وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادم ماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية ، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم مالية و محاسبة

التخصص : محاسبة وتدقيق

بعنوان :

نظام الرقابة الداخلية و دوره في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية. دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - سعيدة -

من إعداد الطالبتين :

- عمارة صارة
- بوخاري شيماء ريالة

تحت إشراف الأستاذ :

- الدكتور: محمود العوني

نوقشت و أجيزت عـلنا بتاريخ : 06 سبتمبر 2020

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور: العكلي الجيلالي ...../ أستاذ محاضر (ب)..... رئيسا

الدكتور: محمود العوني ...../ أستاذ محاضر (ب)..... مشرفا

الدكتور: حجماوي توفيق ...../ أستاذ محاضر (أ) ..... مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

وَقُل رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الصلاة والسلام على سيدنا وامامنا و قدوتنا وقرة أعيننا محمد بن عبد الله بن عبد المطلب صلى الله عليه وسلم ,وعلى آله وصحبه الى يوم ما بعد الدين .

أما بعد أتقدم بهذا العمل المتواضع إلى :

منبع الرحمة و الحنان إلى من دفعني لاقتباس العلم و ألبسني ثوب مكارم الأخلاق وعلمني معا والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى جدي حليمي محمد الذي أتمنى له العمر المديد و الشفاء.

إلى إخوتي و أبناءهم الصغار عمارة آدم وزهرة التي أتمنى لها الشفاء.

إلى أختي الوحيدة في هذه الدنيا عمارة هاجر التي أتمنى لها النجاح في كل دروب الحياة.

إلى أخي الصغير حليمي صلاح الذي أتمنى له النجاح في شهادة البكالوريا.

إلى خالتي الوحيدة التي أتمنى لها أن تفتح لها الأبواب من أجل تحقيق غاياتها.

إلى كل من وسعه قلبي ولم يسعه وقتي.

صارة

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الصلاة والسلام على سيدنا وامبرنا و قدوتنا وقرة أعيننا محمد بن عبد الله بن عبد المطلب صلى الله عليه وسلم ,وعلى آله وصحبه الى يوم ما بعد الدين .

تم بحمد الله وشكره هذا العمل

ويطيب لي أن أهديه لها : إلى التي لم أجد كلمة توفي حقها و كلما جازت الأيام بكيت في حضنها إلى أمي الغالية.

إلى من كان لي درع أمان أحتمي به من مكائد الزمان، إلى من كان لي سند و الله عليه يشهد إلى أبي الغالي.

إلى أشقة القلب مريم قادة – طاهر يحي - إلى عائلتي بوخاري و بن عطة و بلحمدي و أحطابي.

إلى زوجي و شريك حياتي علي ، إلى الصديقات صارة – حنان – خديجة – عائشة – هوارية .

و إلى كل من نساهم قلمي و لم ينساهم قلبي.

إلى كل الأساتذة من الطور الابتدائي إلى الجامعي عامة والأستاذ محمود العوني خاصة .

شيماء ريالة

شكر وعرفان

قال الرسول صلى الله عليه وسلم " التحدث بالنعمة شكر، وتركها كفر،ومن لا يشكر القليل لا يشكر الكثير، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله"

أتقدم بالشكر أولا إلى الله سبحانه و تعالى الذي ألهمني الإرادة و الصبر والمثابرة لإتمام هذا العمل المتواضع.

أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور محمود العوني الذي شرفني بقبوله المتابعة و الإشراف على هذه المذكرة، الذي لمست منه كل العناية والاهتمام. و لم يبخل علي طيلة المدة بالنصائح القيمة و التوجيهات المنيرة، فأكن له كل الاحترام و التقدير.

إلى الأساتذة الذين شرفوني بقبولهم مناقشة هذه الرسالة.

إلى جميع الأساتذة الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل، وأخص بالذكر الأستاذة الفاضلة " بختاوي".

كما أتقدم بالشكر و التقدير إلى موظفة المكتبة "بشرى".

والشكر خاص لكل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد، وإلى كل من بذل معي جهدا ووفر لي وقتا، ونصحني قولا

صالة

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على

أشرف المرسلين.أما بعد :

أرفع شكري بداية وختاما لله عز وجل على توفيقه لي لإنجاز هذا العمل فالحمد لله حمدا كثيرا و مباركا.

بعد الشكر لله أتقدم بالامتنان و التقدير إلى أستاذي "محمود العوني " و أشكره على قبوله الإشراف لهذا العمل و على كل ما قدمه لي من توصيات و توجيهات .فلا أملك له جزاء بل أحر الشكر و الثناء.

كما نشكر كل الأساتذة و الزملاء و أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

كما نتوجه بالشكر الجزيل أيضا إلى عمال و مسؤولي مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز - sonalgaz- الذين ساعدوني في الحصول على المعلومات.

وأشكر كل من قدم لي النصيحة وأعاني و لو بكلمة من قريب

أو من بعيد. فالشكر الجزيل لكم جميعا.

شيماء ريالة

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

البسملة.	I.
الآية الكريمة .	II.
الإهداء.	III.
شكر وعرفان.	IV.
ملخص الدراسة.	V.
الفهرس العام.	VI.
قائمة الاختصارات.	VII.
قائمة المصطلحات .	VIII.
قائمة الجداول.	IX.
قائمة الأشكال البيانية.	X.
قائمة الملاحق.	XI.
المقدمة العامة .	(أ- س)
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية	
تمهيد .	02
المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية .	03
المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية.	03
المطلب الثاني : وسائل نظام الرقابة الداخلية ومبادئه ومعاييره وقوانينه.	19
المبحث الثاني : الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية .	31
المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وإجراءاته.	31
المطلب الثاني : تطبيق نظام الرقابة الداخلية.	43
المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية.	50
المطلب الأول: التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية وأهدافه وأهميته.	50
المطلب الثاني : خطوات وأدوات ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.	53
خلاصة الفصل الأول .	59
الفصل الثاني : دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول في المؤسسة الاقتصادية	
تمهيد .	61
المبحث الأول : ماهية حراسة (حماية) الأصول في المؤسسة الاقتصادية .	62
المطلب الأول : مفهوم حراسة الأصول في المؤسسة الاقتصادية .	62
المطلب الثاني : الأصول (التثبيتات، المخزونات ، حسابات الغير،الحسابات المالية).	67
المبحث الثاني : نظام الرقابة المحاسبية .	79
المطلب الأول : الرقابة المحاسبية وآلياتها وأسباب ضعفها .	79
المطلب الثاني : مميزات الرقابة المحاسبية والفرق بين آلياتها .	92
المبحث الثالث : دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة (حماية) الأصول .	97

المطلب الأول : نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة والمخزونات .	97
المطلب الثاني : نظام الرقابة الداخلية على النقدية .	112
خلاصة الفصل الثاني .	120
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة سعيدة	
تمهيد .	122
المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة التطبيقية .	123
المطلب الأول : التعريف بمؤسسة سونلغاز .	123
المطلب الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز.	124
المبحث الثاني : الإطار المنهجي للدراسة .	134
المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة والوسائل الإحصائية المستعملة .	134
المطلب الثاني : بيانات ومجتمع الدراسة وحدوده.	136
المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة .	140
المطلب الأول : تحليل البيانات العامة والشخصية لمجتمع الدراسة .	140
المطلب الثاني : اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان .	149
خلاصة الفصل الثالث.	165

قائمة الاختصارات :

الاختصار	الدلالة باللغة الإنجليزية	الدلالة باللغة العربية
IAPC	**I**nternal **A**udit **P**rocedures **C**ommittee.	لجنة إجراءات المراجعة الداخلية .
COSO	**Co**mmittee of **S**ponsoring **O**rganizations .	لجنة رعاية المؤسسات.
AICPA	The **A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants.	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين .
IAA	**I**nternational **A**uditing **A**uthority	الهيئة الدولية للتدقيق.
IIA	**I**nstitute Of **I**nternal **A**uditors.	معهد المدققين الداخليين
AAA	**A**merican **A**ccountants **A**ssociation.	جمعية المحاسبة الأمريكية.
IMA	**I**nstitute of **M**anagement **A**ccountants.	معهد المحاسبين الإداريين
IFA	**I**nstitute of **F**inancial **A**nalysts.	معهد المحللين الماليين.
GAAP	**G**enerally **A**ccepted **A**ccounting **P**rinciples .	المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة.
IAS2	**I**nternational **A**ccounting **S**tandard.	المعيار المحاسبي الدولي.
SPSS	**S**tatistical **P**ackage for **S**ocial **S**ciences.	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.
EGA	**E**lectricity and **G**az **A**lgeria.	كهرباء وغاز الجزائر.

