



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - سكيكدة -



مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت إشراف:

د. شبل دنيا أمال

من إعداد الطلبة:

- عماري أحلام
- شرايني بثينة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. جمال كنزة	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
د. شبل دنيا أمال	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقررا
د. بوقفة وفاء	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2023-2024



تعهد

أنا المعضي أسفله الطالب (ة): عماري أحلام
تاريخ الميلاد: 19/11/2000 بـ عنابة ولاية: عنابة
عنوان الإقامة: حي 1000 مسكن عمارة 2 رقم 06 عنابة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: حاسب آلي وتدقيق
رقم التسجيل: 36003658
وفي يوم: 12/06/2024

أُصرح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
في المؤسسة مؤسسة حاسب آلي
السنة الجامعية: 2023/2024
تمت تحت إشراف الأستاذ(ة)/الدكتور(ة):
إسم ولقب المشرف: د. ليليا أمال

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأنحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة، وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأنهم انني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين.
وفي حال الإخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي سنتخذها الكلية.

المصادقة

الاسم واللقب والتوقيع للطالب

عماري أحلام

ملاحظة هامة:

تعد الاستمارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد تصديقه عليها قبل المطالبة بالدرجة.

عن رئيس المجلس التأسيسي البلدي ويتفويض منه
مشدود خاص بالمالحة تحت الإداري
مفترزل الأبطال شمرانية

هو مكتوب في دفتر

23 جوان 2024

تظنر للمصادقة على الإيضاح

نطاق التعريف: 406014916
سلمت: أربع
بـ 23/06/2024
بـ ع





تعهد

أنا المضي أسفله الطالب (ة): شرايني لبنية

تاريخ الميلاد 2008/07/13 بـ ولاية: لولاية: سكيكدة

عنوان الإقامة: عين نثرشل

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / قسم: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيقا

رقم التسجيل: 36008071

وفي يوم: / /

أصبح بأن مذكرة الماستر الموسومة بـ:

دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

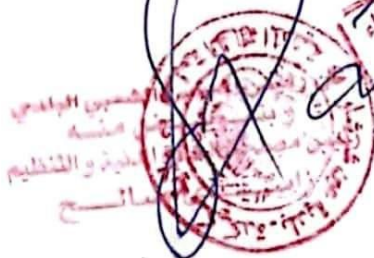
في للق سنة: 2023

تمت تحت اشراف الاستاذ(ة)/الدكتور(ة):

اسم ولقب المشرف: لأبل دينا أمال

أقر أنها عمل أصيل لي وحدي، وأنها خالية من أي شكل من أشكال السرقة العلمية، وأتحمل كامل المسؤولية القانونية والأخلاقية لما ورد في المذكرة. وأن هذه المذكرة لم يسبق تقديمها في أي عمل بأي شكل من الأشكال كاملة أو جزء منها، وأنعهد أنني التزمت فيها بأساليب التوثيق المعتمدة والسليمة الضامنة لحقوق الملكية الفكرية لأصحابها الأصليين. وفي حال الاخلال بأي شرط من شروط التعهد، التزم بكل المتابعات والإجراءات التي ستتخذها الكلية.

المصادقة



الاسم واللقب والتوقيع للطالب

شرايني لبنية
2008/07/13
36008071

ملاحظة هامة:

- نعتل الاستعارة من قبل الطالب وتدفع لرئيس القسم بعد المصادقة علنا لدى مصالح الإدارة.



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين)

صدق الله العظيم

إنه لا يطيب الليل إلا بشكره ولا يطيب النهار إلا بطاعته .. ولا تطيب اللحظات

إلا بذكره .. الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة .. نبي الرحمة ونور للعالمين

" سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم "

انتهت الرحلة .. لم تكن سهلة وليس من المفترض أن تكون كذلك .. ومهما طالت

فستمضي بحلولها ومرها وأنا الآن وبعون الله تعالى اتمم هذا العمل المتواضع .

وفي اللحظة الأكثر فخرا اهدي عملي هذا إلى جدي رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه .

إلى من قال فيهما الله عز وجل " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب أرحمهما كما ربياني صغيرا "

أمي و أبي الكريمين حفظهما الله و أطال في عمرهما وقدرني على رد جزء من جميلهما .

إلى من كانوا سندا لي داعمين لي ومشجعين دائما أزاحوا عن طريقي المتاعب ممهدين الطريق

زارعين الثقة و الإصرار بداخلي سندي وكتفي الذي استند عليه دائما إلى الذين غمروني بالحب

والتوجيه أمدوني بالقوة إلى الذين لطالما كانوا الظل لهذا النجاح خالاتي حفظهم الله

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي و أخواتي

إلى براعم العائلة "محمد أمير" " ليان "

أحلام

إلى الأستاذة المشرفة " شبل دنيا أمال "



الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ)

حذق الله العظيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبيه الصادق الأمين نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين إلى يوم الدين...

بكل فخر أهدي تخرجي وفرحتي التي انتظرتها طويلا إلى من كانوا مصدر الدعم والعطاء دائما..

إلى النور الذي أضاء دربي، إلى العزيز الذي حملت اسمه فخرا، إلى معلمي الأول الرجل الذي سعى طوال حياته ل تكون الأفضل.

أبي الغالي

من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي، إلى من جعلت الجنة تحت قدميها، والتي كانت ملجأ يدي اليمنى في كل مراحل حياتي .

أمي الحبيبة

إلى مصدر قوتي والسند، إلى ضلعي الثابت و أمان أيامي إلى من شددت عضدي بها..

أختي الحبيبة

إلى أستاذتي الفاضلة التي لم تبخل علينا في مد يد العون لنا...

شبل دنيا آمال

إلى جميع أفراد عائلتي و أصدقائي

بثينة

الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة 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 بأسمى آيات الشكر و الامتنان إلى الذين مهدوا لنا
طريق العلم و المعرفة.

إلى جميع الأساتذة الأفاضل الذين سهروا على تعليمنا في جميع المستويات
كما أتقدم بأخلص كلمات الشكر وبأصدق معان التقدير والاحترام إلى الأساتذة
المشرفة " شبل دنيا أمال " التي لم تبخل علينا بإرشاداتها ونصائحها وتوجيهاتها
السديدة التي كان لها بالغ الأثر في انجاز هذا العمل.

وكذلك أشكر كل من ساعدني على إتمام هذه المذكرة وقدم لنا يد العون على رأسهم المؤطر

في مؤسسة سونلغاز " سلامي محمد الطاهر صديق " و " بوغليطة رضا "

وإلى " السيد لشلق " و " السيد خياري " على كل المعلومات المقدمة من قبلها لإتمام هذا العمل

فلهم جزيل الشكر

شكرا لكم و جزاكم الله خيرا

أحلام، بثينة

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز، وهذا من خلال دوره التأكيدي و الاستشاري في فحص مختلف العمليات والإجراءات .

حيث اعتمدنا في دراستنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي، وفي الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة حالة اعتمادا على أداة المقابلة، بالإضافة إلى تحليل الوثائق المقدمة لنا، والتي قمنا من خلالها بعرض تفصيلي لمهمة تدقيق داخلي تمت على مستوى المؤسسة محل الدراسة، لمجموعة الأنشطة الوظيفية ممثلة في الموارد البشرية والتثبيات والتموينات والمالية والمحاسبة. والتي اعتمد فيها فريق التدقيق الداخلي على مجموعة من الأدوات كتحليل الوثائق، الملاحظة، التقارب، إعادة الحساب والتحقق، فحص للإجراءات الرقابية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن التدقيق الداخلي يعمل على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة، حيث يساهم في تقييم سير أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية، المالية، التشغيلية و الإدارية، والكشف عن نقاط الضعف فيها، تحديد أسباب الإختلالات، إخطار الإدارة بالإختلالات الموجودة.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الداخلي، المدقق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، تقرير التدقيق الداخلي، مؤسسة سونلغاز .

Abstract :

This study aims to highlight the effective role that internal auditing plays in activating the internal control system in the sonelgaz company. This is achieved through its verification and consulting roles in examining various operations and procedures .

In our study, we relied on the descriptive analytical approach in the theoretical aspect, and on the practical aspect on the case study method based on the interview tool, in addition to analyzing the documents provided to us, through which we presented a detailed presentation of an internal audit mission carried out at the level of the institution under study, for a group of functional activities represented in human resources, installations, supplies, finance and accounting. In which the internal audit team relied on a group of tools such as document analysis, observation, convergence , recalculation and verification, and examination of control procedures.

The study reached a set of results, the most important of which are: that internal auditing works to activate the internal control systems in the institution under study, as it contributes to evaluating the performance of its various accounting, financial, operational and administrative activities, and revealing its weaknesses, identifying the causes of irregularities, and notifying management of existing irregularities.

Keywords: internal auditing, internal auditor, internal control system, internal audit report, Sonelgaz Company.

فهرس المحتويات :

الصفحة	الفهرس
-	الإهداء
-	الشكر
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ث	مقدمة
35-06	الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
07	تمهيد الفصل الأول
08	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية
14-08	المطلب الأول : مدخل مفاهيمي حول التدقيق الداخلي
17-15	المطلب الثاني : خطوات إنجاز مهمة التدقيق الداخلي
22-18	المطلب الثالث : عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
23	المبحث الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
25-23	المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية
26-25	المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية
28-26	المطلب الثالث : العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية
29	المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية
31-29	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية
34-31	المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة
35	خلاصة الفصل الأول
65-36	الفصل الثاني : دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة - سونلغاز - سكيكدة
37	تمهيد الفصل الثاني

فهرس المحتويات

38	المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز - سونلغاز -
40-38	المطلب الأول : تطور مؤسسة سونلغاز الأم
45-41	المطلب الثاني: مديرية توزيع الكهرباء والغاز - سكيكدة -
46	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها
53-46	المطلب الأول : التعرف على إطار عمل وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز
55-53	المطلب الثاني : عرض مهمة التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز
64-55	المطلب الثالث : مناقشة نتائج تقرير التدقيق الداخلي
65	خلاصة الفصل الثاني
70-66	الخاتمة
74-71	قائمة المراجع
80-75	الملاحق

قائمة الجداول :

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47	هيكل للعناصر الوظيفية ومكوناتها	01
51	أبرز أدوات عمل وظيفة التدقيق الداخلي	02
55	عرض تقديم مهمة التدقيق الداخلي لشركة سونلغاز	03
59-58	الوثائق المستخدمة في التحليل الوثائقي لكل وظيفة	04
60	الملاحظات المسجلة على مستوى كل نشاط وظيفي	05
62-61	الملاحظات المكتشفة على مستوى الوحدتين	06

قائمة الأشكال :

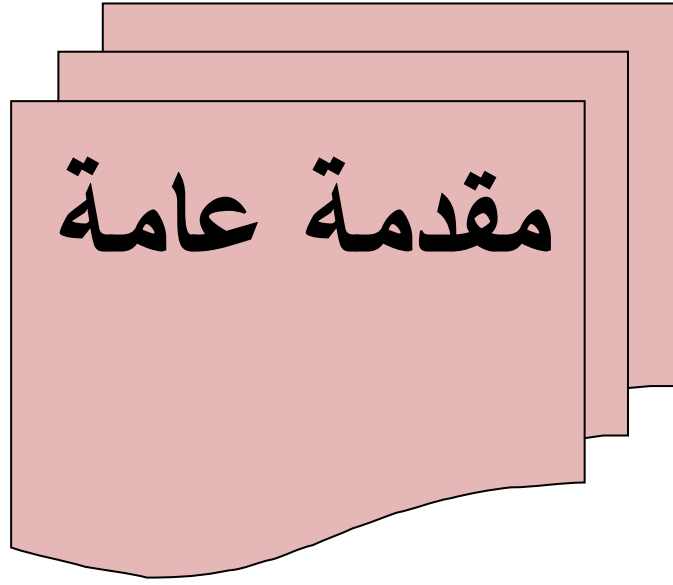
رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	أخلاقيات و قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي	01
17	المراحل المختلفة لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي	02
22	مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار coso 01	03
25	بعض الرموز المستعملة في خرائط التدقيق	04
50	الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز	05
42	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز -سكيدة-	06
44	الهيكل التنظيمي لمصلحة التفتيش والرقابة	07
42	عدد مهام التدقيق المنجزة خلال الفترة (2014-2023)	08

قائمة المختصرات و الرموز :

الرمز	المعنى باللغة الأصلية	المعنى باللغة العربية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
OECCA	Ordre des Express-Comptables et Comptables Agrés	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
COSO	Committee of Sponsoring Organizations	لجنة رعاية المنظمات
EGA	Electricité Gaz Algérie	كهرباء وغاز الجزائر
EGF	Electricité Gaz	كهرباء وغاز فرنسا
SPA	Société Par Action	مؤسسة ذات أسهم
SPE	Société de Production de L'électricité	شركة انتاج الكهرباء
GRTG	Gestion Réseaux Transport Gaz	تسيير شبكات نقل الغاز
SDC	Société de Distribution de L'électricité et Gaz de Centre	شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط
SDO	Société de Distribution de L'électricité et Gaz de l'ouest	شركة توزيع الكهرباء والغاز للمغرب
SDE	Société de Distribution de l'électricité et Gaz de l'est	شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق
RDE	Région de Distribution et Gaz de l'est	ناحية توزيع الكهرباء والغاز للشرق
DRC	Division Relations Commerciales	قسم العلاقات التجارية
DTG	Division Techniques Gaz	قسم تقنيات الغاز
DTE	Division Techniques Electricité	قسم تقنيات الكهرباء
DEET	Division Etudes D'Exécution Travaux	قسم الدراسات ومتابعة الاشغال
DRH	Division Ressources Humaines	قسم الموارد البشرية
FC	Finance et comptabilité	المالية و المحاسبة

قائمة المختصرات والرموز

شركة كهرباء الجزائر	Société Electricité Alger	SKE
شركة كهرباء سكيكدة	Société Electricité Skikda	SKS
شركة كهرباء برواغية	Société Electricité Berroughia	SKB
لجنة ضبط الكهرباء والغاز	La commission de régularisation de L'électricité et gaz	CRGE



إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير، وكبر حجم المشاريع جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر وبقدر كاف على واقع المؤسسة، ومع توسع نشاط هذه المؤسسات أدى ذلك إلى إيجاد أساليب وأدوات رقابية، مما استدعى ذلك تطبيق التدقيق الداخلي كإجراء احترازي لمعرفة وضعية المؤسسة وحماية أصولها.

بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية، تلاعبات وإفلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات والإجراءات في الإدارة، التنظيم و الرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية لجأت هذه المؤسسات إلى تطوير إجراءات نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع قوي يحمي مصالح المؤسسة، كما يتوقف نجاح وفعالية هذا النظام على مدى توفر مجموعة من المقومات الضرورية و العناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم و فعال داخل المؤسسة .

باعتبار أن التدقيق الداخلي أحد أهم إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة كافة الإجراءات الأخرى، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية، زاد الاهتمام به وتطويره و تركيز جهود إدارة التدقيق الداخلي نحو المجالات الأكثر خطورة وذات أهمية، حيث قام معهد المدققين الداخليين بتطوير كل من المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ولا شك أن التطور في نطاق و أهداف التدقيق الداخلي يتطلب تطورا موازيا في السلطات والصلاحيات الممنوحة للمدقق الداخلي، والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبتعاون مع جميع المتعاملين في المؤسسة .

وفي ظل هذا المحيط الرقابي تظهر وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة مستقلة داخل المؤسسة مهمتها الأساسية تقييم فعالية وملائمة نظام الرقابة الداخلية، واستخراج نقاط القوة و الضعف الموجودة في هذا النظام، ويقوم المدقق الداخلي بإبداء رأيه واقتراح التصحيحات اللازمة لتصحيح الإختلالات الموجودة فيه حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة وشاملة تمكنها من تحقيق أهدافها المسطرة .

أولا : إشكالية الدراسة

بغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيل قمنا بصياغة الإشكالية الرئيسية التالية :

- ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ؟

ولإبراز معالم مشكلة الدراسة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل هناك علاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية ؟
- هل ساهمت مهمة التدقيق الداخلي على مستوى "مؤسسة سونلغاز" في تقييم فعالية الأنشطة الوظيفية ؟
- هل يعتمد المدقق الداخلي على كل تقنيات التدقيق الملائمة التي تمكنه من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز ؟
- هل قدم تقرير التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز التوصيات الملائمة لكل نشاط وظيفي؟

ثانيا : فرضيات الدراسة

بالاعتماد على الإشكالية الرئيسية المطروحة سابقا يمكن صياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية : يلعب التدقيق الداخلي دور فعال في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

- **الفرضية الأولى :** هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية حيث أن التدقيق الداخلي يحقق التأكد من تنفيذ الضوابط الرقابية بشكل صحيح .
- **الفرضية الثانية :** تساهم مهمة التدقيق الداخلي في فعالية سير الأنشطة الوظيفية من خلال منهجيته في التقييم بمؤسسة سونلغاز .
- **الفرضية الثالثة :** يعتمد المدقق الداخلي على كل تقنيات التدقيق الملائمة التي تمكنه من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز .
- **الفرضية الرابعة :** قدم تقرير التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز التوصيات الملائمة لكل نشاط وظيفي .

ثالثا : أسباب اختيار الموضوع :

➤ أسباب موضوعية :

- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة .
 - الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية .
 - تبيان الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية .
- أسباب ذاتية :

- الرغبة الشخصية في الإطلاع أكثر على الموضوع .
- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص (محاسبة و تدقيق) .

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال التدقيق الداخلي و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية .

رابعاً : أهداف الدراسة و أهميتها

1. أهداف الدراسة :

- معرفة طريقة سير مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة محل الدراسة .
- تسليط الضوء على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز _سكيكدة_ لتوضيح مدى فعاليته .
- التعرف على الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز _سكيكدة_ .

2. أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية ، فهو يعمل على تحسين ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماته الاستشارية و التأكيدية، وذلك بالتأكد من تنفيذ الإجراءات و القوانين وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يسمح بكشف الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها ، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف.

خامساً : حدود الدراسة

- حدود مكانية : تمت إجراء دراسة حالة على مستوى مديرية توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز _سكيكدة_ .
- حدود زمنية : امتدت الدراسة من 2024/05/06 إلى 2024/06/13.
- حدود موضوعية : تتمحور هذه الدراسة حول متغيري التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية والتعرف على دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مديرية توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز _سكيكدة_.

سادساً : منهج و أدوات الدراسة

حتى نتمكن من دراسة الإشكالية المطروحة سابقاً وتجسيد الخطة التي ستتبع سنستخدم مجموعة من الأساليب المنهجية منها :

- **المنهج الوصفي التحليلي:** الذي يتلاءم مع طبيعة هذه الدراسة أي ما يستتبعه الجزء النظري من استعراض للمفاهيم النظرية و تحليلها، بالاعتماد على عدة مراجع مختلفة الكتب، المجالات ،الأطروحات والمواقع الإلكترونية .

- أسلوب دراسة الحالة: من أجل إسقاط الدراسة النظرية على الواقع بما يناسب المؤسسة المدروسة .
- اعتماد أداة الملاحظة المباشرة، المقابلة: حيث يتم ذلك من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى تحليل الوثائق المقدمة (تقارير التدقيق الداخلي) .

سابعاً : صعوبات الدراسة

- صعوبة جمع المعلومات من المديرية محل الدراسة بسبب التطور التكنولوجي الحاصل في المؤسسة حيث أنها تستعمل برامج بين المصالح وتكون مرتبطة بالمؤسسة الأم عن طريق الانترنت.
- عدم وجود مصلحة التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق لكن مهام التدقيق المنفذة تكون من قبل المديرية العامة.

