوحة ، و ذلك بسبب سوء تقدير ميزانية التكلفة اللازمة للشراء، من خلال مقارنة المبالغ المخصصة لهذه الملفات أقل مع العروض المعلنة ، ولا سيما في الحالات التالية:
- المعاينة رقم SH 2014/09 "دراسة وتنفيذ اللافتات الإلكترونية" ، إلغاء محضر اجتماع اللجنة المخصصة بتاريخ 2014/12/22 ، والذي تم الإعلان عنه عقب مراسلات من / 11 ° 2015/01/21CPM N ؛
- المعاينة رقم SH / 2015/11 "الاستحواذ على حفارة تعمل بالهواء المضغوط" ، تم الإلغاء بعد الإخطار بمنح العقد إلى المورد بواسطة خطاب رقم 43 / 2015

3. الأسباب:

تتمثل الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات إلى:

- ❖ جهل بأن مراسلات المعاينات هي عبارة عن التزام مقابل المؤسسات المعاينة؛
- ❖ تمثل بعض الحاجات التي عبرت عنها المؤسسة أول عملية شراء لها؛
- ❖ عدم كفاية التحقق من بعض الاحتياجات قبل بدء المشاورات ؛
- ❖ تسجيل ملفات معينة في الميزانية قبل إتمام تحضير طلب الشراء؛
- ❖ إنجاز عمليات شراء على عجل.

4. النتائج:

إن عدم إتباع نظام الرقابة المفروض من طرف المؤسسة يعطي النتائج التالية

- ❖ التأخير في إبرام وإنجاز الصفقات.
- ❖ خطر الخلاف مع مقدمي العروض (الموردين).
- ❖ عدم تحقيق الأهداف المحددة من قبل المؤسسة.

5. التوصيات:

انطلاقا من النتائج السابقة، فريق التدقيق يفرض تطبيق التوصيات التالية:

- ❖ الحد، عند بدء معاينة الموردين، للحاجة التي وافق عنها المدير في ملف المعروض عليه.
- ❖ الانتهاء من الملف التقني لعملية الشراء قبل وضع الميزانية.
- ❖ التحقق من صحة جميع المراسلات المرسلة إلى المرشحين الذين تمت استشارتهم من قبل شخص مخول حسب الأصول.

الاختبار الثاني: اختيار موردين المعاينة (قبل إطلاق عملية الشراء)

هذا الاختبار يهدف إلى حسن اختيار الموردين و ضمان الشفافية و العدل بينهم

		وع ج 2.5	<ul style="list-style-type: none"> • المقابلات • مراجعة الوثائق • المقارنة و الربط 	المدقق 03	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من أن الموردين المختارين قد استلموا ملف المناقصة - التحقق من إرسال ملف المناقصة إلى الموردين. - التحقق من تأكيد استلام الملف المذكور من قبل الموردين. 	ج 5
--	--	----------	---	-----------	--	-----

1. الإشكالية:

تقوم الشركة بإرسال طلبات العروض إلى المرشحين غير المتخصصين لإبرام عقود معينة، والتي قد تؤثر على تحقيق الأهداف العملية. أيضا مراجعة و التحقق من عدم الاستبعاد الرسمي للمرشحين المختصين في مجالات الشراء المعنية من أسواق سوناطراك. مستوى الخطورة: قوي

2. الموجودات (كل النقاط المستخلصة من خلال الاختبار):

استخراج قائمة المرشحين المطلوب معاينتهم من قاعدة البيانات:

وينص الإجراء الداخلي لشركة سوناطراك E-25 على النقطة 2.3 التي تنص على أن "هيكل التعاقد ينظم إجراءات المعاينة حسب طبيعة الحاجة مع الأخذ في الاعتبار عدد المرشحين المحتمل استيفائهم...". ومع ذلك، فإن تحليل جميع الملفات لعامي 2014 و 2015، الذي تم الإعلان عن عدم الجدوى لعملية الشراء، مكن فريق التدقيق من تحديد النتائج التالية:

- من بين ستة وثلاثين طلبًا لتقديم العروض للملفات المدرجة في الجدول أدناه، لم يتم استلام أي عروض من قبل المؤسسة محل التدقيق:

الملف	موضوع المعاينة	عدد طلبات العروض لكل ملف	عدد العروض المقدمة
Consultation N °06	Fourniture d'un tracteur porte engin	6	0
Consultation N °22	Acquisition d'un camion nacelle	3	0
Consultation N °02	Acquisition de matériel et équipement de prévention et de protection sécurité	6	0
Consultation N °03	Acquisition de trois (03) groupes d'éclairage mobiles	7	0

