

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص : محاسبة وتدقيق .

بعنوان:

دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام
الرقابة الداخلية وفق لنظام ال COSO.
دراسة حالة مؤسسة سونلغاز البويرة.

تحت إشراف :
أ.د شكري معمر سعاد

من إعداد الطالبتين:
➤ صبايحي فيروز.
➤ بلخيري نادية.

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة البويرة	أستاذ .	أ.د. أمداحي محمد
مشرفا	جامعة البويرة	أستاذ .	أ.د شكري معمر سعاد.
مناقشا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر -أ-	د. رحيم سعيد.

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرٌ وَ عَرَفَانٌ

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " التحدث بنعمة الله شكر، وتركها كفر، ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله".

ما سلكنا البدايات إلا بتيسيره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضلله، الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه، ونشهد أن لا اله إلا الله وحده لا شريك له ونشهد أن سيدنا ونبينا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه وعلى اله وأصحابه وأتباعه وسلم.

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع، نتقدم بجزيل الشكر إلى الوالدين العزيزين الذين أعانونا وشجعونا على الاستمرار في مسيرة العلم والنجاح، كما نتوجه بجزيل الشكر إلى من شرفتنا بإشرافها على بحثنا الأستاذة الدكتورة "شكري معمر سعاد" التي لم تكفي حروف هذه المذكرة لإيفاءها حقها لصبرها وعلى كل الجهود التي بذلتها معنا كما لا يفوتنا أن نحيي فيها روح المسؤولية والالتزام وتواضعها الكبير معنا. كما نتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة ممثلة في الأستاذ الدكتور "مداحي محمد" رئيسا والدكتور "رحيم سعيد" مناقشا لتفضلهم بالموافقة على مناقشة مذكرتنا وعلى ما سيبدونه من ملاحظات وتوجيهات قيمة وبناءة تثري هذا العمل.

كما نتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذة الدكتورة "بوسيعين تسعديت" أستاذتنا الفاضلة لك منا كل الشاء والتقدير بعدد حبات المطر وألوان الزهر شكرا لأنك كنت لنا بمثابة الأخت والصديقة لك منا كل معاني الحب والتقدير.

كما أؤف عبارات الشكر والود إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو من بعيد لانجاز هذا العمل

"والله الموفق وبه نستعين"

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، مضى الكثير من العمر ولا اعلم كيف مضت تلك الأعوام بهذه السرعة، ها أنا اليوم القي كلمة وداعي لمن أحب، وها هو الوقت يسرق منا لحظتنا، وأنا الآن على آخر محطاتي ساترك المكان ولكن ستبقى الذكرى في زوايا قلبي قبل عقلي، وفعلا من قال أنا لها نالها، وأنا لها وإن أبت رغما عنها أتيت بها، لم يكن الحلم سهلا ولا الطريق أخضرا ولكني فعلتها ونلتها.

اهدي تخرجي

إلى من شرفني بحمل اسمه إلى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبدا، من بذل الغالي والنفيس واستمدت منه قوتي واعتزاي بنفسي، إلى من كلل العرق جبينه وعلمني دون انتظار، إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم، إلى أستاذي في هذه الحياة إلى سندي وحزام ظهري، والذي العزيز حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى أملي في الحياة وقرة عيني، إلى من كان دعائها سر نجاحي، إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ونبض قلبي، إلى من تستقبلني بابتسامة وتودعني بدعاء، إلى من احتضنتني بقلبها قبل يدها إلى تلك الإنسانية العظيمة صاحبة احن روح وأجمل قلب، التي لطالما تمنيت أن تقرأ عينها برؤيتي في يوم كهذا، إلى جنتي أمي حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى الشموع التي تنير لي الطريق، إلى من انتظروا هذه اللحظة كثيرا ليفخروا بي كما افخر بهم وبوجودهم، إلى ضلعي الثابت وملهم نجاحي، إلى من شددت عضدي بهم فكانوا يناعي ارتوي منها، إلى خيرة أيامي وصفوقها إلى قرة عيني أخي وأختي حفظكم الله ورعاكم.

إلى من كانوا عوننا وسندا في هذا الطريق للأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين وأصحاب الشدائد.

إلى الأقلام التي لا تحف أساتذتي الكرام الذين لم يتوانوا في مد يد العون لنا.

إلى كل من وقعت عيناه على هذا النص أهديكم هذا الانجاز وثمره نجاحي الذي لطالما تمنيته ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته بفضل من الله عز وجل فالحمد لله على ما وهبني وأسأله أن ينفعني بما علمني ويعلمني ما اجهل ويجعله حجة لي لا علي

الطالبة: صبايحي فيروز.

إهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

(وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين)

وبكل ما أتينا من مشاعر وحب أهدي تخرجي

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والتعلم، إلى معلمي الأول الذي لا طالما رافقتني كلماته كنجوم تضيء لي
الدرب، إلى من شهد معي بداية الطريق وانتظر معي نهايته ولكن أمر الله كان أسبق، إلى فقيدي قلبي الحاضر في الروح قبل
الأمكنة (أبي رحمه الله)

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها، وسهلت لي الشدائد بدعائها، إلى القلب الحنون سر قوتي
ونجاحي ووهج حياتي (أمي حفظها الله وأطال في عمرها)

إلى من شد الله بهم عضدي فكانوا خير معين (أخواني وأخواتي)

لرفاق السنين، ولكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق. ممتنة لكم جميعاً.

ما كنت لأصل لولا فضلكم من بعد الله.

وأخيراً الشكر الوصول لنفسي على الصبر والعزيمة والإصرار ها أنا اليوم أختتم كل ما مررت فيه بفخر ونجاح الحمد لله من
قبل وبعد راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني فاللهم دروب تليق بعبثنا ووصول يليق بمجهودنا.

الطالبة: بلخيري نادية.

الملخص

1. الملخص:

التدقيق الداخلي هو نشاط تأكيدى واستشارى مستقل وموضوعى مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال اتباع نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر وجودة الرقابة الداخلية والحوكمة. في معظم المؤسسات في الوقت الحاضر لا يعمل التدقيق الداخلي كمراجع للرقابة الداخلية فحسب، بل يلعب أيضا دورا مهما كمقيم لمخاطر الأعمال. أما نظام الرقابة الداخلية فهو عبارة عن مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة لتمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها. إنها عملية مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف العمل.

ووفق ما جاءت به لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO)، من المتوقع أن يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر ومن ثم وضع استراتيجيات لإدارة المخاطر من خلال تطوير إجراءات الرقابة الممنهجة والمنظمة، ومن ثم فإن الهدف من هذه الدراسة هو اكتشاف مدى تأثير فعالية التدقيق الداخلي على تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز بالبويرة. تم النظر إلى مكونات الرقابة الداخلية من منظور هذه اللجنة (COSO) بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال وأخيرا المراقبة. هذه الدراسة هي دراسة مفاهيمية يتم إجراؤها من خلال مراجعة الدراسات السابقة كتصميمات بحثية ويلخص هذا البحث إلى أن فعالية التدقيق الداخلي قد تساهم في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO في المؤسسة محل الدراسة ويحتاج إلى إثباته تجريبيا من خلال الدراسة الميدانية.

الكلمات المفتاحية: فعالية التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، منظمة ال COSO.

II. Abstract:

Internal audit is an independent and objective assurance and advisory activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization achieve its objectives by taking a systematic and disciplined approach to evaluating and improving the effectiveness of risk management processes and the quality of internal control and governance. In most organizations nowadays internal audit not only acts as an auditor of internal control, but also plays an important role as an assessor of business risks .

The internal control system is a set of policies and procedures established by management to enable the organization to achieve its goals. It is a process designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of business objectives.

According to what was stated by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), internal audit is expected to assess risks and then develop risk management strategies by developing systematic and organized control procedures. Therefore, the aim of this study is to discover the extent to which the effectiveness of internal auditing affects Improving the quality of the internal control system in the Sonelgaz Foundation in Bouira. The internal control components were looked at from the perspective of this committee (coso): the control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and finally monitoring. This study is a conceptual study that is conducted by reviewing previous studies as research designs. This research concludes that the effectiveness of internal audit may contribute to improving the quality of the internal control system according to the COSO in the institution under study and needs to be proven experimentally through a field study.

Keywords: effectiveness of internal audit, internal control, COSSO

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
/	كلمة شكر
/	الإهداءات
II	الملخص
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
مقدمة	
ب	1. توطئة
ت	2. إشكالية الدراسة
ت	3. فرضيات الدراسة
ت	4. مبررات اختيار موضوع الدراسة
ث	5. أهمية الدراسة
ث-ج	6. أهداف الدراسة
ج	7. حدود الدراسة
ج	8. منهج الدراسة والأدوات المستعملة
ح	9. هيكل الدراسة
الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية	
02	تمهيد الفصل
12-03	المبحث الأول: الدراسات السابقة والقيمة المضافة
03	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
06	المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
12	المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية
21-13	المبحث الثاني: ماهية فعالية التدقيق الداخلي. (المتغير الأول للدراسة)
13	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: محددات فعالية التدقيق الداخلي
21	المطلب الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي في ظل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

35-27	المبحث الثالث: آليات تفعيل الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO (المتغير الثاني للدراسة)
27	المطلب الأول: إطار الرقابة الداخلية وفق COSO.
33	المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO.
35	المطلب الثالث: اجراءات التدقيق الداخلي لتقييم مكونات الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO.
39	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز بالبويرة
41	تمهيد الفصل
51-42	المبحث الأول: البطاقة الفنية للمؤسسة محل الدراسة
42	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.
44	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع (سونلغاز) البويرة.
51	المطلب الثالث: مهام وأهداف مديرية التوزيع سونلغاز البويرة.
65-53	المبحث الثاني: بيانات الدراسة التطبيقية وكيفية الحصول عليها.
53	المطلب الأول: إعداد الاستقصاء
61	المطلب الثاني: ورقة تحليل المشكلات FRAP.
65	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام بيان ايشيكاوا
80-70	المبحث الثالث: إجراءات تقييم الرقابة الداخلية وفق COSO.
70	المطلب الأول: تحديد وتقييم المخاطر
75	المطلب الثاني: إجراءات التحليلية كآلية لتقييم المخاطر في المؤسسة.
80	المطلب الثالث: إعداد تقرير التدقيق الداخلي.
83	خلاصة الفصل الثاني
	الخاتمة
85	1. نتائج الدراسة
87	2. اختبار فرضيات الدراسة
88	3. اقتراحات الدراسة
89	4. آفاق الدراسة
91	قائمة المراجع
97	الملاحق

قوائم الجداول، الأشكال والملامح

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	11-6
02	جدول الاستقصاء	57-56
03	FRAP حول الأوامر الإدارية التي تحدد المهام في المؤسسة	61
04	FRAP لتقييم أداء العاملين	62
05	FRAP حول عملية التواصل بين الرؤساء والمرؤوسين	63-62
06	FRAP لافتقار الموظف إلى عامل التحفيز في المؤسسة	64-63
07	FRAP لعدم اعتماد المؤسسة على مخرجات العمليات التشغيلية في قياس جودة العمل	65-64
08	المخاطر التشغيلية المحتملة في مصلحة الموارد البشرية	70
09	تصنيف المخاطر المحتملة لمصلحة الموارد البشرية	71
10	سجل تقييم المخاطر المحتملة	73-71
11	تطور رأس مال المؤسسة خلال سنتي 2020-2021	75
12	تطور رأس مال المؤسسة خلال سنتي 2021-2022	76
13	المقارنة بين أهم عناصر TCR لسنتي 2021-2022	78
14	المقارنة بين أهم نسب المالية لسنتي 2021-2022	79

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق الداخلي	18
02	مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي	21
03	إطار عمل COSO لسنة 1992 ووفقا لتحسينات 2013	30
04	نموذج الخطوط الثلاثة لمعهد المدققين الداخليين	32
05	العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي	33
06	مكونات الرقابة الداخلية وفق ال COSO	35
07	المراقبة المطبقة على الرقابة الداخلية	36
08	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع (سونلغاز) البويرة	45
09	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	47
10	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوسط	54
11	الامر بالمهمة	55
12	مدى تطبيق بيئة الرقابة والمعلومات والاتصال وفق ال COSO	60
13	بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن مشكل إعداد برنامج الرقابة الداخلية	66
14	بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن مستوى الأداء في المؤسسة	66
15	بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن عدم وجود تواصل في المؤسسة	67
16	بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن عدم وجود نظام للتحفيز داخل المؤسسة	68
17	بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن مشكل قياس جودة العمل	69
18	مدى الالتزام بتقييم المخاطر للرقابة الداخلية وفق ال COSO	73
19	مكعب COSO الشامل لتقييم نظام الرقابة الداخلية	74
20	نموذج تقرير التدقيق الداخلي حول مصلحة الموارد البشرية	81

قائمة الاختصارات

المختصر	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
COSO	Committee of sponsoring organization.	لجنة المنظمات الراعية لتريدواي.
IIA	Institute of Internal Auditors.	معهد المدققين الداخليين
AAA	American Accounting Association .	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	America Institute of Certificated Public Accountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
FEI	Financial Exécutive International.	المديرين الماليين الدوليين
IMA	Institute of Management Accountants.	معهد المحاسبين الإداريين
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners.	جمعية الاحتيال المعتمدين
NACD	National Association of Croporate Directors.	الرابطة الوطنية لمراء الشركات
AMF	Autorité des Marché Financiers.	هيئة الأسواق المالية الفرنسية

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	الميزانية المالية لسنة 2021	97
02	الميزانية المالية لسنة 2022	99
03	حساب النتائج لسنة 2021	101
04	حساب النتائج لسنة 2022	102
05	تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة سونلغاز	103

مقدمة

1-توطئة:

مع ظهور الأزمات المالية نتيجة انتشار الفساد المالي والإداري الذي عرفتة المؤسسات الاقتصادية بسبب فصل الملكية عن التسيير، والاستعانة بالوكلاء الذين يقومون بالأعمال التسييرية نيابة عن الموكلين أصبح من الضروري البحث عن أساليب لحماية أصول وممتلكات المؤسسة من السرقة فكانت الرقابة الداخلية هي الأسلوب الرقابي المساعد على حماية أصول المؤسسة وضمان استمرارية المؤسسة، كونها تمثل مجموعة من التعليمات والقوانين التي تنظم مختلف الأنشطة في المؤسسة، كما زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من طرف المنظمات الدولية ومنها لجنة COSO باعتبارها أو أول هيئة أنشئت لمكافحة الاحتيال، والتي سهرت على إنشاء إطار متكامل للرقابة الداخلية يضم مجموعة من المكونات أهمها بيئة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

كما أن الرغبة في تطبيق الرقابة الجيدة في المؤسسة قد ساعد على ظهور التدقيق الداخلي كأسلوب رقابي واستشاري في المؤسسة الاقتصادية، باعتباره وظيفة داخل المؤسسة يقوم على فحص وتقييم هذا النظام وتقديم إرشادات حول نقاط الضعف فيه للإدارة العليا، وعرف التدقيق الداخلي تطورا ملحوظا بتطور أنشطة المؤسسة وصولا إلى ما هو عليه اليوم، خاصة مع الدور الذي قدمه معهد المدققين الداخليين في تحسين هذه الوظيفة بإصدار العديد من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي والتي ساهمت في التوجه الحديث له القائم على إدارة المخاطر، بخلاف ذلك فإنه مسؤول عن تقديم إرشادات حول كيفية تحسين أنظمة التحكم، وفي الوقت نفسه تتكون الرقابة الداخلية من الإجراءات والسياسات التي طورتها لجنة (COSO) بشكل أساسي لإدارة المخاطر وتوفير ضمانات معقولة للمؤسسة في تحقيق أهدافها لضمان موثوقية التقارير المالية وكفاءة وفعالية عملياتها وذلك من خلال مكوناتها الخمسة الصادرة من نفس اللجنة.

وحتى يتمكن المدقق الداخلي من القيام بدوره الرقابي والاستشاري لضمان جودة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، لا بد من التزامه بمجموعة من المحددات التي تساهم في تحقيق فعاليته أهمها ضمان استقلاليته عن أطراف الوكالة من أجل أداء مهمته بنزاهة وموضوعية، ونظرا لأهمية الخدمات الاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية حول كل من فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر أردنا التركيز في موضوعنا هذا على إظهار دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفقا لمتطلبات لجنة COSO من خلال مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة.

2- إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق ذكره تظهر إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

"إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO في مؤسسة سونلغاز بالبويرة؟"

3- الأسئلة الفرعية:

انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما هي محددات فعالية التدقيق الداخلي؟
- ما هي مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO؟
- هل تساعد فعالية التدقيق الداخلي على تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO في مؤسسة سونلغاز بالبويرة؟

4-فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة انطلاقاً من الفرضيات التالية كإجابة مبدئية:

- تتمثل محددات فعالية التدقيق الداخلي في مجموعة من المعايير التي يجب أن يلتزم بها أثناء أداء مهمته كالاستقلالية والكفاءة والمهارة؛
- تتمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO في بيئة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتوفير المعلومات والاتصال؛
- تساعد فعالية التدقيق الداخلي على تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO في مؤسسة سونلغاز بالبويرة كونها تعزز جودة التدقيق الداخلي.

5-مبررات اختيار موضوع الدراسة:

يعود اختيار هذا الموضوع إلى جملة من المبررات منها:

- الرغبة الشخصية في معالجة هذا الموضوع؛
- موضوع البحث متوافق مع مجال التخصص (محاسبة وتدقيق).
- الرغبة في التعرف على كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل التوجهات الحديثة للتدقيق الداخلي القائم على المخاطر؛
- المكانة التي تحظى بها المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في تطوير مهنة التدقيق الداخلي؛
- المكانة التي يحظى بها نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة وضمان استمراريتها؛

- مكانة الاستقلالية والكفاءة والمهارة في تعزيز جودة التدقيق الداخلي وبالتالي تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي القام على المخاطر في تحديد المخاطر وإدارتها بصورة فعالة لضمان تحسين إجراءات الرقابة الداخلية؛
- الرغبة في إظهار دور مكعب COSO في تقييم مكونات نظام الرقابة في مؤسسة سونلغاز، وذلك بغرض معرفة أهم المكونات المطبقة في المؤسسة وغير المطبقة.

6-أهمية الدراسة:

تظهر أهمية من خلال الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، على اعتبار أن هذا الأخير يمثل ركيزة أساسية لنشاط المؤسسة ولتحقيق أهدافها، خاصة في ظل المنافسة التي تعرفها المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن، كما تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الذي تؤديه المنظمات الدولية في تطوير كل من نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، خاصة وأن هذا الأخير هو أحد أهم الآليات للرقابة الداخلية، منها معهد المدققين الداخليين الذي أخذ على عاتقه تطوير وتنظيم مهنة التدقيق الداخلي بإصداره لمجموعة من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وآخرها الإصدار الذي جاء في بداية الثلاثي الأول من سنة 2024، والذي أصدر العديد من التوجهات الحديثة للتدقيق الداخلي أهمها التدقيق القائم على المخاطر، وهذا ما سنحاول عرضه في الجانب التطبيقي، نظرا لارتباطه بنظام الرقابة الداخلية على اعتبار أن هذه الأخير قد عرفت تطورات أيضا تماشيا مع مكونات لجنة COSO للرقابة الداخلية التي تؤكد على كل بيئة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

كما تظهر أيضا أهمية هذه الدراسة من خلال تحديد أهم محددات فعالية التدقيق الداخلي من كفاءة ومهارة واستقلالية لضمان تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وهذا من خلال اتباع المدقق الداخلي لمجموعة من الإجراءات لتقييم هذا النظام بداية ببطاقة الاستقصاء واستخراج نقاط القوة والضعف، ومن ثم معالجة نقاط الضعف هذه باستخدام ورقة تحليل المشكلات FRAP وتحليل المخاطر وتصنيفها وكذا استعمال بيان إشيكاوا لتبيان أسباب الانحرافات.

7-أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها ما يلي:

- إظهار محددات فعالية التدقيق الداخلي؛
- تبيان دور لجنة COSO في تطوير نظام الرقابة الداخلية؛
- إظهار مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق متطلبات لجنة COSO؛
- إظهار دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة؛

- إظهار أهم الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المدقق الداخلي لتفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- تبيان مكانة نظام الرقابة الداخلي كركيزة أساسية لمتابعة نشاط المؤسسة وضمان استمرارها؛
- إظهار دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- إظهار دور المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في تطوير مهنة التدقيق الداخلي؛
- إظهار المخاطر التي تعاني منها المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بالبويرة وفقا لمنظمة COSO وكيفية إدارة هذه المخاطر؛
- إظهار كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة بالاعتماد على محددات فعالية التدقيق الداخلي.
- إظهار استعمال المدقق الداخلي لكل من بيان إيشيكاوا وورقة تحليل المخاطر FRAP في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية.

8-حدود الدراسة:

تتمثل الحدود التي أجريت في إطارها هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** بغرض معالجة إشكالية دراستنا قمنا اسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال مؤسسة سونلغاز بالبويرة؛
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمنية لدراستنا في تحليل القوائم المالية للمؤسسة خلال السنوات 2020-2022.

9-منهج الدراسة والأدوات المستعملة:

لمعالجة فصول هذه الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال ابراز مختلف المفاهيم المتعلقة بفعالية التدقيق الداخلي وعلاقته بتحسين نظام الرقابة الداخلية وفق متطلبات COSO، وكذا جمع المعلومات من مؤسسة سونلغاز عن طريق الاستقصاء والقوائم المالية وتحليلها بمختلف الأساليب التي يعتمد عليها المدقق الداخلي من استمارة الاستقصاء وورقة تحليل المشكلات لتقييم المخاطر.

ومن أجل ذلك اعتمدنا على مجموعة من الأدوات ممثلة في الكتب العلمية ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه، وكذا المقالات والمواقع الإلكترونية الرسمية لهيئة المدققين الداخليين ولجنة COSO وكذا قائمة الاستقصاء وورقة تحليل المشكلات لتقييم المخاطر وبيان إيشيكاوا.

10- هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على جملة التساؤلات المطروحة ومعالجة موضوع الدراسة، تم تقسيم هذه الأخيرة إلى مجموعة من الفصول تسبقها مقدمة وتليها خاتمة، وذلك وفقا للشكل التالي:

- **مقدمة:** وتم عرض فيها إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية وفرضياتها بالإضافة إلى أهمية الموضوع والهدف من الدراسة والمنهج المتبع، والأدوات المستعملة وكذا هيكل الدراسة؛
- **الفصل الأول:** وقد تضمن هذا الفصل الجانب النظري للدراسة، حيث تم عرضه في ثلاثة مباحث بداية بعرض الدراسات السابقة والقيمة المضافة، ومن ثم عرض ماهية فعالية التدقيق الداخلي وصولا في المبحث الأخير إلى التطرق إلى آليات تفعيل الرقابة الداخلية وفق نظام COSO؛
- **الفصل الثاني:** وتمثل في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، فقد تم إجراءه في مؤسسة سونلغاز بالبويرة، وتم تقسيمه أيضا إلى ثلاثة مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى بطاقة فنية حول مؤسسة سونلغاز، ومن ثم التطرق إلى آليات التدقيق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الأخير فقد خصص لدراسة إجراءات تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO؛
- **الخاتمة:** وقد جاء فيها حوصلة للموضوع، ونتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج المستخلصة من هذه الدراسة، بالإضافة إلى تقديم توصيات واقتراحات وكذا آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

عموميات حول فعالية التدقيق
الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق
ال COSO

عرفت المؤسسات الاقتصادية في وقتنا الراهن العديد من التحديات العالمية بما فيها اشتداد المنافسة العالمية، وخاصة بعد القفزة النوعية التي عرفها الاقتصاد العالمي في مجال التطور التكنولوجي وما صاحبه من تحول رقمي لتلك المؤسسات، الأمر الذي يتطلب تحسين في مجال الرقابة الداخلية لها على اعتبار هذه الأخير تمثل المرتكز الأساسي لمتابعة أنشطة المؤسسة وتحقيق أهدافها وضمان استمراريتها، مع أدى بلجنة COSO إلى وضع إطار خاص بنظام الرقابة الداخلية بغرض تحسين كفاءته.

وفي ظل التطورات التي عرفتتها المؤسسات الاقتصادية وتوسع نشاطها ظهر التدقيق الداخلي كآلية رقابية تعمل على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها بما يساهم في تحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير، ولكن ذلك يتطلب مجموعة من المقومات لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي وهذا ما سنحاول عرضه في هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** الدراسات السابقة والقيمة المضافة؛
- **المبحث الثاني:** ماهية فعالية التدقيق الداخلي؛
- **المبحث الثالث:** آليات تفعيل الرقابة الداخلية وفق نظام COSO

المبحث الأول: الدراسات السابقة والقيمة المضافة

بعد تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية بسبب فصل الملكية عن التسيير وما صاحبه من إفلاس العديد من المؤسسات، أصبح التدقيق الداخلي ضرورة حتمية للمؤسسات الاقتصادية من أجل حماية أصولها والتأكد من فعالية أساليبها الرقابية، حيث أن هذه الأخيرة هي الركيزة الأساسية لممارسة نشاط المؤسسة، الأمر الذي تتطلب من المنظمات والجمعيات الدولية الاهتمام بها خاصة لجنة COSO التي وضعت إجراءات خاصة لنظام الرقابة الداخلية لضمان فعاليته، وفي ظل معالجتنا لجوانب موضوعنا اطلعنا على مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوعنا، حيث سنقوم في هذا المبحث بعرضها ومن ثم مقارنتها بدراستنا الحالية، وصولاً إلى عرض القيمة المضافة لهذه الدراسة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

بناءً على المسح المكتبي الذي قمنا به واطلعنا على المراجع الالكترونية ذات الصلة بموضوعنا سنقوم بعرض أهم الدراسات التي تطرقت لموضوع فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق COSO مع التركيز على الأهداف الرئيسية وأبرز النتائج التي تم التوصل إليها.

أولاً- الدراسات السابقة باللغة العربية:

بداية سنقوم بعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع دراستنا باللغة العربية:

1- دراسة أحمد نقاز، عبد القادر قرزو بعنوان: "دور وظيفتي التدقيق الداخلي والتفتيش في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق COSO": مقال علمي ضمن مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 06، العدد 01، 2022.

عالجت هذه الدراسة إشكالية مفادها: ما هو دور وظيفتي التدقيق الداخلي والتفتيش في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق إطار كوسو COSO؟ بحيث اعتمدت هذه الإشكالية على المنهج الوصفي في الجانب النظري والتحليلي في الجانب التطبيقي عن طريق SPSS.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز دور الوظيفتين في مؤسسة CATT باعتبارهما أداة فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن بين النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة هي: أن كل من وظيفة التدقيق الداخلي والتفتيش ما هما إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية، حيث يقوم كل من المدقق والمفتش بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تسيير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة، والعمل على تحسينه من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها لها.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

2- دراسة عمر زهير عز الدين بعنوان: "أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015.

عاجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: "هل تؤثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقوماتها على أداء المدقق الداخلي في الجامعات الأردنية الخاصة بوجود خصائص التدقيق الداخلي متغير وسيط؟"، حيث اعتمدت هذه الإشكالية على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في جانب دراسة حالة من خلال الجامعات الأردنية الخاصة في العاصمة الأردنية وعددها سبع جامعات، وبالتركيز على كل المدراء الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات ولجان التدقيق في هاته الجامعات من خلال برنامج SPSS. هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي وبشكل خاص من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي بأبعادها (الاستقلالية والكفاءة المهنية) من أجل أن تحقق الجامعات الأردنية الخاصة أهدافها في التنمية وتحقيق الأرباح من خلال الحد من التجاوزات المالية والإدارية، حيث توصل الباحث إلى أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية مقوماته على أداء المدقق الداخلي.

3- دراسة عامر حاج دحو بعنوان: "التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في تسيير محاسبي والتدقيق، جامعة أدرار، 2018.

عاجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بولاية معسكر؟، حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في الإشارة إلى أهم الإجراءات التعريفية لمتغيرات الدراسة والعلاقة بينهما، والمنهج التحليلي من أجل تفسير وتحليل نتائج الدراسة عن طريق SPSS.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إظهار قيمة منهج التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في اكتشاف وتقييم المخاطر بما يخدم المؤسسات الاقتصادية، كما أن هذه الدراسة توصلت لمجموعة من النتائج أهمها: التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تقديم التأكيدات والخدمات الاستشارية حول نظام إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، وذلك من أجل تقييم نظام إدارة المخاطر بالمؤسسة، والتأكد من فعاليته والإشراف عنه والتقرير عنه لإدارة المؤسسة.

ثانيا: دراسات سابقة باللغات الأجنبية:

تتلخص أهم الدراسات ذات العلاقة بموضوع دراستنا باللغتين الإنجليزية والفرنسية فيما يلي:

1- Ahmed Majid zaidan, Imade salah neamah, "The effect of the quality of internal audit function to improve the operational efficiency of companies, An Empirical Study, Webology, Volume 19, Number 1, 2022.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

عالجت هذه الدراسة "العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي والكفاءة التشغيلية للشركات والبنوك ودورها في تقييم جودة التقرير المالي ما يؤدي إلى انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي وزيادة كفاءة التدقيق"، وتمت معالجتها عن طريق المنهج الوصفي التحليلي من خلال عينة مكونة من 13 بنك و 10 شركات صناعية كلها مدرجة في الأسواق المالية العراقية لمدة ثماني سنوات من 2012 حتى 2019.

بحيث تضمنت منهجية البحث الفجوة البحثية المبنية على الأسئلة، والتي يتم الإجابة عليها عن طريق فرضية بحثية تتوافق مع مجموعة من الأهداف، حيث يسعى الباحثون للوصول إلى أساليب بحثية تتناسب وطبيعة البحث العلمي .

حيث هدفت الدراسة إلى دراسة إمكانية تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي على الكفاءة التشغيلية للشركات والبنوك، من خلال تبيان مفهوم كل من جودة التدقيق الداخلي والكفاءة التشغيلية وأبعادهما، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج تصب في مضمونها إلى عدم وجود علاقة ارتباطية بين التدقيق الداخلي والكفاءة التشغيلية في المؤسسة، حيث ظهر تشتت كبير في البيانات (متوسط أجور المدققين الداخليين الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية السنوية، ودورات معايير المراجعة الداخلية الدولية)

2- Study: Dung Ngo Tien, Hanh Hoang Thanh, "The impacts of internal audit practices on the quality of internal control in vietnamese SMES", international journal of Professional business review, Volume 8, Number 5, 2023.

عالجت هذه الدراسة أثر ممارسات التدقيق الداخلي على الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة الفيتنامية، اتبعت الدراسة منهجية جمع البيانات الأولية باستخدام الاستبيان، ومن ثم تقسيمها على مجموعتين: أولى كانت عن قياس المراجعة الداخلية والثانية قياس جودة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) لاختبار الفرضيات المتعلقة بالعلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.

