الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي - إيليزي (الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في شعبة: العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية معمقة،

إعداد الطالبتين:

1. صباح خموج.
2. لالة بن بيلة.

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
عبد الغاني بن حامد	أستاذ تعليم عالي	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
الأخضر عياشي	أستاذ محاضر قسم -أ-	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
محمد العيد صلوح	أستاذ محاضر قسم -أ-	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي - إيليزي (الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في شعبة: العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية معمقة،

إعداد الطالبتين:

1. صباح خموج.
2. لالة بن بيلة.

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
عبد الغاني بن حامد	أستاذ تعليم عالي	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
الأخضر عياشي	أستاذ محاضر قسم -أ-	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
محمد العيد صلوح	أستاذ محاضر قسم -أ-	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2024/2023

الاهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله حمدا يليق بوجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره ونثني عليه الخير كله

وصل اللهم وسلم على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي إلى أغلى الحبايب-أمي الكريمة أطال الله في عمرها-

إلى الذي يستحق كل الاحترام و التقدير و العرفان، الذي أفنى شبابه من أجلنا

الذي غرس في نفسي حب العلم والعمل و المثابرة .

ساندني وكان نعم الرفيق – أبي رحمه الله–

إلى إخوتي و أخواتي

إلى زوجي رفيق دربي

إلى أبنائي ثمرة حياتي " هناء ، رائد ، وائل و دينا "

إلى البرعمين أحفادي رزان و هيثم أطال الله في عمرهما و والدهما حفظه الله

والى كل الأقارب و الاصدقاء والأحباب دون استثناء

الى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة، وزملائي في العمل

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

صباح خموج

الاهداء

بسم الله والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله

وصحبه اجمعين أما بعد

أهدي هذا العمل الى الوالدين العزيزين حفظهما الله

والى أفراد أسرتي زوجي وابني العزيز(محمد)

والى كل الأقارب و الاصدقاء والأحباب دون استثناء

والى أساتذتي الكرام وكل رفقاء الدراسة

بالأخص رفيقتي (صباح خموج) التي ساندتني كثيرا في هذا العمل

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نافعا

يستفيد منه الطلبة المقبلين على التخرج.

لالة بن بيلة

rawpixel

شكروعرفان

بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

الحمد لله رب العالمين والشكر لله على ما أعطى ويسر وقدر بأن وفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتقدم أولا بجزيل الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور **الأخضرعياشي**، الذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته، ومثيله من النصائح القيمة، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة، فكان نعم المشرف.

كما نتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

نتقدم أيضا بالشكر إلى كل أساتذة معهد العلوم الاقتصادية على دعمهم وتشجيعهم لنا، وكل من مد لنا يد العون والمساعدة من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل.

ولا ننسى أيضا موظفي وإطارات المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي، وبالأخص موظفي وإطارات دائرة المحاسبة والمالية، نتقدم لهم بجزيل الشكر والتقدير على دعمهم لنا في انجاز هذا البحث.

جميعا لكم منا جزيل الشكر والتقدير.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
إهداء	**II-I**
شكروعرفان	**III**
فهرس المحتويات	**V-IV**
فهرس الجداول	**VI**
فهرس الأشكال	**VII**
قائمة الملاحق	**VIII**
قائمة الاختصارات والرموز	**IX**
مقدمة	**أ-د**
الفصل الأول: الاطار النظري والدراسات السابقة.	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية.	**3**
المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.	**3**
المطلب الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية.	**10**
المطلب الثالث: درجة ارتباط التدقيق بنظام الرقابة الداخلية.	**14**
المبحث الثاني: عموميات حول مخاطر التدقيق.	**21**
المطلب الأول: ماهية مخاطر التدقيق.	**21**
المطلب الثاني: مخاطر التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية.	**27**
المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.	**33**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة.	**36**
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.	**36**
المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية.	**39**
المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها.	**41**
خلاصة الفصل	**44**

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي -	**46**
تمهيد	**46**
المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي -	**47**
المطلب الأول: لمحة حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي -	**47**
المطلب الثاني: لمحة عن نظام المعلومات المالي المحاسبي – أوراكل -	**52**
المطلب الثالث: وصف نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة.	**54**
المبحث الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق بالمديرية محل الدراسة.	**57**
المطلب الأول: الأساليب الرقابية المستخدمة في المديرية محل الدراسة.	**57**
المطلب الثاني: اجراءات الرقابة الداخلية عبر نظام أوراكل.	**58**
المطلب الثالث: وصف عملية التدقيق للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي.	**72**
المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة، ومدى مساهمة النظام في الكشف عن المخاطر الجوهرية.	**75**
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة بالمديرية محل الدراسة.	**75**
المطلب الثاني: تحليل نتائج التقييم.	**76**
المطلب الثالث: التوصيات المقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.	**78**
خلاصة الفصل	**79**
خاتمة.....	**81**
قائمة المراجع.....	**89-85**
الملاحق.....	
الفهرس.....	
الملخص	

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1 – 1)	العلاقة بين مخاطر التدقيق	26
(1 – 2)	الاجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمديرية محل الدراسة	56
(2 – 2)	الاجراء المتخذ عند استلام الأصل	65
(3 –2)	أسئلة وأجوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة	76-75

فهرس الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1 – 1)	مكونات نظام الرقابة الداخلية	12
(1 – 2)	أهداف التدقيق	16
(1 – 3)	أنواع التدقيق	17
(1 – 4)	معايير التدقيق	18
(1 – 5)	العلاقة بين نموذج مخاطر التدقيق وأدلة التدقيق	27
(1 – 6)	الرموز المستخدمة في خرائط التدقيق	35
(2 – 1)	شعار مؤسسة اتصالات الجزائر	47
(2 – 2)	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لاتصالات الجزائر	48
(2 – 3)	الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي	49
(2 – 4)	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والمحاسبة	51
(2 – 5)	الواجهة الأمامية لنظام أوراكل	54
(2 – 6)	تفعيل العملية المصادق عليها الكترونيا	59
(2 – 7)	نافذة الرقابة على العمليات	61
(2 – 8)	دفتر الأستاذ في شكل ملف اكسل	61
(2 – 9)	نافذة استخراج ميزان المراجعة	62
(2 – 10)	قائمة بنود الطلب في نظام أوراكل	63
(2 – 11)	نافذة تحرير وصل الطلب في نظام اوراكل	64
(2 – 12)	نافذة عملية الاستلام في نظام اوراكل	65
(2 – 13)	الواجهة الأمامية لنظام *NGBSS*	68
(2 – 14)	صورة لآلة توزيع التذاكر	68
(2 – 15)	عملية ادخال البيانات الى نظام *NGBSS*	69
(2 – 16)	عملية معالجة البيانات في نظام *NGBSS*	69
(2 – 17)	الواجهة الأمامية لبرنامج *Suivi Des Encaissement*	70
(2 – 18)	عملية اتمام معالجة البيانات في نظام *NGBSS*	71

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	نموذج طلب الشراء
02	نموذج وصل الطلب
03	نموذج وصل استلام
04	نموذج شهادة العمل المنجز
05	مصفوفة تجميع الدراسات السابقة

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز باللغة الأجنبية	شرح الرمز باللغة الأجنبية	ترجمة الرمز باللغة العربية
COSO	*Committee Of Sponsoring Organizations*	لجنة حماية المنظمات
ISA	*International Standards For Auditing*	المعايير الدولية للتدقيق
IFAC	*International Federation Of Accountants*	الاتحاد الدولي للمحاسبين
RDBM	*Relational Data Base*	قاعدة البيانات العلائقية
GL	*General Ledger*	الأستاذ العام
AP	*Account Payables*	برنامج المدفوعات
AR	*Account Recrivables*	برنامج المقبوضات
FA	*Fixed Assets*	برنامج الاصول الثابتة
CE	*Cach Management*	برنامج ادارة النقدية
NGBSS	*New Generation Billing Support System*	الجيل الجديد لنظام دعم الفواتير
FMC	*Fixed Mobil Convergent*	موبيل ثابت متقارب

مقدمة

تمهيد

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الركيزة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع، ووصولها للشكل الحالي كان نتيجة عدة تغيرات متواصلة ومتوازنة مع التطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية والاجتماعية والحضارات البشرية.

فالمؤسسة اليوم كبيرة الحجم، متفرعة ومتشابكة الوظائف، ذات رقعة إنتاجية واسعة، وباعتبارها نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالمحيط الخارجي، والذي ألزمها التعامل مع أطراف وهيئات مختلفة بشكل مباشر أو غير مباشر، أدى إلى مواجهتها لمخاطر عديدة عند ممارسة أعمالها، فكان من الضروري خلق المؤسسة لعدة وظائف كانت ثانوية إلا أنها أصبحت ضرورية ونجاح هذه الوظائف لا يتأتى إلا بوجود آلية للضبط والمراقبة والتنسيق ألا وهي آلية التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي والتي شهدت تطورا مواكبا ومتماشيا مع تطور الحياة البشرية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، إذ تعتبر عصب الاقتصاد والمؤسسة، فلا بد منها للتشخيص والتأكد من أن الوظائف تسير وفق المعايير والقوانين المعمول بها في المؤسسة.

كما أن المشاكل المالية العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية بسبب نقص الممارسات والإجراءات في الإدارة، نقص التنظيم والرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية، ظهرت الحاجة إلى إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، والذي يعتبر وسيلة للتأكد من سير الأداء كما هو مخطط له، وفق التعليمات والمبادئ السارية، والركيزة التي تقوم عليها المراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية، حيث تلعب دورا هاما في اكتشاف الانحرافات وتصحيحها قبل تفاقمها، الحفاظ على الممتلكات ودقة المعلومات، السهر على تطبيق التعليمات والأوامر الإدارية، وبالتالي تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة.

وقد صاحب التطور والتغير المستمر للمؤسسة الاقتصادية، ظهور أدوات مختلفة لنظام الرقابة الداخلية، و لذلك سارعت المؤسسة الاقتصادية لتنظيم وتحديث أنظمتها الخاصة بالرقابة الداخلية، وتفعيل أحدث أدواتها بما يتناسب مع حجم المؤسسة، نوع نشاطها، والإمكانيات المتوفرة.

فكما سبق و أن ذكرنا، فإن أنظمة الرقابة الداخلية تعتبر ركيزة تقوم عليها المراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية فهي تساعد المراجع على اكتشاف المخاطر وخاصة الجوهرية منها، تقدير جسامتها، وبالتالي إبداء رأي سليم حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة والاعتماد عليها في اتخاذ القرار، كما أن له مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توفرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظرا لهذه الأهمية فإن تقييم نظام الرقابة الداخلية وقياس فعاليته ضرورة حتمية، وذلك بكشف نقاط القوة ونقاط الضعف واقتراح التحسينات المناسبة.

ومن هنا جاءت الدراسة الحالية لبيان أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية.

الإشكالية:

من خلال ما سبق قمنا بطرح إشكالية دراستنا في الصيغة التالية:

ما أهمية تقييم الاجراءات الرقابية المتبعة في المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي، في الكشف عن المخاطر الجوهرية؟

التساؤلات الفرعية:

هذه الإشكالية يمكن أن تتفرع عنها جملة من الأسئلة الفرعية التي يمكن صياغتها كالآتي:

- فيما يتمثل نظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف تتم اجراءات الرقابة من خلال نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية؟
- هل نظام الرقابة الداخلية المعتمد على مستوى المديرية محل الدراسة فعال؟ وما مدي مساهمته في الكشف عن المخاطر الجوهرية؟

فرضيات الدراسة:

انطلاقا من الأسئلة المطروحة سابقا، فإن البحث تم بناؤه لاختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر من الأهداف المسطرة.
- الفرضية الثانية: تعتمد المؤسسة الاقتصادية نظام رقابة داخلية خاص بها، يمارس رقابته من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات.
- الفرضية الثالثة: يتم تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي- وفقا للتطورات التكنولوجية و الاقتصادية، مما جعلها فعالة في اكتشاف المخاطر الجوهرية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال تبنيها لموضوع معاصر، والذي يعتبر محور اهتمام المؤسسات الاقتصادية، نظرا لزيادة نطاق أنشطتها واتساعها، وضرورة اعتمادها لنظام رقابة داخلية فعال في اكتشاف المخاطر والانحرافات وخاصة الجوهرية منها، ووضع الإجراءات التصحيحية من خلال التأكد من مدى الاستجابة لها للرفع من قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مما ينعكس إيجابا على إظهار الوضعية المالية الصادقة على مستوى القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من النقاط والتي يمكن بلوغها من خلال معالجة الإشكاليات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات المصاغة، ومن بين هذه الأهداف نذكر:

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

- بيان أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق المؤسسة لأهدافها المخطط لها، وتمكنها من الكشف عن المخاطر الجوهرية.
- إبراز واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.
- بيان أهمية التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية، من أجل تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف وجعله أكثر كفاءة وفعالية.

مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيارنا للموضوع للأسباب التالية:

1- الأسباب الشخصية:

- الميول الشخصي للبحث في مواضيع المحاسبة المالية.
- علاقة الموضوع بمجال التخصص.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال الرقابة الداخلية.
- إضافة دراسة في هذا المجال لإثراء البحث العلمي و المكتبة.

2- الأسباب الموضوعية:

- حداثة الموضوع حيث أصبحت الرقابة الداخلية من اهتمامات المؤسسات الاقتصادية.
- عدم اهتمام المؤسسات الجزائرية بضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية.

منهجية البحث والأدوات المستعملة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة بغية تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، حيث استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصه من أهم الدراسات و الكتب و المقالات العلمية، أما عن الجزء التطبيقي فتم استخدام منهج دراسة حالة.

كما تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من الأدوات و المتمثلة في:

- فحص الوثائق الداخلية للوحدة، من خلال الاطلاع عليها، لتقييم مدى احتوائها على المعلومات المساعدة والملائمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقدرته على الكشف عن المخاطر الجوهرية.
- القيام بعدة مقابلات مع بعض الإطارات المهمة في الوحدة، للوقوف بشكل أدق على واقع نظام الرقابة الداخلية. وأهمية تقييمه للكشف عن المخاطر الجوهرية..
- الملاحظة، حيث خلال فترة التربص لاحظنا مجموعة من النقاط، سوف يتم التطرق إليها في الفصل الثاني.

حدود الدراسة:

ارتبطت الدراسة بحدود زمنية وحدود مكانية :

- **الحدود المكانية:** تم إعداد الدراسة الميدانية على مستوى الوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي؟
- .**الحدود الزمنية:** تم استخدام البيانات المقدمة من طرف المؤسسة للفترة الممتدة من 2022 إلى 2023.

صعوبات الدراسة:

بالرغم من توفر المراجع المتعلقة بهذه الدراسة، وتطرق الباحثين لمواضيع لها علاقة بموضوع دراستنا، مما جعل سهولة إعداد الجانب النظري، إلا أنه لإعداد الجانب التطبيقي تعرضنا لبعض الصعوبات والتي تمثلت في:

- رفض معظم المؤسسات قبول إجراء التربص لديها.
- كثرة التحفظ على طلب الحصول على المعلومات المتعلقة بالدراسة.

هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، سيتم تقسيم هذا الموضوع إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي تعقبهما خاتمة تتضمن نتائج الدراسة بالإضافة الى اختبار صحة الفرضيات، ثم آفاق الدراسة.

حيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري والدراسات السابقة، والذي ينقسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول سنتطرق فيه إلى الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية، وينقسم بدوره إلى ثلاث مطالب، الأول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية, الثاني أساسيات نظام الرقابة الداخلية من مكونات ومقومات، والثالث يتعلق بدرجة ارتباط التدقيق بنظام الرقابة الداخلية. أما المبحث الثاني فيحمل عنوان عموميات حول المخاطر، سنتطرق من خلاله إلى مفهوم المخاطر وأنواعها، ثم التعرف على مخاطر التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، أما المطلب الثالث يكون عرضا لمختلف الأساليب المعتمدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا المبحث الثالث سنتناول فيه الدراسات السابقة، بدء بالدراسات باللغة العربية، ثم باللغة الأجنبية و المطلب الثالث يكون لمناقشة هذه الدراسات وتبيان ما يميز الدراسة الحالية عنها.

و بالنسبة للفصل الثاني المتعلق بالدراسة التطبيقية ستتم فيه دراسة حالة المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر لولاية ايليزي. حيث يضم هذا الفصل هو الآخر ثلاث مباحث، يتضمن المبحث الأول التعرف على المديرية محل الدراسة نظامها المعلوماتي المحاسبي، أما المطلب الثالث جاء لوصف نظام الرقابة الداخلية للمديرية، ثم يأتي المبحث الثاني الذي سنتطرق فيه لآليات نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق على مستوى المديرية، الذي يضم ثلاث مطالب، نقدم في الأول أهم الأساليب الرقابية المستخدمة في المديرية، وبعدها عرضا حول أهم إجراءات الرقابة الداخلية عبر نظام أوراكل، ثم نقدم وصفا لعملية التدقيق، وفي المبحث الثالث سنتطرق إلى واقع نظام الرقابة الداخلية بالمديرية ومدى مساهمته في الكشف عن المخاطر الجوهرية، وذلك من خلال تقييم النظام وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، ثم تحليل نتائج التقييم، وتقديم مجموعة من التوصيات المقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية للمديرية.

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد

نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها وتطور الأساليب التكنولوجيا، وتعدد المتعاملين معها، أصبحت عرضة للمخاطر، مما ألزم ضرورة وجود أنظمة رقابة داخلية في المؤسسات واعتبارها من الأنشطة الرئيسية، من أجل تفادي الأخطاء على اختلاف أشكالها، واكتشافها وتصحيحها إن حدثت، و حماية مصالح كل من المساهمين والأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة.

ولضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية ظهرت وظيفة التدقيق، التي ترتكز في مهامها على عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتعتبرها كنقطة بداية لذلك.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى الإطار النظري والدراسات السابقة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لعرض الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية، الذي يتم فيه تقديم عموميات وأساسيات حول نظام الرقابة الداخلية ودرجة ارتباطه بعملية التدقيق، ثم المبحث الثاني الذي نسلط فيه الضوء على عموميات حول مخاطر التدقيق من مفاهيم و أنواع، و التعرف على نموذج التدقيق، ثم التطرق الى مختلف معايير التدقيق الدولية التي تتناول مخاطر التدقيق، وأهم الوسائل المعتمدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن هذه المخاطر، يليه المبحث الثالث الذي نستعرض فيه مجموعة من الدراسات السابقة التي تتنوع بين العربية والأجنبية، ثم مناقشتها مع توضيح أوجه التشابه وأجه الاختلاف، وما يميز هذه الدراسة عنها.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة لدى المؤسسات الاقتصادية، اذ أنها تعتمد عليه في المتابعة والتأكد من تنفيذ الخطط المرسومة، وخاصة بعد اضطرار الادارة الى تفويض السلطات والمسؤوليات الى مديرين مهنيين لاتساع حجمها.

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

من أجل إقامة نظام رقابة داخلية سليم وفعال في المؤسسة الاقتصادية، لابد من التعرف على العناصر الأساسية المتعلقة به، وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي سنتطرق الى البعض منها:

التعريف الأول:

عرفته لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه: " يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط البيانات المحاسبية ومراجعتها والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع المعاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة"[1].

التعريف الثاني:

وعرفته لجنة حماية المنظمات *COSO* على انه: " عمليات وضعت من قبل مجلس ادارة المؤسسة وموظفين آخرين لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من امكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها، والمتمثلة في كفاءة العمليات التشغيلية الموثوقية في التقارير المالية و الالتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات"[2].

التعريف الثالث:

وجاء تعريفه وفقا لمعايير المراجعة الدولية على انه: " كافة السياسات والاجراءات التي تتبعها الادارة لمساعدتها في تحقيق اهدافها والتي تتمثل في ضمان اداء الشركة لمهامها بفعالية وكفاءة، ويتضمن الالتزام بسياسات الادارة الموضوعة وحماية الاصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ وضمان دقة واكتمال السجلات المحاسبية واعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها وتقديمها في الوقت المناسب[3].

من خلال مختلف التعاريف التي تطرقنا إليها، يمكن تقديم تعريف شامل لنظام الرقابة الداخلية، فهي عبارة عن خطة تنظيمية تتضمن مجموعة من الاجراءات والسياسات والعمليات التي تضعها إدارة المؤسسة، من أجل تحقيق

---

[1]- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص 20.

[2]- *Mohamed Hamzaoui, **audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne**, 1er édition, Village mondial, France, 2006, p80.*

[3]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009، ص 207.

مجموعة من الأهداف، والمتمثلة في أداء المؤسسة لمهامها بفعالية وكفاءة، حماية أصول المؤسسة، منع واكتشاف الأخطاء والغش، ضمان الالتزام بالقوانين والتشريعات، ضبط البيانات المحاسبية واعداد قوائم مالية تتميز بالموثوقية والوقتية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال، يجب ان تتوفر فيه مجموعة من الخصائص[1]:

1- الموضوعية:

لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن ذلك يؤثر سلبا على الحكم على الأداء.

2- التوفير في النفقات:

الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات ، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

3- الاستمرارية و الملائمة:

ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا.

4- المرونة:

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى مكن متابعة التغيرات ومواكبتها[2].

5- الفعالية:

يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة واسرع وقت و أقل جهد.

[1]- عمر سعيد و آخرون، **مبادئ الادارة الحديثة**، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2003، ص ص137-138.

[2]- جميل أحمد توفيق، **مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

6- الدقة:

يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة في الوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشاة في نهاية الفترة المالية[1].

7- **التوقيت المناسب:**

لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم ايصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فمثلا إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة لها إذا جاء بعد انقضاء الأجل والموعد المحدد للدخول.

8- التكامل:

يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.

استنادا الى ما سبق فنظام الرقابة الداخلية الفعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص التي يقوم عليها أولها الاختيار الأمثل لنظام الرقابة الداخلية الملائم لنشاط وحجم المؤسسة، والذي تظهر فعاليته من خلال تحقيق أهدافه مع اختصار الوقت والتكلفة، بشكل يكون فيه أداء العمل من طرف العنصر البشري موضوعي دون الأخذ بالحسبان الاعتبارات الشخصية، اعتمادا على معلومات تتميز بالدقة والموثوقية و الوقتية، مع ضرورة وجود تكامل بين مختلف فروع النظام ومواكبته للتغيرات المستجدة عليه، وضبط التصرفات بما يتماشى مع هذه المستجدات، وكل هذا يكون بأقل التكاليف.

الفرع الثالث: أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية

تظهر أهمية نظام الرقابة الداخلية من خلال تأثيره على كفاءة وفعالية ومتابعة وتقييم أنشطة المؤسسة ، والى الرفع من كفاءة أداء العاملين كلما كان النظام قويا، إضافة الى أنه يتسبب في بلوغ الأهداف النهائية المسطرة المعدة من قبل ادارة المؤسسة، كما يختصر من مجال المراجعة والاختبارات وكل الجهود التي يقوم بها كل من المراجع الخارجي ومساعديه، كون وجود نظام رقابة فعال يدفع بالمراجع الخارجي الى اقتصار مجال المراجعة عن طريق اجراء مراجعة اختيارية بدلا من شاملة وهو يؤدي الى اكتشاف الانحرافات والأخطاء قبل وقوعها لإمكانية تجنبها[2].

[1]- احمد اسماعيل بلال، **مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق**، دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2004، ص ص271-272.

[2]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 26.

أما بالنسبة للأهداف فنظام الرقابة الداخلية يهدف الى تحقيق الهدف الرئيسي من وجود المؤسسة والمتمثل في البقاء والاستمرارية وهذا عن طريق حماية موجوداتها ورفع انتاجيتها من خلال التحكم بنفقات وعوامل الانتاج وضمان الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لرفع مردودية المؤسسة، كما تضمن الرقابة الداخلية الالتزام بما هو مرسوم من سياسات وخطط لتحقيق الأهداف، اضافة الى أنها ترفع من جودة المعلومة[1].

وبالتالي يمكن تلخيص الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام فيما يلي[2]:

1- **حماية اصول المؤسسة:** تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية الى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية.

2- **ضمان صحة و دقة المعلومات:** يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.

3- **تحقيق الكفاءة و الفعالية في استخدام موارد المؤسسة:** تهدف الاجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة الى زيادة درجة الفعالية وضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوافرة، بمعنى تنمية وتشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.

4- **احترام السياسات الإدارية و الالتزام بها:** تتم بلورة اهداف المؤسسة، الى مجموعة من السياسات والخطط والاجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم ابلاغها الى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الادارية، من خلال اصدار اوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها وهذا من شأنه ان يكفل للمؤسسة تحقيق اهدافها المرسومة.

وكخلاصة لما سبق فلنظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة على مستوى المؤسسة سواء فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرسومة، أو مدى مصداقية المعلومة المعترف بها في مختلف القوائم المالية، وله هدف رئيسي يتم بلوغه من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف.

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص-ص90-92.

[2]- فضيلة بوطورة، **دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007 ص 20.

الفرع الرابع: أنواع أنظمة الرقابة الداخلية

انطلاقا من مختلف المفاهيم التي تطرقنا اليها، فإنه يمكن تصنيف أنظمة الرقابة الداخلية الى عدة انواع، وذلك من حيث الطبيعة، ومن حيث التوقيت الذي تمت فيه الرقابة، حسب ما يلي:

1- انواع أنظمة الرقابة الداخلية من حيث الطبيعة

من حيث النشاط تنقسم أنظمة الرقابة الداخلية الى ثلاثة أنواع:

أ- الرقابة المحاسبية:

تعتمد من قبل الجهة التي تتعامل مع العمليات المالية، وهي تحتوي على الخطة التنظيمية للمؤسسة وكافة الاجراءات اللازمة لحماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مؤسسة والتحقق من دقة المعلومات والبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات[1]، و يتم وضع هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

- نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.
- تنظيم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة.
- نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- نظام لرقابة وحماية موارد المؤسسة وأصولها و ممتلكاتها.
- نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة.
- نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية.
- نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤولية واحدة أو أكثر في المؤسسة.

ب- الرقابة الادارية

تتمثل في جميع الاجراءات والأساليب المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الادارية، فهي تهدف الى التأكد من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في المؤسسة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الموضوعة من قبل المؤسسة و هي تتعلق بالأقسام التشغيلية لها.[2]

ولتحقيق أهداف الرقابة الإدارية تعمل المؤسسة في الاعتماد على عدة أساليب:

---

[1]- محمد لمين علون، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص143-144.

[2]- سمراء جدي، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية و المحاسبة، تخصص بنوك، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص12.

- **الموازنات التخطيطية:** هي بيان بالنتائج المتوقعة يعبر عنها من خلال الأرقام، وهي وسيلة رقابية تضع معيار للموارد المدخلة ولما ينبغي تحقيقه من مخرجات ونتائج، ويمكن أن تؤمن الموازنة توزيع وتخصيص موارد المؤسسة النادرة بالشكل الأفضل، ونظرا لأن الموازنة التخطيطية تحتوي على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي لذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية حيث تراقب الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولين عنها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها، أو مواطن القوة وتنميتها[1].
- **الرسوم و البيانات و الجداول الاحصائية[2]:** وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة، فقد يتم عرض تطور انجازات المنشأة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن الأعمدة مثلا، أو منحنى يمثل تطور الكميات المنتجة والمباع منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا، أو في جداول إحصائية يظهر بيانات مجمعة و مقارنة .....الخ.
- **تقارير الكفاية الدورية:** والتي يتم رفعها الى الادارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يتم الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرار المناسب.
- **دراسات الحركة و الزمن:** وهي احدى وسائل الرقابة الادارية التي تهدف الى تنمية الكفاءة الانتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري وبالتالي استنفاذ القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن.
- **البرامج التدريبية للعمال و الموظفين:** والتي تهدف الى رفع الكفاءة في أداء العاملين وذلك عن طريق امدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لآخر.
- **الرقابة على الجودة:** يمكن تعريف رقابة الجود على أنها تنظيم خاص ضمن نطاق مكتب المدقق الخارجي إذ يواجه المكتب عند ممارسته التدقيق مسؤولية الإيفاء بمعايير التدقيق المقبولة عموما، للإبقاء بهذه المسؤولية، وللبقاء والتنافس ضمن المهنة، وذلك عن طريق عمليات الرقابة الاحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة[3].

[1]- خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**،مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص333.

[2]- علي احمد وجدان، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص23.

[3]- صباح حيدر حسن و آخرون، **دور المدقق الخارجي في كفاءة و جودة الأداء المحاسبي**، مجلة دنانير، المجلد01، العدد04، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية و الدراسات، العراق، 2013، ص18.

ت-الضبط الداخلي:

يهدف الضبط الداخلي الى حماية أصول المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس وسوء الاستعمال، ويقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام وما يرتبط به من وسائل واجراءات تهدف الى ضبط عمليات المؤسسة ومراقبتها تلقائيا بصورة مستمرة، ويعتمد نظام الضبط الداخلي على تقسيم العمل، تحديد الواجبات والاختصاصات و المسؤوليات، والفصل بين الوظائف المتعارضة، مع مراعاة عدم اناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها الى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء، ويشتمل على ثلاث مجموعات من القواعد الرقابية هي[1]:

- **قواعد ادارية:** وتتمثل في مجموعة من الاجراءات التي تحقق الرقابة من خلال تحديد الاختصاصات، وتوزيع المسؤوليات، بهدف تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها، ووضع الاجراءات التفصيلية التي تحدد خطوات اداء جميع عمليات المؤسسة، وتغيير الواجبات الموكلة للعاملين من وقت لآخر.
- **قواعد محاسبية:** وتشمل مجموعة من الاجراءات التي تزيد من فعالية النظام المحاسبي في الرقابة على عمليات المؤسسة وحماية أصولها، ومن أهمها: التسجيل الفوري للعمليات بالدفاتر، استخدام حسابات المراقبة الاجمالية، اجراء المراجعة الدورية للدفاتر والسجلات، واجراء المطابقات بين الأرصدة الفعلية للأصول وأرصدتها الدفترية.
- **قواعد عامة:** تتضمن مجموعة من الاجراءات التي تهدف الى حماية أصول المؤسسة، من أهمها، التأمين على تلك الأصول، واستخدام وسائل الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة، بمعنى وضع حدود متدرجة لسلطات التصريح بالعمليات واشتراك اكثر من موظف في اداء العملية، كما تشمل التفتيش المفاجئ على اعمال اقسام وفروع المؤسسة.

2- انواع أنظمة الرقابة الداخلية من حيث الهدف:

أما من جانب معيار الهدف من الرقابة، يمكن تصنيف أنظمة الرقابة الداخلية الى خمسة أنواع وهي كالتالي[2]:

أ- الرقابة الوقائية:

تتمثل في التدابير الموضوعة من طرف الإدارة للوقاية من عدم الامتثال للتوجيهات والسياسات والإجراءات، تهدف الى منع مخاطر الخطأ، الغش والمخالفات التي تحدث في المعاملات ومنع الخسارة، من خلال الفصل في الواجبات، والتفويض المناسب والموافقة، وذلك بإنشاء مخطط تنظيمي لتخصيص الوظائف، والتوثيق المناسب والسيطرة المادية على الأصول والتدريب المستمر للموظفين.

[1]- عبد اللطيف زعابطة، **دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2016، ص18.

[2]- آمنة بوالقارة، محمد بوشريبة، **دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق**، مجلة الاقتصاد و المالية، المجلد 09، العدد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2023، ص139.

ب- الرقابة الكشفية:

تتمثل في مجموعة الضوابط التي تهدف الى اكتشاف المخالفات والأخطاء والاحتيال، حيث تقدم أدلة عن حدوث الخسارة لكنها لا تمنع حدوثها، مثل المراجعات اللاحقة، عمليات الجرد والتدقيق.

ت- الرقابة التصحيحية:

تتمثل في مجموعة الضوابط التصحيحية التي تعالج الأخطاء والمشاكل التي اكتشفت في النظام، مثل اعادة تصميم النظام، المتابعة والتدقيق اللاحق وتطبيق العقوبات من قبل ادارة المؤسسة.

ث- الرقابة التوجيهية:

تشير الضوابط التوجيهية الى السياسات والاجراءات التي وضعتها الادارة العليا لتعزيز الامتثال لها، حيث تتميز هذه الضوابط بالوضوح والاتساق من أجل ضمان الامتثال.

ج- الرقابة التعويضية:

هي ضوابط رقابية مصممة للتعويض عن أوجه القصور في النظام، على سبيل المثال يمكن لقاعدة بيانات المؤسسة الاحتفاظ بنسخة ورقية من قائمة العملاء من شأنها أن تعوض توقف الأنظمة الإلكترونية وصعوبات تحديد اسماء العملاء.

من خلال عرض الأنواع المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من منظورين مختلفين، ورغم اختلاف الطرق والأساليب التي تعتمدها، فهي تعتبر وسيلة لتحقيق هدف واحد وهو البقاء والاستمرارية للمؤسسة، مع تحقيق الأهداف المرسومة.

المطلب الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية

إن أي نظام رقابة داخلية سليم يرتكز على مجموعة من المكونات يتم تصميمها وتنفيذها من طرف الإدارة، إضافة الى أنه يقوم على مجموعة من المقومات والمتمثلة في الطرق والوسائل التي تزيد من كفاءته، وأما عن شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية فهي مجموعة من الاجراءات الواجب تحققها والتي تساعد على تحقيق اهداف النظام.