قائمة المصطلحات :

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية
الرقابة	Control
نظام الرقابة الداخلية	system internal control
الفعالية	Effectiveness
الموضوعية	Objectivity
الدقة	Precision
المرونة	Flexibility
التوقيت المناسب	Good Timing
التوفير في النفقات	Cost Savings
التكامل	Integration
الأعمال التصحيحية والإشارة إلى الإستثناءات والتعامل معها	Corrective Actions,reverence to exceptions, and dealing with them

Continuity and appropriateness	الإستمرارية والملائمة
Inputs	المدخلات
Employment	التشغيل
Outputs	المخرجات
Organizational Plan	الخطة التنظيمية
Methods and Procedures	الطرق والإجراءات
Different scales	المقاييس المختلفة
Internal inspection	التفتيش الداخلي
Internal audit	المراجعة الداخلية
The method of monthly statements and data	أسلوب الكشوفات والبيانات الشهرية
Charts and data and statistical tables	الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية
Periodic adequacy reports	تقارير الكفاية الدورية
Motion and time studies	دراسات الحركة والزمن
Carrying group	المجموعة الدفترية
Documentary session	الدورة المستندية
Accounting evidence	الدليل المحاسبي
Docking	الإلتحام
Protection	الوقاية - الحماية
Control environment	بيئة الرقابة
Risk assessment	تقييم المخاطر
Contact and information	الإتصال والمعلومات
Regulatory activities	أنشطة الرقابة
Follow-up	المتابعة
administrative ontrols	الرقابة الإدارية
accounting controls	الرقابة المحاسبية
Internal check	الضبط الداخلي
Questionnaire	الاستبيان
Reminder list	الملخص التذكيري
Narrative description	التقرير الوصفي
Organization chartis	دراسة الخرائط التنظيمية
accounting system	فحص النظام المحاسبي
Assets	الأصول
Prevention of intentional errors	الوقاية من الأخطاء المتعمدة

Prevention ofunintended mistakes	الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة
Preserving the assets from embezzlement,theft and fraud	المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش
Immobilisations Corperelles	التثبيات العينية
Immobilisations Incorporelles	التثبيتات المعنوية
Immobilisations Financiéres	التثبيتات المالية
Stocks	المخزونات
Comptes de Tiers	حسابات الغير
Dettes	الديون
Comptes Financiers	الحسابات المالية
Inventory	الجرد
Trial Balance	ميزان المراجعة
Authentication System	نظام المصادقات
Positive confirmations	مصادقات إيجابية
Négative confirmations	مصادقات سلبية
Blind confirmations	مصادقات عمياء
Double Entry System	نظام القيد المزدوج
Simple entry	القيد البسيط
Compound entry	القيد المركب
Banking Convergence	التقارب البنكي
Adjusting Entries	قيود التسوية
fixed assets.	الأصول الثابثة
Tangible assets	الأصول الملموسة
Intangible assets	الأصول غير الملموسة
Transactions	العمليات

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	بعض معايير الرقابة النموذجية .	16
2-1	معايير نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين.	30-29
3-1	مكونات نظام الرقابة الداخلية .	38-37
4-1	نطاق تطبيق عملية الرقابة الداخلية .	45
5-1	جدول يلخص أنواع نظام الرقابة الداخلية.	48-47
1-2	حسابات التثبيتات العينية .	68

2-2	حسابات التثبيتات المعنوية .	70
3-2	حسابات التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي.	72
4-2	أنواع المخزونات .	75-74
5-2	مكونات حسابات الغير.	77
6-2	بطاقة الجرد .	82
7-2	نموذج لميزان المراجعة.	83
8-2	التقارب البنكي .	87
9-2	الفرق بين آليات الرقابة المحاسبية .	93
10-2	جدول يلخص دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول.	119-118
1-3	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.	140
2-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس.	141
3-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الفئة العمرية.	142
4-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي.	143
5-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى الوظيفي.	144
6-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية.	145
7-3	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد أهداف نظام الرقابة الداخلية.	146
8-3	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	147
9-3	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعد حراسة الأصول	148
10-3	نتائج معامل الارتباط بيرسون لبعد أهداف نظام الرقابة الداخلية.	149
11-3	نتائج معامل الارتباط بيرسون لبعد إجراءات نظام الرقابة الداخلية .	151-150
12-3	نتائج معامل الارتباط بيرسون لبعد حراسة الأصول .	151
13-3	معاملات ألفا كرونباخ ومعاملات الصدق لقياس ثبات أداة الدراسة .	152
14-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان.	153
15-3	اختبار التوزيع الطبيعي لمقاييس الشكل (الالتواء والتفرطح).	154
16-3	اختبار (T) للعينة البسيطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية .	156-158
17-3	اختبار (T) للعينة البسيطة المتعلقة بحراسة أصول المؤسسة.	158-159

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية.	04
2-1	مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية.	05
3-1	خصائص نظام الرقابة الداخلية .	11
4-1	الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية .	14
5-1	معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO.	25
6-1	مقومات نظام الرقابة الداخلية .	35
7-1	إجراءات نظام الرقابة الداخلية.	42

8-1	العوامل والأسباب التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.	44
9-1	دوافع التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية.	52
10-1	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.	54
11-1	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.	58
1-2	كيفية تحقيق الحراسة للأصول.	64
2-2	أنواع التثبيتات المالية .	72
3-2	مكونات الحسابات المالية.	78
4-2	أنواع قيود التسوية .	88
5-2	مراحل قيود التسوية .	88
6-2	معوقات نظام الرقابة الداخلية.	95
7-2	حلول إنجاح النظام الرقابي.	96
8-2	أنواع الأصول الثابتة .	98
9-2	الغرض من الرقابة على الأصول الثابتة .	102
10-2	أهداف نظام الرقابة الداخلية على المخزونات.	103
1-3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز-سعيدة.	126
2-3	متغيرات الدراسة .	136
3-3	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.	140
4-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس.	141
5-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الفئة العمرية.	142
6-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي.	143
7-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى الوظيفي.	144
8-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية.	145
9-3	المدرج التكراري لتوزيع الطبيعي للمحور الأول .	154
10-3	المدرج التكراري لتوزيع الطبيعي للمحور الثاني.	155

المقدمة العامة

المقدمة العامة :

بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات الاقتصادية من فضائح مالية، تلاعبات و إفلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات و الإجراءات في الإدارة، التنظيم و الرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الداخلية الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها،وهذا من خلال التطوير في الإجراءات الرقابية ، باعتبار أن المراجعة الداخلية هي أحد أهم هذه الإجراءات و التي يتم من خلالها فحص و تقييم كفاءة كافة الإجراءات و التأكد من سلامة البيانات المالية و تشجيعا للالتزام بالسياسات الإدارية و رفع الكفاءة التشغيلية زاد الاهتمام بها، أي أحد وسائل الرقابة الداخلية تختص بالتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و المالية للمؤسسة، و التقليل من فرص وقوع الأخطاء و الغش بالإضافة إلى قياس و تقييم مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال التحقق من الدقة في تنفيذ السياسات الإدارية و المالية التي وضعتها إدارة المؤسسة سواء محاسبيا أو إداريا. فالمؤسسات تلجأ إلى وضع نظام رقابة داخلية يعمل على تحقيق أهدافها و حماية أصولها، كما يكفل السير الحسن للعمل بشكل صحيح، و الالتزام بالسياسات و تعليمات الإدارة العليا، ولعل من أهم الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات و كبر حجمها، وتعدد العمليات و الأحداث المالية التي تقوم بها و صعوبة تتبعها، ولذلك فإن الرقابة الداخلية تلعب دورا مهما في منع و اكتشاف الأخطاء وحماية أصول المؤسسة.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الانشغالات التي تشغل فكرة المختصين في المجال المحاسبي، كونها تدخل في كافة مجالات نشاط المؤسسة وهي بمثابة وظيفة دائمة و عملية مستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط الإنساني، وظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الداخلية الكافية للتأكد من قيام جميع المستويات التنظيمية بالمؤسسة بواجباتها، وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من النظم الفرعية حيث يغطي جزءا منها القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية، و السياسات الإدارية و يطلق عليه الرقابة الإدارية، كما يغطي الجزء الآخر القسم المحاسبي و المالي الذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية و التي تختص بتحقيق أهداف حماية الأصول و السجلات و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية.