كما هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير ممارسات التدقيق الداخلي على التحكم الداخلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الفيتنامية؛ أين توصلت لمجموعة من النتائج أهمها: أن معايير الأداء لها أثار ايجابية على بيئة وأنشطة الرقابة وتقييم المخاطر مع مراقبة جوانب الرقابة الداخلية، وأن التدقيق الداخلي لا يؤثر على المعلومات والاتصالات بهذه المؤسسات.

3- étude : Mounya Boudia, Ali Debbi, "la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle dans l'entreprise Algérienne, le cas d'ATM Mobilis, recherches économiques et managériales, Volume 14, Numéro 3, Université de Biskra, 2020.

عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هي مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية داخل شركة ATM Mobilis، وتمت معالجة هذه الدراسة باستخدام التحليل المستندي والمقابلات مع مدققين داخليين على مستوى إدارة التدقيق الداخلي.

هدف هذا المقال إلى تسليط الضوء على دور المدقق الداخلي في تقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، والتعرف على أهمية التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة الداخلية

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

للشركات الجزائرية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد على التعرف على المخاطر والثغرات التي تمنع المؤسسة محل الدراسة من تحقيق أهدافها، ومن ثم السيطرة على المخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية عن طريق اقتراح الإجراءات التصحيحية لتحسين فعالية الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

سنقوم في هذا المطلب بالمقارنة بين دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة التي تم عرضها في المطلب الأول باللغتين العربية والأجنبية مبرزين أهم أوجه التشابه والاختلاف معهم الجدول التالي:

جدول رقم 01: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة أحمد نغاز، عبد القادر قرزو	<p>- تتشابه هذه الدراسة مع دراستنا الحالية من حيث المنهج فكلتا الدراستين اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي؛</p> <p>- تتشابه الدراستين من حيث ربط علاقة التدقيق الداخلي بالرقابة الداخلية وفق COSO</p>	<p>- تختلف هذه الدراسة مع دراستنا الحالية من حيث جمع المعلومات فهذه الدراسة اعتمدت على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتحليلها ببرنامج spss، أما في دراستنا اعتمدت على مختلف أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان إيشيكاو</p> <p>-تختلف الدراستين من حيث البيئة التي أجريت فيها الدراسة التطبيقية، فقد تم إجراء الدراسة التطبيقية في هذه المؤسسة في شركات التأمين، أما دراستنا التطبيقية اجريناها على شركة توزيع الكهرباء والغاز والتي تعتبر شركة عمومية ذات طابع اقتصادي بالتركيز على محددات فعالية التدقيق الداخلي؛</p> <p>-تختلف الدراسات من حيث الهدف فقد هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور كل من التدقيق والتفتيش الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق COSO، بينما دراستنا الحالية ركزت على دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO؛</p> <p>-تختلف الدراستين من أهم النتائج المتوصل إليها، فقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المدقق والمفتش بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تسير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة، والعمل على</p>

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

<p>تحسينه من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها لها، بينما توصلنا في دراستنا إلى أن محددات فعالية التدقيق الداخلي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO.</p>		
<p>- تختلف الدراستين من حيث ترتيب كل من المتغير المستقل والتابع، فهذه الدراسة ركزت فاعلية نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع المدقق الداخلي؛</p> <p>- تختلف هذه الدراسة مع دراستنا الحالية من حيث جمع المعلومات فهذه الدراسة اعتمدت على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتوزيعه على المدراء الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات ولجان التدقيق لسبع جامعات أردنية، وتحليلها ببرنامج spss، أما في دراستنا اعتمدت على مختلف أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان ايشيكافو</p> <p>-تختلف الدراستين من حيث البيئة التي أجريت فيها الدراسة التطبيقية، فقد تم إجراء الدراسة التطبيقية في الجامعات الأردنية، أما دراستنا التطبيقية اجريناها على شركة توزيع الكهرباء والغاز والتي تعتبر شركة عمومية ذات طابع اقتصادي بالتركيز على محددات فعالية التدقيق الداخلي؛</p> <p>-تختلف الدراسات من حيث الهدف فقد هدفت هذه الدراسة إلى إظهار بيان أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي وبشكل خاص من خلال الدور الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي بينما دراستنا الحالية ركزت على دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO؛</p> <p>-درست هذه الدراسة أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي، في حين ركزت دراستنا على فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO؛</p>	<p>- تتشابه الدراسة الحالية مع هذه الدراسة في المنهج المعتمد فكلتا الدراستين اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي؛</p> <p>-تتشابه الدراستين في عرض كل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.</p>	<p>دراسة عمر زهير عز الدين</p>

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

<p>- اسقطت هذه الدراسة الميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة في حين درستنا كانت في شركة توزيع الكهرباء والغاز الجزائرية؛</p> <p>-تختلف الدراسات من أهم النتائج المتوصل إليها، فقد توصلت هذه الدراسة إلى هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لفاعلية نظام الرقابة الداخلية مقوماته على أداء المدقق الداخلي، بينما توصلنا في دراستنا إلى أن محددات فعالية التدقيق الداخلي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO.</p>		
<p>- اختلفت هذه الدراسة مع دراستنا في الإشكالية، حيث درست ما مدى مساهمة التدقيق القائم على تقييم المخاطر في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في ولاية معسكر، أما دراستنا فتمحورت الإشكالية حول إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الداخلي في تحقيق وتحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO، وتحديدًا في مؤسسة سونلغاز البويرة؛</p> <p>- تختلف هاتان الدراستان في المتغيرين الثابت والمستقل بحيث كان المتغير الثابت لها التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية والمتغير التابع أداء المؤسسة الاقتصادية، أما دراستنا فكان المتغير المستقل فعالية التدقيق الداخلي أما التابع فكان تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO؛</p> <p>- تختلف هذه الدراسة مع دراستنا الحالية من حيث جمع المعلومات فهذه الدراسة اعتمدت على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتحليلها ببرنامج spss، أما في دراستنا اعتمدت على مختلف أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان ايشيكاو؛</p> <p>-تختلف الدراسات من حيث الهدف فقد هدفت هذه الدراسة إظهار قيمة منهج التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في اكتشاف وتقييم</p>	<p>- هذه الدراسة توافقت مع دراستنا في المنهج فكلتا الدراستين اعتمدتا على المنهج الوصفي التحليلي؛</p> <p>- تشابهت دراستنا مع هذه الدراسة من حيث الجانب التطبيقي في بيئة الدراسة ونوع المؤسسة فكلتا الدراستان أجريتا في بيئة جزائرية ومؤسسات اقتصادية.</p>	<p>دراسة عامر حاج دحو</p>

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

<p>المخاطر بما يخدم المؤسسات الاقتصادية، بينما دراستنا الحالية ركزت على دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO؛</p> <p>-تختلف الدراستين من أهم النتائج المتوصل إليها، فقد توصلت هذه الدراسة إلى التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية يساهم في تقديم التأكيدات والخدمات الاستشارية حول نظام إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية، بينما توصلنا في دراستنا إلى أن محددات فعالية التدقيق الداخلي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO.</p>		
<p>ترتكز أهم جوانب الاختلاف بين الدراستين في:</p> <p>- الدراسة السابقة أجريت في البنوك والمؤسسات الصناعية المدرجة في الأسواق المالية، أما دراستنا فأجريت في مؤسسة اقتصادية؛</p> <p>- عالجت هذه الدراسة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي ودورها في تقييم جودة التقرير المالي، أما دراستنا فعالجت فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO؛</p> <p>- من حيث الهدف فقد كان هدف هذه الدراسة إظهار تأثير جودة وظيفة التدقيق الداخلي على الكفاءة التشغيلية للشركات الصناعية والبنوك، أما هدف الدراسة الحالية هو محاولة تقييم فعالية التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركة سونلغاز وفق ال COSO؛</p> <p>-تختلف هذه الدراسة مع دراستنا الحالية من حيث جمع المعلومات فهذه الدراسة اعتمدت على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتحليلها ببرنامج spss من خلال عينة مكونة من 13 بنك و 10 شركات صناعية كلها مدرجة في الأسواق المالية العراقية لمدة ثماني سنوات من 2012 حتى 2019، أما في دراستنا اعتمدت على مختلف</p>	<p>- تشابهت الدراستين في الفصلين النظري والتطبيقي من خلال المنهج فكلتا الدراستين استعملت المنهج الوصفي التحليلي؛</p> <p>-تشابه الدراستين من خلال تركيزهما على التدقيق الداخلي.</p>	<p>دراسة، Ahmed Majid zaidan, Imade salah neamah</p>

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

<p>أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان ايشيكاو؛</p> <p>-تختلف الدراستين من أهم النتائج المتوصل إليها، فقد توصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود علاقة ارتباطية بين التدقيق الداخلي والكفاءة التشغيلية في المؤسسة، بينما توصلنا في دراستنا إلى أن محددات فعالية التدقيق الداخلي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO.</p>		
<p>- تختلف الدراستين من حيث المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، فقد عالجت هذه الدراسة أثر ممارسات التدقيق الداخلي على جودة الرقابة الداخلية في الشركات الصغيرة والمتوسطة، أما دراستنا عالجت فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO في شركة اقتصادية؛</p> <p>-تختلف هذه الدراسة مع دراستنا الحالية من حيث جمع المعلومات فهذه الدراسة اعتمدت على الاستبيان ومن ثم تقسيمها على مجموعتين: أولى كانت عن قياس المراجعة الداخلية والثانية قياس جودة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM)، أما في دراستنا اعتمدت على مختلف أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان ايشيكاو؛</p> <p>-تختلف الدراسات من حيث الهدف فقد هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير ممارسات التدقيق الداخلي على التحكم الداخلي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الفيتنامية، بينما دراستنا الحالية ركزت على دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO؛</p> <p>-تختلف الدراستين من أهم النتائج المتوصل إليها، فقد توصلت هذه الدراسة أن معايير الأداء لها آثار ايجابية على بيئة وأنشطة الرقابة وتقييم المخاطر مع مراقبة جوانب الرقابة الداخلية، وأن التدقيق</p>	<p>- استعملت كلتا الدراستين إطار النموذج الدفاع الثلاثة لمعهد المدققين الداخليين في الدراسة النظرية لمعرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؛</p> <p>-تشابه الدراسة من حيث متغيرات الدراسة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية؛</p> <p>-اعتمدت كلتا الدراستين على المنهج الوصفي التحليلي.</p>	<p>دراسة Dung Ngo Tien, Hanh Hoang Thanh</p>

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

<p>الداخلي لا يؤثر على المعلومات والاتصالات بهذه المؤسسات، بينما توصلنا في دراستنا إلى أن محددات فعالية التدقيق الداخلي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO.</p>		
<p>- تختلف الدراستين من حيث البيئة التي أجريت فيها الدراسة، فهذه الدراسة أجريت في مؤسسة خدمتية في شركة ATM Mobilis، بينما دراستنا أجريت في مؤسسة اقتصادية عمومية "المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز"؛</p> <p>- اعتمدت هذه الدراسة في تحليلها على استخدام التحليل المستندي والمقابلات مع المدققين الداخليين، في حين دراستنا اعتمدت على مختلف أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان إيشيكاو؛</p> <p>تختلف الدراسات من حيث الهدف فقد هدفت هذه الدراسة دور المدقق الداخلي في تقييم المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية، بينما دراستنا الحالية ركزت على دور فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO؛</p> <p>- توصلت هذه الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يساعد على التعرف على المخاطر والثغرات التي تمنع المؤسسة محل الدراسة من تحقيق أهدافها، بينما توصلنا في دراستنا إلى أن محددات فعالية التدقيق الداخلي تساهم بشكل فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO.</p>	<p>- تتشابه الدراستين من حيث المنهج المتبع فكنتا الدراستين ركزت على المنهج الوصفي التحليلي؛</p> <p>- تتشابه الدراستين من حيث متغيرات الدراسة فكنتا الدراستين ركزت على كل من التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية.</p> <p>تتشابه الدراستين من حيث البيئة فكلاهما كانتا في مؤسسات جزائرية ذات طابع خدماتي.</p>	<p>دراسة</p> <p>Mounya Boudia, Ali Debbi</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية

تتميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة في كونها أجريت في مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي، وعالجت فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة الرقابة الداخلية وفق COSO، من خلال الخصائص الأساسية للتدقيق الداخلي باعتباره نشاط تقييمي مستقل عن الأقسام الأخرى وتأكيد واستشاري من خلال تقديمه لخدمات استشارية للإدارة العليا للمؤسسة، وكذا بالتركيز على المحددات الأساسية لتحقيق فعالية التدقيق الداخلي خاصة من حيث الاستقلالية أثناء أداء مهمته ما يضمن تحقيق الموضوعية والحيادية والنزاهة في عملية التقييم والرقابة التي يقوم بها، وكذا كفاءته الناتجة عن الخبرة والمعرفة المتخصصة في المجال الرقابي باعتباره آلية رقابية داخلية في المؤسسة، إضافة إلى كل توفر في المدقق الداخلي كل من الاحترافية العالية والمهارة المهنية اللازمة لتقديم خدمات ذات جودة عالية، وحتى تتوفر هذه المحددات في المدقق الداخلي لضمان أداء مهمته بفاعلية لا بد من التزامه بأخلاقيات المهنة الصادرة عن المنظمات الدولية من نزاهة وموضوعية وكفاءة وسرية أثناء أدائه لمهمته.

كما تتميز دراستنا عن الدراسات الأخرى في تركيزها المعايير الأساسية التي تحكم مهنة التدقيق الداخلي والتي تسعى لتطويره، وهي المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، ممثلة في معايير الأداء التي ركزت على كيفية إدارة نشاط التدقيق الداخلي وطبيعة العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي من تخطيط مهام التدقيق وتنفيذها وتبليغ نتائج مهمته للجهات العليا في المؤسسة من مجلس الإدارة والجمعية العامة، وكذا التركيز على الدور الحديث للتدقيق الداخلي القائم على إدارة المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحوكمة.

كما ركزت دراستنا الحالية على الرقابة الداخلية في وفق نظام ال COSO الذي أصدر إطارا متكاملًا للرقابة الداخلية من خلال التفاعل بين كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا والمدراء التنفيذيين للتدقيق الداخلي ما يساهم في مكافحة الاحتيال بإنشاء برنامج شامل لإدارة مخاطر الاحتيال، كما تميزت دراستنا عن سابقتها من حيث محاولة معرفة التأثير بين الرقابة الداخلية ومختلف خطوط الدفاع وفقا لمعهد المدققين الداخليين أي دراسة العلاقة ما بين كل من الرقابة الداخلية من جهة والإدارة ومجلس الإدارة والتدقيق الداخلي من جهة ثانية من أجل تحقيق جودة الرقابة الداخلية، كما ركزنا في دراستنا هذه على المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO من: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال، الأنشطة الرقابية والمراقبة.

ولتحقيق أهداف دراستنا ارتأينا إجراءها في إحدى المؤسسات العمومية وهي مؤسسة سونلغاز بالبويرة وذلك راجع لمعرفة ما إذا كانت فعالية التدقيق الداخلي تؤثر على تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO لهذه المؤسسة، بالاعتماد على مختلف أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية من الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات، بيان إيشيكوا وتحليل المخاطر باستخدام مصفوفة المخاطر.

المبحث الثاني: ماهية فعالية التدقيق الداخلي.

مع كبر حجم المؤسسات وتنوع أنشطتها وتعقدتها زادت المخاطر التي تواجهها، مما تتطلب من المسيرين تحسين أساليب وإجراءات الرقابة على تلك الأنشطة، بغرض حماية أصولها من كل أشكال السرقة والتلاعب، فأصبح التدقيق الداخلي أهم الآليات الرقابية التي تساعد الإدارة في الوقوف على الأداء التسييري للمؤسسة ككل، ومن خلال ما سبق سنقوم في هذا المبحث بعرض كل من مفهوم التدقيق الداخلي، ومن ثم فعالية التدقيق الداخلي، وفي الأخير سنتطرق إلى آليات أداء التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي:

تطور مفهوم التدقيق الداخلي بتطور المؤسسات الاقتصادية، حيث كان يهتم في البداية بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم أصبح يركز على كل من غدارة المخاطر ومسار الحوكمة في المؤسسة، وبناء على ذلك سنقوم بعرض تعاريف مختلفة حوله وخصائصه وكذا أنواعه.

أولاً- تعريف التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي بأنه: "تدقيق العمليات والسجلات بصورة مستمرة، يتم تنفيذه داخل المشروع بواسطة جهاز وظيفي معين للقيام بهذا العمل، ووجود مثل هذا الجهاز الوظيفي يؤدي إلى ضمان أن النظام المحاسبي كاف ويتم تنفيذه طبقاً للإجراءات المخططة، كما يترتب عليه تسهيل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية"¹.

ويعرف كذلك بأنه: "نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة يهدف إلى فحص وتقييم النواحي المحاسبية والمالية والتشغيلية وغيرها، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارات المؤسسة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات وتنفيذ السياسات الموضوعية، وقياس الأداء وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها"².

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) (Institute of Internal Auditors) فقد عرف التدقيق الداخلي بأنه: "ضمان مستقل وموضوعي وخدمة استشارية مصممة لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم نهج منهجي ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة"³.

¹ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 27.

² محمد أحمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي، مصر، 2019، ص 273.

³ The institute internal auditors (IIA), 2024 global internal audit standards to 2017 standards, 2024, P09 <https://www.theiaa.org/globalassets/site/standards/glossary-comparison-2024-global-internal-audit-standards-to-2017-standards.pdf>, consultation le 17/04/2024 a 14:09.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

وفيما يخص فعالية التدقيق الداخلي فإنها تعرف بكونها: "المدى* الذي يتم من خلاله تحقيق الأهداف المحددة سابقاً"¹، ويشير هذا التعريف إلى قدرة المدققين الداخليين على تحقيق الأهداف المحددة داخل المؤسسة وفقاً لجودة أعمال المؤسسة.

من خلال التعريفات المذكورة لمفهوم التدقيق الداخلي يمكننا عرض تعريف شامل له بأنه: "نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بغرض فحص الأنشطة الإدارية والمالية وغيرهما، ويتم ذلك بتقييم فعالية وكفاءة السياسات والإجراءات المحددة من الإدارة العليا، ومن ثم توفير تأكيد موضوعي حول مدى الالتزام بتلك السياسات باعتباره وظيفة مستقلة استشارية حول تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة".

ثانياً: خصائص التدقيق الداخلي:

بعد التطرق إلى تعريف التدقيق الداخلي تظهر أهم الخصائص التي يتميز بها في النقاط التالية:

1- نشاط تقييمي مستقل:

تساعد الاستقلالية المدقق الداخلي على إجراء الفحص دون وجود ضغوطات في جميع مراحل مهمته مع ضمان الاستقلال أثناء عملية الفحص والإبلاغ عن النتائج المتوصل إليها والإرشادات اللازمة للجهات العليا في المؤسسة².

2- نشاط تأكيدّي:

يساهم التدقيق الداخلي في تقديم تأكيد معقول لمسيرى المؤسسة وملاكها حول نتائج تقييم المخاطر وكيفية التحكم بها وإدارتها، ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية³.

3- نشاط استشاري:

والمقصود هنا أن المدقق الداخلي يقدم خدمات استشارية للإدارة العليا ومجلس الإدارة، وأن الخدمات الاستشارية للإدارة العليا تقتصر على الجوانب غير التنفيذية فقط، ولا يجب تقديم خدمات استشارية للجوانب التنفيذية للعمل من أجل تحقيق مبدأ الاستقلالية والفصل بين المهام⁴.

* يشمل المدى الجودة الخاصة بالتدقيق.

¹ the institute internal auditors (IIA), 2024 global internal audit standards to 2017 standards, 2024, P09 <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/glossary-comparison-2024-global-internal-audit-standards-to-2017-standards.pdf>, consultation le 17/04/2024 a 14:09

² أبوبكر الصديق قبادون، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، جامعة الشلف، الجزائر، 2019، ص 28.

³ مسعود صديقي، لخضر أوصيف، المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في الشركات الجزائرية: دراسة حالة مجمع صيدال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 4، العدد 06، جامعة المسيلة، 2011، ص 87.

⁴ زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 23.

4- نشاط موضوعي:

أي أن المدقق الداخلي يؤدي عمله دون تحيز لأي طرف قد يكون له مصلحة في نتائج مهمة التدقيق لذا يجب على المدقق الداخلي أن يلتزم الحياد والموضوعية في جميع مراحل عملية الفحص من تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات المقنعة وتقديم إرشاداته في تقريره النهائي، لذا تعتبر الموضوعية معيار إلزامي يجب أن يلتزم به المدقق الداخلي حتى يقدم خدماته الاستشارية لمجلس الإدارة وملاك المؤسسة.¹

ومن الخصائص السابقة الذكر نستنتج أنه لا يمكن للمدقق الداخلي القيام بمهمته على أكمل وجه دون أن يلتزم بالموضوعية والحياد في جميع مراحل مهمته، فتوصيل نتائج التدقيق الداخلي للأطراف المعنية يتطلب تقييم مستقل لمختلف أنشطة المؤسسة ومن ثم خدمات استشارية تأكيدية للأطراف المعنية من ملاك ومسيرين.

ثالثاً-أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي وفقاً للتوجهات الحديثة له إلى الأنواع التالية:

1-التدقيق المالي:

هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية وجميع وسائل الحفظ الآلي للشركة تحت المراجعة، واختبار هذه الدفاتر والسجلات والتحقق من دقة محتويات البيانات المالية فيها، وذلك من خلال التدقيق المحاسبي والمستندي للتدقيق في الجوانب الشكلية والموضوعية والقانونية للمستندات الداعمة للعمليات المالية والمحاسبية.²

2تدقيق الالتزام:

يطلق عليه أيضاً تدقيق الأداء أو التنفيذ، يهدف إلى فحص مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة مثل: السياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للشركة، ويهتم هذا النوع من التدقيق بالامتثال للقوانين والسياسات واللوائح الداخلية، حيث أن الغرض منه هو معرفة مدى الالتزام بأداء سياسات معينة، أو القوانين والتعليمات أو مدى الالتزام بعمود معينة، في هذه الحالة يقوم المدقق الداخلي بكتابة تقرير حول ما إذا كانت تلك السياسات والإجراءات المعمول بها قد تم اتباعها أم لا.³

3-التدقيق التشغيلي:

بالمعنى الأوسع التدقيق التشغيلي هو تدقيق مصمم لإجراء اختبارات تحديد درجة كفاءة وفعالية أي جانب من جوانب الشركة، وبالتالي يمكن أن يشمل مجموعة واسعة من الأنشطة من أجل اختبار فعالية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 463.

² محمد حولي، كمال حمادة، تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2022، ص 37.

³ محمد حولي، كمال حمادة، نفس المرجع أعلاه، ص 38.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

أساليب الرقابة الداخلية إذا كان الهدف هو تحديد ما إذا كانت الشركة تنتج المنتجات بكفاءة وفعالية فإن تحديد ما إذا كانت الشركة لديها موظفين مدربين بشكل كاف يعملون على خط التجميع وهو شكل من أشكال تدقيق العمليات، حيث تشير الفعالية إلى تحقيق الأهداف، بينما الكفاءة تشير إلى المواد المستخدمة لتحقيق تلك الأهداف، ومن أمثلة الفعالية إنتاج أجزاء خالية من العيوب، في حين تتعلق الكفاءة بما إذا كانت تلك الأجزاء يتم إنتاجها بأقل تكلفة ممكنة¹.

4-التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:

يتعلق هذا النوع من التدقيق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي وفقا لموضوعات جديدة كيف بتنفيذها من طرف الإدارة العليا، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعيين السابقين، ولكنه يختلف من حيث التوقيت، فهو غالبا ما يكون مفاجئا وغير مدرج في خطة التدقيق الداخلي، ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش المفاجئة التي تهدف الى اكتشاف الاحتيال أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الأمر².

5-التدقيق البيئي:

التدقيق البيئي يمثل أحد مكونات النظام الذي يمكن للشركة من خلاله تحديد ما إذا كانت الضوابط البيئية الخاصة بها كافية أو غير كافية ومناسبة، وهو عملية تقييم تعتمد على مراجعة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية لغرض التحقق من فعاليتها وتحديد تأثيرها على البيانات المالية كوحدة اقتصادية، ويهدف التدقيق إلى قياس مدى الالتزام باللوائح البيئية والتلوث والظروف التي قد تواجهها هذه الأخيرة³.

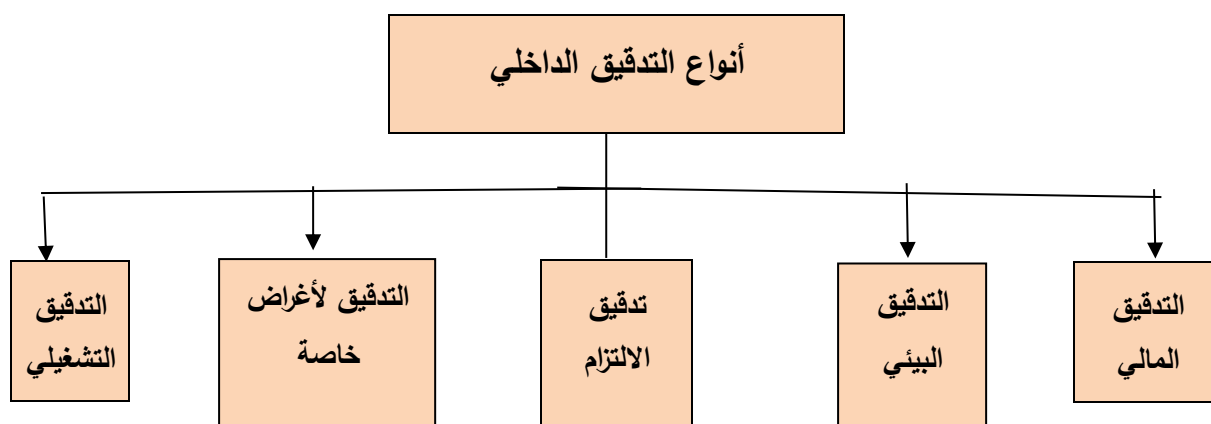
ووفق ما سبق ذكره يتضح أن التدقيق الداخلي بجميع أنواعه يمثل تطورا مهما لوظيفة التدقيق الداخلي وأن طبيعة أنشطته تساعد بشكل أساسي الشركة على تحقيق أهدافها، والشكل التالي يوضح أنواع التدقيق الداخلي.

¹ طلال محمد علي الجاوي، أسعد محمد علي العواد، رغد منير الزبيدي، معايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال ومدى الالتزام بها، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن، 2019، ص 59.

² أحمد نفاذ، عبد القادر قرزو، دور وظيفتي التدقيق الداخلي والتفتيش في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 06، العدد 01، جامعة الأغواط، 2022، ص 294.

³ هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2016، ص 21.

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق الداخلي:



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثاني: محددات فعالية التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيص محددات فعالية التدقيق الداخلي في العناصر التالية:

أولاً- الاستقلالية:

ترمز الاستقلالية إلى استقلال العقل والمظهر للمدقق الداخلي، أي يتم تقييمها بمستوى الاستقلال الذي يتمتع به عن الإدارة وعن مسؤوليات التشغيل، ويتطلب استقلال العقل أن يتمتع المدقق الداخلي بالقدرة على التعبير عن رأيه دون الخضوع لأية مؤثرات على حكمه المهني¹، أي التصرف بنزاهة أي ترفعه عن قبول أي منفعة يمكن أن تشكل قيداً على أداء مهامه، بينما يتطلب الاستقلال في المظهر من المدقق عدم تحيزه لأي طرف كان، وذلك عن طريق إبعاد المعادلة الشخصية (العاطفة) أثناء أداء مهمة التدقيق.

ثانياً- الكفاءة:

هي الخبرة والمعرفة المتخصصة والقدرات المعروضة في المجال الذي يمارس فيه الشخص مهامه بشكل احترافي، فالتوظيف المناسب لقسم التدقيق الداخلي والإدارة الجيدة لهؤلاء الموظفين يظان مطلبين أساسيين لضمان فعالية قسم التدقيق الداخلي، كما يجب أن يتمتع موظفو قسم التدقيق الداخلي بالتعليم والتدريب والخبرة اللازمة لضمان أداء مهام التدقيق الداخلي على أكمل وجه، حيث تجسد جودة أعمال التدقيق الداخلي مدى التميز في هذه الوظيفة، والذي يتم تحقيقه عادة عندما يتم تنفيذ أعمال التدقيق وفقاً لمعايير الصفات في الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي².

¹ سعاد شجري معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، مالية مؤسسة، جامعة بومرداس، 2015/2014، ص: 10.

² Armstrong Ephraim, Awinbugri Yidana Daniel, op cit, P 167.

ثالثا - العناية المهنية اللازمة:

تعني الاحترافية وهي مهارة مهنية يمتلكها المدقق عند إجراء مراجعة البيانات المالية للعميل. تضمن هذه الاحترافية العالية أن تكون الخدمات المقدمة ذات جودة عالية وقابلة للمحاسبة. لأن قدرة التدقيق الداخلي الاحترافي لا تقتصر على إيجاد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية فحسب، بل أيضا الكشف عن نتائج التدقيق وتوقعها في المستقبل وإجراء التحسينات¹.

رابعا - أخلاقيات المهنة:

صدر أول إصدار لمدونة السلوك المهني المطبقة على أعضاء معهد المدققين الداخليين في عام 1968، وعندما تم تطوير برامج الحصول على شهادة المدقق الداخلي المعتمد Certified Internal Auditors (CIA) تم إنشاء مدونة منفصلة لقواعد السلوك المهني، وفي عام 1988 تم القضاء على الاختلافات بين نظامي قواعد السلوك المهني المذكورين، ثم أصدرت لجنة السلوك الدولية International Ethic committee (IEC) مسودة جديدة منقحة، وبعد ذلك تمت الموافقة على النسخة النهائية من قواعد السلوك المهني من قبل معهد المدققين الداخليين².

لقد أظهر عدد من الفوائض المحاسبية حول العالم أهمية الأخلاق والسلوك في الشركات، حيث يقدم نشاط التدقيق الداخلي تأكيدات وخدمات استشارية بشكل مستقل وموضوعي ويهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، وبذلك فإن مبادئ أخلاقيات المهنة التي قدمها معهد المدققين الداخليين IIA تشكل دليلا لتوضيح أهمية الالتزام بأخلاقيات أداء المدققين الداخليين لعملهم.