ثامناً : هيكل الدراسة

تبعاً للأهداف المرجوة من البحث وللإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين، حيث قمنا بتخصيص الفصل الأول للدراسة النظرية، والفصل الثاني للدراسة التطبيقية.

قمنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان " الأدبيات النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية " بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية، يليه المبحث الثاني مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ثم يأتي المبحث الأخير تناولنا فيه الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه .

أما الفصل الثاني والذي كان تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز سكيكدة " فقد قسمناه إلى مبحثين ، تناولنا في المبحث الأول، تقديم عام لمؤسسة سونلغاز سكيكدة، وفي المبحث الثاني تناولنا عرض لنتائج الدراسة ومناقشتها .

الفصل الأول

تمهيد :

إن التطور العلمي والنمو المتزايد في المجالات الاقتصادية أدى إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد وظائفها ومنتجاتها مما نتج عنه صعوبة إدارتها و تتبع أعمالها، وقد سائر ذلك تطور في هدف التدقيق الداخلي، حيث اتسع عمل التدقيق الداخلي ليشمل إعداد تقارير حول مدى الالتزام بالسياسات، والإجراءات وتزويد الإدارة العليا بالمعلومات والتوصيات، التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة، بدلا من دوره المحدود في الكشف على عمليات الغش والإختلالات، وهذا هو جوهر التدقيق الداخلي السليم، كما أنه يعتبر من أهم أدوات الرقابة الداخلية التي تمكن من فحص، تشخيص وتقييم الإجراءات الرقابية داخل المؤسسة، ومن هنا برزت الاستعانة بالتدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة على التحكم بمختلف الوظائف، وضمان كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

ومن خلال الفصل الأول سيتم التطرق إلى ثلاثة مباحث رئيسية :

- **المبحث الأول :** الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية
- **المبحث الثاني :** مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
- **المبحث الثالث :** الأدبيات التطبيقية

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا بالمؤسسة، يعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وقياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة، مما يعزز فرص الاستغلال الأمثل للموارد وصولاً إلى الجودة الشاملة، وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.

المطلب الأول : مدخل مفاهيمي حول التدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها وأهم أنواعه والميثاق الأخلاقي لهذه المهنة.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق الداخلي و أهدافه

1. مفهوم التدقيق الداخلي :

تعددت التعريفات المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين نوجزها في ما يلي:

تعريف 01 : " هو نشاط مستقل يؤسس داخل المؤسسات لتقييم أنشطتها، ومدى تطابق الأنظمة المالية والمحاسبية فيها، ويهدف التدقيق الداخلي إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية بأقل التكاليف من خلال اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وتقديم الدعم والبيانات دقيقة للإدارة العليا".¹

تعريف 02 : حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACI) فإن التدقيق الداخلي في المؤسسة هو: "الوظيفة المسؤولة عن المراجعة الدورية للوسائل المتاحة للإدارة والمديرين على جميع المستويات من أجل إدارة ومراقبة المؤسسة، ويتم تنفيذ هذه الوظيفة من خلال خدمة تعتمد على الإدارة ولكنها مستقلة عن الخدمات الأخرى وتتمثل أهدافها الرئيسية، في إطار المراجعات الدورية، في التحقق من أن الإجراءات تتضمن الأمان الكافي، وأن المعلومات صادقة، العمليات منتظمة، والمنظمات فعالة، والهيكل واضحة ومكيفة بشكل جيد".

ولذلك فإن التدقيق الداخلي يمثل الجهة الرقابية من المستوى الثالث، وهدفه العام هو التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية.²

¹ هشام زروقي، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص12.

² Faiz Saidj, *Methodologie et cadre de reference des pratiques professionnelles de l'audit interne*, Revue nouvelle economie, Université SAAD DAHLAB_bliida, Vol 02, N:11,2014, p21.

تعريف 03 : كما قدم معهد المدققين الداخليين IIA تعريفا لمهنة التدقيق الداخلي كما يلي : " هو نشاط استشاري وتأكدي مستقل و موضوعي، يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة " ¹.

من خلال التعريف الذي قدمه معهد المدققين الداخليين (IIA) يمكن استخلاص أهم مميزات التدقيق الداخلي كما يلي :

1. **تأكيد موضوعي :** يعني الموضوعية في تقييم الأدلة لغرض توفير تقييم مستقل على الحوكمة، إدارة المخاطر وعمليات الرقابة في المؤسسة .
 2. **خدمات استشارية :** يعمل التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة ومجلس الإدارة المؤسسة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة، لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .
 3. **نشاط مستقل :** بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة .
 4. **إضافة قيمة وتحسين الفعالية :** إن دور التدقيق الداخلي أصبح لا يقتصر فقط على إيجاد الأخطاء في المؤسسة، بل أصبح يقدم قيمة مضافة من خلال توصياته .
- 2. أهداف التدقيق الداخلي :**

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي من خلال زيادة أنشطة المؤسسة وتوسعها، وتطورت أهدافه مع تطور الزمن إذا يمكن التمييز بين نوعين من الأهداف ²:

- **الأهداف التقليدية :** انحصرت في المراحل الأولية في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب وضاق نطاقه في العمليات المالية، أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات المالية، بعدها حدث تطور منطقي لأهداف التدقيق الداخلي لتشمل نشاط تقييمي ووقائي وإنشائي، إلا أن هذه النظرية تطورت وأصبحت ذات صبغة تأكيدية واستشارية لإضافة قيمة للمؤسسة .

¹ IIA, Global internal audit, available on :2024, <https://www.theiia.org/>, consulted in 19/04/2024 at 19:48.

² عبد القادر حديبي، تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف -، الجزائر، 2018/2017، ص 53.

- الأهداف الحديثة : كما حددتها نشرة المعايير الدولية لسنة 1999 المتعلقة بالممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، واعتبرت هدفه الأساسي هو مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية أعمالهم بفعالية، ويتم ذلك من خلال قيام المدقق الداخلي بتزويدهم بالتحاليل والتقويمات والتوصيات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها .

كما اعتبر بعض الباحثين أن أهداف التدقيق الداخلي تتمثل في هدفين أساسيين هما ¹:

- **هدف الحماية:** ويشمل المحافظة على: أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم و الإجراءات المالية والمحاسبية السياسات والخطط المعتمدة في شركة، السجلات والمستندات والملفات المعتمدة في المؤسسة ونظام الضبط الداخلي .
- **هدف التطوير:** يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة إرشادية تتناول فحص ومراجعة وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها، ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

الفرع الثاني : أنواع التدقيق الداخلي

- **التدقيق المالي :** وهو النوع الشائع من التدقيق يقوم به المدققين التابعين للمؤسسة الاقتصادية وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .
- **تدقيق الأداء :** إن الهدف من تدقيق نظم المعلومات هو التأكد من الفعالية والكفاءة الاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من التدقيق الإداري كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية .
- **التدقيق البيئي :** أشار معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى موضوع التدقيق البيئي وذكر بأنه عبارة عن جزء متكامل من نظام الذي تتمكن من خلاله المؤسسة تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بها كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية، بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية . ²

¹رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص47.

² فوزية قديد، العربي نعيمة، أهمية التدقيق الداخلي كألية إتخاذ القرار في المؤسسات، مجلة الأداء، العدد 01، جامعة الجزائر 03، 2020، ص 44-45.

- **التدقيق التشغيلي** : وهو الفحص والتقييم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل تقييم كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية .
 - **تدقيق الالتزام** : يتمثل في التأكد من أن نشاطات المؤسسة تمتثل للقوانين واللوائح، والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون السياسات التي تتبناها الإدارة أو قانونا ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون الضرائب، قانون الشركات، قانون العمل ..إلخ .
 - **تدقيق نظم المعلومات** : هذا التدقيق يشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول المؤسسة والحفاظ على سلامة وأمن البيانات والنظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب .¹
- الفرع الثالث: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي**

إن أي مهنة يجب أن يكون لها مبادئ وقواعد سلوكية توجه تصرفات أصحابها تجاه المجتمع الذي يتواجدون فيه والبيئة التي يعملون بها . ويعرف الميثاق الأخلاقي بأنه " مجموعة القيم الأخلاقية العليا و المبادئ السلوكية التي تسعى المؤسسة و موظفيها الالتزام بها أثناء ممارسة العمل "².

تشتمل مبادئ ومعايير الأخلاقيات والكفاءة المهنية على مدونة قواعد الأخلاق لمهنة المدققين الداخليين، وتوضح هذه المبادئ التوقعات السلوكية للمدققين الداخليين المهنيين، وكذلك الأفراد والكيانات التي توفر خدمات التدقيق الداخلي، كما أن الالتزام بهذه المبادئ والمعايير يرسخ الثقة في مهمة التدقيق الداخلي، ويخلق ثقافة أخلاقية في وظيفة التدقيق الداخلي، ويوفر الأساس للاعتماد على عمل المدققين الداخليين وحكمهم³.

وينقسم الميثاق الأخلاقي إلى عنصرين أساسيين⁴ :

- ◆ المبادئ الوثيقة الصلة بمهنة التدقيق الداخلي وممارستها.
- ◆ قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها، وهي قواعد تعد

¹ أبوبكر الصديق قيدوان، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية للإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية**، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي - شلف -، الجزائر، 2020/2019، ص33.

² محمد الصالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية** ، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 02، العدد02، جامعة 20 أوت1955 سكيكدة، الجزائر، 2019، ص 06 .

³ IIA, **Global internal audit** , available on 2024, <https://www.theiia.org/> , consulted in 29/04/2024 at 17:46

⁴ IIA, **INTERNATIONAL INTERNAL AUDITING STANDARDS**, <https://www.theiia.org/code-of-ethics-arabic>, consulted in 29/04/2024 at 18:48 .

بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين .

أولاً : مبادئ التدقيق الداخلي :

1. **النزاهة** : النزاهة هي أساس المبادئ الأخرى للأخلاقيات والكفاءة المهنية، بما في ذلك الموضوعية والكفاءة و الرعاية المهنية الواجبة و السرية . تعتبر نزاهة المدققين الداخليين ضرورية لإقامة الثقة وكسب الاحترام.
2. **الموضوعية** : يحافظ المدققين الداخليين على موقف محايد وغير متحيز عند أداء خدمات التدقيق الداخلي واتخاذ القرارات .
3. **الكفاءة** : يجب أن يمتلك المدققين الداخليين المعرفة والمهارات والقدرات وأن يحصلوا عليها لأداء مسؤولياتهم بنجاح .
4. **العناية المهنية اللازمة** : يبذل المدققين الداخليين العناية المهنية اللازمة في التخطيط وأداء خدمات التدقيق الداخلي .
5. **السرية المهنية**: يحترم المدققين الداخليين قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها من خلال استخدامها فقط لأغراض المعتمدة وحمايتها من الوصول أو الإفصاح غير المقصود داخليا وخارجيا .¹

ثانيا : القواعد السلوكية

1. **إظهار النزاهة**: وتضم القواعد السلوكية التالية :
 - يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بصدق وذلك بأن يكونوا صادقين و واضحين ومحترمين في جميع العلاقات والاتصالات المهنية، وعدم الإدلاء ببيانات خاطئة أو مضللة أو خادعة، أو إخفاء و حذف نتائج أو معلومات أخرى ذات صلة من تبليغات المهمة .
 - على المدققين الداخليين إظهار الشجاعة من خلال التواصل بصدق واتخاذ الإجراءات المناسبة حتى عندما يواجهون المعضلات و المواقف الصعبة.
 - يجب على المدققين الداخليين تقييم وتقديم توصيات لتحسين أهداف المؤسسة، وسياساتها وعملياتها لتعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة .
 - يجب ألا يشارك المدققين الداخليين أو أن يكونوا طرفا في أي نشاط غير قانوني أو ينقص مصداقية المؤسسة أو مهنة التدقيق الداخلي .

¹ IIA, Global internal audit ,available on 2024, <https://www.theiia.org/> ,consulted in 29/04/2024 at 18:48.

▪ يجب أن يفهم المدققين الداخليين ويلتزموا بالقوانين واللوائح المتعلقة بالمجال الذي تعمل فيه المؤسسة والسلطات القضائية ذات الصلة، بما في ذلك إجراء عمليات الإفصاح اللازمة .

2. الحفاظ على الموضوعية : ويضم القواعد السلوكية التالية :

▪ يجب على المدققين الداخليين الحفاظ على الموضوعية المهنية عند أداء جميع جوانب خدمات التدقيق الداخلي، بحيث تتطلب تطبيق عقلية محايدة وغير منحازة وإصدار أحكام بناء على تقييمات متوازنة لجميع الظروف ذات الصلة .

▪ يجب على المدققين الداخليين تجنب أو تخفيف معوقات وضعف الموضوعية الفعلية والمحتملة والمتصورة.

▪ إذا أدرك المدققون الداخليون وجود ضعف قد يؤثر على موضوعيتهم، فيجب عليهم الإفصاح عنه إلى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أو المشرف المعين .

3. إظهار الكفاءة : ويضم القواعد السلوكية التالية :

▪ يجب أن يشارك المدققين الداخليين فقط في تلك الخدمات التي لديهم أو يمكنهم تحقيق الكفاءات اللازمة لها، كل مدقق داخلي مسؤول عن التطوير المستمر للكفاءات اللازمة وتطبيقها للوفاء بمسؤولياته المهنية.

▪ يجب على المدققين الداخليين الحفاظ على كفاءاتهم وتطويرها باستمرار لتحسين فعالية وجودة خدمات التدقيق الداخلي .

4. ممارسة العناية المهنية اللازمة : ويضم القواعد السلوكية التالية :

▪ يجب على المدققين الداخليين تخطيط وتنفيذ خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير العالمية للتدقيق الداخلي.

▪ يجب على المدققين الداخليين ممارسة العناية المهنية اللازمة من خلال مراعاة طبيعة وظروف ومتطلبات الخدمات التي سيتم تقديمها.

▪ يجب على المدققين الداخليين ممارسة الشك المهني عند التخطيط لخدمات التدقيق الداخلي وتنفيذها .

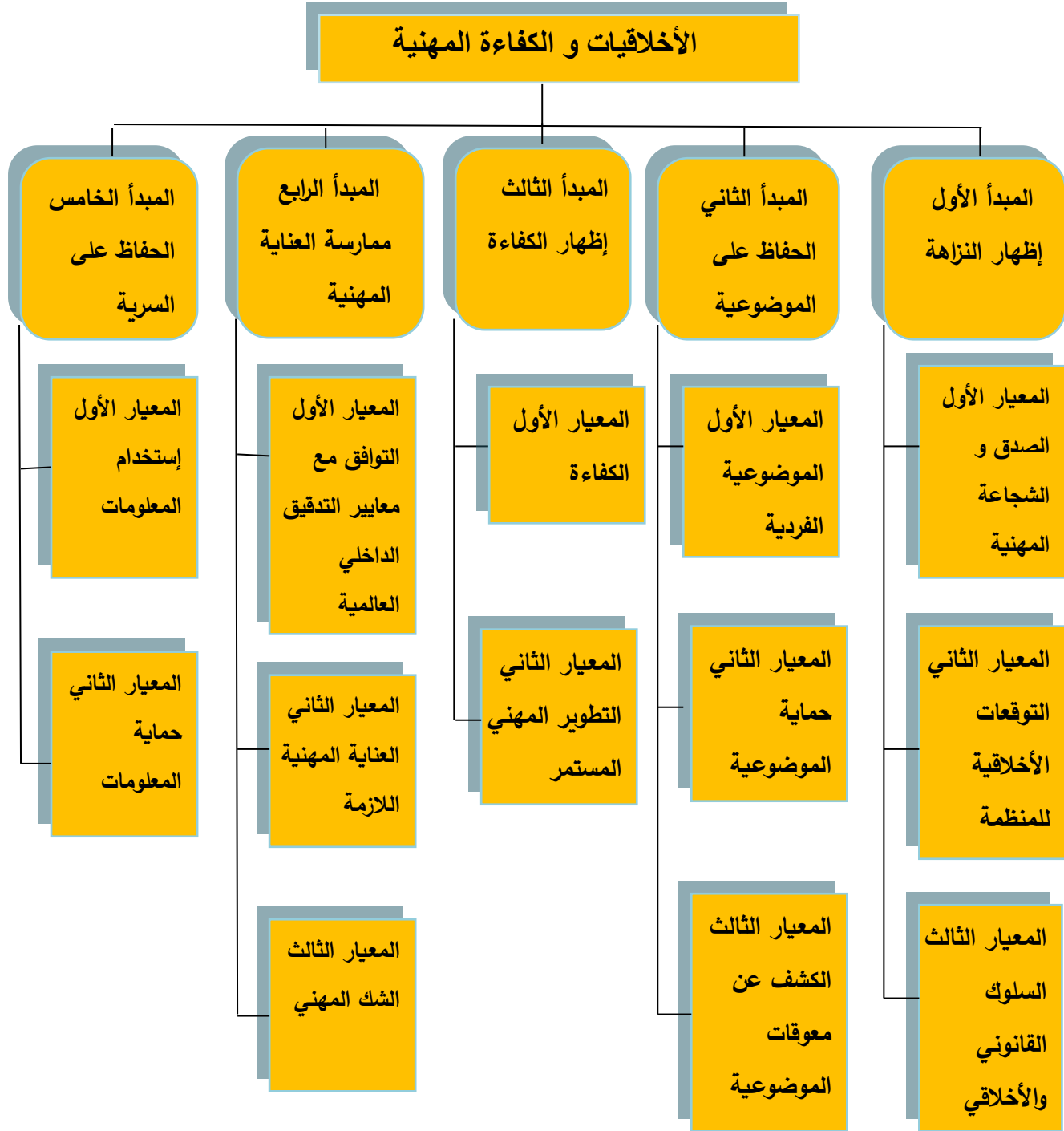
5. الحفاظ على السرية : ويضم القواعد السلوكية التالية :

▪ يجب ألا يستخدم المدققين الداخليين المعلومات لتحقيق مكاسب شخصية أو بطريقة تتعارض مع القانون أو تضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمؤسسة .

▪ يجب أن يكون المدققين الداخليين على دراية بمسؤولياتهم على حماية المعلومات وأن يتصرفوا بطريقة تُظهر احترام سرية وخصوصية وملكية هذه المعلومات المكتسبة عند أداء خدمات التدقيق الداخلي أو نتيجة العلاقات المهنية¹.

¹ IIA, Global internal audit, available on 2024, <https://www.theiia.org/>, consulted in 29/04/2024 at 20:48

الشكل رقم (01) أخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين .

المطلب الثاني : خطوات إنجاز مهمة التدقيق الداخلي

تمر عملية التدقيق الداخلي بثلاث مراحل أساسية : المرحلة التحضيرية، المرحلة التنفيذية ومرحلة الاستنتاج .

الفرع الأول: المرحلة التحضيرية

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق الداخلي، حيث يتم من خلالها إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى تنفيذ المهمة ميدانيا، وهي مرحلة تتطلب من المدقق القدرة على القراءة، الفهم والتركيز كما تتطلب المعرفة الجيدة بالوحدة محل التدقيق، وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط، واللذان نوضحهما كما يلي :¹

أ. الأمر بالمهمة : الهدف من هذه المرحلة هو السماح للمدقق بمعرفة المهام التي سيؤديها فمصلحة التدقيق الداخلي لا تقرر بنفسها الأعمال والمهام التي ستقوم بها أو النشاطات التي تم تدقيقها، هذا القرار يعود إلى الإدارة العامة من خلال ما يسمى " الأمر بالمهمة " فهو عبارة عن تفويض يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمدقق الداخلي (موظف بالمؤسسة) والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المدقق الداخلي بمهمة التدقيق، وهو عبارة عن وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريبا، أو قد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات التدقيق الداخلي يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة .