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

حسب مفهوم نظام الرقابة الداخلية ووفقا لمنظمة *COSO*، فلنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات[1]:

1- البيئة الرقابية:

تمثل البيئة الرقابية الأثر المتجمع للاتجاه العام وإدراك وتصرفات مجالس ادارات المؤسسات وملاكها على تحديد وتعزيز أو التخفيف من فعالية نظم الرقابة المقررة، وتضع البيئة الرقابية أسلوب التنظيم، وتؤثر في الوعي الرقابي

[1]- عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و دوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي و تدقيق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار، الجزائر، 2018، ص58.

للعاملين، وعلى تحديد السياسات والاجراءات للتمسك بها، وتمثل أيضا هدف المدقق عند فهم البيئة الرقابية أن يكون قادرا على تقييم اتجاه الادارة ولجان التدقيق ومجلس الادارة وإدراكها وتصرفاتها بخصوص أهمية نظم الرقابة الداخلية.

2- **تقييم المخاطر:**

وتشمل تعريف وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف وتحديد الكيفية التي تدار بها هذه المخاطر وتعريف المخاطر المرتبطة بالتنفيذ وتحديد وتحليل وادارة المخاطر التي تؤثر على اهداف المنشأة، وتشمل المخاطر المتعلقة بأحداث خارجية وداخلية وظروف قد تحدث وتؤثر سلبا على قدرات المؤسسة، وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بتغير الظروف[1].

3- **الأنشطة الرقابية:**

أنشطة الرقابة هي مجموعة أنظمة وإجراءات العمل التنفيذية التي تساعد الادارة على التأكد أن سياسات الرقابة الداخلية المعتمدة هي موضع التنفيذ، وتشمل ما يلي[2]:

أ- **فحص الأداء:** تتضمن تلك الأنشطة الرقابية لفحص وتحليل الأداء الفعلي مقارنا بالموازنات وأداء الفترة السابقة، وذلك فيما يتعلق بمجموعة من البيانات المختلفة التشغيلية او المالية مع بعضها البعض، بالإضافة الى تحليل للعلاقات واجراء استقصاء واتخاذ التصرفات التصحيحية، ومقارنة البيانات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات وفحص الأداء الوظيفي أو المتعلق بالنشاط.

ب-**معالجة المعلومات:** تتمثل في الاجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم الأداء الفعال لأدوات الرقابة على التطبيقات، وتشمل مجموعتين أدوات الرقابة على التطبيقات التي تختص بمعالجة التطبيقات الفردية مثل التحقق من الدقة الحسابية للسجلات، مراقبة بيانات الادخال، وأدوات الرقابة العامة لتقنية المعلومات مثل الأدوات الرقابية التي تحد من الوصول الى البرامج، إضافة الى ادوات الرقابة على تنفيذ الاصدارات الجديدة لمجموعة تطبيقات البرمجيات.

ت-**أدوات الرقابة المادية:** والتي تتكون من:

- الحماية المادية للأصول، بما في ذلك الضمانات الكافية، مثل التسهيلات للوصول إلى الأصول و السجلات.
- التفويض بالوصول الى برامج الحاسب وبيانات الملفات.
- الجرد الدوري والمقارنة مع المبالغ الموضحة بالسجلات الرقابية.

---

[1]- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي (بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)**، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2006، ص133.

[2]- عبد القادر قادري، **استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،الجزائر، 2016، ص114.

ث-**فصل المهام:** تكليف افراد مختلفين بمسؤوليات الترخيص بالمعاملات، وتسجيلها، والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم ويهدف فصل المهام الى تخفيض فرص السماح لأي شخص أن يكون في وضع يسمح بارتكاب أخطاء أو غش ثم إخفاءه أثناء التنفيذ العادي للمهام.

4- **نظام المعلومات والاتصال:**

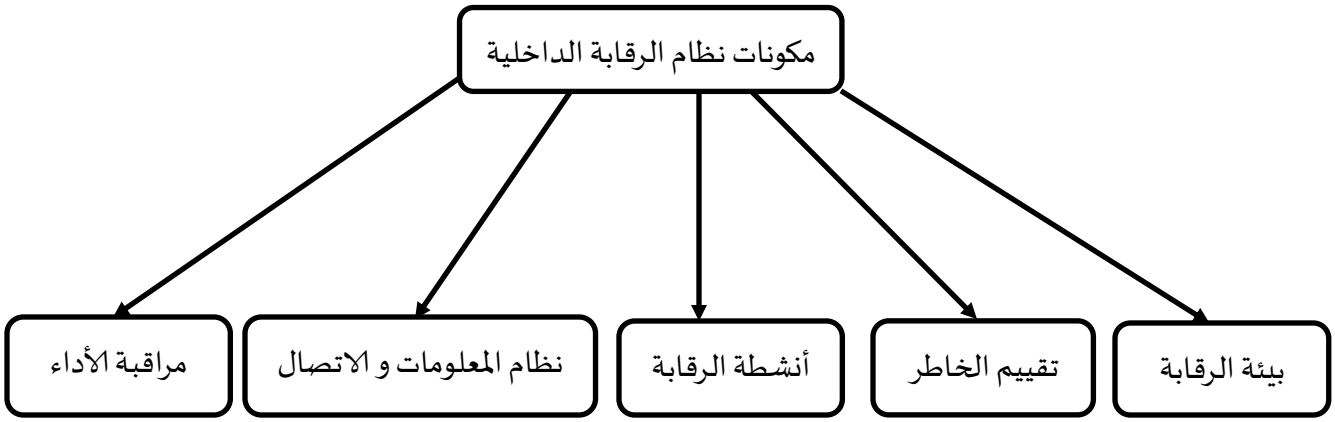
و هي تتضمن عمليات المؤسسة المرتبطة والملائمة للتقرير المالي و الاتصال، بعبارة اخرى نظام التقرير المالي وإجراءاته والسجلات الخاصة بالإدخال والتسجيل والتقرير عن العمليات المالية للمؤسسة والأحداث والظروف المحيطة والمحاسبة عن الأصول و الالتزامات وحقوق الملكية المرتبطة وأيضا الوسيلة التي تقوم المؤسسة بتوصيل الأدوار والمسؤوليات المالية والعامة المرتبطة بالتقرير المالي[1].

5- **مراقبة الأداء:**

إن أحد مسؤوليات الإدارة هي إنشاء رقابة داخلية والحفاظ عليها على اساس مستمر، حيث أن مراقبة عناصر الرقابة من طرف الادارة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وتكون هذه المتابعة من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، واستخراج أوجه القصور والضعف ومحاولة تصحيحها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة[2].

ويمكن تلخيص مكونات نظام الرقابة الداخلية في المخطط التالي:

الشكل رقم (1 – 1): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتين

[1]- امين السيد احمد لطفي، **ممارسات المراجعة في ضل المقاييس المرجعية**، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، مصر، 2010، ص148.

[2]- قاسم محمد عبد الله البعاج، **تقييم انظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي**، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، العدد04، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص80.

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يستند نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من المقومات، والتي تعتبر كأعمدة داخل مبنى، وقوة هذه الأعمدة تعكس قوة و فعالية هذا النظام، وتشمل مقومات نظام الرقابة الداخلية مقومات محاسبية ومقومات ادارية:

1- **مقومات محاسبية:**

تشمل مجموعة من الاجراءات التي وجودها يزيد من فعالية النظام وتتمثل فيما يلي:

أ- **نظام محاسبي سليم**: ان وجود نظام محاسبي يعتبر من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، حيث يساعد في تحقيق الضبط المحاسبي، ويعتمد النظام المحاسبي السليم على مجموعة من السمات الرقابية المالية وهي[1]:

- **المجموعة الدفترية**: ضرورة وجود مجموعة من الدفاتر تتميز بالبساطة في التصميم وتراعي النواحي القانونية.
- **الدورة المستندية:** حيث يجب عند تصميم المستندات مراعاة الجوانب القانونية والشكلية.
- **الدليل المحاسبي:** وهو أساس سليم يتم الاعتماد عليه في عمليات تبويب الحسابات.

ب- **استخدام كافة الوسائل الآلية:** ان استعمال الآلة الحاسبة وتألية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التألية توفر ما يلي[2]:

- دقة وسرعة المعالجة، مع توفير الوقت والجهد والمال.
- سهولة الحصول على المعلومات والقدرة في التحكم فيها.
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.
- تدعيم العمل بكفاءة .

ت- **الجرد الفعلي للموجودات:** تتميز بعض عناصر الموجودات للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي، وإن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الدفترية إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الموجودات[3].

2- **مقومات ادارية:**

يرتكز نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الادارية وهي[4]:

---

[1]- علي حسين الدوغجي، ايمان مؤيد الخيرو، **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق انموذجCOSO** ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، العدد70، جامعة بغداد، الأردن، 2013، ص407.

[2]- مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الطبعة الاولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص103.

[3]- علي حسن الدوغجي، ايمان مؤيد الخيرو، **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق انموذجCOSO** ، مرجع سق ذكره، ص408.

[4]- عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، قسم العلوم المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص25.

أ- **هيكل تنظيمي كفء:** الهدف منه تحديد الادارات والأقسام واختصاص كل منها، بالإضافة الى تحديد مسؤوليات الأشخاص والعلاقة بينهم، ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة، حجمها ، عدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها.

ب- **مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة:** يعتبر هذا العنصر عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، خاصة حالة ضعف الضوابط الرقابية، لذلك يتطلب تنظيم برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة، لتثقيف مجتمع المؤسسة.

ت- **معايير أداء سليمة:** رغم وجود هيكل تنظيمي كفء وعمالة مدربة، فهذا لا يعني التخلي عن توفير معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط الفعلي، وتحديد الانحرافات واجراءات تصحيحها.

ث- **مجموعة من السياسات و الاجراءات لحماية الأصول:** وذلك من أجل منع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة التقارير المحاسبية، كذلك فإن كبر حجم المؤسسة وتعدد وحداتها يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من انجاز القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات[1].

ج- **قسم التدقيق الداخلي:** يهتم بالتأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات المحددة من قبل الإدارة، والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، والتحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات.

إن و صول أي نظام درجة الكمال يعد أمرا مستحيلا، ولكن بلوغ درجة من الفعالية والكفاءة من الممكن تحقيقه لذلك ومن خلال ما تطرقنا إليه حول مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية، نستنتج مجموعة من الشروط العامة التي تساعد على تحقيق النظام لأهدافه، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- فريق عمل مؤهل ومخلص مع التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات.
- إجراءات مناسبة لإتمام العمليات، عن طريق وضع دليل يتم الاعتماد عليه في ذلك.
- نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة.
- قواعد كافية للرقابة على الاصول والسجلات.
- التحقيق والفصل المستقل للأداء.

المطلب الثالث : درجة ارتباط التدقيق بنظام الرقابة الداخلية

توجد علاقة وطيدة بين التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، باعتبار أن تقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة من خطوات عملية التدقيق، وسوف يتضح ذلك من خلال ما يلي:

[1]- عمر ديلمي، **نفس المرجع السابق**.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق

للتدقيق أهمية بالغة لدى المؤسسات الاقتصادية، لضمان جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، والتقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي ممكن أن تظهر عند ممارسة أنشطتها المختلفة.

1- تعريف التدقيق:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق نذكر منها:

التعريف الأول:

عرف التدقيق بمعناه المهني بأنه: " اختبار تقني صارم مبني بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة[1]."

التعريف الثاني:

عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق بأنه: "عملية منظمة، تتعلق بتأكيدات عن تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير محددة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين[2]."

من خلال هذين التعريفين يمكن اعطاء تعريف شامل للتدقيق، حيث يمكن تعريفه على أنه فحص انتقادي بطريقة منتظمة وبأسلوب منهجي، يمارس من طرف شخص محايد مستقل، لتحقيق مجموعة من الأهداف المتفق عليها، وذلك من خلال جمع و تقييم الأدلة للتحقق والتأكد من مصداقية وعدالة القوائم المالية من جهة، ومدى تعبيرها وملائمتها للمركز المالي للمؤسسة الخاضعة للتدقيق من جهة أخرى، وكذلك مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- أهمية التدقيق:

ترجع أهمية التدقيق الى مستخدمي البيانات المحاسبية، لذلك كلما كبر حجم المؤسسة، وزاد حجم مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات، حيث تعود أهمية التدقيق كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها[3].

---

[1] - *Gérzrd Valin ,Lionne Colins,* ***audit et Control Interne, Aspecte Financiers, Opération et Stratégiques*** *, 4eme Edition, Dalloz, paris 1992, p 17.*

[2]- عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص19.

[3]- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص09.

3- أهداف التدقيق:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف عامة وأهداف مرتبطة بالعمليات المالية، والمخطط التالي يوضح ذلك[1]:

الشكل رقم (1 – 2): أهداف التدقيق

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المرجع: عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مرجع سبق ذكره.

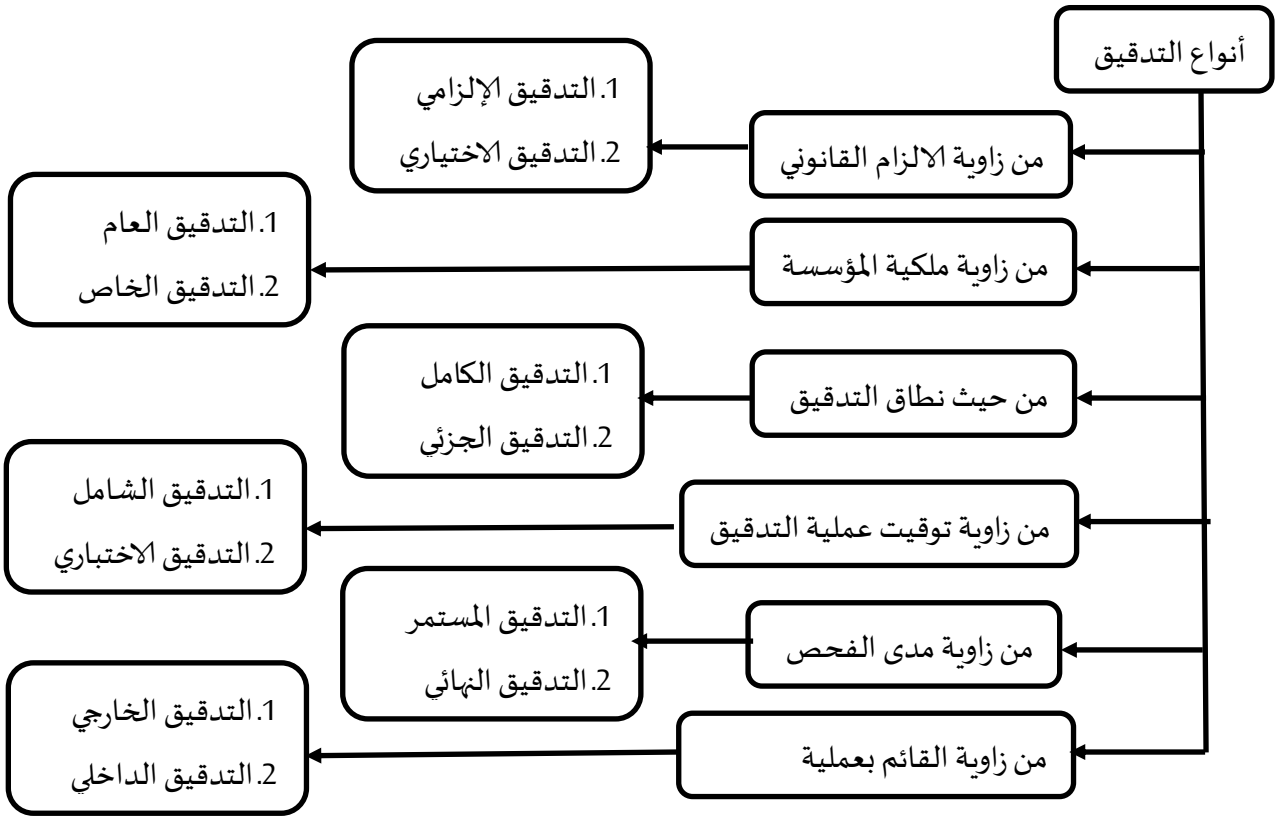
[1]- عميروش بوبكر، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011، ص ص06-09.

من خلال ما سبق نستنتج الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والذي يتمثل في إبداء المدقق لرأيه الفني والمحايد عن مدى مصداقية وعدالة كل من المركز المالي للمؤسسة، نتائج الاستغلال والتدفقات النقدية، ومدى احترام معايير المحاسبة المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية.

4- أنواع التدقيق:

يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة الى عدة انواع يمكن تلخيصها في الجدول التالي[1]:

الشكل رقم (1 – 3): أنواع التدقيق



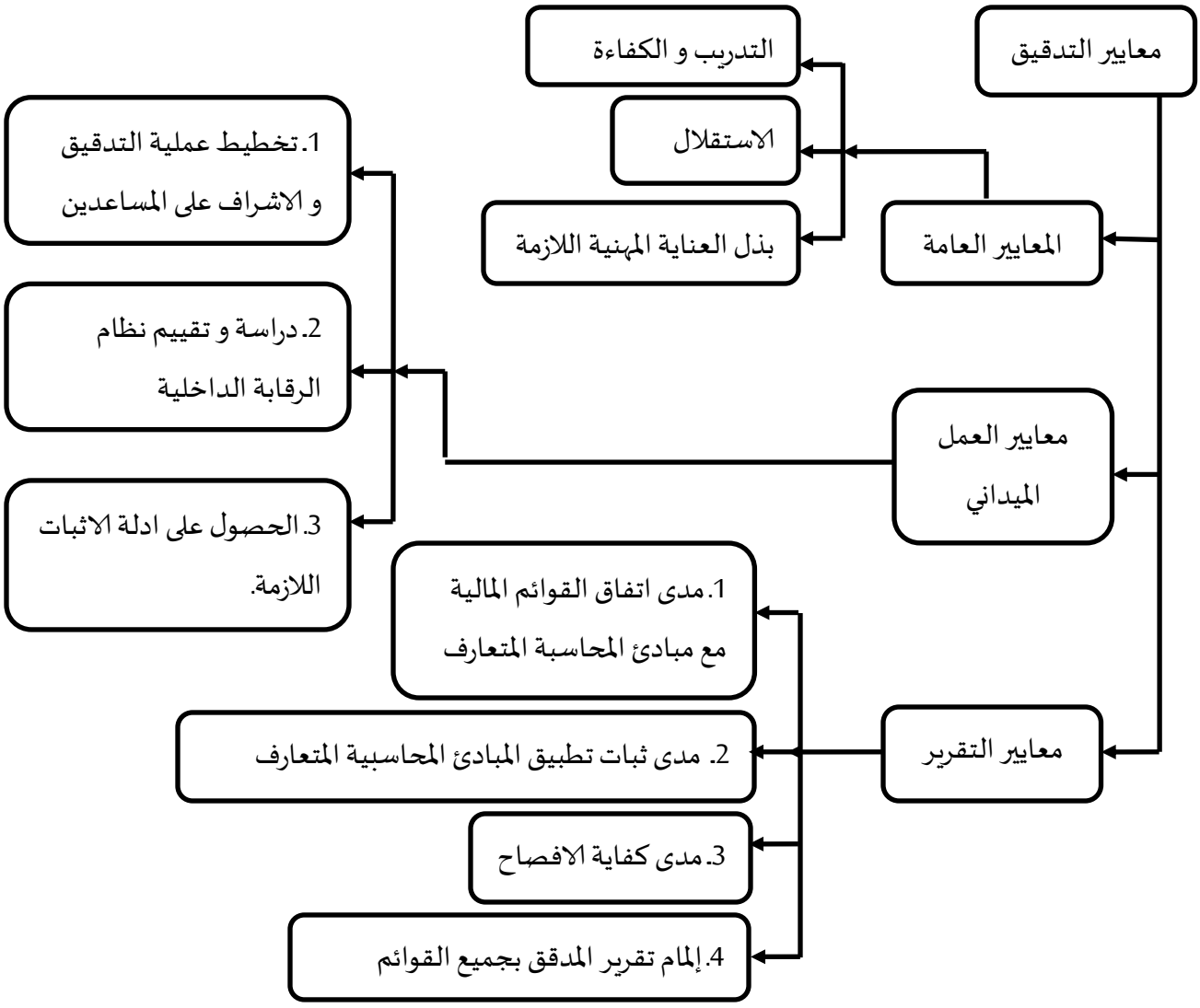
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المرجع: خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره.

[1]- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص12.

الفرع الثاني: معايير التدقيق:

تتمثل معايير التدقيق في المبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق، وتمثل الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام اجراءات التدقيق المناسبة، ويمكن تلخيصها في المخطط التالي[1]:

الشكل رقم (1- 4): معايير التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على المرجع: خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره.

[1]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى ، دار وائل، عمان، 2000، ص55.

الفرع الثالث: علاقة التدقيق بنظام الرقابة الداخلية

كما سبق وأن تطرقنا لأنواع التدقيق ومن جوانب مختلفة، فهذا العنصر يركز على نوعي التدقيق من زاوية القائم بعملية التدقيق، وهما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ومن خلال ما يلي سنوضح العلاقة بين كل من نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، وبين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي.

1- علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي:

يعتبر التدقيق الداخلي احد أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية لدعم الوظيفة الادارية، بالإضافة الى كونه دعما للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم تنظيم اداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم التدقيق الداخلي، مهمته التأكد من تطبيق كافة الاجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها من طرف الادارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضا التحقق من عدم اوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الاداري او المحاسبي، ويعتبر العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، تطر وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية[1].

2- علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الخارجي:

نظرا لارتباط الرقابة الداخلية المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول ودقة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة الاعتماد عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه، في حين لا تخضع الرقابة الداخلية الادارية لتقييم المراجع الخارجي الا في الحدود التي يرى فيها المراجع ان الرقابة الادارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية، اي ان المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا على فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية دون الادارية منها[2].

وبهذا نكون قد وصلنا إلى ما تطرقنا اليه في بداية هذا العنصر حول وجود علاقة وطيدة بين الرقابة الداخلية والتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي ، إذ أن التدقيق يهتم بقياس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى مساهمته في تحقيق أهدافها الرئيسية، والتشغيلية، كما يعمل المدقق على التأكد من أن هذا النظام يمنع حدوث أخطاء جوهرية، أو اكتشافها في الوقت المناسب، والتبليغ عنها للإدارة والمكلفين بالحوكمة.

[1]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 72

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات و تكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص : 84،85.

ووفق معيار التدقيق الدولي رقم 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل و القيام بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق) فإن المسؤولية العامة للمدقق هي[1]:

- أن يمارس المدقق الحكم المهني، و يحافظ على مبدأ الشك المهني خلال تخطيط و تنفيذ التدقيق.
- التعرف على مخاطر وجود أخطاء جوهرية وتقديرها، سواء بسبب الاحتيال أو خطأ، استنادا إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.
- الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن وجود الأخطاء الجوهرية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقدرة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية، استنادا إلى النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- الاتصال، والتقرير للمستخدمين، أو الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن التدقيق.

[1]- عبد الرؤوف حسان العزي، عضو طلال أبو عز اله وشركاؤه، المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية، **ملخص فني لمعايير التدقيق الدولية**، ص01.

المبحث الثاني: عموميات حول مخاطر التدقيق

مع التغيرات الحاصلة في بيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، أصبحت مخاطر التدقيق تجذب اهتمام الدارسين والباحثين في مجال التدقيق ،نظرا لكونها تهدد أعمال المدقق من جهة والمؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق من جهة أخرى.

المطلب الأول: ماهية مخاطر التدقيق

كان خطر التدقيق في البداية مرتبطا باستخدام العينات الإحصائية، وكان يعبر عن مفهوم الخطر بتعبير مستقاة منها، وبشكل ينسجم مع المنهج الاستقرائي البحث، ومن هذه التعابير، مستوى الثقة وقابلية التصديق والاحتمالية، وكان بيان مفاهيم التدقيق الأساسية الصادر عام 1972قد استخدم عبارة درجة المصداقية في القوائم المالية ومستوى الثقة في تقرير المدقق، مما أعطى الخطر مفهوما أعم من مجرد خطر استخدام العينات[1].

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق

لقد تم تعريف مخاطر التدقيق من قبل عدة باحثين وهيئات عديدة في مجال التدقيق، وذلك نظرا لأهميتها البالغة بالنسبة للمدقق والمؤسسة محل التدقيق، وسنحاول إعطاء أهم التعريفات لمخاطر التدقيق فيما يلي:

التعريف الأول:

عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي مخاطر التدقيق على أنها: "المخاطر من أن المدقق ربما، وبغير معرفة فشل في تعديل رأيه حول البيانات المحرفة ماديا"[2].

التعريف الثاني:

تم تعريفها حسب نشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم(7) قسم(312) فقرة رقم(2) بأنها: "المخاطر المترتبة عن فشل غير مقصود للمدقق في تعديل رأيه بشكل ملائم عن القوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية وهو على غير علم بذلك"[3].

التعريف الثالث:

عرفت مخاطر التدقيق علي أنها "احتمال وجود أخطاء في القوائم المالية حتى بعد تدقيقها ،والتي تحدث نتيجة إبداء رأي غير متحفظ عن القوائم المالية محرفة تحريفا جوهريا، وقد فشل المدقق في الكشف هذه التحريفات أثناء عملية التدقيق"[4].

---

[1]- ناظم شغلان جبار، **مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية_العدد01،جامعة المثنى ،العراق 2011،ص 114.

[2]- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دائر وائل للنشر ،عمان الأردن، 2006، ص53.

[3] -خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من المخاطر المراجعة**، مجلة الدراسات العليا،العدد15،جامعة النيلين، السودان، 2016، ص 05.

[4]- رزق أبو زيد الشحلة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولي**، الطبعة الاولى، دار وائل لنشر ،عمان، الأردن، 2015، ص145.

من خلال هذه التعريفات يمكننا تعريف مخاطر التدقيق على أنها تلك المخاطر التي تنجم عن إعطاء المدقق رأي نظيف حول صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة في حين أن هناك احتمال أن تشمل تلك القوائم أخطاء أو تحريفات جوهرية لم يأخذها المدقق من غير قصد بعين الاعتبار، وقد تحدث بسبب عدم قدرة المدقق علي معرفة الاحتيال أو الخطأ بقصد أو بغير قصد والتي قد تجعله يعطي رأي خاطئ حول صحة وعدالة القوائم المالية.

الفرع الثاني: أنواع مخاطر التدقيق

يوجد إجماع واسع بين الهيئات المهنية والجهات ذات العلاقة حول أنواع مخاطر التدقيق، وأن كل ما ورد من معايير وقواعد تجميع على أن جميع المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسية وهي[1]:

1- المخاطر الملازمة:

هي مخاطر يصعب اكتشافها من طرف المدقق، ولها علاقة مباشرة ببيئة المؤسسة وطبيعتها، ولاكتشافها وتصحيحها لابد من التعرف عليها وعلى العوامل المؤثرة فيها:

أ- تعريف المخاطر الملازمة:

تم تعريف المخاطر الملازمة علي أنها "قابلية وجود أخطاء في المعلومات، مع افتراض عدم وجود نظام رقابة داخلي".[2]

كما تعرف على أنها" المخاطر الناشئة عن احتمال وجود تحريف جوهري في بند معين أو مجموعة من البنود، بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح ذات أهمية نسبية (خطأ جوهري)، مع الأخذ بعين الاعتبار عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة وترتبط هذه المخاطر بطبيعة المؤسسة وبيئتها ،ويواجه المدقق صعوبة في اكتشافها نظرا لاحتمال تراكم حدوثها خلال فترة طويلة، مما يصعب على المدقق تتبعها"[3].

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للمخاطر الملازمة والتي تعني تلك المخاطر التي قد تكون في حساب معين أو مجموعة من الحسابات أو عملية معينة بذاتها أو مجموعة من العمليات التي تشمل تحريفات جوهرية، بافتراض عدم وجود رقابة داخلية، مما يصعب علي المدقق عملية اكتشافها وتقييمها، وتتأثر بطبيعة المؤسسة وبيئتها الداخلية والخارجية.

ب- العوامل المؤثرة على تقدير المخاطر الملازمة:

فما يلي مجموعة من العوامل التي علي المدقق استخدام قدراته المهنية لتقييمها مثل[4]:

- أمانة الإدارة.

---

[1]- ناطم شعلان جبار، **مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج**، مرجع سبق ذكره، ص ص115، 116.

[2] - *International Federation Of Accountants* .***Handbook of international quality control auditing review other Assurance and related services pronouncements*** *,1er Edition, part2, New York. U S A ,2010, P18.*

[3]- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولي**، مرجع سبق ذكره ، ص145.

[4]- إيهاب نظمي إبراهيم ،**التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص ص58،59.

- خبرة ومعرفة الإدارة والتغيرات الحاصلة في الإدارة.
- الضغوط غير الاعتيادية على الإدارة.
- طبيعة عمل المؤسسة، مثل احتمال كون منتجاته أو خدمات المؤسسة ذات تقنية قديمة.
- العوامل التي تؤثر الجهة القطاعية التي يعود لها نشاط المؤسسة، مثل الحالات الاقتصادية والثقافية.

2- مخاطر الرقابة:

لهذه المخاطر علاقة مباشرة بنظام الرقابة الداخلية، وفيما يلي نقدم تعريفا لها وأهم العوامل المؤثرة في تقديرها:

أ- تعريف مخاطر الرقابة:

تم تعريف مخاطر الرقابة من طرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين على أنها "المخاطر الناتجة عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات، ويكون جوهريا إما بمفرده أو إذا تم جمعه مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة"[1].

كما تم تعريفها على أنها "المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان وفي حينه عن الخطاء مادي فيرصد أحد الحسابات أو رصد مجموعة من الحسابات ولا يمكن تجنب مثل ذلك الخطأ كليا نظرا للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية"[2].

مما سبق يمكننا القول بأن مخاطر الرقابة الداخلية تتعلق بالمخاطر التي نتجت عن أخطاء في حساب معين أو مجموعة من الحسابات، أو في عملية مجوعة من العمليات ولم يتمكن نظام الرقابة الداخلية من الكشف عنها.

ب- العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر الرقابة:

الجدير بالذكر بأن المدقق لا يمكن أن يغير المستوي الفعلي لخطر الرقابة، ومع ذلك يمكن للمدقق أن يقوم بتغير مستوى تقيميه لخطر الرقابة الداخلية وذلك بتعديل كل من:[3]

- الإجراءات التي يطبقها لدراسة نظام الرقابة الداخلية.
- الإجراءات التي يستخدمها لاختبار الرقابة أي يتضمنها النظام.

3- مخاطر الاكتشاف:

للتمكن من التقليل من مخاطر الاكتشاف لابد من التعرف عليها وعلى العوامل المؤثرة في تقديرها.

---

[1]- براهيم عمروش، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في لتقليل من مخاطر التدقيق، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد13، العدد02، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2022، ص171.

[2]- خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من المخاطر المراجعة**، مرجع سبق ذكره، ص5.

[3]- مراد حسين العلي ،**معايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص50.

أ- تعريف مخاطر الاكتشاف:

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم مخاطر الاكتشاف بأنها "المخاطر التي يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق أن تكشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية، منفردة، أو عندما تجتمع مع معلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى"[1].

كما تم تعريفها على أنها "المخاطر التي تنتج من أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بالمدقق إلى نتيجة عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات، وينتج هذا الخطر من حالة عدم التأكد التي تسود عملية التدقيق بسبب استخدام المدقق لأسلوب العينة بدلا من الفحص الكامل علما أن المدقق حتى لو قام باستخدام الفحص الكامل للعمليات قد يوجد هذا الخطأ أيضا"[2].

وبصفة عامة يكمن تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها "تلك المخاطر التي لم تستطع إجراءات التدقيق الكشف عنها وقد تكون إما في حساب بذاته أو مجموعة من الحسابات أو بعملية بذاتها أو مجموعة من العمليات.

ب- العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر الاكتشاف:

هناك عاملين أساسيين في تقدير المخاطر الاكتشاف هما:

- المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات التدقيق التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعا أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية.
- المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية، في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، وإجراءات التدقيق التي يستخدمها المدقق.

الفرع الثالث: مستويات مخاطر التدقيق:

تتمثل مستويات مخاطر التدقيق فيما يلي:[3]

1- المخاطر المخططة:

ويتم تحديدها قبل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية أو بإجراءات التدقيق.

2- المخاطر النهائية:

وتعبر عن مستوى النهائي للمخاطر، والذي يقدره المدقق بعد إتمام جميع إجراءات التدقيق التحليلي والتفصيلي.

---

[1]- إيهاب نظمي إبراهيم ، **التدقيق القائم علي مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مرجع سبق ذكره، ص65.

[2]- سارة حسام جزار ،إبراهيم جويفل، **تحليل العلاقة بين مخاطر التدقيق والصرف خارج الموازنة العامة من وجهة نظر الجهات الرقابية**، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، العدد02، جامعة جرش، الأردن، 2016، ص70.

[3]- خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص6.

3- **المخاطر الفعلية:**

وتعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطر والذي لا يعلمه المدقق وهذا المستوى يكون، موجود من الناحية النظرية.

الفرع الرابع: نموذج مخاطر التدقيق

يوفر نموذج مخاطر التدقيق حلقة وصل بين الإجراءات التي يقوم المدقق بأدائها والرأي الذي يقوم بإصداره، حيث يستخدم النموذج لأغراض التخطيط لتقرير مقدار أدلة التدقيق التي يجب جمعها في كل دورة عمليات[1].