كما تنص مبادئ أخلاقيات المهنة على مجموعة من المبادئ والتوقعات التي تحكم سلوك الأفراد والمؤسسات عند إجراء التدقيق الداخلي، وهي تصف الحد الأدنى من متطلبات التنفيذ والتوقعات السلوكية للأنشطة المحدودة، وتشمل هذه المبادئ مكونين أساسيين هما:

- مبادئ وثيقة الصلة بمهنة التدقيق الداخلي وممارساتها؛
 - قواعد السلوك المهني التي تحدد معايير السلوك التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها.
- حيث تنطبق مبادئ أخلاقيات المهنة على القائمين على تقديم خدمات التدقيق الداخلي سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات، هذه المبادئ هي:

¹ Hendra Poltak, Made Sudarma, Lilik purwanti, **The determinants of the effectiveness of internal audits with management support as the moderating variable**, International journal of multicultural and multireligious understanding, Volume 06, Issue 01, Brawijaya university, Indonesia, 2019, P 35.

² طلال محمد علي الججاوي، أسعد محمد علي، رغد منير الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

1- النزاهة:

نزاهة المدقق الداخلي تزيد من الثقة في أعماله، وبالتالي توفر الأساس للاعتماد على حكمه ويندرج تحت هذا البند القواعد السلوكية التالية:¹

- أن يؤدي عمله بأمانة واجتهاد ومسؤولية؛
- أن يلتزم بالقانون ويقوم بالإفصاحات التي يقتضها القانون والمهنة؛
- ألا يكون عن عمد طرفاً في أي نشاط غير قانوني، أو يشارك في أعمال غير مقبولة لمهنة التدقيق الداخلي أو للشركة؛
- يجب أن يحترم ويساهم في تحقيق الأهداف المشروعة والأخلاقية للشركة؛
- يجب الحفاظ على العلاقات مع الزملاء والعملاء الداخليين والاتصالات الخارجية التي تتميز بالصدق والإنصاف.

2- الكفاءة:

يطبق المدققون الداخليون المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي، وهذا يتطلب منهم:²

- يجب أن يشاركوا فقط في تلك الخدمات التي لديهم المعرفة والخبرة والمهارات اللازمة حولها؛
- يجب عليهم تحسين كفاءة وفعالية وجودة خدماتهم باستمرار، والحفاظ على فهمهم للتشريعات ذات الصلة والترتيبات التنظيمية الأخرى المتعلقة بعملهم؛
- يجب التأكد من أن لديهم المعرفة والفهم الكافيين للأهداف والغايات التي حددتها الإدارة؛
- التأكد من أنهم يفهمون نطاق كل مهمة تدقيق والغرض والمخاطر المتعلقة بهذه المهمة.

3- الموضوعية:

يظهر المدققون الداخليون أعلى مستوى من الموضوعية المهنية في جمع وتقييم وتوصيل المعلومات حول النشاط أو العملية التي يتم فحصها، كما يقومون بإجراء تقييم متوازن لجميع الظروف ذات الصلة ولا يتأثرون بشكل غير مبرر بمصالحهم الخاصة أو بمصالح الآخرين في تكوين الأحكام.

ولذلك يقتضي من المدققين الداخليين ما يلي:³

- لا يجوز لهم المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد تضعف أو يفترض أنها تضعف تقييمهم غير المتحيز، وتشمل هذه المشاركة تلك الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح الشركة؛

¹ LAXMAN.T, HKES Smt C.B, A Review of basic principles of internal audit, Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR), Volume 08, Issue 06, 2021, p 833.

² معهد المدققين الداخليين (IIA)، مبادئ أخلاقيات المهنة، 1 يناير 2009، ص: 2-3،

[https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/consultation le19/05/2024.](https://www.theiia.org/globalassets/documents/standards/consultation%20le19/05/2024)

³ LAXMAN.T, HKES Smt C.B, op cit, p 834.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

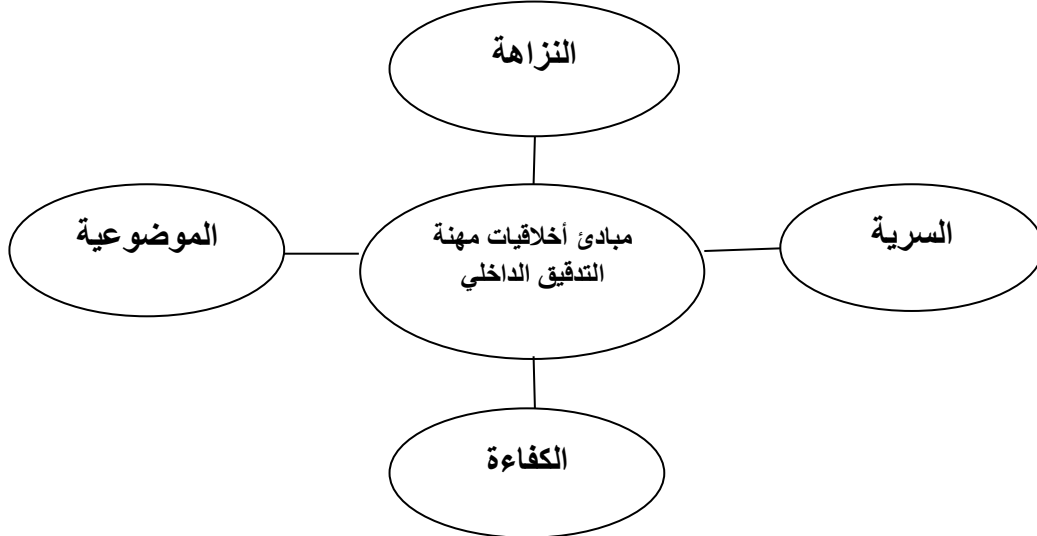
- عدم مراجعة أي نشاط كان لديهم في السابق مسؤولية تشغيلية عنه؛
- يجب عليهم الإفصاح عن جميع الحقائق المادية التي يعرفونها، والتي قد يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تشويه الحقيقة؛
- الإبلاغ عن الأنشطة قيد المراجعة.

4-السرية:

يحترم المدققون الداخليون قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها ولا يكشفون عنها دون السلطة المناسبة ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني للقيام بذلك، لذلك يقتضي من المدققين الداخليين ما يلي: ¹

- يجب أن يكونوا حذرين في استخدام المعلومات المتحصل عليها أثناء أداء واجباتهم كما يجب عليهم التأكد من أن المتطلبات السرية لا تحد أو تمنع من الإبلاغ داخل السلطة حسب الاقتضاء؛
 - عدم الإفصاح غير المصرح به عن المعلومات ما لم يكن هناك شرط قانوني أو مهني للقيام بذلك؛
 - لا يجوز استخدام المعلومات لتحقيق أي مكاسب شخصية أو بأي طريقة من شأنها أن تكون مخالفة للقانون أو تضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للشركة.
- ويمكن توضيح أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي في الشكل الموالي:

الشكل (02): مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي:



المصدر: من إعداد الطالبتين باعتمادهما على المعلومات السابقة.

¹ معهد المدققين الداخليين (IIA)، مرجع سبق ذكره ص 03.

المطلب الثالث: آليات أداء التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

تشكل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي أحد الأسس الرئيسية التي يستند إليها المدققون في أداء مهامهم، إذ تعد هذه المعايير عاملاً مساعداً في البقاء على اطلاع بآخر التطورات والمستجدات في عالم المحاسبة والتدقيق.

أولاً- معايير الأداء:

وهي سبعة معايير رئيسية أصدرها معهد المدققين الداخليين، والتي تصف أنشطة التدقيق وتضع معايير نوعية يمكن من خلالها قياس أدائها، وهذه المعايير هي: إدارة نشاط التدقيق الداخلي (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، النهج المتبع في المهمة، تنفيذ المهمة، إبلاغ النتائج، مراقبة مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر.

1-المعيار 2000: إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إدارة نشاط التدقيق الداخلي بشكل فعال للتأكد من أنه يضيف قيمة للشركة، ويندرج تحت هذا المعيار ما يلي¹:

- **التخطيط:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطة قائمة على المخاطر، لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتوافق مع أهداف الشركة؛
- **التبليغ والموافقة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي يتطلبها بما في ذلك أي تغييرات مؤقتة، وإضافة قيمة وتحسين عمليات الشركة، كما يجب إدراج المهام الاستشارية المقبولة في خطة التدقيق؛
- **إدارة الموارد:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ومستخدمة بفعالية لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة؛
- **الإجراءات والسياسات:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات لتوجيه نشاط التدقيق الداخلي؛
- **التنسيق والاعتماد:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى، والنظر في إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات وذلك لضمان التغطية المناسبة وتجنب ازدواجية الجهود؛
- **إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بشكل دوري عن غرض وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن مدى التزام هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير، كما يجب أن

¹ ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ترجمة مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان، ص ص: 10-11 -
12. الموقع <https://cbi.iq/static/uploads/up/file> تم الاطلاع عليه يوم 22 أبريل 2024 على الساعة 12:37.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

يتضمن هذا التقرير المخاطر والقضايا التي تتعلق بالرقابة كمخاطر الاحتيال، وقضايا الحوكمة والمسائل الأخرى التي تتطلب اهتمام الإدارة العليا ومجلس الإدارة؛

- **مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي:** عندما يمارس مزود الخدمة الخارجي دور نشاط التدقيق الداخلي، يجب عليه أن يلفت انتباه الشركة إلى حقيقة أنها المسؤولة الوحيدة عن الحفاظ على نشاط التدقيق الداخلي الفعال.

2-المعيار 2100: طبيعة العمل:

يجب أن يقوم التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة والإدارة في الشركة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة، والمساهمة في تحسينها بناء على أسلوب منهجي منظم، حيث يركز هذا المعيار على:¹

- **الحوكمة:** يجب أن يقوم التدقيق الداخلي بالتقييم وتقديم التوصيات المناسبة، بهدف التحسين وإعادة صياغة عمليات حوكمة الشركة من أجل:
 - تعزيز القواعد الأخلاقية والقيم المناسبة داخل الشركة؛
 - تنسيق الأنشطة وإيصال المعلومات بين المجلس والإدارة؛
 - إبلاغ الخدمات المعنية بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر.
- **إدارة المخاطر:** يجب أن يقوم التدقيق الداخلي بتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة على تحسينها، وقد نص هذا المعيار على ما يلي:
 - توافق أهداف الشركة مع رسالتها ومساهماتها في تحقيقها؛
 - تحديد المخاطر وتقييمها؛
 - تحديد المعلومات المتعلقة بالمخاطر وإبلاغها في الوقت المناسب؛
 - طرق معالجة المخاطر المعتمدة والمناسبة والكافية مع رغبة الشركة في المخاطرة.
- **الرقابة:** يجب أن يساعد التدقيق الداخلي الشركة في الحفاظ على نظام رقابة مناسب من خلال التقييم وقراءة فعاليته وكفاءته وتشجيع تحسينه المستمر، وقد نص هذا المعيار على ما يلي:
 - يجب على المدققين الداخليين استخدام معرفتهم بالأحكام وأدوات التحكم المكتسبة أثناء المهام الاستشارية عند تقييم عمليات الرقابة في المؤسسة؛

¹Institut Français de l'audit et du control internes (IFACI), **Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les normes)**, 2017, p p 19- 20, Cite : www.globalia.org, consultation le 25 avril 2024 a 10 :00 h.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

- يجب على المدقق الداخلي تقييم مدى أهمية وفعالية نظام الرقابة لمعالجة المخاطر المتعلقة بالحوكمة والتشغيل، ويجب أن يركز هذا التقييم على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة وحماية أصولها...الخ؛

3-المعيار 2200: تخطيط مهام التدقيق:

يجب على المدقق الداخلي وضع خطة شاملة لجميع الخطوات والإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في برنامج التدقيق الداخلي، يتم فيها تحديد نطاق العمل من خلال تحديد الأنشطة المطلوب تدقيقها والإجراءات والخطوات المتبعة لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى تحديد الإطار الزمني الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إجراء عملية التدقيق الداخلي، وكذلك الموارد المادية والبشرية اللازمة لتنفيذ البرنامج، ويلزم هذا المعيار الأخذ بالاعتبارات التالية عند وضع برنامج العمل:¹

- استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق والوسائل التي يستخدمها هذا النشاط لمراقبة أدائه؛
 - تحديد المخاطر الهامة التي قد يتعرض لها النشاط الخاضع للتدقيق، وطرق ووسائل إبقاء المخاطر ضمن المستوى القبول؛
 - مدى كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط مقارنة بأحد الأطراف أو نماذج الرقابة ذات العلاقة؛
 - تحديد فرص إدخال تحسينات أساسية على إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة؛
- ويندرج ضمن هذا المعيار ما يلي:

- **وضع أهداف مهمة التدقيق الداخلي:** ويتطلب هذا المعيار من الشخص المسؤول عن وظيفة التدقيق الداخلي تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها عند إجراء عملية التدقيق الداخلي؛
- **تحديد نطاق عمل التدقيق الداخلي:** يجب على المسؤول عن وظيفة التدقيق الداخلي التدقيق على كافة أنظمة وأنشطة الشركة واللوائح والسجلات والخصائص المختلفة بما يحقق الأهداف المحددة سابقاً؛
- **تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق الداخلي:** يجب على المدقق الداخلي تحديد الموارد اللازمة للقيام بعملية التدقيق الداخلي، والاتصال بكل من له علاقة بعملية التدقيق والأنشطة الخاضعة لهذه العملية للتأكد من تحقيق الأهداف؛

¹ هشام زروقي، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، 2021/2020، ص ص: 32-33.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

- **برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي:** يجب على المدقق الداخلي كتابة برنامج العمل اللازم والعمل على تطويره، وتحديد كيفية ولمن يرسل نتائج عملية التدقيق بما يضمن تحقيق الخطة وتحديد الأهداف.

4-المعيار 2300: تنفيذ مهام التدقيق الداخلي:

يجب على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق. ويندرج هذا المعيار تحت:¹

- **تحديد المعلومات:** يجب على المدقق الداخلي تحديد وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق؛
- **تحليل وتقييم:** يجب على المدققين الداخليين أن يبنوا استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على التحليل والتقييم المناسبين؛
- **توثيق البيانات:** يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية وموثوقة وذات الصلة ومفيدة لدعم استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق؛
- **الإشراف على مهمة التدقيق:** الإشراف على مهام التدقيق بالطريقة المناسبة لضمان تحقيق أهدافها والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل.

5-المعيار 2400: تبليغ النتائج:

يجب على مسؤول وظيفة التدقيق الداخلي إعداد تقرير شامل عن نتائج عمليات التدقيق بهدف إيصال النتائج المتعلقة بتدقيق نشاط معين إلى الأطراف المعنية، ويندرج تحت هذا المعيار ما يلي:²

- يجب أن تتضمن التقارير المقدمة إلى الإدارة أهداف ونطاق التدقيق، بالإضافة إلى الاستنتاجات والتوصيات القابلة للتطبيق وخطط تنفيذها؛
- يشير هذا المعيار إلى ضرورة إعداد التقارير التي تحتوي على نتائج عملية التدقيق الداخلي بشكل دقيق وموضوعي وواضح وموجز وبناء، ويجب أن تكون في الوقت المناسب؛
- في حال احتواء تقرير النتائج النهائية على أخطاء جوهرية أو بعض الغموض، يجب على المسؤول عن وظيفة التدقيق الداخلي إعداد تقارير جديدة خالية من الشبهات والأخطاء وإرسالها مرة أخرى إلى جميع الجهات التي استلمت التقارير الأصلية؛

¹ ناجي فياض، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² هشام زروقي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

- عندما يكون هناك عدم توافق بين أهداف مهمة التدقيق ومتطلبات التعريف الأخير للتدقيق الداخلي والمعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، من حيث عدم الالتزام بها وبما يؤثر على مهمة التدقيق يجب الإفصاح عما يلي في تقرير ابلاغ النتائج:

✓ المعايير المهنية والسلوكية التي لن يتم الالتزام بها؛

✓ أسباب عدم الالتزام؛

✓ تأثير عدم الالتزام على مهمة التدقيق ونتائجها.

- يمكن للمدققين الداخليين أن يعلنوا أن مهامهم قد تم تنفيذها وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فقط إذا كانت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة تدعم هذا البيان؛
- يجب أن تؤخذ توقعات الإدارة العليا ومجالس الإدارة والمساهمين بعين الاعتبار عند إصدار الآراء والأحكام العامة، ويجب أن تكون هذه الآراء كافية ومناسبة ومفيدة وذات مصداقية.

6-المعيار 2500:مراجعة النتائج ومراقبة سير العمل:

يجب على مسؤول وظيفة التدقيق الداخلي وضع نظام لمراقبة سير مراحل عملية التدقيق والنتائج التي يتم رفعها إلى مجلس الإدارة، ويندرج تحت هذا المعيار ما يلي:¹

- وضع جدول زمني للمتابعة والتأكد من مراعاة تعليمات مجلس الإدارة وتنفيذها بفعالية كبيرة؛
- يجب على مسؤول وظيفة التدقيق الداخلي متابعة سير المهمات الاستشارية ومدى تحقيقها لما تم الاتفاق عليه مع العميل أو المستفيد؛
- بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق الداخلي فترة محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المقدمة لها سابقاً، يجب على المدقق الداخلي مراقبة هذه الإجراءات التصحيحية والتأكد من تعديلها.

7-المعيار 2600: حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر:

عندما يخُص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول للشركة، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مناقشة الأمر مع الإدارة العليا، وإذا رأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الأمر لم يتم حله فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى مجلس الإدارة.²

¹ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات الحديثة للتدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 52.

² تاجي فياض، مرجع سبق ذكره، ص 20.

ثانيا: معايير التنفيذ (التطبيق):

وتم تضمين نوع آخر من معايير التدقيق الداخلي يسمى معيار "التنفيذ." فهي عبارة عن الخصائص ومعايير الأداء المطبقة على مواقف محددة مثل: اختبار الامتثال والتحقق من الاحتيال والتقييم الذاتي للسيطرة، وعادة ما يتم تطوير المبادئ التوجيهية الأخلاقية لمهنة التدقيق الداخلي والتي تتضمن المبادئ الأربعة التالية: النزاهة موضوعية والكفاءة وسرية. وكذلك تركز قواعد السلوك على هذه المبادئ، ومنها: الصدق بأن يكون موضوعياً ومجتهداً، ولا ينخرط في سلوك غير قانوني، ولا يقبل الهدايا من العملاء ويفعل ذلك التصرف بمهارة مهنية، وعدم أداء عمل يتعارض مع أهداف المؤسسة، والحفاظ على سرية المعلومات والكشف عن جميع الحقائق المادية أو إخفاء السلوك غير القانوني، والكفاح المستمر من أجل تحسين الكفاءة والرفع من جودة الخدمة، والالتزام بالحفاظ على مستويات عالية لمعايير الكفاءة والأخلاق والنزاهة¹.

¹ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 86.

المبحث الثالث: آليات تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق نظام COSO

زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الشركات مع ظهور سلسلة من الفضائح المالية والإدارية وما صاحبها حدوث فشل العديد من الشركات العملاقة وانهارها، خاصة في ظل ضعف أنظمتها الرقابية وعدم تفعيل الرقابة عليها التدقيق الداخلي، وبالتالي ضعف الرقابة الداخلية داخل نفس الكيان، ولهذا قامت المنظمة العالمية المعروفة بالـ COSO (Committee Of Sponsoring Organizations) بمحاولة دراسة هذا النظام والتحسين في فعاليته وجودته من أجل تحقيق أهداف الشركة والرفع من الأداء داخلها، بالإضافة إلى الوصول إلى درجة معينة من الدقة والمصادقية في المعلومات، الشيء الذي يحد التلاعبات الإدارية ويمنع حدوث الفساد المالي والإداري بالشكل الذي يضمن حماية حقوق المساهمين في بيئة تسودها الشفافية.

المطلب الأول: إطار الرقابة الداخلية وفق COSO

سنطرق من خلال هذا المطلب إلى نظام الرقابة بدءا باستعراض تعريف لجنة المنظمات الراعية COSO، ومن ثم الانتقال إلى مهام هذه اللجنة وإصداراتها، فيما سيتم التطرق بعدها إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفقا لعدة منظمات منها منظمة ال COSO.

أولاً- لجنة المنظمات الراعية لتريدواي (COSO) committee of sponsoring organization of the :Tredway

تم تنظيم وتأسيس لجنة COSO في عام 1985 لرعاية اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية الاحتياطية، وهي مبادرة مستقلة من القطاع الخاص قامت بدراسة العوامل السببية التي يمكن أن تؤدي إلى التقارير المالية الاحتياطية، كما وضعت توصيات للشركات العامة ومدققيها المستقلين وللجنة الأوراق المالية والبورصات وغيرها من الجهات التنظيمية والمؤسسات التعليمية، تمت رعاية اللجنة الوطنية بشكل مشترك من قبل خمس جمعيات مهنية كبرى، مقرها الولايات المتحدة ألا وهي: جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)، والمديرين الماليين الدوليين (FEI)، ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، وأخيرا الرابطة الوطنية للمحاسبين المعروفة الآن باسم معهد المحاسبين الإداريين (IMA)، وضمت اللجنة ممثلين عن الصناعة، والمحاسبة العامة، وشركات الاستثمار، وبورصة نيويورك، كان أول رئيس لجنة COSO المعروف باسم جيمس سي تريدواي، الابن ونائب الرئيس التنفيذي والمستشار العام لشركة Paine Webber Incorporated، والمفوض السابق للجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية، من هنا جاء اسم لجنة تريدواي¹.

¹ <https://www.coso.org,> consultation le28/02/2024 a12 :09 .

ثانياً - مهام منظمة COSO وإصداراتها:

بعد عرضنا لتنظيم وتأسيس لجنة COSO سنقوم بعرض كل من مهامها وإصداراتها:

1-مهام لجنة COSO:

تتمثل مهمة لجنة المنظمات الراعية لتريدواي في توفير القيادة الفكرية في مجالات الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر المؤسسة والحوكمة وردع الاحتيال، أي بمعنى مساعدة المؤسسات في تحسين الأداء، من خلال تطوير القيادة الفكرية التي تعزز الرقابة الداخلية، كما تتطلع إلى أن يتم الاعتراف بها عالمياً كسلطة في مجال الرقابة الداخلية، وإلى رائد فكري في إدارة المخاطر وردع الاحتيال¹.

2-إصدارات لجنة COSO:

أصدرت لجنة ال COSO عدة إصدارات نذكر منها:

- قامت لجنة COSO بإصدار برنامج شهادة الرقابة الداخلية: أطلقت لجنة COSO إطار الرقابة الداخلية المتكامل في عام 1992، وتم تحديثه في عام 2013 (ICIF 2013) شهادة الرقابة الداخلية من COSO، يتم تقديم البرنامج من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)، ومعهد المدققين الماليين (FFI)، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA)، كما أن شهادة COSO IC موجهة نحو قادة التدقيق وأعضاء الفريق والاستشاريين الذين يقدمون خدمات استشارية تتعلق بالضوابط الداخلية، الذين يتطلعون إلى إنشاء منظمة تدقيق قائمة على COSO، أين يشتمل البرنامج على التعلم الذاتي والتدريب المباشر في الفصول الدراسية، عند الانتهاء بنجاح واجتياز الاختبار عبر الانترنت سيحصل المترشحون على شهادة إتمام Coso IC Framework الرسمية وشارة رقمية، تثبت الشهادة الكفاءة لتطوير الخبرة في تصميم وتنفيذ وإجراء نظام فعال للرقابة الداخلية²؛
- أصدرت لجنة COSO ورقة جديدة برعاية شركة deloitte بعنوان block chain والرقابة الداخلية: بحيث قدمت الورقة وجهات نظر لاستخدام الرقابة الداخلية لـ COSO، لتقييم المخاطر المتعلقة باستخدام block chain في سياق التقارير المالية وتصميم وتنفيذ الضوابط لمعالجة هذه المخاطر بهدف اتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية ICFR في بيئة block chain بالإضافة إلى أنها قدمت مفاهيم عالية المستوى والمتعلقة بـ block chain كما ناقشت كل مكون من مكونات الـ COSO، فوصفت كيفية استخدام سلاسل block chain لتعزيزه مع ذكر التهديدات أو المخاطر التي تنشأ من استخدام هذه السلاسل³؛

¹ coso, <https://www.coso.org/about-us>, consultation le 12/04/2024 a20.01

² coso, <https://www.coso.org/about-us>, consultation le 12/04/2024 a20.01

³Jennifer Burns and all, **Block chain and internal control**, coso, July 2020, p 04.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

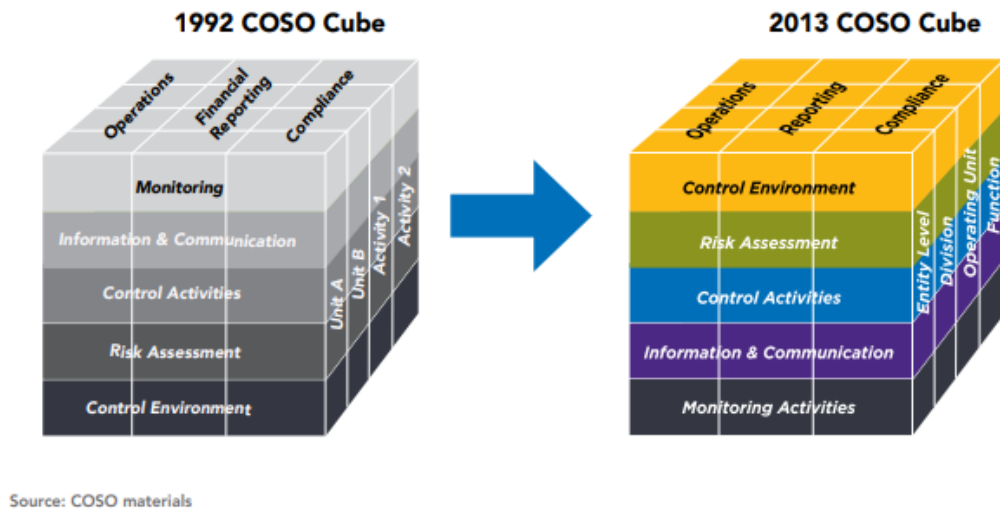
- إرشادات تكميلية جديدة بعنوان: تحقيق رقابة فعالة على تقارير الاستدامة ICSR: في يوم 30 مارس 2023 أصدرت لجنة COSO إرشادات تكميلية للمؤسسات بهدف تحقيق رقابة داخلية فعالة على تقارير الاستدامة ICSR، وذلك باستخدام الرقابة الداخلية المعترف بها عالمياً، حيث تعتقد لجنة COSO أن استخدامها سيبنى الثقة في إعداد التقارير، البيئية والاجتماعية، الحوكمة، الاستدامة والافصاحات العامة واتخاذ القرارات في المؤسسة¹.

كما تجدر الإشارة إلى أن منظمة COSO قامت أيضاً بإصدار إرشاد حول ردع الاحتيال سنة 2016 يقدم نظرة عامة ورفيعة المستوى موجهة لمجلس الإدارة والإدارة العليا والرؤساء التنفيذيين للتدقيق، وهو مصمم لشرح فوائد وضع سياسات وضوابط قوية لمكافحة الاحتيال، وفي ماي 2023 أعلنت المنظمة مع جمعية الاحتيال المعتمدين (ACFE) عن إصدار ثاني، وهو منشور جديد يقدم مخططاً لمساعدة المؤسسات على إنشاء برنامج شامل لإدارة مخاطر الاحتيال².

كما أصدرت COSO ومديري NACD طلباً لتقديم مقترحات لتطوير إطار حوكمة الشركات، وإرشادات التطبيق 31 جانفي 2024 للشركات المساهمة العامة الأمريكية، وذلك من أجل محاولة الوصول إلى التوافق مع مصالح أصحاب المصلحة، بهدف الوصول إلى ممارسات تجارية أخلاقية ومسؤولية مستدامة للشركات.

حيث يوضح الشكل التالي إطار عمل COSO لسنة 1992 ووفقاً لتحسينات 2013

شكل رقم 03: إطار عمل COSO لسنة 1992 ووفقاً لتحسينات 2013



Source: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), **ACHIEVING EFFECTIVE INTERNAL CONTROL OVER SUSTAINABILITY REPORTING (ICSR): BUILDING**

¹ COSO, **Achieving Effective Internal Control Over Sustainability Reporting” (ICSR) Supplemental Guidance**, 2024, p01, https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_c45bb9e3a23448529a65cec6e2bc5419.pdf consultation le 28/02/2024 a 11:20

²David L , Sandra Johnigan , Leslye Givarz, **Fraud Risk Management Guide : Executive Summary**, coso 2023, p 06

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

TRUST AND CONFIDENCE THROUGH THE COSO INTERNAL CONTROL—INTEGRATED FRAMEWORK, 2023, p18 a https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf.

يحدد هذا الشكل الإطار المفصل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، ولأن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر هدف تدقيقي متعارف عليه، فإنه يمكن للمدقق الداخلي أن يستخدم هذه الإرشادات لتحسين مهمة التدقيق وفق نفس النموذج، حيث يتضمن هذا الإطار الصادر في 2013 نظاماً مبنياً على المخاطر في تصميم الضوابط الداخلية وتقييمها، مع إعداد التقارير حولها استجابة للتطورات الحاصلة في إجراءات التدقيق الداخلي.

ثالثاً- تعريف الرقابة الداخلية

سنقوم بتحديد تعريف الرقابة الداخلية وفقاً لمجموعة من المنظمات وفق ما يلي:

1-تعريف الرقابة الداخلية وفق نظام ال COSO:

في عام 1992 أصدرت COSO إطارها المتكامل للرقابة الداخلية (الإطار الأصلي)، وقد حظي هذا الإطار بقبول واسع النطاق في جميع أنحاء العالم كإطار رائد لتصميم وتنفيذ وإجراء الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها، ثم قامت بمراجعتها عام 2013 حيث تضمن هذا الإطار 17 مبدأ، أين وضحت COSO بأنه لكي يكون نظام الرقابة فعال لا بد من وجود كل مبدأ من المبادئ السبعة عشر وتعمل معا بطريقة متكاملة¹.

حيث عرفت COSO الرقابة الداخلية على أنها: "عملية ينفذها مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والعاملون وغيرهم من الموظفين في المؤسسة، تهدف إلى توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالرقابة الداخلية بغية تحقيق عدة أهداف متعلقة بالعمليات وإعداد التقارير والامتثال"².

2-هيئة الأسواق المالية الفرنسية AMF:

كلفت هيئة الأسواق المالية AMF بصياغة إطار مرجعي للرقابة الداخلية، من أجل استخدامه من طرف الشركات الفرنسية الخاضعة للالتزامات قانون الأمن المالي، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها: "نظام الشركة يتم تحديده وتنفيذه من تحت مسؤوليتها، تتضمن مجموعة من الوسائل والسلوكيات والإجراءات التي تتلاءم مع الخصائص المحددة لكل شركة، والتي تساهم في مراقبة أنشطتها وفعاليتها عملياتها والاستخدام الكفء لمواردها، كما تمكنها بأخذ المخاطر الكبيرة في الاعتبار بشكل مناسب سواء كانت تشغيلية أو مالية أو تتعلق بالامتثال"³.