وتعتبر شركة توزيع الكهرباء و الغاز من المؤسسات القابضة و التي تقوم بتحصيل مستحقاتها من الزبائن مقابل تزويدهم بالطاقة الكهربائية و الغاز بما فيها الخدمات المقدمة لهم، من ضمن طرق الاستحقاق التسديد النقدي أو بواسطة الشيكات على مستوى صناديق التحصيل والمتواجدة بالوكالات التجارية التابعة للشركة، كما يعتبر هذا الأخير القلب النابض لتغذية خزينة المؤسسة بالموارد المالية، ونظرا لأهمية هذه العملية وضعت الشركة نظام رقابة داخلية للتحكم في زمام الأمور، وتقلل من الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة و التي تؤثر على الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر و على أصولها المالية.

إشكالية الدراسة :

بالنظر للحالة السيئة التي تشهدها مختلف المؤسسات الاقتصادية و التي لا تولي اهتمام كبير للرقابة الداخلية على مختلف النشاطات التي تقوم بها، أدى هذا إلى وجوب تطبيق نظام الرقابة الداخلية على مختلف النشاطات التي تقوم بها. بغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بتفاصيل أكثر، سنحاول من خلال هذه المذكرة الإجابة عن الإشكالية التالية:

- **ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟**

الأسئلة الفرعية:

ومن الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية؟
- ✓ فيما تتمثل مقومات و إجراءات و المبادئ التي يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية؟
- ✓ كيف تتم عملية حراسة الأصول في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة:

و للوصول للإجابة على التساؤلات المطروحة نضع فرضيات نحاول اختبارها لمعرفة مدى صحتها أو خطئها وهي كالأتي :

الفرضية الرئيسية:

يوجد دور لنظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية.و التي هي بدورها تنقسم إلى عدة فرضيات فرعية و هي كالآتي:

- هناك اتساق لعينة الدراسة حول تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل الدراسة.
- هناك اتساق لعينة الدراسة حول تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.
- هناك اتساق لعينة الدراسة من أجل حراسة أصول المؤسسة.

أهمية الدراسة:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظاما مستقلا بحد ذاته، ويتمثل دوره الرئيسي في حراسة الأصول للمؤسسة من مختلف الأعمال الغير مشروعة المتمثلة في الغش و السرقة و الاحتيال و التلاعب ويهدف إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، وكذلك بالإضافة إلى دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها.

أهداف الدراسة:

بالإضافة لإجابتنا عن التساؤلات المطروحة و التأكد من الفرضيات المقدمة نسعى من خلال هذه المذكرة إلى تحقيق جملة من الأهداف الرئيسية:

- المعرفة التامة بنظام الرقابة الداخلية و تحديد الأهداف التي يسعى إليها.
- تحديد أهمية نظام الرقابة الداخلية و الدور الذي تلعبه على كافة المجالات.
- التعرف على مقومات ومكونات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الدور الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول.
- تحديد طرق تحقيق الحراسة للأصول.

أسباب و دوافع اختيار الموضوع:

هناك نوعين من الأسباب هما:

- **الأسباب الموضوعية:**
  - يندرج موضوع البحث ضمن مجال التخصص.
  - يعتبر البحث في هذا الميدان من بين مواضيع المناقشات المتداولة و التي تطرح حاليا على المستوى المحلي و الدولي.

- **الأسباب الذاتية:**
  - الرغبة في الإطلاع على الموضوع و مواصلة البحث و العمل في هذا المجال
  - الميول الشخصي للإلمام بجوانب الموضوع و زيادة المعرفة.

حدود الدراسة:

- حدود موضوعية بهدف معالجة الإشكالية المقترحة و الوصول إليها تم تقسيم الدراسة إلى جانب نظري و جانب تطبيقي و قد تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:
- الحدود المكانية: لقد تمت هذه الدراسة في مؤسسة سونلغاز بسعيدة
- الحدود الزمنية: لقد تمت هذه الدراسة للسنة الحالية 2020

منهج الدراسة:

فيما يتعلق بمنهج البحث المعتمد في هذه الدراسة ، لقد استخدمنا لإعداد هذه الدراسة منهجين ، الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة الإقتصادية ، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال إجراء دراسة حالة مؤسسة سونلغاز مستعملين الملاحظة والمقابلة الشخصية ، وقائمة الاستبيان .

هيكل الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على خطة مكونة من ثلاثة فصول و هي كالتالي:

- **الفصل الأول**: تم تخصيصه للتعرف على أساسيات نظام الرقابة الداخلية و التطرق لأهم الوسائل و المقومات و الإجراءات التي يقوم عليها هذا النظام.
- **الفصل الثاني**: نحاول من خلال هذا الفصل معرفة حراسة الأصول للمؤسسة و كيفية تحقيق الحراسة لهذه الأصول.
- **الفصل الثالث**: من خلال هذا الفصل تم تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال جس النبض في المؤسسة محل الدراسة لمعرفة مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية ودوره في حراسة الأصول.

أداة الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستبيان من أجل الإطلاع عن عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية و توزيعه على عينة من مجتمع البحث، ومن تم تفريغها و تحليلها باستخدام برنامجspss بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث الذي قمنا به،كذلك تحليل النتائج وتفسيرها.

صعوبات البحث:

في الحقيقة لقد واجهنا عدت صعوبات عند دراستنا لهذا الموضوع نوجزها في ما يلي:

- قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع وحتى إن وجدت فهناك خلط كبير في المصطلحات بين ما يقصد بالحماية أو الحراسة مما صعب تعمقنا و تفصيلنا أكثر في هذا البحث.
- صعوبة قيامنا بالجانب التطبيقي، وذلك من خلال سعينا للحصول على أكبر عدد ممكن من المعلومات الكافية في الحالة التطبيقية.

إلى أنه وعلى الرغم من جميع هذه الصعوبات، فقد حاولنا- ونأمل أننا وفقنا– الإلمام بمعظم جوانب هذا الموضوع.

مصطلحات الدراسة :

- **نظام الرقابة الداخلية :**

عرفت Committee of Sponsoring Organization (Coso) الرقابة الداخلية بأنها جميع الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها وموجوداتها والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والإحصائية لرفع الكفاءة الإنتاجية في الشركة وتحقيق الفاعلية .

- **الحراسة :**

هي عمل ومجهود جماعي يؤديه أفراد ذو كفاءة عالية وحسن أمني عالي في مكان ما ...إلخ،وكل فرد يبذل جهدا وعملا متقننا ، إذ أن إهمال أي فرد في أعمال **الحراسة** يؤدي إلى ضياع المجهود ويفشل الخطة.

- **الأصول :**

هي الموارد الاقتصادية التي يملكها رجال الأعمال أو شركة ما .وهي أي ملكية ملموسة أو غير ملموسة ملائمة لسداد الديون يمكن اعتبارها أحد **الأصول** .والأصول بعبارة بسيطة ، هي الأشياء ذات القيمة التي يمكنه تحويلها بسهولة إلى نقد (مع أن النقد في حد ذاته يعد أيضا أحد الأصول).

- **مؤسسة سونلغاز:**

الشركة الوطنية للكهرباء والغاز أو سونلغاز (sonelgaz) .هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها إنتاج ونقل الطاقة وتوزيعها ،وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى **المؤسسة** ولا سيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج .

الدراسات السابقة:

مما لاشك فيه أن هناك بعض الدراسات التي قدمت في هذا المجال والتي سوف تطرح وأهمها :

أ. **الدراسات باللغة العربية:**

- **الدراسة الأولى : دراسة (عبد السلام خميس بدوي 2011) : مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة بعنوان: **أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار Coso على تحقيق أهداف الرقابة****

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطارCoso بالمنظمات الأهلية في قطاع غزة، بالإضافة إلى المنظمات محل الدراسة.

تم تصميم استبيان ووزع على عينة الدراسة لتتوصل إلى:

- وجود اهتمام كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة بأنظمة الرقابة الداخلية.
- كما تبين أن المنظمات الأهلية تنظر بدرجات إيجابية متفاوتة لأهمية عناصر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف الرقابة.
- كان متغير البيئة الرقابية الأكثر دلالة و تأثيرا لتحقيق تلك الأهداف ويليه متغير تقدير المخاطر ثم متغير الأنشطة الرقابية ثم متغير المعلومات و الاتصالات و كان متغير المراقبة أقل من حيث التأثير.