ب. الدراسة و التخطيط : كل عملية تدقيق يجب أن تنتج عن تخطيط و تفكير مسبق، مرحلة التخطيط يجب أن تكون صارمة لأن نجاح أعمال التدقيق يتوقف كثيرا على هذه المرحلة، كما يجب على المدقق أن يأخذ الوقت الكافي لتوجيه وتخطيط المهمة التي أوكلت إليه، لأن المؤسسة ليست مجرد تتابع لأرقام، ميزانيات نسب وعمليات تم تدقيقها بنفس الطريقة، فهي قبل كل شيء مجموعة أفراد ونظام مفتوح على المحيط الخارجي، يتطلب في كل مرة تكييف المناهج المستعملة . وعليه فإن المدقق مطالب بالتنفيذ بالعناصر التالية خلال هذه المرحلة :²

• التعرف على النشاط الذي سيتم تدقيقه والإحاطة بانشغالاته وكذا الانشغالات التي عبر عنها الطرف الذي طلب التدقيق ؛

¹ أسماء كربوعة، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية و أثره على حوكمة المؤسسات، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021/2020، ص 123.

² راضية خلادي، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإنعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية و الإدارية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2020، ص 16- 17 .

• تحديد المجالات الهامة غرض تحديد العناصر التي ستركز عليها الأعمال وتعمق فيها الفحوصات بغرض إعطاء رأي دقيق ؛

• تحرير مخطط مهمة يحتوي على طبيعة، و رزنامة الأعمال، ويسمى أيضا تقرير التوجيه ؛

الفرع الثاني: مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق

بعد عملية التحضير لمهمة التدقيق، تأتي خطوات المرحلة التنفيذية، والتي يقوم فيها المدقق بجمع المعلومات وأدلة الإثبات من أجل إعداد تقريره النهائي ووصوله للهدف المنشود، وتتم هذه المرحلة بخطوتين :

أ. **الاجتماع الافتتاحي** : هو أول اجتماع يجمع بين المدققين والأطراف التي سوف تخضع للتدقيق بهدف معالجة

مخطط عملية التدقيق، ويتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي يشرح محتوى هذا الأخير ويتضمن :

• التعريف بفريق المدققين الداخليين ؛

• التذكير بالأهداف العامة للتدقيق الداخلي ؛

• دراسة وتحليل محتوى التقرير التوجيهي ومناقشتها مع الطرف الآخر ؛

• تحديد المواعيد والأشخاص الذين يحتاجهم المدقق لجمع الأدلة و المعلومات ؛

• تحديد الشروط المادية لمهمة التدقيق (احتياجات المدققين من أكل، نقل، وسائل خاصة، ...) ؛

ب. **العمل الميداني** : يبدأ المدقق في العمل مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق واعتماده من طرف مدير مصلحة

التدقيق على أرض الواقع من خلال قيامه بالاختبارات وغيرها من أدوات وتقنيات التدقيق، وإعداد قائمة

استقصاء خاصة بكل فحص لنشاط معين، كما يقوم بعملية الملاحظة (المادية وغير المادية) ؛¹

الفرع الثالث : مرحلة الاستنتاج

بعد الحصول على كل المعلومات الكافية و الانتهاء من العمل الميداني، يعود المدققون الداخليون إلى مكاتبهم

من أجل إعداد مشروع تقرير التدقيق، والذي يتم عرضه ومناقشته في اجتماع الإقفال للمصادقة عليه مع عرض

الملاحظات والنتائج المتوصل إليها ليصبح نهائيا ويرسل إلى كل الأطراف المعنية، وتتمثل خطوات مرحلة

الاستنتاج فيما يلي :

¹ عائشة عوماري ، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة نظر موظفي البنك، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ، جامعة أحمد دراية -أدرار-، الجزائر ، 2017/ 2018، ص 68- 69.

أ. مشروع تقرير التدقيق الداخلي : في بداية مرحلة الاستنتاج يأخذ التقرير صفة مشروعة لأنه ليس كامل ولم يتم المصادقة عليه بعد، كما أنه لم يتم طرحه على المصلحة التي تم تدقيقها لأخذ بعين الاعتبار ملاحظتها وتوصياتها .

ب. اجتماع الإقفال : يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، ويتم فيه عرض وتقديم 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 ؛
- لا يجب توزيع أو نشر مشروع التقرير ما لم ينتهي هذا الاجتماع ؛
- يجب على المدقق مراعاة تقديم التوصيات وترتيبها حسب درجة أهميتها ،

ج. إصدار التقرير النهائي : بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصبح نهائياً، وفيما يخص هذا التقرير النهائي فقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في المعيار رقم 2420 -جودة التبليغات - على " يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها " وعلى المدقق الداخلي الإفصاح إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا احترمت المصلحة محل التدقيق كل القواعد والسلوكيات والمعايير الواجب التقيد بها، أو عن عدم التوافق وهذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك ¹.

الشكل رقم (02): المراحل المختلفة لإنجاز مهمة التدقيق الداخلي



المصدر : من إعداد الطالبتين .

¹ بلال براج، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية- دراسة عينة من المراجعين الداخليين -، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر 2015/2014، ص 63 -

المطلب الثالث: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل حصولها على بيانات دقيقة وقدرتها على اتخاذ قرارات سليمة وتوفير الحماية لأصولها، ومن خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية

سنشير من خلال هذا الفرع إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهم أهدافه.

1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت التعريفات المقدمة حول نظام الرقابة الداخلية، سنذكر في ما يلي بعض منها:

التعريف 01: حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) : " تشمل الرقابة الداخلية خطة تنظيمية وجميع الأساليب والتدابير المعتمدة في المؤسسة لحماية الأصول وضمان دقة و موثوقية البيانات المحاسبية وتعزيز الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات المطبقة".¹

التعريف 02: عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) نظام الرقابة الداخلية بأنها: " مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".²

التعريف 03: عرفت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) الرقابة الداخلية على أنها : " مجموعة الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، رقابة واكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد معلومات ذات مصداقية ".³

¹ Amine Amara , Azeddine Zoubiri, **The role of internal control system in enhancing corporate governance, economic sciences**, management and commercial sciences review, vol 13, N°: 02, university of algeria,2020,p 366.

² محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية -، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014، ص85.

³ عمار شلابي، علاقة تكنولوجيا المعلومات بفعالية نظام الرقابة الداخلية، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد04، العدد02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2019، ص 131.

من خلال ما سبق نستنتج بأن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى تتبعها المؤسسة و المصممة لتحقيق الأهداف التالية: حماية الأصول، اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية تشجيع العمل بكفاءة، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.. الخ

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

إن الحفاظ على استمرارية المؤسسات يعتبر من بين الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيقها وتمثل هذه الأهداف في ما يلي:¹

- **أهداف محاسبية:** تتمثل في حماية الأصول والسجلات المؤسسة ومنع الغش والخطأ وضمان دقة وصحة وسلامة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة وثقة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؛
- **أهداف اقتصادية:** تتمثل في تحقيق كفاءة وفاعلية تشغيل العمليات والاقتصاد في الحصول على الموارد والاستخدام الأمثل لها، وذلك باتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات وبيانات ذات مصداقية ؛
- **أهداف إدارية:** تتمثل في التشجيع والعمل على الالتزام بالسياسات المقررة وتنفيذ الخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف والغايات المرسومة ؛
- **الأهداف العامة:** تتمثل في ما يلي:

- أ- الامتثال للقوانين واللوائح والنظم النافذة والعمل وفق متطلباتها وكذلك الالتزام بالممارسات السليمة ؛
- ب. الوقاية من الأخطاء والمخالفات والعمل على الكشف عنها في الوقت المناسب عند حدوثها ؛
- ج. حماية الأصول والسجلات المؤسسة والرقابة عليها ؛
- د. موثوقية البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء المصداقية ودرجة الاعتماد عليها ؛
- هـ. إعداد المعلومات السليمة سواء كانت مالية أو غير مالية ودقة توقيتها ؛
- و. الاقتصاد في الحصول على الموارد وكفاءة استخدامها ؛

وفي الأخير يمكن القول أن لتحقيق الأهداف السابقة وحسب ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 2130 الذي يخص الرقابة فإنه يتعين على المدققين الداخليين التأكد من أن أهداف المؤسسات متوافقة ومتناسقة مع المهمة، المخاطر المهمة قد تم تحديدها، طرق المعالجة ملائمة، المعلومات المعنية قد تم جمعها وإيصالها إلى الجهة المعنية.

¹ هشام زروقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 118 .

الفرع الثاني: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية

يشمل أي نظام على مقومات ومكونات أساسية لا بد من دراستها بعناية.

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والتي من خلالها تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها، ويتميز نظام الرقابة الداخلية السليم بمجموعة من المقومات والمتمثلة فيما يلي¹:

➤ **وجود خطة تنظيمية سليمة** : يجب أن تتضمن الخطة تحديد للمسؤوليات والصلاحيات وأن تكون قابلة لتضمين أي تعديلات مستقبلية، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المؤسسة وحجمها، ولا بد أن يراعى فيه البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية ؛

➤ **وجود نظام محاسبي سليم**: يشمل النظام المحاسبي تعميم السجلات والدفاتر المستخدمة، وتحديد المستندات اللازمة وخطة سيرها في المراحل المختلفة، ووضع دليل مبوب للحسابات بحيث يكفل سرعة التعرف على الحسابات وتسجيل العمليات في الدفاتر، واستخدام الوسائل الآلية والحسابات الإلكترونية للوصول إلى صحة ودقة البيانات المحاسبية، الأمر الذي يدعم نظام الرقابة الداخلية ؛

➤ **تحديد الاختصاصات والمسؤوليات** : وهذا عن طريق تقسيم العمل والفصل بين المهام الذي يمثل الضمان الأمثل لنوعية الرقابة الداخلية، حيث يسمح هذا الفصل بالتمييز بين الشخص الذي يقرر والشخص الذي ينفذ فهو وسيلة وقائية ومانعة من أي خطأ أو خلل في سير العمل ويسمح باكتشاف ومن غير تأخير المخالفات المقترنة ؛

➤ **كفاءة الموظفين**: فكفاءة الموظفين تؤدي إلى عدم ارتكاب الأخطاء والمخالفات أو تقليصها وإلى إعداد قوائم مالية سليمة، كما يجب توفير التدريب المستمر للموظفين لتمكينهم من أداء الأعمال المنوطة بهم وتوفير الحماية للعمل والعاملين و الإحلال السريع عند الحاجة ؛

➤ **تقييم الأداء** : حيث تتم مراقبة الأداء بطريقة مباشرة بأن يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسيه، أو بطريقة غير مباشرة بالاستعانة بأدوات الرقابة المختلفة من موازنات تقديرية أو تكاليف معيارية، أو تقارير الكفاية الإنتاجية ؛

➤ **استخدام الوسائل الآلية و الإلكترونية**: وهذا يؤدي إلى سرعة انجاز الأعمال المحاسبية والتقليل من الأخطاء ورفع كفاءة العمل المحاسبي ؛

¹ زهية توام، التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2016/2015، ص 33-34 .

2. مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن أي نظام قائم له مكونات يقوم عليها ويستند عليها المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويتكون في الغالب من خمسة مكونات تقسمها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.¹

- أ. **محيط الرقابة** : يمثل محيط الرقابة جوهر الرقابة الفعالة في المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيئ هام، سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك وسيستجيبون لها من خلال تنفيذهم لإجراءات الرقابة المنصوص عليها، وفي المقابل إذا لم تعطي الإدارة أهمية للرقابة، فمن المؤكد أن أهداف الرقابة لن يتم تحقيقها.
- ب. **تقدير الخطر** : إن تقدير الخطر يعد جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات ويهتم هذا العنصر بتحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات منخفضة، لذلك يتوجب على المؤسسة إتباع إجراءات رقابة خاصة بتقدير المخاطر والتعرف عليها ومحاولة التقليل من حدتها.
- ج. **الإعلام و الاتصال** : تعالج البيانات التي تنتجها المؤسسة البيانات الصادرة بالمحيط الخارجي من أجل إعطاء المعلومات المرتبطة بمدى احترام الالتزامات القانونية و التشريعية، كما أن هناك حاجة إلى اتصال داخلي فعال أفقيا على مختلف مصالح المؤسسة وعموديا على مختلف المستويات.
- د. **الأنشطة الرقابية** : تعتبر من عناصر الرقابة في المؤسسة ويتخذ المدقق كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل التدقيق، وتتمثل أساسا في الأنشطة التي يمارسها كل فرد وتسمح له بتسيير أعماله في إطار احترام المبادئ العامة لنظام الرقابة الداخلية المتبع.
- هـ. **المتابعة** : وهي المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم وتغير الظروف المحيطة، وأهم أداة يتم توصل عن طريقها إلى معلومات تخص الرقابة الداخلية وهي وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، والتي يتمثل نشاطها في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

¹ لويزة بهاز وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2019، ص 30.

الشكل رقم (03) : مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO 01



المصدر : آمنة بوالقارة، محمد بوشريبة، دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق، مجلة الاقتصاد والمالية المجلد 09، العدد 01، جامعة قسنطينة 02 عبد الحميد مهري، الجزائر، 2023، ص 140.

المبحث الثاني : مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

إن أهم عنصر يهتم التدقيق الداخلي بدراسته هو نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يعمل التدقيق الداخلي على اكتشاف مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية من أجل العمل على معالجتها وبالتالي تطوير وتحسين الرقابة الداخلية، والتي بدورها لها أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، وكذلك الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المدقق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخطوات الضرورية، كما ينبغي توثيق فهمه للرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب المختلفة .

الفرع الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية¹

لكي يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتبع الأساليب التالية :

1. جمع الإجراءات : يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه لمخصصات لها، مع رسمه لخرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تكون الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية .

2. اختبارات الفهم : في هذه الخطوة يقوم المدقق بتتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، والهدف منه هو التأكد من أن الإجراء موجود وليس التأكد من حسن تطبيقه .

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف . تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب إما ب "نعم " أو ب"لا"، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النقاط ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4. اختبارات الاستمرارية : يتأكد المدقق الداخلي من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصورة مستمرة و دائمة، وتعتبر

¹ زهية توام، مرجع سبق ذكره، ص 40- 41 .

اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا .

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة والضعف) تقدم

حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية والتشغيلية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتكون عادة في شكل تقرير حول نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثاني : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية¹

1.الاستبيان : عبارة عن استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية،

تقدم إلى موظفي المؤسسة المتخصصين للإجابة عليها، بهدف حصر نقاط القوة و الضعف كمعيار يمكن استخدامه لقياس مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجودة .

2.الملخص التذكيري : يتضمن هذا الملخص على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل والمخرجات الواجب توفرها

في النظام السليم للرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بمقارنة محتويات هذه المذكرة مع الإجراءات المعمول بها في المؤسسة، فإذا وجد عدم إتباع يعتبر ذلك ضعفا في النظام وفي حالة العكس تعد نقطة قوة في النظام.

3. التقرير الوصفي : يقوم على وصف الإجراءات لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية

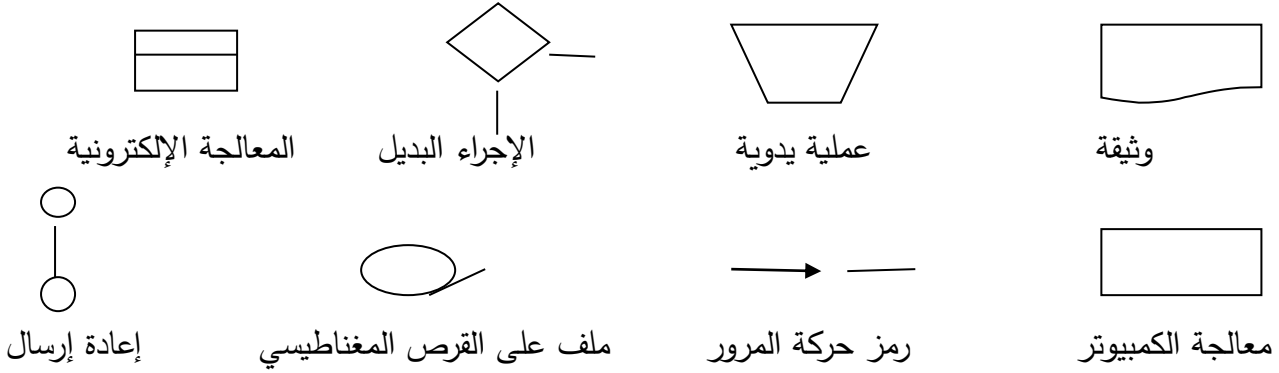
والتعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ العمل، وبعد الانتهاء من إعداد هذا التقرير يتمكن المدقق من تقسيم الإجراءات المتبعة في عملية الرقابة الداخلية، طبقا لهذا الأسلوب فإن التقسيمات تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، بحيث يظهر ذلك خط سير النشاطات داخل المؤسسة من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

4. خرائط التدفق : يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية في شكل خريطة تدفق (معبرا عنها على شكل رموز أو

رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها)، ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها، وتتميز بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته .

¹ عبد الله كمال بن مسعود، دور استخدام نظام التقييم المصرفي الأمريكي Camels في فعالية نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية - دراسة حالة البنك الوطني الجزائري خلال الفترة 2012 إلى 2018 - ، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم مالية و محاسبة جامعة غرداية، الجزائر، 2022/2021، ص125-126.

الشكل رقم (04) : بعض الرموز المستعملة في خرائط التدفق



المصدر : رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 356-359.

5. فحص النظام المحاسبي : يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء منشئها وعهدتهم وكذلك المستندات والدورة

المستندية، ومن خلال هذه القوائم يستطيع الحكم على درجة سلامة و متانة نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي إتجاه نظام الرقابة الداخلية

تمثل الرقابة الداخلية محور اهتمام وتركيز المدقق الداخلي، والأساس المنطقي لاهتمام المدقق الداخلي

بالرقابة الداخلية هو:¹

- أن الرقابة تمثل الجزء الرئيسي في العملية الإدارية، وهنا يتحمل كل مدير مسؤولية وضع برنامج رقابي يساهم بفعالية في إنجاز الأعمال المسؤول عنها .
- أن المدقق الداخلي يلتزم بخدمة المؤسسة وبدوره خدمة الإدارة، ولهذا يهتم المدقق الداخلي ويعنى بعملية الرقابة الداخلية باعتبارها جزء ضروريا من هدفه وهو خدمة الإدارة .