1- استخدام نموذج التدقيق في الحكم على كفاءة خطة التدقيق:

يمكن الحصول على خطر التدقيق وفق نموذج خطر التدقيق من المعادلة التالية:[2]

خطر التدقيق الكلي= الخطر الملازم × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف.

يأخذ المدقق في اعتباره عند التخطيط لعملية التدقيق ،خطر التدقيق على مستوى كل نوع من العمليات، حيث يجب عليه أن يقوم بتقييم شامل لذلك الخطر، مؤسس على معرفته بنشاط المؤسسة، والصناعة التي تنتمي إليها، وإداراتها إلى جانب معرفة الظروف الرقابية والإنتاج بها، و بالتالي يجب على المدقق أن يدرس خطر التدقيق عند هذا المستوى، مع الأخذ في عين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لخطر التدقيق، يعتبر هذا النموذج مفيدا عند التخطيط لمستويات الخطر التي تتماشى مع إجراءات التدقيق وذلك للوصول إلى درجة الخطر التي يرغب فيها المدقق.

2- استخدام نموذج المخاطر في التأكد من خطة التدقيق:

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة التدقيق من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق، ويستخدم هذا النموذج بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب على المدقق جمعها في كل دائرة، ويكتب هذا النموذج علي النحو التالي:[3]

$$\text{مخاطر الاكتشاف المخططة} = \frac{\text{مخاطر التدقيق المقبولة}}{\text{المخاطر الملازمة} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

وباستخدام نموذج المخاطر فإنه يمكن تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة التي تساعد في تحديد الأدلة اللازم تجمعها لتحقيق مستوى مخاطر التدقيق المقبولة ،حيث تتناسب كمية الأدلة التي تم تجميعها والجهد المبذول من المدقق في عملية

[1]- إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مرجع سبق ذكره ،ص69.

[2]- رشا بشير الجرد، **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعية، العدد 15،جامعة الزاوية،ليبيا،2013،ص228.

[3]- ألفين أرينز، جيمس لوبك،(ترجمة محمد عبد القادر الديسطي)، **المراجعة مدخل متكامل** ، الجزء الأول، دار المريخ للنشر ،الرياض ،المملكة السعودية، 2005، ص332.

التدقيق تناسبا عكسيا مع مخاطر الاكتشاف المخططة ،وبالتالي تزداد كمية الأدلة التي يلزم تجميعها كلما رغب المدقق في تخفيض مخاطر الاكتشاف المخططة.

3- استخدام نموذج التدقيق في فهم العلاقة بين مخاطر التدقيق وكمية الأدلة اللازمة:

يوضح نموذج مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العلاقة بين مخاطر التدقيق من حيث مدى التغير في المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على أساس تقييم المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية سويا، ولذلك فإن أي تغيير فيهما يؤثر علي مخاطر الاكتشاف ،والشكل التالي يوضح العلاقة بين مخاطر التدقيق:

الجدول رقم (1 – 1):العلاقة بين مخاطر التدقيق

		تقديرات المدقق لمخاطر الرقابة		
		مرتفع	متوسط	منخفض
		المستوى المخطط لخطر الاكتشاف		
تقديرات المدقق للمخاطر الملازمة	مرتفع	الأقل	قليل	متوسط
	متوسط	قليل	متوسط	أعلى
	منخفض	متوسط	أعلى	الأعلى

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره، ص225.

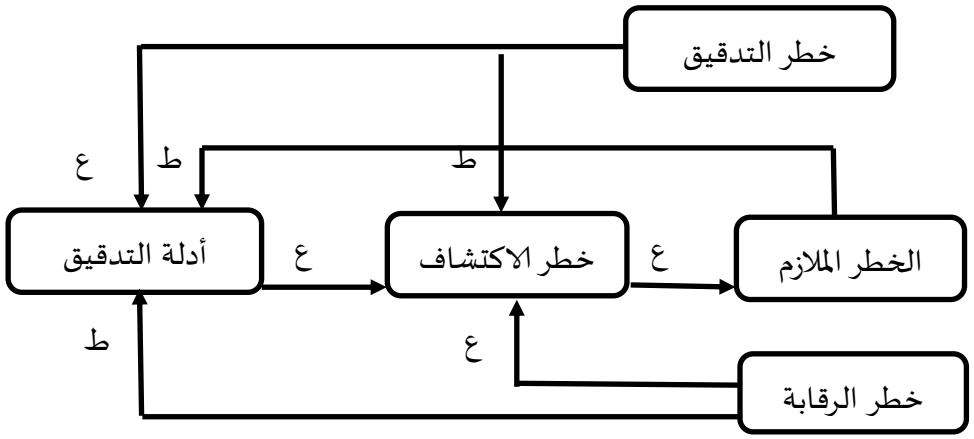
تتأثر مخاطر الاكتشاف بحجم المخاطر الرقابية، والمخاطر الملازمة، فكلما ارتفعت المخاطر الرقابية والمخاطر الملازمة، كلما كان حجم مخاطر الاكتشاف منخفض، مع العلم بأن المخاطر الرقابية، والملازمة تقيم في وقت واحد.

يسعى المدقق باستخدام نموذج المخاطر في فهم العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق وكمية الأدلة، بهدف تخطيط عملية التدقيق، وتجميع الأدلة اللازمة، وتصميم الاختبارات الأساسية واختبار إجراءات التدقيق الملائمة وتحديد طبيعتها وتوقيتها، مما يساعد المدقق في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة، ويتطلب هذا من المدقق دراسة أنواع مخاطر التدقيق المختلفة، ومعرفة العوامل التي تؤثر في تقدير ها وحجم الأدلة التي يلزم بتجميعها.[1]

ويمكن تلخيص العلاقة ما بين كل من المخاطر التدقيق وأدلة الدقيق المخططة في الشكل التالي:

[1]- رزق أبو زيد الشحلة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولي**، مرجع سبق ذكره،ص151.

الشكل رقم (1 – 5):العلاقة بين نموذج مخاطر التدقيق وأدلة التدقيق



ط: علاقة طردية

ع: علاقة عكسية

المصدر: مراد حسين العلى، معايير التدقيق الدولية، مرجع سبق ذكره، ص57.

المطلب الثاني: مخاطر التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية

تم اصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي يعتبر منظمة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة والتدقيق، يسعي إلى تحقيق أهداف كثيرة منها تقديم معايير مهنية ذات جودة عالية وتعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق على نطاق عالمي، وكذلك المساهمة في تطوير اقتصاديات الدول وزيادة التوافق الدولي للمعايير الدولية.

تم تبويب المعايير الى أبواب رئيسية من 100 الى 999، و قد تم تقسيمها الى 11 مجموعة، سوف نتطرق في هذا المطلب الى المجموعة الثالثة (تقييم المخاطر ومواجهة المخاطر المقيمة) التي لها علاقة بموضوع الدراسة، حيث تشمل هذه المجموعة ستة معايير، تضع الأساسيات التي يجب على المدقق إتباعها لتحديد الأخطار التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق.

الفرع الأول: المعيار رقم 300 *ISA*: عنوانه " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"[1].

1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار مسؤولية المدقق عن التخطيط لتدقيق القوائم المالية، كما يتضمن التخطيط للتدقيق تحديد الاستراتيجية العامة للارتباط ووضع خطة لتدقيق.

2- الهدف من المعيار:

يهدف المدقق إلى تخطيط مهمة التدقيق بطريقة تسمح بتنفيذ المهمة بطريقة شاملة وفعالة

[1]- الفقرة رقم: 1- 4 ومن 5الى 13 من معيار التدقيق الدولي رقم: 300، **تخطيط تدقيق الكشوف المالية.**

3- **أهم متطلبات تطبيق المعيار:**

- إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط في التخطيط لعملية التدقيق.
- أن يقوم المدقق بمجموعة من الأنشطة المبدئية، تنفيذ الإجراءات المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل، تقويم الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، تكوين فهم لشروط الارتباط.
- أنشطة التخطيط، حيث يجب على المدقق:

- تحديد استراتيجية عامة لعملية التدقيق، من نطاق و توقيت و اتجاه.
- وضع خطة لعملية التدقيق تتضمن وصفا لطبيعة و توقيت ومدى ما تم التخطيط له، طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها و المطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير التدقيق.
- تحديث و تغيير الاستراتيجية العامة لعملية التدقيق و خطة التدقيق عند اللزوم.

- التوثيق، حيث يجب على المراجع أن يتضمن في توثيقه لأعمال التدقيق ما يلي:

الاستراتيجية العامة لعملية التدقيق، خطة التدقيق، أي تغيرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة لعملية التدقيق أو خطة التدقيق أثناء الارتباط.

- الاعتبارات الإضافية في ارتباطات عملية التدقيق لأول مرة، و لمتمثلة في الأنشطة التالية:

- تنفيذ إجراءات قبول العلاقات مع العملاء، وقبول ارتباطات التدقيق.
- التواصل مع المدقق السابق، إذا كان هناك تغيير في المدققين.

الفرع الثاني: المعيار رقم *ISA*315: عنوانه "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها"[1].

1- نطاق المعيار:

يتناول المعيار مسؤولية المدقق عن التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية، و تقييمها في القوائم المالية

2- الهدف من المعيار:

يهدف المدقق إلي تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ومستويات التأكد، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لها، وبالتالي توفير أساس لتصميم وتنفيذ الاستجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية.

[1]- الفقرة رقم: 1- 11 و من 13 الى 38 من معيار التدقيق الدولي رقم 315، **تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها.**

3- أهم متطلبات تطبيق المعيار:

- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، حيث يجب على المدقق تصميم و تنفيذ هذه الإجراءات بطريقة لا تتجاوز الحصول على أدلة التدقيق التي قد تكون مؤيدة و لا إلى استبعاد أدلة التدقيق التي قد تكون مناقضة، هذه الإجراءات تساعد للحصول على أدلة التدقيق التي توفر أساسا مناسبا للتعرف على مخاطر الأخطاء و تقييمها، مع ضرورة تصميم إجراءات إضافية عند اللزوم، ويجب على المدقق أن ينظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من الإجراءات المتعلقة بقبول العلاقة من العميل، و الارتباطات الأخرى التي قام بها الشريك المسؤول لصالح المؤسسة، و التأكد من ما إذا كانت معلومات التدقيق السابقة يمكن الاعتماد عليها كأدلة تدقيق لعملية التدقيق الحالية.
- التوصل إلى فهم المنشأة و بيئتها في إطار التقرير المالي المطبق، و نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، و مكوناته. مع تحديد أوجه القصور في النظام.
- التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية و تحديد مستوى تواجدها وتقييمها، وتقويم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، و التأكد من أنها توفر أساسا مناسبا للتعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية و تقييمها، وإذا لم تكن كذلك يجب على المدقق تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر، إضافة إلى إعادة النظر في تقييم المخاطر حالة الحصول على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة التدقيق التي استند إليها أولا.
- التوثيق، حيث يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق، المناقشات بين أعضاء الفريق، تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، و تأكيد ما إذا قد تم تطبيقها، مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم التعرف عليها وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات.

الفرع الثالث: المعيار رقم *ISA*320: عنوانه "الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ التدقيق"[1].

1- نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، و الأهمية النسبية في سياق التدقيق توضح ما يلي:

- أن التحريفات بما فيها الإغفالات، تعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر كل منها على حدة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، و تتأثر بحجم أو طبيعة التحريف أو بكليهما
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تعد جوهرية لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة.

[1]- الفقرة رقم: 1- 8 و من 10 الى 14 من معيار التدقيق الدولي رقم: 320، **الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ التدقيق.**

2- الهدف من المعيار:

يهدف من هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق

3- أهم متطلبات تطبيق المعيار:

- تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، عند وضع الاستراتيجية العامة لعملية التدقيق، في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، وتحديد الأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للتدقيق لأغراض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.
- إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، حالة الحصول على معلومات إضافية، خلال التقدم في التدقيق.
- التوثيق، حيث يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق، الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو افصاحات معينة، الأهمية النسبية للتنفيذ.

الفرع الرابع: المعيار*ISA*330 : عنوانه "استجابات المدقق للمخاطر المقدرة"[1].

1- نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي قام المدقق بالتعرف عليها وتقييمها، عند تدقيق القوائم المالية.

2- الهدف من المعيار:

هدف المدقق هو الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة من مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها لمواجهة تلك المخاطر.

3- متطلبات المعيار:

- الاستجابات العامة، حيث يجب على المدقق تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.
- إجراءات المراجعة استجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة على مستوى الإقرارات، حيث يجب على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.
- كفاية عرض القوائم المالية، حيث يجب على المدقق أن ينفذ اجراءات تدقيق لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقا لإطار التقرير المالي المطبق.

[1]- الفقرة رقم: 1- 3 و من 5 الى 30 من معيار التدقيق الدولي رقم: 330، **الأهمية النسبية في تخطيط و تنفيذ التدقيق.**

- تقويم كفاية أدلة التدقيق و مناسبتها، حيث يجب على المدقق أن يقوم ما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة، وأن يقرر ما إذا كان قد تم الحصول عل ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، و في حالة عدم حصوله على ما يكفي من الأدلة، يجب عليه السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية.
- التوثيق، حيث يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق، الاستجابات العامة لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق الإضافي المنفذ، وعلاقة تلك الاجراءات بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوى الاقرارات، نتاج اجراءات التدقيق.

الفرع الخامس: المعيار*ISA*402 *: عنوانه "اعتبارات التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشأة خدماتيه"[1].

1- نطاق المعيار:

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق عن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عند استخدام المنشأة محل التدقيق خدمات منشأة خدماتيه أخرى أو أكثر، وبالأخص يمتد ليشرح كيفية تطبيق المدقق للمعيار الدولي رقم 315 والمعيار الدولي رقم 330 للحصول على فهم المنشأة محل التدقيق، بما في ذلك الرقابة الداخلية، لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية استجابة لهذه المخاطر.

2- الهدف من المعيار:

تتمثل أهداف مدقق المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشاة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، في التوصل إلى فهم طبيعة واهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة بما يكفي لتوفير أساس مناسب للتعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها. مع تصميم وتنفيذ اجراءات رقابة استجابة لذلك.

3- أهم متطلبات تطبيق المعيار:

- التوصل الى فهم طبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدماتية وأثر ها على الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة، بشكل كاف لتحديد وتقيم مخاطر التحريفات الجوهرية، ومن ثم تصميم و تنفيذ إجراءات تدقيق استجابة لهذه المخاطر، حيث أن طبيعة ومدى العمل الذي يتعين على المدقق القيام به فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدماتية تعتمد على طبيعة وأهمية هذه الخدمات للمنشأة المستخدمة ومدى ملائمة هذه الخدمات للتدقيق.
- الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة، من خلال تحديد ما إذا كانت السجلات التي تمسكها المنشأة المستفيدة توفر ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وإن لم تكن كذلك تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية.
- الاحتيال وعدم الالتزام بالأنشطة و اللوائح و التحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنفذة في المنشأة الخدمية، حيث يجب على مدقق المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة، عما إذا كانت المنشأة

[1]- الفقرة رقم: 1- 7 و من 9 الى 22 من معيار التدقيق الدولي رقم: 402، **اعتبارات التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات منشأة خدماتيه**.

الخدمية قد قدمت تقريرا للمنشأة المستفيدة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة و اللوائح او اي تحريفات غير مصححة تؤثر على القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، أو ما إذا كانت المنشأة المستفيدة على علم بأية طريقة أخرى بهذه الحالات، ويجب عليه أن يقوم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة و توقيت ومدى اجراءات المراجعة الاضافية، بما في ذلك تأثيرها على استنتاجات مدقق المنشأة المستفيدة وتقريره.

- التقرير من مدقق المنشأة المستفيدة، حيث يجب عليه تعديل الرأي في تقريره، إذا لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيما يتعلق بالخدمات التي قدمتها المنشأة الخدمية و التي لها صلة بتدقيق القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

الفرع السادس: المعيار *ISA*450: عنوانه "تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق"[1]:

تعرف التحريفات حسب نص المعيار علي أنها الاختلاف بين المبلغ المصرح به لأحد بنود القوائم المالية، تصنيفه وعرضه، أو الإفصاح عنه، وما يجب أن يكون عليه وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، كما أن التحريفات من الممكن أن تكون نتيجة لغش أو خطأ.

1- نطاق المعيار:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تقويم تأثير التحريفات المكتشفة عل التدقيق و تأثير التحريفات غير المصححة، ان وجدت على القوائم المالية.

2- الهدف من المعيار:

هدف المدقق هو تقويم أثر التحريفات المكتشفة على التدقيق، و التحريفات غير المصححة ان وجدت على القوائم المالية.

3- أهم متطلبات تطبيق المعيار:

- تراكم التحريفات المكتشفة، حيث يجب علي المدقق تجميع التحريفات التي تم تحديدها أثناء التدقيق، غير تلك التي يرى أنها ليست جوهرية.
- الأخذ بعين الاعتبار التحريفات المكتشفة أثناء التقدم في التدقيق، حيث يجب علي المدقق تحديد ما إذا كانت استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق يجب مراجعتها في الحالات التالية:

- تشير طبيعة التحريفات المكتشفة وظروف حدوثها إلي احتمال وجود تحريفات أخرى والتي عند تجميعها مع التحريفات المتراكمة أثناء التدقيق يمكن أن تكون جوهرية.
- اذا كان مجموع التحريفات المجمعة اثناء التدقيق يقترب من الاهمية النسبية المحددة وفقا لمعيار التدقيق 320.

[1]- الفقرة رقم: 1- 3 و من 5 الى 15 من معيار التدقيق الدولي رقم: 450، **تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق**.

- الاتصال وتصحيح التحريفات، حيث يجب علي المدقق الإبلاغ في الوقت المناسب وللمستوى الإداري المناسب، ما لم يمنع ذلك قانون أو لائحة بجميع التحريفات المتراكمة أثناء التدقيق، ويجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح هذه التحريفات، وفي حالة الرفض يجب عليه الحصول على فهم من الإدارة لأسباب عدم التصحيحات.
- تقييم تأثير التحريفات الغير مصححة ما إذا كانت بمفردها أو مجتمعة جوهرية أم لا.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة، حيث يجب علي المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة دون تصحيح التحريفات بالتأثير الذي قد يكون لها، على الرأي في التقارير.
- التوثيق، حيث يجب علي المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق:

- المبلغ الذي سيتم اعتبار التحريفات أقل منه غير جوهري بشكل واضح.
- جميع التحريفات المتراكمة أثناء التدقيق وما إذا تم تصحيحها، واستنتاج المدقق فيما إذا كانت التحريفات غير المصححة جوهرية، والأساس الذي استند إليه هذا الاستنتاج.

المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

تعتبر أنظمة الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، وعلى ضوء ما يسفر عن فحصها، يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب، ومن الوسائل التي يستخدمها للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة وتقييمه ما يلي:

الفرع الأول: الاستبيان

هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات التي تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، تقديم هذه القائمة لموظفي المؤسسة للإجابة عليها وإعادتها للمدقق للتأكد منها عن طريق الاختبارات ا لعينية للحكم على قوة ودرجة متانة النظام المستعمل، ولهذه الطريقة مزايا وعيوب، يتوقف نجاح هذه العملية على كيفية صياغة الأسئلة بحيث لا تكون الأسئلة تحمل إجابتين في آن واحد، وان تكون الأسئلة واضحة، ومن مزايا هذه الطريقة سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة مما يضمن إبراز معظم خصائص النظام الداخلي والمحاسبي في أي مؤسسة، توفير الوقت بحيث لا يقوم المدقق بإنشاء برنامج مراجعة خاصة لكل عملية، تمتاز الطريقة بأن المعنيين بالأسئلة لا يعترضون على تطبيقها[1].

الفرع الثاني: الملخص التذكيري

ويشمل هذا الملخص الذي يعده المدقق على بيان تفعيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشاديه لمساعدي المدقق عند تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية في المشروع وكأن الملخص إطار عام

[1]- رضا خلاصي، **المراجعة الداخلية للمؤسسة**، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ،2013،ص ص 215-216.

يجري في نطاقه الفحص، ومما يعيب هذه الوسيلة هو انه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنه لا يحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الفحص والرقابة[1].

الفرع الثالث: التقرير الوصفي

تعتمد هذه الطريقة على قيام المدقق الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة ويتضمن شرح لتدفق العمليات و السجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها عل ادارة المؤسسة[2].

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة و البساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية، و الاجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، و الدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الاجراءات، و بالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة، وهذا الأسلوب عادة ما يكون صالح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم [3].

الفرع الرابع: فحص النظام المحاسبي

وهو أن يقوم المدقق بفحص السجلات المحاسبية وأسماء المؤسسين للمؤسسة، المسؤولين والمسيرين وعهدتهم ومراجعتها وكذلك فحص قائمة المستندات والدورة المستندية وبناء على هذه القوائم يستطيع الحكم علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، تتميز هذه الطريقة بأنها تركز علي الظروف الخاصة مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تأخذ وقت طويل في المؤسسة الكبيرة، خاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه[4].

الفرع الخامس: خرائط التدقيق

خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو اجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية الى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية، أو دفتر الأستاذ العام[5].

هي عرض بياني لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، تمكن المدقق من تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبيا، تتميز خرائط التدقيق عن الطرق الأخرى بأنها توضح خط سير العمليات بين أجهزة النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدويا أو آليا أو إلكترونيا، وأجهزة

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشد، وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية،مصر،1999،ص94.

[2]- ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة، معايير واجراءات**، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2008، ص 73.

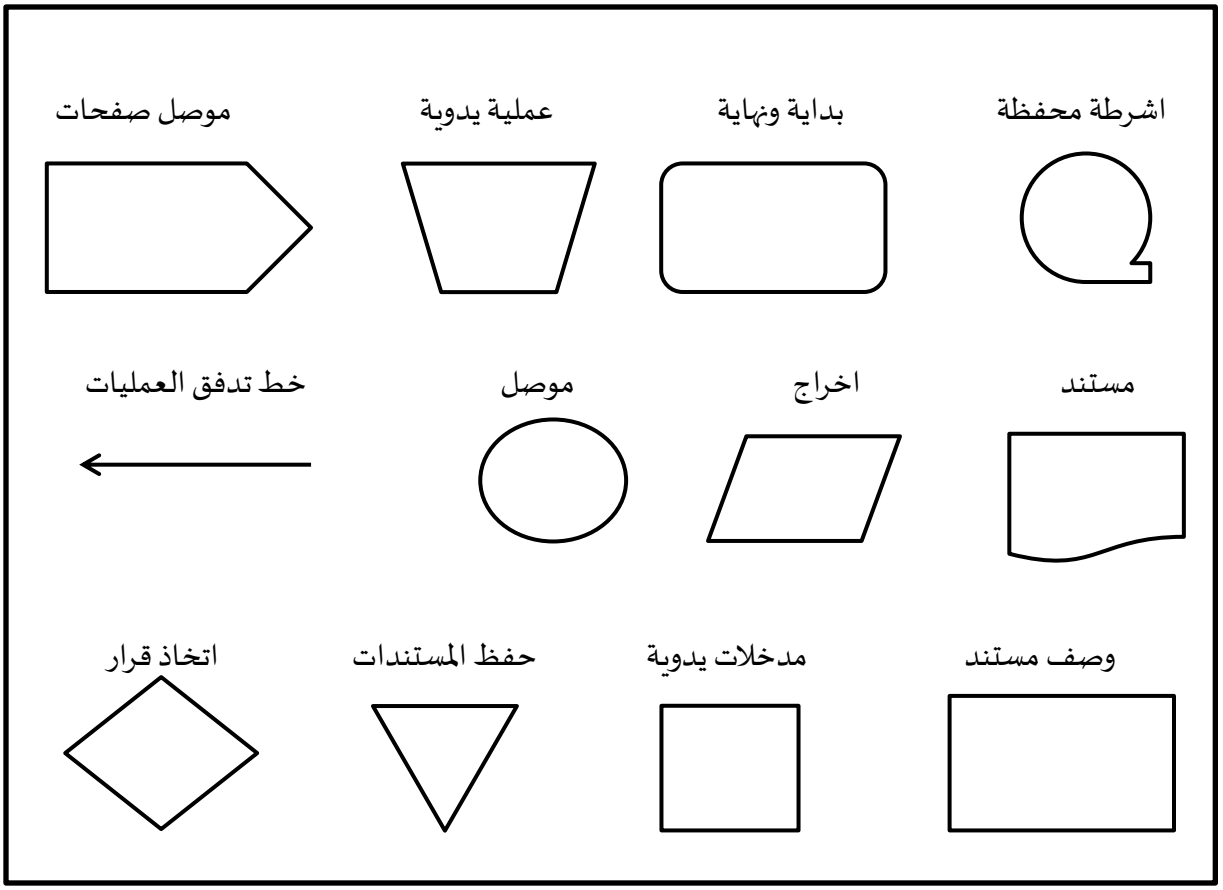
[3]- محمد يوسف جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر، عمان، الأدن، 2000، ص 114.

[4]- زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2015، ص 142.

[5]- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشد، وآخرون، **أصول المراجعة** ، مرجع سبق ذكره، ص 95.

الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية و الإلكترونية، ويعيب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها، لأن الخرائط تظهر الوقائع العادية، وأما الإجراءات غير العادية قد لا تظهر ها بالرغم من كونها مهمة للتدقيق في معظم الأحيان[1]. وهذا الشكل يوضح أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق:

الشكل رقم (1 – 6): الرموز المستخدمة في خراط التدفق



المصدر: مريم ياسمين جازوني، تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2018، ص31.

قد يجمع المدقق بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية و تقييمها وفي جميع الحالات وعليه الاجتماع بمساعديه وإفهامهم، أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم علي درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في قدرة المدقق علي استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات متعددة.

[1]- رضا خلاصي، **المراجعة الداخلية لمؤسسة**، مرجع سبق ذكره،ص217-218.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضع أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، وفيما يلي نستعرض جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها.**(انظر الملحق رقم: 05)**

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة "سارة بولفراخ" (2023) بعنوان: **"دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية"**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وتمثلت عينتها في مجموعة من المؤسسات (30 مؤسسة عمومية اقتصادية) واستخدمت أداة المقابلة لجمع البيانات وفق منهج دراسة حالة والمنهج التحليلي في تفسير البيانات، وكانت أبرز النتائج أن المدقق الداخلي يأخذ عملية إدارة المخاطر بعين الاعتبار عند تنفيذ مهامه، وخاصة عند الإبلاغ عن تقرير التدقيق للجهات المعنية[1].

- دراسة آمنة بوالقارة، ومحمد بوشريبة، (2023) بعنوان: **"دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق"**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق، تمثلت عينتها في مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات، حيث تم توزيع 60استمارة منها العادية ومنها الالكترونية، وفق المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وكانت النتائج المتوصل إليها أن نظام الرقابة الداخلية يشكل نقطة انطلاق للمدقق في مباشرة عمله، ووضع برنامج تدقيق يمنكه من الوصول إلى أهدافه المسطرة، حيث تساهم فعالية نظام الرقابة الداخلية في إعطاء المدقق نظرة عامة حول المؤسسة، وتوفير أدلة إثبات تتميز بالكفاية والملائمة، وبالتالي تمكن المدقق من اختيار العينة التي سيجري عليها اختباراته بكل سهولة[2].

- دراسة عامر حاج دحو (2018) بعنوان: **"تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"**

والتي هدفت الى معرفة مدى مساهمة تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وتمثلت عينتها في مؤسسة فيلامب(مصنع المصابيح بالمحمدية ولاية معسكر)، واستخدمت أداتي المقابلة والاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج التحليلي والمنهج الوصفي، وكان من أبرز نتائجها هو أن الهدف الرئيسي من تقييم مخاطر الرقابة الداخلية هو

[1]- سارة بولفراخ، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة و التدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2023.

[2]- آمنة بوالقارة، محمد بوشريبة، **دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق** ، مرجع سبق ذكره.

تحسين أداء العمليات الداخلية للمؤسسة لغرض مساعدتها في تحقيق أهدافها، وأن هناك علاقة تكامل بين تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وتحسين كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة[1].

- دراسة "عامر حاج دحو" (2018) بعنوان: **"التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية"**

تهدف هذه الدراسة الى معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الوقوف على مدى تطبيقه، ودرجة الاستفادة منه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتمثلت عينتها في مجموع المؤسسات الاقتصادية التي تمسك المحاسبة المالية في ولاية معسكر، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات، التي تم توزيعها على 95 عاملا منهم 14 مدقق داخلي، و42 اداري، و39 رئيس قسم، وفق المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وتمثلت ابرز النتائج في وجود ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وعلى الرغم من ذلك فقد لوحظ مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية بولاية معسكر، وذلك من خلال منهجيته الخاصة والتي ترتكز على تقييم العمليات الأكثر تعرضا للمخاطر، والإبلاغ عنها، واقتراح الحلول المناسبة لها من اجل الرفع من كفاءتها وفعاليتها[2].

- دراسة "صالحي بوعلام" (2018) بعنوان: **"دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها"**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية التدقيق الداخلي في إضافة قيمة حقيقية للمنظمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات وإدارة المخاطر في المنظمة، وتمثلت عينتها في مجموعة من المنظمات الجزائرية واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات التي تم توزيعها على مجموعة من العاملين في مجال التدقيق الداخلي، وفق المنهج الوصفي والمنهج التاريخي والمنهج التحليلي، وكانت أهم النتائج أن التدقيق الداخلي والحوكمة يلقيان اهتماما متزايدا في الجزائر، إلا أن الممارسات لا تزال تتطور ولم تنضج بعد، وأنه لا يزال يتعين علينا القيام بعمل كبير في مجال إدماج عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر في المنظمات الجزائرية ضمن أنشطتها الرئيسية[3].

---

[1]- عامر حاج دحو، قالون جيلاني، **تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، مجلة الحقيقة، المجلد 16، العدد 02، جامعة أحمد دراية، ادرار، الجزائر، 2018.

[2]- عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و دوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره.

[3]- بوعلام صالحي، **دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و إدارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمتها**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة و التدقيق، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018.

- دراسة مروة مويسي (2017) بعنوان: **"إدراك أهمية إدارة التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر"**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إدراك المحاسبين والمدققين وغيرهم إلى ضرورة وجود إدارة التدقيق الداخلي في المؤسسة ومعرفة الغرض من وجودها، وتوضيح العلاقة بين وجود مدقق داخلي وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ومعالجة وتجنب المخاطر قدر المستطاع، تمثلت عينتها في فئة المدققين ومساعديهم، المحاسبين، ورؤساء الأقسام والمراقبين الماليين وغيرهم على مستوى مجموعة من البنوك والمؤسسات الاقتصادية، واستخدمت أداتي الاستبيان والمقابلة لجمع البيانات وفق المنهج التحليلي والمنهج الوصفي، كانت أهم النتائج أن إدارة التدقيق الداخلي تساعد على دعم وتفعيل إدارة المخاطر خصوصا إذا توفرت المقومات الأساسية، و من أجل التقليل من المخاطر لابد من تفعيل إدارة التدقيق الداخلي[1].

- دراسة "سامر هايل الصباغ" (2016) بعنوان: **" اثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق"**

هدفت هذه الدراسة الى اختبار أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق وبيان معنوية الاختلافات في مدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن طريقتي قياس مخاطر الأخطاء الجوهرية (النوعية والكمية)، وتمثلت عينتها في بيانات لعمليات تدقيق قامت بها شركة TPwC السورية على 151 حساب، تشمل ثلاث قطاعات (صناعية، تجارية، خدمية)، تمت الدراسة وفق المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، وكانت ابرز النتائج أن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية يؤثر في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، عبر تحديده للحجم الملائم لمدى الاجراءات الجوهرية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، وأنه يوجد اختلاف معنوي بين مدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية، ومدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس النوعي[2].

- دراسة ابراهيم بن يمينة (2016) بعنوان: **"تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية"**

والتي هدفت إلى معرفة إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك حسب ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق، والوقوف على مدى التزام محافظ الحسابات بهذه المعايير ودرجة الاعتماد عليها، تمثلت عينتها في مجموعة من محافظي الحسابات لولاية معسكر (30 محافظ)، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات، وفق المنهج التحليلي، وكان

[1]- مروة مويسي، **إدراك أهمية إدارة التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر**، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 02، العدد 02، جامعة مسيلة، الجزائر، 2017.

[2]- سامر هايل الصباغ، **اثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2016.

من أبرز نتائجها أن محافظي الحسابات يلتزمون بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية للتدقيق بنسبة كبيرة[1].

- دراسة ميلود عزوز (2007) بعنوان: **"دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"**

هدفت هذه الدراسة محاولة اظهار دور ومهام المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية، وإبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية، تمثلت عينتها في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بولاية بسكرة، واستخدمت أداتي المقابلة والاستبيان لجمع البيانات، وفق المنهج التاريخي، المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، كان من أبرز نتائجها أن المراجعة الخارجية هي أداة إدارة للإدارة العامة للمؤسسة، تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، ومنع وتقليل حدوث الأخطاء، وأيضا الحد من الاسراف والضياع، الشيء الذي يزيد من المردودية وتحسين الأداء، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة والحفاظ على سمعتها[2].