- وبشكل عام يوجد أثر هام لعناصر الرقابة مجتمعة في تحقيق أهداف الرقابة .

- **الدراسة الثانية : دراسة شعباني لطفي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير بعنوان: ** المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ****

و الذي عالج الإشكالية التالية: " فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجعة الداخلية" ولقد توصل إلى النتائج التالية:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة.
- فنظام الرقابة الداخلية أداة للتسيير و الوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، وذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.

- **الدراسة الثالثة : دراسة غشوش عايدة، لقصير مريم، مذكرة ماستر، دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بقسنطينة بعنوان: ** دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ****

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في حين تم التوصل إلى :

- أن الرقابة الداخلية تعتبر كنظام داخلي ضروري لأي نظام محاسبي و أن جودة المعلومات المحاسبية تتحقق لأمرين إحداهما موضوعي ويقصد به عدم التحيز في معالجة البيانات وطريقة عرضها أما الآخر هو الخطأ و التزوير عند تحديد المعلومات المطلوبة إذ يمكن التغلب على هذه الأخطاء بالاعتماد على نظام رقابي جيد يضمن صحة البيانات و أسلوب معالجتها.

- **الدراسة الرابعة : دراسة زينب محمد موسى إبراهيم بعنوان : ** دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأصول الثابتة لمؤسسات القطاع العام** دراسة حالة جامع ة السودان للعلوم والتكنولوجيا**

- تعريف الرقابة الداخلية مجالات وأنواعها وطرق أساليب الفحص والتقييم بالإضافة إلى مفهوم الأصول الثابتة وأنواعها وخصائصها والمشاكل المتعلقة بالأصول الثابتة والاستهلاك والإفصاح عن الأصول الثابتة بالإضافة إلى دراسة ميدانية ونبذة تعريفية عن جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وتحليل بيانات الدراسة.

- وهل يمكن توفير إدارة منفصلة للأصول ووجود دفاتر وسجلات منفصلة وعدم تسجيل تكلفتها والعمر الافتراضي وطريقة الاستهلاك مع دراسة العلاقة بين كفاءة أنظمة الرقابة والأصول الثابتة والعلاقة بين عدم التأهيل للكوادر العاملة بالمؤسسة والتلاعب بأصولها وحجم مشترياتها.

- توصلت إلى أن استقلالية إدارة الأصول وإتباع طرق الاستهلاك الأصول الثابتة حسب أقساط الإهـلاك مراعاة للتغيرات في المستوي العام للأسعار مع تقدير عمر الأصل الإنتاجي. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق الأنظمة والمعايير للأصول وتطبيق طريقة القسط المتناقص للاستهلاك.

- **الدراسة الخامسة : دراسة الآن عجيب مصطفى هلداني، ثائر صبري محمود الغبان، بعنوان : ** دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني**، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان -العراق، مجلة علوم إنسانية، جامعة السليمانية العراق، العدد45 ،2010.**

- لقد هدف البحث إلى التعرف على الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، حيث تم إجراء دراسة ميدانية شملت عشرة مصارف بواسطة استمارة استبيان أعدت لهذا الغرض، وتم استخدام 5متغيرات من متغيرات أهداف الرقابة الداخلية في استمارة الإستبانة لمعرفة دور الرقابة الداخلية في المصارف، وبما أن نظم المعلومات المحاسبية هي أنظمة مفتوحة، فان الأمر يتطلب منها بأن تأخذ بعين الاعتبار تلك المتغيرات التي تحصل في البيئة المحيطة ومحاولة الاستفادة منها، وبالشكل الذي يساهم في تحقيق كفاءتها وفاعليتها في بناء رقابة داخلية فعالة، بدءا من بيئة رقابية ثم تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة الاتصالات والمعلومات وأنشطة الرقابة وانتهاء بالمراقبة المستمرة على عمليات المصارف.

- وخلص البحث إلى الحاجة لرقابة داخلية فعالة تواكب التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات وبالشكل الذي يسهل من إمكانيات تكاملها مع الأنظمة المعلوماتية الإدارية والمالية، كما يتطلب البحث باستمرار في إمكانية تحديثها وتطويرها لتحقق أهدافها ضمن معايير الوقت والجهد والتكلفة وتحقيق أقصى ما يمكن من الكفاءة والفاعلية والاقتصادية.

- وكانت نتيجة التحليل الإحصائي للجانب التطبيقي للبحث بان هناك دور معنوي ذو دلالة إحصائية لأساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات في تحقيق كل من ضمان صحة ومصداقية المعلومات المعدة من قبل المصارف، بجانب تنمية الكفاية الإنتاجية في واجبات ومهام المصارف، فضلا عن التشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة من قبل الإدارة وحماية الموجودات والملفات والمعلومات في المصارف، وكشف الأخطاء والغش والتلاعب.

- **الدراسة السادسة : دراسة محمد علي نصر سالم الشائبي، بعنوان : ** تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية**، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الليبية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن،2011/2010.**

- لقد هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية الرقابة الداخلية وضرورة تكيفها مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثر ذلك على موثوقية القوائم المالية في المصارف التجارية الليبية، تكون مجتمع الدراسة من جميع المصارف التجارية الليبية المملوكة للدولة وعددها (4) مصارف، وتم توزيع الاستبيانات عليهم، حيث قام الباحث بتصميم استبانة هذه الفئات وهي :المديرون،الماليون، المدققون الداخليون وموظفو أقسام الحاسوب العاملون في تلك البنوك، حيث تم توزيع (122)فردا من مجتمع الدراسة على تلك الفئات.

- ولقد أظهرت النتائج كما يلي :

- مستوى مرتفعا لتكيف نظم الرقابة الداخلية مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية لمواجهة التحديات الناتجة عن هذا التطور في الاستخدام.

- مستوى متوسط للفرضية التي تنص على : " لايؤدي تكيف نظم الرقابة الداخلية مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية إلى الحصول على قوائم مالية ذات موثوقية عالية " .

- كما أظهرت النتائج مستوى متوسط للفرضية التي تنص على : " لاتوجد معوقات لتكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية ".

ب. <u>الدراسات باللغة الأجنبية.</u>

- **<u>الدراسة الأولى :</u> رسالة دكتوراه الفلسفة في مالية (Murali Jagannathan)، كلية معهد Virginia Polytechnic، جامعة فيرجينيا،1996بعنوان:**

Internal Control Mechanisms and Forced CEO Turnover "
An Empirical Investigation"

تهدف هذه الرسالة إلى دراسة آليات الرقابة الداخلية ودوران المدير التنفيذي، وقد اهتمت إشكالية الدراسة بمدى تأثير خصائص الحكومة على سرعة دوران المدير التنفيذي وما إذا كان يصحب هذا الدوران تغيير في آليات الرقابة، حيث تشير النتائج إلى أن:

- المدراء ذوي الأداء الضعيف يتم إزالتهم بسرعة أكبر في الشركات التي يملك فيها المدراء الخارجيين المستقلين نسبة أكبر من الأسهم.
- وأن إلغاء المدير التنفيذي يوفر الفرصة والحوافز لتغيير أنظمة الحكومة .
- ويوجد دوران كبير في أعضاء مجلس الإدارة، وإلى أن خصائص مجلس الإدارة والملكية تؤثر على فعالية أنظمة المراقبة الداخلية.
- وأن دوران الرئيس التنفيذي يرتبط بتغيرات واسعة في أنظمة المراقبة.

- **<u>الدراسة الثانية :</u> رسالة دكتوراه مقدمة باللغة الأجنبية لـ (شكرون مريم تحت إشراف بن ذيابة عبد السلام وناصر دادي عدون)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2014/ 2013 . بعنوان :**

"Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes ".

- تهدف هذه الرسالة إلى دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، والى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة.
- وقد توصلت الدراسة إلى أن وجود مصلحة للتدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة يساهم في الرفع من فعالية نظام الرقابة الداخلية، والكشف عن القصور في النظام الرقابي.

- **الدراسة الثالثة : دراسة (Elliot, et, al2007) بعنوان: **نموذج مطور لتحسين عملية التدقيق الداخلي (An improved Process model for internal auditing)**

هدفت الدراسة إلى بيان الأسباب المتعلقة بعدم اعتماد المراجع الخارجي الأمريكي على تقارير المراجعة الداخلية في كثير من الأحيان.