وعليه يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها و أحكامها، وقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن

يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم عن درجة متانتها .¹

¹ بوعلام صالح، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2017/2018 ص

وبالتالي يتجلى دور المدقق الداخلي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية في تقييم عدة أمور أهمها ما يلي :²

1. **الالتزام** : لا تعتبر نظام الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط، ولذلك فإن هدف التدقيق الداخلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقررة تعمل بشكل مقنع.
2. **حماية الأصول** : يهتم المدقق الداخلي بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية، أو التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها من الخسائر .
3. **التحقق** : يمكن أن يتم تصميم التدقيق التشغيلي للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة لتعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد عليها .
4. **تقييم الأداء** : بغض النظر عن أثر الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المدققين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم تقييم أداء العاملين .
5. **التوصيات بالتحسينات**: يقوم المدقق الداخلي بإبداء المقترحات والتوصيات من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث : العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية علاقة وطيدة وقائمة بشكل منسق ومنسجم، فوظيفة التدقيق الداخلي تعتبر جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، كما أن هذه الأخيرة هي نقطة الانطلاق التي يركز عليها التدقيق الداخلي باعتبارها على قمة هذا النظام³، فهو يعمل على تطويره وزيادة فعاليته وكفاءته فأغلب الدراسات أكدت على وجوب أن يكون للتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة بمتابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط القوة و الضعف الموجودة فيه .⁴

كما نص المعيار رقم 2130 " الرقابة " من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في هذا الشأن

بما يلي:

¹ نوال كفوس ، دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة فرحات عباس -سطيف-، الجزائر، 2021/2022، ص 66.

² زاهية توام ، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد -تلمسان-، الجزائر 2017/2018، ص 26 .

⁴ مراد سعدي ، صفيح صادق، دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، مجلة المستقبل للدراسات الاقتصادية المعقدة المجلد 02 ، العدد 02 ، جامعة معسكر، الجزائر، 2019، ص32.

يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر .

2130.أ.1 - يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات فيما يتعلق بما يلي :

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ؛
- موثوقية وسلامة المعلومات المالية و التشغيلية ؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج ؛
- حماية الأصول ؛
- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات و العقود ؛

2130.ت.1 - يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية من خلال إنجازاتهم للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم عمليات الرقابة في المؤسسة .¹

كما أن دور التدقيق الداخلي تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية ومساهمته في إضافة قيمة للمؤسسة، وكذا تقديمها للخدمات وهذا ما أكد عليه معهد المدققين الداخليين في تعريفه (تمت الإشارة إليه في المطلب 1).

فرأي التدقيق الداخلي حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وخصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون (sarbanes oxley act of 2002) وتطور معايير التدقيق الداخلي الدولية المعيار 2410 معيار الإبلاغ).

والتي نصت على أن رأي المدقق الداخلي يجب أن يشتمل وبوضوح العناصر التالية :

1. معايير التقييم وكيفية استخدامها ؛
2. المجال الذي يشمل رأي المدقق ؛
3. من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء نظام الرقابة الداخلية ؛
4. المجالات الخاصة التي شملها رأي المدقق الداخلي ؛

¹ IIA ,INTERNATIONAL INTERNAL AUDITING STANDARDS ,available on 2019 , <https://www.theiia.org/> consulted in 29/04/2024 at 21:48.

5. أن يكون مدعوماً بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية :
- أ. ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة : حيث أن التقييمات والتقارير التي تعدها بصفة مستمرة خلال السنة تحقق الرضا لدى أصحاب المصلحة، وتمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم .
- ب. المساهمة في ضمان جودة التنظيم : للتدقيق الداخلي دور رقابي هام في ضمان الالتزام بالإجراءات واللوائح الداخلية وسياسات المؤسسة، وهذا ما يضمن جودة العمليات وعليه إنجاز التنظيم لأهدافه.
- ج. تقديم الخدمات الاستشارية : يعتبر المدققين الداخليين في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المدقق الخارجي وأصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات¹.

¹ إسماعيل حنيش ، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 18، العدد 03، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020، ص78.

المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية

لقد تعددت الدراسات التي تناولت كل من موضوع التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، فقد حضي بعدد كبير من الأبحاث والدراسات، كالمجلات والأطروحات التي عرضت وبلغات مختلفة راجعا لأهميتها البالغة، حيث سنتناول في هذا المبحث عرض أهم الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع دراستنا باللغة العربية ثم اللغة الأجنبية، ومن ثم مقارنتها بدراستنا الحالية .

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

سنعرض في هذا المطلب أهم الدراسات باللغة العربية ثم باللغة الأجنبية التي لهم علاقة بموضوع دراستنا، حيث تم عرض هذه الأدبيات من حيث الهدف و المنهج و الأداة المستعملة وأهم النتائج المتوصل إليها .

الفرع الأول : عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

1. دراسة (براج بلال، براغ محمد ، 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي من خلال عمل المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث قام بإجراء دراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لمجموعة من المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في بعض المؤسسات الجزائرية، وقد توصلت الدراسة أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية يقوم بمهمتها المدقق الداخلي تستعملها المؤسسة للكشف عن نقاط الضعف فيها، كما يجب أن تتوفر في المدقق الداخلي كل من الاستقلالية، الخبرة المهنية والموضوعية، ومتابعة المدقق الداخلي لنتائجه المبلغ عنها .

2. دراسة (بلمقدم مريم، بلدغم فتحي، 2018)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة حالة، من خلال إجراء مقابلة مع مسؤولي مصلحة التدقيق بالمؤسسة محل الدراسة، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن عمل المدقق الداخلي يتأثر تأثيرا مباشرا بنظام الرقابة الداخلية حيث أن وجود نظام سليم وقوي يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات، كما أن التدقيق الداخلي يعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية .

3. دراسة (عزوز ميلود، 2007/2006)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأيضا دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وتمت دراسة الحالة

للمؤسسة محل الدراسة على مستوى مصلحة التدقيق من خلال مقابلة شخصية مع مسؤولين المصالح المعنية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، كما يجب أن يكون الشخص المكلف بمهمة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان العملي .

الفرع الثاني: عرض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1. (SAHNOUNE MUSTAPHA , BEDAOUI SAMIA , 2019)

هدفت هذه الدراسة إلى التأكيد على مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتحسين أدائها، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي وتمت دراسة الحالة لمؤسسة لمبنة التل بسطيف على مستوى مصلحة التدقيق الداخلي من خلال تتبع مهام تدقيق والتي تمت في إطار برنامج التدقيق لسنة 2017، وقد توصلت الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة نشاط مستقل والتي تسمح بتحقيق اهتمامات الإدارة، كما تهدف للتحقق من جميع أنشطة المؤسسة لكشف المخالفات واقتراح الحلول.

2. (دراسة 2013 / 2014) (CHEKROUN MERIEM)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة تساهم في فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية وكذلك الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج التجريبي مستعملة الأسلوب الاستنباطي وتمت الدراسة الميدانية على 35 عينة من مؤسسات عمومية اقتصادية (إنتاجية ، خدمية) بالاعتماد على تقنيات التدقيق كالملاحظة، المحادثة، المقابلات استبيان الرقابة الداخلي الموجه لمدققين داخليين بالمؤسسات العمومية محل الدراسة، وقد توصلت إلى أن وجود مصلحة التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة يساهم في فعالية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية، كما أن دور المدقق الداخلي لا يقتصر فقط على رقابة المطابقة بل يجب أن يشمل عدة ميادين مما يوفر للإدارة تحليلات واقتراحات ملائمة تساهم في اتخاذ القرار .

الفرع الأول :أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة

➤ من حيث المحتوى :

اتفقت أغلب الدراسات السابقة على مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية ، كما أن أغلب الدراسات السابقة تتشابه في كونها اعتمدت على دراسة كل من المتغيرين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.

ومن جهة أخرى دراسة (BEDAOUI SAMIA ,SAHNOUNE MUSTAPHA , 2019) تتطابق في المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) وتختلف في المتغير التابع (تحسين أداء المؤسسة)، وأما الدراسة الأخرى(عزوز ميلود،2007) عالجت دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ودور التدقيق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة .

➤ من حيث المنهج :

اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي إلى جانب منهج دراسة حالة بالاعتماد على المقابلة مع مسؤولي مصلحة التدقيق، في حين دراسة (براج بلال، براغ محمد، 2022)اعتمد على أداة الاستبيان موجه إلى مراجعين داخليين، وأما دراسة (CHEKROUN MERIEM ,2014-2013)اعتمدت على المنهج التجريبي (الأسلوب الاستنباطي) مستخدمة عدة أدوات تمثلت حصرا في تقنيات التدقيق كالملاحظة والمقابلة، بالإضافة إلى استبيان رقابة داخلي موجه لمدققين داخليين بالمؤسسات العمومية الاقتصادية .

➤ من حيث النتائج :

توصلت أغلب الدراسات السابقة أن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عبارة عن نشاط مستقل والتي تسمح بتحقيق اهتمامات الإدارة، كما يعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط الضعف فيها لتصحيحها ونقاط القوة لتعزيزها . كما أن دور المدقق الداخلي يجب أن يشمل عدة ميادين مما يوفر للإدارة تحليلات واقتراحات ملائمة تساعد في اتخاذ القرار، كما يجب أن يكون المدقق الداخلي على درجة كافية من النزاهة والاستقلالية والخبرة المهنية، لتضيف دراسة (BEDAOUI SAMIA ,SAHNOUNE MUSTAPHA 2019)

على ما سبق أن وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تهدف إلى التحقق من جميع أنشطة ووظائف المؤسسة لكشف المخالفات واقتراح الحلول .

الفرع الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

➤ أوجه التشابه

تشارك هذه الدراسة مع الدراسات الأخرى في :

❖ من حيث المحتوى :

- تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في متغيرات الدراسة المتغير المستقل (التدقيق الداخلي)، المتغير التابع (نظام الرقابة الداخلية)، إلا أن دراسة (BEDAOUI SAMIA, SAHNOUNE MUSTAPHE) 2019 تتطابق مع المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) وتختلف في المتغير التابع (تحسين أداء المؤسسة) .
- تهدف دراستنا الحالية والدراسات السابقة للوصول إلى مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية .

❖ من حيث المنهج :

- انفتحت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الجوانب المنهجية حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الإشكالية المطروحة إلى جانب منهج دراسة حالة، كما تشابهت دراستنا مع دراسة (CHEKROUN MERIEM ,2014-2013) من خلال استخدام عدة أدوات تمثلت في تقنيات التدقيق كالملاحظة والمقابلة وبالإضافة إلى استبيان رقابة داخلي موجه لمسؤولي المصالح المعنية، إلا أنها اعتمدت المنهج التجريبي (الأسلوب الاستنباطي) من أجل تحليل المفاهيم الأساسية للدراسة، وأما دراسة (عزوز ميلود، 2007) اعتمدت على أداة الاستبيان موجه إلى مراجعين داخليين بالاعتماد على نفس المنهج الوصفي التحليلي .

➤ أوجه الاختلاف

كما تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في :

❖ من حيث المحتوى :

- تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الفترة الزمنية التي أجريت بها الدراسة الحالية .
- اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في التحديثات لمعايير التدقيق العالمية 2024 .

❖ من حيث المنهجية :

تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث :

- اعتماد دراسة (CHEKROUN MERIEM, 2014- 2013) على المنهج التجريبي (الأسلوب الاستنباطي).
- اعتماد دراسة (عزوز ميلود، 2007) على أداة الاستبيان .

الفرع الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

◆ عالجت الدراسة الحالية المفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وهذا من أجل توضيح متغيرات الدراسة، بالإضافة إلى مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية وتوضيح العلاقة بينهما، حيث توصلنا أن التدقيق الداخلي يعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية، وهي نقطة الانطلاق التي يركز عليها التدقيق الداخلي باعتباره أداة من أدوات تقييم عمل نظام الرقابة الداخلية .

◆ اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل المفاهيم الأساسية للدراسة، وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، كما تم استخدام أسلوب دراسة حالة بالاعتماد على عدة أدوات متمثلة في تقنيات التدقيق كالملاحظة، المقابلة وذلك على مستوى مديرية توزيع الكهرباء والغاز لولاية سكيكدة، بالإضافة إلى استخدام التحليل الوثائقي واستقراء التقارير والوثائق المقدمة ومحاولة عرض طريقة سير وظيفة التدقيق الداخلي. كما قمنا بتقديم تحليل لمهمة تدقيق داخلي تمت على مستوى وحدتي سونلغاز وتحليل تقرير التدقيق الداخلي لاستخراج نقاط القوة والضعف.

◆ غطت الدراسة الفترة الزمنية 2024/2023 .

رابعاً: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة :

- ✓ إثراء الجانب النظري المتعلق بالتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية .
- ✓ العمل على ضبط أبعاد ومتغيرات الدراسة .
- ✓ التعرف على الأدوات المستعملة في كل دراسة .
- ✓ الوصول إلى المنهج الملائم للدراسة الحالية .
- ✓ إتباع الخطوات المنهجية اللازمة للتحليل و إجراء مقارنة بين النتائج .
- ✓ التعرف على النتائج المتوصل إليها و الأهداف المسطرة .

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يتضح لنا أن التدقيق الداخلي يقوم على مجموعة من المبادئ والمعايير التي تعتبر المرشد لممارسي مهنة التدقيق الداخلي، وأن نشاط التدقيق الداخلي تعدى مرحلة رصد وكشف الغش والأخطاء ليكتسب صفة النشاط التأكيدى والاستشاري، يساعد مجلس الإدارة في اتخاذ القرار مما يجعل نظام الرقابة يعمل بشكل جيد، حيث أن التدقيق الداخلي يعمل على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، ويهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، وأيضا يقوم المدقق الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل لاكتشاف الغش و الاختلاس، وأيضا اكتشاف الأخطاء ونقاط القوة و الضعف ومحاولة إعطاء الحلول والاقتراحات الممكنة، ومن هنا برزت العلاقة الوطيدة بينهما حيث التدقيق الداخلي يعتبر أداة من أدوات تقييم عمل نظام الرقابة الداخلية، كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة وحاولنا مقارنتها مع دراستنا الحالية حيث استفدنا من مخرجاتها (لتوظيف واستغلال ما يفيد دراستنا)، من خلال التعرف على كل من المتغيرات المدروسة في كل دراسة، النتائج المتوصل إليها والأهداف المسطرة .

الفصل الثاني

تمهيد :

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى التدقيق الداخلي وميثاق أخلاقه وخطوات انجاز مهمته، وإلى أساسيات حول نظام الرقابة الداخلية ودراسة تقييم التدقيق الداخلي لهذا النظام، كان لا بد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وهذا ما حاولنا القيام به حيث تم إسقاط الجانب النظري على مؤسسة واحدة تمثلت في مؤسسة سونلغاز لسكيكدة، كما تعد مؤسسة سونلغاز من بين الهياكل المهمة في الجزائر، حيث تسعى لإيصال الخدمة إلى الزبون في الوقت المحدد، والعمل على تقليص الوقت المخصص للإنتاج الذي يكون بتوزيع الأشغال والمهام في مختلف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة والتي تمتاز بكفاءات عالية في التنفيذ مع الاتفاق عليه مع المؤسسة الأمرة، فقمنا بدراسة حالة بديرية توزيع الكهرباء و الغاز بسكيكدة، والتي تعتبر إحدى فروع شركة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز شرق، تتمثل في إجراء مقابلات مع خبراء متخصصين على مستوى مؤسسة سونلغاز بسكيكدة وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة بغية الوصول إلى نتائج أكثر دقة محاولين بذلك إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز سكيكدة .

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين تتمثل في :

- **المبحث الأول :** لمحة عامة حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز
- **المبحث الثاني :** عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

المبحث الأول : لمحة عامة حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز سونلغاز

تعتبر مؤسسة سونلغاز الشركة الوطنية الوحيدة في إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء على المستوى الوطني بدون منازع حيث أنها تتكون من (03) فروع : فرع إنتاج، فرع نقل، فرع توزيع، ولكل فرع له فروع ومديريات ثانوية تابعة له فبالنسبة لفرع التوزيع يحتوي على عدة مديريات موزعة على مستوى التراب الوطني، منها مديرية توزيع الكهرباء والغاز بسكيكدة، والتي هي محل دراستنا .

المطلب الأول :تطور مؤسسة سونلغاز الأم

أولا : نشأة مؤسسة سونلغاز

عرفت مؤسسة سونلغاز عدة تطورات ملحوظة منذ الاستقلال ليومنا هذا، إذ تم إنشاؤها طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 02 - 195 الموافق ل 01 جوان 2002 الذي ينص على الإطار القانوني للمؤسسة، ومن أهدافها إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها و توزيعها و تسويقها، وقد مر إنشاء الشركة الأم بعدة مراحل نذكر منه تم إنشاء المؤسسة الجزائرية للكهرباء سنة 1947، والتي اسند إليه احتكار إنتاج الكهرباء والغاز وتضم EGA المعرفة ب LEBON، المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع تندرج تحت قانون أساسي خاص ب EGA و شركائه SAE ثم وقعت تحت مفعول قانون التأمين الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946، علما أنها كانت تحت إسم EGF في الحقبة الاستعمارية، وتحولت من EGA إلى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز سنة 1969 بصفة رسمية، طبقا للمرسوم 69 - 59 المؤرخ في 01-09-1969 والهدف من تحويلها هو إعطاء الشركة قدرات تنظيمية لتكون في مقدورها المرافقة والمساندة الاقتصادية في البلاد، وقد تزودت الشركة في سنة 1983، بخمس شركات فرعية المختصة وهي : كهريف للإنارة وإبصال الكهرباء، كهريكب للتركيبات والمنشآت الكهربائية، كاناغاز لانجاز شبكة الكهرباء انرقا للهندسة المدنية، الشركة الوطنية لصنع العدادات وأجهزة القياس، فيفضل هذه الشركات المتفرعة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تعتنى باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد ففي 1991 وطبقا للمرسوم 91-475 تحولت سونلغاز للشركة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي سنة 2002 ، أصبحت شركة مساهمة، أما خلال السنوات 2006 - 2004 أصبحت سونلغاز شركة SPA شركة ذات أسهم وتسمى شركة SADEG أو مجموعة الشركات، وتم إعادة هيكلة الفروع المكلف بالانشطات الرئيسية منه سونلغاز إنتاج كهربائي SPE مسير النقل الكهربائي مسير النقل الغازي GRTG، وفي سنة 2006 تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت لأربع فروع وهي :

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

سونلغاز التوزيع الجزائر العاصمة SPA ، سونلغاز التوزيع الجهة الوسطى SDC ، سونلغاز التوزيع الجهة الغربية SDO .