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

- دراسة *Bregitta Roemkenya , Madolidi Handoyo , Banga Indah Bayunitri* (2021)، بعنوان:

"The influence of internal audit and internal control toward prevention "

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة الى تحديد ما اذا كان هناك تأثير للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية على منع الاحتيال في شركة (***PT Pos Indonesia(Persero*** باندونغ، وتمثلت عينتها في 91 عامل من هذه الشركة، واستخدمت اداة الاستبيان لجمع البيانات، وفق المنهج التجريبي، ومن ابرز النتائج المتوصل اليها أن التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية يؤثران على منع الاحتيال في شركة(***PT Pos Indonesia(Persero*** باندونغ، حيث بلغ حجم التأثير نسبة 68.8%.[3]

- دراسة *Vladimir A , Piskunov A , and other* (2016)، بعنوان:

"Risk-Oriented Internal Control: the Essence, Management Methods at Small Enterprises"

الهدف من هذه الدراسة هو تقييم مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الصغيرة في الاتحاد الروسي، وقدرته على تحديد المخاطر والاستجابة لها في الوقت المناسب، تمثلت عينتها في 255 من ممثلي الشركات الصغيرة

[1]- ابراهيم بن يمينة، قالون جيلاني، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية** ، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 04، جامعة أحمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016.

[2]- ميلود عزوز، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في اقتصاد و تسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007.

[3] - *Bregitta Roemkenya , Madolidi Handoyo , Banga Indah Bayunitri,* ***The influence of internal audit and internal control toward prevention****, International Journal of Financial, Accounting, and Management, Vol 3, No 1, Indonesia, 2021.*

في منطقة سامارا في الاتحاد الروسي، واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج التجريبي والمنهج الوصفي حيث كانت ابرز نتائجها أنه لتقليل العواقب السلبية الناتجة عن حدوث المخاطر وتحقيق أهداف الشركات الصغيرة لابد من انشاء نظام رقابة داخلية قائم على المخاطر[1].

- دراسة *Dragomir Dimitrijevic, Vesna Milovanvic, Vladimir Stancic* (2015)، بعنوان:

"The role of a company's internal control system in fraud prevention"

هدفت هذه الدراسة الى اظهار كيفية تحسين الجودة الشاملة للرقابة من خلال الضوابط الداخلية، والاشارة الى نظام الرقابة الداخلية المتطور على أنه يمثل حاجزا وقائيا ضد مختلف انواع التلاعب بالبيانات والاحتيال داخل الشركات وتمت الدراسة وفق المنهج الوصفي، وكانت ابرز نتائجها أن المهمة الأساسية للرقابة الداخلية ليست العثور على سبب الاحتيال وإنما اكتشاف ووقف المزيد من التوسع في الاحتيال، ولكي يحقق ذلك يجب ان يكون مصمما بشكل جيد، كما ينبغي أن يتعاون مع الضوابط ا لأخرى (التدقيق الخارجي والمحاسبة الجبائية)، وتنفيذ أساليب و تقنيات جديدة[2].

- دراسة *Eustache Ebondo* (2015)، بعنوان:

"La contribution du controle interne et de l'audit au gouvernement d'entrprise"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى مساهمة أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق في حوكمة الشركات وفي حل النزاعات التنظيمية على أفضل وجه، وتمثلت عينتها في مجموعة من الاداريين في شركات مختلفة، واستخدمت أداة الاستبيان، حيث تم توزيع 1400 استبيان، ولم تتم الاجابة سوى على 16 منها فقط، مما تم اللجوء الى أداة المقابلة لجمع البيانات وللتمكن من التمثيل الأفضل للمجتمع، حيث اجريت المقابلة مع ثلاثة من المديرين لشركات كبيرة مختلفة، وكانت الدراسة وفق المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، ومن ابرز نتائجها أنه لا يمكن للرقابة الداخلية والتدقيق أن تساهم في حوكمة الشركات وحل النزاعات إلا إذا كانت ذات جودة عالية، وتحظى هذه الجودة بتقدير الجهات المعنية بالرقابة والتدقيق[3].

---

[1] - *Vladimir A, Piskunov A, and other,* ***Risk-Oriented Internal Control: the Essence, Management Methods at Small Enterprises****, IEJME-MATHEMATICS EDUCATION, Vol 11, N 7, Samara State University of Economics, Russia, 2016.*

[2] - *Dragomyir Dimitrijevic, Vesna Milovanvic , Vladimir Stancic,* ***The role of a company's internal control system in fraud prevention****, Financial Internet Quarterly, Vol 11, N3, University of Information Technology and Management, Rzeszow, 2015*

[3] - *Eustache Ebondo,* ***La contribution du controle interne et de l'audit au gouvernement d'entrprise*** *, Thése de doctorat en sciences de gestion, Institut de recherche en gestion, Faculté des Sciences Economyques et de Gestion, Paris, 2015.*

- دراسة *Page and Spire* (2003)، بعنوان:

"Risk management the reinvention of internal control and the changingrole of internal audit"

والتي هدفت الى معرفة درجة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر المرتبطة بتقارير التحكم المؤسسي والدور الجيد للمدقق الداخلي للتقليل من هذه المخاطر، وتمثلت عينتها في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في انجلترا واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وفق المنهج التجريبي وكان من ابرز نتائجها، أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كان بالإمكان التقليل من المخاطر التي تواجه المشروع، وإن التطور الكبير في ادارة الشركات يتطلب الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي وتحليل التقارير المالية الصادرة منه لمواجهة وإدارة المخاطر[1].

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها:

تم التطرق الى مجموعة من الدراسات السابقة، تباينت من حيث المواضيع، والعينات، كما اختلفت من حيث الزمان والمكان، وفيما يلي سنتطرق لمناقشة هذه الدراسات، وبيان ما يميز دراستنا الحالية عنها.

الفرع الأول: مناقشة الدراسات السابقة

انقسمت الدراسات السابقة إلى جزئين، تناول الجزء الأول منها بيان دور نظام الرقابة الداخلية في الكشف والتقليل أو الحد من المخاطر بشكل مباشر، و تمثلت في دراسة آمنة بوالقارة، دراستي عامر حاج دحو،دراسة *Bregitta Roemkenya*، دراسة *Vladimir A*، دراسة *Eustache Ebondo*، دراسة *Page and Spire*، و بين الجزء الثاني دور نظام الرقابة الداخلية في الكشف والتقليل أو الحد من المخاطر و لكن بشكل غير مباشر، حيث يكون ذلك من خلال عملية التدقيق، أو عملية المراجعة الداخلية، وتمثلت هذه الدراسات في دراسة سارة بولفراخ، دراسة صالحي بوعلام، دراسة مروة مويسي، دراسة سامر هايل الصباغ، دراسة ابراهيم بن يمينة، دراسة ميلود عزوز ودراسة *Dragomir Dimitrijevic*

اتفقت هذه الدراسات على هدف مشترك تمثل في ضرورة الاهتمام بعمليتي التدقيق والرقابة الداخلية، من أجل التمكن من اكتشاف عمليات الاحتيال والمخاطر المختلفة والعمل على القضاء عليها أو التقليل منها، وتمكين المدقق من أداء مهامه وتحقيقه للأهداف المخطط لها، وتبليغه للجهات المعنية بالتقرير السليم عن مدى صدق الوضعية المالية للمؤسسة والتقارير المالية، وبالتالي الرفع من كفاءة وفعالية أداء المؤسسات، وتحقيقها لأهدافها.

كما توصلت إلى أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر كنقطة انطلاقة للمدقق لمباشرة عمله، والمتمثل في التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، فمن خلاله يقوم بوضع برنامج تدقيق يمنكه من تحقيق أهدافه المسطرة، حيث يزوده بنظرة عامة حول المؤسسة، ويوفر له أدلة الإثبات المناسبة، وبالتالي تمكينه من اختيار العينة التي سيجري عليها اختباراته بكل سهولة، وتؤكد

[1] - *Laura F.Spira , Michael Page , **Risk management the reinvention of internal control and the changingrole of internal audit**, Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol : 16 , N 04, MCB UP Ltd, UK, 2003.*

الدراسات السابقة على ضرورة التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية، بشكل يجعله يتمكن من اكتشاف ووقف عمليات الاحتيال المختلفة، كما ينبغي أن يتعاون مع الضوابط ا لأخرى (التدقيق الخارجي والمحاسبة الجبائية)، وتنفيذ أساليب وتقنيات جديدة.

ضرورة انشاء نظام رقابة داخلية قائم على إدارة المخاطر، لتقليل العواقب السلبية الناتجة عن حدوث المخاطر وتحقيق أهداف الشركات، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية إدارة المخاطر من طرف المدقق عند تنفيذ مهامه، وخاصة عند الإبلاغ عن تقرير التدقيق للجهات المعنية حسب ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق، وقد توصلت بعض الدراسات إلى انه يوجد ضعف في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، وعلى الرغم من ذلك فقد لوحظ مدى مساهمته في تحسين الأداء لهذه المؤسسات، وذلك من خلال منهجيته الخاصة والتي ترتكز على تقييم العمليات الأكثر تعرضا للمخاطر، والإبلاغ عنها، واقتراح الحلول المناسبة لها من اجل الرفع من كفاءتها وفعاليتها.

اعتمدت أغلب الدراسات على أداة الاستبيان في جمع البيانات المتعلقة بالجانب التطبيقي، بعضها أضاف أيضا أداة المقابلة وهي دراسة عامر حاج دحو، دراسة مروة مويسي، دراسة ميلود عزوز، أما دراسة سارة بولفراخ فاستخدمت أداة المقابلة(دراسة حالة) لجمع البيانات، ودراسة سامر هايل الصباغ قام بدراسة عينة تمثلت في 151 حساب.

اختلفت عينتها من دراسة لأخرى، فبعضها اعتمد على مجموعة من المؤسسات الكبيرة، وهي دراسة سارة بولفراخ دراسة صالحي بوعلام، دراسة سامر هايل الصباغ، دراسة عامر حاج دحو(رسالة دكتوراه)، والبعض الآخر اعتمد على مجموعة من العناصر من نفس المؤسسة، دراسة عامر حاج دحو(مقال)، دراسة ميلود عزوز، دراسة *Bregitta Roemkenya*، وأخرى اعتمدت على مجموعة من العناصر ولكن من مؤسسات مختلفة، و المتمثلة في دراسة آمنة بوالقارة، دراسة مروة مويسي، دراسة ابراهيم بن يمينة، دراسة *Vladimir A*، دراسة *Eustache Ebondo* ،دراسة *Page and Spire* .

وظفت الدراسات السابقة المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، باستثناء دراسة سامر هايل الصباغ التي اعتمدت على المنهجين الاستنباطي و الاستقرائي، ودراسة كل من *Bregitta Roemkenya* و *Page and Spire* التي وظفت المنهج التجريبي، وبعض الدراسات اعتمدت أيضا على المنهج التاريخي إضافة إلى المنهجين الوصفي و التحليلي و هي دراسة صالحي بوعلام ودراسة ميلود عزوز، كما توجد دراسة أجنبية ركزت على الجانب النظري دون التطرق إلى الجانب التطبيقي مستخدمة منهج تحليل المحتوى، وهي دراسة *Dragomir Dimitrijevic*

الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تعتبر الدراسة الحالية امتداد للدراسات السابقة التي تم عرضها، التي تم الاستفادة منها في عدة مجالات تمثلت في النقاط التالية:

- تعتبر الدراسات السابقة قاعدة أساسية في انطلاق الدراسة و خاصة عند تحديد الإشكالية.

- ساعدت على ضبط تغيرات الدراسة.
- أخذ توقعات أولية لنتائج الدراسة الحالية، الشيء الذي ساعد في بناء الفرضيات.
- الإطلاع على مختلف المناهج المستخدمة بما فتح المجال في إعداد المنهجية المتبعة.
- تساعد في اختيار الأدوات المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة.
- الاستعانة بها لإثراء الجانب النظري.

وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية.
- التعرف على المخاطر الجوهرية الناتجة عن نظام الرقابة الداخلية.
- تطرقت إلى كل معايير التدقيق الدولية التي تناولت مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية.

ونظرا لأهمية الموضوع، فإن غالبية المؤسسات و الباحثين بالأخص اجتهدوا في هذا الميدان من البحث، محاولين الوصول إلى أدق التقنيات التي تساعد على الكشف عن معوقات تحقيق المؤسسات للنتائج الجيدة، ذلك تفاديا للوقوع في أزمات يصعب حلها مستقبلا مثل الإفلاس.

وفي بحثنا هذا سنتناول بعض الجوانب التي لم تتناولها الدراسات السابقة، والمتمثلة في التركيز على تقييم نظام الرقابة الداخلية وأهميته في الكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية، واعتباره مرحلة من مراحل التدقيق في حين أن الدراسات السابقة اهتمت بمساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية والاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي فيما يخص الرقابة الداخلية من قبل المراجع الداخلي، واعتبار التدقيق أداة من أدوات الرقابة.

كما ستقدم هذه الدراسة إضافة إلى المؤسسات الجزائرية خاصة في ظل ضعف توفر أنظمة رقابة داخلية على مستواها، وأن الممارسات لا تزال تتطور ولم تنضج بعد، ويتعين علينا القيام بعمل كبير في مجال تعميم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، واعتبارها ضمن الأنشطة الرئيسية.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من النظم الفرعية جزء منها يغطي الجانب المحاسبي، والجزء الآخر يغطي الجانب الإداري، كما أن له مجموعة من المقومات و المكونات الأساسية التي تختلف من وحدة لأخرى، مما يتوجب مراعاتها عند تصميم أو تعديل أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية.

ووجود هذا النظام في المؤسسة جد ضروري، كونه يتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق أهدافها، والتي تتمثل في حماية أصولها، المحافظة عليها ضد الأخطار، ضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بأن المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها في عملية اتخاذ القرار يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية.

فالرقابة الداخلية تعتبر أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة لمواجهة المخاطر و الحد منها، وذلك من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بشكل كافي ومفصل، لمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيح وتجاوز نقاط الضعف في الوقت المناسب، حيث أن هذا التقييم يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المدقق عند إعداده لبرنامج التدقيق. فكلما كان هذا النظام سليما وفعالا كلما قلل المدقق من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات والكشف عن المخاطر وخاصة الجوهرية منها، وكلما كان ضعيفا اضطر المدقق إلى توسيع حجم العينة.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي -

تمهيد

بعد التطرق في الجزء النظري لكل جوانب نظام الرقابة الداخلية، علاقته مع التدقيق، مخاطر التدقيق ومختلف أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عنها، ونظرا لأهمية الموضوع واتساعه، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي وذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة الميدانية.

ولهذا الغرض تم تسليط الضوء على المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي - ولأجل ذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتضمن تقديما عاما حول المديرية محل الدراسة، نتطرق فيه إلى لمحة عن المديرية، وعن نظام المعلومات المالي المحاسبي المعتمد على مستواها، كما نقدم وصفا لنظام الرقابة الداخلية، ثم المبحث الثاني الذي نسلط فيه الضوء على آليات نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق على مستوى المديرية. فنتعرف فيه على أهم الأساليب الرقابية المستخدمة، وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة عبر نظام أوراكل ، مع عرض وصف لعملية التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي.

وأخيرا يأتي المبحث الثالث الذي نستعرض فيه واقع نظام الرقابة الداخلية بالمديرية و مدى مساهمته في الكشف عن المخاطر الجوهرية، من تقييم، تحليل نتائج التقييم ثم تقديم و اقتراح توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: تقديم عام حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي-

يتناول هذا المبحث عرض تقديم حول المديرية محل الدراسة، مع التركيز على دائرة المالية والمحاسبة، بعدها يتم عرض لمحة حول النظام المحاسبي المعتمد على مستواها ، وتقديم وصف لنظام الرقابة الداخلية بالمديرية.

المطلب الأول: لمحة حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي-

تعتبر المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- فرع من فروع المديرية العامة لاتصالات الجزائر، واتصالات الجزائر تعتبر بدورها فرع من فروع مجمع اتصالات الجزائر، لذلك لابد من إلقاء نظرة على المؤسسة الأم.

الفرع الأول: التعريف بمجمع اتصالات الجزائر

تعد اتصالات الجزائر مؤسسة رائدة في سوق الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر، التي تشهد تطورا مذهلا في هذا المجال، حيث تقترح تشكيلة واسعة من خدمات الهاتف الثابت والانترنت الموجهة للزبائن الخواص والمحترفين، وقد اكتسبت اتصالات الجزائر هذه المكانة من خلال سياسة الابتكار التي تتماشى تماما مع تطلعات الزبائن ذات توجه نحو الاستخدامات الجديدة، وقد كان شعارها كما يلي:

الشكل رقم (2 – 1): شعار مؤسسة اتصالات الجزائر

إتصالات الجزائر
ALGERIE TELECOM
دائما أقرب
Toujours plus proche

المصدر: وثائق المؤسسة

ولكي تساير اتصالات الجزائر التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات، تم إنشاء فروعا لها وهي:

أ- **اتصالات الجزائر موبيليس:** تنشط في مجال الهاتف النقال وخدمات الانترنت.

ب- **اتصالات الجزائر الفضائية:** تنشط في مجال شبكات الاتصال والانترنت عبر الساتل.

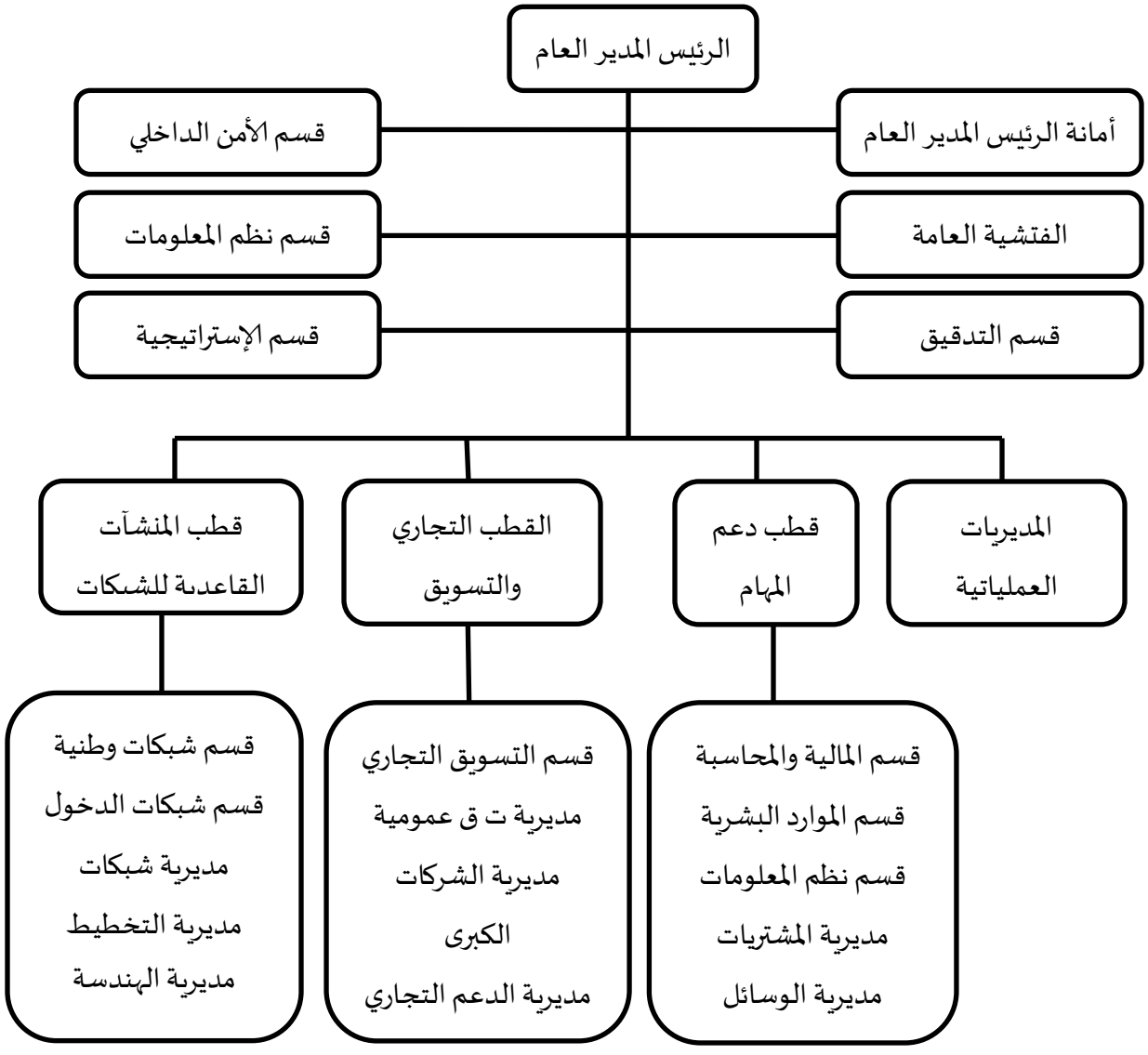
ت- **اتصالات الجزائر أوروبا:** تشرف على تسيير الكابل البحري(اورفال) و(ارفال).

ث- **كومنتال:** تنشط في مجال إدارة فائض الالياف البصرية السوداء، الشبكات الخاصة بالموردين.

ج- **الشركة الجزائرية لتكنولوجية الاعلام والاتصال صاتيكوم:** خدماتها في مجال الابتكار التكنولوجي.

ح- **اتصالات الجزائر:** تنشط في مجال الانترنت والهاتف الثابت، تعد من أكبر المؤسسات الوطنية تواجدا عبر كافة مناطق الوطن، تسيرها مديرية عامة مقرها العاصمة، تتفرع منها مديريات عملياتية فرعية عبر كل الولايات، والتي تضم وكالات تجارية ومراكز هاتفية، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لاتصالات الجزائر:

الشكل رقم(2 – 2): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة لاتصالات الجزائر

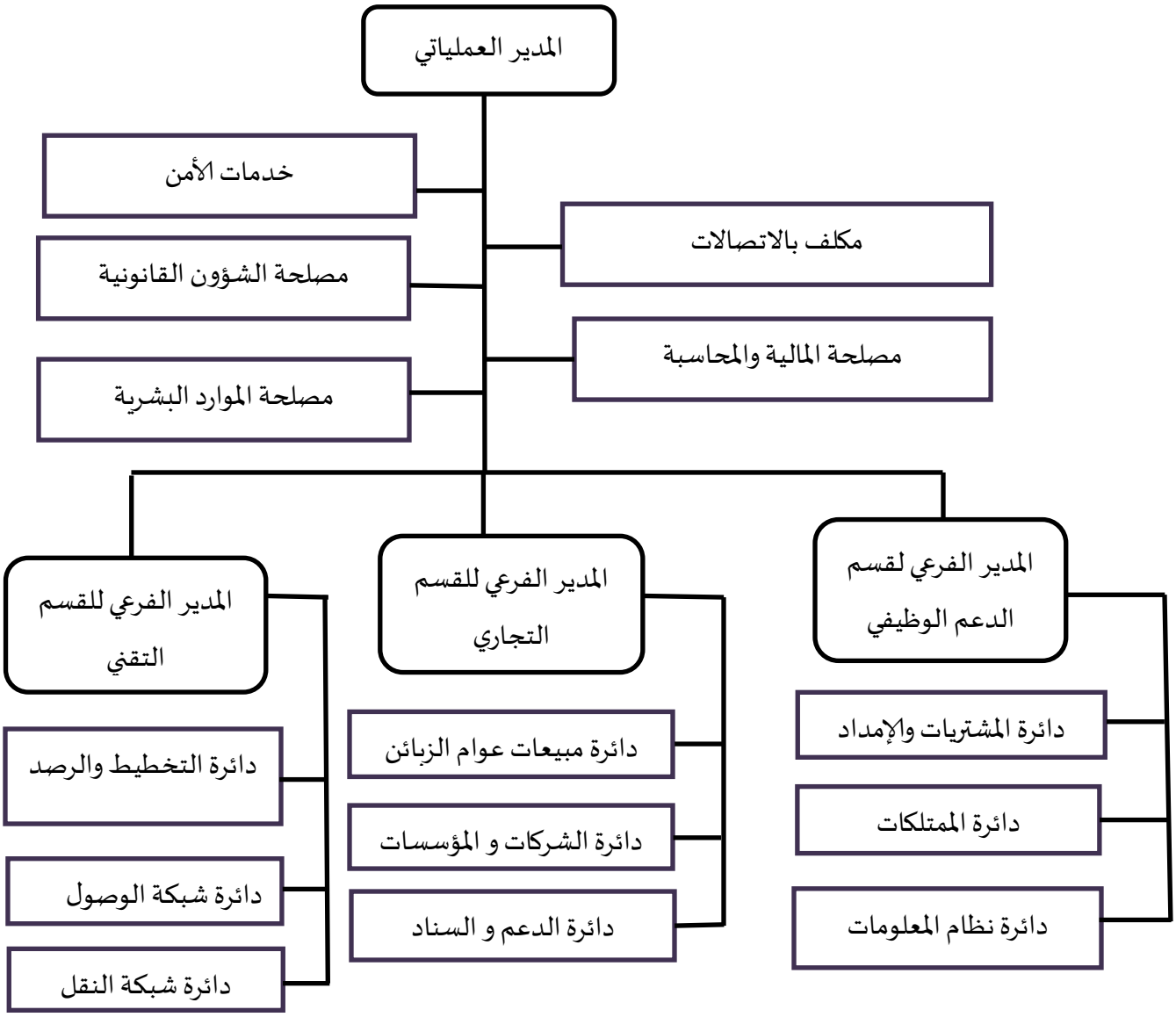


المصدر: من وثائق المؤسسة.

الفرع الثاني: نظرة حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي-

تعتبر المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي– بمثابة وحدة عملية تابعة مباشرة إلى المديرية العامة للاتصالات ذلك أن القرارات الاستراتيجية تؤخذ على مستوى المديرية العامة لتترجم إلى سياسات وبرامج للتنفيذ على مستوى المديريات العملياتية، والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة العملية لاتصالات الجزائر-ايليزي:

الشكل رقم (2 – 3): الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي-



المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الشكل نلاحظ أن المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- تتكون من ثلاث مديريات رئيسية، والتي تنقسم بدورها إلى مجموعة من المصالح والموضحة فيما يلي:

1- المديرية الفرعية التقنية:

تعتبر المديرية الفرعية التقنية من أهم الفاعلين في مجال الاتصالات على مستوى الولاية، حيث تتولى بكل المهام التقنية، وتقوم بتوفير والإشراف على المعدات التكنولوجية والتقنية الخاصة بمجال شبكة الهاتف أو شبكة الانترنت بمختلف أنواعها، وتتكون المديرية الفرعية التقنية من ما يلي:

أ- دائرة التخطيط والرصد.

ب- دائرة شبكة الوصول.

ت- دائرة شبكة النقل.

2- المديرية الفرعية التجارية.

تقوم المديرية الفرعية التجارية بالاهتمام بالجانب التجاري التسويقي لمختلف منتجات اتصالات الجزائر، وتقوم بالترويج لذلك قصد استقطاب أكبر عدد من الزبائن المشتركين في شبكات الهاتف الثابت أو الانترنت، ولها دور هام في تحقيق الأهداف العامة المسطرة من طرف المديرية العامة، كما لها اليد الأطول في تحقيق استراتيجية المؤسسة على المدى القريب والبعيد، من خلال توفير المعلومات الكافية من دراسة السوق ودراسة المستهلكين، وتتكون من الدوائر التالية:

أ- دائرة مبيعات عوام الزبائن.

ب- دائرة الشركات والمؤسسات.

ت-دائرة الدعم والاسناد التجاري

3- المديرية الفرعية لدعم الوظائف:

إن لهذه المديرية الأهمية الكبيرة في إسناد ودعم كل الوظائف الأخرى بجميع المستلزمات الضرورية لمزاولة مهامهم على الشكل المطلوب، فهي تتكفل بتوفير المعدات والأدوات والعتاد والتجهيزات اللازمة من أجل توفير الجو الملائم لأداء الوظيفة، إذن هي بالدرجة الأولى تهتم بجميع متطلبات العامل كل حسب وظيفته، وتقوم بصيانة المباني ومعدات المكاتب ومعدات النقل أي بصفة عامة تعتمد على توفير كل احتياجات العمال، وتحتوي هذه المديرية على الدوائر التالية:

أ- دائرة المشتريات والإمداد.

ب- دائرة الممتلكات.

ت-دائرة نظام المعلومات.

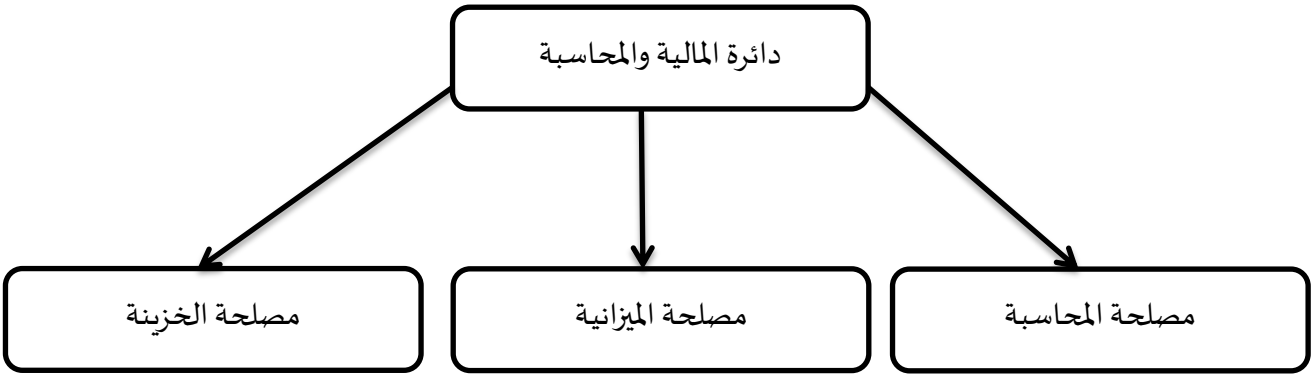
الفرع الثالث: دائرة المالية والمحاسبة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي-

إضافة الى المديريات الفرعية السابقة الذكر، فإن هناك دوائر تابعة مباشرة للمدير العملياتي، وهي المكلف بالاتصالات، خدمات الأمن، دائرة الشؤون القانونية، دائرة الموارد البشرية، وأخيرا دائرة المالية والمحاسبة، والتي سوف نتطرق إليها فيما يلي:

1- التعريف بدائرة المالية والمحاسبة:

تعتبر الجهة المسؤولة عن تقدير مختلف الايرادات والنفقات خلال فترة نشاط المؤسسة، وهي تهتم بتفعيل ورقابة العمليات المالية والمحاسبية التي تم تسجيلها في النظام المحاسبي، بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة ووضعية خزينتها نهاية السنة المالية، وهي تنقسم الى ثلاث مصالح مترابطة فيما بينها باستخدام المبادئ المحاسبية والقوانين الجبائية لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذا التقسيم يوضحه المخطط التالي:

الشكل رقم (2 – 4): الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والوسائل.



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة.

2- مهام ووظائف دائرة المالية والمحاسبة:

حسب ما تطرقنا إليه، فإن دائرة المالية والمحاسبة تنقسم إلى ثلاث مصالح، لكل مصلحة مجموعة من المهام والوظائف، وهي كالتالي:

أ- مصلحة المحاسبة:

- التأكد من صحة وسلامة القيود المحاسبية التي تم تسجيلها الكترونيا عبر نظام أوراكل وتفعيلها.
- الحرص على المتابعة اليومية لمختلف التغيرات التي تطرأ على مختلف حسابات الميزانية ومختلف حسابات التسيير وتقديم التوضيحات اللازمة عندما يستدعي الامر ذلك.
- العمل على حساب وتقديم مختلف الوضعيات المحاسبية الشهرية والسنوية في الزمن والوقت المناسب.
- العمل على متابعة الجرد الشهري والسنوي بالتنسيق مع مختلف المصالح المؤسسة من خلال التسجيلات المحاسبية.
- العمل على تقديم مختلف القوائم المحاسبية، في نهاية السنة المحاسبية وذلك لتوضيح المركز المالي والمحاسبي للمؤسسة.
- المساهمة في انجاز الميزانية السنوية.

ب- مصلحة الميزانية:

- التحقيق في مدى مطابقة وصحة الملفات الخاصة بالتسديد.

- ضمان والمتابعة اليومية للعمليات الخاصة بالمصروفات التي تقوم بها المؤسسة.
- العمل على تقديم مختلف الوضعيات الشهرية والسنوية الخاصة بنسبة تقدم مختلف المشاريع المدونة في الميزانية السنوية للمؤسسة.

ت- مصلحة الخزينة:

- العمل على تسيير الحسابات البنكية للمؤسسة.
- إعداد مخطط التوقع للخزينة.
- القيام بعملية التسديد لمختلف الفواتير المتعلقة بالموردين.
- القيام بحساب مختلف الضرائب والرسوم المتعلقة بالمؤسسة نتيجة عملها.
- المصادقة على عمليات الخزينة.

المطلب الثاني: لمحة عن نظام المعلومات المالي المحاسبي(أوراكل)

تتبنى مؤسسة اتصالات الجزائر نظام معلومات هام جدا، يتمثل في برنامج الأوراكل العالمي الذي يعتبر من أهم أنظمة المعلومات حول العالم، حيث يحتل المرتبة الثانية عالميا من حيث القوة والأمن والسلامة.

الفرع الأول: تعريف أوراكل:

كلمة أوراكل تقابل كلمة العراف أو العرافة بالعربية. والأوراكل عبارة عن أداة برمجية متكاملة، تستخدم لإنشاء تطبيقات مختلفة في أي مؤسسة، بإنشاء قواعد البيانات مع إخراج الشاشات والتقارير اللازمة دون الحاجة إلى الاستعانة بلغات برمجية أخرى بعيدا عن الأوراكل. وأوراكل ليست لغة برمجية وإنما قاعدة بيانات علائقية (***Relational Data Base***)، فهي نظام لإدارة قواعد البيانات العلائقية(***RDBM***)، وإدارة معلومات العمل المطلوبة من خلال تحويلها إلى قاعدة بيانات عملية تفيد في اتخاذ القرارات ومراقبة الأداء، وتحسين الإنتاجية، والوصول إلى سرعة قصوى في إنجاز الأعمال، وتزداد أهمية الأوراكل بزيادة الحاجة إلى الأمان وضخامة البيانات المخزنة في أي تطبيق.