وكان من أهم نتائج الدراسة مايلي :

- عدم وجود قيمة لنظام الرقابة الداخلية غير الفعال في عملية المراجعة الخارجية،ووضعت الدراسة نموذج جديد يؤدي إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية من حيث الأداء و الأساليب المطبقة وبالتالي زيادة كفاءة التقارير المالية على مستوى البيئة الداخلية والخارجية،وركزت الدراسة على ضرورة متابعة و قياس و تقييم مدى دقة نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المنشأة.
- وقد أوصت الدراسة بضرورة البحث بشكل مستمر عن الأساليب اللازمة لتطوير نظم الرقابة الداخلية من أجل توخي الدقة في مراجعة الحسابات و تحسين الفعالية في القوائم المالية.

- **الدراسة الرابعة : دراسة (Yahia Saidi 2014) بعنوان :**

"L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise-avec référence au cas L'Algérie"

هدفت الدراسة إلى تقييم و تحليل الرقابة الداخلية مع إظهار أهميتها في حكومة الشركات،رصد مراحل تطور إطار coso عبر الزمن مع التطرق إلى جميع نسخه بالتفصيل، توضيح أثر تطور مرجع coso على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أن الرقابة الداخلية أصبحت أمرا مطلوبا و ملحا بالنظر للفضائح المالية التي طالت الشركات العالمية.
- وأن نظام الرقابة الداخلية هو جزء مهم في تسيير أي مؤسسة،وأن تنظيم نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو أساس نجاح الرقابة الداخلية.

توصلت الدراسة إلى عدت نتائج نختصرها في ما يلي:

- أن نظام الرقابة الداخلية الفعال هو جزء لا يتجزأ وركن هام في تسيير أي مؤسسة بتوفيره أداء حذرا ومضمونا.
- أن التنظيم و الهيكلة لكل نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو مفتاح نجاح نظام الرقابة الداخلية فلا يمكن مراقبة إلا ما هو منظم وواضح المعالم.
- أن الرقابة الداخلية أصبحت أمرا مطلوبا وحاجة ملحة يفرضها الواقع بعد تلك الفضائح المالية التي طالت مختلف الشركات العالمية، وأن الكثير من الدول المتقدمة بذلت جهودا كبيرة و أرست قواعد وآليات فرضتها بقوة القانون.
- إن من بين الآليات التي اتخذتها الجزائر بخصوص تعزيز الرقابة كانت خلق لجان للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي لكنها تبقى غير كافية لأن معظم المسؤولين غير واعين وعيا كافيا ولا يأخذون الأمر مأخذ الجد بالإضافة إلى ضعف هيئات الرقابة التابعة للدولة.

- **الدراسة الخامسة : دراسة (Edwards and etc, 2010) بعنوان : التدقيق الداخلي في الصناعة المصرفية وحسابات تمويل المصارف.**

"Internal Auditing in the Banking Industry Bank Accounting & Finance Process In Amman Jordan".

هدفت هذه الدارسة إلى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية كأحد الأنظمة الفرعية المكونة للنظام المحاسبي في التأكد من صحة وسلامة مدخلات النظام المحاسبي وبيان أثر العوامل التنظيمية في كفاءة وفاعلية نظام الرقابة، كما ناقشت الدارسة أهمية التدقيق والرقابة الداخلية ودور المعلومات التي يقدمها المدقق الداخلي في تحقيق أهداف المنشأة، وكشف الأخطاء ومعالجتها ومنع عمليات الغش والاحتيال وتأمين الحماية المناسبة لأصول المنشأة وممتلكاتها ، والتقليل من حجم المخاطر التي تتعرض لها الإدارة وذلك بالتركيز على مهمات وأعمال التدقيق والرقابة الداخلية واختبار مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بشقيه التنظيمي والتطبيقي.
وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- أن نظم الرقابة والتدقيق الداخلي المستخدمة في هذه المصارف تساهم في إضافة قيمة جديدة للمنظمة وتساعد في تحقيق الأهداف بخطط الأعمال وتقارير الرقابة والتدقيق.
- وأن تطور مفهوم الرقابة من مجرد اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتلاعب إلى تطوير ضوابط ومعايير رقابية تتعلق بالجوانب التنظيمية والتطبيقات العملية لنظم المعلومات المحاسبية.

- **الدراسة السادسة : دراسة (ofori,2011) بعنوان :**

" Effectiveness of Internal Controls :A Perception or Reality ? The evidence of Ghana Post Company Limited in Ashanti region".

هدفت دراسة **(ofori)** إلى بيان مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و ما يواجهه من تحديات و دراسة التدابير التي وضعت لتعزيز فعالية هذا النظام ، كما هدفت إلى بيان الطرق المناسبة و التي من شأنها تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية . و قد استخدمت الدراسة إستبانة للحصول على نتائج دقيقة و غير منحازة ، يمثل مجتمع الدراسة جميع الموظفين الذين يعملون في الإدارة و المحاسبة و موظفي التدقيق الداخلي في شركة غانا المحدودة ، و حجم العينة التي أجرى الباحث الدراسة عليها و هي (50) موظف ممن يعملون في شركة غانا المحدودة .

و قد توصلت لعدة نتائج منها :

- وجود نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بريد غانا لكن هذا النظام ليس بالشكل المطلوب و ذلك لعدم توفر الأيدي العاملة .
- و يجب توفير وحدة للرقابة الداخلية في جميع المكاتب الإقليمية لبريد غانا .
- و قد استفاد الباحث من الدراسة في التعرف على ماهية نظام الرقابة الداخلية و تطوره التاريخي و عناصره و أهدافه .
- و كذلك بيان أهمية وجود نظام خاص بتقييم المخاطر ينطوي تحت نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة مهمته تحديد المخاطر المتوقع حدوثها.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

- نلاحظ بأن الدراسات السابقة ركزت على ماهية نظام الرقابة الداخلية وعلى دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وكذلك علاقة التدقيق الداخلي والخارجي بنظام الرقابة الداخلية ، أما دراستنا فركزت على دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة الإقتصادية وفي الأخير استعراض خطوات نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بسعيدة (سونلغاز).

الفصل الأول

تمهيد الفصل الأول :

شهد العالم على مر العصور تطور على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية ، فانتقالها من كونها مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم ، صغيرة ذات معاملات بسيطة ، وذلك ما استوجب ضرورة الامتداد بالوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل للموارد للحد من الأخطاء المحاسبية وحتى التلاعبات.وظهرت أهمية الرقابة الداخلية منذ عام 1905 م ، حيث أصدر **دكسي** كتاب تناول فيه أهمية وضرورة تواجد رقابة داخلية في المنشآت ، باعتبار أن الرقابة الداخلية على الأعمال والتصرفات تعد من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها بالنسبة لأي تنظيم إداري سليم في المنشآت .

تعتبر الرقابة الداخلية نظاما يحتوي على عناصر مكملة لبعضها البعض وهذا النظام يصبح عرضة للاختلال إذا فقد أحد عناصره وعندما يكون قليل الفائدة، يتميز بأنه يختلف من مؤسسة إلى أخرى ويعتمد ذلك على عوامل عديدة منها : حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها ، وطريقة التخزين ومعالجتها للبيانات والمتطلبات التنظيمية والقانونية التي تحكم عمل المؤسسة ، ويعتبر كذلك من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسة من أجل توفير الحماية لأصولها ، وحصولها على بيانات دقيقة وقدرتها على اتخاذ قرارات سليمة .

يعد نظام الرقابة الداخلية أهم مكونات التنظيم الإداري والمالي في كافة الإدارات ، فهو يؤمن حماية الموارد من الهدر والضياع وسوء الاستعمال ، ويوفر بيانات مالية دقيقة موثوق بها . ويؤدي إلى رفع كفاءة التشغيل ، والتزام العاملين بالقوانين والتعليمات وسياسات الإدارة .

وأصبح موضوع نظام الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسات نظرا لكبر حجمها وزيادة عدد المشاريع التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها .

نتطرق من خلال هذا الفصل إلى **الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية** عبر المباحث الثلاثة التالية :

- **المبحث الأول :** ماهية نظام الرقابة الداخلية .
- **المبحث الثاني :** مقومات نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وإجراءاته .
- **المبحث الثالث :** تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية .