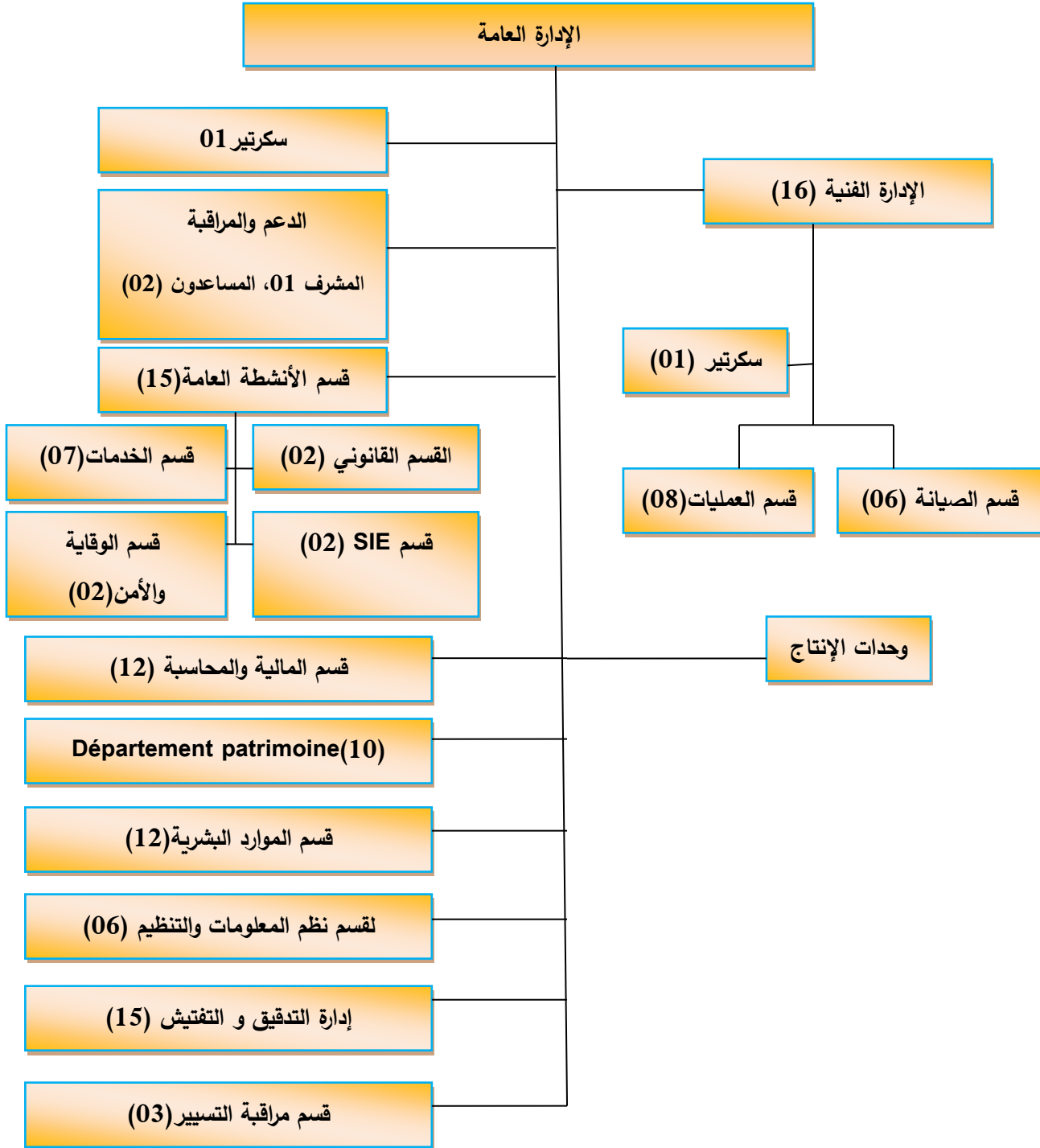
وفي نوفمبر 2019 تم جمع مجموعة الشركات المكلفة بالانشطات الرئيسية من SPA / SDO / SDC / SDE وأصبحوا تابعين للشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز الموجودة في العاصمة طريق 38 جسر قسنطينة وبالتالي تحولوا من شركات إلى نواحي:

SDE تحولت لناحية الشرق SDC / RDE تحولت لناحية التوزيع وسط SPA / RDC تحولت لناحية التوزيع الجزائر العاصمة SDO / RPA تحولت لناحية التوزيع الغرب RDO .

وفي سنة 2022 تم تغيير التسمية من شركة SADEG إلى سونلغاز-التوزيع وخلق ناحيتان جديدتان في الجنوب هما: لناحية التوزيع ورقلة RD Ourgela وناحية التوزيع بشار RD Béchar .

وتم هيكله المجتمع وأصبحوا 14 فرعا بعد ضم الفروع كهركيب وكهريف.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز



المصدر : مصلحة المراقبة و التفتيش

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

المطلب الثاني : مديرية توزيع الكهرباء والغاز - سكيدة -

سنعرف على شركة سونلغاز - التوزيع محل الدراسة - سكيدة ، وذلك بتقديم لمحة عن نشأتها، تعريفها وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و موقعها الجغرافي وأيضا أنواع الطاقة الكهربائية و الغازية وأنواع الزبائن .

الفرع الأول :نشأة مديرية توزيع الكهرباء والغاز

تأسست الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سكيدة، بسكيدة في 01 جانفي 2006 ، وهذا برأس مال قدره 12مليار دينار، وهي شركة ذات أسهم بموجب المادة 20 من المرسوم الرئاسي رقم 02-195 المؤرخ في جويلية 2002، هي تابعة جهويا لجهة التوزيع للشرق قسنطينة تغطي سونلغاز سكيدة 07 وكالات تجارية هي، بن حورية(سكيدة)، زيغود يوسف، عزابة، الحروش، تمالوس، رمضان جمال، القل، وكل مركز بدوره يشرف على فروع ونقاط دفع .

الفرع الثاني : تعريف مديرية توزيع الكهرباء والغاز وأهدافها

تعتبر سونلغاز- سكيدة -من الشركات التي تقوم بتسيير الزبائن المرتبطين بشبكة الكهرباء والغاز، حيث تقوم بتطوير الشبكات وتحديثها وتطوير طرق التسيير والاستغلال إضافة لاهتمامها بترقية النشاطات التجارية، وتكوين الموارد البشرية . وتتمثل أهداف المديرية سكيدة في:

- تقديم صورة حسنة على شركة سونلغاز بالتسيير الحسن والمستمر؛
- احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية و المحاسبية ؛
- المتابعة الصارمة في عمليات خزينة الميزانيات ؛
- التدقيق بالنسبة للنتائج ؛
- توزيع الكهرباء والغاز وفق المعايير العالمية للسلامة والأمن؛
- تقديم الخدمات الطاقوية بأحداث التكنولوجيات لأجل كسب رضا الزبون؛
- ضمان استمرارية وجودة الخدمات بأقل تكلفة ممكنة؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

الفرع الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز

1. الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (06) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - سكيكدة -



المصدر : مصلحة التفتيش والرقابة

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

2. تحليل الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز - سكيكدة -

- المدير: هو الأول والأخير الذي تعود له القرارات في تسيير الأمور الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- الطاقم الإداري: يتمثل في الموظفين الخاصين بالمدير.
- المكلفين بالشؤون القانونية: تسيير الأنشطة القانونية وتسيير ملفات النزاعات.
- المكلفين بالاتصال: يعملون على توفير المناخ المناسب لاتصال مرن وتسهيل تدفق المعلومات بين الموظفين والمصالح.
- المكلفين بالأمن والوقاية: القيام بدور المستشارين عندنا يتعلق الأمر بالأمن والسلامة.
- الأمانة: استقبال المكالمات والبريد الخاص إضافة لتولي مهمة الرد على مختلف الرسائل وجدولة المواعيد مع المدير.

ثم تأتي المصالح والأقسام كل منه دور محدد:

- قسم العلاقات التجارية والتسويق **DRC**: تنقسم لفرعان:
- فرع الزبائن: الذي يعمل على فورية وتحصيل فواتير المستهلكين وبيع السندات وتحصيل الديون المتعلقة بزبائن الضغط والتوترات المنخفضة والمتوسطة.
- فرع التقنيات التجارية: يسجل الزبائن ومسك الطلبيات والتزويد بالخدمة إضافة إلى متابعة الأقساط المالية و المدفوعة من قبل زبائن الضغط والتوترات المرتفع.

حيث توجد 07 وكالات تابعة لهذا القسم (سكيكدة، القل، الحروش، تمالوس، رمضان جمال، زيغود يوسف، عزابة)

- قسم تقنيات الغاز **DTG**: إعداد برامج صيانة الشبكة الغازية ومتابعة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بخلل الشبكة الغازية.
- قسم تقنيات الكهرباء **DTE**: إعداد برامج صيانة الشبكة الكهربائية ومتابعة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بخلل الشبكة الكهربائية.
- قسم الدراسات ومتابعة الأشغال **DEET**: مهامه يمكن تلخيصها كالآتي:
- دراسة طلبات الزبائن فيما يخص توصيل الكهرباء والغاز، استلام المشاريع المنجزة، مراقبة المشاريع فيما يخص البرمجة ونوعية الخدمة المقدمة من طرف المقاولين الخواص.

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

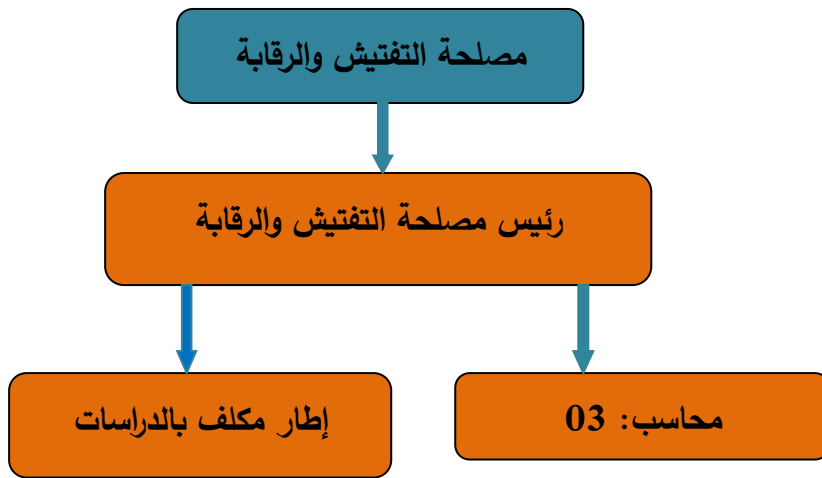
- قسم الموارد البشرية: DRH إعداد وتوجيه ومراقبة مشاريع المتعلقة بالعمال والتوظيف والتأهيل والترقية، تسيير المرتبات ومنح العمال وكل ما يتعلق بهم.
 - مصلحة الشؤون العامة : SAG توفر جميع متطلبات المصالح فيما يخص التجهيزات المكتبية ومختلف العتاد الذي يمكن استغلاله لصالح السير الحسن للشركة.
 - قسم إدارة الصفات : DAM يتولى عقد الصفقات والعقود مع الموردين والمقاولين الخواص.
 - قسم المالية والمحاسبة : DFC يعمل على مسك محاسبة الشركة والتنظيم دفاتها المحاسبية وتسديد حقوق الموردين وحسن التسيير المحاسبي والوقوف على الرقابة.
- المطلب الثالث : مصلحة التفتيش والرقابة

الفرع الرابع : شرح هيكل تنظيمي لمصلحة التفتيش و الرقابة

مصلحة التفتيش والرقابة مهمته متابعة العمليات التسييرية داخل المؤسسة كما تعمل على: إدارة العمل، إدارة العملاء، التفتيش الدوري والرقابة الداخلية لكل مصلحة في المديرية، احترام الإجراءات، مراقبة الصندوق، مقارنة الحسابات البنكية.

يتكون عمال مصلحة التفتيش والرقابة من إطارات سامية ، إطارات عادية،محاسبين رئيسيين مختلفين حسب الجنس إناث وذكور . والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمصلحة التفتيش والرقابة :

شكل رقم (07) : الهيكل التنظيمي لمصلحة التفتيش والرقابة



المصدر : مصلحة التفتيش والرقابة

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

مهام مصلحة التفتيش والرقابة :

(1) مهام رئيس مصلحة التفتيش والرقابة :

- الوقوف على مراقبة العمل وصحته.

(2) مهام إطار مكلف بالدراسات :

- تتبع عمليات البيع الخاصة بسونلغاز ؛
- مقارنة بين البرامج (برنامج حساب "hissab" خاص بمصلحة المحاسبة تسجل فيه اليومية مثلا المسير لديه برنامج "good payer" والموارد البشرية لديها برنامج "nova")؛
- متابعة استثمارات المؤسسة ؛
- مقارنة الحسابات البنكية ؛

(3) مهام المحاسبين :

يوجد ثلاث محاسبين مسند إليهم عملية التفتيش والرقابة في حسابات الصندوق، الاستثمارات، الضرائب والأجور، وفي ما يلي مهام كل محاسب :

- **المحاسب 01:** مكلف بمعالجة حسابات الصندوق، وبعد معالجتها وفحصها ويقوم بتسجيلها محاسبيا وآليا، ويقوم أيضا كل شهر بجرد حسابات الصندوق.
- **المحاسب 02:** يتكفل بكل الأمور المتعلقة بالعملاء وتدقيق الحسابات وفحصها.
- **المحاسب 03:** يقوم بمراجعة أجور العمال وبالتصريح الضريبي وبتتبع الارتباطات بين الوحدات و جمع المعلومات المحاسبية و إرسالها إلى المديرية العامة الموجودة بقسنطينة كل أسبوع.

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

في هذا المبحث سنقوم بالتعرف على إطار عمل وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز ومدى مساهمة مهام التدقيق المنجزة خلال الفترة (2018_2019-2020) في تقييم فعالية سير الأنشطة الوظيفية ومدى احترامهم للإطار التنظيمي والمبادئ المعمول بها بالإضافة إلى تحديد الإختلالات المعتبرة.

المطلب الأول: التعرف على إطار عمل وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز

بهذه تجسيد أهداف الدراسة سنقوم بعرض إطار عمل وظيفة التدقيق الداخلي (fonction d'audit interne) وذلك بناء على المعلومات المقدمة لنا من قبل المراقبين (المقابلة) على مستوى مصلحة المراقبة والتفتيش بالمؤسسة والتقارير المتحصل عليها (تحليل مستندات ووثائق)، من أجل تكوين مهمة التدقيق الداخلي وفق المقاربة المتبعة في المؤسسة .

الفرع الأول: أساليب جمع البيانات

خلال إجراء دراسة الحالة في مؤسسة سونلغاز وذلك ضمن مصلحة المراقبة والتفتيش، تم الاستعانة بعنصرين رئيسيين من أساليب جمع البيانات:

- المقابلة (مقابلة فردية)، ذات الأسئلة المفتوحة و الأسئلة مغلقة-مفتوحة؛
- تحليل المستندات و الوثائق المقدمة.

بالنسبة للمقابلة، فقد كانت أول مصدر لجمع المعلومات من المؤسسة محل الدراسة، وتم اختيار هذه الأداة لعدة اعتبارات، نذكر منها:

- ملائمة المقابلة لأغراض البحوث الكيفية (دقة، صحة البيانات، إجابات تفسيرية)؛
- طبيعة و إشكالية البحث، التي تتطلب إجابات أشخاص تتوفر فيهم عدة شروط من بينها العمل ضمن المؤسسة محل الدراسة ومعرفة إجراءات وطريقة سير مهمة التدقيق الداخلي؛
- طبيعة العمل، التي تحتاج إلى أداة تكون مرنة، فالمقابلة تسمح بتكييف الأسئلة حسب طبيعة العمل؛
- تحديد الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط المقابلة و القادرين على الإجابة بدقة على أسئلة البحث (فرصة لتتبع و معرفة الأشخاص)؛
- التحصل على معلومات إضافية أثناء الحوار و مناقشة بعض الاستنتاجات المتوصل لها، و الأخذ و الرد حول الموضوع .
- الكشف من خلال الإجابات المحصل عليها، على وجود ملفات و وثائق مفيدة للبحث و التي من الممكن أن تفتح آفاق بحثية تخدم البحث؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

بالنسبة لتحليل الوثائق، فعلى الرغم من صعوبة الحصول على المعلومات في إطار السرية وتحفظ مسؤولي مصلحة المراقبة والتفتيش بتزويدنا بكل المعلومات التي تخدم أهداف الدراسة، إلا أن المحادثات الجانبية (طلب الوثائق ومستندات) و المقابلات التي تم إجراؤها خلال كل فترة من فترات البحث، قادتنا إلى جمع معلومات تخدم هذا البحث في:

- تأكيد صحة المعلومات المجمعة و تدعيم الإجابات بالمصادر الموثقة؛
- توضيح واقع سير مهام التدقيق الداخلي بمؤسسة سونلغاز؛
- تكوين فكرة على طريقة تنظيم وعمل وظيفة التدقيق الداخلي (في زمن القيام بالدراسة)؛
- التعرف على مهام التدقيق التي مست مجموعة من الأنشطة الوظيفية بالمؤسسة محل الدراسة؛

الفرع الثاني: طريقة سير وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة سونلغاز

سنقوم بعرض طريقة سير وظيفة التدقيق الداخلي (إعادة بناء لوظيفة التدقيق الداخلي تبعاً للمعلومات المتحصل عليها) بمؤسسة سونلغاز من خلال العناصر الآتية:

جدول رقم (01) : هيكل للعناصر الوظيفية ومكوناتها

العناصر الوظيفية	المكونات الثانوية للعناصر الوظيفية
1. التنظيم الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي	1.1. أهداف وظيفة التدقيق الداخلي
	2.1. هيكل وظيفة التدقيق الداخلي
	3.1. مجال عمل الوظيفة (نطاق عمليات التدقيق)
	4.1. مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي
	5.1. حقوق وظيفة التدقيق الداخلي
	6.1. التزامات وظيفة التدقيق الداخلي
2. إطار عمل المدقق الداخلي	1.2. إستراتيجية العمل الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي
	1.3. مهام التدقيق المنجزة من طرف وظيفة التدقيق الداخلي
3. الممارسات المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي	1.3. منهجية عمل وظيفة التدقيق الداخلي
	1.4. سير عملية التدقيق

المصدر : من إعداد الطالبتين

1. التنظيم الوظيفي لوظيفة التدقيق الداخلي:

1.1. أهداف وظيفة التدقيق الداخلي:

تسعى وظيفة التدقيق الداخلي إلى تحقيق جملة من الأهداف، نذكر منها:

- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى مختلف المستويات الوظيفية من أجل إعطاء تأكيدات معقولة عن السير الحسن لأنظمة الرقابة، صحة المعلومات المالية، السير الجيد للعمليات؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

- التأكد من التطبيق الفعلي واحترام للتنظيمات وإجراءات التسيير والقوانين المعمول بها؛
- التأكد من مصداقية وصحة المعلومات المتعلقة بمؤشرات او مقاييس الأداء المتحصل عليها من خلال تقارير الأداء السنوية ؛
- تسليط الضوء على أوجه القصور من أجل دعم المؤسسة بالتوصيات التي تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة، من أجل تلبية توقعات المستهلك بشكل أكثر فعالية وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ؛
- تسليط الضوء على مجالات التحسين، لاسيما تلك المتعلقة بالممارسات المختلفة التي يعتمد عليها صاحب المؤسسة في التعامل مع شكاوي العملاء ومعالجة طلبات الاتصال ؛
- التحقق من تطبيق اللوائح والإجراءات الإدارية ؛
- التحقق من مطابقة الصيغ وعملية حساب المؤشرات المستخدمة لقياس أداء امتيازات توزيع الكهرباء والغاز؛
- ضمان موثوقية المعلومات المتعلقة بمؤشرات الأداء والمعايير المرسله كجزء من المراجعات السنوية للإنجازات ؛

2.1. هيكل وظيفة التدقيق الداخلي:

وظيفة التدقيق الداخلي بمؤسسة سونلغاز تتبع للمديرية العامة au niveau centrale وبناء على المعلومات المقدمة خلال مقابلات المراقبين على مستوى مصلحة التدقيق؛ كما أنه تطبيقاً لأحكام القانون رقم 01-02 المؤرخ في 5 فيفري 2002 المتعلق بتوزيع الغاز والكهرباء والنصوص التابعة له، خاصة فيما يتعلق بمتابعة ومراقبة احترام التنظيمات المعمول بها، والمحافظة على مصلحة الزبائن، فان لجنة ضبط الكهرباء والغاز (CREG) la commission de régularisation de l'Electricité et Gaz قامت بتنفيذ مهام تدقيق ومراقبة ابتداءاً من سنة 2014 حتى وقتنا الحالي (اعتماداً على التقرير المقدم لنا من قبل مصلحة المراقبة والتفتيش).

3.1. مجال عمل الوظيفة (نطاق عمليات التدقيق): (champ d'intervention) :

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي عبر مهام ذات طبيعة دورية، بتدقيق كل نشاط «activité» وضعت له أهداف حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم خدمات التأكيد (الضمان) "missions d'assurance" بصفة حصرية مع غياب للخدمات الاستشارية "missions de conseil" كما يقوم المدققين الداخليين بإجراء عمليات التدقيق لمختلف الأنشطة الوظيفية¹ للمؤسسة «processus».