0	5	Acquisition de matériel spécifique de prise de vue	Consultation N °12
0	3	Acquisition de dix (10) véhicules Pick-up double cabines VTT	Consultation N °01
0	6	Acquisition de six (06) véhicules de tourisme	Consultation N °14

- نسبة العروض المستلمة عند طلب العروض 30% لعام 2014 و 28% لعام 2015. والتفاصيل مبينة في الجدول أدناه:

السنة	الموضوع	2015	2014
	عدد ملفات المعاينات المبعوثة	28	31
	العدد الإجمالي لمفات المعاينات	170	175
	العدد الإجمالي للعروض المستلمة	49	54
	نسبة الاستجابة لطلب العروض	28%	30 %

مع العلم أن طلبات عروض الملفات التي تمت معالجتها من قبل فريق التدقيق لا تتضمن إقرارات باستلام المرشحين الذين تمت معاينتهم.

كما لاحظ فريق التدقيق أنه في الملفات المدرجة في الجدول أدناه، قامت المؤسسة مرشحين غير المتخصصين في طبيعة العقد:

المرشح	طبيعة طلب الشراء	ملاحظات التدقيق
مؤسسة أيوب	شراء شاحنة ناسل	- النشاط التجاري أيوب لتنظيف - عدم وجود السجل التجاري - المورد لم يكن مقترح من هيكل الطلب - هذا الأخير لم يقدم عرض
مؤسسة كلوبال	شراء شاحنة ناسل	المورد لم يكن مختص في تجارة الشاحنات

موضوع المعاينة و هذا بالتأكد من صفحة الانترنت للمورد.		
المورد أجاب عن طريق الإيميل بأنه ليس مؤهل لتقديم العرض المطلوب و هذا راجع إلى سوء تقدير الموردين خلال مرحلة تحضير الملف.	شراء مجموعة من المطفئات	مؤسسة أميثاك

وتجدر الإشارة إلى أن هياكل المؤسسة تقدم عن طريق البريد أو البريد الإلكتروني أو ورقة بسيطة غير موقعة قائمة بالموردين / مزودي الخدمة التي ستعاينهم خلية إبرام الصفقات "CPM"، كما هو الحال مع الملفات التالية:

- بريد إلكتروني بتاريخ 28/02/2016، مرسل من مدير الجودة والصحة والسلامة والبيئة إلى الإدارة التقنية مع المرفق: المواصفات التقنية للمعدات وقائمة الموردين المقترحين؛

- بريد 2015/11/09، الموضوع: قائمة بالموردين المعانين، أرسلها الهيكل الطالب للشراء إلى CPM.
 - معاينة حول اقتناء ستة (06) سيارات سياحية:
 - خطاب بتاريخ 2015/10/25 موجه من إدارة ADG إلى CPM متضمناً قائمة المتعاملين المقترحين للمعاينة.
 - استشارة رقم 2015/06 لتوريد ملحقات وأدوات الهاتف:
 - القائمة التي أنشأتها إدارة الاتصالات ، تضم سبعة (07) موردين.
 - قائمة موردي معدات السلامة دون عنوان، في مجلد "الحصول على دفعة من مطفآت الحريق".
 - تأخذ CPM هذه القائمة كما هي أو تعديلها (إضافة / حذف) باستخدام سجل الشركات الجزائرية والأجنبية، والدليل المهني "صفحات المغرب العربي" -إصدار 2009- لإخراج القائمة النهائية للمرشحين. للمعاينة.
 - التحقق من القائمة السوداء:**
 - يعلن هيكل CPM أنه يجري فحصاً على عدم استبعاد المرشحين المختصين من عقود SONATRACH من خلال ملف Excel، والذي يتضمن القائمة السوداء، دون إضفاء الطابع الرسمي على هذا الفحص.
- 3. الأسباب:**

- تعود الأسباب التي أنشأت هذه الخروقات إلى:
- ❖ إختيار المرشحين ذوي الاختصاص لا يكون من طرف مصلحة محددة.
- ❖ اختيار المرشحين المؤهلين غير مستهدف؛
- ❖ استخدام CPM لسجل للموردين / مقدمي الخدمات غير المحدث؛

❖ الممارسات الموروثة للتحقق من القائمة السوداء وغير الرسمية.