إن حاجة المؤسسات لنظام الرقابة الداخلية أدى بتبلور مفهوم نظام الرقابة الداخليـــــــــة وتطوره ووصوله إلى مراحل متقدمة ، نظرا لاستقطابه اهتمام الباحثين والهيئات الدولية والخبراء في هذا المجال . ونبعت الحاجة إلى الرقابة عمل الغير منذ القديم حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول يناط به إلى أفراد لحساب الدولة ، وتطلب الأمر الرقابة على عمل هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول كما أن الأفراد ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم.

الفرع الأول : التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية .

إن المتتبع لتطور نظام الرقابة الداخلية يظهر الأساس والتحليل والتفسير للتغيرات التي طرأت في سبيل تحقيق هدف نظام الرقابة الداخلية، ويظهر هذا التطور أن الوظيفة الرقابية وتحقيقها مرت في مراحل متعددة :

- **المرحلة الأولى قبل سنة 1500 م :**

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما ، وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس ، فكأن الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا ، وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع ، ويتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من الدنيا القديمة للقارة الأوروبية حيث تم استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات فكأن الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤوليات المالية وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي ، فالأسلوب الذي كان متبعا في المراجعة في ذلك الوقت هو تحقق مفصل لكل عملية أو حدث مالي يتم .

- **المرحلة الثانية من سنة 1500 إلى 1850م :**

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة ، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية . إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تتحقق من خلال هذه المرحلة حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس . والتغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة.

- **المرحلة الثالثة من 1850م إلى ما بعد ذلك :**

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم وبروز شركات المساهمة وانتقلت الإدارات من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب

اهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال ، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام إداري لأي تنظيم محاسبي[1].

الشكل رقم 1-1 : التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية .

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على المفاهيم السابقة .

أ. نشأة نظام الرقابة الداخلية :

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى تطور مفهوم الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام بها ، لأجل المحافظة على نقدية المؤسسة والأصول المادية الأخرى بالمؤسسة مع المحافظة على دقة الحسابات المختلفة إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية .

في بادئ الأمر لم تكن توجد أهمية كبيرة لأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية فالمالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المؤسسة.

بعد ذلك كان مفهوم الرقابة (**control**) يستخدم كمرادف للضبط الداخلي(**internal check**) الذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية ذلك عن طريق قيام شخص آخر بصورة تلقائية بتدقيق العمل الذي يقوم به شخص آخر ، أو عن طريق تقسيم العمل بين أكثر من شخص في المؤسسة بطريقة سليمة ، أو لا يقوم موظف واحد بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها ، أي أن اشتراك أكثر من شخص في عملية معينة يؤدي إلى سهولة اكتشاف أي خطأ كما يؤدي إلى تجنب استمرار حدوث الأخطاء.

يرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المؤسسة ، فالشخص الذي يقوم بالتسجيل في الدفاتر يجب أن يختلف عن الشخص الذي يقوم بإجراء العمليات ويجب إعداد تقارير للأداء باستمرار، ومن ناحية أخرى يجب تدقيق دقة نظام الضبط الداخلي

---

[1] أحمد عبد المالك محمد ، **الرقابة والمراجعة الداخلية** ، الدار الجامعية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، سنة 2003-2004 ، ص37-38.

بصورة دورية لمنع أي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلا ، أو لاكتشاف أي إجراءات أو أساليب غير سليمة [1].

الشكل رقم 1-2 : مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية .

من الشكل أعلاه يمكن أن نميز بين **خمسة** مراحل لتطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية وهي :

⇦ **مرحلة الرقابة الشخصية :**

حيث انحصر تعريفها في مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس ، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى لعل من أهمها المخزون .

⇦ **مرحلة الضبط الداخلي :**

بمثابة مجموعة من الوسائل التي تبنتها المؤسسة لحماية الموجودات وكذلك لضمان الصحة الحسابية المثبتة بالدفاتر والسجلات .

⇦ **مرحلة الكفاءة الإنتاجية :**

حيث اتسع المفهوم ليشمل أساليب الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية.

⇦ **مرحلة هيكل الرقابة الداخلية :**

التي تم فيها استبدال مصطلح الرقابة الداخلية بهيكل الرقابة الداخلية، باعتبار أن هذا الأخير أكثر شمولا .

---

(1) الطالبان خروة الحاج ، علي آغا عبد القادر ، **تحسين جودة المعلومات المحاسبية باستخدام نظام الرقابة الداخلية** ، دراسة حالة مؤسسة باتيميتال للصناعة والتركيب بعين الدفلى ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، سنة 2018-2019 ، ص6-7.

⇦ **مرحلة تحقيق أهداف معينة :**

تعتبر هذه الأخيرة مرحلة التطور لمفهوم الرقابة الداخلية بحيث تغير المفهوم من هيكل الرقابة إلى إجراءات وعمليات لتحقيق أهداف معينة [1].

ب. **عوامل ومراحل تطور نظام الرقابة الداخلية :**

1. عوامل تطور نظام الرقابة الداخلية :

مر مفهوم الرقابة الداخلية بعدة مراحل نتيجة لمجموعة من العوامل تظافرت بإحداث تغير في هذا المفهوم ، وهذه العوامل على النحو التالي :

- ظهور الاقتصاد الجديد والناتج على التفاعل بين ثورة المعلومات الاتصالات من ناحية والعولمة من ناحية أخرى ، وتعتبر التجارة الالكترونية من إحدى السمات البارزة للاقتصاد الجديد حيث ساهمت في تسهيل حركة التعامل في السلع والخدمات وتداول الأموال بين الدول بصورة كبيرة ، مما أدى إلى ظهور مخاطر حالية جديدة ومتوقعة ناتجة عن هذه التكنولوجيا.
- تعاظم حجم المؤسسات المالية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات الناتجة عن ازدياد حجم التجارة العالمية وضخامة الاستثمارات الدولية ، الأمر الذي أدى إلى تغير مفهوم الرقابة الداخلية واتساع نطاقها وأهدافها لتشمل على الجوانب الآتية :
  - تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية .
  - توفير بيانات موثوق فيها عن أداء هذه الوحدات للتحقق من الحفاظ على أموال أصحاب المنشأة وكفاءة الإدارة.
  - توفير البيانات اللازمة لإعداد تقارير موثوق فيها بصورة دورية تفيد دقة التسجيل في السجلات للاطمئنان على تحقيق الأهداف.
- ظهور مفاهيم الإدارة الحديثة وانتشار استخدام الأفكار العلمية الحديثة على المستوى العلمي وعلى المستوى المحلي مثل مفاهيم الجودة وما تبعها من مراجعة الجودة واستخدام أساليب تخطيطية أدت إلى زيادة وعي إدارة المنشآت نحو تحقيق أقصى كفاءة ممكنة لضمان الاستقرار والوقوف أمام حدة المنافسة مما أدى إلى زيادة الحاجة للاهتمام بالجوانب التالية :
  - وظيفة المتابعة والرقابة لضمان انجاز الخطط الموضوعية وتحقيق النتائج المستهدفة.
  - استخدام واستحداث نظم رقابية جديدة تسمح بتقييم السياسات الإدارية الجديدة وتقييم مدى نجاحها في تحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة.
  - حاجة الجهات الخارجية إلى بيانات دورية دقيقة لمتابعة نشاط المنشآت والتأكد من مدى التزامها بأداء مسؤولياتها اتجاه المجتمع[2].

---

(1) الطالبة مولاي نصيرة ، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية** ، دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ، لولايتي ورقلة والجزائر ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2012 ، ص 72.

(2) محمد سمير أحمد ، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية** ، دار المسيرة للطباعة والنشر، الطبعة الأولى ، سنة 2009، ص16.

2. **مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية :**

قد اقترن التطور في المجال الاقتصادي بتطور مناظر له في مجال الرقابة الداخلية مرت بالمراحل التالية :

❋ **المرحلة التقليدية :**

وتتضمن هذه المرحلة الملامح التالية :

- انصب اهتمام إدارة المنشآت في هذه المرحلة على تمثيل الإجراءات الموضوعية بصورة صحيحة وحماية الأصول وسلامة القوائم المالية ولم تتعد إجراءات ووسائل الرقابة في هذه المرحلة أكثر من الضبط الداخلي وفحص الجوانب المالية فقط .
- قامت لجنة إجراءات المراجعة الداخلية **(IAPC)** التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين في عام **1949** بدراسة شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية أوضحت فيها أن الرقابة الداخلية تتألف من الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس التي تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف مثل حماية أصول المنشأة وتأكيد الدقة والثقة في البيانات المحاسبية ورفع الكفاءة التشغيلية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

ووفقا للتعريف السابق قامت اللجنة بالتمييز بين نوعين من الرقابة الداخلية منها :

- **الرقابة الإدارية :** وهي تشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار والتي تؤدي إلى التصريح بالعمليات.
- **الرقابة المحاسبية :** وهي تشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بحماية أصول المنشأة وإمكانية الاعتماد على السجلات الحالية ومن ثم فهي مصممة للتأكد من أن العمليات قد تمت وفقا لتصريح محدد من الإدارة وأن القوائم المالية أعدت وفقا للقواعد المتعارف عليها وأن هناك وسائل محددة لحماية الأصول .