حزمة اوراكل للأعمال عبارة عن مجموعة كاملة من تطبيقات الأعمال، تعمل كليا على الانترنت، مما يتيح خفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال الوظائف المكتبية، وتبني التطبيقات في أوراكل للأعمال على بنية معلوماتية موحدة يضمن أن لدى المستخدم تعريفا واحدا فقط لعنصر ما مشترك من قبل كافة التطبيقات.

يمكن للمستخدم الحصول على معلومات أفضل من النظام الخاص به والاستفادة أيضا من بيانات منسقة ودقيقة وبيانات شاملة للمؤسسة مع تخزين البيانات في مكان واحد، كما يمكن للبرنامج اتخاذ قرارات أكثر ذكاء مع أفضل المعلومات، وتبادل معلومات موحدة عبر المؤسسة، والحد من نفقات تكنولوجيا المعلومات، وإدارة الأعمال بكفاءة أكثر.

الفرع الثاني: مميزات نظام أوراكل:

يعتبر نظام أوراكل أكثر الأنظمة أمانا، كونه يمتاز بمجموعة من المميزات:

- سرية المعلومات، حيث يوفر نظام لحماية المعلومات يتفوق من الناحية البنائية، على الأنظمة الأخرى للشركات المنافسة.
- الدعم الممتاز الذي تقدمه للمستخدمين في جميع أنحاء العالم خاصة عن طريق موقعها على الانترنت.
- تعد أقوى أداء في مجال التجارة الإلكترونية وذلك بسبب التكامل الكبير مع لغة الجافا.
- التعامل مع حجم كبير من البيانات مع توفير الوقت والتكلفة، سرعة معالجة البيانات، توفير معلومات دقيقة وموثوقة.
- تحديد مستوى ودرجة الرقابة التي يقوم بها الموظفون داخل المؤسسة على قدر مسؤولياتهم، وطبيعة وظائفهم.

الفرع الثالث: ركائز نظام أوراكل:

كما أنه يقوم على ركائز تمثلت في:

1- لغة ***SQL-Structured Query Language*** في البرجة لقواعد بيانات أوراكل، وهي لغة استفسار بنائية، كما تدعمها جميع لغات البرمجة، سواء ***C*** أو ***VB*** أو ***Java*** وغيرها، ومن خلالها تستطيع الوصول إلى البيانات المخزنة وإجراء العمليات عليها، من إضافة، تعديل أو حذف، في جداول تم تصميمها من خلال أحد التطبيقات التي تستخدمها.

2- لغة *LQS/LP* في كتابة البرامج و الـ ***Fonction*** الخاصة في لغة الاستفسار الإجرائية ولها قواعد مثل أي لغة أخرى.

3- يمكن استدعاء روتينيات ***Procedures*** مكتوبة بلغات أخرى مثل ***Java-C***.

الفرع الرابع: أهم أدوات نظام أوراكل:

أما عن أهم الأدوات فتتمثل فيما يلي:

1- أداة لإنشاء النماذج، ***Forms***.

2- أداة لإنشاء التقارير، ***Reports***.

3- أداة لإنشاء الرسومات البيانية، ***Graphics***.

4- أداة للبحث في قواعد البيانات، ***Query***.

الفرع الخامس: شركة أوراكل: (*Oracle Corporation*)

هي واحدة من أضخم وأهم شركات تقنية المعلومات بشكل عام وقواعد البيانات بشكل خاص، تأسست سنة 1977 على يد (لاري اليسون)، ولدى الشركة عدد من مراكز الخدمة في أكثر من 145 دولة، يقع مركزها الرئيسي في مدينة (ريدوود) من سان فرانسيسكو الواقعة على الساحل الغربي من الولايات المتحدة الأمريكية، في ولاية كاليفورنيا.

تعتبر قاعدة البيانات أوراكل هي المنتج الرئيسي لشركة أوراكل، وبدمج البرمجية جافا مع قاعدة البيانات أوراكل مكن قاعدة البيانات من استخدامها لخوادم الويب، وتمكين المبرمجين من إضافة برامجهم الخاصة على قاعدة البيانات أوراكل ليتصرفوا بشكل أفضل ويتحكموا بمخرجات البرامج التي يستعملونها على الويب، كما تنتج شركة أوراكل برامج مساندة

لقاعدة البيانات كـ(مصمم ومطور أوراكل) وتقوم هذه الأدوات البرمجية بالمساعدة على كتابة برامج تتعلق بقاعدة البيانات اوراكل بشكل أفضل وأسرع، وفيما يلي شكلا يوضح الواجهة الأمامية للنظام:

الشكل رقم(2 – 5): الواجهة الأمامية لنظام أوراكل.

المصدر : دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

المطلب الثالث: وصف نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة

تعتمد المديرية محل الدراسة على نظام رقابة داخلية يطبق عدة أنواع من الرقابة، تختلف حسب الهدف منها، كما يرتكز على مجموعة من الإجراءات التي تشرف على جميع عمليات المؤسسة، والتي تساهم في تحسين وتقوية نظام الرقابة الداخلية لها، وفيما يلي سنقدم شرحا لذلك:

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية على مستوى المديرية

إن الرقابة الداخلية على مستوى المديرية العملياتية لاتصالات الجزار-ايليزي- تختلف باختلاف طبيعة النشاط، ومن هذا المنطلق تم تصنيفها الى ما يلي:

1- الرقابة المحاسبية:

تضع المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي – خطة تنظيمية تبين فيها الاجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، و التأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية، ولتنفيذ هذه الخطة اعتمدت المديرية طريقة رئيسية لتنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبيا، وذلك من خلال النظام المحاسبي (أوراكل)، إضافة الى نظم

لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية (مثلا في دائرة المالية والمحاسبة، المكلف بالمحاسبة ليس نفسه المكلف بالخزينة وليس نفسه المكلف بالمالية)، وتتمثل وظائف هذا النظام فيما يلي:

أ- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.

ب- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات.

ت- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.

2- الرقابة الادارية:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، التوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك تعتمد على وسائل متعددة، مثل إمضاءات الحضور اليومي للموظفين، البرامج التدريبية للعمال والموظفين، إضافة الى نظام(أوراكل) والفصل بين المسؤوليات الوظيفية، الذي من خلاله يمكن تحديد المسؤول عن أي خطأ، وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها، أو مواطن القوة وتنميتها.

3- الضبط الداخلي:

تعتمد المديرية خطة تنظيمية ومجموعة من وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في الوحدة لتحقيق أهدافه على تقسيم العمل بين الموظفين، مع الرقابة الذاتية، والرقابة المتبادلة بين الموظفين، حيث يخضع عمل كل موظف لمراقبة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمديرية

يرتكز نظام الرقابة الداخلية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي، على مجموعة من الاجراءات التي تشرف على جميع عمليات المديرية، والتي تساهم في تحسين وتقوية نظام الرقابة الداخلية لها، حيث يتعين على كل دائرة داخل المديرية الأخذ بمجموعة من الإجراءات، وهذا من أجل حماية أصولها.

والجدول التالي يبين أهم هذه الإجراءات:

الجدول رقم(2 – 1): الاجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمديرية

الدائرة	الإجراءات المتخذة
دائرة المحاسبة والمالية	أ- إعداد التصريح الشهري للضرائب، والذي يرسل إلى المؤسسة الأم. ب- مراقبة الحسابات. ت-احترام الإجراءات القانونية. ث-تسجيل عمليات المصاريف والإيرادات الخاصة بالمديرية، وتسديد الفواتير. ج- مراقبة ومتابعة المستويات الإدارية لها.
دائرة المشتريات	أ- المقارنة بين الموردين. ب- طلب الشراء. ت-وصل استلام المخزون. ث- وصل شراء خاص بالمصلحة، مع الفاتورة. ج- احترام الوقت. ح- بطاقة المخرجات أو جدول المخرجات كل شهر.
دائرة المبيعات	أ- استقبال الزبائن واحترام الدور. ب-تحديد نوع الطلب. ت-الفاتورة. ث-تحويل المبالغ، مع وصل التحويل. ج- بطاقة المخرجات أو جدول المخرجات كل شهر.
دائرة الموارد البشرية	أ- إعداد التصريح الشهري الخاص بالضمان الاجتماعي. ب- إعداد ملف التقاعد والمراسلات الاجتماعية. ت- إعداد العطل السنوية والاستثنائية. ث- فحص ملفات المستخدمين الجدد، وفحص طريقة الأجور. ج- احترام برنامج التكوين.

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المؤسسة

المبحث الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق بالمديرية محل الدراسة

تتعدد الإجراءات والأساليب الرقابية التي تستعملها المديرية محل الدراسة، كما أنها تخضع لعمليتي تدقيق، الداخلي والخارجي، وفيما يلي سنقدم شرحا لذلك:

المطلب الأول: الأساليب الرقابية المستخدمة في المديرية محل الدراسة

تستعمل المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر عدة أساليب للرقابة، للحفاظ على أصولها، ومنع واكتشاف الأخطاء المحتمل وقوعها وتصحيحها في الوقت المناسب، نذكر منها:

الفرع الأول: الملاحظات الشخصية:

حيث تعتبر الملاحظات الشخصية من أهم الأساليب المطبقة في المديرية، لأنها من بين الأساليب الرقابية المباشرة التي لا يمكن الاستغناء عنها، فهي لا تعني بقاء المدير في مكتبه بل يقوم بجولات استطلاعية واستكشافية لمعرفة ما يحدث في المديرية، حتى يسهر على حسن سير العمل، حيث يقوم بالنزول إلى مكان العمل ويراقب أداء العاملين مباشرة.

الفرع الثاني: الرقابة على الموارد البشرية:

تتم هذه الرقابة على العاملين بالمديرية أنفسهم، ومدى التزامهم بأوقات الدخول والخروج وعدد الغيابات، بالاعتماد على جدول إمضاءات الدخول والخروج للعاملين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم وسلوكهم أثناء العمل، ومدى إتباعهم لطريقة العمل المسطرة، وتعتبر الرقابة الآنية من أقوى وأهم أنواع الرقابة تأثيرا على كفاءة العمل، لأنها تراقب سير العمل من بدايته حتى النهاية، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل قبل أن تتفاقم وتسبب خسائر للشركة.

الفرع الثالث: الرقابة الآلية:

لا تختلف مكونات واجراءات نظام الرقابة الداخلية الآلية عن اليدوية، ولكن الاختلاف يكمن في طريقة استخدام هذه المكونات والاجراءات، كما أنه لا يوجد اختلاف من حيث الأهداف، غير أن إدخال التكنولوجيا في هذا المجال كان لغرض الزيادة في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

ومن أجل ذلك فقد اعتمدت المديرية الفرعية لاتصالات الجزائر – ايليزي – نظام الكتروني لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها وفيما يلي سنوضح تطبيق الرقابة الآلية من الجوانب الثلاث المحاسبي، الإداري، والضبط الداخلي:

1- الرقابة المحاسبية:

تكون من خلال تطبيق أوراكل المحاسبي الذي يعتبر أحد أشهر تطبيقات أوراكل، وهو عبارة عن عدد من التطبيقات التي تغطي الوظائف المالية من عمل المؤسسة ويشمل خمسة برامج أساسية وهي:

أ- **الأستاذ العام- *GL*- (*General Ledger*)**: لتسجيل القيود المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية مثل ميزان المراجعة والميزانية وقائمة الدخل ..... إلخ

ب- **برنامج المدفوعات- *AP*- (*Account Payables*):** لتسجيل بيانات الموردين وما في حكمها ومتابعة عمليات الدفع.....إلخ.

ت- **برنامج المقبوضات- *AR*- (*Account Recrivables*):** لتسجيل بيانات العملاء وما في حكمها ومتابعة عمليات التحصيل، ..... إلخ.

ث- **برنامج الأصول الثابتة- *FA*- (*Fixed Assets*):** لتسجيل بيانات الأصول الثابتة واحتساب الإهلاك، .....إلخ.

ج- **برنامج إدارة النقدية- *CE*- (*Cach Management*):** لمطابقة حركة النقدية مع البنوك، ..... إلخ.

2- الرقابة الإدارية والضبط الداخلي:

تكون الرقابة الإدارية الآلية عن طريق مجموعة من الأنظمة، و المتمثلة في نظام أوراكل الذي يساهم في عملية الرقابة من خلال تحديد المسؤوليات، لامتلاك كل مكلف لبوابة خاصة به، لها اسم مستخدم ورقم سري، مما يمكن من تحديد المسؤول عن أي خطأ أو محاولة غش، وايضا نظام تسيير خط الانتظار، الذي يطبق على مستوى الوكالات التجارية، الغرض الأساسي منه متابعة ومراقبة الوقت الذي يأخذه أعوان الاستقبال بالوكالات التجارية في خدمة الزبائن، حيث يتم تجهيز الوكالة التجارية بما يلي:

أ- آلة توزيع تذاكر الانتظار، تظهر رقم التذكرة، وتاريخ ووقت أخذها.

ب- تطبيق معلوماتي مثبت بكل حاسوب في الواجهة، يظهر نافذة صغيرة تبين عدد الزبائن المسجلين، وعدد الزبائن الذين تمت خدمتهم، ويتم من خلال النقر على زر المناداة.

ت-كاميرات مراقبة مثبتة في قاعة الاستقبال، تظهر وضعية الشبابيك، ووضعية الزبائن في حالة الانتظار.

بالإضافة إلى نظام تذاكر التعبئة(*Interface Syvcom*) الذي من خلاله يتم بيع التذكرة، عن طريق طلبها وإخراجها من المخزون الرقمي المتوفر في حساب صاحبه، وطباعتها بواسطة الطابعة الحرارية. أيضا هذا النظام يمكن من تحديد المسؤوليات عبر حسابات الولوج ذات اسم المستخدم وكلمة المرور، حيث تسجل كل عملية بيع تذاكر على مسؤولية صاحب الحساب.

المطلب الثاني: اجراءات الرقابة الداخلية عبرنظام أوراكل

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم الإجراءات المطبقة في اتصالات الجزائر عبر نظام أوراكل، وهي كالتالي:

الفرع الأول: الرقابة العامة:

تكون الرقابة العامة من خلال ما يلي:

1- توزيع المسؤوليات والفصل بين الوظائف: ويتم ذلك كما يلي:

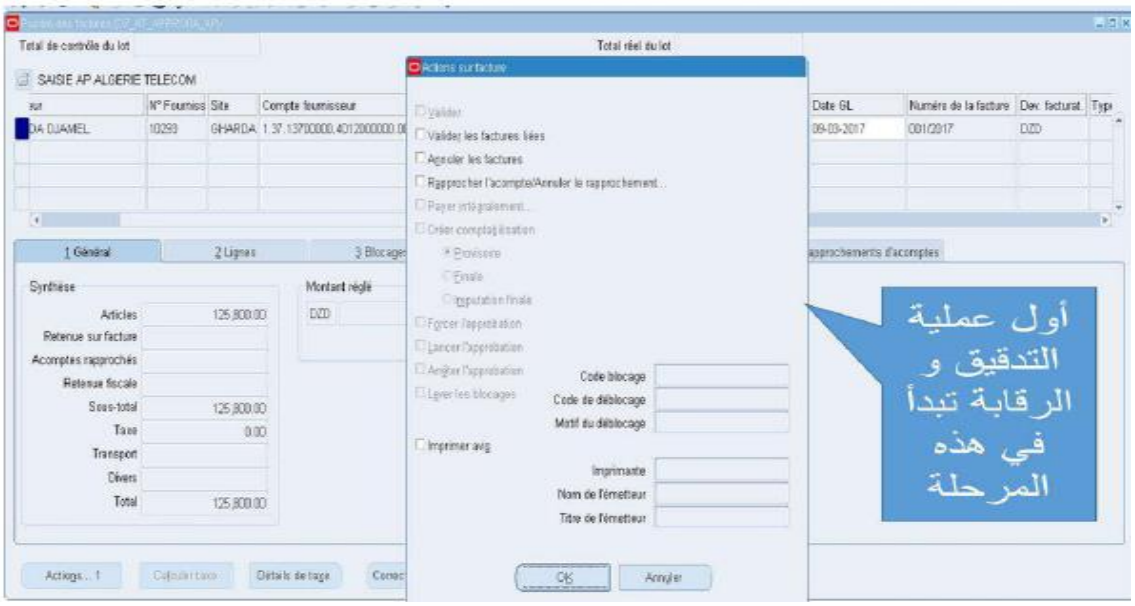
أ- **عمليات القيد المحاسبي:** مسؤولية أعوان مصلحة المحاسبة، بالإضافة إلى رئيس المصلحة، وهذا يشمل القيد المحاسبي الذي يكون يدويا من خلال النظام دون القيود التي تسجل آليا من طرف النظام.

ب- **قيود المدفوعات:** مسؤولية أعوان مصلحة الخزينة، بالإضافة إلى رئيس مصلحة الخزينة.

ت- **قيود المقبوضات:** مسؤولية الأعوان على مستوى الوكالات التجارية.

ث- **عمليات التفعيل(*Validation*):** تفعيل القيود المحاسبية المختلفة يدخل تحت مسؤولية رئيس مصلحة المحاسبة مع الإشارة إلى أن قيود المدفوعات لا تحتاج إلى تفعيل، و الشكل الموالي يوضح تفعيل العملية المصادق عليها الكترونيا:

الشكل قم (2 – 6): تفعيل العملية المصادق عليها الكترونيا



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

ج- رئيس قسم المالية والمحاسبة مصرح له القيام بمختلف العمليات ، من التسجيل المحاسبي، وتفعيل عمليات التسجيل وهذا في حال ما إذا استدعى الأمر ذلك، مثل عطلة رئيس المصلحة.

2- تمييز التواريخ في نظام أوراكل:

يميز نظام أوراكل بين أربعة أصناف من التواريخ، ويشترط وجودها في كل عملية قيد محاسبي، تتمثل هذه التواريخ في:

أ- **تاريخ القيد(*Date Saisie*):** يتم التعرف عليه مباشرة من النظام، وذلك من خلال ساعة النظام.

ب- **تاريخ العملية(*Date G.L*):** أو تاريخ الوقائع المحاسبية، يعبر عنه بالشهر/ السنة، دون ذكر اليوم، وهو يمثل الفترة التي تحمل لها العملية وبالتالي قد يختلف عن تاريخ القيد، فقد يكوم مثلا القيد في 2021 و تاريخ العملية في 2020.

ت- **تاريخ المستند:** الذي تم بناء عليه إجراء القيد المحاسبي، مثل فاتورة المورد، أو الإشعار البنكي.

ث- **تاريخ التفعيل(*Date Validation*):** يمثل التاريخ الذي تم فيه تفعيل العملية، قد يكون في نفس يوم القيد وقد يكون بعده.

الفرع الثاني: الرقابة على التطبيقات:

تكون الرقابة على التطبيق من خلال الرقابة على مكوناته، كما هو موضح فيما يلي:

1- الرقابة على المدخلات:

وتعتبر ذات أهمية لأنها تمثل المرحلة التي غالبا ما تحدث فيها أخطاء ومن مظاهر الرقابة على المدخلات في نظام أوراكل لاتصالات الجزائر نجد:

أ- رفض النظام للقيود المحاسبية التي بها عدم تساوي المبالغ بين جانبي العملية.

ب- رفض النظام للقيود المحاسبية التي تتضمن تكرارا للبيانات المرجعية للمستندات، مثل تكرار نفس رقم الفاتورة لنفس المورد النظام الفرعي(*Oracle AP*)، أو تكرار نفس الرقم التسلسلي للشيك في النظام الفرعي(*Oracle Règlement*).

ت- إذا كان تاريخ العملية الذي يتم إدخاله أثناء عملية القيد متعلقا بدورة محاسبية سابقة، فإن النظام يشعر المستخدم بهذا الأمر، قبل المواصلة.

ث- إذا كانت العملية تتعلق بدورة محاسبية لم يتم فتحها بعد، فإن النظام يرفض تسجيلها.

ج- النظام الفرعي (*Oracle Règlement*) يرفض إجراء القيود المحاسبية لعمليات التسديد، قبل تسجيل قيد إثبات الفاتورة في النظام الفرعي(*Oracle AP*) فهي بالنسبة للنظام فاتورة غير موجودة، وإن كان قيد إثبات الفاتورة مسجلا لكن العملية غير مفعلة، فإن النظام الفرعي(*Oracle Règlement*)يرفض كذلك قيد عملية *التسديد، حتى يتم التفعيل.*

2- الرقابة على معالجة البيانات:

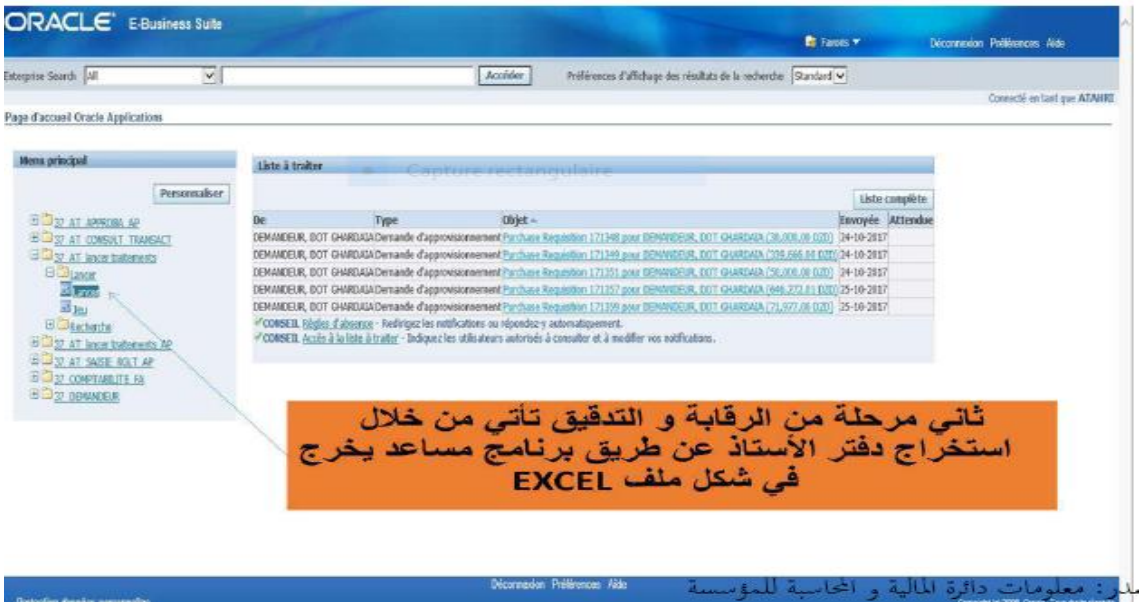
تهدف هذه الرقابة إلى التحقق من صحة عمليات معالجة البيانات بعد أن يتم إدخالها إلى قاعدة بيانات النظام ويحدث هذا في صورة الرقابة الذاتية التي يتم إعدادها من خلال تصميم النظام لإجراء مختلف المعالجات المحاسبية من تبويب وترحيل وتجميع، بحيث لا يكون للمستخدم دخل في هذه العملية، ذلك لأن نظام أوراكل يقوم بعمليات المعالجة بشكل كلي دون الحاجة إلى التدخل البشري، ويتم التحديث التزامني لملفات قاعدة البيانات، حتى توفر بدورها معلومات جاهزة وفي الوقت الحقيقي.

3- الرقابة على المخرجات:

في نظام أوراكل، يتم الحصول على المخرجات بطريقة جد ميسرة، دون الحاجة إلى جهد بشري، فنظام أوراكل يحتوي على قائمة من عناوين المخرجات، موضوعة تحت الطلب، وهي تشمل القوائم المالية المتعارف عليها، إضافة إلى كشوف مالية ومحاسبية مختلفة، مصممة تبعا لاحتياجات إدارة الشركة، ويتم ذلك من طرف مسؤولي إدارة النظام.

حيث يتم ذلك من خلال استخراج محتوى قاعدة البيانات المحاسبية، باستخدام برنامج معين متصل بقاعدة بيانات نظام أوراكل، يسمى هذا البرنامج (*Projet VB*)، وهو يتيح الحصول على بيانات في شكل ملف اكسل قابل للتعديل. وهذا الشكل يوضح نافذة البرنامج المساعد للحصول على البيانات على شكل ملف اكسل:

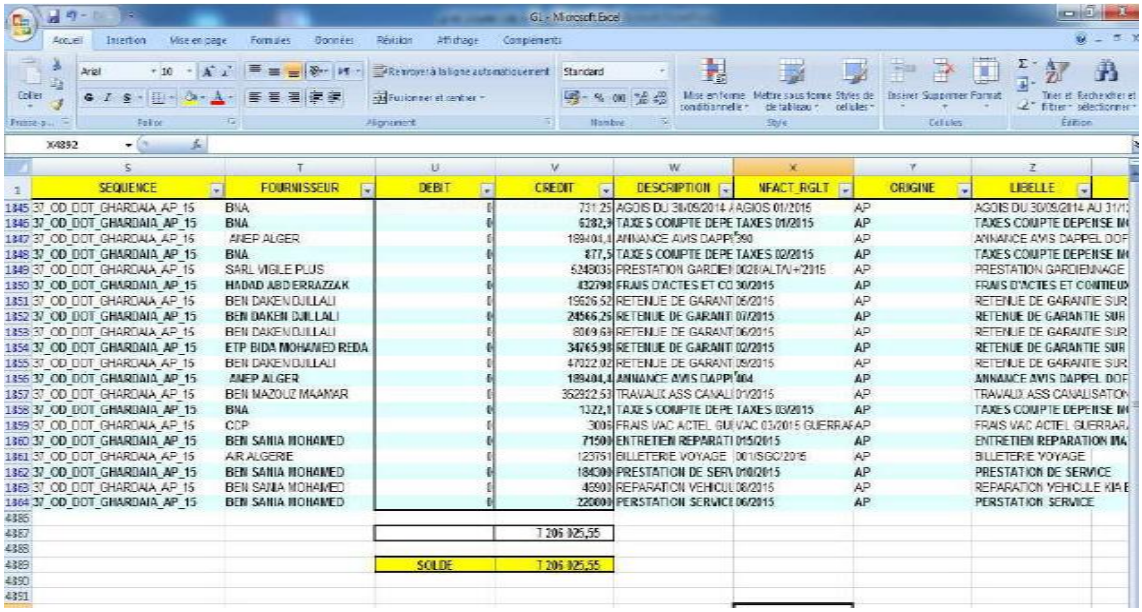
الشكل رقم(2 – 7): نافذة الرقابة على العمليات



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

و من خلال هذا البرنامج يمكن الحصول على دفتر الأستاذ في شكل ملف اكسل كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم(2 – 8): دفترالأستاذ في شكل ملف اكسل



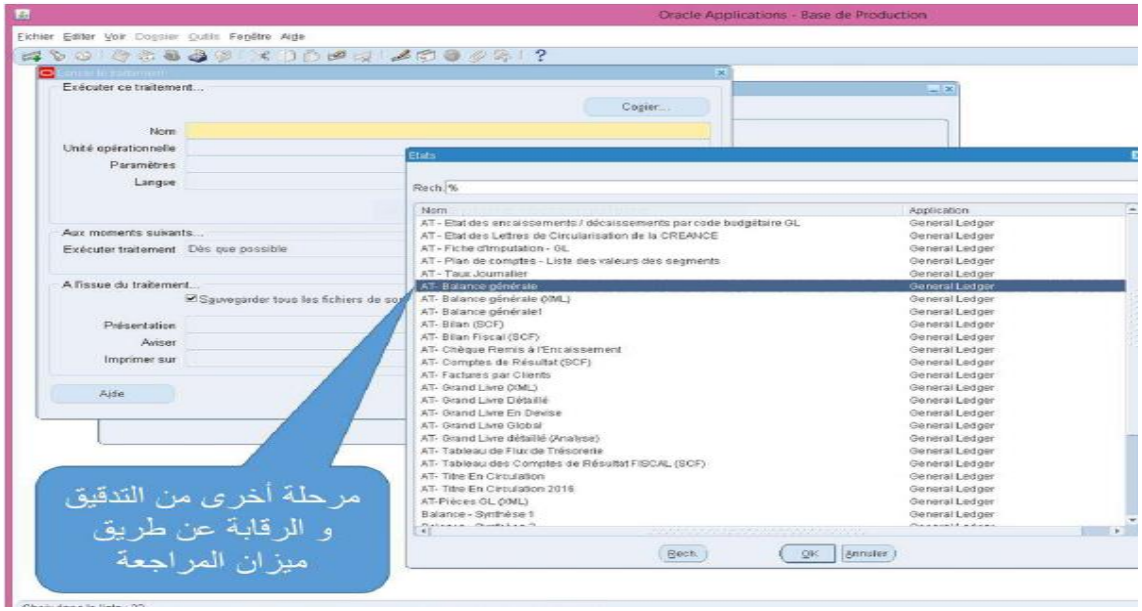
	S	T	U	V	W	X	Y	Z
1	SEQUENCE	FOURNISSEUR	DEBIT	CREDIT	DESCRIPTION	NFACT_RGLT	ORIGINE	LIBELLE
1845	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BNA	0	731,25	AGOIS DU 30/05/2014 A AGIOS 01/2015		AP	AGOIS DU 30/05/2014 AU 31/1
1846	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BNA	0	6282,9	TAXES COMPTE DEPE TAXES 01/2015		AP	TAXES COMPTE DEPENSE IM
1847	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	ANEP ALGER	0	189404,4	ANNANCE AVIS DAPPEL 390		AP	ANNANCE AVIS DAPPEL DOF
1848	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BNA	0	877,5	TAXES COMPTE DEPE TAXES 02/2015		AP	TAXES COMPTE DEPENSE IM
1849	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	SARL VIGILE PLUS	0	5249035	PRESTATION GARDIEN 0028/ALTAV+/2015		AP	PRESTATION GARDIENNAGE
1850	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	HADAD ABDERRAZZAK	0	432798	FRAIS D'ACTES ET CO 30/2015		AP	FRAIS D'ACTES ET CONTIEUX
1851	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN DAKEN DJILLALI	0	19626,52	RETENUE DE GARANT 05/2015		AP	RETENUE DE GARANTIE SUR
1852	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN DAKEN DJILLALI	0	24566,25	RETENUE DE GARANT 07/2015		AP	RETENUE DE GARANTIE SUR
1853	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN DAKEN DJILLALI	0	8019,63	RETENUE DE GARANT 06/2015		AP	RETENUE DE GARANTIE SUR
1854	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	ETP BIDA MOHAMED REDA	0	34765,98	RETENUE DE GARANT 02/2015		AP	RETENUE DE GARANTIE SUR
1855	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN DAKEN DJILLALI	0	47022,02	RETENUE DE GARANT 05/2015		AP	RETENUE DE GARANTIE SUR
1856	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	ANEP ALGER	0	189404,4	ANNANCE AVIS DAPPEL 864		AP	ANNANCE AVIS DAPPEL DOF
1857	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN MAZOUZ MAAMAR	0	352922,53	TRAVAUX ASS CANALI 01/2015		AP	TRAVAUX ASS CANALISATION
1858	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BNA	0	1322,1	TAXES COMPTE DEPE TAXES 03/2015		AP	TAXES COMPTE DEPENSE IM
1859	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	CCP	0	3005	FRAIS VAC ACTEL GUE VAC 03/2015 GUERRAF		AP	FRAIS VAC ACTEL GUERRAR
1860	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN SANIA MOHAMED	0	71500	ENTRETIEN REPARATI 015/2015		AP	ENTRETIEN REPARATION IMA
1861	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	AIR ALGERIE	0	123751	BILLETERIE VOYAGE 001/SGC/2015		AP	BILLETERIE VOYAGE
1862	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN SANIA MOHAMED	0	184300	PRESTATION DE SERV 010/2015		AP	PRESTATION DE SERVICE
1863	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN SANIA MOHAMED	0	43900	REPARATION VEHICUL 08/2015		AP	REPARATION VEHICULE KIA E
1864	37_OD_DOT_GHARDAIA_AP_15	BEN SANIA MOHAMED	0	220000	PERSTATION SERVICE 06/2015		AP	PERSTATION SERVICE
4385								
4387				7 206 925,55				
4388								
4389			SOLDE	7 206 925,55				
4390								
4391								

المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

وتفيد هذه الوسيلة بشكل كبير في بعض أعمال الرقابة المحاسبية، تلك التي لا يوفرها نظام أوراكل، مثل أعمال تحليل الحسابات.

كما أن الحصول على هذه المخرجات يتم بمجرد اجراء عملية تسمى (*lancer traitement*)، وتخرج القوائم أو الكشوف المطلوبة في صورة ملف(*PDF*) قابل للتنزيل و الطباعة، من بين هذه المخرجات نجد ميزان المراجعة، الذي يعتبر ميزانية في شكل آخر تحتوي على كل العمليات التي تم تسجيلها في النظام، ومن خلال تدقيقه يمكن اكتشاف الأخطاء، يتم استخراجه من النظام عن طريق النافذة المبينة في الشكل أدناه، حيث يقوم رئيس مصلحة المالية والمحاسبة باستخراجه يوميا للتحقق من أرصدة الحسابات ومطابقتها. وفيما يلي صورة من نافذة استخراج ميزان المراجعة:

الشكل رقم (2 – 9): نافذة استخراج ميزان المراجعة.