¹ David L, Sandra Johnigan, Leslye Givarz, op Cit, p 04

² COSO, Internal Control Integrated Framework, September 2012, p04, consultation le 28/02/2024 a11:56 https://ce.jalisco.gob.mx/sites/ce.jalisco.gob.mx/files/coso_mejoras_al_control_interno.pdf.

³ L'IFACI, Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne Du bon usage du cadre de référence de contrôle interne de l'AMF, The Institute of Internal Auditors, 2024; p11, consultation le 24/02/2024, <https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/cdr-des-cles-web-2011.pdf>

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

3-معهد المدققين الداخليين the Institute of Internal Auditors:

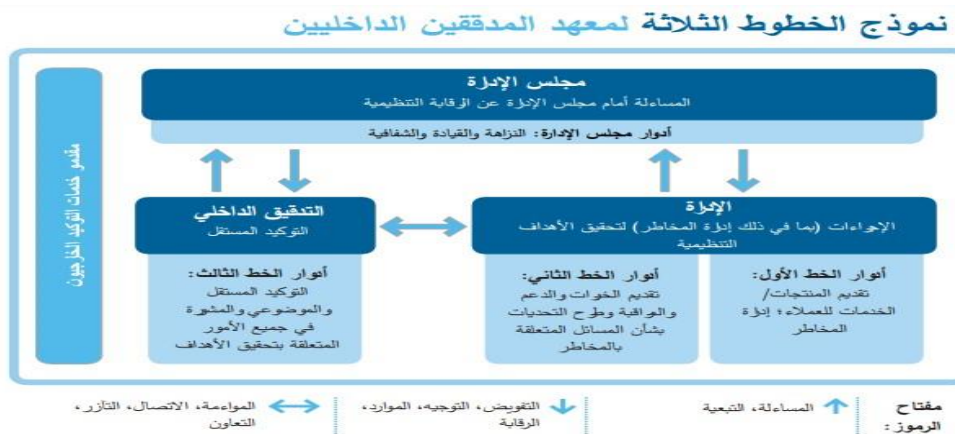
عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) الرقابة الداخلية بأنها: "إجراء تتخذه الإدارة ومجلس الإدارة والأطراف الأخرى لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف، والغايات المحددة"¹.

ومنه نستنتج بأن الرقابة الداخلية في المؤسسات هي: "مجموعة من الأنظمة الرسمية والوسائل والسلوكيات والقوانين والإجراءات الدائمة، التي ينفذها مجلس الإدارة والمديرين والعمال على كافة المستويات والتي تهدف إلى مراقبة ومعاينة مجموعة من المخاطر، التي ترتبط بدورها بتحقيق أهداف المؤسسة".

رابعا- التأثير بين الرقابة الداخلية ومختلف خطوط الدفاع وفقا لمعهد المدققين الداخليين:

وفقا لنموذج خطوط الدفاع الثلاثة الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA)، تعتبر الرقابة الداخلية جزءا من خط الدفاع الأول لأنها تقع على عاتق الإدارة التشغيلية، والتي تكون في حد ذاتها مسؤولة أمام الإدارة العليا، أما التدقيق الداخلي فيعتبر جزءا من خط الدفاع الثالث، حيث أنه يقيم فعالية ووظائف الإدارة التشغيلية في الخط الأول ووظائف إدارة الامتثال في الخط الثاني²، والشكل التالي يوضح نموذج الخطوط الثلاثة لمعهد المدققين الداخليين:

شكل رقم 04: نموذج الخطوط الثلاثة لمعهد المدققين الداخليين:



المصدر: معهد المدققين الداخليين، نموذج خطوط الدفاع الثلاثة، 2020، ص: 04،

<https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-arabic.pdf> consultation le 17/04/2024.

من خلال ما سبق نستنتج بأن العلاقة المتواجدة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية هي علاقة تكاملية طردية ووطيدة قائمة بشكل منسجم ومنسق، بحيث يعتبر التدقيق الداخلي عنصرا مهما في الرقابة

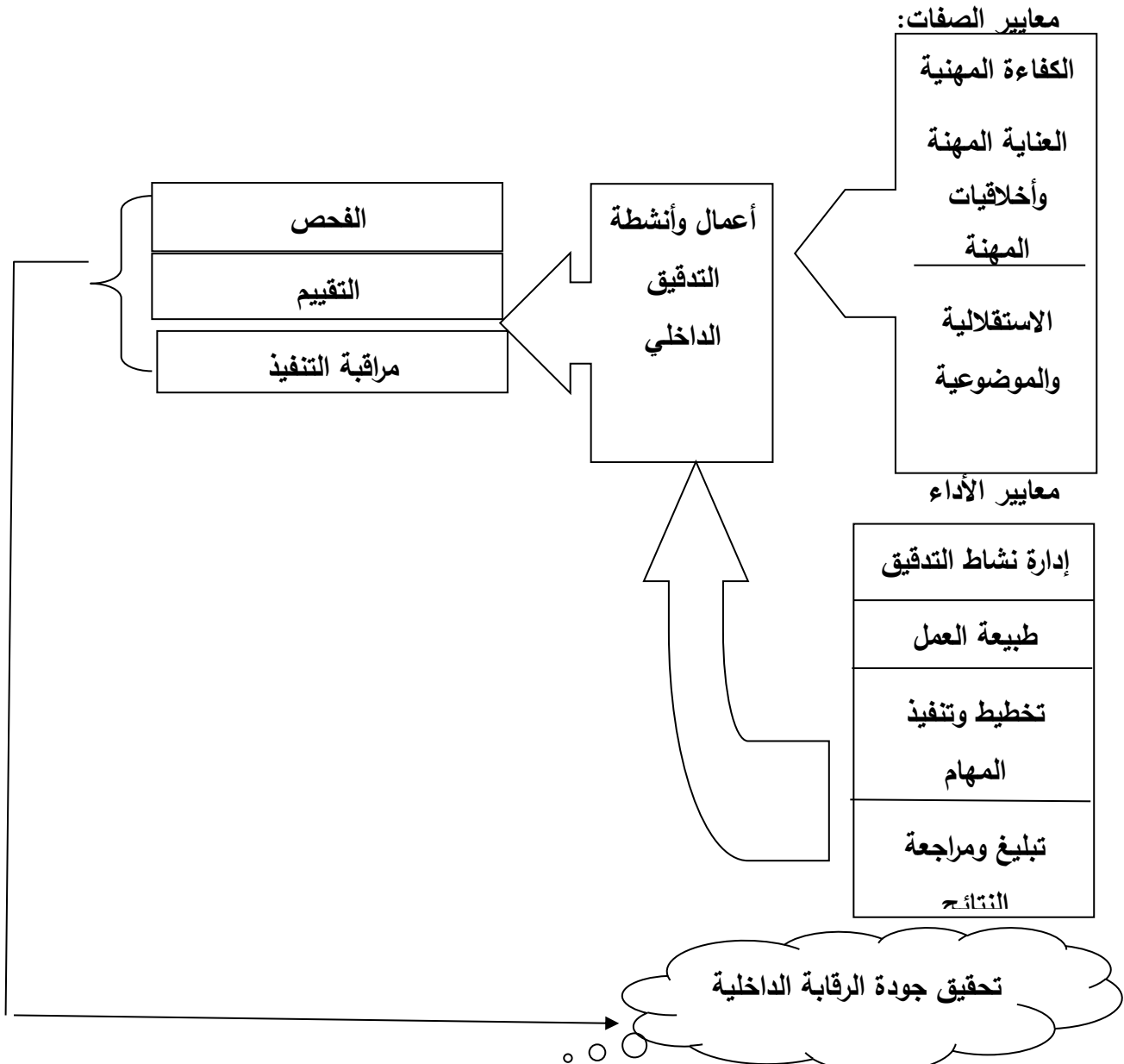
¹ IIA, **Global internal audit standards**, 2023, p11, consultation le 17/04/2024 a14.45, <https://www.theiia.org>

² Dung Ngo Tien, Hanh Hoang Thanh, **the impacts of internal audit practices on the quality of internal control in vietnamese SMES**, international journal of professional business Review, vol 8, n.5, vietnamese,8may2023,page3.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

الداخلية يعمل على تطويرها وزيادة فعاليتها وكفاءتها من خلال خدماته الاستشارية، كما تعتبر في نفس الوقت الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها التدقيق الداخلي، باعتبارها تحظى بمكانة هامة في هذه الوظيفة، بحيث ضعف أو قوة هذا النظام هو الذي يحدد لنا العمق المطلوب في عمليات الفحص ويحدد ويوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها، ويمكن لنا أن نلخص العلاقة في الشكل الموالي:

شكل رقم 05: العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO.

ترتكز فكرة الرقابة الداخلية حسب منظمة ال COSO على خمسة مكونات نذكرها فيما يلي:

أولاً- التحكم بالبيئة أو بيئة الرقابة:

تعتبر المناخ العام وبيئة الممارسة التي أنشأتها وسنتها المؤسسة من خلال مجموعة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تتخذ مسارها وتؤثر على وعي موظفيها بالرقابة وتعتبر الأساس لجميع مكونات الرقابة الأخرى وذلك عن طريق الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات والإشراف على النظام من مجلس إدارة مستقل بالإضافة إلى جذب وتطوير والاحتفاظ بأشخاص ذو كفاءة والتركيز على عنصر المساءلة¹.

ثانياً- تقييم المخاطر:

يقصد بها الجهود التي تقوم بها المؤسسة أو الشركة لتحديد المخاطر التي تتعرض لها خلال ممارسة نشاطها، سواء كانت هذه المخاطر داخلية أو خارجية والتي تعتبر تهديدا لها ولمنافستها وبقائها².

ثالثاً- المعلومات والاتصال:

تعتبر أحد مكونات الرقابة الداخلية وفق لنظام COSO بحث يعتبر مكون جوهري لتحقيق أهداف المؤسسة، بحيث يجب عليها التأكد من أن المعلومات ملائمة وتم إيصالها بالشكل المناسب وفي الزمن والوقت المناسب ليتمكن موظفيها باستخدامها بجودة وفعالية³.

رابعاً- الأنشطة الرقابية:

يقصد بها مجموعة الإجراءات والقوانين والسياسات الموضوعية لضمان تحقيق أهداف الشركة أو المؤسسة بالإضافة إلى التأكد من أن الاستراتيجيات الموضوعية لمراجعة ومراقبة المخاطر بكل فعالية⁴.

خامساً- المراقبة:

يقصد بها محاولة مراقبة نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقييم جودة ونوع الأداء من خلال تقييمات مستمرة وبطريقة دورية⁵.

والشكل الموالي يوضح مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO

¹ نوال كفوس، حكيم ملياني، مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 7، العدد 11 جامعة سكيكدة، الجزائر، 2019، ص289.

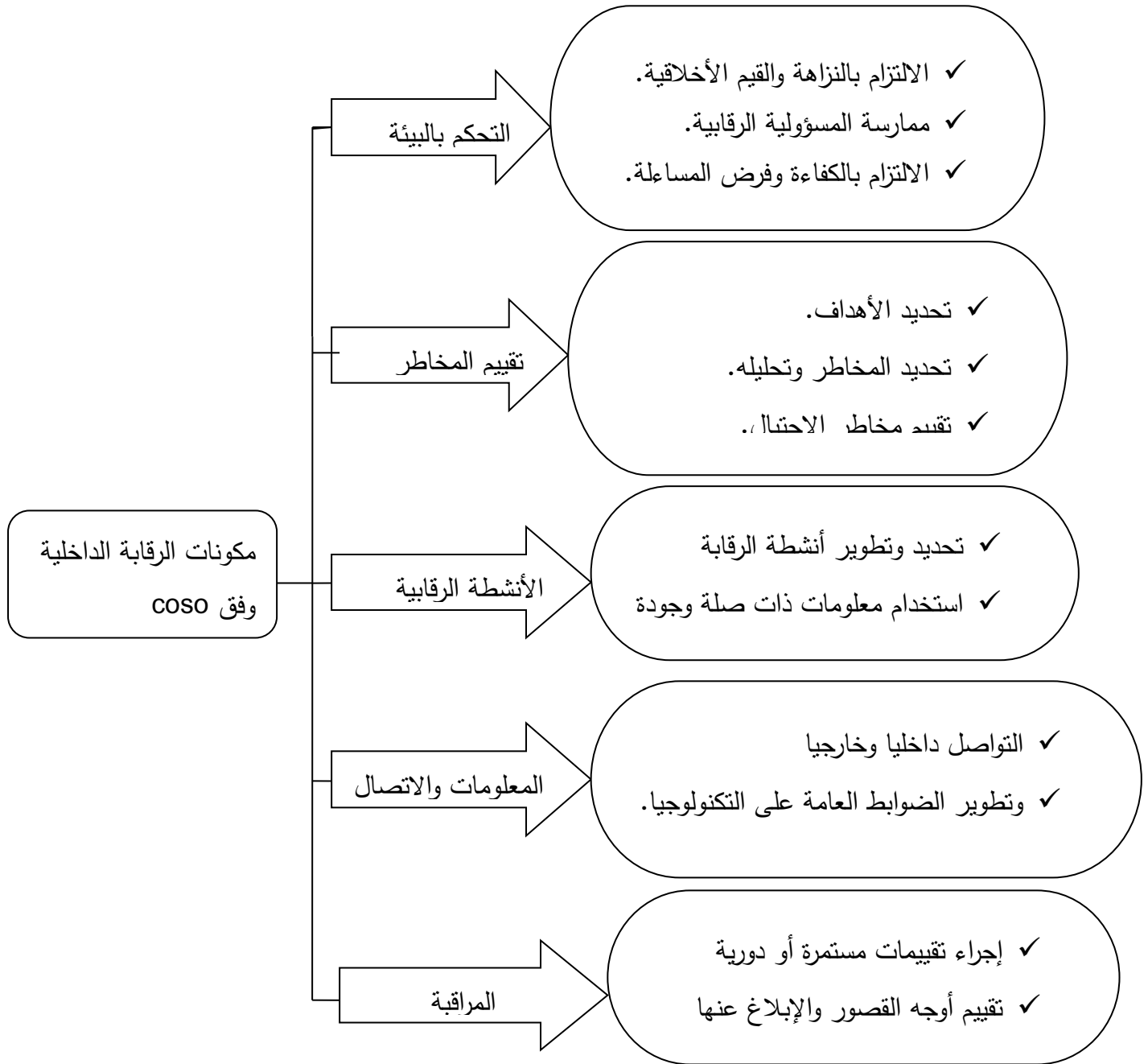
² عمر زهير عز الدين عز الدين، أثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص27.

³ بشير كشرود، نسيمه محيوت، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية IC-COSO وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 11 الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2016، ص226.

⁴ إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2012، ص13.

⁵ عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي وتدقيق، جامعة احمد درارية، الجزائر، 2017/2018، ص: 61، 62.

شكل رقم 06: مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO



Source: COSO AND INTERNAL AUDIT HOW CAN THEY CONTRIBUTE TO INSIGHT, p8 sour

<https://commission.europa.eu/system/files/202001/>.

كما يوضح الشكل التالي الطبيعة الشاملة للرقابة الداخلية، ويوضح كيف تأخذ المراقبة الفعالة في الاعتبار الفعالية الجماعية لجميع المكونات الخمسة للرقابة الداخلية:

شكل رقم 07: المراقبة المطبقة على الرقابة الداخلية



Source: coso, Internal Control-integrated Framework Guidance on monitoring internal Control Systems, 2009, p01, https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3fa0e61faa34faaacf658f379f36853.pdf.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي لتقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق COSO.

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز إجراءات ومراحل التدقيق الداخلي التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO والتي يمكن تلخيصها عبر ثلاث مراحل نذكرها فيما يلي:

أولاً- مرحلة تحضير مهمة التدقيق الداخلي:

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق، يتمكن من خلالها المدقق الداخلي تحديد خطوات النجاح ومختلف التصرفات التي تؤدي الفشل، وتتم مرحلة تحضير مهمة التدقيق الداخلي بعدة خطوات هي:

1-الأمر بالمهمة:

يمثل الترخيص الذي تمنحه الإدارة لوحدة التدقيق الداخلي، وهو وثيقة مكتوبة تسمح للمدقق الداخلي بمزاولة مهنته وفقاً للقانون، ويتم استلام هذه الوثيقة الرسمية من طرف المسؤولين لإبلاغهم ببدء عملية التدقيق، بحيث ينص هذا البيان أو الأمر على الأهداف التي يتعين تحقيقها من خلال التدقيق الداخلي ولصالح المؤسسة¹.

2-مرحلة الاندماج (اكتساب المعرفة):

قبل البدء في مهمة التدقيق يحتاج المدقق إلى التعرف على عملية التدقيق، لذا عليه جمع المعلومات اللازمة لفهم النشاط بشكل أفضل والوقاية الجيدة من المخاطر التي من المحتمل أن تهدد تحقيق أهداف المؤسسة من خلال معرفة الهيكل التنظيمي، المخططات التدفقية، شبكة تحليل المهام والوظائف، دليل

¹ محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين لتدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة المنظمات، جامعة تلمسان، الجزائر، 2017/2018، ص48.

الفصل الأول: عموميات حول فعالية التدقيق الداخلي وجودة الرقابة الداخلية وفق ال COSO

الإجراءات، تقارير المدققين الخارجيين، الإجراءات المعمول بها (أساليب الإدارة ونظام المعلومات لعملية المراجعة)، ومعلومات عن المشاكل قصيرة المدى التي تواجه المؤسسة من أجل اكتشاف المخاطر الكامنة والاتجاهات المثيرة للقلق، كما يجب عليه إجراء مقابلات مع المديرين من أجل الحصول على جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة¹.

3-تحديد الأخطار وتقييمها:

إن تحديد المخاطر تتعلق بتحديد الأماكن التي من المحتمل أن يحدث فيها الخطر الأكثر ضررا فهذه الخطوة تسمح للمدقق ببناء إطار مرجعي وتصميم برنامج وتطويره بطريقة معدلة، ثم يتم تقييم هذه المخاطر مرحلة بمرحلة وهو ما يسمى أيضا بالتقييم الجزئي، فالهدف من تقييم هذه المخاطر هو تحديد المجال المهم للنشاط الذي سيتم تدقيقه².

4-تحديد الأهداف:

بعد إعداد التقرير التوجيهي والذي يعد وثيقة مخصصة للجهة الخاضعة للرقابة، والتي تخص استنتاجات المدققين بشأن مجالات المخاطر بالإضافة إلى الأهداف العامة والخاصة ونطاق وطبيعة العمل يقوم المدقق بعد ذلك بوضع برنامج التدقيق أو قائمة العمل للالتزام بما جاء في هذا التقرير³.

ثانيا: مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي:

يمكن القول عن مرحلة التنفيذ بأنها أهم مرحلة وخطوة في عملية التدقيق الداخلي، وأطولها بحيث يتم من خلالها تنفيذ عملية المراجعة والتدقيق الداخلي للمؤسسة وفق الخطوات التالية:

1-اختبارات التتبع:

يقوم المدقق الداخلي بمراقبة أداء عمليات محددة أو عناصر بيانات ضمن منطقة التركيز المحددة للتحقق من الأداء الوظيفي والالتزام بالخطط المحددة مسبقا، ويتضمن ذلك تتبع المعلومات المختلفة من خلال الأنظمة ذات الصلة، مثل: التأكد من أنها تعمل وفقا للتصميم المقصود⁴.

¹ Najah El Azhary, **the contribution of internal audit to the Improvement of Internal control system**, European scientific journal, volume 14, university Mohamed V, Morocco, March 2018, p p: 210,211.

² Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7^{ème} Edition, France, 2010, p233.

³ El Azhary Najah, **the contribution of internal audit to the Improvement of Internal control system**, European scientific journal, volume 14, university Mohamed V, Morocco, March 2018, p211.

⁴ هشام زروقي، **مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021/2020، ص22.**

2-قوائم استقصاء الرقابة الداخلية:

تعتبر قوائم الاستقصاء من أكثر الأساليب التي يستعملها المدقق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة يقوم بطرحها على المسؤولين والمسيرين، ومن ثم القيام بتحليلها لمعرفة مدى فعالية وجودة نظام الرقابة الداخلية المستخدم في الوحدة محل التدقيق.

3-اختبارات الالتزام:

تتمثل هذه الاختبارات في محاولة جمع مختلف أدلة الإثبات التي تحدد الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية من عدمها وذلك من خلال:

- **الملاحظة:** وتنقسم إلى نوعين ملاحظة فورية وأخرى محددة، نقصد بالأولى بأنها الاختبار الأول الذي يقوم به المدقق الداخلي وهي الملاحظة فوراً وعادة ما تكون عن طريق الخبرة، أي أن المدقق الداخلي يضع ملاحظات حول المحيط المراد تقييمه، يشترط فيها أن تكون بشكل عقلاني بأخذ المخاطر المتعلقة باللحظة التي يقوم فيها بالملاحظة، أما الملاحظة المحددة فتأتي بعد تحديد مجالات الخطر وقوائم استقصاء الرقابة الداخلية، أين يقوم المدقق بإجراء اختبارات لبعض العمليات واختبارات أخرى مرتبطة بفترات معينة¹؛
- **المقابلة:** يتم إجراء هذه المقابلات عادة مع العاملين بالمؤسسة، خاصة الذين يؤدون أنشطة الرقابة بهدف معرفة وتحديد ما إذا كانت لهم النظرة الصحيحة لنظام الرقابة الداخلية المستخدم²؛
- **الفحص المستندي:** هو عبارة عن فحص عينات من المستندات، بغية معرفة ما إذا كان هذا الإجراء الرقابي يعمل كما هو مخطط له.

4-اختبارات التحقق الأساسية:

- يقوم المدقق باستعمال هذه الاختبارات بهدف التأكد من:
- محاولة معرفة ما إذا كانت المخاطر التي تواجه المؤسسة ناتجة عن عدم فعالية وجودة أنظمة الرقابة المستعملة؛
 - التأكد من شرعية ومصداقية المعلومات خاصة خاصة المرتبطة بضعف أنظمة الرقابة.

¹ Jacques Renard, op Cit, p p : 265,266.

² هشام زروق، مرجع سبق ذكره، ص22.

ثالثاً - إعداد التقرير النهائي وتقييم النتائج:

تمثل هذه المرحلة آخر مراحل عملية التدقيق وتتكون من:¹

1- مشروع تقرير المدقق:

يجب أن تحتوي الوثيقة على جميع الملاحظات المسجلة ليتم المصادقة عليها، ولا يمكن اعتبارها نهائية، حتى وإن كان مصادق عليها بشكل خاص، وعلى الرغم من أن الوثيقة قد تحتوي على توصيات من المدقق إلا أنها لا تتضمن مخطط العمل الذي يعتبر جزءاً من التقرير النهائي، كما يجب على المؤسسة تحديد متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة.

2- الاجتماع الختامي:

يتضمن هذا الاجتماع الأعضاء أنفسهم الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، واستمعوا إلى مخطط المدقق في بداية عملية التدقيق، وذلك بإعطاء وإبداء رأيهم في العمل الذي قام به فريق التدقيق.

3- تقرير التدقيق الداخلي:

يسمح للمدقق بإبداء رأيه حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي تمت مراجعتها، ويعتبر التقرير وسيلة للتواصل بين المدقق والجمهور، ويُلخص مهمة التدقيق وفيما يلي مبادئ التقرير:

- لا يمكن أن يكون هناك وظيفة تدقيق داخلية بدون تقرير المدقق الداخلي؛
- يُعتبر التقرير النهائي وثيقةً تختتم مهمة التدقيق ولا يمكن اعتبارها مكتملة إلا بوجود الاستنتاجات والنتائج والتوصيات؛
- يُعرض التقرير مسبقاً على الجهات المعنية، فمن المفترض أن تُعرض نقاط التقرير خلال الاجتماع الختامي؛
- للمؤسسات الحق في الرد، حيث تحتفظ المؤسسات بحق الرد إما شفهاياً أو كتابياً حول نتائج هذا التقرير.

¹ محمد يزيد صالح، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكمة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة الجزائر، 2015/2016، ص55-56.

الخلاصة:

بعد عرضنا للفصل للجانب النظري من الدراسة استخلصنا أن نظام الرقابة الداخلية يمثل أهم عوامل نجاح المؤسسات الاقتصادية، باعتباره يمثل مجموعة من التعليمات والقوانين التي تحدد إجراءات التسيير في المؤسسة، ويعمل على حماية أصول وممتلكات المؤسسة من كل أشكال السرقة وضمان استمرار نشاطها عن طريق الالتزام التام بتنفيذ السياسات والخطط المرسومة، ولكن ذلك لا يتحقق إلا إذا اتسم هذا النظام بالفعالية والكفاءة، ففعالية بنظام الرقابة مرتبطة بمجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية له، وقد ساهمت لجنة COSO للرقابة الداخلية في تفعيل هذه المقومات من خلال مجموعة من المكونات التي ركزت عليها ممثلة في كل من البيئة الرقابية وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية، وكذا كل من المعلومات والاتصال والمراقبة، كما يؤدي التدقيق دورا مهما في ضمان فعالية هذا النظام باعتباره آلية رقابة داخلية تعمل على تقييم هذا النظام والتأكد من مدى فعاليته.

وفي ظل الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في ضمان استمرارية نشاط المؤسسة والرقابة على مختلف أنشطتها من خلال التركيز على تحسين جودة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، سنقوم في الفصل الثاني باسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ممثلة في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز فرع البويرة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز
بالبويرة.

تمهيد:

باعتبار نظام الرقابة الداخلية أحد أهم عوامل نجاح المؤسسة الاقتصادية كونه يمثل مجموعة من التعليمات والمقومات التي تحدد إجراءات التسيير داخلها، ونظرا لمساهمة لجنة COSO للرقابة الداخلية في تفعيل هذه المقومات بتركيزها على مجموعة من المكونات التي حددتها لهذا النظام من بيئة الرقابة وتقييم المخاطر، ارتأينا إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال المؤسسة الوطنية للكهرباء "سونلغاز" بالبويرة بغرض معرفة كيفية تحقيق فعالية هذا النظام وضمان جودته، وبما أن التدقيق الداخلي هو أحد أهم آليات الرقابة الداخلية سنحاول في هذا الفصل إظهار دوره في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقا لمتطلبات COSO، وعليه تم تقسيمه إلى العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** بطاقة فنية حول مؤسسة سونلغاز؛
- **المبحث الثاني:** آليات التدقيق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- **المبحث الثالث:** إجراءات تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO؛

المبحث الأول: بطاقة فنية حول مؤسسة سونلغاز

المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" هي مؤسسة عمومية جزائرية تنشط في مجال إنتاج ونقل الطاقة وتوزيعها، فقد تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة تمتلك الدولة رأسمالها، كما أنها تسعى لتكون مؤسسة تنافسية تحتل المراتب الأولى على مستوى البحر الأبيض المتوسط خاصة في ظل توجهها لتسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج، ونظرا لحجم استثمارات هذه المؤسسة وما نتج عنه من تعقد أساليب تسييرها سنحاول في هذه الدراسة معرفة دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

تقوم المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بتزويد المواطنين بالطاقة الكهربائية، كما تقوم بتوعيتهم وإرشادهم عن طريق الإعلانات لتفادي وقوع الحوادث، وكذا تجنب الإفراط في استهلاك الغاز والكهرباء.

وقد عرفت هذه المؤسسة تطورات متعددة مجال إنتاج الغاز والكهرباء يمكن تصنيفها في المراحل

التالية:

• **1947:** تم إنشاء كهرباء الجزائر (EGA)، رقم 47.1002 المؤرخ في 1947/06/05 هذه

الأخيرة مكلفة بالإنتاج لنقل وتوزيع الكهرباء والغاز، وهي عبارة عن مجمع لأقدم شركات إنتاج وتوزيع الكهرباء ذات الطابع الخاص، خاصة **Le bon**، **CIE**، **SAE**، التي تم تأميمها في سنة

1946 وفقا لقانون التأميم الصادر على السلطة الفرنسية؛

• **1962:** تبنت السلطات الجزائرية بعد الاستقلال مؤسسة **EGA**، في ظرف بضعة سنوات فضلا

عن جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمن تسيير هذه المؤسسة؛

• **1969:** تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 69/59 في اليوم 26 جويلية 1969

الصادر عن الجريدة الرسمية في أول من أوت 1969، تحول اسم **EGA** إلى سونلغاز التي

أصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز، في هذا الوقت كانت الشركة من الحجم الكبير أين تجاوز

عدد عمالها 6000 موظف، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة

في سياسة الطاقة الداخلية للبلد، فاحتكار ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة

لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة، كما أن سونلغاز وجدت نفسها قد اسند إليها احتكار تسويق

الغاز الطبيعي داخل الوطن، وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيون، محطات توليد الطاقة

- الكهربائية، زبائن المنزل) وكان الهدف من تحول الشركة هو المساهمة في التنمية الاقتصادية للبلد، وكذا التنمية الصناعية وإمداد المواطنين بالطاقة الكهربائية (المناطق الريفية)، وهذا المشروع مسجل في المخطط التنموي للسلطات العمومية؛
- **1978:** في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية، وكذا إنشاء وحدات عمل كهرباء، غاز، وترتيب؛
 - **1978:** وضع حيز التطبيق برنامج وطني للإضاءة "PNE" لتزويد معظم بيوت الجزائريين بالكهرباء؛
 - **1983:** إعادة هيكلة سونلغاز والتي جاء معها ست مؤسسات، أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة ذات خدمات عمومية وتسيير وتسويق المؤسسة، وبذلك اكتسبت خمس فروع لأعمال متخصصة هي:
- ♦ **KAHRIF (كهريف):** الأشغال الكهربائية؛
 - ♦ **KAHRAKIB (كهركيب):** تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية؛
 - ♦ **KANAGAZ (كنغاز):** إنجاز شبكات نقل وتوزيع الغاز؛
 - ♦ **INEORA (إنرقا):** أشغال الهندسة المدنية؛
 - ♦ **AMC:** صناعة العدادات ومختلف التجهيزات المستعملة في المراقبة.
- **1986_1989:** إصدار قوانين ومبادئ خاصة باستقلالية المؤسسة، وقوانين العلاقات الاجتماعية وكذا الطرق الجديدة في تسيير المؤسسة؛
 - **1991:** إصدار نظام أساسي جديد لسونلغاز، حيث أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) (قرار تنفيذي رقم 91-975 ليوم 14 ديسمبر 1991)، وقد فرض هذا الطابع الجديد التسيير الاقتصادي والأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتوجات؛
 - **1995: سونلغاز (EPIC):** في سنة 1995 أصبحت سونلغاز هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بمرسوم رقم 95-280 ليوم 1995/09/17 على رأسه نجد مجلس التوجيه الرقابي؛
 - **2002:** تحولت سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم، هذا التحول أعطى لسونلغاز توزيع (لا مركزية) في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر، وباعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة أسهم وقيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهمات لدى شركات أخرى.