ويتضح من هذا التعريف امتداد الرقابة الداخلية إلى موضوعات أبعد من تلك ترتبط ارتباطا مباشرا بصورة المحاسبة ، وإن كان الواقع العملي يعكس اهتمام المراجعين الداخليين بمجال الرقابة الداخلية المحاسبية فقط على الرغم من أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يقتضي التعرض لكلا النوعين من الرقابة (المحاسبية والإدارية).

❋ **المرحلة الحديثة :**

مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفقا لإصدار لجنة **coso** عام **1992** الإطار الشامل للرقابة الداخلية والذي ينص على الآتي :

- تحقيق الأهداف الخاصة بكفاءة وفعالية أداء العمليات .
- التطابق مع القواعد والسياسات المقررة .
- الثقة في القوائم المالية .

كما أكدت اللجنة على ضرورة دعم ومساندة إدارة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية ومراعاة القيم الأخلاقية عند التطبيق .

ومن التعريف السابق يتضح ما يلي :

- تطور مفهوم الرقابة الداخلية بالشكل الذي يساعد المنشأة على تحقيق الأهداف الخاصة بكفاءة فعالية أداء العمليات مما يؤدي إلى تحقيق النجاح .
- الدور الفعال للإدارة العليا في تدعيم نظام الرقابة الداخلية ومساندة الإدارة .
- أكدت اللجنة أن نظام الرقابة الداخلية يمد الإدارة بتأكيد معقول وليس مطلقا حول تحقيق أهداف المنشأة[1] .

ج. أسباب تطور نظام الرقابة الداخلية :

- ازدياد حجم المنشآت تطلب تواجد الرقابة الداخلية بهدف التأكد من صحة الكشوف والإحصائيات والموازنات وتزويد الإدارة بالتقارير.
- عملية تفويض السلطات والمسؤوليات من قبل الإدارة العليا إلى المستويات الإدارية الأدنى استدعى وجود نظام رقابة داخلية للتأكد من سلامة الأعمال المؤداة والمخطط لها لتحقيق الأهداف .
- إشراف الدولة على المنشآت التي تمس المرافق العامة، يتطلب أحيانا حاجة الدولة إلى بيانات ومعلومات دقيقة وسريعة، وهذه المعلومات لا يمكن تقديمها إذا لم يتوفر لدى المنظمة نظام رقابة داخلية.
- التطورات التقنية الالكترونية والتكنولوجية زادت الاهتمام بالرقابة الداخلية لملائمة هذه التطورات.
- أصبحت عملية المراجعة وتدقيق الحسابات تقوم على استخدام العينات وخاصة المنظمات الكبيرة ، فوجود نظام رقابة داخلية وفعال يقلل من حجم العينة التي يتخذها المدقق وبالتالي سيؤثر على عملية المراجعة وما يرافقها من أتعاب[2].

الفرع الثاني : تعريف نظام الرقابة الداخلية وخصائصه وأهدافه .

أ. تعريف نظام الرقابة الداخلية Definition of system internal control :

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها ،ومن بين التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية نذكر منها :

☜ **تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :**

عرف المعهد نظام الرقابة الداخلية على أنه : " نظام مكون من الخطة التنظيمية والطرق والإجراءات المتبعة داخل المؤسسة بهدف حماية أصولها ، ومراقبة دقة المعلومات المحاسبية ، وزيادة الكفاءة ، والتأكد من تطبيق الموظفين للتعليمات والقوانين الصادرة من الإدارة ."[3] .

---

(1) الطالب بن حميدة بلال ، **أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة** ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والتسيير ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، سنة 2014-2015 ، ص4-7 .

(2) أحمد البخيث ، مدير محكمة بداية شرق عمان ، **أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المحاكم النظامية الأردنية** ، دراسة تطبيقية على محاكم عمان ، العدد 2 ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، سلسلة العلوم الإنسانية ، المجلد 19 ، جامعة عمان العربية ، سنة 2017 ، ص 120.

(3) Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit** , berti édition ,Alger, Algerie, 2011,p23.

☜ **تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب الهيئة الدولية للتدقيق (IAA) :**

نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية ، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول ، اكتشاف الغش والأخطاء ، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية [1].

☜ **تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب مفهوم لجنة (COSO) [*]:**

عرفت اللجنة نظام الرقابة الداخلية على أنه: عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة والتي يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية :

- مدى كفاءة العمليات وفعاليتها .

مدى الاعتماد على التقارير المالية .

- مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها [2].

☜ **تعريف نظام الرقابة الداخلية حسب الصبان والفيومي :**

عرف الصبان والفيومي نظام الرقابة الداخلية على أنه : الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية : حماية الأصول ، اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية، تشجيع العمل بكفاءة ، تشجيع التزام بالسياسات الإدارية [3].

❋ وعليه يمكن أن يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه : كل الوسائل والإجراءات والتطبيقات والتنسيق لبلوغ الخطة التي تضعها الإدارة من اجل قيادة المؤسسة في ظروف تحقق الأهداف التالية : حماية الأصول من الغش والسرقة والاختلاس، ضمان دقة المعلومات المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى تشجيع العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات والقوانين الإدارية [4].

ب. **خصائص نظام الرقابة الداخلية :** يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته ، كفاءته ، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه

---

(1) فتحي رزقي السوفيري وآخرون،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** دارالجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية،سنة 2002،ص 12

[*] هي اختصار للعبارة (Comitte of Sponsoring Organization Tredeway Commission and Comitte of Sponsoring) ، وهي لجنة المنظمات الراعية للجنة ترادواي . تأسست في عام 1985 لرعاية اللجنة الوطنية لإعداد التقارير المالية الاحتيالية ، بحيث تعتبر لجنة غير ربحية وتضم أكبر خمسة جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والمحاسبة ، حيث تم وضع أدوات ومفاهيم من قبل (COSO) ليتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية .

(2) Mohamed Hamzaoui ,**audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne ,** village mondial ,1er édition ,France,2006, p80.

(3) محمد التوهامي طواهر ، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، (الإطار النظري والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الطبعة الثانية ، سنة2005 ، ص84.

(4) محمد سمير دهيرب ،**"تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع "**، ع6 ،مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة واسط، العراق،سنة 2012 ،ص257.

في المؤسسة وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في :

1. الفعالية Effectiveness :

يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من اجل تحقيق الهدف المرغوب فيه[1].

2. الموضوعية Objectivity :

لاشك إن الإدارة تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و جيدة ينبغي أ لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات وأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية لن يؤثر ذلك على الحكم على الأداء مما يجعله غير سليم ،لان التقارير المقدمة من طرف مدقق الحسابات يجب أن تكون موضوعية،حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كافي عن الوضعية المالية للمنشأة[2].

3. الدقة Precision :

يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات،من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية وكذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء و الانحرافات من اجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشاة في نهاية الفترة المالية [3].

4. المرونة Flexibility :

حتى يكون النظام ناجحا يجب أن تتوفر المرونة ، أي التكيف مع التغيرات المستجدة على التنظيم فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات ،مما يتطلب أن يكون التصرف مناسبا للموقف المتخذ ، فإذا استجدت ظروف أملت تغييرا في الأهداف و الخطط الموضوعة، على المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من اجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشاة [4].

5. التوقيت المناسب Good Timing :

لابد من توافر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا [5].

---

(1) عمر سعيد وآخرون ، **مبادئ الإدارة الحديثة** ، مكتبة دار الثقافة ، عمان ، الطبعة الأولى ، سنة2003 ، ص137.

(2) جميل أحمد توفيق ، **إدارة الأعمال** ، مدخل وظيفي ، دار الجامعية الإسكندرية ، سنة 2000 ، ص 414.

(3) محمد اسماعيل بلال ، **مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق** ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، سنة 2006 ، ص371.