¹ يعتمد المدققون الداخليون في عملهم على تقسيم المؤسسة إلى أنشطة وظيفية "découpage par processus"

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

يمكن حصر أبرز عمليات التدقيق في مجموعة من الفئات : العمليات (opérations)، التقارير المالية (reporting)، عمليات الالتزام (conformité).

4.1. مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي:

تقع عاتق المدققين الداخليين مسؤولية:

- استعمال الوسائل الموضوعة تحت تصرفهم وبدل العناية المهنية الواجبة من أجل الوصول
الأهداف المسطرة للمهمة (responsabilité des moyens)؛
- الالتزام بأخلاقيات المهنة (النزاهة، الموضوعية، السر المهني).

5.1. حقوق وظيفة التدقيق الداخلي: تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بمجموعة من الحقوق، نذكر منها:

- ✓ حق الولوج و الاطلاع، بدون شروط أو قيود على كل ملف، معلومة أو مقابلة أشخاص من شأنها ضمان سير عملية التدقيق؛
- ✓ حق الاستعانة بخبراء أو أشخاص مختصين و أكفاء من داخل أو خارج المؤسسة من أجل حسن تنفيذ مهمة التدقيق؛
- ✓ حق التحصل على الملفات و محاضر الأعمال (PV) التي تخص تسيير المخاطر؛

6.1. التزامات الوظيفة التدقيق الداخلي: على المدققين الداخليين احترام المبادئ الأساسية التالية:

- ✓ بذل العناية المهنية اللازمة أثناء القيام بمهام التدقيق؛
- ✓ القيام بمهام التدقيق بطريقة احترافية، موضوعية و نزيهة؛
- ✓ احترام قواعد أخلاقيات المهنة؛
- ✓ المحافظة على السر المهني؛

2. إطار عمل المدقق الداخلي:

1.2. إستراتيجية العمل الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي:

- العمل بمقاربة تقليدية approche classique .

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

- تبني التدقيق المستمر¹ Audit continu الذي يعزز من التدقيق وفق المقاربة الكلاسيكية.
- تبني المؤسسة لسياسات رقمنة نظم المعلومات و سياسة «politique Zéro papier»، ساهم في تغيير بيئة العمل التي تخضع للتدقيق.

2.2. مهام التدقيق المنجزة من طرف وظيفة التدقيق الداخلي:

عمليات التدقيق محصورة في مهام التأكيد (missions d'assurance) دون مهام الاستشارة (missions de conseil) هذه المهام تمس الأنشطة المالية و المحاسبية، بالإضافة إلى بعض عمليات التحقيق (investigations) أو عمليات تدقيق ذات طبيعة خاصة، وذلك تبعا لاحتياجات المؤسسة مثال على ذلك « Missions d'audit des concessions de distribution de l'électricité et du gaz ».

أما في إطار الرقابة القبلية (contrôles à priori)، فتقع تحت مسؤولية مصلحة المراقبة والتفتيش و بمسميات مختلفة (تفتيش (inspection)، مراقبة (contrôle))، سواء كانت هذه العمليات ذات طبيعة رقابية استكشافية (contrôles de nature détectives) أو ذات طبيعة "وقائية" (contrôles préventifs).

3. الممارسات المهنية لوظيفة التدقيق الداخلي: سيتم التركيز في هذا العنصر على منهجية عمل وظيفة التدقيق الداخلي و طريقة سير مهام التأكيد «missions d'assurance» في المؤسسة.

1.3. منهجية عمل وظيفة التدقيق الداخلي:

- تتبنى وظيفة التدقيق الداخلي مقاربة كلاسيكية «approche classique» بالإضافة إلى التدقيق المستمر Audit continu " (انظر الملحقين رقم 2 و 3)؛
- استعمال التقسيم المعتمد على الأنشطة الوظيفية (découpage par processus) بدلا من التقسيم الوظيفي المبني على الدورات (découpage par cycles²)؛
- و تعتمد في تنظيم أعمالها الميدانية على مجموعة من المعايير والتوجيهات:
- ميثاق التدقيق الداخلي للمؤسسة (charte d'audit interne) ؛
- المعايير الدولية للتدقيق الداخلي «IIA»؛

¹ L'audit contenu est une approche qui envisage l'utilisation de CAAT pour accomplir leurs activités d'audit de manière plus continue ou continuelle (surveillance ininterrompue) et en temps réel et opportun dans un environnement sans papiers(il est souvent soutenu ou compléter le processus périodique d'audit, d'évaluation des contrôles et d'évaluation des risques).

² Exemple : cycle achats fournisseurs, cycle paie-personnel, etc.

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

- منشورات المعهد الدولي للتدقيق الداخلي «IIA» التي تخص توجيهات و إرشادات المعهد في تخص الممارسات المثلى للتدقيق الداخلي (تنظيم، سير العمليات، أدوات العمل)؛
أدوات عمل وظيفة التدقيق الداخلي:

- الجدول رقم (02): أبرز أدوات عمل وظيفة التدقيق الداخلي

أوراق العمل les papiers de travail	أدوات التنظيمية Outils d'organisation	أدوات جمع المعلومات Outils de recueil d'information	اختبارات التدقيق les testes d'audit
<ul style="list-style-type: none"> • programme d'audit ; • référentiel d'audit 	<ul style="list-style-type: none"> • Planning et calendrier de la mission • Budgets (gestion financière de la mission) • etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - l'analyse documentaire Les rapports.. • etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - recalcul arithématique - les rapprochement - examen analytique simplifiés - sondage

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب معطيات التقرير

2.3. سير عملية التدقيق:

- تتم عملية التدقيق (عمليات التأكيد) وفق ثلاثة خطوات رئيسية: التخطيط، التنفيذ و اختتام المهمة.
فبعد المصادقة على "برنامج التدقيق السنوي يتم الشروع بإجراء عمليات التدقيق بإتباع الخطوات التالية:
- تحديد الأهداف، مجال المهمة و فريق التدقيق الخاص بها؛
 - إعداد الأمر بالمهمة «ordre de mission» و إجراء جلسة الافتتاح «réunion d'ouverture»، حيث يتم عرض الخطوط العريضة للمهمة، كالأنشطة الوظيفية المراد تدقيقها، التوقيت الزمني للمهمة (calendrier des interventions)، تحديد مواعيد المقابلات؛
 - جمع المعلومات التي تسمح بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية و تحديد برنامج عمل التدقيق النهائي (تعديل الأهداف الأولية، تنظيم المهمة و تكييف الوسائل و الموارد مع متطلبات المهمة)؛
 - التنقل الميداني على مستوى الوحدات المعنية بالتدقيق؛
 - إجراء اختبارات التدقيق المناسبة، تكوين أدلة الإثبات و توثيقها؛
 - تحليل و تقييم البيانات و المعلومات المجمعة؛

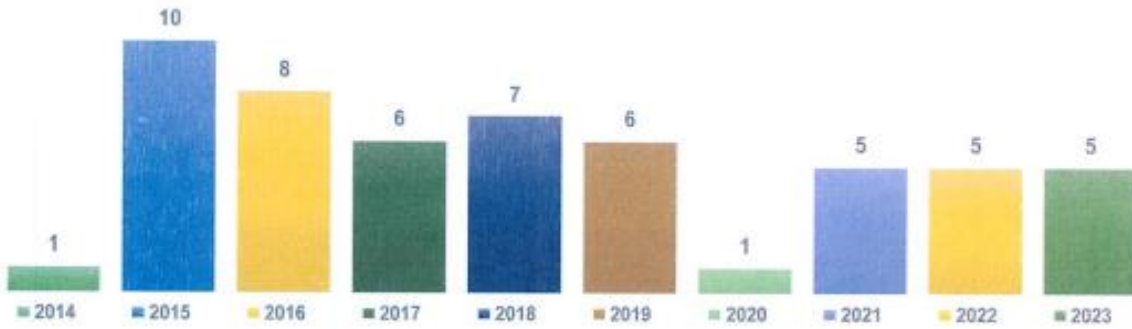
الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

- كتابة الاستنتاجات، حول نقاط قوة و ضعف نظام الرقابة الداخلي؛
- اختتام الأعمال و القيام بجلسة الاختتام مع مسؤولي وظيفة المحل التدقيق «réunion de clôture»؛
- تحرير تقرير التدقيق؛
- إرسال التقرير للإدارة العامة أو الأشخاص المؤهلين لاستلام التقرير؛

الفرع الثالث: حصيلة مهام التدقيق المنجزة

وفقا لمعطيات التقرير المقدم لنا من مؤسسة سونلغاز والصادر عن لجنة ضبط الكهرباء والغاز (CREG) اوالذي كان بعنوان « Missions d'audit des concessions de distribution de l'électricité et du gaz » ، نعرض حصيلة مهام التدقيق المنجزة من قبل المديرية لسنوات 2014_2023.

الشكل رقم (08) : عدد مهام التدقيق المنجزة خلال الفترة (2014-2023)



المصدر: Rapport rétrospectif –Synthèse des résultats des missions d'audit des concessions de distribution de l'électricité et du gaz « 2014-2023 »

التعليق على الشكل :

نلاحظ من خلال الشكل أنه بلغ عدد مهام التدقيق المنجزة التي قام بها فريق لجنة ضبط الكهرباء والغاز (CREG) خلال الفترة (2013-2014) أربعة وخمسين (54) مهمة وهي :

- واحد وخمسون (51) مهمة تدقيق كلاسيكية :

▪ تم تنفيذ إحدى عشر (11) مهمة تدقيق كلاسيكية خلال خطط الالتزام بتحسين الأداء الأولي (2010-2014)، هدفت هذه المهام إلى مراقبة تنفيذ إجراءات الاتصال ومعالجة شكاوى العملاء؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

- تم تنفيذ إحدى وعشرين (21) مهمة تدقيق كلاسيكية خلال خطة الالتزام بتحسين الأداء الثاني التي تغطي هذه الفترة (2016-2020)، وقد تناولت عملية التدقيق جميع مؤشرات الأداء والمعلومات التي تم رصدها خلال هذه الفترة ؛
- تنفيذ تسعة عشر (19) مهمة تدقيق كلاسيكية خلال خطط الالتزام بتحسين الأداء المعمول به خلال الفترة (2019-2023) ؛
- ثلاث (03) مهمات تدقيق مستمرة :
- تم انجاز مهمتين (02) للتدقيق على مستوى امتيازات التوزيع بالجزائر العاصمة (مديرية توزيع بلوزداد) و البلدية خلال سنتين ماليتين 2021/2022، تمحورت حول معلمة الأداء " متوسط الوقت اللازم لتلبية طلبات التوصيل في تمديد الشبكة لكلا الطاقتين"؛
- انطلقت سنة 2023 مهمة تدقيق واحدة على مستوى امتياز التوزيع بالجزائر العاصمة (مديرية التوزيع سيدي عبد الله)، وتعلقت بمؤشر الأداء (نسبة فاقد الكهرباء) ؛

المطلب الثاني: عرض مهمة التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز

من خلال هذا المطلب نحاول عرض و تحليل لمهمة تدقيق داخلي حقيقية على مستوى مؤسسة سونلغاز لوحيدتي سكيكدة (skikda)، برواغية (berroughia) .

➤ عرض تقرير التدقيق الداخلي .

1. نطاق وأهداف مهمة التدقيق:

1.1. مخطط التدقيق (2023) Plan d'action: مهمة تقييم مجموعة من الأنشطة (عن بعد).

2.1. الهدف: تقييم تسيير الأنشطة لفترات (2018، 2019، 2020) ومدى مطابقتهم واحترامهم للإطار التنظيمي والمبادئ المحاسبية المعمول بها في المؤسسة.

3.1. الأنشطة: تمثلت في أهم الأنشطة الوظيفية في المؤسسة، وهي:

- الموارد البشرية (resources humaines)
- التموينات (approvisionnement)
- التثبيات (Immobilisations)
- المالية والمحاسبة (finance et comptabilité)

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

2. سير ومجال تدخل التدقيق:

إن طريقة سير مهمة التدقيق المتبعة ونطاق التدخل كان على مستوى وحدتي سكيكدة وبرواغية unité skikda et berrouaghia، وتم وفقا للخطوات التالية:

1. بدء المهمة عن طريق visio-conférence

2. استلام كل الوثائق المرسلة من قبل الودعتين محل التدقيق لفترات (2018،2019،2020).

3. فحص واستخدام الوثائق و الملفات الواردة وهي :

- ميزانية السنوات المالية الثلاث (2018 ، 2019 ، 2020) .
- تقارير التدريب و التوظيف للثلاث سنوات مالية (2018 ، 2019 ، 2020) .
- خطة تنفيذ التدريب (2018 - 2021) .
- وضعية التوظيف (2018 - 2021) .
- المخطط التنظيمي لهياكل وحدتي توليد الكهرباء، سكيكدة، برواغية .
- ملف إداري لبعض العملاء (اختيار عينة عشوائية choisies comme échantillon) .
- تقارير محافظ الحسابات .
- فحص التقارير الإدارية .
- فحص تقارير رفع التحفظات .
- فحص تقارير بدء المهمة .
- استخراج "NOVA" وضعية جميع الموظفين ل : SKB ، SKS ، SKE .
- مشروع تنظيم وحدات إنتاج سكيكدة، برواغية .
- مراجعة التقارير الإدارية .
- برنامج الاستثمار .
- تعريفات و أصناف الأصول الثابتة .
- إجراءات إدارة الاستثمار .
- الاستثمارات الجارية لثلاث سنوات مالية (2018 ، 2019 ، 2020) .
- ملفات المخزون من الملفات المركزية لثلاث سنوات مالية (2018 ، 2019 ، 2020) .
- ملفات إصلاح الأصول .
- الملفات المركزية لثلاث سنوات مالية (2018 ، 2019 ، 2020) .

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

4. إرسال طلبات الشرح و التوضيح عبر الرسائل بين فريق التدقيق و المحاورون المعنيون .
5. إستلام ردود فعلية على طلب التوضيح المقدم من طرف فريق التدقيق .
6. التنقل إلى الميدان على مستوى المقر .
7. وضع الصيغة النهائية لتقرير التدقيق .

المطلب الثالث : مناقشة نتائج تقرير التدقيق الداخلي

استنادا لما ورد في تقرير التدقيق الداخلي المتحصل عليه من قبل شركة سونلغاز لولاية سكيكدة، والذي غطى مجموعة من أهم الأنشطة الوظيفية في المؤسسة (الموارد البشرية، التثبيات، التموينات، المالية والمحاسبة) لفترات (2018،2019،2020) نقدم تحليلنا بناء على معيارين (تحليل من حيث الشكل وتحليل من حيث المضمون).

الفرع الأول : تحليل التقرير من حيث الشكل (Analyse de la forme)

1- تقديم المهمة: Présentation de la mission

سنقوم بعرض مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة سونلغاز من حيث سنة التنفيذ، ونوع المهمة، ونطاقها .

جدول رقم(03): عرض تقديم مهمة التدقيق الداخلي لشركة سونلغاز

سنة تنفيذ المهمة (Année de la mission)	2023 (Plan d'audit 2023)
نوع المهمة (Type de mission)	مهمة تأكيد (Mission d'assurance)
نطاق (Etendu)	<ul style="list-style-type: none">• المصالح المعنية بالتدقيق (Fonctions) :(concernées par l'auditالموارد البشرية، التموينات، التثبيات، المالية والمحاسبة• مدة التدقيق Période auditée : 2018، 2020.2019• المجال (Périmètre) :centrales de Berrouaghiya et SKIDKA

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التقرير

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) بأنه على الرغم من عدم وجود عنوان للمهمة وتحديد لأهداف التدقيق لكل وظيفة، كان عرض المهمة (نطاق المهمة والفترة المغطاة من قبل المهمة) مقبولا.

2- شكل التقرير (Forme de rapport)

يتكون التقرير من 3 أقسام :

✓ مقدمة Introduction .

✓ الأرقام الأساسية Chiffres clés .

✓ نتائج أعمال التقييم (مفصلة حسب النشاط) Résultats des travaux d'évaluation (décomposé par activité) .

تُعرض نتائج أعمال كل وظيفة بالترتيب التالي :

✓ عرض الأحداث Présentation des faits .

✓ تحليل البيانات Analyse des données .

✓ استنتاج التدقيق Conclusion d'audit .

التعليق على شكل التقرير:

وفقا للمعيار 2410، يجب أن يتضمن تقرير التدقيق الداخلي على الأقل العناصر التالية:

- الأهداف (Les objectifs) ؛
 - نطاق تدخل المهمة Le champ d'intervention de la mission ؛
 - نتائج التدقيق، بما في ذلك توصيات التدقيق الداخلي وخطط العمل التي يجب تنفيذها؛
- ومع ذلك، لا يوفر هذا التقرير ما يكفي من المعلومات حول أهداف التدقيق لكل وظيفة تم فحصها، كما أن هذا التقرير يفتقر إلى التوصيات و التي تمثل القيمة المضافة لعمل المدقق، بالإضافة إلى خطة العمل التي تم إعدادها بالتعاون مع المؤسسة محل التدقيق لحل الانحرافات والإختلالات الوظيفية المكتشفة؛
- كما تضمن التقرير الحالي للتدقيق الداخلي عيوباً أخرى من الناحية الشكلية، بما في ذلك:
- صفحة الغلاف (Page de garde): التي يجب أن تتضمن على الأقل المعلومات التالية:
 - عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير؛
 - أسماء المدققين الذين شاركوا في المهمة، بالإضافة إلى قادة المهمة (chefs de mission)؛
 - أسماء المتلقين لتقرير التدقيق (Les noms des destinataires du rapport d'audit) ؛
 - إشارة إلزامية إلى " السرية"،
 - جدول المحتويات (Sommaire) : والذي يسمح بالرجوع بسهولة الى موضوعات محددة في التقرير (سهولة الاطلاع على موضوع معين في التقرير) ؛
 - ترقيم الصفحات؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

- جداول بدون عنوان، وبدون ذكر المصادر؛

3- تقييم أنشطة الرقابة الداخلية للمجالات التي تم تدقيقها:

Travaux d'évaluation du contrôle interne du processus/domaine audité

• نقاط قوة التقرير : Points fort de rapport

- تذكير بمنهجية العمل " méthodologie de travail "(مراحل مهمة التدقيق الداخلي)؛
- ذكر نقاط الضعف والقوة التي تمت ملاحظتها ؛

• نقاط ضعف التقرير : Faiblesses de rapport

- عدم تقديم أو وصف للوحدات أو العمليات التي تم تدقيقها؛
- عدم تحديد المخاطر المرتبطة بالإختلالات التي تم إثباتها؛
- عدم توضيح طريقة سير العمل في الميدان؛

4- تلخيص واستنتاجات التدقيق : Synthèse et conclusion d'audit

- يجب أن تقدم استنتاجات التدقيق على الأقل لكل حدث: الأسباب، والنتائج، والمخاطر المرتبطة به، بالإضافة الى التوصيات، أو بالإمكان اختيار عرض الحدث، الأسباب، النتائج، والمخاطر المرتبطة بها وتجميع كل التوصيات في نهاية التقرير (regrouper toutes les recommandations en fin de rapport).

ومع ذلك فقد اعتمد التقرير الحالي شكلا آخر حيث يتضمن لكل جزء من المهمة: عرض الحقائق، تحليل البيانات مع ذكر الأسباب ضمنا (implicitement)، وتقديم خلاصة أو استنتاج عام، في غياب كلي لتوضيح النتائج بالتفصيل والمخاطر المرتبطة بكل الاختلالات المحددة، بالإضافة إلى عدم ذكره للتوصيات.