- **2004:** أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع "HOLDING"، خلال السنوات 2004 و 2006 أين أصبحت " سونلغاز" مجمع أو مجموعة مؤسسات تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالنشاطات الرئيسية بها:

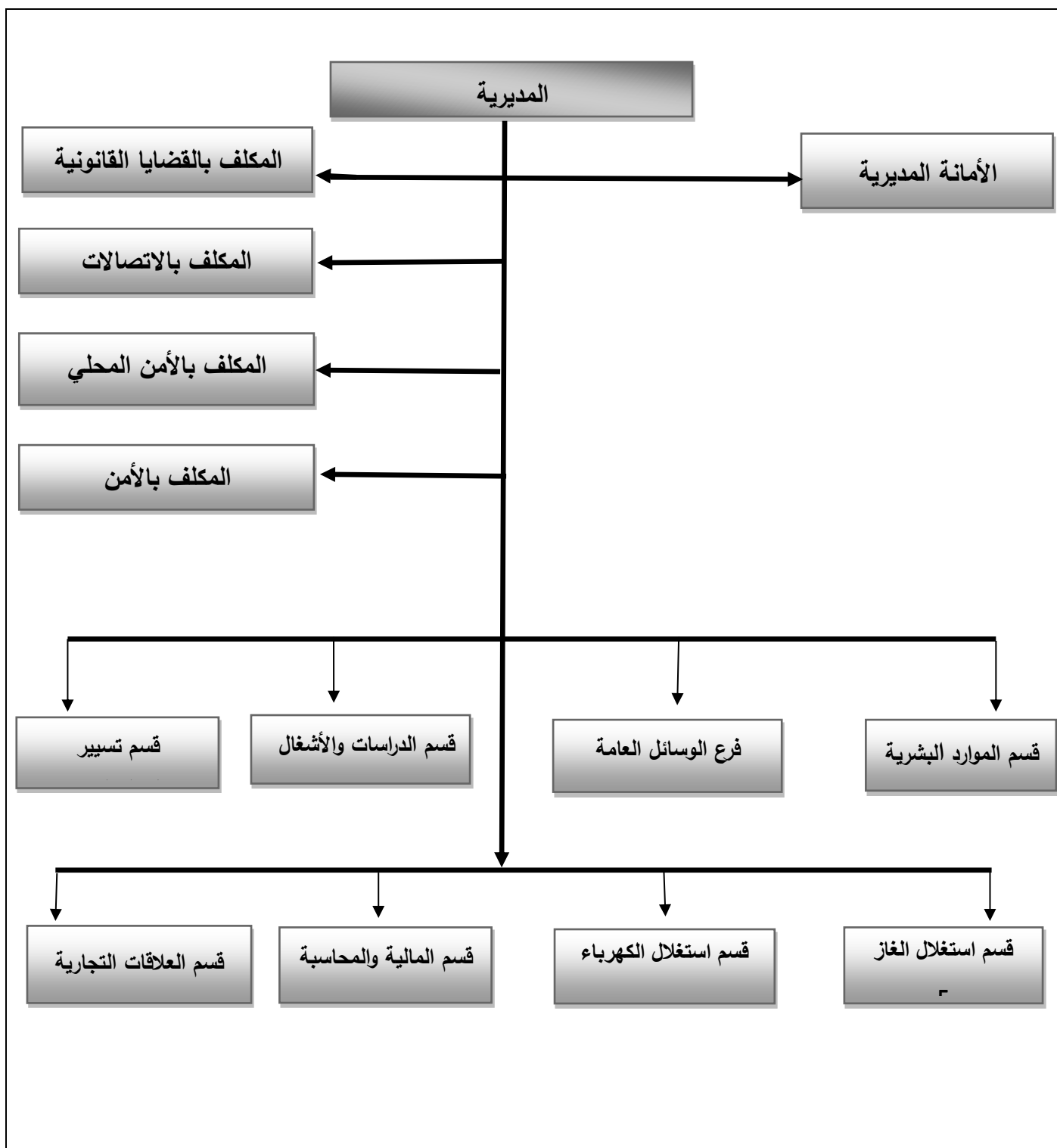
- ♦ سونلغاز: إنتاج كهربائي (SPE)؛
- ♦ مسير شبكة النقل الكهربائي (GRTE)؛
- ♦ مسير شبكة نقل الغاز (GRTG).
- **2006:** تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربعة فروع هي:

- ♦ سونلغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (SPA)؛
- ♦ سونلغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (SDC)؛
- ♦ سونلغاز للتوزيع: الجهة الشرقية (SDE)؛
- ♦ سونلغاز للتوزيع: الجهة الغربية (SDO).

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع (سونلغاز) البويرة:

بعد عرضنا لمراحل تطور سونلغاز سنقوم في هذا المطلب بعرض الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع "سونلغاز" بالبويرة وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع (سونلغاز) البويرة:



المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

من خلال الشكل يظهر أن سونلغاز تضم العديد من المصالح والأقسام التي يتم توزيع المهام والنشاطات عليها، والتي يتم إجمالها فيما يلي:¹

أولاً- مدير التوزيع:

يعتبر المسؤول الأول في المؤسسة عن مختلف العمليات التسييرية على مستوى هذه المديرية.

ثانياً- أمانة المدير:

تكون تحت إشراف المدير وهي تتكلف بالمهام التالية: المراسلات والبريد، تنظيم الملفات والوثائق واستقبال الزبائن، تسجيل المكالمات الهاتفية وضبط المواعيد مع المدير، طباعة الرسائل والوثائق السرية وكتابة البرقيات.

ثالثاً-مسؤول الشؤون القانونية:

وهو الذي يتكلف ب: متابعة قرارات المحكمة، التكفل بالشؤون القانونية لترسيم ومراقبة الملفات المعقدة تمثيل "سونلغاز" ببعثة المديرية أمام الهيئات القانونية وأخذ الإجراءات الودية لصالح المجموعة، تقييم ونشر المعلومة القانونية في نطاق الحاجة.

رابعاً- مسؤول الاتصالات:

وهو المكلف بالاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة من خلال تصميم وتنظيم المعلومة الموجهة للعامة وللزبون خاصة باستعمال الوسائل الإذاعية المحلية، المساهمة مع المديرية العامة في الأنشطة التجارية، اقتراح مواضيع حول الإعلان والإعلام نحو الزبون وفقاً لمعطيات المحلية.

خامساً- المكلف بالأمن المحلي (الداخلي)

يسهر دائماً على أمن المؤسسة وتتمثل مهامه في:

- القيام بزيارات مبرمجة؛
- تحضير اجتماعات لصالح المديرية؛
- القيام بتحضير حوادث محاكية للحوادث الحقيقية وهذا بالتعاون مع المصالح التقنية؛

¹ بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

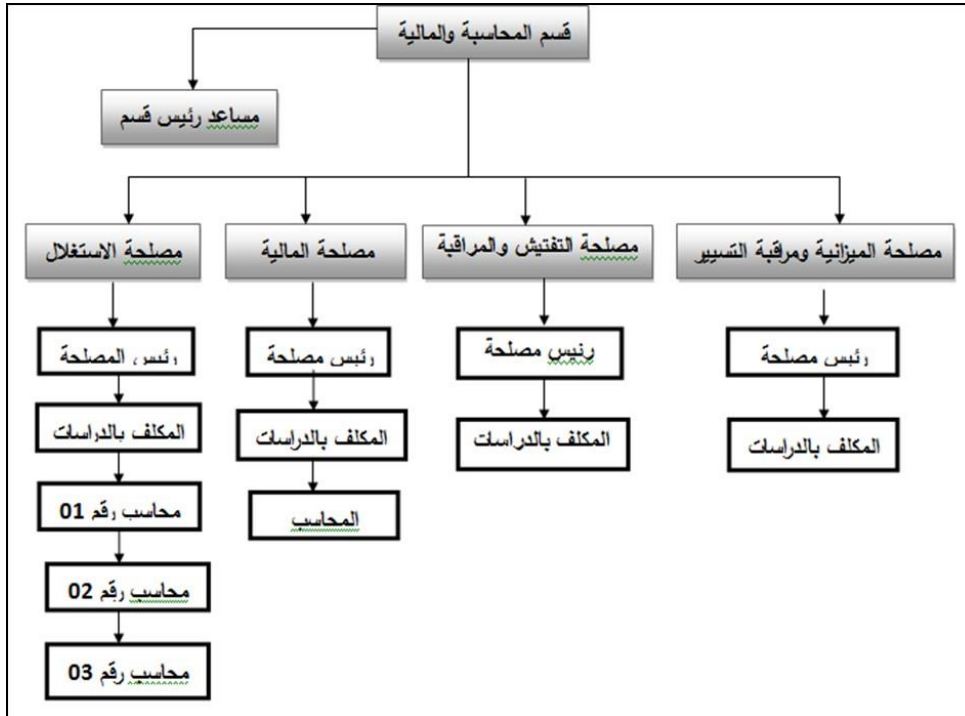
- تطبيق كل التوجيهات والتعليمات المتوقعة بالصحة والسلامة.

كما تتكون المؤسسة من عدة أقسام والتي تتمثل فيما يلي:

- ♦ (DRC): قسم العلاقات التجارية؛
- ♦ (DEE): قسم استغلال الكهرباء؛
- ♦ (DEG): قسم استغلال الغاز؛
- ♦ (DEET): قسم الدراسات و تنفيذ أشغال الكهرباء و الغاز؛
- ♦ (DAM): قسم إدارة الصفقات؛
- ♦ (DRH): قسم الموارد البشرية؛
- ♦ (SAG): قسم الشؤون العامة؛
- ♦ (DGSI): قسم تسيير نظام المعلومات؛
- ♦ (DFC): قسم المالية والمحاسبة.

وسيتم توضيح هيكلتها وتنظيمها ومهامها فيما يلي:

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة في المؤسسة:



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

سادسا - قسم المحاسبة والمالية:

بناء على الشكل السابق يظهر أن قسم المحاسبة والمالية في مؤسسة سونلغاز (البويرة) يتكون من عدة مصالح تضم الموظفين الإطارات وغير الإطارات، وهي مجموعة من المصالح المكلفة بتحقيق الأهداف والبرامج المسطرة مسبقا، كما تعتبر النواة الأساسية لنظام المحاسبة في مؤسسة سونلغاز لكونها تعمل على تحديد النتائج وتقديم المعطيات للسنة القابلة بإجراء مختلف الميزانيات، وتتمثل مهام هذا القسم في:

- تنسيق ومراقبة كل نشاطات قسمه؛

- إمضاء ومراقبة كل شيء يخص قسمه؛

- متابعة الأرصدة البنكية.

ويتفرع قسم المحاسبة والمالية إلى أربعة مصالح، حيث تتميز كل مصلحة عن أخرى بمهام معينة يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

1- مصلحة استغلال المحاسبة:

وتتضمن مجموعة من المهام نذكر منها:

- تنسيق ومتابعة الأعمال والوظائف المؤداة من طرف أعوان المصلحة؛

- إنشاء جدول الأجور في آخر السنة؛

- المساهمة في الأعمال المحاسبية في نهاية السنة (تحديد النتيجة)؛

- إنشاء الجداول الشهرية والسنوية (جدول حسابات النتائج، جدول الانسجام بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية).

1-1- مهام المكلف بالدراسات:

تتمثل مهامه فيما يلي:

- القيام بالعمليات الحسابية الخاصة بالاستهلاكات في آخر السنة؛

- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالإشعارات والتبادل الداخلي؛

- إنشاء التصريحات الشهرية للضرائب؛

- متابعة استثمارات المؤسسة عن طريق الملف الثانوي: (إشارات ثانوية: كالأثاث والسيارات)؛

- متابعة وتقريب الحسابات الخاصة بالضرائب؛

- تحديد رقم الأعمال للمديرية الجهوية؛

- تحديد رقم الأعمال السنوي الخاضع للضريبة (استخراج الرسم على النشاط المهني).

1-2- مهام المحاسب رقم 01:

- تتلخص مهام المحاسب رقم 01 فيما يلي:
- مراقبة والقيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالصندوق؛
- مراقبة ومعالجة الملف المحاسبي الخاص بالمدخلات الشهرية للشركة؛
- مراقبة والقيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالأشغال؛
- متابعة كل الطلبات الخاصة بالشيكات؛
- تقريب كل الحسابات التي يشرف عليها.

1-3- مهام المحاسب رقم 02:

- تتلخص مهام المحاسب رقم 02 فيما يلي:
- معالجة وتصنيف والقيام بالعمليات الحسابية للفواتير؛
- مراقبة ومتابعة أداء العمليات المحاسبية الخاصة بالوقود (المازوت، والبنزين)؛
- تقريب كل الحسابات التابعة له.

1-4- مهام المحاسب رقم 03:

- تتلخص مهام المحاسب رقم 03 فيما يلي:
- مراقبة وتصنيف الملف الخاص بالأجور؛
- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالإيجار؛
- القيام بالعمليات المحاسبية الخاصة بالاشتراكات كالضمان الاجتماعي، منح التقاعد، الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية... الخ؛
- القيام بالعمليات التي تخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG؛
- تقريب كل الحسابات الخاصة به.

2_ مصلحة المالية:

تتكون هذه المصلحة من المهام التالية:

2-1- مهام رئيس مصلحة المالية:

- تتمثل مهام رئيس مصلحة المالية فيما يلي:
- تنسيق ومراقبة نشاطات مصلحته؛
- تأمين تكييف التقديرات مع الخزينة؛
- إمضاء ومراقبة كل أوامر الدفع؛
- إنشاء وصفية لحركات الأموال؛
- تأمين متابعة المدفوعات والمدخلات.

- متابعة الأرصدة البنكية.

2-2- مهام المكلف بالدراسات لمصلحة المالية:

تتلخص مهام المكلف بالدراسات لمصلحة المالية:

- تقريب حسابات المداخل ودفعات الحسابات الجارية البنكية لمديرية الجهوية؛
- متابعة لحركات الأموال؛
- تأمين ومتابعة الردود (Les rejets) البنكية والحساب البريدي الجاري (CCP)؛
- الربط مع البنك؛
- متابعة ومراقبة الأمر بالتحويل.

2-3- مهام محاسب المالية:

تتمثل مهام محاسب المالية فيما يلي:

- أداء جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالمالية؛
- متابعة الأمر بالتحويل؛
- الربط مع البنك.

3- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

تتلخص مهام هذه المصلحة فيما يلي:

3-1- مهام رئيس مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

هي مصلحة مخولة بمجموعة من المهام من بينها:

- قياس التكاليف؛
- مراقبة التسيير؛
- المساعدة على اتخاذ القرارات؛
- مراقبة نشاطات مصلحته؛
- مراقبة الأقسام الأخرى لضمان سير الحسن للشركة؛
- إعداد ميزانية الاستثمار، الاستغلال..... الخ.

3-2. مهام المكلف بالدراسات لمصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:

من أهم هذه المهام نجد:

- إنجاز لوحة التحكم وميزانية النشاط للمديرية الجهوية؛
- متابعة مدفوعات الاستثمارات وإنهاء القرض؛
- تحديد الميزانية السنوية للمديرية الجهوية (مدفوعات، الاستثمارات، الاستغلال).

4_ مصلحة التفتيش والمراقبة:

تتلخص مهام هذه المصلحة في:

4-1- مهام رئيس مصلحة التفتيش والمراقبة:

من أهم مهامه نجد:

- مسؤول عن الامتثال لعمليات نقل الأنشطة وامتثالها للمعايير التنظيمية المطلوبة؛
- احترام الإجراءات؛
- إدارة العمل.

4-2- مهام المكلف بالدراسات لمصلحة التفتيش والمراقبة:

من أهم مهامه نجد:

- إدارة الزبائن؛
- صيانة وتسوية الحسابات ومراقبة تسجيل النقدية.

5- مهام رئيس قسم المالية والمحاسبة:

تتمثل مهامه في:

- تنسيق ومراقبة كل نشاطات قسمه؛
- إمضاء ومراقبة كل شيء يخص قسمه؛
- متابعة الأرصدة البنكية.

المطلب الثالث: مهام وأهداف مديرية التوزيع سونلغاز البويرة:

خلال هذا المطلب سنقوم بعرض كل من مهام مؤسسة سونلغاز بالبويرة وكذا أهدافها:

أولا-مهام مؤسسة سونلغاز بالبويرة:

يمكن استعراض مهام مؤسسة سونلغاز في النقاط التالية:

- تساهم في تحقيق السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة، فيما يخص الأداء المقدمة للعملاء وتنمية المبيعات وتغطية الحقوق؛
- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة ومراقبتها؛
- تلبية طلب الزبائن لتغطية الكهرباء والغاز بأحسن طريقة وفي أقل مهلة، وإمدادهم بالنصائح والمساعدة اللازمتين؛
- ضمان التسيير الجيد (استغلال وتصليح) وتنمية شبكات BT/BP و MT/MP؛
- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والإصلاح واستغلال الموارد؛

- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية والعتاد اللازم للعمل؛
- ضمان أمن الأشخاص والمواد التي لها علاقة مع نشاط العمل والتوزيع؛
- ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

ثانيا- أهداف مؤسسة سونلغاز بالبويرة:

- من بين الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ما يلي:
 - التحكم الأمثل في الوسائل والتقنيات بهدف الترقية والتحسين الدائم لشهادتها وصورة علامتها؛
 - تلبية الاحتياجات المتزايدة؛
 - توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية؛
 - المشاركة في الانجازات الصناعية والتجارية حتى تكون بقرب من الزبون النهائي؛
 - تنويع منتجاتها؛
 - استقلالية التسيير وإدخال قواعد تسيير ذات طابع تجاري.
- وعلى العموم فإن هدف المديرية هو أن تصبح أكثر تنافسية، والتمكن من مواجهة المنافسة المحتملة في الآجال المقبلة.

المبحث الثاني: آليات التدقيق الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي أهم آليات الرقابة الداخلية وذلك من خلال الدور الذي يؤديه في كشف الانحرافات الموجودة في المؤسسة ومحاولة معالجتها، وكذا الخدمات الاستشارية التي يقدمها للإدارة العليا بغرض إرساء نظام رقابة داخلية فعال، حيث يتجسد دور المدقق الداخلي في اكتشاف نقاط القوة والضعف والعمل على مواجهتها بإيجاد الحلول المثلى، فتحقيق فعالية التدقيق الداخلي من كفاءة وموضوعية واستقلالية ومهارة تساعد على تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتمد المدقق الداخلي على عدة آليات لتقييم نظام الرقابة الداخلية سنقوم بالتطرق إليها في هذا المبحث من خلال العناصر التالية.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO باستخدام أسلوب الاستقصاء

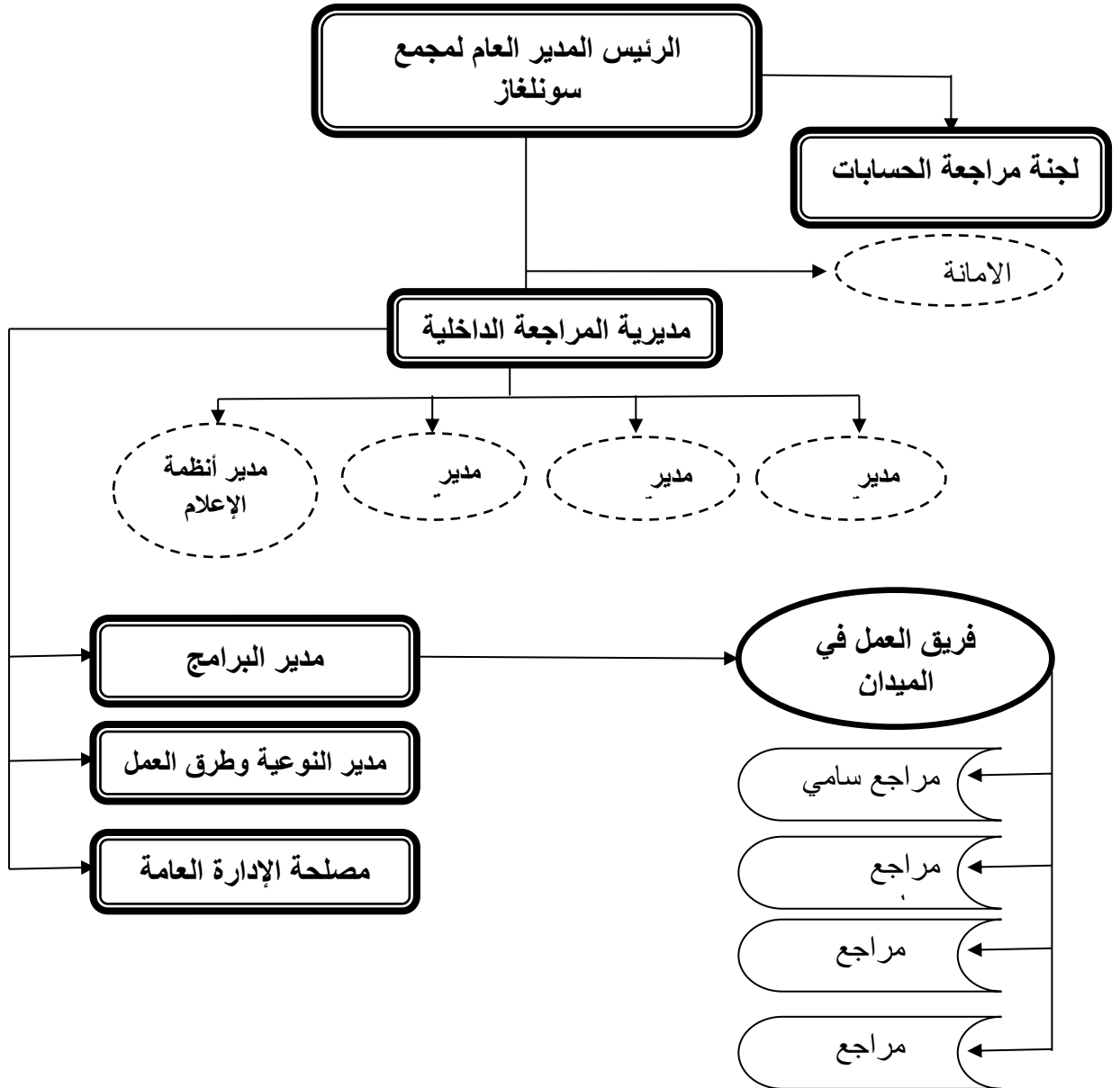
قبل عرض قائمة الاستقصاء وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد عليه سنقوم أولاً بعرض من مخطط مهمة التدقيق والأمر بالمهمة.

أولاً- مخطط مهمة التدقيق الداخلي:

يجب التنويه بأن مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة لا تحتوي على مديرية تدقيق داخلي فهي تابعة لمديرية التوزيع بالوسط الكائن مقرها بولاية البليدة، فهذه الأخيرة تحتوي على خلية تدقيق داخلي تتمثل مهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات وأنشطة مختلف مديريات الكهرباء والغاز بالوسط التابعين لمديرية البليدة بما فيها مديرية الكهرباء والغاز بالبويرة، حيث قمنا نحن بإجراء عمليات الفحص في هذه المديرية وفقاً للخطوات التي يتبعها المدقق الداخلي في هذه المؤسسة.

وبناء على ذلك سنقوم أولاً بعرض الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوسط وفق الشكل التالي.

شكل رقم (09) : الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق الداخلي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوسط



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاستناد إلى وثائق داخلية لمؤسسة سونلغاز.

يظهر الشكل السابق الاستقلالية التي تتمتع بها مديرية التدقيق الداخلي في مؤسسة توزيع الكهرباء فهي تابعة للرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز، حيث تتلقى أمر بالمهمة من طرف هذا المدير ما يجعلها بعيدة عن ضغوطات المسيرين، هو أهم شيء يشترط في تحقيق فعالية التدقيق الداخلي.

ثانيا- الأمر بالمهمة:

قبل القيام بمهمة التدقيق الداخلي يتم إصدار أمر بالمهمة من طرف المدير العام لمؤسسة سونلغاز، وبعد التنسيق بين فريق التدقيق الداخلي يتم إرسال فريق للتدقيق الداخلي في مديرية سونلغاز بالبويرة.

حيث يكون الأمر بالمهمة وفق الشكل التالي:

شكل رقم (10): الأمر بالمهمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et populaire

البويرة في: 2024/02/09



شركة توزيع الكهرباء والغاز

إلى السيد: مساعد المدير العام المكلف

البويرة

رقم: .../2024.

أمر بمهمة

الموضوع: مهمة التدقيق الداخلي

بناء على المخطط السنوي للتدقيق الداخلي المبرمج لسنة 2024 والمصادق عليه من طرف مجلس الإدارة نعلمكم أن خلية التدقيق الداخلي مطلوب منها مباشرة مهمة التدقيق، وهذا لتقييم المخاطر المتعلقة بسير العمل وفقا للتنظيم الساري المفعول.

وعليه تتمثل أهداف هذه المهمة فيما يلي:

- وتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- التأكد من متابعة العمليات في المؤسسة؛
- ضمان التطبيق الصحيح للإجراءات والقوانين المعمول بها.

• تاريخ المهمة:

تبدأ المهمة يوم: 2024/02/10 إلى غاية نهاية المهمة.

• أسماء عناصر المهمة:

- السيد X: مدقق داخلي (رئيس المهمة).
- السيدة Y: مدققة داخلية.

وفي هذا الشأن يطلب من جميع الموظفين المعنيين بالمهمة تسهيل عملية التدقيق مع تقديم جميع الوثائق المتعلقة بسير العمل.

المدير العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نموذج الأمر بالمهمة من المؤسسة.

ثالثا - قائمة الاستقصاء:

بعد الاطلاع على مختلف أقسام المؤسسة قمنا بإعداد قائمة الاستقصاء، وتم توجيهها لمختلف أقسام المؤسسة، والجدول التالي يوضح الإجابات المتحصل عليها:

جدول رقم (02): قائمة الاستقصاء

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظة
01	هل توجد أهداف محددة لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع البويرة.	X		تحقيق الهدف العام المتمثل في توفير الخدمة العمومية.
02	هل تم رسم سياسات واضحة لتحديد أهداف المؤسسة.	X		
03	هل يتم إعداد أوامر إدارية مكتوبة تحدد واجبات موظفي مؤسسة سونلغاز.		X	
04	هل تتبع المؤسسة خطة لتقسيم الموظفين على فترات دورية بحيث لا يؤثر على سير العمل.	X		
05	هل يوجد نظام لتحديد أساليب تقييم الأداء للعاملين.		X	
06	هل هناك نظام يضمن تحديد البدائل عند غياب الموظفين.	X		
07	هل تعيين الموظفين الجدد يتم بعد وجود شغور في المنصب ومع توفر الجانب المالي لذلك المنصب.	X		
08	هل يتم التعيين في الوظائف على ضوء الاختصاص الوظيفي بما يتلاءم مع الاختصاص العلمي.	X		
09	هل توجد خطة واضحة لتدريب الموظفين.	X		
10	هل تخضع الأموال المصروفة للأقسام إلى رقابة مدراء الأقسام.	X		
11	هل توجد رقابة للتأكد من أن الأموال المصروفة استعملت للأغراض التي صرفت من أجلها.	X		
12	هل هناك رقابة فعالة تكفل ضمان تحصيل أعوان المؤسسة للإيرادات المستحقة.	X		
13	هل يقوم أمين الصندوق بمسك سجل المقبوضات والنفقات النقدية.	X		
14	هل يتم ترصيد هذا الحساب ومطابقته يوميا مع الموجود النقدي.	X		
15	هل يوجد موظف خاص بمتابعة تحصيل الديون.	X		هناك مصلحة خاصة بذلك تابعة لقسم العلاقات التجارية.

16	هل توجد إجراءات وسياسات كافية لحماية ملفات وسجلات الموظفين والأجهزة من التلف والتلاعب.	X	
17	هل تتم مشاركة الموظفين في إعداد وتنفيذ الخطط.	X	ربما المسؤولين فقط.
18	هل هناك هيئة تقوم بمتابعة احتياجات العمال.	X	
19	هل تهتم المؤسسة بتشجيع الموظفين من أجل رفع كفاءتهم الإنتاجية.	X	
20	هل يتم إبلاغ الموظفين بلوائح وقوانين العمل المحددة.	X	
21	هل يوجد نظام متكامل للحوافز من أجل تحقيق رغبات الموظفين.	X	
22	هل لدى المؤسسة معايير واضحة وموضوعية لتقييم أداء الموظفين.	X	
23	هل تعتمد المؤسسة على مخرجات العملية التشغيلية لقياس جودة العمل المنجزة من طرف الموظفين.	X	
24	هل تتوفر في مؤسسة سونلغاز إستراتيجية وسياسة معتمدة من مجلس إدارة المنشأة لإدارة المخاطر التشغيلية.	X	
25	هل تشمل الإستراتيجية تحديد مصادر مخاطر التشغيل وسياسات المؤسسة في تقييمها ومراقبتها والتحكم فيها وتخفيضها.	X	
26	هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العامة عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية.	X	
27	هل يتم الوفاء بجميع توصيات المدقق الداخلي من طرف جميع عناصر الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	X	
28	عند تحديد خطر معين هل تعمل المؤسسة على توفير الموارد سواء كانت مادية أو بشرية لمواجهة.	X	
29	هل يتم توصيل المعلومات عن المخاطر إلى الجهات المعنية في المؤسسة.	X	
30	هل يتم إعداد خطط طوارئ لكافة الأنشطة والخدمات الإدارية لمواجهة أي طارئ قد يتسبب بوقف نشاط أو خدمة معينة.	X	

المصدر: من إعداد الطالبتين.