4. النتائج:

قد تؤدي هذه الانحرافات إلى نتائج تؤثر سلباً على المؤسسة و التي حددها المدققين من خلال هذا الاختبار كما يلي :

❖ عدم تحقيق الأهداف العملية.

❖ خطر معاينة مرشح مدرج في القائمة السوداء.

5. التوصيات:

انطلاقاً من النتائج السابقة، فريق التدقيق يفرض تطبيق التوصيات التالية:

❖ كتابة إجراءات التشغيل التي تحدد بوضوح مهام كل صاحب مصلحة في عملية الشراء ؛

❖ تزويد هيكل CPM بتطبيق كمبيوتر، قابل للتشغيل على شبكة، لقاعدة بيانات المورد / مقدم الخدمة؛

❖ إشراك الموظفين التي لهم علاقة بعملية الشراء في المعارض والأسواق المتخصصة التي يقوم بها الموردون وتكليفهم بإثراء قاعدة بيانات الموردين / مقدمي الخدمات؛

❖ إضفاء الطابع الرسمي على الرقابة على عدم استبعاد المرشحين المختصين من عقود سوناطراك بالوثيقة ؛

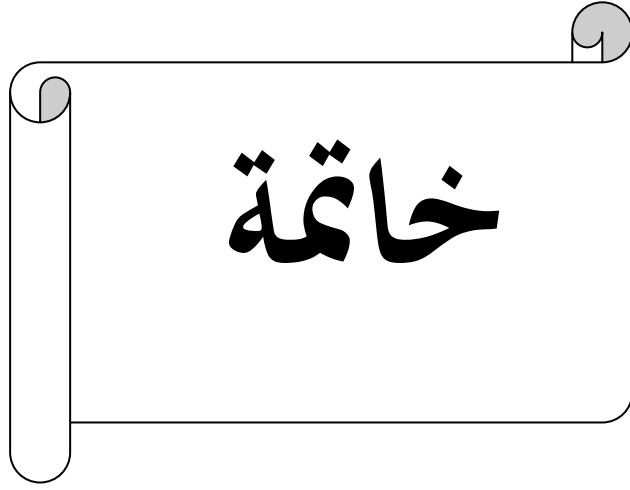
بعد مناقشنا مختلف نقاط المعالجة مع مسؤولي الشركة محل التدقيق يقوم فريق التدقيق بجمع كل التوصيات المقترحة من طرف المدققين في شكل جدول و يبلغ رسمياً مع تقرير مهمة التدقيق.

ثالثاً : مرحلة انجاز المتابعة:

هذه المرحلة تأتي بعد عملية التدقيق بمدة زمنية لا تقل على تسعة (09) أشهر، حيث يقوم فريق تدقيق آخر ببرمجة مهمة أخرى لتأكد من أن المؤسسة محل التدقيق قد طبقت كل التوصيات المتفق عليها و المنصوص بها، أي أن فريق التدقيق يسهر على تطبيق كل الإجراءات الداخلية، القوانين و التعليمات المنصوص بها في المؤسسة، و هذا ما يمثل تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.

خلاصة الفصل:

يمثل هذا الفصل دراسة مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سوناطراك سكيكدة، بهدف تطبيق ما تم التوصل إليه في الجانب النظري من الدراسة، و اختبار مدى التوافق في الجانب العملي من خلال إحدى وحدات مؤسسة سوناطراك سكيكدة، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، فقد تناولنا في المبحث الأول التعريف بمؤسسة سوناطراك و مديرية التدقيق و أما المبحث الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية التي تمت من خلاله معالجة مهمة تدقيق داخلي برمجت من قبل مديرية التدقيق لإحدى وحدات مؤسسة سوناطراك، حيث أثبتت الدراسة الدور المهم الذي يقوم به التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، و أن التدقيق هو أداة أساسية تسهر على ضمان فعالية نظام الرقابة الذي بدوره يحمي موارد المؤسسة و يضمن بقاءها.



تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتفرعها، وذلك من أجل الحفاظ على بقائها واستمراريتها، وهذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل في المؤسسة وهي وظيفة التدقيق الداخلي من أجل ضمان السير الحسن لعملياتها وخصوصا سلامة عمليات إبرام الصفقات و العمليات المحاسبية والوثائق المالية وذلك من خلال الفحص الدائم لها لتجنب الغش والأخطاء، فهي وظيفة تعتمد على تنظيم جيد وفعال باعتبارها عنصر من عناصر الرقابة الداخلية وهذا الأخير يعتبر وسيلة ناجحة لاكتشاف الاختلالات ومنع تكرار حدوثها مستقبلا، ذلك من خلال التوصيات والاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي المكلف بإعداد التقارير المعدة وفق مبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث وجدنا أنها جد ضرورية كون أنها أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل على تقييم هذا النظام من أجل اكتشاف نقاط قوته وضعفه، واستخراجها ومعرفة أسبابها، وذلك بهدف إعطاء الاقتراحات اللازمة والخاصة بتحسين وتطوير هذا النظام من طرف الإدارة العليا.

إن إسقاط الجانب النظري على مؤسسة " سوناطراك سكيكدة " قد أظهر لنا كيفية سير عملية التدقيق الداخلي ومدى أهميتها في المؤسسة، وكيف تساهم في تفعيل وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، الذي تبين لنا أنه قوي ومقبول على العموم، وهذا ما يثبت لنا أن للتدقيق الداخلي دور فعال في المؤسسة.

و بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع للفصول السابقة، توصلنا للنتائج التالية:

- عملية التدقيق الداخلي تعتبر وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة تقوم بنشاط رقابي مستقل؛
- متابعة المدقق الداخلي لنتائجه المبلغ عنها لها أهمية كبيرة في تحسين نظام الرقابة الداخلية لأنها تضمن تطبيق التوصيات و الاقتراحات؛
- يقوم المدقق الداخلي بتقديم تقرير لإدارة المؤسسة يبين فيه النتائج ويستخرج الأخطاء الموجودة ثم يعطي نصائح وحلول وتوصيات كي يتم تطبيقها لتفعيل أنظمتها الرقابية؛
- باعتبار التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العامة تقع في قمة هيكل نظام الرقابة الداخلية، وهو ما يساهم بدرجة كبيرة في تقييم كفاءة وفعالية هذا النظام؛
- يعد نظام الرقابة الداخلية الفعال أحد العوامل الأساسية في نجاح المؤسسة (سوناطراك)؛
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في وظائف المؤسسة (سوناطراك) من أجل تحقيق أهدافها؛

- التدقيق الداخلي لمؤسسة سوناطراك يجنبها من خطر الوقوع في نزاعات مع الموردين و الجهات الخارجية من خلال الحرص على تطبيق الإجراءات الرقابية الداخلية و تفعيل نظامها؛
- عدم إتباع نظام الرقابة المفروض من طرف مؤسسة سوناطراك يؤدي إلى التأخير في إنجاز الصفقات و عدم تحقيق أهدافها المسطرة؛
- الصعوبات التي تعترض المدقق الداخلي عند دراسة نظام الرقابة الداخلية تعرقل من فعالية هذا النظام.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: بخصوص الفرضية الأولى "التدقيق الداخلي وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" فرضية صحيحة، فهي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية والمحاسبية، و تقييم مدى تماشي النظام القائم بالمؤسسة مع متطلبات الإدارة

الفرضية الثانية: تؤكد الدراسة صحة الفرضية و أن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو التأكد من صحة و سلامة تحقيق كل الإجراءات، كما يقوم المدقق بتحديد كل الانحرافات و الخروقات و تقديمها للإدارة من أجل تصحيحها و عدم الوقوع فيها حفاظا على موارد المؤسسة.

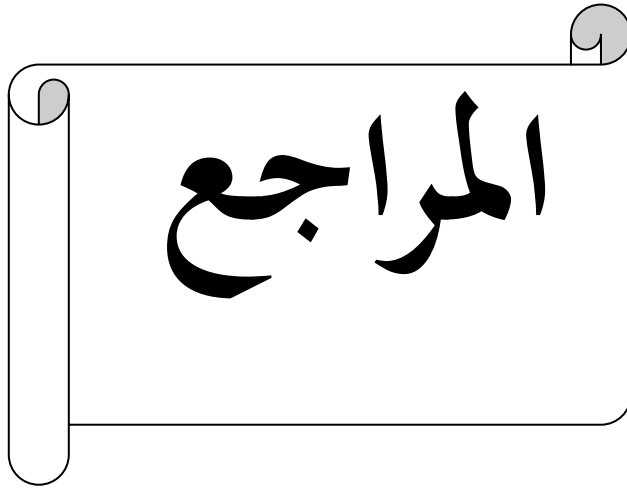
الفرضية الثالثة: يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة " صحيحة"، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سوناطراك هو إظهار مدى فعاليته.