- يتم تجميع الإثباتات (les constats) الحاصلة حسب الترتيب الوظيفي (ordre fonctionnel) أو ترتيب الاكتشاف (ordre de trouvaille) ، أو حسب خطورة هذه المخاطر (gravité de risque) (élevé, modéré et faible).

5- مخطط العمل (Plan d'action)

غياب خطة العمل التي تمثل خطة مفصلة تم تطويرها بين المدقق والمؤسسة محل التدقيق، حيث يقوم كل منهما بتطوير إجراءات مناسبة (إجراءات تصحيحية actions correctives، المسؤولين، والمواعيد responsables et délais) لكل توصية.

الفرع الثاني: تحليل التقرير من حيث المحتوى (Analyse de fond)

بعد تحليل تقرير التدقيق الداخلي وفقا لمعيار الشكل نقدم تحليلا للتقرير الحالي وفق معيار المضمون (المحتوى)، والذي سنركز فيه على مجموعة من النقاط :

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

1-التناسق بين هدف /مجال المهمة والموارد المخصصة لها: -Cohérence entre objectif-périmètre de mission et ressources alloués

في غياب مدة المهمة وعدم تحديد عدد المدققين، لا يمكن الاستنتاج بأن هذه المهمة كانت واسعة جدا في نطاقها وهدفها (مركزين، أحدهما في الوسط (مدية) والآخر في الشرق (سكيكدة)، وفترة التدقيق لمدة 3 سنوات) مقارنة للموارد المتاحة للمدققين.

2. جمع المعلومات: Collecte d'information:

استخدم المدققون في جمع المعلومات تقنية تحليل الوثائق (technique de l'analyse documentaire) لتحديد واستهداف مراكز المخاطر وذلك قبل اللجوء إلى العمل في الميدان.

جدول رقم(04): الوثائق المستخدمة في التحليل الوثائقي لكل وظيفة

الوظيفة (Fonction)	مجالات التدقيق (Axes d'audit)	الوثائق المستخدمة (Documents utilisés)
الموارد البشرية (resources Humaines)	مجال التوظيف والتكوين Volet recrutement et formation	<ul style="list-style-type: none"> - ميزانية السنوات المالية الثلاث (2018، 2019، 2020) ؛ - تقارير التدريب و التوظيف للثلاث سنوات مالية (2018، 2019، 2020) . - خطة تنفيذ التدريب (2018 - 2021) . - وضعية التوظيف (2018 - 2021) . - المخطط التنظيمي لهياكل وحدتي توليد الكهرباء (skikda)، برواغية (berroughia) . - ملف إداري لبعض العملاء (اختيار عينة عشوائية) . - استخراج "NOVA" وضعية جميع الموظفين ل : SKB، SKS،SKE . - مشروع تنظيم وحدات إنتاج سكيكدة، برواغية .
التموينات (approvisionnement)	Unité berroughia	<ul style="list-style-type: none"> Contrat "les PV de réception" محاضر الاستلام "listes des travaux d'inventaire" قائمة أعمال الجرد
الثبيلات (IMMOBILISATION)	ملف المتابعة المحاسبية للثبيلات Fichier suivi comptable immobilisation	<ul style="list-style-type: none"> - برنامج الاستثمار . - قواميس الأصول الثابتة . - إجراءات إدارة الاستثمار . - الاستثمارات الجارية لثلاث سنوات مالية (2018، 2019، 2020) . - ملفات المخزون من الملفات المركزية لثلاث سنوات مالية (2018، 2019، 2020) .

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

<p>(2019، 2020) .</p> <ul style="list-style-type: none"> - ملفات إصلاح الأصول . - الملفات المركزية لثلاث سنوات مالية (2018، 2019، 2020) . 		
<ul style="list-style-type: none"> - تقارير محافظ الحسابات . - فحص التقارير الإدارية . - فحص تقارير رفع التحفظات . 	<p>Comptabilité générale المحاسبة العامة</p>	<p>المالية والمحاسبة (Finance et comptabilité)</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين

نجد أن المدققين الداخليين اعتمدوا على مجموعة من الوثائق المقدمة لهم في مجالات التدقيق المختلفة للأنشطة الوظيفية الممثلة في الموارد البشرية، التموينات، التثبيتات، المالية والمحاسبة، كما نلاحظ غيابهم عن عملية الجرد. لذلك من المفروض على المدققين الداخليين الحضور الفعلي لعملية الجرد واستخدام تقنية الملاحظة "la technique d'observation" من أجل تقديم تأكيد معقول حول فعالية عمليات وإجراءات الجرد في المؤسسة محل التدقيق.

3- الوصف والتطوير: (Description et développement)

كان ينبغي على المدققين الداخليين أن يصفوا العمليات (Processus) بالتفصيل، وتسلط الضوء على نقاط القوة والضعف. ومع ذلك، تقتصر جهودهم الداخلية على عرض الأرقام الرئيسية (des chiffres clés) فقط لوحدة "Berrouaghiya" و "SKIDKA" المتعلقة بالوظائف التي تمت مراجعتها خلال الفترة (2018، 2019 و 2020).

4- وسائل وتقنيات التحليل:

- لم يتم ذكر الاختبارات التي تم استعمالها في مهمة التدقيق ضمن التقرير، ولكن استنادا إلى الوصف الذي قدمه المدققون، يمكننا أن نستنتج أنهم استخدموا التقنيات التالية: التقارب (les rapprochements)، إعادة الحساب (recalcul athématique)، و الإجراءات التحليلية المبسطة (examen analytique simplifiés)، (مثل التطور الثابت على مدار السنوات للموارد البشرية، والتحليل الديناميكي لقيم الجرد المقدر)، بالإضافة إلى أسلوب العينة. ومع ذلك، لم يتم تحديد ما إذا كانت هذه العينات تُسحب باستخدام تقنيات إحصائية أو تجريبية.
- كان ينبغي على المدققين استخدام تقنيات تدقيق أخرى للوصول إلى ضمان معقول، مثل التأكيدات الخارجية « les confirmations avec tiers » وخاصة الموردين، على سبيل المثال لوحدة سكيدة.
- هناك نقص في الرقابة الكافية لتقييم عمليات الجرد، فقد تم اعتماد على تقنيات تحليل الوثائق دون حضور عملية الجرد وإجراء الملاحظات الميدانية والتحقق 'rapprochements sur place"، « réexécution ».

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

يمكن القول، أنه باستخدام هذه التقنيات الإضافية للتدقيق، كان بإمكان المدققين تعزيز موثوقية استنتاجاتهم وتوفير ضمان معقول بشأن العمليات والأنشطة التي تم فحصها.

5- نتائج أعمال التقييم: Résultats des travaux d'évaluation

تمكن المدققون من تحديد النقاط التالية:

جدول رقم (05) : الملاحظات المسجلة على مستوى كل نشاط وظيفي

الملاحظات المكتشفة في كل مصلحة / وحدة	مجالات التدقيق (Axes d'audit)	الوظيفة (Fonction)
<ul style="list-style-type: none"> - غياب الإشراف على الوظائف الرئيسية. - عملية التوظيف غير متوافقة مع احتياجات الوظائف المُعلن عنها. 	<p>مجالات التوظيف</p> <p>Volet recrutement</p>	RH
<ul style="list-style-type: none"> - المواضيع (les thèmes) المنجزة أكثر من المخطط لها (mauvaise expression de besoin). 	<p>مجالات التكوين</p> <p>Volet de formation</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - عدم احترام شروط العقد (des clauses contractuelles) - بطء معالجة عمليات الجرد ونقل قطع الغيار والمواد الاستهلاكية والأدوات (des pièces de rechange consommables et outillage) 	<p>Unité berrouaghia</p>	<p>التموينات</p> <p>Approvisionnement</p>
<ul style="list-style-type: none"> - وجود أخطاء في حساب الاهتلاك لبعض التثبيات التي تم استخدامها خلال السنة المالية، حيث لم يتم أخذ بعين الاعتبار الأشهر . - عدم تحديث العمر الافتراضي لبعض التثبيات أثناء عملية إعادة التأهيل حالة تمديد العمر التي تؤدي إلى حساب الاستهلاك على مدى العمر المتبقي ؛ - وجود ملفات استثمارية معينة بالملف المركزي تتعلق بالأعمال 	<p>Fichier suivi comptable immobilisation</p>	<p>التثبيات</p> <p>Immobilisation</p>

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

المنجزة أثناء تحميل الاستثمارات المعنية بهذا العمل ؛		
احترام للإجراءات	Inventaire (الجرد)	
لم يُعرض أي رأي أو تقييم بشأن "القطع المفقودة"	Reforme	
<p>Opinion favorable :</p> <p>عدة تحفظات تخص الوحدة الرئيسية "Berrouaghiya" تم أخذ (5/8) منها بعين الاعتبار لمعالجتها بصفة كلية، (2/8) بصفة جزئية، (1/8) لم يتم أخذها بعين الاعتبار.</p> <p>تحفظات هامة ومؤثرة بخصوص حساب الاهتلاكات، خروج التثبيات للإصلاح.</p>	<p>محافظة محافظ</p> <p>الحسابات الخاصة بالمحاسبة في وحدتي</p> <p>Berrouaghiya et SKIDKA</p>	<p>المحاسبة والمالية</p> <p>Finance et compta</p>

المصدر : من إعداد الطالبتين اعتمادا على التقرير التدقيق الداخلي

الجدول رقم (05): يبين الملاحظات التي تم تحديدها خلال مهمة التدقيق الداخلي المنفذة للسنوات 2018-2019 على مستوى الأنشطة الوظيفية الموارد البشرية RH، التموينات، التثبيات، المالية والمحاسبة FC، حيث تم التركيز في نشاط الموارد البشرية على جانبي التكوين والتوظيف، أما بالنسبة لنشاط التموينات فقد ركز على بعض العمليات التي تمت في وحدة برواغية ؛ بينما في التثبيات تم التركيز على أعمال الجرد، وإصلاح وتجديد التثبيات، الملف المحاسبي لمتابعة التثبيات. في حين تم التركيز على تحفظات محافظ الحسابات الخاصة بالمحاسبة على مستوى الودعتين Berrouaghiya et SKIDKA.

الجدول رقم (06): الملاحظات المكتشفة على مستوى الودعتين

الاختلالات		الملاحظات المكتشفة في كل مصلحة / وحدة	مجالات التدقيق (Axes d'audit)	الوظيفة (Fonction)
المؤثرة				
berrou ghiya	Skikd a			
X	X	<ul style="list-style-type: none"> - غياب الإشراف على الوظائف الرئيسية. - عملية التوظيف غير متوافقة مع احتياجات الوظائف المُعلن عنها. 	<p>مجال التوظيف</p> <p>Volet recrutement</p>	RH
X	X	<ul style="list-style-type: none"> - المواضيع (les thèmes) المنجزة أكثر من المخطط لها 	<p>مجال التكوين</p> <p>Volet de</p>	

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيكدة-

		(mauvaise expression de besoin).	formation	
X		- عدم احترام شروط العقد (des clauses contractuelles) - بطء معالجة عمليات الجرد ونقل قطع الغيار والمواد الاستهلاكية والأدوات (des pièces de rechange consommables et outillage)	Unité berrouaghia	Approvisio nnement
X		- وجود أخطاء في حساب الاهتلاك بعض التثبيتات التي تم استخدامها خلال السنة المالية، حيث لم يتم أخذ بعين الاعتبار الأشهر . - عدم تحديث العمر الافتراضي لبعض التثبيتات أثناء عملية إعادة التأهيل حالة تمديد العمر التي تؤدي إلى حساب الاستهلاك على مدى العمر المتبقي ؛ - وجود ملفات استثمارية معينة بالملف المركزي تتعلق بالأعمال المنجزة أثناء تحميل الاستثمارات المعنية بهذا العمل ؛	Fichier suivi comptable immobilisation	Immobilisa tion
		احترام للإجراءات	(Inventaire) الجرد	
		لم يُعرض أي رأي أو تقييم بشأن "القطع المفقودة"	Reforme	
X		Opinion favorable : عدة تحفظات تخص الوحدة الرئيسية "Berrouaghia" تم أخذ (5/8) منها بعين الاعتبار لمعالجتها بصفة كلية، (2/8) بصفة جزئية، (1/8) لم يتم أخذها بعين الاعتبار. تحفظات هامة ومؤثرة بخصوص حساب الاهتلاكات، خروج التثبيتات للإصلاح.	محافظات الحسابات بالمحاسبة وحدتي Berrouaghia et SKIDKA	Finance et compta

المصدر : من إعداد الطالبتين إيمادا على التقرير التدقيق الداخلي

الجدول رقم(06): يبين لنا الملاحظات المكتشفة على مستوى الودعتين سكيكدة، برواغية، حيث أظهرت أعمال التدقيق المنجزة بأن أصل الإختلالات الجوهرية ناتج عن وحدة " berrouaghia " أكثر منه في وحدة " skikda " حيث الإختلالات المكتشفة في نشاط الموارد البشرية في مجال التوظيف ومجال التكوين كانت على مستوى

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

الوحدتين "skikda" و "berroughia"، أما نشاط التثبيتات والتموينات، المحاسبة و المالية على مستوى وحدة "berroughia".

6- نقاط القوة و الضعف لنتائج أعمال التدقيق المنجزة :

أ. نقاط القوة (Points fort)

- وظيفة التثبيتات (immobilisation) وحدة برواغية (Berroughia) :
- احترام إجراءات عملية الجرد المعمول بها على مستوى وحدتي سكيدة (skikda)، برواغية (Berroughia).
- ✓ إبداء رأي إيجابي في ما يخص التحفظات حيث توجد عدة تحفظات تخص الوحدة الرئيسية (تحفظات هامة ومؤثرة بخصوص حساب الإهلاكات، خروج التثبيتات للإصلاح) تم أخذ (5/8) منها بعين الاعتبار لمعالجتها بصفة كلية، (2/8) بصفة جزئية، (1/8) لم يتم أخذها بعين الاعتبار.

ب. نقاط الضعف (points Faiblesses)

- وظيفة الموارد البشرية (Ressource humaine) وحدتي سكيدة (skikda)، برواغية (Berroughia):
 - فيما يخص مجال التوظيف :
 - ✓ غياب في الإشراف على الوظائف الرئيسية ؛
 - ✓ عملية التوظيف غير متوافقة مع احتياجات الوظائف المعن عنها ؛
 - فيما يخص مجال التكوين :
 - ✓ المواضيع المنجزة أكثر من المخطط لها ؛
- وظيفة التموينات (Approvisionnement) وحدة برواغية (Berroughia) :
 - ✓ عدم احترام شروط العقد ؛
 - ✓ بطء في معالجة عمليات الجرد ونقل قطع الغيار و المواد الاستهلاكية و الأدوات ؛
- وظيفة التثبيتات (Immobilisations) وحدة برواغية (Berroughia) :
 - ✓ لم يعرض أي رأي أو تقييم بشأن "القطع المفقودة" ؛
 - ✓ وجود أخطاء في حساب استهلاك بعض الاستثمارات التي تم استخدامها خلال السنة المالية، والتي لم يتم تطبيق قاعدة التناسب عليها ؛
 - ✓ عدم تحديث العمر الافتراضي لبعض الاستثمارات أثناء عملية إعادة التأهيل حالة تمديد العمر التي تؤدي إلى حساب الاستهلاك على مدى العمر المتبقي ؛
 - ✓ وجود ملفات استثمارية معينة بالملف المركزي تتعلق بالأعمال المنجزة أثناء تحميل الاستثمارات المعنية بهذا العمل ؛

الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز-سكيدة-

خلاصة الفصل :

يمثل هذا الفصل دراسة مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية توزيع الكهرباء و الغاز سكيدة، بهدف تأكيد الدراسة النظرية، حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، فقد تناولنا في المبحث الأول التعريف بمؤسسة سونلغاز ومصلحة الرقابة التفتيش، أما المبحث الثاني اعتمدنا على دراسة حالة والتي تم من خلالها عرض و تحليل لمهمة تدقيق داخلي تمت على مستوى المؤسسة محل الدراسة ، والتي اعتمد فيها فريق التدقيق على الدراسة الدقيقة للإجراءات الرقابية، السجلات و الوثائق، مختلف التقارير، والتنقل إلى ميدان العمل وإجراء مقابلات مع مختلف الفئات من موظفين، مسيرين، مدراء، حيث أثبتت الدراسة الدور المهم الذي يقوم به التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث أن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة تعمل على تقييم سير أداء الأنشطة (الموارد البشرية، التموينات، التثبيات، المالية والمحاسبة)، للكشف عن نقاط الضعف و القوة، وتحديد المخاطر المحتملة والإختلالات الموجودة، مع ضرورة تقديم توصيات التي تمثل قيمة مضافة لعمل المدقق الداخلي لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية .

الخاتمة

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة و المعنونة ب " دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية " بمعالجة الإشكالية الرئيسية والتي تتمثل في : ما هو دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟ وذلك من خلال الفصلين السابقين باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الفصل الأول، وأسلوب دراسة حالة في الفصل الثاني، وأيضاً الفرضيات واستخدام الأدوات المشار إليها في مقدمة الدراسة .

حيث أن الفصل الأول تناول الأدبيات النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، تطرقنا فيه إلى عموميات حول التدقيق الداخلي من ميثاق أخلاقه، خطوات إنجازه، بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية من مقومات، مكونات، وكذلك العلاقة بينهما وخطوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، ودراسة مختلف الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه، في حين أن الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى دراسة حالة بعرض و تحليل لمهمة تدقيق داخلي تمت على مستوى المؤسسة محل الدراسة بناء على تحليل تقرير التدقيق الداخلي لمهمة التدقيق التي تمت في الفترة (2018-2019-2020) على مستوى وحدتي سونلغاز سكيكدة وبرواغية والتي غطت الأنشطة الوظيفية لكل من التثبيات؛ الموارد البشرية؛ والتموينات؛ والمالية والمحاسبة.

وكان هدفنا الرئيسي من هذه الدراسة هو التعرف على الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز سكيكدة ومحاولة تقديم الاقتراحات التي يمكن العمل بها والاستفادة منها سواء على مستوى الدراسات العلمية أو على مستوى مؤسسة سونلغاز سكيكدة .

أولاً : نتائج الدراسة

1. النتائج النظرية :

- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، تقوم بنشاط رقابي مستقل .
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة مهمة في المؤسسة يساعدها على الحصول على المعلومات المهمة التي تمكنها من تحقيق أهدافها من خلال دورها الاستشاري وبالتالي إضافة قيمة له .
- دور التدقيق الداخلي أصبح لا يقتصر فقط على إيجاد الأخطاء في المؤسسة، بل أصبح يقدم قيمة مضافة من خلال توصياته .
- التزام المدقق الداخلي بالمعايير المهنية للتدقيق الداخلي من موضوعية، كفاءة وعناية مهنية تمكنه من أداء واجبه على أكمل وجه وفق ما هو مطلوب مما يساهم ذلك في تحسين نظام الرقابة الداخلية .