رابعاً - تقييم الاستقصاء:

من خلال قائمة الاستقصاء التي أعدت حول الإجراءات المعمول بها في مؤسسة سونلغاز فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، واعتماداً على المعلومات المتحصل عليها قمنا بتحديد مجموعة من نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة محل الدراسة، بالإضافة إلى تحديد بعض النتائج التي توصلنا إليها من خلال عرض الاستقصاء:

1- نقاط القوة:

رغم نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز وفقاً نظراً للإجابات المتحصل عليها من قائمة الاستقصاء، إلا أنه توجد هناك نقاط قوة يتميز بها النظام بالمؤسسة يمكن أن نلخصها في النقاط التالية:

- وجود تخطيط واضح لسياسات وأهداف مؤسسة سونلغاز قد يساهم في توجيه جهودها إلى النتائج المرجو تحقيقها؛
- اعتماد المؤسسة على تقسيم الموظفين وفق فترات دورية قد يساهم في تخطيط للعمل وتنظيمه بشكل فعال؛
- وجود نظام يضمن توفير البدائل عند غياب الموظفين من المؤسسة يساعد المؤسسة على تخطي مشكل توقف الإنتاج؛
- سياسة التوظيف التي تنتهجها المؤسسة المبنية على التخصص العلمي للموظفين تساعد على توفير المناصب وفقاً لاحتياجات المؤسسة؛
- خضوع الأموال المصروفة للأقسام إلى رقابة مدراء الأقسام مع متابعة ذلك العملية حتى التأكد من أنها صرفت لأغراضها، يظهر وجود عنصر المساءلة والشفافية بالمؤسسة؛
- وجود الرقابة التي تضمن تحصيل المؤسسة للإيرادات يساعد في تحقيق التمويل المنتظم والصحيح لمؤسسة سونلغاز مع ضمان استمراريتها؛
- قيام أمين الصندوق بمسك سجل المقبوضات والنفقات مع ترصيده ومطابقته يومياً مع الواقع يضمن دقة ومصداقية المعلومات، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تتبع مختلف التدفقات بالمؤسسة كما أنه يعزز عنصر الشفافية بالكيان؛
- وجود مصلحة خاصة تقوم بمتابعة تحصيل الديون من شأنها توفير سيولة المؤسسة واستغلالها في عمليات استثمارية؛
- التزام المؤسسة بوضع إجراءات وسياسات تقوم من خلالها بحماية سجلات الموظفين والأجهزة من التلاعب والتلف يحقق عنصر الأمان للمعلومات داخل المؤسسة؛

- توفر المؤسسة على لوائح وقوانين عمل ومعايير تقيم بها أداء العمال ينتج تحقيق التوجيه الفعال للمؤسسة، وتحسين أدائها العام في المحيط الاقتصادي؛
- وجود سياسات واستراتيجيات خاصة بإدارة المخاطر يؤدي إلى التوجيه الصحيح والتحكم في مختلف المخاطر التي قد تعترض نشاط المؤسسة؛
- رفع التقارير إلى الإدارة العامة بين فترة وأخرى يعتبر طريقة فعالة لمواجهة مختلف النقائص في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛
- التزام المؤسسة بتوصيات المدقق الداخلي وتنفيذها يبين مدى الالتزام لتحسين كفاءة العمليات والأنشطة بالمؤسسة، كما يبين مدى محاولة تحقيق جودة نظام الرقابة الداخلية.

2- نقاط الضعف:

تتلخص أهم نقاط الضعف في المؤسسة وفقا لقائمة الاستقصاء في النقاط التالية:

- عدم توفر الأوامر الإدارية المكتوبة التي تحدد واجبات موظفي مؤسسة سونلغاز، قد يؤدي إلى عدم وضوح وشفافية توزيع المهام الذي يؤدي بدوره إلى عدم وجود تنظيم جيد وعدم تنفيذ المهام بكفاءة وفعالية؛
- عدم وجود نظام يقيم أداء العاملين بالمؤسسة قد يؤدي إلى عدم القدرة على التمييز بين الموظفين ذوي الكفاءة العالية والأداء المتميز في المؤسسة؛
- عدم إشراك الموظفين في إعداد وتنفيذ الخطط بالمؤسسة يعني هناك نقص في التفاعل داخل المؤسسة خاصة في العمل الجماعي كما أنه قد يقلل من الشعور بالمسؤولية والانتماء تجاه المهنة؛
- عدم اهتمام المؤسسة بتشجيع الموظفين قد يقلل من أدائهم وكفاءتهم الإنتاجية؛
- عدم اعتماد المؤسسة على معطيات ومخرجات العملية التشغيلية لقياس جودة العمل قد يصعب نوعا ما تحديد مدى نجاح الموظفين في تحقيق الأهداف.

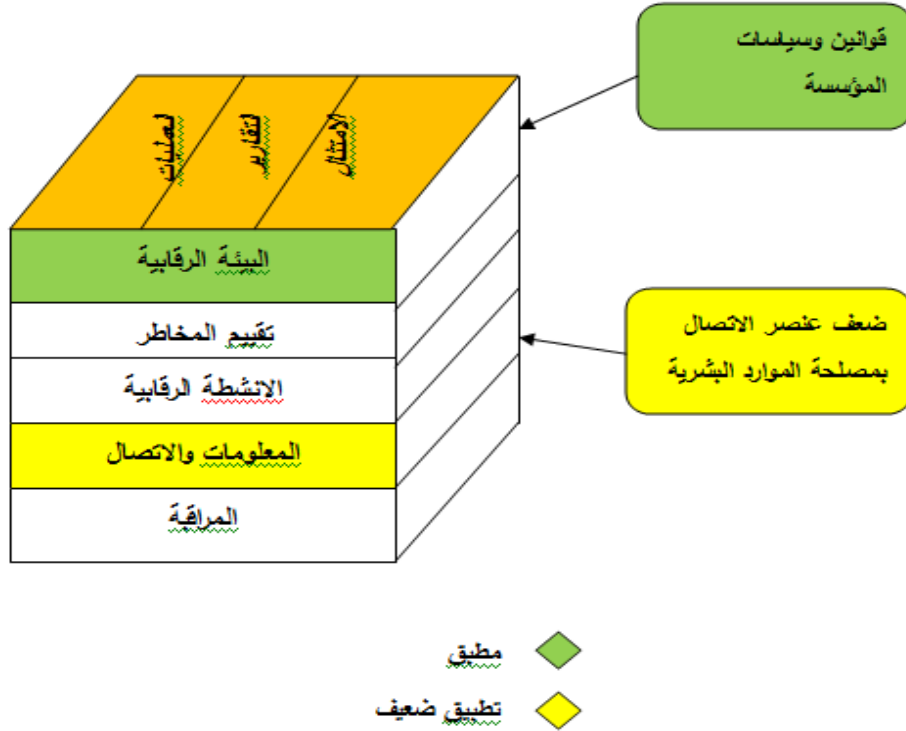
3- نتائج الاستقصاء:

بناءً على قائمة الاستقصاء التي تم تطبيقها لتقييم جودة الرقابة الداخلية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) فرع البويرة، يظهر أن نظام الرقابة الداخلية لا يتميز بالفعالية الكافية في مؤسسة الكهرباء والغاز بالبويرة نظرا لنقاط الضعف العديدة الموجودة في هذا النظام والذي يؤثر سلبا على نشاط المؤسسة وزيادة مخاطرها، حيث سنقوم بتحليل نقاط الضعف هذه في العناصر التالية سواء ببيان ايشيكاوا أو FRAP أو بتقييم المخاطر، ومع ذلك توجد نقاط قوة كثيرة في نظام الرقابة الداخلية ما يدل على الفعالية النسبية لهذا النظام

خامسا- إسقاط مكعب COSO على مؤسسة سونلغاز (بيئة الرقابة، المعلومات والاتصال):

بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام أسلوب الاستقصاء يمكن إسقاط النتائج المتحصل عليها في مكعب COSO وفق الشكل التالي:

شكل رقم (11): مدى تطبيق بيئة الرقابة والمعلومات والاتصال وفق COSO



المصدر من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق أسلوب الاستقصاء

حيث يظهر مكعب COSO السابق تطبيق آليات الرقابية في مؤسسة سونلغاز من وجود تعليمات وقوانين ومناشير داخلية، فحين يوجد ضعف في عنصر المعلومات والاتصال بمختلف أقسام المؤسسة وخاصة بمصلحة الموارد البشرية.

لذا يجب لفت انتباه هذه المؤسسة حول هذا العنصر بالذات، بحيث يجب عليها التأكد من أن المعلومات ملائمة لنشاط المؤسسة، وتم إيصالها بالشكل المناسب وفي الزمن والوقت المناسب ليتمكن موظفيها من استخدامها بجودة وفعالية

المطلب الثاني: ورقة تحليل المشكلات FRAP:

تعد ورقة تحليل المشكلات FRAP من الأدوات التي يستعملها المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك نظرًا لأهمية العناصر التي تتضمنها هذه الورقة في شكلها المنهجي العلمي، والتي تتناول مايلي: الملاحظات، عنصر التقييم، العواقب والمخاطر، أسباب الخلل والتوصيات، حيث اعتمدنا عليها لتحليل مجموعة من العناصر في مصلحة الموارد البشرية وفق ما تظهره الجداول التالية:

الجدول رقم (03): FRAP حول الأوامر الإدارية التي تحدد المهام في المؤسسة:

الملاحظات:	عدم وجود تحديد واضح للوظائف والمهام في المؤسسة
عنصر التقييم:	مصلحة الموارد البشرية
العواقب والمخاطر:	<ul style="list-style-type: none"> - تداخل وتضارب في المهام؛ - أخطاء في تنفيذ الواجبات؛ - عدم وجود تنظيم جيد؛ - ضعف في كفاءة وفعالية المهام والوظائف.
أسباب الخلل:	<ul style="list-style-type: none"> - عدم تخصص الموظفين؛ - ضعف كفاءة الموظفين؛ - عدم تحديد المهام بدقة.
التوصيات:	<ul style="list-style-type: none"> - توضيح المهام للموظفين؛ - وضع تعليمات مكتوبة وواضحة؛ - تقييم المهام بين الموظفين والفصل في دور كل واحد منهم.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (04): FRAP لتقييم أداء العاملين:

الملاحظات:	المؤسسة لا تتوفر على نظام يقيم أداء العاملين.
عنصر التقييم:	مصلحة الموارد البشرية.
العواقب والمخاطر:	<ul style="list-style-type: none"> - عدم القدرة على التمييز بين الموظفين ذوي الكفاءة؛ - عدم التنفيذ الجيد للمهام المطلوبة؛ - حدوث فوضى ومشاكل بين العاملين يؤدي إلى تشتيت الانتباه وضعف الأداء؛ - عدم الاهتمام بحجم العمل الملقى على كاهل الموظف.
أسباب الخلل:	<ul style="list-style-type: none"> - نقص فعالية وكفاءة الموارد البشرية؛ - عدم تحديث البرامج والأنظمة في مصلحة الموارد البشرية؛ - عدم الشفافية في توزيع المهام.
توصيات:	<ul style="list-style-type: none"> - إعداد نظام خاص بالموارد البشرية يقيم أداء العاملين؛ - تكوين الموارد البشرية بصفة مستمرة؛ - تفعيل نظام الترقيات في المؤسسة؛ - تفعيل رقابة الموارد البشرية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية

الجدول رقم (05): FRAP حول عملية التواصل بين الرؤساء والمرؤوسين:

الملاحظات:	مشكلة عدم اتصال الإدارة بالعمال وإشراكهم في إعداد الخطط العملية.
عنصر التقييم:	مصلحة الموارد البشرية.
العواقب والمخاطر:	<ul style="list-style-type: none"> - التقليل من عنصر المسؤولية والانتماء تجاه المهنة؛ - نقص الكفاءات الاتصالية لدى أعضاء التنظيم؛ - فشل التخطيط في المؤسسة نتيجة عدم إشراك الكفاءات في اتخاذ القرار؛ - عدم تمكين العمال من الاستخدام الفعال لمهاراتهم الاتصالية التي يمتلكونها مما يؤدي الى منع وجود نظام مناسب للاتصال؛ - صعوبة تحقيق الاتصالات الناجحة والفهم المتبادل بين الرئيس والمرؤوسين.

<ul style="list-style-type: none"> - نقص التفاعل داخل المؤسسة وعدم وجود ثقة في العمال؛ - نقص المعلومات نتيجة عدم وجود اتصال بين مختلف الأقسام؛ - عدم وجود خاصية العمل الجماعي بين الإدارة والموظفين؛ - عدم اهتمام المدراء بعنصر الاتصال داخل المؤسسة؛ - عدم وجود ثقافة تشاركية في المؤسسة. 	أسباب الخلل:
<ul style="list-style-type: none"> - إعطاء فرص للموظفين لتقديم اقتراحات حول إعداد الخطط وتنفيذها؛ - اجتماع المديرين بالموظفين والاستعانة بهم في اتخاذ القرارات المصيرية؛ - تدريب المشرفين ورؤساء الأقسام على أعمال العلاقات مع العمال؛ - زيارة المديرين بصفة دورية لأقسام المؤسسة؛ - مشاركة الخطط والاستراتيجيات العامة مع الموظفين؛ - إشراك العمال ذوي الكفاءة والخبرة في التخطيط لاستراتيجية المؤسسة - كل واحد حسب تخصصه؛ - اجتماعات فردية بين رئيس العمال والعمال. 	توصيات:

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (06): FRAP لافتقار الموظف إلى عامل التحفيز بالمؤسسة:

عدم وجود نظام للتحفيز في المؤسسة	الملاحظات:
قسم الموارد البشرية.	عنصر التقييم:
<ul style="list-style-type: none"> - ضعف الأداء والكفاءة الإنتاجية؛ - ضعف روح الابداع والابتكار؛ - الافتقار للرغبة في تطوير المنتجات؛ - شعور العاملين بالقلق نظرا للروتين في العمل؛ - ضعف نمو الإنتاج وعدم ازدهار الإنتاجية؛ 	العواقب والمخاطر:
<ul style="list-style-type: none"> - عدم وجود مقومات التحفيز في المؤسسة؛ - عدم وجود تواصل بين الموظفين؛ - عدم توفير الإمكانيات والظروف الملائمة للعمل؛ - عدم وجود أسباب موضوعية لمضاعفة الجهد في العمل؛ 	أسباب الخلل:

<ul style="list-style-type: none"> - الإلقاء على عاتق الموظف الكثير من الأعمال مما يؤدي إلى خلق شعور سيء بالضغط في العمل نتيجة لما يتحمله من أعباء وظيفية تفوق قدراته؛ 	
<ul style="list-style-type: none"> - تهيئة الظروف المحيطة بالموظف؛ - محاولة تحقيق الرضا الوظيفي للموظفين؛ - التواصل الفعال مع الموظفين؛ - وضع نظام للتحفيز والترقيات في العمل؛ - الاحتفال بإنجازات الموظفين في الشركة وتقديم مكافآت وهدايا؛ - مساعدة الموظفين على تحقيق التوازن بين العمل والحياة؛ - الحصول على فترات ترفيهية ممتعة داخل المؤسسة؛ - الحصول على تعويضات مادية من المؤسسة مثل الزيادة في الراتب أو مكافأة شهرية، أو تعويضات خاصة بالإجازات وذلك بمنحهم يوم إجازة مدفوعة الاجر. 	<p>توصيات:</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (07): FRAP لعدم اعتماد المؤسسة على مخرجات العمليات التشغيلية في قياس جودة العمل:

<p>عدم اعتماد المؤسسة على مخرجات العمليات التشغيلية في قياس جودة العمل.</p>	<p>الملاحظات:</p>
<p>قسم الموارد البشرية.</p>	<p>عنصر التقييم:</p>
<ul style="list-style-type: none"> - عدم نجاح الموظفين في تحقيق الأهداف المسطر لها؛ - صعوبة تتبع كفاءة العمليات في المؤسسة؛ - ضعف الإنتاجية في المؤسسة؛ - تعرض المؤسسة لخطر الخسارة؛ 	<p>العواقب والمخاطر:</p>
<ul style="list-style-type: none"> - ضعف في عملية التنفيذ والرقابة؛ - عدم تطبيق سياسة موحدة بين المصالح؛ - عدم وجود عمليات موثوقة بشكل كامل أو تحديثها بانتظام؛ - وجود نقص في الضوابط الداخلية للعمليات؛ 	<p>أسباب الخلل:</p>

<p>- الاعتماد المتزايد على البرامج والأنظمة التي يمكن أن تكون قديمة وغير كافية أو غير معدة بالشكل المناسب؛</p>	
<p>- استخدام أنظمة وبرمجيات حديثة خاصة لتسيير هذه العملية من أجل ضمان جودة العمل بناء على مخرجات العمليات التشغيلية؛</p> <p>- توفير رقابة ومتابعة فعالة لضمان كفاءة العمليات التشغيلية؛</p> <p>- العمل على تحسين الضوابط الرقابية وتطويرها وفق ما يخدم سياسة وأهداف المؤسسة؛</p> <p>- تطبيق سياسات موحدة بين المصالح.</p>	<p>توصيات:</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية

يتضح جليا لنا من خلال ورقة تحليل المشكلات **FRAP** أن هذه المؤسسة تعاني من العديد من نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية الأمر الذي يتطلب القيام بإجراءات تصحيحية لهذا النظام وفقا للملاحظات التي تم تسجيلها في ورقة تحليل المشكلات من **FRAP** أجل تحسين إنتاجية المؤسسة والرفع من الكفاءة الإنتاجية للموظفين بالتركيز على تفعيل نظام الحوافز والترقيات بغرض شعور الموظفين بالانتماء لهذه المؤسسة وبالتالي تحقيق مردودية لها بما يتناسب مع أهدافها الاستراتيجية.

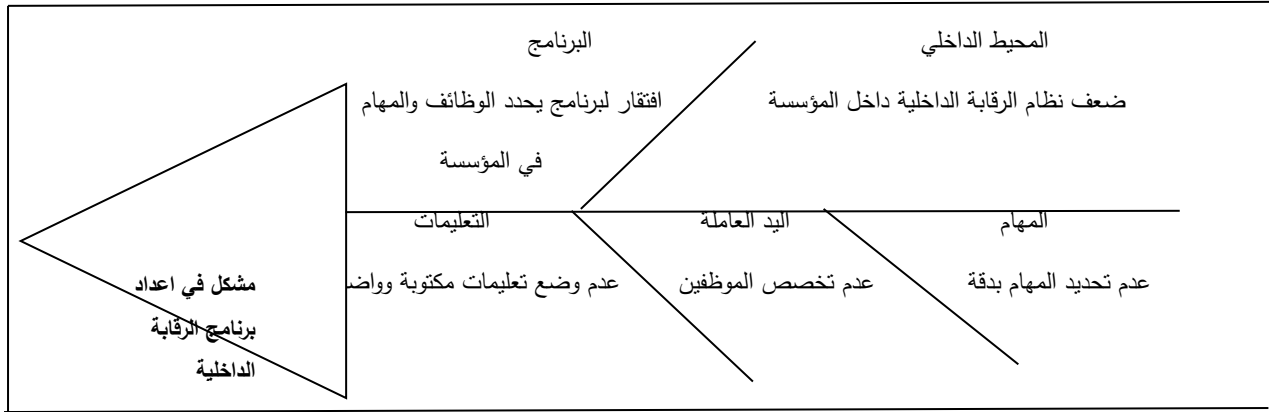
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام بيان ايشيكاوا

في هذا المطلب سنقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على بيان ايشيكاوا الذي يعتبر أداة لتحديد وتنظيم الأسباب التي أدت إلى المشكلة، ومن خلال صفحات دراستنا سوف نقوم بتحليل بعض المشاكل أو المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها مؤسسة سونلغاز نتيجة لنشاطها اليومي وفقا لهذا البيان من خلال تحديد أهم المخاطر التي تواجه المؤسسة خاصة في إدارة الموارد البشرية وفق العناصر التالية:

أولا- مخاطر ناتجة عن مشكل في إعداد برنامج الرقابة الداخلية:

بناء على المطلب السابق ونظرا لكون معظم المخاطر التي تواجه المؤسسة ترتبط بإدارة الموارد البشرية سنقوم أولا بعرض المخاطر المتعلقة بهذه المصلحة من حيث وجود مشكل في إعداد برنامج للرقابة الداخلية.

الشكل رقم (12): بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن مشكل في إعداد برنامج الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

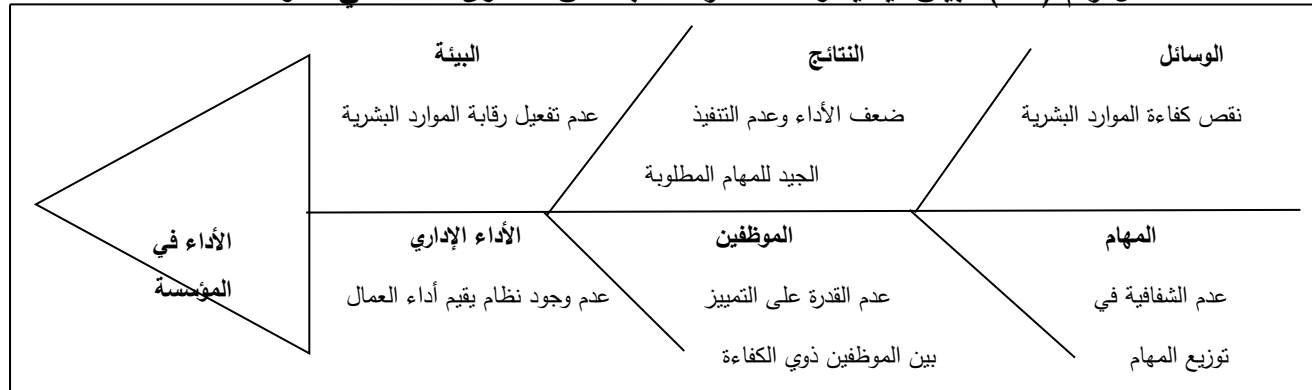
تتمثل المخاطر المتعلقة بإدارة الموارد البشرية في وجود مشكل في إعداد برنامج فعال لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" بالبويرة نتيجة افتقار المؤسسة لبرنامج يحدد الوظائف والمهام بشكل فعال في المؤسسة، والذي يفسر بضعف نظام الرقابة الداخلي في هذه المؤسسة ومن عواقبه فشل برنامج الرقابة الداخلية نتيجة:

- عدم تحديد المهام بدقة؛
- عدم تخصص الموظفين؛
- عدم وضع تعليمات مكتوبة بشكل واضح.

ثانيا- مخاطر ناتجة مستوى الأداء في المؤسسة:

نتيجة لعدم تخصص الموظفين في المؤسسة فإن ذلك يؤثر سلبا على مستوى الأداء المقدم في هذه المؤسسة وفق ما يظهره الشكل التالي:

شكل رقم (13): بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن مستوى الأداء في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

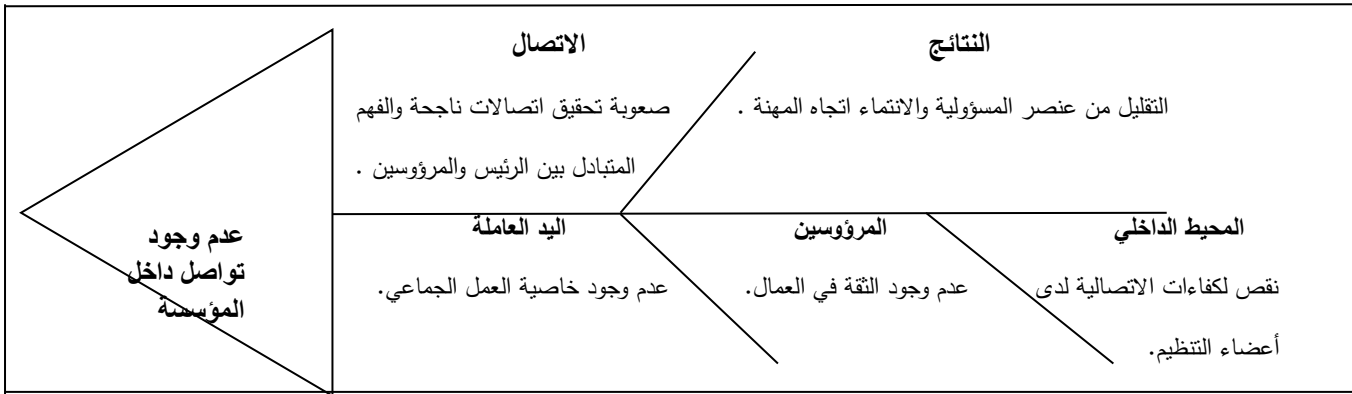
يظهر وفق الشكل السابق أن المؤسسة تعاني من مشكل مستوى الأداء المؤسسة نتيجة عدم تفعيل الرقابة الداخلية في قسم الموارد البشرية، فعدم وجود الرقابة على الموارد البشرية ساهم في ضعف كفاءة هاته الموارد بسبب عدم تخصصها، ما نتج عنه ضعف في الأداء العام وعدم التنفيذ الجيد للمهام، وبصفة عامة فإن الفشل في مستوى الأداء يعود إلى:

- عدم وجود نظام يقيم أداء العمال، وبالتالي عدم احساسهم بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم؛
- عدم وجود نظام للحوافز والترقية تسبب في عدم القدرة على التمييز بين الموظفين ذوي الكفاءة والمهارة العالية؛
- عدم الشفافية في توزيع المهام.

ثالثاً - مخاطر ناتجة عن عدم وجود الاتصال في المؤسسة:

وفقا لمكعب COSO فإن هذه المؤسسة تعاني من توفر المعلومات والاتصال في المؤسسة وفق ما يظهره الشكل التالي:

شكل رقم (14): بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن عدم وجود التواصل في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

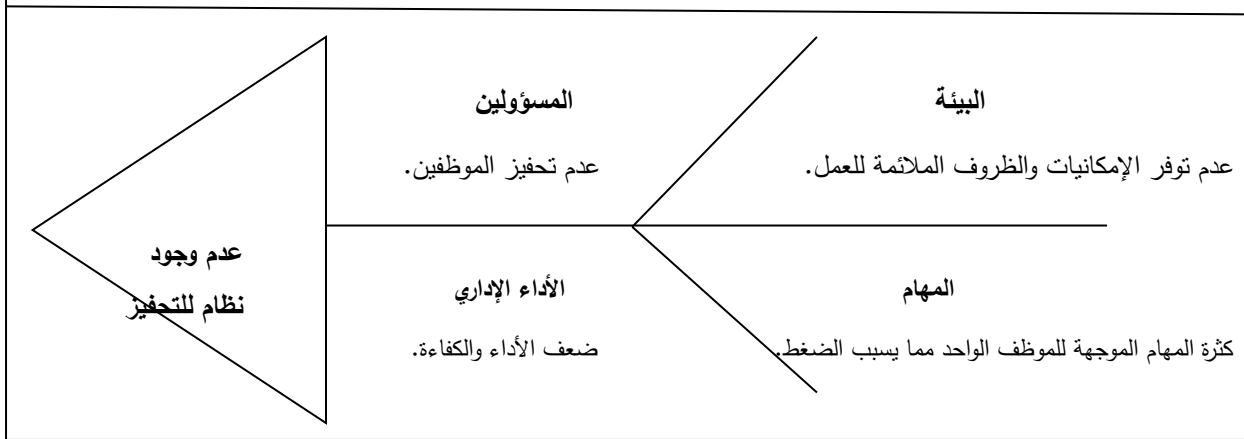
تعاني هذه المؤسسة وفق الشكل السابق من عدم وجود التواصل بين مختلف هياكل المؤسسة نتيجة التقليل من عنصر المسؤولية والانتماء اتجاه المؤسسة، بسبب عدم الشفافية في توزيع المهام والمسؤوليات ما نتج عنه صعوبة في تحقيق اتصالات ناجحة بين الرئيس والمرووسين والتي تعود بالدرجة الأولى للأسباب التالية:

- عدم وجود خاصة العمل التشاركي (الجماعي) في المؤسسة؛
- عدم وجود الثقة في العمال؛
- نقص الكفاءات الاتصالية لدى أعضاء التنظيم.

رابعاً- مخاطر ناتجة عن عدم وجود نظام للتحفيز في المؤسسة:

هذه المؤسسة لا تهتم بتشجيع العمال أثناء أداء عملهم بما يعود بالفائدة على هذه المؤسسة خاصة من حيث تحسين مستوى الإنتاجية وفق ما يظهره الشكل التالي:

شكل رقم (15): بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن عدم وجود نظام للتحفيز في المؤسسة:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

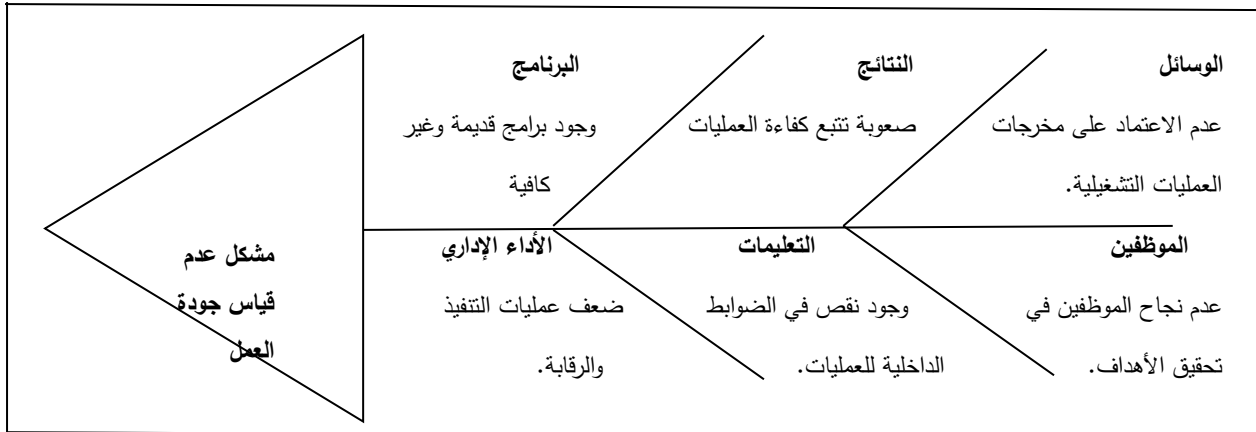
يظهر الشكل التالي مشكل عدم تشجيع الموظفين في المؤسسة نتيجة عدم نظام للحوافز والترقيات يحقق الرضا الوظيفي لهؤلاء الموظفين، وهذا ما يخلق بيئة غير مناسبة للعمل نتيجة عدم توفر الظروف والإمكانيات الملائمة للعمل، وهذا ما تسبب في:

- ضعف الأداء نتيجة لضعف كفاءة الموظفين؛
- كثرة المهام الموجهة للعامل الواحد ما يسبب الضغط والتوتر له.

خامساً-مخاطر ناتجة عن مشكل قياس جودة العمل:

يمكن تلخيص مشكل قياس جودة العمل في هذه المؤسسة وفق الشكل التالي:

شكل رقم (16): بيان ايشيكاوا للمخاطر الناتجة عن مشكل قياس جودة العمل



المصدر: من إعداد الطالبتين.

يظهر بيان ايشيكاوا السابق عن وجود مشكل عدم قياس جودة العمل نتيجة لوجود برامج قديمة وغير كافية، ما أدى لصعوبة تتبع كفاءة العمليات في المؤسسة وبالتالي عدم الاعتماد على مخرجات العمليات التشغيلية، وذلك يعود للأسباب التالية:

- ضعف عمليات التنفيذ والرقابة؛
- وجود نقص في الضوابط الداخلية للعمليات؛
- عدم نجاح الموظفين في تحقيق الأهداف.