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

الفرع الثالث: إجراءات المطابقة:

1- مطابقة النقدية:

من بين التطبيقات التي يحويها نظام أوراكل، تطبيق(*Oracle Cach Management*) لإدارة النقدية، يمكن عبر هذا النظام إجراء مطابقة حركة النقدية مع البنك(حالة التقارب)، ويشترط للبدء في العملية توفر الكشف البنكي للفترة المعينة في شكل ملف الكتروني يتم الحصول عليه من البنك، تم تحميله من طرف نظام أوراكل، غير أن هذا الإجراء غير معمول به في الوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- نظرا لعدم توافق ملفات الكشف البنكي مع نظام عمل أوراكل.

2- مطابقة الأصول:

من التطبيقات المندرجة تحت حزمة أوراكل للأعمال نجد(*Oracle Inventory*)، وهو خاص بتسيير نشاط الجرد وتسيير المخزون، كما أن هناك تطبيق(*Oracle Fixed Assets*)، الخاص بتسيير الأصول الثابتة، بحيث يعمل هذان النظامان الفرعيان بالتكامل مع النظم الفرعية الأخرى في(*Oracle Financial*)، وكل ذلك داخل حزمة أوراكل للأعمال.

الفرع الرابع: إجراءات الرقابة على المشتريات:

حيث تتجلى هذه الرقابة في الإجراء المخصص من أجل تسيير دورة حياة الأصل، والتي تمر بعدة مراحل:

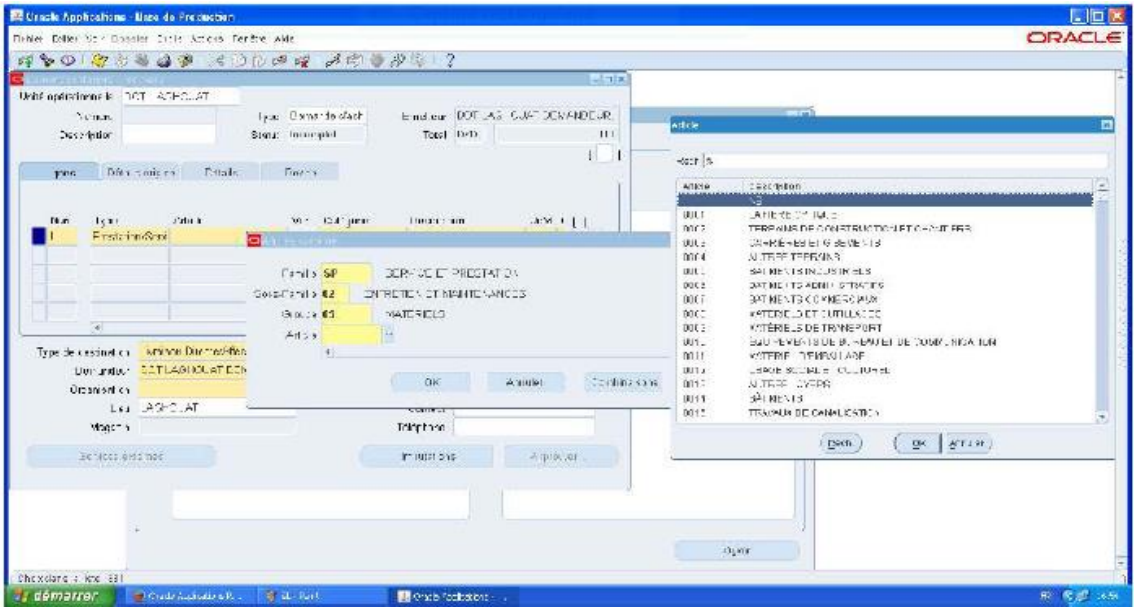
1- مراحل دورة اقتناء الأصل:

لاقتناء أصل معين عبر نظام أوراكل، لا بد من المرور على عدة مراحل وهي:

أ- إنشاء طلب الشراء:

تتمثل في عملية طلب الشراء(*Demende d'achat*)، الذي يتم من خلال الولوج إلى الحساب الخاص بهذه العملية المتوفر في النظام على مستوى جميع المسؤولين، حيث يقوم طالب الشراء باختيار الغرض المطلوب من القائمة التفصيلية(*Article Codifiées*)، التي تحتوي على مختلف الاحتياجات الممكنة. والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2 – 10): قائمة بنود الطلب في أوراكل



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

عند تحديد الغرض المطلوب من قبل طالب الشراء، يقوم بإتمام العملية عن طريق المصادقة(*Approver*)، وفي هذه الحالة يقوم النظام آليا بتوليد مستند طلب الشراء(*Demande d'achat*)، **(انظر الملحق رقم: 01).**

ب-تفعيل طلب الشراء:

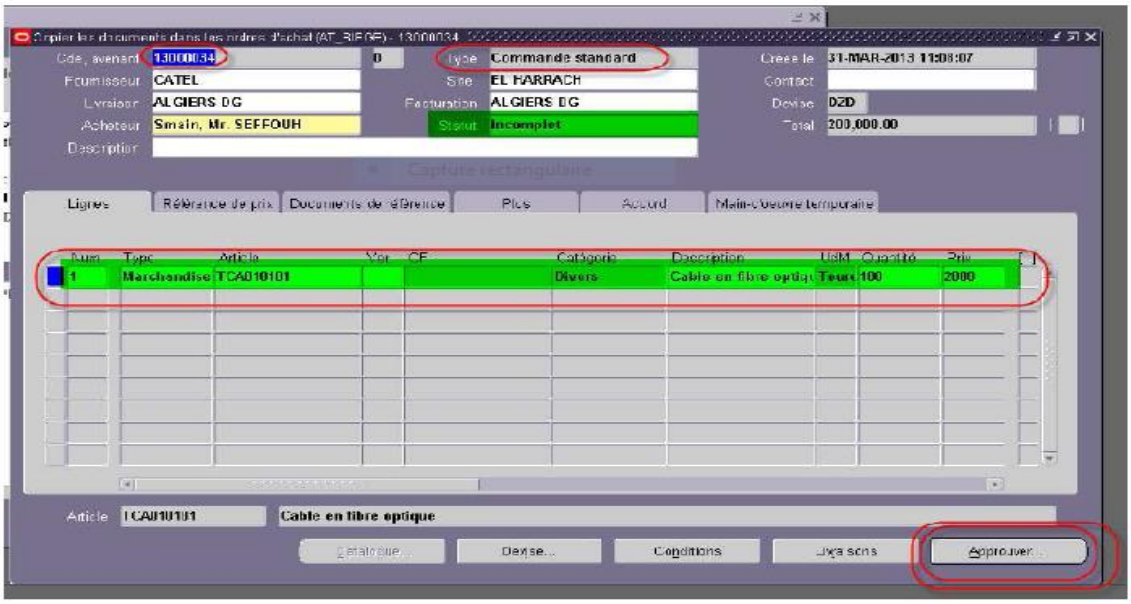
يتم تفعيل طلب الشراء من طرف رئيس قسم المالية والمحاسبة على مستوى النظام، وذلك بعد التأكد من صحة اختيار البند، لأن الترميز يقابله في المحاسبة رقم حساب، وفي حالة وجود خطأ يقوم رئيس قسم المالية والمحاسبة بتصحيحه قبل التفعيل، كما يتم التفعيل أيضا من طرف المدير العملي، والغرض من ذلك اطلاع المدير على كل طلب شراء قبل تحرير وصل الطلب، باعتباره الآمر بالصرف وصاحب القرار.

ت-وصل الطلب:

يعتبر رئيس مصلحة الشراء الموظف الوحيد الذي يملك إمكانية تحرير وصل الطلب عبر نظام أوراكل، حيث يقوم هذا الأخير أولا باختيار المورد المناسب، والذي يكون مسجلا في قاعدة بيانات نظام أواكل، وإن لم يكن مسجلا يتم تسجيله من طرف رئيس مصلحة الشراء، حيث يتم الاختيار حسب ما هو معمول به داخل الوحدة، كما أنها تتم خارج النظام .

وبعدها يقوم رئيس مصلحة الشراء بتحرير وصل الطلب عبر نظام أوراكل، فيقوم النظام بدوره باستخراج وطباعة الوصل(*Bon de comonde*)، **(انظر الملحق رقم:02)**، الذي يتم إرساله للمدير العملي من أجل الإمضاء كما يقوم بتفعيله داخل النظام، وبعدها يتم تسليمه للمورد، والشكل الموالي يبين نافذة تحرير وصل الطلب:

الشكل رقم (2 – 11): نافذة تحرير وصل الطلب في نظام أوراكل



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

ث-الاستلام:

إن وصل الطلب قد يكون متعلقا بتوريد مواد استهلاكية، أو أصول ثابتة، أو قد يتعلق الأمر بخدمة أو أشغال منجزة، والجدول الموالي يوضح الإجراء المناسب لكل حالة:

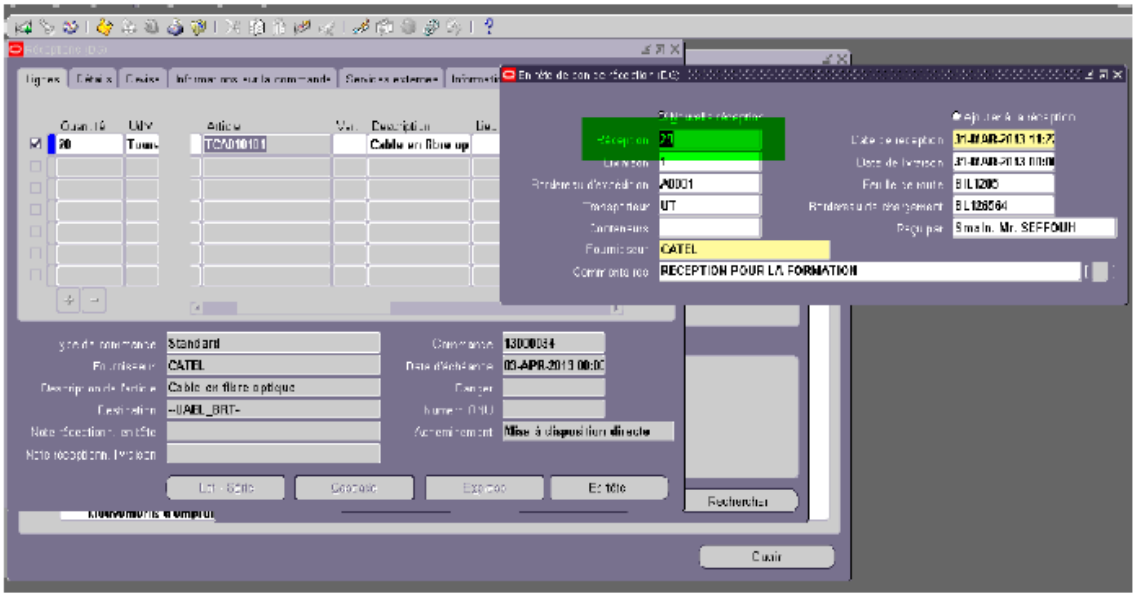
الجدول رقم(2 – 2): جدول يوضح الإجراء المتخذ عند استلام الأصل

نوع الأصل	الاجراء المتخذ
مواد استهلاكية	يتم الاستلام على مستوى مخزن المديرية، كما يتم اثبات العملية بمستند وصل استلام **(انظر الملحق رقم:03).**
أصول ثابتة	يتم الاستلام على مستوى مخزن المديرية، إذا كانت حالة الأصل في انتظار التخصيص، أما إذا تمت عملية التخصيص فالاستلام يتم مباشرة على مستوى الموقع الذي تم توجيهه إليه، ويتم تعيين الموقع مباشرة داخل نظام أوراكل، واثبات العملية يكون بمستند وصل استلام.
خدمة أو أشغال منجزة	يتم إثبات الخدمة من خلال تحرير مستند يسمى شهادة العمل المنجز، عبر نظام أوراكل، من طرف الموظف الذي قام بتحرير طلب الشراء، أما بالنسبة للأشغال إضافة إلى شهادة العمل المنجز**(انظر الملحق رقم: 04)**، يتم إثبات حصولها وتمامها عن طريق المستند الذي يسمى محضر الاستلام.

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ويتم اثبات عملية الاستلام عبر نظام أوراكل كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2 – 12): نافذة عملية الاستلام في نظام أوراكل



المصدر: دائرة المالية والمحاسبة بالمديرية (نظام اوراكل)

2- تسيير الأصل:

تتم عملية تسيير الأصل في الوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي- عبر نظام أوراكل، الذي يحتوي على قاعدة بيانات جامعة لكل البيانات والمعلومات حول العمليات التي تطرأ على الأصل.

بالنسبة للمخزون، فنظام أوراكل يتيح لمستخدميه القيام بعدة عمليات منها:

أ- التحرير الآلي لوصل الاستلام(وصل الخروج)، وتفعيل عملية الاستلام(عملية الخروج).

ب- معاينة توفر المخزون، من خلال عملية البحث داخل النظام عن المخزون، الذي تم تصنيفه إلى بنود، وترميزه، مما يسهل عملية البحث على مستوى جميع مخازن الشركة وطنيا، وبالتالي تسهيل عمليات التحويل فيما بين المديريات.

أما بالنسبة للأصول الثابتة، فيمكن القيام بالعمليات التالية:

ت- تفعيل عمليات الحيازة.

ث- تسجيل عمليات التخصيص، عمليات التفريق أو الدمج، عمليات التحويل.

ج- تسجيل عمليات تغيير الأصل، وعمليات التنازل.

3- التسجيل المحاسبي:

بعد تعيين البند المتعلق بالأصل المطلوب، مباشرة يتم تحديد الرقم المحاسبي الموافق لذلك البند، وحالة حدوث خطأ يمكن التصحيح قبل تمام عملية الاستلام، أو شهادة العمل المنجز، وإلا سيكون ذلك متاحا فقط على المستوى المركزي.

بعد استلام المخزون يتم تسجيل ذلك في النظام من طرف أمين المخزن، بصورة غير محاسبية، وبصورة غير مباشرة يقوم النظام آليا بتوليد القيود المحاسبية المتعلقة بالعملية دون التدخل البشري، حيث يتم استخدام الحسابين، حساب 3.. كحساب مدين، وحساب 408(فواتير قيد الاستلام) كحساب دائن.

وفي مصلحة المحاسبة، يتم تسجيل فاتورة الشراء، عن طريق عملية في النظام تسمى المقاربة(*Rapprochement*) بحيث يتم البحث في النظام انطلاقا من رقم وصل الطلب، وانتقاء للبنود الواردة في كل من وصل الطلب و الفاتورة، ومن هنا يتم التسجيل المحاسبي لفاتورة المورد باستخدام الحسابين، حساب 408 كحساب مدين(ترصيد الحساب)، وحساب 38 كحساب دائن.

أما التسجيل المحاسبي لعمليات تسديد فواتير الموردين، فيتم من طرف مصلحة الخزينة، وذلك بعد إثبات فاتورة المورد في محاسبة الموردين(*Accounts Payables*)، ثم تفعيل العملية من طرف رئيس مصلحة المحاسبة.

من خلال ما تم عرضه حول أهم الإجراءات التي تتم في المديرية عبر نظام أوراكل يمكن تلخيص أهم خطوات الرقابة التي يقوم بها رئيس مصلحة المالية والمحاسبة في النقاط التالية:

ح- معاينة العملية داخل النظام والنظر الفعلي للملف والتحقق من أرقام الحسابات ومدى تطابقها مع العملية المنفذة.

خ- التحقق من القيد المحاسبي ومدى صحته، ثم تتم عملية التفعيل(*Validation*)، حيث يتم استخدام الحسابين حساب (401) موردو الخدمات كحساب مدين، وحساب(512) البنك كحساب دائن.

د- تحويل الملف إلى مصلحة المالية، قصد الدفع للمورد، حيث يقوم بهذه العملية رئيس مصلحة المالية، مع رقابة رئيس دائرة المالية والمحاسبة.

ذ- يقوم رئيس مصلحة المالية بالتحقق مع المحاسب عن أرصدة الحسابات التي مستها العمليات من خلال وثائق خاصة مستخرجة من النظام قصد منع الوقوع في الخطأ، أو تفادي عدم التطابق مع ما تم تسجيله في مصلحة المحاسبة مع ما سجل في مصلحة المالية، لأن كلاهما يصب في قالب واحد ألا وهو ميزانية المؤسسة.

الفرع الخامس: اجراءات الرقابة على المبيعات:

قبل التطرق إلى اجراءات الرقابة على المبيعات لابد من التعرف على النظام المعتمد في عمليات البيع على مستوى الوكالات التجارية التابعة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي.

1- لمحة عن نطام المعلومات الالكتروني *NGBSS*:

هو نظام معلومات عالمي معد ومنجز من طرف شركة(*HUAWEI*) الصينية، موجه خصيصا إلى شركات الاتصالات من أجل تسيير العمليات التجارية، تم العمل به أول مرة في شركة موبيليس، ثم تم تبنيه من طرف شركة اتصالات الجزائر في نوفمبر سنة 2018، يتضمن جميع العمليات والاجراءات التجارية اللازمة.

يعتبر *NGBSS* مجموعة من المكونات و الأنشطة الوظيفية التي تحدد أعمال مشغل جميع العمليات الخاصة بالاتصالات، والتي يتضمنها نظام الخدمة التشغيلية *OSS*، يتيح هذا النظام إدارة أي نظام معلومات خاص بشركة اتصالات الجزائر في واجهة واحدة، وذلك من أجل التكيف مع *FMC*، *ويتكون نظام NGBSS من 09 عناصر:*

أ- CRM: نظام الفواتير المتقاربة هو نظام فوترة وتسعير.
ب- UPS: إدارة دليل العروض.
ت- USM: إدارة ملف تعريف المستخدم.
ث- PRM: إدارة الترابط والتحويل.
ج- E-CARE: منطقة العميل على الويب.
ح- UVC: إدارة قسائم التذاكر وبطاقات الشحن.
خ- BICP: استخراج البيانات واحصائيات العمليات المنفذة واعداد التقارير.
د- TROUBLE TICKET: إدارة جميع أنواع الشكاوى.

والشكل الموالي يوضح صورة لواجهة نظام المعلومات الالكتروني *NGBSS:*

الشكل رقم (2 – 13): الواجهة الأمامية لنظام *NGBSS*

المصدر: نظام *NGBSS* لاتصالات الجزائر

2- إجراءات الرقابة على المبيعات: تتم عملية البيع على عدة مراحل:

1- على مستوى الوكالة التجارية التابعة لمديرية اتصالات الجزائر-ايليزي- والتي تشمل وكالتين، يتم استقبال الزبائن الذين تختلف طلباتهم، من اشتراك جديد، إعادة تعبئة، أو شراء المستلزمات المتعلقة بالأنترنت، وذلك بعد الحصول على تذكرة الانتظار من آلة التوزيع، و الشكل الموالي يوضح صورة لآلة التوزيع:

لشكل رقم (2 – 14): صورة لآلة توزيع التذاكر

المصدر: تم التقاط الصورة من طرف الطالبتين

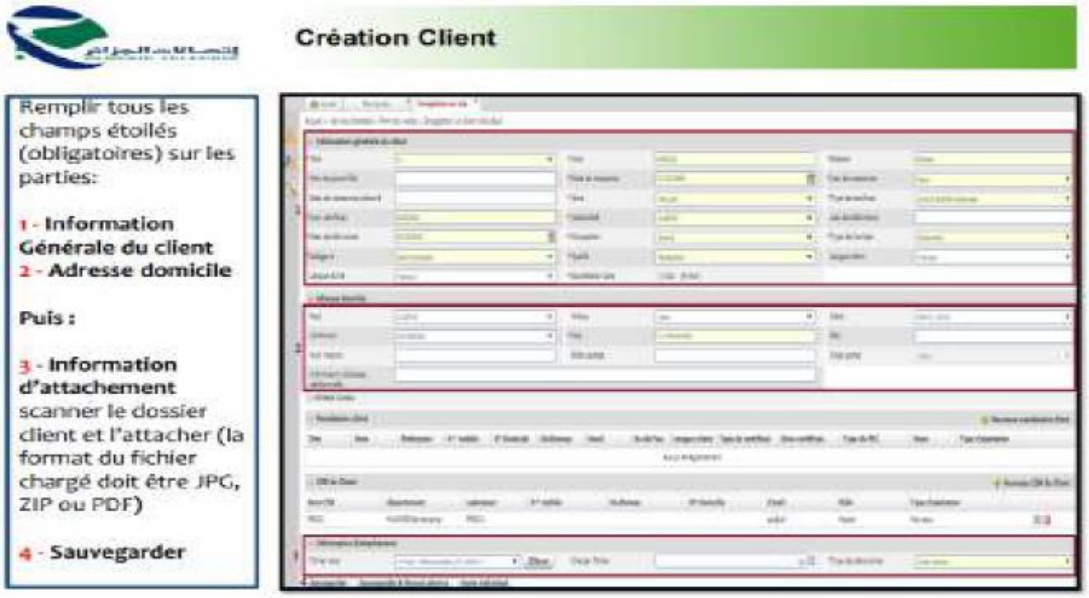
2- يتم استقبال الزبون من طرف عون الاستقبال، والتأكد من نوع الطلب، ثم يقوم بإدخال جميع البيانات التي تحتويها الوثائق الثبوتية المقدمة من طرف الزبون يدويا إلى نظام *NGBSS*، والشكل الموالي يوضح عملية الإدخال:

الشكل رقم (2 – 15): عملية إدخال البيانات الى نظام *NGBSS*

المصدر: نظام *NGBSS* لاتصالات الجزائر

3- يتم تلبية الطلب واستلام المقابل الذي قد يكون نقدا أو بشيك، ثم يقوم بإدخال قيمة المبلغ المستلم إلى النظام، هكذا تكون العملية إلى غاية نهاية الدوام، وبعدها تتم عملية معالجة المدخلات آليا، وفيما يلي شكل يوضح عملية المعالجة:

الشكل رقم (2 – 16): عملية معالجة البيانات في نظام *NGBSS*



المصدر: نظام *NGBSS* لاتصالات الجزائر

4- يقوم أمين الصندوق بتحويل تلك المبالغ إلى حساب المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر –ايليزي- واستلام وصل التحويل، ثم تسليمه للمكلف بمتابعة المدخلات المالية على مستوى المديرية.

5- يقوم هذا المكلف بعملية الرقابة من خلال مطابقة المبالغ المسجلة في نظام *NGBSS*، والمبالغ المسجلة في الوصل وبعدها يقوم بتحويل التسجيل من نظام *NGBSS* إلى برنامج متابعة المداخيل(*Suivi Des Encaissement*) يدويا.

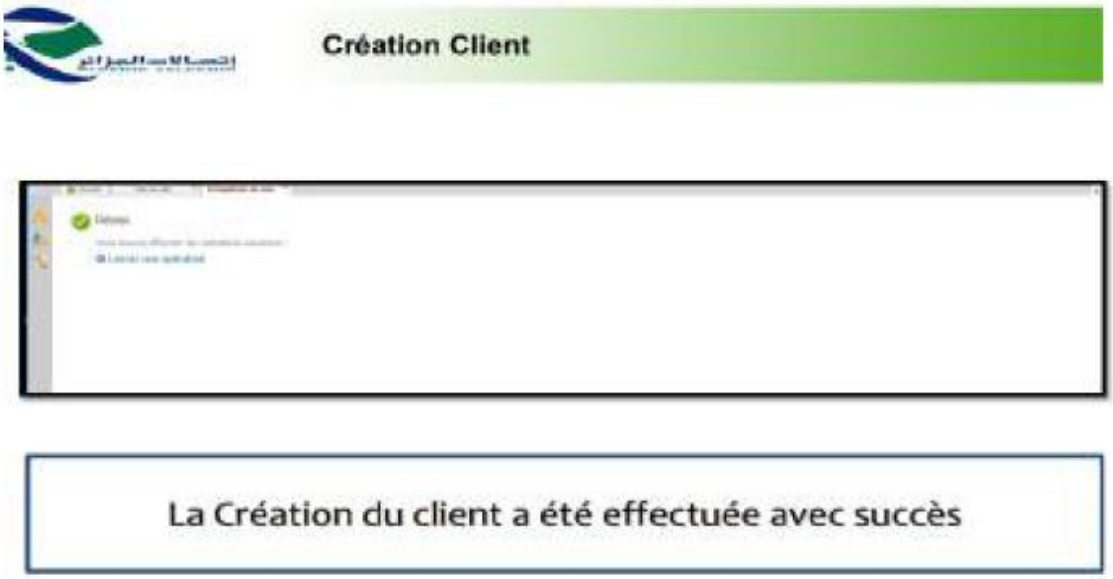
والشكل الموالي يبين واجهة البرنامج *Suivi Des Encaissement*:

الشكل رقم (2 – 17): الواجهة الأمامية لبرنامج *Suivi Des Encaissement*

المصدر: دائرة المالية و المحاسبة بالمديرية

6- يتم التحويل الآلي للبيانات إلى نظام *ORACLE* من طرف المديرية العامة لاتصالات الجزائر(المؤسسة الأم) على شكل تسجيل محاسبي، حيث يتم استخدام الحسابات التالية : 411 (الزبائن) حساب مدين، و70(مبيعات)، و 4451 (الضرائب) حسابين دائنين، هذا التسجيل يظهر مباشرة لدى المحاسب الذي يقوم بدوره بعملية الرقابة. وعملية الاتمام موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2 – 18): عملية اتمام معالجة البيانات في نظام *NGBSS*



المصدر: نظام *NGBSS* لاتصالات الجزائر

كما هو ملاحظ فعملية الرقابة تتم على عدة مستويات، على مستوى الوكالة التجارية، على مستوى المديرية العملياتية، وعلى مستوى المديرية العامة، وبالتالي احتمال اكتشاف الأخطاء يكون على هذه المستويات، والتصحيح يكون كالتالي:

1- يتم التصحيح على مستوى الوكالة التجارية مباشرة عند اكتشاف الخطأ، والآجال المحددة عشرة أيام بعد عملية التسجيل، وفي حالة فوات الآجال، وإغلاق النظام من طرف المشرف على أعوان البيع، يتم تبليغ المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- بذلك.

2- يتم تصحيح الخطأ على مستوى المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- حالة اكتشافه، أو التبليغ عنه في غضون عشرون يوما من تاريخ التسجيل، قبل غلق النظام، حيث يتم إرسال الأخطاء مع التصحيح للمديرية العامة قبل 20 من الشهر، والهدف من ذلك هو معرفة مصدر الخطأ، وسبب التصحيح، مع منع محاولات الغش و التلاعب في المبالغ المالية.

3- أخيرا وبعد فوات الآجال المحددة بالنسبة للمديرية العملياتية، يكون التصحيح والتسوية على مستوى المديرية العامة.

الفرع السادس: اجراءات الرقابة على انجاز الأشغال:

اضافة الى نشاطي الشراء والبيع فإن المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي، تتولى أيضا نشاط إنجاز الأشغال والذي تشرف عليه مصلحة المشتريات، حيث تكون هذه الاجراءات من خلال مراحل تسييرها عبر نظام أوراكل والمتمثلة فيما يلي:

1- يتم تحديد الأشغال المراد انجازها، وإثباتها في مخطط الأعمال السنوي عبر نظام اوراكل، التي تظهر مباشرة في نفس النظام لدى المديرية العامة بالجزائر من أجل تفعيلها، حيث لكل مشروع ترتيب وشفرة خاصة به في النظام.

2- خلال شهري جانفي وفيفري تقوم المديرية العامة بالجزائر بإرسال أمر إنجاز الأشغال عبر نظام اوراكل الى المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي.

3- يظهر مباشرة الأمر لدى دائرة المحاسبة و المالية، من أجل التمكن من إجراء الرقابة على انجاز الأشغال.

4- من خلال نفس النظام المتوفر على حاسوب كل موظف، تقوم المصلحة المعنية بإعداد طلب الشراء **(انظر الملحق رقم 01)**، حيث لكل مصلحة أشغال خاصة بها.

5- يظهر الطلب لدى دائرة المالية والمحاسبة من أجل التفعيل، وبعدها يتم التفعيل من قبل مدير المديرية العملياتية وذلك بعد التأكد من وجود المشروع ضمن مخطط الأعمال، وأن الميزانية المخصصة له كافية للإنجاز.

6- من خلال طلب الشراء يتم التسجيل المحاسبي للعملية آليا في الحساب الخاص به، للتمكن من اتمام العملية لاحقا.

7- يظهر طلب الشراء في النظام لدى مصلحة الشراء، التي تحوله آليا الى وصل طلب**(انظر الملحق رقم 02)**، الذي يفعل من طرف المدير ثم يطبع ويقدم للمقاول الذي كلف بعملية الإنجاز.

8- بعد إتمام إنجاز الأشغال، يقوم المقاول بعملية التسليم مع الملف اللازم من أجل تسديد مستحقات الإنجاز.

9- يتم طباعة كل من شهادة العمل المنجز**(انظر الملحق رقم 04)** لإرفاقها بالملف و إثبات عملية الإنجاز، ووصل الاستلام**(انظر الملحق رقم 03)** يقدم للمقاول كإثبات عن العمل المنجز، وبعدها يتم إتمام العملية الالية للتسجيل المحاسبي عبر النظام أوراكل.

المطلب الثالث: وصف عملية التدقيق للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

تعتبر عملية التدقيق خطوة مهمة، كونها شكل من أشكال الرقابة، تعمل على الحفاظ على أصول المؤسسة وممتلكاتها، ومن هذا المنطلق نجد أن المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- تخضع لعملية التدقيق على مستويين المستوى الداخلي والمستوى الخارجي.

الفرع الأول: التدقيق الداخلي:

بناء على المقابلة التي أجريت مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، لاحظنا غياب قسم خاص بالتدقيق الداخلي على مستوى المديرية ، وأن المديرية تخضع للتدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة الأم التابعة لها، المديرية العامة لاتصالات الجزائر، ويمكن توضيح أهم خطوات عملية التدقيق الداخلي في المديرية كما يلي:

1- التخطيط الأولي لعملية التدقيق الداخلي:

في بداية كل سنة يقوم رئيس لجنة التدقيق على مستوى المفتشية العامة بوضع برنامج لعملية التدقيق، باعتباره مسؤولا عن كل المديريات الفرعية التابعة للمؤسسة الأم بالعاصمة، وفقا لمجموعة من المعايير يتم تصميمها في جدول

يحتوي المكان والهدف من العملية، بعد ذلك يتم توزيع هذا الجدول على كافة المديريات العملياتية لمؤسسة اتصالات الجزائر، حيث يرفع هذا البرنامج إلى المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكنه إبداء ملاحظات واقتراحات، ويشمل برنامج التدقيق ما يلي:

أ- **عملية تدقيق مالية:** فحص وتدقيق النظام المحاسبي و الحسابات الناتجة.

ب-**عملية تدقيق تشغيلية:** التدقيق في مدى كفاءة وفاعلية الأنظمة والإجراءات، وكفاءة الهيكل التنظيمي.

ت-**عملية تدقيق خاصة:** تكون هذه العملية وفقا لطلب من مجلس الإدارة.

في هذه المرحلة يقوم رئيس لجنة التدقيق الداخلي على مستوى المفتشية العامة بـ:

أ- تحديد العمل المراد انجازه، وتحديد الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف.

ب- تحديد المواضيع الأكثر عرضة للمخاطر والأخطاء من أجل تكثيف عملية التدقيق عليها.

ت- تحديد دورة عملية التدقيق.

2- تنفيذ المهمة:

في هذه المرحلة يتم إرسال المدقق الداخلي من طرف المؤسسة الأم إلى المديرية العملياتية بإيليزي، حيث يقوم بجمع كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بمهمته وبرنامج العمل الخاص بها من خلال:

أ- مراجعة الأدوات والوسائل التي يمكن أن تزوده بنظرة عامة عن الوحدة، مثل السياسات والإجراءات والقواعد والقوانين.

ب- مراجعة تقارير التدقيق الداخلي السابقة، بحيث يمكن أن يأخذ نظرة عن المشاكل السابقة والحلول الموصى بها،

ت- التأكد من إجراء جميع المطابقات اللازمة للسجلات والعمليات .

ث- التأكد من أن المديرية تمارس أنشطتها وفقا لسياسات وإجراءات التنظيم الداخلي للمديرية ، بالإضافة إلى تعليمات الشركة الأم.

ج- إعداد مسودة التقرير النهائي لكل مهمة قام بها.

3- إعداد التقرير النهائي:

عند انتهاء المدقق الداخلي من مهمته، يقوم بإرسال مسودة التقرير إلى رئيس لجنة التدقيق الخاصة بالمؤسسة الأم حيث يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

أ- ملخص لنتائج التدقيق الداخلي الذي يتضمن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، من حيث كل مستويات النشاط لكل مصلحة.

ب- ملاحظات وتوصيات لكل مصلحة من مصالح المديرية محل الدراسة.

ت- اقتراح الحلول.

يقوم رئيس لجنة التدقيق بعد اطلاعه على مسودة التقرير الداخلي الخاص بالمديرية الفرعية ايليزي، بإدخال التعديلات اللازمة لإعداد التقرير بصيغة نهائية، وبعدها يقوم بإرسال التقرير النهائي إلى المديرية للمناقشة ولاتخاذ إجراءات التصحيح اللازمة، وذلك من خلال عقد اجتماع يضم جميع رؤساء المصالح، ويترأسه المدير العملي للمديرية.

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي:

لا تتم ممارسة مهنة التدقيق الخارجي على مستوى المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر –ايليزي- وإنما تكون على مستوى المؤسسة الأم، المديرية العامة لاتصالات الجزائر، وذلك من قبل محافظ الحسابات، باعتباره شخص مستقل عن المديرية، ولتنفيذ هذه العملية، وبعد قبول محافظ الحسابات للمهمة، يباشر عمله حسب المراحل التالية:

1- من أجل الحصول على معرفة عامة حول المديرية، قام محافظ الحسابات المكلف بعملية التدقيق الخارجي بإجراء اتصالات أولية مع المؤسسة، والتعرف على الوثائق المختلفة للمؤسسة، الداخلية والخارجية منها، التعرف على التنظيم المهني للمؤسسة، مع إجراء حوار مع بعض المسؤولين، والقيام بزيارات ميدانية.