الفرضية الرابعة: "يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق مؤسسة سوناطراك أهدافها المسطرة " فرضية صحيحة باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن الخطة التنظيمية ومختلف الإجراءات والأساليب التي تطبقها الإدارة للتحكم في عملياتها، حيث يساعد النظام الرقابي الفعال على حماية أصول المؤسسة وضبط الأداء بها، لضمان استخدام الموارد المتاحة اقتصاديا وبكفاءة وفعالية، وهو ما يشكل قيمة مضافة للمؤسسة.

مما سبق يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

- ضرورة قيام المدققين الداخليين بالتطوير المستمر والدائم لأدائهم من خلال المشاركة في الندوات العلمية المتخصصة في هذا المجال؛

- ضرورة التقيد بجميع التوصيات المدرجة في تقرير التدقيق الداخلي للتأكد من التنفيذ الفعلي لتلك الحلول و المقترحات؛
- العمل على تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي و توعيتهم بدورها التحسيني بالمؤسسة، وذلك بالسماح لهم بالاستفسار من المدققين حول ملاحظاتهم و آرائهم الواردة في التقارير؛
- على الإدارة العليا وضع برنامج لعملية التدقيق الداخلي بشكل مستمر ويتم إعلان الموظفين به و تطبيقه بشكل صارم؛
- زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسة باعتبارها ذات نشاط واسع وكبيرة الحجم؛
- ضرورة توثيق إجراءات الرقابة الداخلية لإرساء مبادئ الشفافية وللمساعدة على اكتشاف أوجه القصور إن وجدت.
- الحرص على تطبيق إجراءات إبرام الصفقات بمؤسسة سوناطراك لضمان اختيار المرشحين ذوي الاختصاص و حصول المؤسسة على منتوجات ذات جودة و بأقل تكلفة.



أولاً: المراجع باللغة العربية:

– الكتب:

- طواهر محمد التوهامي، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الأطر النظري والممارسة التطبيقية) ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005؛
- شملال نجاة، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، المجلد 2، العدد 4، 2016؛
- عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007؛
- يونس عليان السويكي، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد1، 2014؛
- زهير مجدوب، علم تدقيق الحساب، دار البداية ناشرون وموزعون، ط1، عمان، الأردن، 2010؛
- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء 1، عمان، 2009؛
- حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، ط1، عمان، الأردن، 2011؛
- عبد الله خالد أمين، تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2004؛
- بلقاسم مرم، بلدغم فتحي، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد1 ،جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2019،

– الأطروحات والمذكرات:

- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007؛
- براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة المحركات ، EMO ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة 2، 2014؛
- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، إدارة أعمال جامعة الجزائر، 2003/2004

- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، بومرداس، 2015؛
- قدوري هدى سلطان، أهمية التدقيق الداخلي و تأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، جامعة الدكتور طاهر مولاي، سعيدة ، 2017؛
- د. لشلاش عائشة، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، شهادة الماستر في علوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت 2016،
- شنيخر عبد الوهاب، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017؛
- مخالدي يحي، دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017؛
- قдал زين الدين، فعالية التدقيق الداخلي في تسيير الأجور، شهادة ماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016؛
- المدلل يوسف سعيد يوسف، دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي و الإداري - دراسة تطبيقية على الشركات العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-، مذكرة ماجيستر، كلية التجارة، الجامعة، الإسلامية فلسطين 2007؛
- سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر ، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر السنوي الخامس حول، المحاسبة في عالم متغير" المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة "، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017؛
- مقدم خالد و عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة علمية مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة و مراجعة، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2016.
- اسامة هادي حمودي، صهبا عبد القادر أحمد، تقويم أنظمة الرقابة الداخلية على المشتريات باستخدام معاينة الصفات بحث تطبيقي في معهد الإدارة الرصافة، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع97، جامعة بغداد، العراق، 2013؛
- حاتم كريم كاظم، رزاق صادق رزاق، دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق، دراسة تحليلية في مديرية تربية محافظة النجف الأشرف، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ع33، جامعة كربلاء، العراق، 2012؛