- يسعى التدقيق الداخلي إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييمها المستمر حسب ما هو مخطط ومحدد مسبقا .
 - الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح وفعال لمختلف العمليات المالية و الإدارية .
 - إن التدقيق الداخلي يعزز نظام الرقابة الداخلية من خلال دوره التأكيدي على صحة جميع العمليات والوظائف التي تم انجازها من قبل الموظفين ومدى إتباعهم للإجراءات والسياسات الموضوعة .
- 2. النتائج التطبيقية :**
- يهدف المدقق الداخلي من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى إظهار نقاط القوة و الضعف في نظام المؤسسة من أجل الخروج بحكم على فعاليته .
 - يعد نظام الرقابة الداخلية الفعال أحد العوامل الأساسية في نجاح المؤسسة (سونلغاز) .
 - كلما كان نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال كلما قل احتمال وقوع الغش والتلاعب في المؤسسة محل الدراسة .
 - تقرير التدقيق الداخلي لا يحتوي على عنوان للمهمة، ولا يوفر ما يكفي من المعلومات حول أهداف التدقيق لكل وظيفة تم فحصها .
 - غياب مدة مهمة التدقيق الداخلي وعدم تحديد عدد المدققين .
 - غياب خطة العمل التي تمثل خطة مفصلة تم تطويرها بين المدقق والمؤسسة محل الدراسة .
 - عدم تقديم وصف للوحدات أو العمليات التي تم تدقيقها .
 - عدم تحديد المخاطر المرتبطة بالإختلالات التي تم إثباتها .
 - نقص في الرقابة الكافية لتقييم عمليات الجرد ، فقد تم اعتماد على تقنيات تحليل الوثائق دون حضور عملية الجرد وإجراء الملاحظات الميدانية والتحقق .
 - اعتمد المدقق الداخلي على تقنيات التدقيق والمتمثلة في التقارب، الحساب، والإجراءات التحليلية المبسطة بالإضافة إلى أسلوب العينة، وكان ينبغي على المدقق استخدام تقنيات تدقيق أخرى للوصول إلى ضمان معقول، مثل التأكيدات الخارجية « les confirmations avec tiers » وخاصة مع الموردين. وهذا ما تم تأكيده في الفرضية الثالثة .

- تقرير التدقيق الداخلي يفتقر إلى التوصيات والتي تمثل القيمة المضافة لعمل المدقق حيث تم الاكتفاء بتقديم نتائج لكل نشاط وظيفي بينما لم يتم وضع توصيات مناسبة لكل خلل وظيفي بالإضافة إلى عدم متابعة التوصيات. وهذا ما تم تأكيده في الفرضية الرابعة .
- أظهرت نتائج التقرير بأن هناك احترام لإجراءات عملية الجرد المعمول بها على مستوى وحدتي سكيكدة (skikda)، برواغية (Berroughia) .
- أظهرت نتائج التقرير بأن الإختلالات المكتشفة موجودة في وحدة (berroughia) أكثر من وحدة (skikda) .
- **ثانيا: اختبار الفرضيات**
- **الفرضية الأولى :** تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي كوظيفة معتمد عليها في المؤسسة باعتبارها وسيلة مباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلي حيث يتمثل دورها الأساسي في الكشف عن الأخطاء و الانحرافات الموجودة، وهذا ما يؤكد صحتها .
- **الفرضية الثانية :** مهمة التدقيق الداخلي تساهم في تقييم فعالية الأنشطة الوظيفية في مؤسسة سونلغاز من خلال استخراج الأخطاء الجوهرية الموجودة، والكشف عن نقاط القوة و الضعف، وهذا ما يؤكد صحتها.
- **الفرضية الثالثة :** نفي الفرضية الثالثة، لا يعتمد المدقق الداخلي على أدوات التدقيق المناسبة التي تمكنه من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية حيث اعتمد على مجموعة من التقنيات المتمثلة في: التقارب، الحساب، والإجراءات التحليلية المبسطة بالإضافة إلى أسلوب العينة، ولكن لم يعتمد على تقنيات أخرى ملائمة في مهمة التدقيق الداخلي (التأكيدات الخارجية، والملاحظات الميدانية، والتحقق) والتي ستمكنه من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية .
- **الفرضية الرابعة:** قدم تقرير التدقيق الداخلي لمؤسسة سونلغاز التوصيات الملائمة لكل نشاط وظيفي تم نفي الفرضية الرابعة، حيث تم الاكتفاء بتقديم نتائج لكل نشاط وظيفي (Identification de problème) ولم يتم وضع توصيات مناسبة لكل خلل وظيفي بالإضافة إلى عدم متابعة التوصيات.

ثالثا : التوصيات

بناءا على النتائج المتوصل إليها نقدم جملة من التوصيات، والتي تتمثل فيما يلي :

- ضرورة العمل على استحداث وظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها لما لها من أثر ايجابي في دعم أنشطة المؤسسة، والتقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية؛ (وحدة سونلغاز سكيكدة وفقا للمعلومات المقدمة لنا من خلال المقابلة تنوي استحداث هاته المصلحة)؛
- تبني مقارنة مبنية على المخاطر «approche par risque» بدل من المقاربة التقليدية.
- إعداد برامج التدقيق بالاعتماد على توجيهات عامة مبنية على المخاطر «Risk based audit plan»
- القيام بدورات تدريبية وتكوين مستمر للموظفين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم.
- العمل على تغيير نظرة العمال لوظيفة التدقيق الداخلي وتوعيتهم بدورها التحسيني للمؤسسة، وذلك للسماح لهم بالاستفسار من المدققين حول ملاحظاتهم وأرائهم الواردة في التقارير.
- ضرورة توفر المعلومات اللازمة لعمل المدقق الداخلي و عدم كتمانها لأي سبب كان .
- ضرورة تقسيم العمل والمهام المسندة للموظفين من ناحية القيام بالعمل ومراقبته لأنه يعتبر من الشروط الواجب الالتزام بها في نظام الرقابة الداخلية أي ضمان عدم التدخل في الصلاحيات و المهام.
- يجب الحرص على تقديم التوصيات الملائمة ضمن تقرير التدقيق الداخلي بما يتوافق والخلل الذي تم اثباته خلال القيام بمهمة التدقيق؛
- الحرص على مرافقة كل توصية بمجموعة من الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة الخلل مع توضيح المسؤولين عن القيام بذلك والأجال المحددة لكل إجراء تصحيحي (Le plan d'action).
- باستطاعتهم توسيع نطاق عملية التدقيق نحو زيادة باقة الخدمات المقدمة إلى الخدمات الاستشارية .

رابعا: أفاق الدراسة

- التدقيق الداخلي في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة .
- مقارنة بين دور التدقيق الداخلي في المؤسسات الصغيرة والكبيرة .
- التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر .



قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية :

1- الكتب :

- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013 .
- محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية -، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الرابعة، الجزائر، 2014 .

2- الأطروحات و المذكرات:

- أبوبكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية للإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي- شلف -، الجزائر، 2020/2019 .
- أسماء كربوعة، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية و أثره على حوكمة المؤسسات، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021/2020 .
- بلال براج، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة من المراجعين الداخليين -، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر 2015/2014 .
- بوعلام صالح، دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2018/2017 .
- زهية توام، التطورات الحديثة للمراجعة الداخلية ومدى تطبيقاتها في البنوك الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2016/2015 .
- عبد القادر حدبي، تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، الجزائر، 2018/2017 .
- عبد الله كمال بن مسعود، دور استخدام نظام التقييم المصرفي الأمريكي Camels في فعالية نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية - دراسة حالة البنك الوطني الجزائري خلال الفترة 2012 إلى 2018 ،

- أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم مالية ومحاسبة، جامعة غرداية، الجزائر، 2022/ 2021 .
- عائشة عوماري، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة نظر موظفي البنك، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر، 2017/ 2018 .
- محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة المنظمات، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، الجزائر 2018/2017 .
- ميلود عزوز ، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ، جامعة 20 أوت 1955 .
- نوال كفوس، دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر، 2022/2021.
- هشام زروقي، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر3، 2021/2020 .
- 3-المجلات :**
- أمنة بوالقارة، محمد بوشريبة، دور نظام الرقابة الداخلية في تقييم مخاطر التدقيق، مجلة الاقتصاد والمالية المجلد 09 العدد 01، جامعة قسنطينة 02 عبد الحميد مهري، الجزائر، 2023، ص140.
- إسماعيل حنيش، أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 18، العدد03، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020 .
- بلال برباج، محمد براج، المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية- دراسة عينة من المراجعين الداخليين-مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد01، جامعة بومرداس، الجزائر، 2022.

- راضية خلادي، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2020 .
- عمار شلابي، علاقة تكنولوجيا المعلومات بفعالية نظام الرقابة الداخلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2019 .
- فوزية قديد، العربي نعيمة، أهمية التدقيق الداخلي كآلية اتخاذ القرار في المؤسسات، مجلة الأداء، العدد 01، جامعة الجزائر 03، 2020 .
- لويذة بهاز وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، العدد 02، جامعة غرداية، الجزائر، 2019 .
- محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 02، العدد 02، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2019 .
- مريم بلمقدم، فتحي بلدغم، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية-دراسة حالة مانطال-، مجلة البشائر الاقتصادية المجلد 05، العدد 01، جامعة أوبكر بلقايد-تلمسان- الجزائر، 2019 .
- مراد سعدي، صفيح صادق، دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، مجلة المستقبل للدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد 02، العدد 02، جامعة معسكر، الجزائر، 2019 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- Les mémoires :

- Samia Bedaoui, Mustapha Sahnoune, **Contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise - ETUDE DE CAS : L'ENTREPRISE LAITERIE TELL SETIF** -, Revu faisceau pour les études économiques, Vol03,N:01,2019.
- Meriem Chekroun, **Le role de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne - CAS D'UN CHENTILLON D'ENTREPRISES ALGERIENNES** -, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université abou bekr belkaid de -tlemcen- , algérie, 2013/2014.

2- Les revues :

- Amine Amara, Azeddine Zoubiri, **The role of internal control system in enhancing corporate governance, economic sciences**, management and commercial sciences review, vol 13, N°: 02, university of algeria, 2020.

- Faiz Saidj, **Methodologie et cadre de reference des pratiques professionnelles de l'audit interne**, Revue nouvelle economie, Université SAAD DAHLAB_blanda, Vol 02 , N:11,2014.

3- Standards :

- IIA,**Global internal audit**,available on :2024, <https://www.theiia.org/> ,consulted in 19/04/2024.
- IIA,**INTERNATIONAL INTERNAL AUDITING STANDARDS**,
<https://www.theiia.org/code-of-ethics-arabic>, consulted in 29/04/2024 .



قائمة الملاحق

4. Transmission des demandes d'explication et de clarification par le biais de la messagerie Tensik, entre l'équipe d'audit et les interlocuteurs désignés ;
5. Réception des réponses relatives à la demande de clarification formulée par l'équipe d'audit ;
6. Déplacements sur terrain, au niveau siège ;
7. Finalisation du rapport d'audit.

I. INTRODUCTION :

I.1 Problématique et objectif de la mission :

Dans le cadre du plan d'audit 2023, une mission d'évaluation des activités, a été réalisée à distance, au niveau de [REDACTED]

L'objectif de la mission était d'évaluer la gestion des activités citées ci-dessous, pour les exercices 2018, 2019 et 2020, en termes de conformité et de respect du cadre réglementaire et des principes comptables, régissant les activités auditées, ainsi que la vérification de la levée des réserves formulées sur les rapports du commissaire aux comptes des exercices sus cités.

Les activités concernées par cette mission sont les suivantes :

- Les ressources humaines.
- Les approvisionnements
- Les immobilisations.
- Les finances et comptabilité.

I.2 Démarche et champs d'intervention de l'audit :

La démarche adoptée par l'audit pour cette mission, qui a pour périmètre les centrales de Berrouaghia et Shikda, est de suivre les étapes ci-après :

1. Lancement de la mission par visio-conférence ;
2. Réception des documents transmis par [REDACTED], concernant les deux centrales de Berrouaghia et Shikda, pour les trois exercices (2018, 2019 et 2020) ;
3. Examen et exploitation des documents et fichiers reçus, à savoir :
 - Budgets des trois exercices ;
 - Bilans de formation et emplois des trois exercices (2018, 2019 et 2020) ;
 - Plan de réalisation des formations 2018-2021 ;
 - Situations des recrutements 2018-2021 ;
 - Organigrammes normalisés des structures des deux centrales Berrouaghia et Shikda ;
 - Dossiers administratifs de certains agents recrutés (choisis comme échantillon) ;
 - Les rapports de commissariat aux comptes ;
 - Examen des rapports de levée des réserves ;
 - Examen des rapports de gestion ;
 - Dossiers des appels à candidatures ;
 - Organisation validée [REDACTED] ;
 - Projet d'organisation des unités de production Berrouaghia et Shikda ;
 - Extraction NOVA de la situation de l'ensemble de l'effectif [REDACTED], SKB et SKS ;
 - Programmes d'investissements 2018, 2019 et 2020 ;
 - Dictionnaires des immobilisations ;
 - Procédure de gestion des investissements ;
 - Investissements en cours des trois exercices 2018, 2019 et 2020 ;
 - Les dossiers des inventaires des fichiers centraux des trois exercices 2018, 2019 et 2020 ;
 - Les dossiers des réformes des actifs ;
 - Les fichiers centraux des trois exercices (2018, 2019 et 2020) ;
 - Situation des AP clôturées et en cours.

Synthèse des résultats des missions d'audit période « 2014-2023 »

Depuis l'exercice 2021, les missions d'audit sont menées en associant les représentants des Directions de l'Énergie et des Mines des wilayas, suite aux recommandations issues des rencontres régionales « CREG-DEM ».

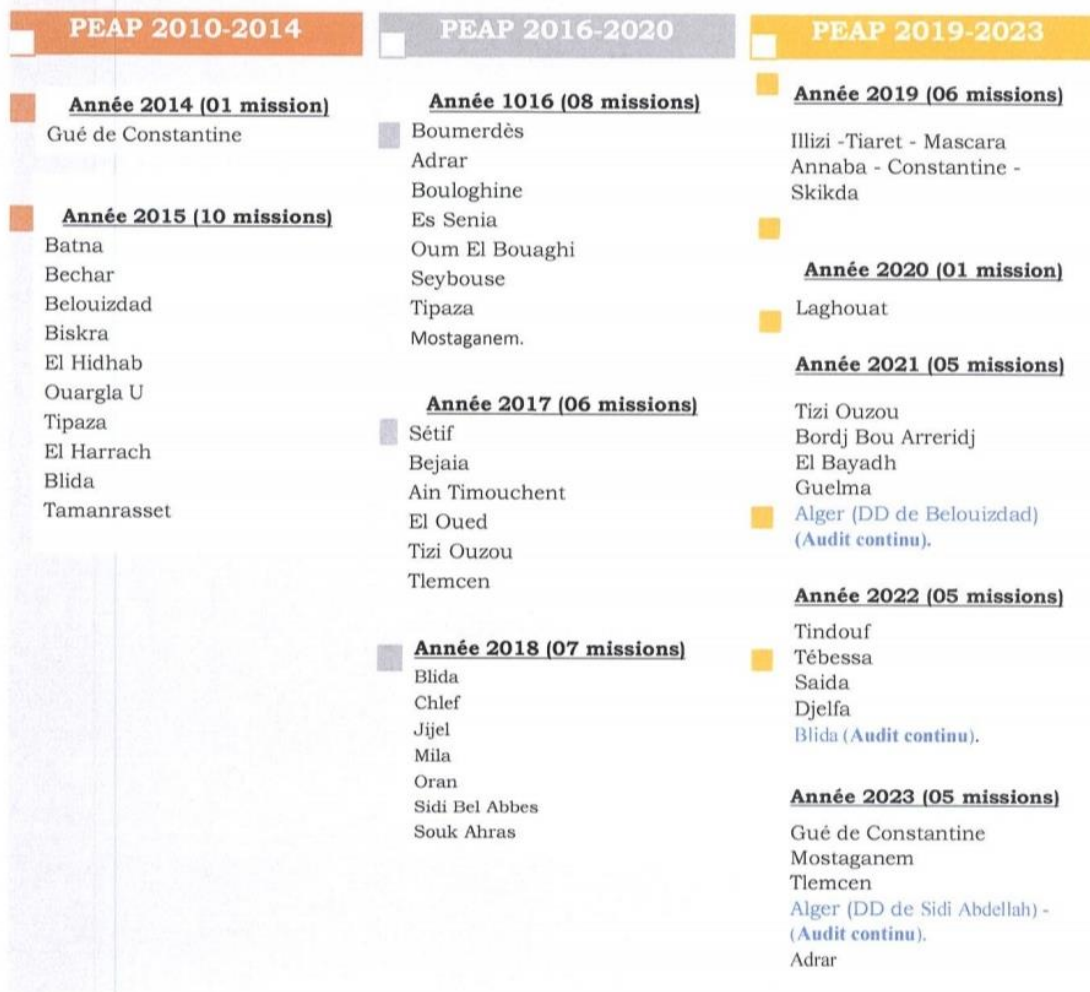


Figure 4 : Répartition des missions d'audit (classique et continu) par quinquennats

Synthèse des résultats des missions d'audit période « 2014-2023 »

Le tableau ci-après représente la répartition des missions d'audit, classique et continu, par région de distribution.

Régions	Concessions Auditées	
	Audit classique	Audit continu
Alger	<ul style="list-style-type: none"> •DD de Guè de Constantine •DD de Belouizdad •Concession El Harrach •DD Bouloghine 	<ul style="list-style-type: none"> •DD de Belouizdad •DD de Sidi Abdellah
RDB	<ul style="list-style-type: none"> •Batna •Bechar •Tipaza •Blida •Boumerdès •Tizi Ouzou •Chlef •Djelfa 	<ul style="list-style-type: none"> •Concession de Blida
RDBE	<ul style="list-style-type: none"> •Adrar •El Bayadh •Tindouf •Saida 	
RDC	<ul style="list-style-type: none"> •El Hidhab •OUM EL BOUAGHI •Seybouse •Sétif •Bejaia •Jijel •Mila •Souk Ahras •Annaba •Constantine •Skikda •Bordj Bou Arreridj •Guelma •Tébessa 	
RDO	<ul style="list-style-type: none"> •Es Senia •Mostaganem •Ain Temouchent •Tlemcen •Oran •Sidi Bel Abbas •Tiaret •Mascara 	
RDOU	<ul style="list-style-type: none"> •Biskra •Ouargla •Tamanrasset •El Oued •Illizi •Laghouat 	

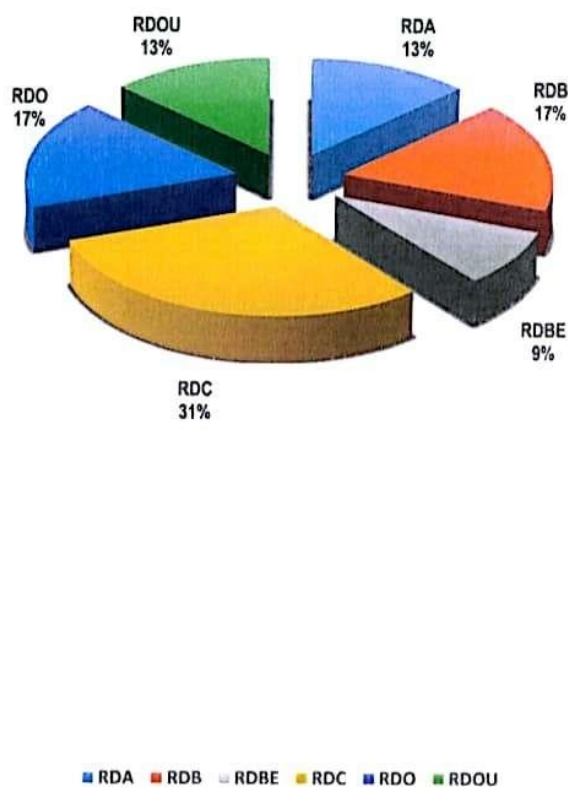


Figure 5 : Répartition des missions d'audit par région de distribution

CREG

لجنة ضبط الكهرباء و الغاز
Ελεγκτική Επιτροπή Ηλεκτρικής Ενέργειας και Αερίου
Electricity and Gas Regulatory Commission

Rapport rétrospectif

Synthèse des résultats des missions d'audit des concessions de distribution de l'électricité et du gaz « 2014 - 2023 »