بعدها قام محافظ الحسابات بإعداد الملف الدائم الذي دون فيه جميع المعلومات ذات الأهمية المستمرة الواجب الاحتفاظ بها.

2- مباشرة بعد إعداد الملف الدائم انتقل محافظ الحسابات إلى الخطوة الموالية، والمتمثلة في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، حيث قام بإجراءات تحليلية أولية، وذلك بمقارنة بيانات المؤسسة، مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه، مع بيانات الفترات السابقة، مع توقعات المؤسسة، ومع توقعات المدقق.

وللقيام بهذه الإجراءات تتعدد الأساليب، وفي هذه الحالة اعتمد محافظ الحسابات المكلف بالقيام بعملية التدقيق الخارجي أسلوب البرامج الجاهزة عن طريق الحاسوب الالكتروني.

3- بعد المرحلة السابقة توصل محافظ الحسابات إلى مجموعة من النتائج، وللتأكد منها قام باختبارات التطابق، حيث قام باختيار عينة من المديريات العملياتية، على مستوى ولايات مختلفة، لمطابقة ما تم التوصل إليه من نتائج مع ما هو معمول به فعلا في الواقع.

4- بناء على ما قام به محافظ الحسابات من إجراءات، وتحديده لنقاط الضعف ونقاط القوة لنظام الرقابة الداخلية للمديرية، أعطى تقييما أوليا له.

5- للتأكد من مدى تطبيق نقاط القوة التي تم التوصل إليها في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية في الواقع مع الاستمرار والثبات، قام محافظ الحسابات المكلف بعملية التدقيق الخارجي للمديرية، بإجراء اختبارات الاستمرارية، وأنه فعلا تلك النقاط تم تطبيقها باستمرار خلال الدورة المالية، مع ثباتها.

6- وأخيرا تم إعداد تقرير من طرف محافظ الحسابات، يحوي تقييما نهائيا لنظام الرقابة الداخلية وذلك بناء على النتائج التي تم التوصل إليها خلال الخطوات السابقة، موضحا فيه نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام.

المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية بالمديرية ومدى مساهمته في الكشف عن المخاطر الجوهرية

بعد تعرفنا على المديرية محل الدراسة، ودراسة وعرض كل من عمليتي الرقابة الداخلية، والتدقيق، نتطرق في هذا المبحث إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد على مستوى المديرية، ومدى مساهمته في الكشف عن المخاطر الجوهرية وذلك باعتماد أسلوب المقابلة.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة

للقيام بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- تم اعتماد أسلوب فحص النظام المحاسبي، حيث قمنا بإعداد مجموعة من الأسئلة، والتي تم تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (2 – 3): أسئلة وأجوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة

الرقم	السؤال	الإجابة
01	هل هناك قسم خاص بالرقابة الداخلية؟	لا يوجد قسم خاص بالرقابة الداخلية على مستوى المديرية.
02	من المسؤول عن الرقابة الداخلية في المديرية؟	تعتمد المديرية نظام محاسبي آلي، وهو نظام أوراكل، الذي يسمح بتنفيذ الرقابة المتبادلة بين الموظفين، حيث أن العمليات التي تقوم بها المديرية يتم التعامل معها من خلال نظام أوراكل بشكل متسلسل، وكل عملية يقوم بها موظف له الصلاحية في ذلك، وهذا ما يجسد مبدأ الفصل بين الوظائف وتوزيع المهام والمسؤوليات.
03	ما هي الأساليب الرقابية المطبقة في المديرية؟	تعتمد المديرية الأسلوب الآلي في تنفيذ الرقابة الداخلية. (النظام المحاسبي *ORACLE*، ونظام المعلومات *NGBSS)*
04	من الذي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية؟	يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية داخليا من طرف موظف مكلف من المديرية العامة بالجزائر العاصمة، خارجيا من طرف محافظ الحسابات.
05	هل هناك تكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟	نعم يوجد تكامل بينهما، حيث أن المدقق الخارجي يعتمد في تنفيذ مهامه على تقرير المدقق الداخلي.
06	على أي مستوى تتم عملية التدقيق في المديرية؟	تتم عملية التدقيق على مستويين، المستوى الداخلي والمستوى الخارجي.

07	حالة اكتشاف أخطاء أثناء عملية الرقابة، من له صلاحية بتصحيحها؟	لمكتشف الخطأ الصلاحية التامة في تصحيح الخطأ. لكن في آجال محددة.
08	كيف تتم إجراءات تصحيح الأخطاء؟	نظام الأوراكل المعتمد في المديرية يزيد في مستوى الصلاحية بارتفاع المستوى. فالآجال المحددة لتصحيح الأخطاء تزيد بارتفاع المستوى، وعند التصحيح يتم تبليغ المديرية العامة عن الأخطاء، وعن التصحيحات.
09	ما شكل الرقابة المعتمدة في المديرية؟	رقابة ذاتية، حيث لا يمكن الانتقال الى العملية الموالية إلا بعد التأكد من سلامة العملية الحالية، وأيضا رقابة متبادلة، حيث كل عملية يقوم بها موظف معين.
10	هل نظام الرقابة المعتمد على مستوى المديرية يساعد على اكتشاف الأخطاء؟	نظام الرقابة الداخلية المعتمد على مستوى المديرية يساهم بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء.

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: تحليل نتائج التقييم

من خلال المقابلة التي قمنا بها مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، والإجابات التي تحصلنا عليها عن مختلف الأسئلة، وما تم ملاحظته عند زيارتنا للمديرية، تم تحديد مجموعة من نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية وهي كالتالي:

الفرع الأول: نقاط القوة:

1- تعتمد المديرية نظام محاسبي الكتروني (نظام أوراكل)، الذي له مجموعة من المميزات والمتمثلة في:

أ- سرية المعلومات، حيث يوفر نظام لحماية المعلومات يتفوق من الناحية البنائية، على الأنظمة الأخرى للشركات المنافسة.

ب- التعامل مع حجم كبير من البيانات.

ت- الدعم الممتاز الذي تقدمه للمستخدمين في جميع أنحاء العالم خاصة عن طريق موقعها على الانترنت.

ث- تعد أقوى أداء في مجال التجارة الإلكترونية وذلك بسبب التكامل الكبير مع لغة الجافا.

ج- توفير الوقت والتكلفة، سرعة معالجة البيانات، توفير معلومات دقيقة وموثوقة.

ح- تحديد مستوى ودرجة الرقابة التي يقوم بها الموظفون داخل المؤسسة على قدر مسؤولياتهم، وطبيعة وظائفهم.

2- تعتمد المديرية على مستوى الوكالات التجارية نظام معلومات الكتروني *NGBSS* وهو:

أ- نظام ديناميكي حيث يمنح المستخدم امكانية الوصول للمعلومات حسب مسؤوليته ووظيفته.

ب- نظام مؤمن يمكن من تتبع اثر كل مستخدم وذلك عبر جريدة العمليات التي تسجل على كل العمليات.

ت- نظام يمكن المستخدم من التحكم عن بعدفي توقيف وتشغيل وتغيير سرعة التدفق.

ث- يمكن المسؤولين من متابعة والتكفل بالشكاوي والتعطيلات.

ج- نظام يدعم شبكة الألياف البصرية.

ح- يعمل على نظام تخزين ديناميكي(حسب الطلب).

3- الفصل بين الوظائف وتوزيع المهام والمسؤوليات، مما يسهل عملية محاسبة الموظفين في أداء أعمالهم.

4- التدريب المستمر للموظفين، من أجل التمكن من استخدام نظام أوراكل.

5- امتلاك كل موظف حساب في نظام أوراكل، له اسم مستخدم ورقم سري خاص به.

6- وجود عملية مطابقة للفواتير وما تم تسجيله من خلال حساب أوراكل.

7- لا يتم الانتقال من عملية إلى أخرى إلا بعد تفعيل العملية الأولى و المصادقة عليها من الموظف الذي له الصلاحية في ذلك.

8- كل العمليات المحاسبية يتم المصادقة عليها من طرف المدير العملياتي للمديرية.

9- يتم التسجيل المحاسبي بشكل آلي عبر نظام أوراكل.

10- سهولة الحصول على الوثائق و القوائم المالية من خلال نظام أوراكل.

الفرع الثاني: نقاط الضعف:

بعد الدراسة التي قمنا بها، وتحديد نقاط القوة فإن هذا النظام له أيضا نقاط ضعف تمثلت فيما يلي:

1- اعتماد شبه كلي على نظام الكتروني، مما يجعل المديرية مهددة بخطر احتمال حدوث اي خلل على مستوى النظام، وبالتالي فقدان معلومات مهمة.

2- اختفاء التوثيق الورقي والسجلات المحاسبية، والتي تعتبر ضرورية حالة حدوث أي خلل على مستوى النظام الالكتروني.

3- تحديد آجال عمليات تصحيح الأخطاء على مختلف المستويات، مما يجعل منها عملية معقدة.

4- عدم وجود قسم خاص بالرقابة الداخلية على مستوى المديرية، وبالتالي احتمال حدوث الأخطاء.

5- النقل والتسجيل اليدوي لعمليات البيع التي تقوم بها الوكالات التجارية، من نظام *NGBSS* الى برنامج متابعة المداخيل وبالتالي احتمال حدوث أخطاء.

6- خضوع المديرية لتدقيق الداخلي عن بعد، من طرف مدقق مكلف من قبل المديرية العامة، مما يفسح المجال لحدوث أخطاء جوهرية جد مرتفعة، رغم توفر المديرية على نظام محاسبي متطور.

7- أما بالنسبة لنظام *NGBSS* فهو لا يدعم اللغة العربية سواء في عملية المدخلات أو المخرجات، كما أنه لا يحتوي على خاصية تمكن المسؤول من إظهار التقارير بالتفصيل ضمن القائمة الرئيسية للنظام.

المطلب الثالث: التوصيات المقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذه الدراسة، والنتائج التي تم التوصل إليها نحاول اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي، والمتمثلة فيما يلي:

1- على الرغم من أن النظام الإلكتروني في تطور مستمر على مستوى المؤسسات، إلا أنه يبقى النظام اليدوي الأضمن للتوثيق.

2- ضرورة وجود قسم خاص بالرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة، على الرغم من وجود رقابة ذاتية، رقابة متبادلة ودورية ، للتمكن من التأكد من تطبيق الإجراءات و القواعد المنصوص عليها.

3- لا بد من خضوع المديرية لتدقيق داخلي، يقوم بالعملية موظف في المديرية، يتم تكليفه بذلك، للتمكن من اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، أو حتى منع وقوعها,

4- ينبغي على المؤسسات مسايرة التقدم الدولي فيما يخص المفاهيم المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية، من خلال تطبيق المعايير والإرشادات الحديثة.

5- مواكبة التطورات التكنولوجية في المؤسسات، من خلال المؤتمرات والندوات، ومتابعة ما يستجد خاصة إذا تعلق الأمر بأنظمة الرقابة الداخلية. إضافة إلى تصميم واقتناء البرمجيات والنظم المعلوماتية الأكثر تطورا والحرص على التطبيق الجيد لها.

6- تكثيف وزيادة الدورات التكوينية والتربصات المهنية خاصة الموظفين القدامى لجعلهم على اطلاع دائم ومتواصل بكل مستجدات عالم التكنولوجيا الذي يتسم بالتغيير والتجديد المستمرين.

7- ضرورة التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية للمديرية، من أجل التمكن من تصحيح نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة، مما يؤدي إلى منع الوقوع في الأخطاء خاصة الجوهرة منها، مما يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

خلاصة

تعرفنا في هذا الفصل على المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر –ايليزي- ونظام الرقابة الداخلية المعتمد على مستواها، والذي كان الكترونيا، من خلال النظام المحاسبي أوراكل، كما تعرفنا على المؤسسة الأم التي تتفرع منها، والهيكل التنظيمي لكل منهما، ودور ذلك في تنفيذ الرقابة الداخلية بكفاءة وفعالية.

تناولنا أيضا كل من عمليتي التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، كون كل منهما يعتبر آلية من آليات الرقابة الداخلية وخطوة مهمة لابد من القيام بها.

ومن خلال المقابلة التي أجريناها مع بعض المسؤولين وإجاباتهم على الأسئلة التي قدمناها لهم، تمكنا من تقييم نظام الرقابة الداخلية للمديرية محل الدراسة، واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف، وأهمية ذلك في الكشف عن المخاطر الجوهرية للمؤسسة، من أجل التمكن من تصحيحها أو تجنب وقوعها.

وفي الأخير توصلنا الى اقتراح بعض التوصيات التي من شأنها أن تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال، و التأكيد على ضرورة التقييم الدوري للنظام، للمحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه، وهذا يتطلب وجود هيئة مستقلة في المؤسسة خاصة بالتدقيق تعمل على تقييم فعالية هذا النظام وتهدف إلى تحسينه.

الخاتمة

تمهيد

إن الهدف الرئيسي لكل مؤسسة، هو حماية ممتلكاتها وحقوقها، وخاصة بعد التطور الكبير في حجمها، وتشعبها وتعدد ذوي المصلحة المتعاملين معها، من أجل ذلك لابد من اعتماد نظام رقابة داخلية يتصف بالفعالية والكفاءة، يضمن حماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، كما يضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير،

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا معالجة إشكالية أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تناولنا في الفصل الأول، الجانب النظري لكل من نظام الرقابة الداخلية، مخاطر التدقيق بالإضافة إلى إلقاء نظرة حول عمليات التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، وعلاقة كل منها بنظام الرقابة الداخلية، أما الفصل الثاني، كان دراسة تطبيقية لحالة المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي- وهذا بهدف معرفة نظام الرقابة الداخلية المعتمد على مستواها، مختلف عمليات التدقيق التي يخضع لها النظام، ثم تقييم هذا النظام وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، مع تقديم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية، ليكون أكثر فعالية وكفاءة.

اختبار الفرضيات

فيما يلي سيتم اختبار الفرضيات التي تم طرحها و التي مفادها:

الفرضية الأولى: يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة، وهي فرضية صحيحة، إذ أن المديرية تطبق نضام رقابة داخلية، يشمل ثلاث جوانب، الجانب المحاسبي والإداري والضبط الداخلي، حيث توجد رقابة آلية، رقابة ذاتية ورقابة دورية متبادلة بين الموظفين، إضافة إلى أسلوب الملاحظات الشخصية الذي يمارسه المدير العملياتي للمديرية على الموظفين.

الفرضية الثانية: تعتمد المديرية نظام رقابة داخلية خاص بها، يمارس رقابته من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات وهي فرضية صحيحة، حيث يتمثل هذا النظام في نظام أوراكل، الذي يقوم بالإجراءات التالية:

- الرقابة العامة، والتي تكون من خلال توزيع المسؤوليات والفصل بين الوظائف، أيضا تمييز التواريخ في نظام أوراكل.
- الرقابة على التطبيقات، حيث تكون الرقابة على كل من المدخلات، المعالجة والمخرجات.
- اجراءات المطابقة، من خلال مطابقة النقدية، ومطابقة الأصول.
- الرقابة على المشتريات.
- الرقابة على المبيعات.
- الرقابة على انجاز الأشغال.

كما توجد رقابة بشكل آخر والمتمثلة في عمليتي التدقيق، الداخلي والخارجي، حيث تتم ممارسة عملية التدقيق الداخلي من قبل مكلف من المديرية العامة، أما الخارجي من قبل محافظ الحسابات المكلف بذلك.

الفرضية الثالثة: يتم تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى الوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي- وفقا للتطورات التكنولوجية و الاقتصادية، مما جعلها فعالة في اكتشاف المخاطر الجوهرية. وهي فرضية صحيحة، وذلك واضح من خلال النتائج التي تم التوصل إليها بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية للمديرية والتي تعبر عن فعاليته وكفاءته، ومساهمته الكبيرة في الكشف عن المخاطر الجوهرية، حيث أنه من بداية تطبيق النظام و المتمثلة في الولوج إلى الحساب الخاص للموظف من خلال اسم مستخدم ورقم سري خاص به، إلى ضرورة تفعيل العملية الحالية للانتقال إلى العملية الموالية، وأيضا ضرورة المصادقة على العمليات من قبل المسؤول الذي له الصلاحية في ذلك، مع إمكانية تصحيح الأخطاء حال اكتشافها في الوقت المناسب.. هذا من الجانب الآلي، ومن جانب آخر تتم عمليات المطابقة بين وصول الدفع ووصول الاستلام، وما تم تسجيله في النظام، وأيضا إمكانية استخراج مختلف الكشوف و القوائم المالية والتأكد من مدى صحة وصدق المعلومات المالية التي تحتويها.

نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة الى النتائج التالية:

- يعني نظام الرقابة الداخلية جميع السياسات و الإجراءات والقوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها، لذا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية.
- إن الأساس في نظام الرقابة الداخلية، وجود عملية تدقيق داخلية سليمة، لأنها أداة الإدارة وعينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة.
- نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من النظم الفرعية، والجانب المحاسبي هو فرع من هذه الفروع، حيث يعمل على تزويد الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، بالمعلومات التفصيلية اللازمة لاتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب وتتوقف فعالية هذه القرارات على سلامة المعالجة في مختلف الأنظمة الفرعية.
- إن اهتمام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل تقديم رأيه المهني في القوائم المالية للمؤسسة، راجع إلى أن هذا النظام يمثل الأساس لاتخاذ القرار. حيث أن هذا التقييم يمكنه من اكتشاف مختلف الثغرات المحاسبية، أما عن الثغرات الإدارية تبقى من مهام المدقق الداخلي، وتعاونهما يؤدي إلى تحسين التسيير وبالتالي نجاح المؤسسة وتحقيقها لأهدافها، والتي أهمها اكتشاف الأخطاء الجوهرية، والقضاء علها، أو حتى منع حدوثها.
- إن التطور الذي مس نظام الرقابة الداخلية للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي- إلا أنه لا يخلو من احتمال وجود أخطاء جوهرية، لابد من العمل على اكتشافها وتفادي حدوثها.
- تمارس عملية الرقابة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي- على ثلاث مستويات، على المستوى الخارجي والذي يتمثل في عملية التدقيق الخارجية التي يقوم بها المكلف بذلك، وهو محافظ الحسابات، على المستوى الداخلي، وهي عملية التدقيق الداخلية من طرف مدقق كلفته المديرية العامة بذلك، أما المستوى الثالث على مستوى المديرية العملياتية، وهي رقابة ذاتية، رقابة متبادلة ودورية بين الموظفين والرؤساء.

- تمثل الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات التي تضمن عن يقين إدارة الأعمال بصفة منظمة المعرفة والتحكم في المخاطر، نزاهة ومصداقية المعلومات المالية وتلك المتعلقة بالتسيير و المحاسبة، واحترام القوانين والأنظمة والإجراءات الداخلية، وعلى مستوى المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر –ايليزي- قد تم إقامة تنظيم ملائم واعتماد نظام محاسبي متطور، له الدور الكبير في تغطية المجال الأكبر من الرقابة، الذي يعطي تأكيدا معقولا أن المديرية تتحكم في المخاطر التي تعيق الأهداف العامة والمحافظة على استمراريتها.
- إن تقييم نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية، للتمكن من معرفة نقاط القوة وتعزيزها، ومعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها، مما يزيد من فعاليته وكفاءته، وقدرته على الكشف عن المخاطر الجوهرية.

آفاق الدراسة:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إشكالا يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وأهمية تقييمه لاختبار مدى فعاليته وكفاءته، للمساهمة في الكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية، فتطرقنا لبعض الجوانب، في حين نرى ضرورة التطرق لجوانب أخرى في هذا المجال، يمكنها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة منها:

- أهمية مواكبة التطورات في مهنة التدقيق، ونظام الرقابة الداخلية، للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية.
- دراسة مقارنة بين المؤسسات الاقتصادية ذات النظام المحاسبي الالكتروني، والمؤسسات الاقتصادية ذات النظام المحاسبي المستندي.
- ضرورة التكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، لتحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية.
- معايير نظام الرقابة الداخلية الفعال.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية :

- **الكتب:**

1- ادريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة، معايير واجراءات**، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2008.

2- ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر ،الرياض ،المملكة السعودية، 2005.

3- احمد اسماعيل بلال، **مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق** دار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2004.

4- امين السيد احمد لطفي، **ممارسات المراجعة في ضل المقاييس المرجعية**، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، مصر، 2010.

5- ايهاب نظمي ابراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، حداثة وتطور**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الاردن، 2009.

6- جميل أحمد توفيق،**مبادئ الإدارة بين النظرية و التطبيق**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر،2004.

7- حمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقية-**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

8- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى ، دار وائل، عمان، 2000.

9- خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، القاهرة، مصر، 2014.

10- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي (بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)**، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الاردن، 2006.

11- خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي و فق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

12- رزق أبو زيد الشحلة، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولي**، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر ،عمان، الأردن، 2015.

13- رضا خلاصي، **المراجعة الداخلية للمؤسسة**، الطبعة الأولى، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

14- زهير عيسى، **تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2015.

15- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشد، وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية،مصر،1999.

16- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات و تكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

17- عبد الرؤوف حسان العزي، عضو طلال أبو عز اله وشركاؤه، المجموعة العربية للخدمات المهنية الدولية، **ملخص فني لمعايير التدقيق الدولية**.

18- عمر سعيد و آخرون، **مبادئ الادارة الحديثة**، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة، عمان، 2003.

19- عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013.

20- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، 2009.

21- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريا، **دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.

22- محمد يوسف جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للنشر، عمان، الأدن، 2000.

23- مراد حسين العلي ،**معايير التدقيق الدولية**، الطبعة الاولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

24- مريم ياسمين جازوني، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، جامعة ورقلة، الجزائر، 2018.

25- مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الطبعة الاولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.

26- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دائر وائل للنشر ،عمان الأردن ، 2006.

27- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، **المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى**، طبعة موافقة لطبعة المعايير الدولية لعام 2022، 2024.

- **البحوث الجامعية:**

أ/ اطروحات الدكتوراه:

28- بوعلام صالحي، **دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و إدارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمتها**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة و التدقيق، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018.

29- سارة بولفراخ، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة و التدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2023.

30- سامر هايل الصباغ، **اثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2016.

31- سمراء جدي، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية و المحاسبة، تخصص بنوك، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

32- عامر حاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و دوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي و تدقيق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية، ادرار، الجزائر، 2018.

33- عبد القادر قادري، **استخدام التدقيق المحاسبي في تفعيل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية و محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،الجزائر، 2016.

34- محمد لمين علون، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.

ب/ رسالات الماجيستير:

35- عبد اللطيف زعابطة، **دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر،2016.

36- علي احمد وجدان، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3،الجزائر،2010.

37- عمر ديلمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، تخصص محاسبة، قسم العلوم المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج الأخضر، باتنة، الجزائر،2009.

38- عميروش بوبكر، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2011.

39- فضيلة بوطورة، **دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2007.

40- ميلود عزوز، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية** ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في اقتصاد و تسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007.

- **المجلات و المقالات:**

41- ابراهيم بن يمينة، قالون جيلاني، **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية** ،مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 04، جامعة أحمد دراية، ادرار، الجزائر، 2016.

42- آمنة بوالقارة، محمد بوشريبة، **دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق**، مجلة الاقتصاد و المالية، المجلد 09، العدد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2023.

43- براهيم عمروش، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي في لتقليل من مخاطر التدقيق، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد13، العدد02، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2022.

44- خالد عبد العزيز حافظ صالح، **مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من المخاطر المراجعة**، مجلة الدراسات العليا،ع15،جامعة النيلين، السودان، 2016.

45- رشا بشير الجرد، **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعية، العدد 15،جامعة الزاوية،ليبيا،2013.

46- سارة حسام جرار، إبراهيم جويفل، **تحليل العلاقة بين مخاطر التدقيق والصرف خارج الموازنة العامة من وجهة نظر الجهات الرقابية**، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، العدد02، جامعة جرش، الأردن، 2016.

47- صباح حيدر حسن و آخرون، **دور المدقق الخارجي في كفاءة و جودة الأداء المحاسبي**، مجلة دنانير، المجلد01، العدد04، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية و الدراسات، العراق، 2013.

48- عامر حاج دحو، قالون جيلاني، **تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الحقيقة، المجلد 16، العدد 02، جامعة أحمد دراية، ادرار، الجزائر، 2018.

49- علي حسين الدوغجي، ايمان مؤيد الخيرو، **تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق انموذجCOSO** ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، العدد70، جامعة بغداد، الأردن، 2013.

50- قاسم محمد عبد الله البعاج، **تقييم انظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي**، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، العدد04، جامعة القادسية، العراق، 2011.

51- مروة مويسي، **إدراك أهمية إدارة التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر**، مجلة اقتصاديات الأعمال و التجارة، المجلد 02، العدد 02، جامعة مسيلة، الجزائر، 2017.

52- ناظم شغلان جبار، **مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية،العدد1،جامعة المثنى ،العراق 2011.

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية :

- **الكتب:**

53- GérzrdValin ,Lionne Colins, ***audit et Control Interne, Aspecte Financiers, Opération et Stratégiques*** *, 4eme Edition, Dalloz, paris 1992.*

*54- International Federation Of Accountants .****Handbook of international quality control auditing review otherAssurance and related services pronouncements*** *, 1er Edition, part2, New York. U S A ,2010.*

55- Mohamed Hamzaoui, ***audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne****, 1er édition, Village mondial, France, 2006.*

- **البحوث الجامعية:**

- اطروحات الدكتوراه:

56- Eustache Ebondo, ***La contribution du controle interne et de l'audit au gouvernement d'entrprise*** *, Thése de doctorat en sciences de gestion, Institut de recherche en gestion, Faculté des Sciences Economyques et de Gestion, Paris, 2015.*

- **المجلات والمقالات:**

57- BregittaRoemkenya , MadolidiHandoyo , Banga Indah Bayunitri, ***The influence of internal audit and internal control toward prevention****, International Journal of Financial, Accounting, and Management, Vol 3, No 1, Indonesia, 2021.*

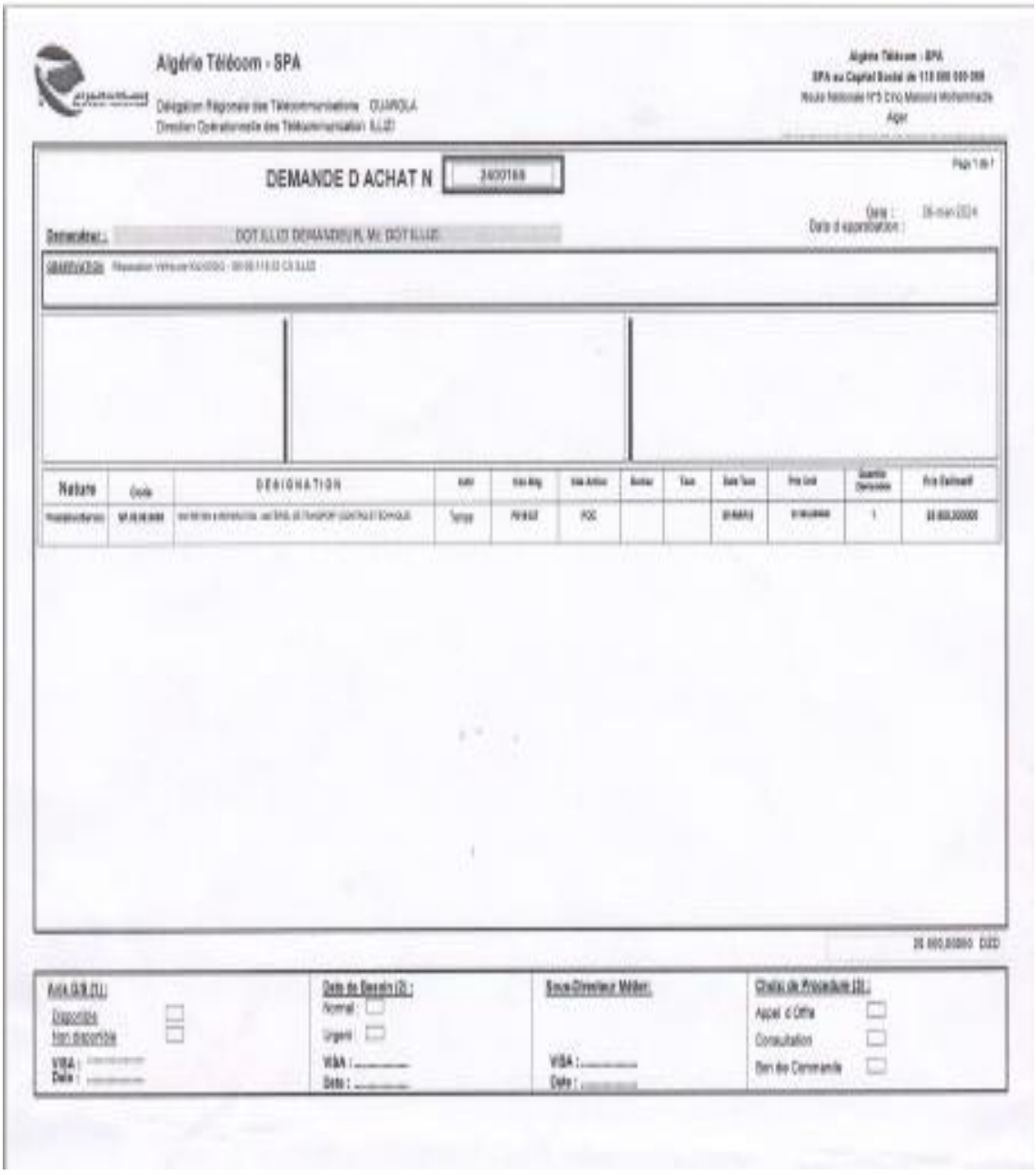
58- Dragomyir Dimitrijevic, VesnaMilovanvic , Vladimir Stancic, ***The role of a company's internal control system in fraud prevention****, Financial Internet Quarterly, Vol 11, N3, University of Information Technology and Management, Rzeszow, 2015.*

59- Laura F.Spira , Michael Page , ***Risk management the reinvention of internal control and the changingrole of internal audit****, Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol : 16 , N 04, MCB UP Ltd, UK, 2003.*

60- Vladimir A, Piskunov A, and other, ***Risk-Oriented Internal Control: the Essence, Management Methods at Small Enterprises****, IEJME-MATHEMATICS EDUCATION, Vol 11, N 7, Samara State University of Economics, Russia, 2016.*

الملاحـــق

الملحق رقم (01): نموذج طلب الشراء


Algérie Télécom - SPA

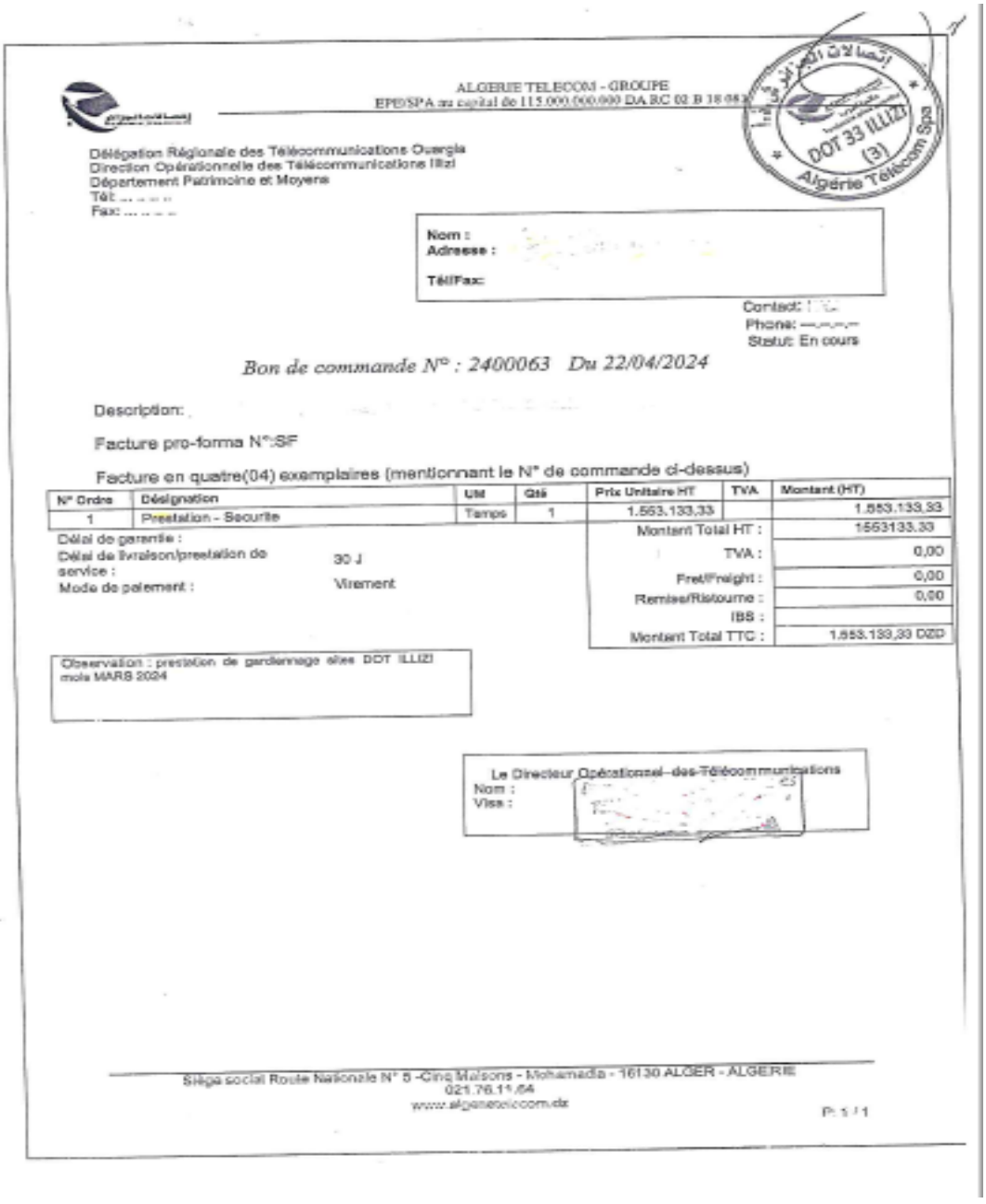
DEMANDE D ACHAT N 2400188

Nature	Code	DESIGNATION	Unité	Unité Mag	Unité Achat	Nombre	Taux	Date Taux	Prix Unit	Quantité Demandée	Prix Estimatif
			Type		PCE					1	

Avis D.R (1)	Date de Besoin (2) :	Sous-Directeur Métier:	Choix de Procédure (3) :
Disponible ☐	Normal ☐		Appel d Offre ☐
Non disponible ☐	Urgent ☐		Consultation ☐
VISA :	VISA :	VISA :	Bon de Commande ☐
Date :	Date :	Date :	

المصدر: نظام *ORACLE* لاتصالات الجزائر

الملحق رقم (02): نموذج وصل الطلب



ALGERIE TELECOM - GROUPE
EPE/SPA au capital de 115.000.000.000 DA RC 02 B 16 08

Délégation Régionale des Télécommunications Ouargla
Direction Opérationnelle des Télécommunications Illizi
Département Patrimoine et Moyens
Tél: ... .
Fax: ... .