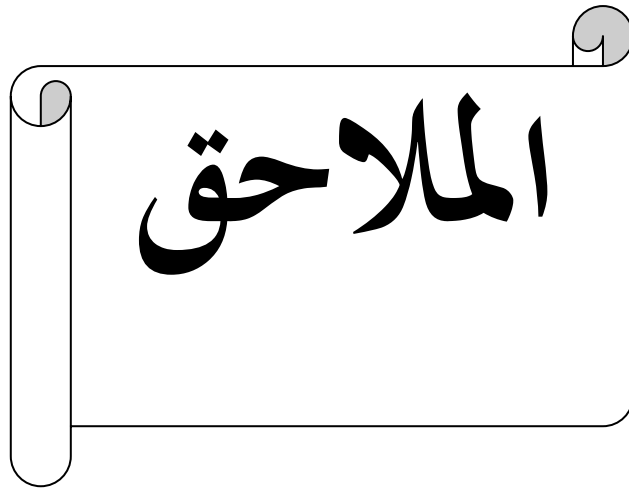
- رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، الجامعة الإسلامية مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2014؛
- هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة-، فلسطين، 2016؛
- أوصيف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017؛
- فاطيمة بحاش، دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، شهادة ماستر اكايمي، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016،
- قوبة كريم ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2011؛
- محمد بن لدغم ، محمد أمين لعريجي ، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة استبيان موجه لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) ولاية تلمسان، مجلة التكامل الاقتصادي ، م06 ، ع 02 ، 2018؛
- بدر محمد علوان" فاعلية الرقابة في الدوائر الحكومية بناء على معايير التدقيق وأثرها على التنمية المستدامة، جامعة فيلاديلفيا/ كلية العلوم الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (93)، 2012؛
- رغدة إبراهيم المدهون" العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2014؛

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- المجالات و الدوريات:

- ZWAN.L, STEWART.J, SUBRAMANIAN.N, **INTERNAL AUDIT INVOLVEMENT IN ENTREPRISE RISK MANAGEMENT**, MANAGEMENT AUDITING JOURNAL ? VOL.26, N° 7M, 2011.
- KEBBAL Sabrina, MOKRANI Abdelkrim, **ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE DES ETABLISSEMENTS DE SANTÉ EN ALGÉRIE : CAS D'UN ECHANTILLON D'HOPITAUX PUBLICS**, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 13, N° 02, Année 2019, P03.

- **MERIEM CHEKROUN, 2014 : LE ROLE DE L’AUDIT INTERNE DANS LE PILOTAGE ET LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE : CAS D’UN ECHANTILLON D’ENTREPRISES ALGERIENNES, 201**



ملحق 01: جدول الأخطار لفريق التدقيق



Direction Audit & Conformité
Direction Audit Pôle Est

Mission :

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

Tableau des Risques

Tâches	Objectifs	Risques	Evaluation (Risque faible, moyen ou fort)	Dispositif de contrôle interne	Constat

ملحق 02: برنامج العمل



Mission : Audit de la passation des marchés

Code : XXXXX

Date : XXXXX

Document réalisé par : XXXXX

Revu par : XXXXX

Direction Audit & Conformité
Direction Audit Pôle Est

Programme de travail

Objectifs	Responsables	Outils	Réf. Papier de travail	Date	
				Début	Fin
Organisation de SPM & Vulgarisation de la procédure					
A	1	Auditeur 1	Entretiens - Examen de documents XXXXX		
A	2	Auditeur 2	Entretiens - Examen de documents - rapprochement XXXXX		
Expression du besoin					
B	1	Auditeur 3	Entretiens - Examen de documents - Rapprochement XXXXX		
Lancement de l'affaire (AO/Consultation de Fournisseurs-BC...)					
C	1	Auditeur 4	- Examen de documents - Feuilles Excel Rapprochement XXXXX		
C	2	Auditeur 5	- Examen de documents - Feuilles Excel Rapprochement XXXXX		

ملحق 03: ورقة الاختبار



Mission :

Objectif : Audit du processus de la passation des marchés.

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

Direction Audit et Conformité

Direction Audit Pôle Est

**Feuille de test :
Expression du Besoin**

Réf. / Commentaires

Objectif :

S'assurer que l'expression du besoin est faite par une structure habilitée et disposant les compétences nécessaires.

Modalités d'exécution du test :

- Entretiens avec :

- Documents consultés :

-

ملحق 04: ورقة كشف وتحليل المشكلة



Mission :

Objectif : Audit du processus de la passation des marchés

Date :

Document réalisé par :

Revu par :

**Direction Audit et Conformité
Direction Audit Pôle Est**

**Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
F.R.A.P. N°
Expression du Besoin**

Problème :

-
-

Faits :

Habilité de la structure demanderesse :