المبحث الثالث: إجراءات تقييم المدقق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO

حددت منظمة COSO للرقابة الداخلية مجموعة من المكونات كبيئة الرقابة والمعلومات والاتصال التي قمنا بالتطرق لها في المبحث السابق، وكذا تقييم المخاطر، حيث يطلع المدقق على أهداف المؤسسة ومن ثم تحديد وتقييم المخاطر التي تكون عائقا لتحديد أهداف المؤسسة وإدارتها، إضافة إلى تحديد مجموعة من الإجراءات التحليلية لتقييم هذه المخاطر، وهذا تماشيا مع التوجه الحديث للتدقيق الداخلي القائم على إدارة المخاطر وفقا لتوجيهات معهد المدققين الداخليين، وبناء على ما سبق ذكره سنقوم في هذا المبحث بتحديد مجموعة من الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تقييم المدقق الداخلي للمخاطر وفق توجيهات COSO

لتقييم المخاطر في المؤسسة اتبعنا مجموعة من الخطوات نلخصها في العناصر التالية:

أولاً- تحديد المخاطر:

بعد الاطلاع على اللوائح الخاصة بالمصلحة المعنية، بالإضافة إلى المقابلة التي أجريت مع مسؤول مصلحة الموارد البشرية والقيام بفحص مختلف وثائقها تم التوصل إلى تحديد مجموعة من المخاطر المحتملة وفق الجدول أدناه:

الجدول رقم (08): المخاطر التشغيلية المحتملة في مصلحة الموارد البشرية.

المخاطر المحتملة	نوعها	المصلحة التابعة لها
ضعف في كفاءة وفعالية المهام والوظائف	خطر تشغيلي	مصلحة الموارد البشرية
عدم التمييز بين الموظفين ذوي الكفاءة	خطر تشغيلي	مصلحة الموارد البشرية
نقص الكفاءات الاتصالية لدى أعضاء التنظيم	خطر تشغيلي	مصلحة الموارد البشرية
ضعف الكفاءة الإنتاجية للعمال	خطر تشغيلي	مصلحة الموارد البشرية
عدم نجاح الموظفين في تحقيق الأهداف مما يعرض المؤسسة لخطر الخسارة	خطر تشغيلي	مصلحة الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق بيان ايشيكاوا و FRAP.

يمثل هذا الجدول تحديد مختلف المخاطر إلى تتعرض لها مصلحة الموارد البشرية والذي يساعدنا على فهم التهديدات المتوقعة التي قد تواجه المصلحة.

ثانيا: تقييم المخاطر

بتعاون مع مصلحة الموارد البشرية قمنا بتصنيف المخاطر المحتملة وتقييم احتمالية حدوثها والأثر المترتب عليها، وفهم الضوابط الرقابية التي يمكن تصميمها للحد من هذه المخاطر وفق احتمالية وخطورة حدوثها، فبعد تحديد المخاطر التشغيلية المحتملة وتقييمها تأتي مرحلة التحليل وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (09): تصنيف المخاطر المحتملة لمصلحة الموارد البشرية

تصنيف المخاطر المحتملة			
الاحتمالية		الأثر	
احتمالية ضعيفة جدا	إذا تكرر مرة 1	ضعيف جدا	1
احتمالية ضعيفة	2	ضعيف	2
احتمالية متوسطة	3	متوسطة	3
احتمالية عالية جدا	4	عالي جدا (خطر عدم الاستمرارية في النشاط)	4

المصدر: من إعداد الطالبتين.

يمثل الجدول أعلاه تصنيف المخاطر المحتملة لمصلحة الموارد البشرية من خلال الاحتمالية والأثر حيث تم تقديرها من خلال إجراء مقابلة مع مسؤول مصلحة الموارد البشرية، لفهم تفاصيل أكثر حول العوائق التي تواجهها لتحقيق الأهداف المسطر لها.

ثالثا - سجل المخاطر المحتملة:

بعد عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن تحديد المخاطر المحتملة في سجل تقييم المخاطر وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (10): سجل تقييم المخاطر المحتملة

المخاطر المحتملة	أسباب الخطر المحتمل	الضرر المحتمل	الخطر	الأولية	تدابير الوقائية للمخاطر المحتملة
ضعف في كفاءة وفعالية المهام والوظائف (R1)	-عدم تحديد المهام بدقة؛ -عدم تخصص الموظفين؛ -عدم وضع تعليمات مكتوبة بشكل واضح.	-فشل نظام الرقابة الداخلية؛ -ظهور مخاطر تشغيلية	G2 P3	الأولية 0 2	-التخصص في العمل وتحديد المهام والمسؤوليات بدقة؛ -وضع لوائح وتعليمات مكتوبة والرقابة على مدى الالتزام بها

عدم التمييز بين الموظفين ذوي الكفاءة (R2)	-ضعف الأداء نتيجة لضعف كفاءة الموظفين؛ -كثرة المهام الموجهة للعامل الواحد ما يسبب الضغط والتوتر له.	-خلق بيئة غير مناسبة للعمل؛ -ضعف الإنتاجية	G3	P1	الأولوية 04	-وضع نظام للحوافز والترقيات؛ -الفصل بين الموظفين على أساس قدراتهم الذهنية ومستوى أدائهم؛ -محاولة تحقيق الرضا الوظيفي للعمال
نقص الكفاءات الاتصالية لدى أعضاء التنظيم (R3)	-عدم وجود خاصية العمل التشاركي (الجماعي) في المؤسسة؛ -عدم وجود الثقة في العمال؛ -نقص الكفاءات الاتصالية لدى أعضاء التنظيم.	-ضعف التواصل فشل الإجراءات التخطيطية في المؤسسة	G3	P2	الأولوية 02	- الشفافية في توزيع المهام والمسؤوليات؛ -الالتزام بالعمل الجماعي؛ -تكوين الكفاءات لدعم العملية الاتصالية في المؤسسة
ضعف الكفاءة الإنتاجية للعمال (R4)	-عدم وجود نظام يقيم أداء العمال، وبالتالي عدم احساسهم بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم؛ -عدم وجود نظام للحوافز والترقية تسبب في عدم القدرة على التمييز بين الموظفين ذوي الكفاءة والمهارة العالية؛ -عدم الشفافية في توزيع المهام.	-نقص جودة المنتجات؛ -عدم تنفيذ المهام؛	G4	P2	الأولوية 02 و 03	-تفعيل نظام الرقابة الداخلية في قسم الموارد البشرية؛ -وضع نظام للحوافز والترقيات؛ -تكوين العمال وتدريبهم بشكل كاف العملية الانتاجية؛

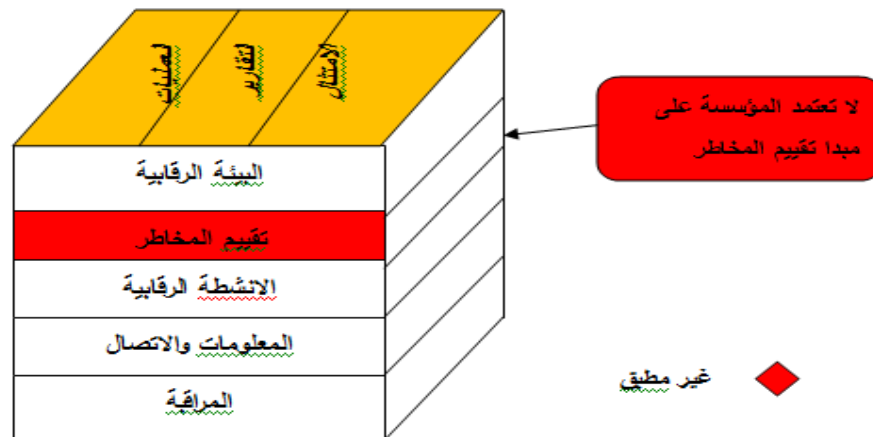
عدم نجاح الموظفين في تحقيق الأهداف مما يعرض المؤسسة لخطر الخسارة (R5)	-ضعف عمليات التنفيذ والرقابة؛ -وجود نقص في الضوابط الداخلية للعمليات؛ -عدم نجاح الموظفين في تحقيق الأهداف.	فشل المؤسسة وإفلاسها	G3	P3	الأولوية 01	-وضع برنامج لقياس مستوى الأداء في المؤسسة ما يساعد على قياس جودة العمل
---	--	----------------------	----	----	-------------	--

المصدر: من إعداد الطالبتين

رابعا - إسقاط مكعب COSO على تقييم المخاطر:

بعد تقييمنا للمخاطر المرتبطة بالعملية التشغيلية يمكن إسقاط مكعب COSO على تلك المخاطر وفق الشكل التالي:

شكل رقم (17): مدى الالتزام بتقييم المخاطر وفق نظام COSO للرقابة الداخلية



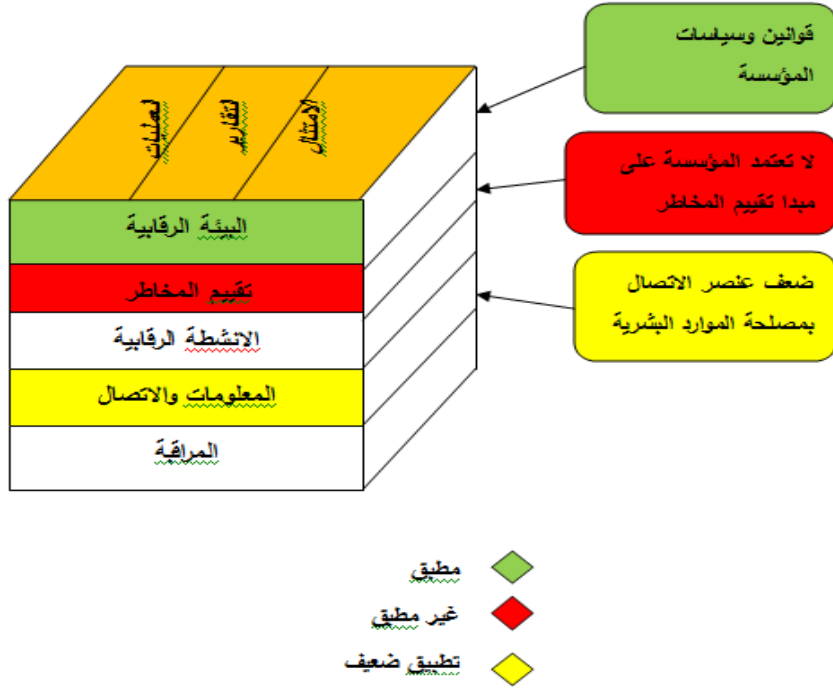
المصدر من إعداد الطالبتين.

يظهر الشكل السابق عدم التزام المؤسسة بتقييم المخاطر، فهذا العنصر غير مطبق في المؤسسة والنتائج المتحصل عليها فيما يخص تقييم المخاطر قمنا نحن بالتوصل إليها بناء على اتباع الخطوات السابقة الذكر.

خامسا-مكعب COSO الشامل:

بناء على تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق نظام COSO يمكن عرض مكعب COSO الشامل وفق الشكل التالي:

شكل رقم (18): مكعب COSO الشامل لتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من الشكل السابق وبعد إسقاطنا لمكعب كوسو على مؤسسة سونلغاز فرع البويرة، بأن المؤسسة لا تعتمد على مكون تقييم المخاطر من جهة، بما في ذلك أيضا لديها ضعف في مكون المعلومات والاتصال، في حين البيئة الرقابية جيدة.

المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية للمدقق الداخلي كآلية لتقدير المخاطر في المؤسسة:

يعتمد المدقق على مجموعة من الإجراءات التحليلية لتقييم المخاطر الناتجة عن مختلف أنشطة المؤسسة لعل أهمها:

أولاً- تحليل عناصر الميزانية:

من أجل إجراء تحليل لعناصر الميزانية سنعتمد على تحليل أهمه عناصرها كفحص حسابات رؤوس الأموال والمخزونات وغيرهما.

1-فحص حسابات رؤوس الأموال:

تم القيام بالتحقق من تسجيل رأس المال الاجتماعي ومطابقته مع النظام الأساسي ووثائق الإنشاء والتحقق من انتظام وصدق حسابات الأموال الخاصة، وتم التوصل إلى أن رأس مال الشركة سنة 2021 و2022 قدر 10 972 725 477.05 دج و10 154 069 806.75 دج على التوالي.

حيث يمثل الجدول التالي تطور رأس المال:2021/2020

جدول رقم (11): تطور رأس المال المؤسسة خلال السنتين 2021-2020

البيان	تطور رأس المال
سنة 2020	9,904,767,738.50
سنة 2021	10,972,725,477.05
الاختلاف	1,067,957,738.55
نسبة التطور	10.78% (ارتفاع)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة خلال السنوات 2021-2020.

يظهر الجدول السابق ارتفاع في رأسمال المؤسسة بنسبة تجاوزت 10%

جدول رقم (12): تطور رأس المال المؤسسة خلال السنتين 2021-2022

البيان	تطور رأس المال
سنة 2021	10,972,725,477.05
سنة 2022	10,154,069,806.75
الاختلاف	-818,655,671.05
نسبة التطور	7.46% (انخفاض)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة خلال السنوات 2021-2020. بينما يظهر هذا الجدول انخفاض في رأسمال المؤسسة بنسبة 7.46%، حيث أن رأس المال من سنة 2020 إلى سنة 2022 كان في تغير مستمر، بحيث ارتفع بنسبة 10.78% أي بما قيمته 1,067,957,738.55 دج في سنة 2021، ليتراجع بعد ذلك بنسبة 7.46% في سنة 2022 ليحقق انخفاض بقيمة 818,655,671.05 دج.

2-فحص حسابات المخزونات:

لفحص عنصر المخزونات قمنا بمجموعة من الإجراءات المتمثلة في:

- مقارنة الملفات الخاصة بالمخزونات المادية للسنة المالية 2022 مع السنة المالية 2021؛
- التأكد من أن القيمة التي تظهر بها المخزونات في ميزانية المؤسسة حقيقية حيث ظهرت بالقيمة 2,114,638.03 دج، كما تأكد المدقق من أن المؤسسة تلتزم طرق لتقييم المخزونات والتي تتوافق مع المبادئ المحاسبية من جهة، والثبات على هذه المبادئ من جهة أخرى.
- ومن تتمثل أهم الملاحظات المسجلة فيما يلي:

• مخزون الوقود: ويتمثل في:

- البنزين الممتاز؛
- غاز البترول المسال؛
- بطاقة إعادة التعبئة.

• مخزون متجر أتاد: يظهر المخزون الفعلي في متجر أتاد عددا من العناصر يبلغ عددها 371، أتاحت

لنا التسوية مع المحاسبة، أين وجد المدقق بأنه هناك تناقض بين مادتين وهما:

- أكمام PE 250 (12 قطعة)؛
- متساوي PE 250 (قطعتين).

وبعد التحقيق تبين أن المواد المخزنة منتهية الصلاحية ومدرجة خارج متجر أتاد.

• **المحولات:** عدد المحولات التي تم جردها هي 283 والتي تتواجد في الأماكن التالية:

- منطقة الحدائق؛

- حديقة البويرة؛

- الأخضرية.

في منطقة المنتزه على الرغم من الجهود المبذولة للوصول إلى المحولات المخزنة في هذا الموقع، لا تزال هناك مشكلة عدم إمكانية الوصول إلى بعض المواقع، مما يمنع فرق العد من إجراء الجرد الشامل.

كما يمكن تقديم توصية مفادها أنه يجب توفير الموارد المادية للسماح لفرق الجرد بالعمل في ظروف جيدة للقيام بعمل مخلص يعكس الواقع.

3-فحص المشتريات:

وقد شمل كل من استهلاك السنة المالية 2021 - 2022 والمقارنة بينهما

أ - استهلاك السنة المالية 2021: ويتمثل في:

85,226,863.10	مشتريات مستهلكة
271,258,909.19	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
00	استهلاكات أخرى
4,940,889,914.47	المجموع

ب- استهلاك السنة المالية 2022: ويتمثل في:

93,308,040.85	مشتريات مستهلكة
386,253,877.55	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
00	استهلاكات أخرى
5,194,016,654.46	المجموع

ت-المقارنة بين سنتي 2021 و2022:

البيان	تطور المشتريات
سنة 2021	4,940,889,914.47
سنة 2022	5,194,016,654.46
الاختلاف	253,126,739.99

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن استهلاك سنة 2022 فاق استهلاك سنة 2021 بما قيمته 253,126,739.99 دج.

ثانيا- تحليل عناصر جدول حسابات النتائج (TCR):

قمنا بفحص عناصر جدول حسابات النتائج حيث قمنا بعملية التحليل عن طريق فحص مجموعة من عناصره بالاعتماد على مقارنة هذه العناصر خلال سنة 2021 و2022 من أجل استخراج التغيرات التي طرأت عليه وكذا متابعة تطور مبالغه. ويمكن عرض مثال على ذلك كالآتي:

جدول رقم (13): مقارنة بين أهم عناصر TCR لسنتي 2021-2022

البيان	التاريخ		الاختلاف
	2021	2022	
استهلاكات أخرى	-	-	-
منتجات عملياتية أخرى	195,533,396.56	223,246,818.14	27,713,421.58
أعباء عملياتية أخرى	19,809,858.35	60,249,516.70	40,439,658.35
أعباء مالية	0.53	0.20	-0.33
صافي نتيجة السنة المالية	1,386,341,095.58	1,385,583,046.45	-758,049.13

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة خلال السنوات 2020-2021. حيث يظهر الجدول السابق انخفاضا في الأعماء المالية لسنة 2022 مقارنة 2021 كما أن النتيجة الصافية للمؤسسة التي عرفت انخفاضا أيضا.

جدول رقم (14): مقارنة بين أهم النسب المالية بين سنتي 2021-2022.

البيان	2022	2021	الملاحظة
نسبة رقم الأعمال: $100 \times (ca2021/ca2022 - ca2021)$	8.65%	-	ارتفع رقم الأعمال لسنة 2022 ب 8.65% مقارنة بالسنة السابقة.
نسبة القيمة المضافة للاستغلال: $100 \times (\text{القيمة المضافة للاستغلال} / \text{رقم الأعمال})$	17.64%	14.99%	نسبة القيمة المضافة في كلتا السنتين الماليّتين غير جيدة كونها أقل من 50%، وهي في سنة 2022 أكبر من 2021.
نسبة هامش الربح الصافي: $100 \times (\text{النتيجة الصافية} / \text{رقم الأعمال})$	21.97%	23.88%	الربح الصافي لسنة 2022 أقل من السنة السابقة.
إجمالي فائض الاستغلال: $(\text{إجمالي فائض الاستغلال} / \text{رقم الأعمال}) \times 100$	0.5%	9.63%	إجمالي فائض الاستغلال لسنة 2022 أقل من السنة السابقة
(مصاريف المستخدمين/القيمة المضافة للاستغلال)	1.21	1.51	تؤثر مصاريف المستخدمين في القيمة المضافة بشكل أقل في سنة 2022 مقارنة بسنة 2021.
(الضرائب والرسوم/القيمة المضافة للاستغلال) $100 \times$	7.65%	12.78%	مدفوعات المؤسسة للدولة أقل في سنة 2022 مقارنة ب 2021.
(القيمة المضافة للاستغلال/ إنتاج السنة) $100 \times$	17.64%	14.97%	نسبة القيمة المضافة للاستغلال في كلتا السنتين الماليّتين غير جيدة لأنها أقل من 45%، وهي في سنة 2022 أكبر من 2021.
مردودية الأموال الخاصة: (النتيجة الصافية/ الأموال الخاصة)	0.1364	0.1264	مقدار الربح الصافي العائد على المستثمرين عن كل دينار مستثمر في المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة خلال السنوات 2020-2021.

المطلب الثالث: إعداد تقرير التدقيق الداخلي

بعد تحديد جملة من نقاط الضعف التي تؤثر سلباً على السير الحسن لمؤسسة سونلغاز في مصلحة الموارد البشرية، قمنا بتنظيم اجتماع مع رئيس مصلحة الموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز فرع البويرة لإعلامهم بالنتائج والتوصيات التي تم تسجيلها في أوراق تحليل المشكلات.

خلال الاجتماع تم عرض نقاط الضعف المكتشفة بشكل مفصل مع محاولة توضيح التأثيرات السلبية التي يمكن أن تتعرض لها المصلحة، بالإضافة إلى توضيح الأسباب التي أدت إليها.

بعد استماع وفهم فريق العمل للنتائج والتحليلات المتوصل إليها، قمنا بكتابة التقرير النهائي الذي يتخلله ملخص لنتائج عملية التدقيق والتوصيات المقترحة.

حيث أنه في العادة يعرض تقرير التدقيق الداخلي على مجلس الإدارة والمدير العام لمؤسسة سونلغاز لأنه لا يمكن التشكيك بأن نقاط الضعف المتوصل إليها والتحفظات التي يشير إليها المدقق في تقريره تحتل مكانة هامة بالنسبة لمجلس الإدارة، لكونها تدخل عند اتخاذ القرارات ووضع الخطط والاستراتيجيات.

يوضح الشكل التالي نموذج عن تقرير التدقيق الداخلي حول نظام الرقابة الداخلية، لمصلحة الموارد البشرية لمؤسسة سونلغاز فرع البويرة.

الشكل رقم (19): نموذج لتقرير التدقيق الداخلي حول مصلحة الموارد البشرية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et populaire

البويرة في: 2024/05/16.

الى السيد: المدير العام

لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز.



شركة توزيع الكهرباء والغاز

البويرة

رقم:/2024.

الموضوع: تقرير التدقيق الداخلي حول قسم الموارد البشرية

بعد تلقي الأمر بمهمة التدقيق الداخلي في المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بالبويرة، فقد تمت عملية التدقيق الداخلي في فترة 2024/05/02 الى 2024/05/12. بإشراف فريق التدقيق الداخلي وبالتعاون مع التعاون مع مصلحة الموارد البشرية، وبناء على التدقيق لمختلف الوثائق والسجلات المالية والإجراءات المتبعة تم التوصل إلى مجموعة من نقاط الضعف في هذه المصلحة التي ستليها مجموعة من التوصيات اللازمة.

- المصلحة التي تم فحصها: مختلف المصالح في المؤسسة
- مرجع التدقيق: اللوائح والنظم الداخلية لمختلف مصالح المؤسسة.
- الأدوات المستخدمة:
- دراسة اللوائح والنظم الداخلية والسياسات والإجراءات الداخلية للمصلحة؛
- المقابلة؛
- استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الزيارة الميدانية؛
- أوراق تحليل المخاطر FRAP؛
- بيان أيشيكاوا؛
- تصنيف المخاطر.
- الأهداف المسطرة:
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق نظام COSO؛

- التحقق من امتثال مختلف المصالح للقوانين وللوائح المعمول بها؛
- فحص مختلف المصالح في المؤسسة؛
- تقييم إدارة المخاطر في المؤسسة باعتبارها إحدى مكونات نظام COSO؛
- التأكد من الموارد البشرية من حيث كيفية التوظيف؛
- فحص نظام الحوافز والترقيات في المؤسسة؛
- فحص نظام قياس أداء الموارد البشرية بالمؤسسة.

• نقاط الضعف:

- عدم تحديد الوظائف والمهام في المؤسسة؛
- افتقار لعملية التواصل داخل محيط المؤسسة؛
- عدم وجود نظام يقيم أداء العمال بالمؤسسة؛
- عدم وجود التحفيز والتشجيع للعمال؛
- لا تعتمد المؤسسة على مخرجات العمليات التشغيلية في قياس جودة العمل.

• التوصيات:

- وضع تعليمات مكتوبة ومحاولة توضيح المهام للعمال؛
- تحديد المدة الزمنية للمهام التي يقوم بها الموظفون؛
- إعداد وتفعيل نظام خاص بتقييم أداء العمال في مصلحة الموارد البشرية؛
- تحسين جودة الرقابة في مصلحة الموارد البشرية؛
- تفعيل نظام الحوافز والترقيات بالمؤسسة؛
- محاولة إعطاء فرص للموظفين وإشراكهم في إعداد الخطط والاستعانة بهم في اتخاذ القرارات المصيرية؛
- زيارة المديرين بصفة دورية إلى أقسام ومصالح المؤسسة؛
- تهيئة الظروف المحيطة بالموظف ومحاولة تحقيق لهم الرضا الوظيفي؛
- إعطاء تعويضات مادية من المؤسسة للموظفين؛
- استعمال أنظمة وبرامج متطورة في قياس جودة العمل بناء على العمليات التشغيلية؛
- تفعيل الرقابة التي تحسن من كفاءة العمليات؛
- تطبيق أنظمة وسياسات موحدة بين المصالح.

الخلاصة:

قمنا بإجراء الدراسة التطبيقية حول مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز باعتبارها تنشط في مجال إنتاج الطاقة ونقلها وتوزيعها والتي تسعى إلى اقتحام الأسواق الدولية، خاصة في ظل دورها في إنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز في الجزائر وسعيها لتحسين منتجاتها وخدماتها، وهذا من خلال الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لديها، وباعتبار التدقيق الداخلي أحد أهم آليات الرقابة الداخلية قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مكونات نظام COSO لمعرفة مدى جودته، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات مثل الاستقصاء، ورقة تحليل المشكلات FRAP، بيان ايشيكاوا، مع محاولة إسقاط مكعب كوسو على نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية توصلنا إلى أن هناك ضعف نوعا ما في نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وفقا لمكونات COSO، تمثلت في مكون تقييم المخاطر والمعلومات والاتصال، وبأن فعالية التدقيق الداخلي لها تأثير ضعيف على تطبيق نظام الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة كوسو بالمؤسسة محل الدراسة، في حين أن تطبيق هذا النظام يساهم بدرجة كبيرة في الرفع من كفاءة وفعالية العمليات داخل المؤسسة.

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا في هذه الدراسة إظهار مدى مساهمة فعالية التدقيق الداخلي في تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في المؤسسات الاقتصادية، فقد تبين من الناحية النظرية أن فعالية التدقيق الداخلي تقوم على مجموعة من المعايير كالكفاءة والاستقلالية والعناية المهنية اللازمة وفقا لما تضمنته المعايير الدولية للممارسة المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA، كما ساهمت هذه الأخير في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي من خلال التوجهات الحديثة له القائمة على كل من تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، من خلال فحص ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية المصممة يتم تنفيذها بالفعل وتحديد نقاط القوة والضعف فيها، كما أن لجنة COSO للرقابة الداخلية قامت بتطوير هذه الأخير من خلال تحديد الإطار المتكامل لها وفق خمس مكونات أساسية أهمها بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وعلى هذا الأساس قمنا في الجانب التطبيقي بعرض كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال عدة أساليب أهمها قائمة الاستقصاء وبيان إيشيكاوا وورقة تحليل المشكلات FRAP، وكذا باستخدام مكعب COSO للوقوف على مدى التزام المؤسسة بتطبيق المكونات الخمس للرقابة الداخلية وفق COSO والتقرير عن ذلك بعرض أهم نقاط الضعف وتقديم توصيات حول ذلك.

هناك العديد من العوامل التي تم تحديدها كمساهمة رئيسية في فعالية وظيفة التدقيق منها الثقة والدعم من الإدارة العليا، وتوفير الموارد الكافية لقسم التدقيق الداخلي (القوى العاملة، القوائم المالية، مكان العمل... الخ)، بحيث أن الجودة والفعالية العالية لهذه الوظيفة يمكن أو تسمح للمدقق الخارجي بتعديل طبيعة وإجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها، مثلا المدقق الخارجي يمكن له استخدام أو طلب الحصول على تقرير المدقق الداخلي كجزء من المعلومات الإضافية.

وبناء على الدراسة التي قمنا بها بجانبها النظري والتطبيقي توصلنا إلى مجموعة من النتائج وكذا نتائج اختبار الفرضيات وفي الأخير قمنا بتقديم توصيات حول هذه الدراسة ومجموعة من المواضيع كأفاق لهذه الدراسة.

1- نتائج الدراسة:

بناء على دراستنا النظرية التي قمنا بإسقاطها على شركة توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة توصلنا إلى مجموعة من النتائج التالية:

- ساهم معهد التدقيق الدولي في تطوير مهنة التدقيق الداخلي وتوسيع مجالات عمله ليشمل تقييم إدارة المخاطر والحوكمة؛
- يمثل التدقيق الداخلي هي أهم الآليات الرقابية للرقابة الداخلية التي تقوم على حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من كل أشكال السرقة والاحتيال؛

- ترتبط فعالية التدقيق الداخلي بتوفر مجموعة من المحددات التي تساهم في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي أهمها الاستقلالية والكفاءة والموضوعية والنزاهة والعناية المهنية اللازمة؛
- أصدر معهد المدققين الداخليين مجموعة من المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي بغرض الرفع من أداء مهمة التدقيق الداخلي، والتي تحدد مجموعة من معايير الصفات ومعايير الأداء؛
- ساهمت المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في تحسين دور التدقيق الداخلي وفق التوجه الحديث للتدقيق الداخلي القائم على إدارة المخاطر؛
- التزام المدقق الداخلي بالميثاق الدولي لأخلاقيات المهنة من شأنه ان يحسن مستوى أداء المدقق خاصة من حيث ضمان الموضوعية والحيادية في الفحص والتقييم لأنشطة المؤسسة الداخلية؛
- التزام المدقق الداخلي بفحص إدارة المخاطر يساهم في تحسين إجراءات التخطيط لمهمة التدقيق ويساعد على وضع برنامج تدقيق داخلي يتصف بالفعالية والكفاءة؛
- يساهم التدقيق الداخلي بشكل فعال في تحسن دور إدارة المخاطر في المؤسسة من خلال تحديد المخاطر المحتملة وتصنيفها ومن ثم إدارتها من خلال العمل على التقليل منها والتحكم فيها؛
- ساهمت لجنة COSO بشكل فعال في تطوير أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال إصدارها لمجموعة من المكونات لنظام الرقابة الداخلية أهمها بيئة الرقابة والمعلومات والاتصال وإدارة المخاطر والمراقبة؛
- يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من الإجراءات لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية تقوم في مجملها على تحديد نقاط الضعف في المؤسسة والعمال على وضع توصيات حولها، أهمها قائمة الاستقصاء وبيان ايشيكاوا وورقة تحليل المخاطر FRAP ومصفوفة تحليل المخاطر؛
- يساهم الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة وضمان استمراريته من خلال الملاحظات والتوصيات التي يرفعها للإدارة العليا حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والمخاطر التي يعاني منها؛
- تعاني مؤسسة سونلغاز بالبويرة من عدم تطبيق لبعض مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقا لما حددته لجنة COSO أهمها عدم تقييم المخاطر، وذلك راجع لعدم وجود إدارة للمخاطر بالمؤسسة، الامر الذي أدى إلى وجود مخاطر تشغيلية في هذه المؤسسة والتي مكن أن تؤثر سلبا على تحقيق أهدافها؛
- يعاني نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز بالبويرة من العديد من نقاط الضعف رغم وجود المقومات الأساسية لهذا النظام، وهذا راجع لعدم التزام المؤسسة بتطبيق أهم مكونات الرقابة الداخلية وهو تقييم المخاطر؛

- هناك تطبيق ضعيف لنظام المعلومات في مؤسسة سونلغاز بالبويرة وفقا لتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي قمنا به بالاعتماد على مكعب COSO؛
- إن التصميم الجيد لأنظمة الرقابة الداخلية لن يضمن الفعالية والجودة إذا فشلت في العمل بشكل صحيح على مستوى التنفيذ، وهذا ما ينطبق على نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سونلغاز، فرغم التصميم الجيد لهذا النظام إلا أنه يعاني من تطبيق بعض مكوناته الأساسية وخاصة تقييم المخاطر؛
- عدم وجود خلية تدقيق بمؤسسة سونلغاز بالبويرة أثر سلبا على نظام الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود رقابة عليها بصفة مستمرة، فخلية التدقيق الداخلي التي تتولى مهمة تقييم أنشطة هذه المؤسسة تابعة لمديرية توزيع الوسط بالبلدية، حيث أن مهمتها في هذه المؤسسة تكون بصفة دورية وليس مستمرة؛
- وجود خلية تدقيق داخلي تابعة للمديرية الجهوية للكهرباء والغاز يضمن من تحقيق أهم محددات فعالية التدقيق الداخلي وهي الاستقلالية والموضوعية والحيادية في الفحص، ولكن ذلك غير كاف للضمان جودة نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز بالبويرة لكونها تعمل بصفة دورية فقط.