DOT 33 ILLIZI (3) Algérie Télécom Spa

Nom :
Adresse :
Tél/Fax:

Contact:
Phone:
Statut: En cours

Bon de commande N° : 2400063 Du 22/04/2024

Description:

Facture pro-forma N°:SF

Facture en quatre(04) exemplaires (mentionnant le N° de commande ci-dessus)

N° Ordre	Désignation	Utl	Qté	Prix Unitaire HT	TVA	Montant (HT)
1	Prestation - Securite	Temps	1	1.553.133,33		1.553.133,33

Montant Total HT :	1553133,33
TVA :	0,00
Fret/Freight :	0,00
Remise/Ristourne :	0,00
IBS :	
Montant Total TTC :	1.553.133,33 DZD

Délai de garantie :
Délai de livraison/prestation de service : 30 J
Mode de paiement : Virement

Observation : prestation de gardiennage sites DOT ILLIZI mois MARS 2024

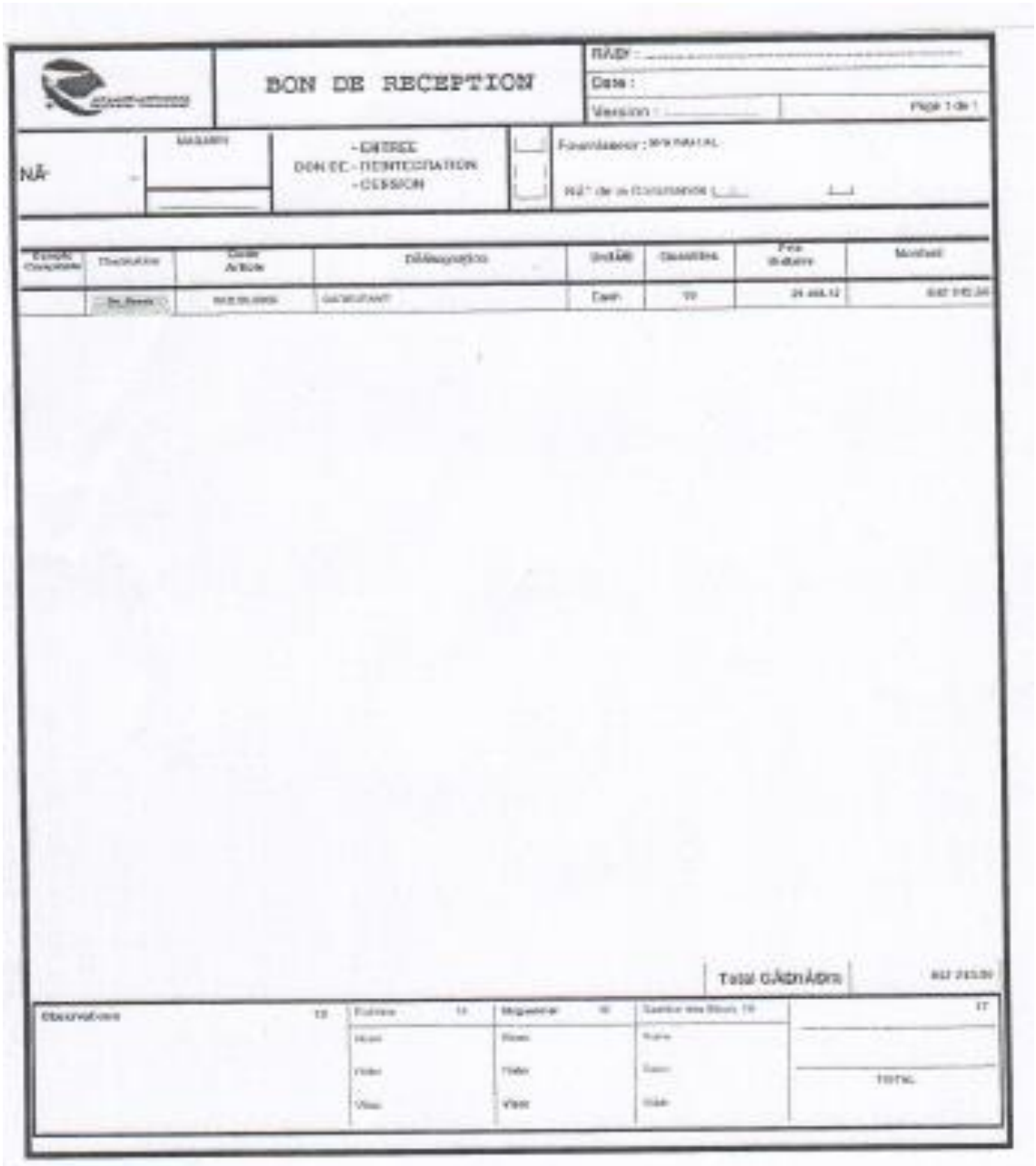
Le Directeur Opérationnel des Télécommunications
Nom :
Visa :

Siège social Route Nationale N° 5 -Cinq Maisons - Mohamadia - 16130 ALGER - ALGERIE
021.76.11.64
www.algeriatelecom.dz

P: 1 / 1

المصدر: نظام *ORACLE* لاتصالات الجزائر

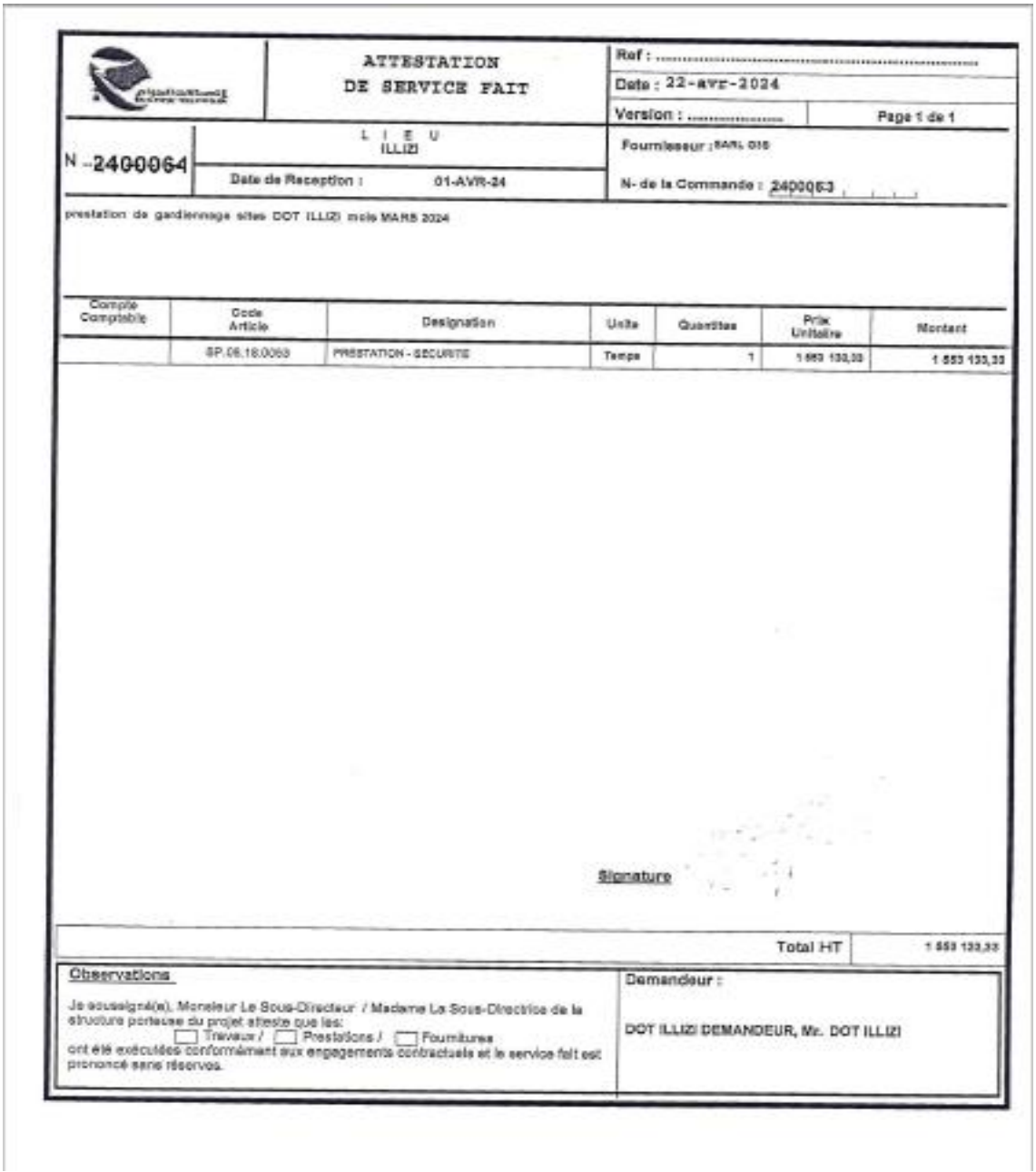
الملحق رقم (03): نموذج وصل استلام



BON DE RECEPTION

المصدر: نظام *ORACLE* لاتصالات الجزائر

الملحق رقم (04): نموذج شهادة العمل المنجز



ATTESTATION
DE SERVICE FAIT

Ref : .....
Date : 22-avr-2024
Version : .....
Page 1 de 1

N -2400064

L I E U
ILLIZI

Date de Reception : 01-AVR-24

Fournisseur : SARL GIS

N- de la Commande : 2400063

prestation de gardiennage sites DOT ILLIZI mois MARS 2024

Compte Comptable	Code Article	Designation	Unite	Quantites	Prix Unitaire	Montant
	SP.06.18.0063	PRESTATION - SECURITE	Temps	1	1 553 133,33	1 553 133,33

Signature

Total HT 1 553 133,33

Observations

Je soussigné(e), Monsieur Le Sous-Directeur / Madame La Sous-Directrice de la structure porteuse du projet atteste que les:
☐ Travaux / ☐ Prestations / ☐ Fournitures
ont été exécutées conformément aux engagements contractuels et le service fait est prononcé sans réserves.

Demandeur :

DOT ILLIZI DEMANDEUR, Mr. DOT ILLIZI

المصدر: نظام *ORACLE* لاتصالات الجزائر

الملحق رقم (05): مصفوفة تجميع الدراسات السابقة

الرقم	نوع الدراسة – عنوانها – المؤلف - السنة	متغيرات الدراسة	الجانب التطبيقي	المنهج المستخدم	الاشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية	الفرضيات	هدف الدراسة	أهم النتائج
01	اطروحة دكتوراه بعنوان : دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر في المؤسسات للمؤلف: بولفراخ ساره السنة: 2023	.التدقيق الداخلي .ادارة المخاطر	دراسة حالة(دراسة عينة مكونة من 43 مفردة موزعة على 30 مؤسسة	.المنهج التحليلي .المنهج الوصفي	.ما مدى مساهمة المدقق الداخلي في عمليات ادارة المخاطر في المؤسسات العمومية الجزائرية .ما مدى تركيز المدقق الداخلي على تقييم و تحسين نظم الرقابة الداخلية و ادارة المخاطر اثناء تنفيذه لمهمة التدقيق؟ .ما مدى مراعاة المدقق الداخلي للمخاطر عند الابلاغ عن نتائج مهمة التدقيق؟	.يأخذ المدقق الداخلي عملية ادارة المخاطر بعين الاعتبار عند تنفيذ مهمة التدقيق .يأخذ المدقق الداخلي عملية ادارة المخاطر بعين الاعتبار عند الابلاغ عن تقرير التدقيق	معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم و تحسين عمليات ادارة المخاطر في المؤسسات محل الدراسة	.يأخذ المدقق الداخلي عملية ادارة المخاطر بعين الاعتبار عند تنفيذ مهمة التدقيق .يأخذ المدقق الداخلي عملية ادارة المخاطر بعين الاعتبار عند الابلاغ عن تقرير التدقيق
02	مقال بعنوان: دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق للمؤلف: آمنة بوالقارة و محمد بوشريبة السنة: 2023	- نظام الرقابة الداخلية - مخاطر التدقيق	أداة الاستبيان لجمع البيانات، حيث تم توزيع 60 استمارة منها العادية و منها الالكترونية	.المنهج التحليلي .المنهج الوصفي	- ما دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق؟	يؤدي نظام الرقابة الداخلية الفعال دور مهما في تقييم مخاطر التدقيق من خلال تمكين المدقق من الفهم الجيد لطبيعة نشاط المؤسسة	-هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تقييم مخاطر التدقيق.	- أن نظام الرقابة الداخلية يشكل نقطة انطلاق للمدقق في مباشرة عمله، و وضع برنامج تدقيق يمنكه من الوصول إلى أهدافه المسطرة، حيث تساهم فعالية نظام الرقابة الداخلية في إعطاء المدقق نظرة عامة حول المؤسسة، و توفير أدلة إثبات تتميز بالكفاية و الملائمة، و بالتالي تمكن المدقق من اختيار العينة التي سيجري عليها اختباراته بكل سهولة.

03	مقال بعنوان: *The influence of internal audit and internal control toward prevention* للمؤلف: *Bregitta Roemkenya , MadolidiHandoyo , Banga IndahBayunitri* السنة: *2021*	-التدقيق الداخلي - منع الاحتيال في الشركة	اجراء دراسة ميدانية علي عينته تتكون من 91 عامل من هذه الشركة، و استخدمت اداة الاستبيان لجمع البيانات،	المنهج التجريبي	هل هناك تأثير للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علي منع الاحتيال في الشركة الافتصادية؟	-هناك تأثير للتدقيق والرقابة الداخلية علي منع الاحتيال في المؤسسات	هدف الباحث من خلال هذه الدراسة الى تحديد ما اذا كان هناك تأثير للتدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية على منع الاحتيال في شركة *PTPosIndonesia(Persero)* باندونغ	-أن التدقيق الداخلي و الرقابة الداخلية يؤثران على منع الاحتيال في شركة *PTPosIndonesia(Persero)* باندونغ، حيث بلغ حجم التأثير نسبة 68.8%.
04	مقال بعنوان تقدير مخاطر الرقابة الداخلية كأداة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية للمؤلف:عامر حاج دحو السنة: 2018	. مخاطر الرقابة الداخلية .تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية	دراسة حالةدور مبيعات المؤسسة	.المنهج التحليلي .المنهج الوصفي	- ما مدى مساهمة تقدير مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين الاداء في المؤسسة الاقتصادية؟	- يساعد تقييم المخاطر الرقابة الداخلية في تحسين كفاءة العمليات الداخلية في المؤسسة عن طريق تقدير مخاطر الرقابة الداخلية والتبليغ عنها.	- هدفت الى معرفة مدى مساهمة تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، و تمثلت عينتها في مؤسسة فيلامب(مصنع المصابيح بالمحمدية ولاية معسكر	- أن الهدف الرئيسي من تقييم مخاطر الرقابة الداخلية هو تحسين أداء العمليات الداخلية للمؤسسة لغرض مساعدتها في تحقيق أهدافها، و أن هناك علاقة تكامل بين تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و تحسين كفاءة العمليات الداخلية للمؤسسة.

05	أطروحة دوكتوراه بعنوان: التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و دوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية للمؤلف: عامر حاج دحو السنة: 2018	.تقييم مخاطر الرقابة الداخلية .تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية	دراسة ميدانية (دراسة عينة و المتمثلة في مجموع المؤسسات الاقتصادية التي تمسك المحاسبة المالية في ولاية معسكر)	.المنهج التحليلي .المنهج الوصفي	.ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية؟ .كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية ؟ .كيف يساهم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في التحسين من كفاءات العمليات الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية	.لا توجد فروق معنوية في تطبيق مفاهيم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يعزى الى المتغيرات الديمغرافية .يساهم التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تقييم نظام ادارة المخاطر و نظام الرقابة الداخلية و تحسينهما في المؤسسات الاقتصادية .لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية و تحسين الاداء في المؤسسة الاقتصادية عند مستوى معنوية 0.05	معرفة علاقة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية بأداء المؤسسات الاقتصادية	التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية من خلال منهجيته الخاصة و التي ترتكز على تقييم العمليات الأكثر تعرضا للمخاطر و الابلاغ عنها و اقتراح الحلول المناسبة لها من اجل الرفع من كفاءتها و فعاليته
06	أطروحة دكتوراه بعنوان: دور وأهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و ادارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمته للمؤلف: صالحي بوعلام 2018	.المراجعة الداخلية .حوكمة الشركات .إدارة المخاطر	إجراء دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الجزائر	.المنهج التحليلي .المنهج الوصفي	.كيف تنعكس مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة و ادارة المخاطر على قيمة و استمرارية المنظمة ؟ .ما هي شروط تحقيق فعالية و جودة وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمة ؟ .كيف يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي ان تساهم في تعزيز ادارة المخاطر و الرقابة الداخلية في المنظمة ؟		معرفة دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات و ادارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية و قيمة المنظمة	-أن التدقيق الداخلي و الحوكمة يلقيان اهتماما متزايدا في الجزائر، إلا أن الممارسات لا تزال تتطور و لم تنضج بعد، و أنه لا يزال يتعين علينا القيام بعمل كبير في مجال إدماج عمليات الحوكمةو إدارة المخاطر في المنظمات الجزائرية ضمن أنشطتها الرئيسية.

07	مقال بعنوان: إدراك أهمية إدارة التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر للمؤلف: مروة مويسي السنة: 2017	- التدقيق الداخلي - الحد من المخاطر	توزيع استبيان علي عينة ملائمة ممثلة للمجتمع مكونة من أفراد يعملون في مؤسسة اقتصادية	- المنهج الوصفي - المنهج التحليلي	-إلى أي مدي يدرك المحاسبين والمدققين أهمية إدارة التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر وتعزيز إدارة المخاطر؟	-هناك إدراك لأهمية ودور إدارة التدقيق الداخلي -أهمية إدراك التدقيق الداخلي في كونه يعمل علي تقييم وتحسين فعالية والحد من المخاطر	-إدراك أهمية التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر	- وجود إدارة التدقيق الداخلي وإدراك أهميتها ودورها يعمل علي الحد من المخاطر
08	اطروحة دكتوراه بعنوان: اثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق للمؤلف: سامر هايل الصباغ السنة: 2016	- مخاطر الاخطاء الجوهرية .تقييم خطر التدقيق	دراسة عينة	.المنهج التحليلي .المنهج الوصفي	هل يؤثر القياس الكمي لمخاطر الاخطاء الجوهرية في تحسين دفة تقييم خطر التدقيق ؟ .هل يوجد اختلاف معنوي بين مدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي و القياس النوعي لمخاطر الاخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات لدورة : .المبيعات و المتحصلات؟ .الحيازة و المدفوعات؟ .الأجور و الأفراد؟ .المخزون و المستودعات؟ .الحيازة الرأسمالية و اعادة الدفع؟	.لا يؤثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق .لا يوجد اختلاف معنوي بين مدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي لمخاطر الاخطاء الجوهرية و مدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس النوعي لمخاطر الاخطاء الجوهرية	اختبار اثر القياس الكمي لمخاطر الاخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق بالإضافة الى بيان معنوية الاختلافات في مدى الاجراءات الجوهرية الناجمة عن طريقتي قياس مخاطر الاخطاء الجوهرية (النوعية/الكمية)	اظهرت نتائج الدراسة جدوى استخدام الاطار المقترح للقياس الكمي لمخاطر الاخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق بالإضافة الى جدوى استخدامه في توثيق اجراءات تقييم خطر التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية

09	مقال بعنوان: تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية للمؤلف: ابراهيم بن يمينة السنة: 2016	- مخاطر الاخطاء الجوهرية	دراسة الحالة	- المنهج الوصفي - المنهج التحليلي	- ما مدي التزام محافظي الحسابات بتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية حسب ما نصت به معايير التدقيق الدولية	يقوم محافظي الحسابات بمسؤولياته الكاملة في اكتشاف الاخطاء-	هدفت إلى معرفة إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك حسب ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق، و الوقوف على مدى التزام محافظ الحسابات بهذه المعايير و درجة الاعتماد عليها	أن محافظي الحسابات يلتزمون بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية للتدقيق بنسبة كبيرة.
10	مقال بعنوان: *Risk-Oriented Internal Control: the Essence, Management Methods at Small Enterprises* للمؤلف: *Vladimir A , Piskunov A , and other السنة 2016*	- نظام الرقابة الداخلية -الاستجابة للمخاطر	اجراء دراسة ميدانية علي عينته تتكون من 255 من ممثلي الشركات الصغيرة واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات	المنهج التجريبي والمنهج الوصفي	ما مدى تاثيرتنفيذ نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الصغيرة في الاتحاد الروسي وقدرته على تحديد المخاطر والاستجابة لها في الوقت المناسب؟	ان لعدم تنفيذ نظام الرقابة الداخلية تأثير سلبي علي المؤسسات وعلي قدرتها على تحديد واكتشاف المخاطر	الهدف من هذه الدراسة هو تقييم مدى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الصغيرة في الاتحاد الروسي، وقدرته على تحديد المخاطر والاستجابة لها في الوقت المناسب	لتقليل العواقب السلبية الناتجة عن حدوث المخاطر وتحقيق أهداف الشركات الصغيرة لابد من انشاء نظام رقابة داخلية قائم على المخاطر

11	*مقال بعنوان:* *The role of a company's internal control system in fraud prevention* *للمؤلف:* *Dragomir Dimitrijevic, Vesna Milovanvic, Vladimir Stancic* *السنة: 2015*	- جودة الرقابة الداخلي - الضوابط الداخلية	دراسة حالة	المنهج الوصفي	كيف يتم تحديد جودة الرقابة الداخلية وضبطها لتخلص من التلاعب والاحتيال داخل المؤسسات ؟	يؤثر الضبط الداخلي الفعال على الكشف عن التلاعب والاحتيال داخل المؤسسات ويقليل منه	اظهار كيفية تحسين الجودة الشاملة للرقابة من خلال الضوابط الداخلية، والاشارة الى نظام الرقابة الداخلية المتطور على أنه يمثل حاجزا وقائيا ضد مختلف انواع التلاعب بالبيانات والاحتيال داخل الشركات	أن المهمة الأساسية للرقابة الداخلية ليست العثور على سبب الاحتيال وإنما اكتشاف ووقف المزيد من التوسع في الاحتيال، ولكي يحقق ذلك يجب ان يكون مصمما بشكل جيد، كما ينبغي أن يتعاون مع الضوابط ا لأخرى (التدقيق الخارجي والمحاسبة الجبائية)، وتنفيذ أساليب و تقنيات جديدة
12	*اطروحة دوكتوراه بعنوان:* *La contribution du controle interne et de l'audit au gouvernement d'entrprise* *للمؤلف:* *Eustache Ebondo* *السنة: 2015*	- أنظمة الرقابة الداخلية - حوكمة الشركات	- أداة الاستبيان - أداة المقابلة	- المنهج الوصفي والمنهج التحليلي	ما مدى مساهمة أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق في حوكمة الشركات وفي حل النزاعات التنظيمية في الشركات؟	ان الجودة العالية للرقابة الداخلية والتدقيق تلعب دور مهم في حل النزاعات داخل الشركات	الى معرفة مدى مساهمة أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق في حوكمة الشركات وفي حل النزاعات التنظيمية على أفضل وجه، وتمثلت عينتها في مجموعة من الاداريين في شركات مختلفة	أنه لا يمكن للرقابة الداخلية والتدقيق أن تساهم في حوكمة الشركات وحل النزاعات إلا إذا كانت ذات جودة عالية، وتحظى هذه الجودة بتقدير الجهات المعنية بالرقابة والتدقيق

13	رسالة ماجيستير بعنوان: دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصاد للمؤلف: ميلود عزوز السنة: 2007	- دور المراجعة - الرقابة الداجلية	المقابلة والاستبيان	- المنهج الوصفي - المنهج التحليلي	ما هو دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية؟	المراجعة الخارجية هي أداة إدارة للإدارة العامة للمؤسسة تمنع حدوث الاخطاء في المؤسسة	هدفت هذه الدراسة محاولة اظهار دور و مهام المراجعة الخارجية و مدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية، و إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية	أن المراجعة الخارجية هي أداة إدارة للإدارة العامة للمؤسسة، تعمل على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و منع و تقليل حدوث الأخطاء، و أيضا الحد من الاسراف و الضياع، الشيء الذي يزيد من المردودية و تحسين الأداء، و بالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة و الحفاظ على سمعتها.
14	مقال بعنوان: *Risk management the reinvention of internal control and the changingrole of internal audit* للمؤلف: *Page and Spire* السنة: 2003	- نظام الرقابة الداخلية - المخاطر المرتبطة بتقارير التحكم المؤسسي	اجراء دراسة ميدانية علي مجموعة من العينات للمؤسسات الاقتصادية في انجلترا واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات	المنهج التجريبي	هل يساهم نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر؟	هناك علاقة طردية بين قوة نظام الرقابة الداخلي و الحد والتقليل من المخاطر التي تكون في المؤسسة	الى معرفة درجة مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر المرتبطة بتقارير التحكم المؤسسي والدور الجيد للمدقق الداخلي للتقليل من هذه المخاطر	أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلي قوي وفعال كان بالإمكان التقليل من المخاطر التي تواجه المشروع، وإن التطور الكبير في ادارة الشركات يتطلب الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي وتحليل التقارير المالية الصادرة منه لمواجهة وإدارة المخاطر

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفهرس

العناوين **رقم الصفحة**

اهداء..... II-I

شكروعرفان III

فهرس المحتويات .....V-IV

فهرس الجداول VI

فهرس الاشكال..... VII

قائمة الملاحق..... VII

قائمة الاختصارات والرموز..... IX

مقدمة ..... أ-د

الفصل الأول: الاطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد 02

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية 03

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية. 03

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية. 03

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية. 04

الفرع الثالث: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية..... 05

الفرع الرابع: أنواع أنظمة الرقابة الداخلية..... 07

المطلب الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية. 10

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية..... 10

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية. 13

المطلب الثالث: درجة ارتباط التدقيق بنظام الرقابة الداخلية. 14

الفرع الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق. 15

الفرع الثاني: معايير التدقيق. 18

الفرع الثالث: علاقة التدقيق بنظام الرقابة الداخلية. 19

المبحث الثاني: عموميات حول مخاطر التدقيق 21

المطلب الأول: ماهية مخاطر التدقيق. 21

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق. 21

الفرع الثاني: أنواع مخاطر التدقيق. 22

الفرع الثالث: مستويات مخاطر التدقيق. 24

المطلب الثاني: مخاطر التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية..... 27

الفرع الأول: المعيار 300(تخطيط تدقيق الكشوف المالية). 27

الفرع الثاني: المعيار 315(تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها). 28

الفرع الثالث: المعيار 320(الاهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق). 29

الفرع الرابع: المعيار 330(استجابات المدقق للمخاطر المقدرة). 30

الفرع الخامس: المعيار 402(تخطيط تدقيق الكشوف المالية) 31

الفرع السادس: المعيار 450(تخطيط تدقيق الكشوف المالية). 32

المطلب الثالث: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية..... 33

الفرع الأول: الاستبيان..... 33

الفرع الثاني: الملخص التذكيري..... 33

الفرع الثالث: التقرير الوصفي. 34

الفرع الرابع: فحص النظام المحاسبي..... 34

الفرع الخامس: خرائط التدفق 34

المبحث الثالث: الدراسات السابقة 36

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية. 36

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية..... 39

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها. 41

الفرع الأول: مناقشة الدراسات السابقة. 41

الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة. 42

خلاصة 44

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي

تمهيد 46

المبحث الاول: تقديم عام حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي. 47

المطلب الأول: لمحة حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر ايليزي..... 47

الفرع الأول: التعريف بمجمع اتصالات الجزائر..... 47

الفرع الثاني: نظرة حول المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي. 49

الفرع الثالث: دائرة المالية والمحاسبة للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر-ايليزي. 50

المطلب الثاني: لمحة عن نظام المعلومات المحاسبي – اوراكل 52

الفرع الأول: تعريف اوراكل..... 52

الفرع الثاني: مميزات نظام اوراكل. 53

الفرع الثالث: ركائز نظام اوراكل. 53

الفرع الرابع: أهم أدوات نظام اوراكل..... 53

الفرع الخامس: شركة اوراكل..... 53

المطلب الثالث: وصف نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة. 54

الفرع الأول: انواع الرقابة الداخلية على مستوى المديرية محل الدراسة. 54

الفرع الثاني: الاجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمديرية. 55

المبحث الثاني: آليات نظام الرقابة الداخلية وعملية التدقيق بالمديرية محل الدراسة. 57

المطلب الأول: الأساليب الرقابية المستخدمة في المديرية محل الدراسة. 57

الفرع الأول: الملاحظات الشخصية. 57

الفرع الثاني: الرقابة على الموارد البشرية. 57

الفرع الثالث: الرقابة الآلية. 57

المطلب الثاني: اجراءات الرقابة الداخلية عبر نظام أوراكل..... 58

الفرع الأول: الرقابة العامة..... 58

الفرع الثاني: الرقابة على التطبيقات. 60
الفرع الثالث: اجراءات المطابقة. 62
الفرع الرابع: اجراءات الرقابة على المشتريات. 63
الفرع الخامس: اجراءات الرقابة على المبيعات. 67
الفرع السادس: اجراءات الرقابة على انجاز الاشغال. 71

المطلب الثالث: وصف عملية التدقيق للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر- ايليزي..... 72

الفرع الاول: التدقيق الداخلي..... 72
الفرع الثاني: التدقيق الخارجي. 74

المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة، ومدى مساهمة النظام في الكشف عن المخاطر الجوهرية. 75

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمديرية محل الدراسة. 75

المطلب الثاني: تحليل نتائج التقييم. 76

الفرع الاول: نقاط القوة. 76
الفرع الثاني: نقاط الضعف. 77

المطلب الثالث: التوصيات المقترحة لتحسين نظام الرقابة الداخلية..... 78

خلاصة 79

الخاتمة..... 81

قائمة المراجع 85- 89

الملاحق

الفهرس

الملخص

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن المخاطر الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية، بناء على هذا حاولنا تحديد المفاهيم المتعلقة بكل من نظام الرقابة الداخلية، التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، ثم مخاطر التدقيق، ولتجسيد هذا في الواقع قمنا باختيار المديرية العملياتية لاتصالات الجزائر – ايليزي – للدراسة، و تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد على مستواها، ومدى مساهمته في الكشف عن المخاطر الجوهرية لمواجهتها و الحد منها.

وتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجزء النظري، ومنهج دراسة حالة في الجزء التطبيقي، وذلك اعتمادا على أداتي المقابلة الشخصية والملاحظة، اضافة الى الاطلاع على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج أهمها:

- ضرورة التقييم المستمر و الدوري لنظام الرقابة الداخلية، للتمكن من معرفة نقاط القوة وتعزيزها، ومعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها، مما يزيد من فعاليته وكفاءته، وقدرته على الكشف عن المخاطر الجوهرية.

الكلمات المفتاحية: نظام رقابة داخلية، تدقيق، مخاطر تدقيق، مؤسسة اقتصادية.

Summary

This study aimed to know the importance of evaluating the internal control system to reveal the fundamental risks in the economic institution, based on this, we tried to define the concepts related to the internal control system, internal and external audit, then audit risks, and to embody this in reality we chose the operations directorate for Telecommunications, Algeria- Illizi- to study and evaluate the internal control system adopted at its level, and the extern of its contribution to detecting significant risks, confront and reduce them.

The descriptive approach was relied upon in the theoretical part, and a case study approach in the applied part, based on the personal interview and observation tools, in addition to reviewing the documents provided by institution, and through this study, a set of results were reached, the most important of which is:

- *The necessity of continuous and periodic evaluation of the internal control system to be able to identify and enhance its strengths, and to know the week points and work to correct them, which increases its effectiveness and efficiency, and its ability to detect substantial risks.*

***Keywords**: Internal Control System, Audit, Risks Audit, Economic Institution.*