2- اختبار فرضيات الدراسة:

انطلاقا مما تم تناوله في هذه الدراسة وما تم التوصل إليه من نتائج، تظهر نتائج اختبار الفرضيات المطروحة سابقا فيما يلي:

- **اختبار الفرضية الأولى:** فيما يخص هذه الفرضية المتعلقة بكون أن: "محددات فعالية التدقيق الداخلي تتمثل في مجموعة من المعايير التي يجب أن يلتزم بها أثناء أداء مهمته كاستقلالية والكفاءة والمهارة"، فقد توصلنا في هذه الدراسة إلى أن معهد المدققين الداخليين حدد مجموعة من المحددات لضمان تحقيق فعالية التدقيق الداخلي من كفاءة واستقلالية ونزاهة وموضوعية وعناية مهنية لازمة، وهو ما يؤكد على صحة هذه الفرضية؛
- **اختبار الفرضية الثانية:** هذه الفرضية مفادها أن: "مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO تتمثل في بيئة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتوفير المعلومات والاتصال" فقد توصلنا إلى أنه وظل التطور الذي عرفه نظام الرقابة الداخلية خاصة من خلال دور لجنة COSO في تطوير هذا النظام وضمان فعاليته فقد حددت مجموعة من المكونات تتمثل في كل من بيئة الرقابة وتقييم المخاطر والمعلومات والاتصال والأنشطة الرقابية والمراقبة، وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية أيضا؛
- **اختبار الفرضية الثالثة:** هذه الفرضية تنص على أنه: "فعالية التدقيق الداخلي تساعد على تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO في مؤسسة سونلغاز بالبويرة كونها تعزز جودة التدقيق الداخلي، فقد توصلنا إلى أن توفر محددات الفعالية للتدقيق الداخلي غير كافية على ضمان تحسين

جودة التدقيق الداخلي كون أن المؤسسة لا تتوفر على نظام للمعلومات والاتصال وإدارة المخاطر وهو ما ينفي صحة هذه الفرضية.

3- اقتراحات الدراسة:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي تساهم في تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي وتحسين جودة نظام الرقابة الداخلية المبنية على نظام ال COSO، في شركة توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة كما يلي:

- ضرورة التزام المؤسسة وضع إدارة للمخاطر، مع التقييم المنتظم والمستمر لمختلف مخاطر المؤسسة؛
- ضرورة التزام المؤسسة بوضع نظام للتنبؤ المبكر بالمخاطر، ودراسة أضرارها وعواقبها على التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة؛
- ضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية بما فيها مؤسسة سونلغاز بالمكونات الأساسية التي أصدرتها لجنة COSO للرقابة الداخلية بما يضمن تحسين جودة هذا النظام وتطويره وفقا لما يخدم أهداف المؤسسة الاستراتيجية؛
- ضرورة دعم التدقيق الداخلي بالعناصر الأساسية لضمان فعاليته من استقلالية وكفاءة وموضوعية ومهارة ونزاهة لضمان دورة في تحسين إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ضرورة التزام المدققين الداخليين بإصدارات معهد المدققين الداخليين فيما يخص معايير الكفاءة ومعايير الأداء لضمان تحسين فعالية وجودة هذه الوظيفة؛
- ضرورة ضمان التكوين الجيد للمدققين الداخليين لمؤسسة سونلغاز بما يتماشى مع التطورات العالمية الحاصلة في هذه الوظيفة لضمان زيادة كفاءتهم وجودة أعمالهم؛
- ضرورة التزام المدققين الداخليين بالتوجه الحديث لهذه الوظيفة القائم على إدارة المخاطر أثناء إعداد لتخطيط وبرنامج المهمة، مع ضرورة التزامهم بتحديد المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على المؤسسة سلبا؛
- ضرورة تغطية النقص المتعلق بخلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة كونها تابعة للمديرية الجهوية وتعمل داخل هذه المؤسسة بصفة دورية فقط؛
- ضرورة إنشاء خلية للتدقيق الداخلي داخل مديرية سونلغاز بالبويرة نظرا لتطور أهدافها حتى تساعد على متابعة نظام رقابتها الداخلي ومتابعة مختلف الأنشطة في المؤسسة بصفة منتظمة، نظرا لكون خلية التدقيق تابعة لمديرية البلدة وتقوم برقابة دورية لمديرية البويرة بناء على أمر بالمهمة الصادر عن المدير العام للمؤسسة؛

- ضرورة تعيين مدققين داخليين ذوي الكفاءة لزيادة كفاءة وجودة نظام الرقابة الداخلية وتحقيق فعالية التدقيق الداخلي بالمؤسسة.
- ضرورة التزام مؤسسة سونلغاز باستكمال تطبيق وإتباع المكونات الأساسية لمنظمة الـ COSO للرقابة الداخلية، بغرض تحقيق جودة نظام الرقابة الداخلية بهذه المؤسسة.

4-آفاق الدراسة:

بعد عرضنا لأهم النتائج المتوصل إليها وبالاكتفاء على التوصيات المقدمة في هذه الدراسة يمكن اقتراح بعض الدراسات التي قد تكون بمثابة نقطة الانطلاق للمهتمين والباحثين في هذا المجال مستقبلاً منها:

- دور محددات فعالية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري للمؤسسات؛
- دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز جودة نظام الرقابة الإلكتروني؛
- دور التوجه الحديث للتدقيق الداخلي القائم على المخاطر في إدارة المخاطر المالية للمؤسسة؛
- دور مكونات لجنة COSO للرقابة الداخلية في دعم استقلالية التدقيق الداخلي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

1. احمد حملي جمعة، الاتجاهات المعاصرة للتدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2009.
2. محمد احمد كاسب خليفة، حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي مصر 2019.
3. زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع الاردن 2017.
4. أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر 2007.
5. محمد حولي، كمال مدانة، تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، زمزم ناشرون وموزعون الاردن 2022.
6. طلال محمد علي الججاوي، اسعد محمد علي العواد، رغد منير الزبيدي، معايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال ومدى الالتزام بها، دار الأيام للنشر والتوزيع، الأردن 2019.
7. احمد حملي جمعة، الاتجاهات الحديثة للتدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن 2009.
8. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر 2013.

2- أطروحات الدكتوراه:

1. أبو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه محاسبة وتدقيق جامعة الشلف الجزائر 2019.

2. هشام زروقي، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة الجزائر 03 2021.
3. عامر حاج دحو، التدقيق القائم على مخاطر الرقابة ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة احمد درارية، الجزائر 2017/2018.
4. محمد بن لدغم، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة المنظمات، جامعة تلمسان، الجزائر 2017/2018.
5. شكري معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة احمد بوقره الجزائر 2015.
6. محمد يزيد صالح، اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه تدقيق محاسبي جامعة بسكرة الجزائر.

3- رسائل الماجستير:

1. هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية فلسطين 2016.
2. عمر زهير عز الدين عز الدين، اثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط الأردن 2015.
3. إيهاب ديب مصطفى رضوان، اثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية فلسطين 2012.

4- المقالات في المجلات العلمية:

1. مسعود صديقي، لخضر أوصيف، المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في الشركات الجزائرية، دراسة مجمع صيدال، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 4، العدد 06، جامعة المسيلة، 2011.
2. احمد نقاز، عبد القادر قرزو، دور وظيفتي التدقيق الداخلي والتفتيش في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفق ال COSO، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 06، العدد 01، جامعة الاغواط 2022.
3. ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ترجمة مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان.
4. نوال كفوس، حكيم ملياني، مدى اعتماد الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في الشركات الجزائرية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 7، العدد 11، جامعة سكيكدة الجزائر.
5. بشير كشورود، نسيمه محيوت، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد العدد 11 الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر 2016.

5- المراسيم والقوانين والتقارير:

1. معهد المدققين الداخليين (IIA)، مبادئ أخلاقيات المهنة، 1 يناير 2009.
2. معهد المدققين الداخليين (IIA)، نموذج خطوط الدفاع الثلاثة 2020.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية:

1- المقالات في المجلات العلمية:

1. Armstrong Ephraim Awinbugri, Yidana Daniel, **Determinants of internal audit effectiveness in selected hospitals within the Kumasi metropolis**, International journal of research and innovation in social science volume 03, issue 07, Kessben university college, Ghana, 2019.
2. Hendra Poltak, Made Sudarma, Lilikpurwanti, **The determinants of the effectiveness of internal audits with management support as the moderating variable**, International journal of multicultural and multireligious understanding, Volume 06, Issue 01, Brawijaya university, Indonesia, 2019.
3. LAXMAN.T, HKES Smt C.B,A **Review of basic principles of internal audit**, Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR), Volume 08, Issue 06, 2021
4. Dung Ngo Tien, Hanh Hoang Thanh, **the impacts of internal audit practices on the quality of internal control in vietnamese SMES**, international journal of professional business Review, vol 8, n.5, vietnamese, 8may2023
5. Najah El Azhary, **the contribution of internal audit to the Improvement of Internal control system**, European scientific journal, volume 14, university Mohamed V, Morocco, March 2018.

2- المراسيم والقوانين والتقارير:

1. the institute internal auditors (IIA), **2024 global internal audit standards to 2017 standards**, 2024 .
2. COSO, **Achieving Effective Internal Control Over Sustainability Reporting” (ICSR) Supplemental Guidance**.
3. David L , Sandra Johnigan, Leslye Givarez, **Fraud Risk Management Guide : Executive Summary**, coso 2023,
4. COSO, **Internal Control Integrated Framework**, September 2012
5. L'IFACI ,Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne Du bon usage du cadre de référence de contrôle interne de l'AMF, The Institute of Internal Auditors, 2024
6. IIA, **Global internal audit standards**, 2023
7. COSO AND INTERNAL AUDIT HOW CAN THEY CONTRIBUTE TO INSIGHT,
8. coso, **Internal Control-integrated Framework Guidance on monitoring internal Control Systems**, 2009
9. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), **ACHIEVING EFFECTIVE INTERNAL CONTROL OVER SUSTAINABILITY REPORTING (ICSR): BUILDING TRUST AND CONFIDENCE THROUGH THE COSO INTERNAL CONTROL—INTEGRATED FRAMEWORK, 2023**
10. Jennifer Burns and all, **Block chain and internal control**, coso, July 2020

9 - الملفات والمواقع الإلكترونية:

1. <https://www.theiia.org/>
2. <https://www.coso.org/>
3. <https://cbi.iq/static/uploads/up/file>
4. <https://docs.ifaci.com/>
5. <https://commission.europa.eu/>
- 6.

ثالثاً: المراجع باللغة الفرنسية:

1 - الكتب:

1. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7^{ème} Edition, France, 2010.

3 - المراسيم والقوانين والتقارير:

1. Institut Français de l'audit et du control internes (IFACI), **Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les normes)**.
2. L'IFACI, Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne Du bon usage du cadre de référence de contrôle interne de l'AMF

4 - الملفات والمواقع الإلكترونية:

1. www.globalia.org
2. <https://docs.ifaci.com>

الملاحق

قائمة المراجع

الملحق رقم (1): الميزانية المالية سنة 2021.

• ميزانية الأصول bilan actif :

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD BOUIRA

DATE

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2021	amort 2021	2021	2020
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6 070 351,12	6 070 351,12	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		16 924 779,12		16 924 779,12	16 924 779,12
Agencements et aménagements de terrains		27 521 281,35	19 356 501,15	8 164 780,20	8 823 884,86
Constructions (Batiments et ouvrages)		732 264 916,33	159 294 909,84	572 970 006,49	577 507 362,67
Installations techniques, matériel et outillage		24 705 066 310,68	12 626 230 294,03	12 078 836 016,65	11 593 836 514,68
Autres immobilisations corporelles		2 515 564 075,32	1 232 688 925,90	1 282 875 149,42	1 181 297 112,47
Immobilisations en cours		3 357 565 494,29		3 357 565 494,29	2 379 089 687,53
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		20 000,00		20 000,00	20 000,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		31 360 997 208,21	14 043 640 982,04	17 317 356 226,17	15 757 499 341,33
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		2 790 445,97	2 440 206,37	350 239,60	190 131 887,41
Créances et emplois assimilés					

قائمة المراجع

Clients		4 079 868 591,23	254 060 328,89	3 825 808 262,34	3 556 020 762,52
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		10 483 059,02	217 010,47	10 266 048,55	30 279 110,67
Impôts		62 490 880,78		62 490 880,78	122 945 762,46
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		187 090 002,31	14 218 017,32	172 871 984,99	339 758 688,76
TOTAL ACTIF COURANT		4 342 722 979,31	270 935 563,05	4 071 787 416,26	4 239 136 211,82
TOTAL GENERAL ACTIF		35 703 720 187,52	14 314 576 545,09	21 389 143 642,43	19 996 635 553,15

• ميزانية الخصوم bilan passif :

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE 2021	
CENTRE DD BOUIRA		DATE	
BILAN PASSIF		Définitif	
PASSIF	not	2021	2020
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		490 237 514,26	490 237 514,26
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		- 31 109 992,42	- 31 109 992,42
compte de liaison**		10 513 597 955,21	9 445 640 216,66
TOTAL CAPITAUX PROPRES		10 972 725 477,05	9 904 767 738,50
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		202 731 426,77	180 831 695,31
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 154 807 979,42	3 880 824 690,09
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 357 539 406,19	4 061 656 385,40
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		900 101 404,85	1 280 722 431,33
Impôts		202 448 131,81	211 088 852,84
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		4 956 329 222,53	4 538 400 145,08
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		6 058 878 759,19	6 030 211 429,25
TOTAL GENERAL PASSIF		21 389 143 642,43	19 996 635 553,15

قائمة المراجع

الملحق رقم (2): ميزانية المالية لسنة 2022.

• ميزانية الأصول bilan actif:

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2022

CENTRE DD BOUIRA

DATE

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2022	amort 2022	2022	2021
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		6 070 351,12	6 070 351,12	0,00	0,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		16 924 779,12		16 924 779,12	16 924 779,12
Agencements et aménagements de terrains		27 521 281,35	20 015 605,80	7 505 675,55	8 164 780,20
Constructions (Batiments et ouvrages)		748 702 056,97	175 996 328,93	572 705 728,04	572 970 006,49
Installations techniques, matériel et outillage		27 287 835 837,55	13 485 341 664,06	13 802 494 173,49	12 078 836 016,65
Autres immobilisations corporelles		2 368 921 886,81	1 120 852 276,84	1 248 069 609,97	1 282 875 149,42
Immobilisations en cours		3 310 820 080,40		3 310 820 080,40	3 357 565 494,29
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		20 000,00		20 000,00	20 000,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		33 766 816 273,32	14 808 276 226,75	18 958 540 046,57	17 317 356 226,17
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 554 844,40	2 440 206,37	2 114 638,03	350 239,60
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 509 431 750,98	288 116 789,96	3 221 314 961,02	3 825 808 262,34
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00

قائمة المراجع

Autres débiteurs		43 255 965,75	217 010,47	43 038 955,28	10 266 048,55
Impôts		166 594 661,40		166 594 661,40	62 490 880,78
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		207 618 758,01	14 014 061,73	193 604 696,28	172 871 984,99
TOTAL ACTIF COURANT		3 931 455 980,54	304 788 068,53	3 626 667 912,01	4 071 787 416,26
TOTAL GENERAL ACTIF		37 698 272 253,86	15 113 064 295,28	22 585 207 958,58	21 389 143 642,43

1

• ميزانية الخصوم bilan passif:

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE 2022	
CENTRE DD BOUIRA		DATE	
BILAN PASSIF		Définitif	
PASSIF	not	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		0,00	490 237 514,26
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	- 31 109 992,42
compte de liaison**		10 154 069 806,75	10 513 597 955,21
TOTAL CAPITAUX PROPRES		10 154 069 806,75	10 972 725 477,05
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		221 909 083,96	202 731 426,77
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		4 480 274 811,36	4 154 807 979,42
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 702 183 895,32	4 357 539 406,19
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 314 907 613,71	900 101 404,85
Impôts		173 678 451,61	202 448 131,81
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		6 240 368 191,19	4 956 329 222,53
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		7 728 954 256,51	6 058 878 759,19
TOTAL GENERAL PASSIF		22 585 207 958,58	21 389 143 642,43

قائمة المراجع

الملحق رقم (3): حسابات النتائج لسنة 2021.

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2021

CENTRE DD BOUIRA

DATE

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2021	2020
Ventes et produits annexes		5 804 499 215,61	5 864 922 268,56
Production immobilisée		6 363 727,16	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		126 119,55	0,00
I - Production de l'exercice		5 810 989 062,32	5 864 922 268,56
Achats consommés		- 85 226 863,10	- 25 542 073,82
Services extérieures et autres consommations		- 271 258 909,19	- 313 742 958,00
II - Consommation de l'exercice		- 4 940 889 914,47	- 4 681 470 755,52
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		870 099 147,85	1 183 451 513,04
Charges de personnel		- 1 318 082 695,83	- 1 063 547 570,07
Impôts, taxes et versements assimilés		- 111 268 583,77	- 112 878 274,41
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 559 252 131,75	7 025 668,56
Autres produits opérationnels		195 533 396,56	178 061 383,45
Autres charges opérationnelles		- 19 809 858,35	- 13 328 823,05
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 017 032 268,02	- 1 179 581 266,49
Reprise sur pertes de valeur et provisions		14 219 766,51	157 422 898,53
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 386 341 095,05	- 850 400 139,00
Charges financières		- 0,53	- 0,06
VI - RESULTAT FINANCIER		- 0,53	- 0,06
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 386 341 095,58	- 850 400 139,06
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 023 751 121,32	6 235 001 628,26
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 7 410 092 216,90	- 7 085 401 767,32
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 386 341 095,58	- 850 400 139,06
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 386 341 095,58	- 850 400 139,06

jeudi 29 février

1

قائمة المراجع

الملحق رقم(4): حسابات النتائج لسنة 2022.

SOCIETE SONELGAZ-Distribution

EXERCICE 2022

CENTRE DD BOUIRA

DATE

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2022	2021
Ventes et produits annexes		6 306 699 843,16	5 804 499 215,61
Production immobilisée		0,00	6 363 727,16
Subvention d'exploitation		0,00	
Variations stocks produits finis et en cours		0,00	126 119,55
I - Production de l'exercice		6 306 699 843,16	5 810 989 062,32
Achats consommés		- 93 308 040,85	- 85 226 863,10
Services extérieures et autres consommations		- 386 253 877,55	- 271 258 909,19
II - Consommation de l'exercice		- 5 194 016 654,46	- 4 940 889 914,47
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 112 683 188,70	870 099 147,85
Charges de personnel		- 1 347 089 504,03	- 1 318 082 695,83
Impôts, taxes et versements assimilés		- 85 195 482,28	- 111 268 583,77
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 319 601 797,61	- 559 252 131,75
Autres produits opérationnels		223 246 818,14	195 533 396,56
Autres charges opérationnelles		- 60 249 516,70	- 19 809 858,35
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 267 299 280,94	- 1 017 032 268,02
Reprise sur pertes de valeur et provisions		38 320 730,86	14 219 766,51
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 1 385 583 046,25	- 1 386 341 095,05
Charges financières		- 0,20	- 0,53
VI - RESULTAT FINANCIER		- 0,20	- 0,53
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 1 385 583 046,45	- 1 386 341 095,58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 926 713 710,55	6 023 751 121,32
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 8 312 296 757,00	- 7 410 092 216,90
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 385 583 046,45	- 1 386 341 095,58
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 1 385 583 046,45	- 1 386 341 095,58

jeudi 29 février

1

الملحق رقم (5): تقرير المدقق لمؤسسة سونلغاز.

Cabinet d'Audit et de comptabilité

-Khabou hamid-

Lotissement 94 lot N° 03 Grand Boulevard, Bouira Tel : 06 75 41 51 20

**Rapport Final sur le déroulement des
travaux d'inventaire exercice 2023**

SONELGAZ-DISTRIBUTION

RDBL/ DD BOUIRA



EXERCICE 2023

Cabinet d'Audit et de comptabilité

-Khabou hamid-

Lotissement 94 lot N° 03 Grand Boulevard, Bouira Tel : 06 75 41 51 20

A Monsieur,

Le Directeur SONELGAZ-DISTRIBUTION

RDBL/ DD BOUIRA

Objet : rapport final de mission d'inventaire 2023

En exécution de la mission qui nous a été confiée, portant sur la supervision et assistance à la réalisation des inventaires des comptes de concession de distribution arrêté au 31/12/2023.

Nous avons l'honneur de vous transmettre le rapport final sur le déroulement de l'opération d'inventaire de l'exercice 2023.

Veuillez agréer Monsieur, le directeur ; nos salutations les plus sincères.

KHABOU Hamid
Commissaire aux Comptes
Comptable agréé
Agrément n° : 8368/19

Monsieur Le Directeur de la SONELGAZ-DISTRIBUTION

RDBL/ DD BOUIRA

En exécution de la mission qui nous a été confiée, portant sur la supervision et assistance à la réalisation des inventaires des comptes de concession de distribution arrêté au 31/12/2023.

La mission de notre cabinet consiste à :

- 1- Superviser les travaux d'inventaire réalisé par les commissions réglementaires mises en place
- 2- Participation effective ou par sondage à l'opération de pointage des étiquettes, factures ou mémoires, chèques, effets, etc....
- 3- Faires des préconisations, séances tenantes, en cas d'insuffisances relevées
- 4- Détermination des écarts
- 5- Validation et certification de la conformité et de la sincérité des résultats d'inventaire au 31/12/2023
- 6- Etablir un rapport détaillé sur les conditions de déroulement des travaux d'inventaire ; à transmettre à la direction dans un délai n'excédant pas 05 jours après la clôture des travaux d'inventaire.

De ce qui précède, Nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport sur le déroulement de l'opération de prise d'inventaire exercice 2023.

Démarche méthodologique adoptée :

Le fichier auxiliaire : qui comprend le matériel et outillage, mobilier de bureau, parc auto, magasin, etc

Deux équipes de deux membres ont été engagée, la première est chargée de superviser et d'assister les travaux d'inventaire au niveau des agences (sour el ghozlane, bordj okhris, ain bessem, el hachimia, lakhdaria, kadiria, m'chedallah, bechloul)

La deuxième équipe avait participé au niveau de l'Agence Larbi Ben M'hidi et l'Agence commerciale Bouira , ainsi au niveau de siège DD Bouira.

- **Mobilier de bureau :**

Agence de Ain Bessem :

Sur un total d'article de 322 (fichier auxiliaire) un écart négatif a été relevé :

- 2408011527 armoire vestiaire (STE)

Agence de sour El Gouzlane :

Le fichier des immobilisations contient 205 articles, aucun écart n'a été relevé.

Agence de Lakhdaria :

Le fichier des immobilisations contient 335 articles, trois 03 écarts ont été relevés à savoir :

- Armoire basse métallique code à barre N° 2408012092
- Standard code à barre N° 2408012866 (en réparation)
- RADIO MOTOROLA 2408012150 volée « plainte déposée au niveau du tribunal de Lakhdaria »

Agence de M'chedallah :

Sur un total de 150 articles aucun écart relevé

Agence de Bechloul :

Un total de 97 articles aucun écart enregistré

Agence de Bordj Okhris :

Cette agence, recense 105 articles. Aucun écart

Agence El Hachimia :

Le fichier des immobilisations contient 100 articles, aucun écart n'a été relevé.

Agence de Kadiria :

Le fichier des immobilisations contient 74 articles, aucun écart n'a été relevé.

Agence Larbi Ben M'Hidi :

Le fichier contient 135 articles, aucun écart relevé.

Agence Bouira :

305 articles, aucun écart enregistré

Magasin CAMEG :

15 articles, aucun écart

Communication /CTI/ DAM /DEET :

Nombre d'article est de 407, aucun écart

DFC /DIRECTION/ DPEG/ DRC/ DRH /DTE / DTG/ SAG :

- Au niveau de la DTE

• Les écarts :

1- Citerne 100 L 2408016888 « volée »

• Les Affectations :

1- Bain d'huile	2408010661	(équipe TST)
2- chaise de bureau	2408010857	(équipe TST)
3- chaise en bois	2408010878	(équipe TST)
4- chaise de bureau	2408010920	(équipe TST)
5- table décharge	2408010973	(équipe TST)
6- bureau en bois mélamine	2408010997	(équipe TST)
7- chaise en bois	2408010998	(équipe TST)
8- bureau en bois mélamine	2408010999	(équipe TST)
9- rayonnage	2408011004	(équipe TST)
10- chaise en bois	2408011007	(équipe TST)
11- rayonnage	2408011008	(équipe TST)
12- chaise en bois	2408011011	(équipe TST)
13- armoire vestiaire	2408011012	(équipe TST)
14- armoire vestiaire	2408011013	(équipe TST)
15- armoire vestiaire	2408011014	(équipe TST)
16- armoire vestiaire	2408011015	(équipe TST)
17- armoire vestiaire	2408011016	(équipe TST)
18- armoire vestiaire	2408011017	(équipe TST)
19- cumulus	2408011018	(équipe TST)
20- armoire vestiaire	2408011142	(équipe TST)
21- bureau mdf avec retour	2408012523	(équipe TST)
22- bureau mdf avec retour	2408012527	(équipe TST)

- Au niveau de la DTG

1- Classeur 4 tiroirs 2408010792 (salle d'archive)

قائمة المراجع

• L'outillage :

L'inventaire des caisses à outils n'a pas été fait, les équipes d'inventaires ont constaté uniquement le code à barre figurant sur la caisse, l'agent signe sur la fiche d'inventaire dont le matériel figure, pour nous l'engagement du travailleur ne constitue pas la sincérité de l'opération d'inventaire.

Recommandation :

La mise en place d'une méthode pour l'inventaire des caisses à outils afin de s'assurer la sincérité et l'exhaustivité de l'opération.

• PARC-AUTO

Le parc auto contient 137 véhicules repartis comme suit :

- Véhicules légers : 120 dont deux 02 non pas fait l'objet de comptabilisation
- Véhicules lourds : 16
- Les engins : 01

• Stock carburant

Stocks au 31/12/2023 :

- **Essence super** pour une valeur de : 42 175.69 DA (924.50 litres)
- **GPL** pour une valeur de 56 880.00 DA (6 320.00 litres)
- **Carte à rechargement** pour une valeur de 1 564 547.00 DA

• Stock Magasin ATTAD :

L'inventaire physique des stocks au niveau du magasin ATTAD fait ressortir un nombre d'articles (tous les articles) de 368 ; le rapprochement avec la comptabilité nous a permis de constater un écart de deux articles à savoir

- Manchons PE 250 (12 items)
- Té égaux PE 250 (02 items)

Après investigation il s'avère que les articles en question sont expirés et qui sont recensés hors ATTAD.

• **Les transformateurs au 31/12/2023:**

Le nombre des transformateur inventorié est de : 283, pour une valeur globale de : 121 055 418.58 DA. qui sont localisés dans les endroits suivant :

- Zone des parcs
- Bouira parc DD
- Lakhdaria

Au niveau de la zone des parcs, malgré les efforts effectués pour détenir l'accès aux transformateurs entreposés dans cet endroit, Il ya toujours le problème d'inaccessibilité pour certains endroits ; qui empêche les équipes de comptages de faire un inventaire exhaustif.

Recommandation

Afin de réaliser un inventaire exhaustif il est préconisé de mettre des moyen matériel (Clark, etc.), pour permettre aux équipes d'inventaires de travailler dans de bonnes conditions afin de réaliser un travail sincère qui reflète la réalité.

• **Fonds de roulement :**

L'inventaire de la caisse secondaire « 53100 » fait ressortir au 31/12/2023 un solde de : 2 040,00 DA

• **L'inventaire des caisses au 30/12/2023:**

Agences	Solde physique	Solde journal	Ecart
LARBI BEN M'HIDI	4 995.00	4 995.00	0,00
EL HACHIMIA	1 845.00	1 842.19	+2.81
BORDJ OKHRIS	4 500.00	4 500.00	0.00
LAKHDARIA	3 300.00	3 300.00	0.00
BOUIRA	4 505.00	4 504.38	+0.62
BECHLOUL	3 000.00	3 000.00	0.00
SOUR EL GHOZLANE	330.00	330.00	0.00
AIN BESSEM	4 300.00	4 300.00	0.00
M'CHDELLAH	4 750.00	4 750.00	0.00

Conclusion :

L'établissement d'un inventaire physique annuel est obligatoire pour toutes les personnes physiques ou morales ; et ce ; conformément aux dispositions de code de commerce algérien.

Un inventaire consiste à déterminer quantitativement les éléments de l'actif

(immobilisations et stocks) existants, il s'agit d'effectuer un comptage du nombre d'unités présentes physiquement dans l'entreprise.

Des principes doivent être respectés afin d'assurer un inventaire sincères et de qualité :

Principe de séparation des tâches : entre les équipes de comptage

Principe de comptage : des feuilles de comptage doivent être établies. Elles doivent être prénúmerotées, Chaque feuille de comptage doit être validée et signée par le responsable qui peut procéder à des vérifications du comptage déjà effectué ;

Principe d'exhaustivité : tous les stocks et les immobilisations doivent être recensés et comptés.

Il est à rappeler que le mode d'inventaire appliqué au niveau de DD Bouira, est l'inventaire permanent ; qui consiste à passer des écritures de stocks à chaque entrée ou sortie d'une marchandise, matière première etc.

Les insuffisances relevées :

- Les écarts relevés antérieurement à l'exercice 2023 n'ont pas fait l'objet de traitement et d'assainissement à ce jour.

Recommandations :

- Veiller quant aux rapprochements physico comptable des stocks, notamment les matières consommables.
- Les procédures d'inventaire doivent être améliorées, et adaptés selon la spécificité de la société.

Conclusion : sous réserves et insuffisances susmentionnées, nous certifions que les inventaires de l'exercice 2023 sont sincères.

Bouira, le 15/02/2024

Le Commissaire Aux Comptes

KHABOU Hamid
Commissaire aux Comptes
Comptable Agrée
Agrément n° : 1108/19