(4) محمد قاسم القيرواني ، **مبادئ الإدارة : النظريات والعمليات والوظائف** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1، سنة 2001، ص373.

(5) محمد فريد الصحن ، **مبادئ الإدارة** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، سنة1999-2000 ، ص359.

6. التوفير في النفقات Cost Savings :

الهدف من وجود نظام سليم للرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة ، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام اكبر من تكاليفه[1].

7. التكامل Integration :

يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية إلا أنة يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة[2].

8. الأعمال التصحيحية والإشارة إلى الاستثناءات و التعامل معها :

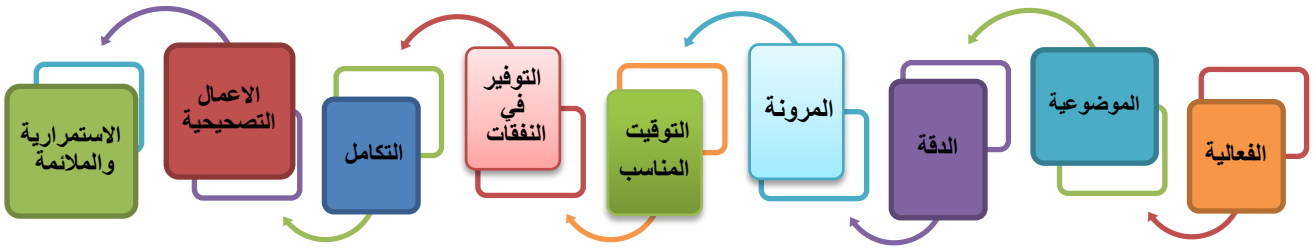
Corrective Actions,reference to exceptions, and dealing with them

ينبغي على نظم الرقابة بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات أن تبين الطريقة للإجراءات و الأعمال الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأمور وقد تكون الاستثناءات الصغيرة في بعض المجالات المعينة أكثر أهمية وخطورة من الانحرافات الكبيرة ، لذلك ينبغي لنظام الرقابة الفعال أن يتعامل مع جميع مجالات عمليات المؤسسة ذات العلاقة لموضوع الرقابة وقياس الأداء و العمل.

9. الاستمرارية و الملائمة Continuity and appropriateness :

ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح ،مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه فعندما تكون المؤسسة صغيرة ،يفضل لها أسلوب رقابة بسيط ،على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبيير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة[3].

الشكل رقم 1-3 : خصائص نظام الرقابة الداخلية.



المصدر : إعداد الطالبتين بناء على المفاهيم السابقة.

---

(1) محمد رفيق الطيب ، **مدخل للتسيير** ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 1995 ، ص216.

(2) يحي حسين وآخرون ، **أصول المراجعة** ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، الطبعة الأولى ، مصر ، سنة2001، ص199.

(3) الطالب عثماني خالدي ، **دور الرقابة المصرفية الداخلية والخارجية في تحسين الأداء داخ ل البنوك التجارية** ، (دراسة حالة عيزة من البنوك التجارية) ، مذكرة مقدمة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المسيلة ، سنة2014-2015 ، ص9-10 .

ج. أهداف نظام الرقابة الداخلية :

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق وتتمثل في:

1. حماية الأصول :

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول ، وقد يقصد بكلمة حماية الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير متعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول ، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير مرغوب فيها : مثل الغش والاختلاس ، والسرقة . وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالبنايات والعقارات والتجهيزات، والأصول المتداولة، كالنقديق والمخزون [1].

2. دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها ودرجة الاعتماد عليها :

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية ، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها ، وان تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشك ل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب ، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة تلك المعلومات التي تعتبر مجالا لتطبيق الرقابة الداخلية ، وتتولد عنها معلومات محاسبية ، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي : التصريح بالعمليات ، تنفيذها تسجيلها في الدفاتر ، والمحاسبة عن نتائجها[2] .

وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية :

- **أن تكون صادقة وحقيقية** : لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.
- **أن تكون مفهومة وواضحة :** لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة ، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تؤثر فيها أي دون إهمال البيان مهما كانت درجة أهميته .

- **ملائمة ووفرة المعلومات** : هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لاتصل بسهولة ، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الآنية والتي تصل في الوقت المناسب ، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيفة ومتلائمة مع أهداف المؤسسة[3].

---

(1) حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي ، **مراجعة الحسابات المتقدمة** ، الجزء1، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان ، سنة 2009 ، ص278-279.

(2) عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلوما ت** ، دار الرايق للنشر والتوزيع ، الأردن ، ط1 ، سنة2009 ، ص46.

(3) Jacques renard , **théorie et pratique de l'audit interne ,** groupe eyrolles7eme édition , Paris ,France ,2010,p20

يترتب على مزاولة الأنشطة المختلفة للمؤسسة مجموعة من العمليات ينتج عنها مبادلة منتوج أو خدمات المؤسسة مع أطراف من خارج المؤسسة ويتم انجاز هذه العمليات من خلال أربعة خطوات وهي كالتالي :

❋ **التصريح بالعمليات :**

تتضمن هذه الخطوة مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري وعمليات التحويل واستخدام الأصول في أغراض محددة وقد يكون القرار خاصا ، حيث يتعلق بمنح خصم للعميل دون غيره أو يأخذ صفة العمومية يمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة ، كتحديد سعر البيع لأي عميل .

❋ **تنفيذ العمليات :**

تتضمن هذه الخطوة كافة الإجراءات والخطوات المتتابعة لإنجاز وتنفيذ العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ويجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الإجراءات بالمسؤول عند تنفيذها حتى تتم محاسبته .

❋ **التسجيل الدفتري للعمليات :**

تتضمن هذه الخطوة تسجيل كل العمليات التي تمت ونفذت في الدفاتر والسجلات الخاصة بذلك والمعدة لكل مجموعة من العمليات ، حيث يتم تخصيص دفاتر معينة لكل مجموعة متجانسة من العمليات (دفاتر المشتريات ، دفاتر المبيعات ، دفاتر المخزون)، كما يجب مراعاة مبدأ القيد المزدوج (لكل دائن مدين).

❋ **المحاسبة عن نتائج العمليات :**

تتمثل هذه الخطوة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة والتي يتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها إما داخل المؤسسة كوسيلة لإتخاذ القرارات وتقييم الأداء أو من خارج المؤسسة وهذا وفقا لحاجة كل طرف على حدا[1].

3. الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية :

يعد الاهتمام بالكفاءة الإنتاجية وزيادتها وتطويرها من الأهداف الرئيسية ، حيث يمكن ان تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق تحقيق العلاقة المثلى بين المدخلات والتشغيل والمخرجات .

أ - **المدخلات Inputs :**

تهدف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة للمنشأة والمحافظة على هذه الموارد وحمايتها والتأكد من مدى كفاءة الأجهزة والمعدات والآلات المستخدمة.

ب -**التشغيل Employment :**

تهدف الرقابة الداخلية في هذه المرحلة إلى التحقق من عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل المنشأة ، والتأكد من انتظام العملية الإنتاجية بكافة إجراءاتها وخطواتها ، ومتابعة عملية التشغيل أولا بأول .

---

[1] أبو زيد، كمال خليفة والدهراوي ، كمال الدين، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة** ، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر، سنة2001 ، ص168.

ت - المخرجات Outputs :

تهدف الرقابة هنا إلى التحقق من كمية إنتاج السلع أو الخدمات، وتقييم معدلات الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية ومعالجة الانحرافات إن وجدت[2].

4. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية :

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المديرة ، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية ، من أجل التطبيق الأمثل للأمر ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية :

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب أن يكون واضحا " مفهومها".
- يجب أن تتوفر وسائل التنفيذ.
- يجب إبلاغ الأمر بالتنفيذ[3].

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل فيما يلي:

الشكل رقم 1-4 : الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية.

المصدر : الطالب خنفوسي أحمد ، **دور نظام المعلومات المحاسبي في تعزيز وظائف الإدارة " التخطيط ، الرقابة ، اتخاذ القرار"**، (دراسة حالة مؤسستي نفطال وجيبيلي – سعيدة -) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة 2018- 2019، ص 47.

---

[2] الطالبة ناجمي ايمان ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب مديرية التوزيع بأدرار) ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحم د دراية ، أدرار ، سنة 2016- 2017 ، ص 14.

[3] الطالبة نعيمة قلقول ، **دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز أم البواقي) ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، سنة2017-2018 ، ص25-27.

تعتبر الأهداف الأربعة السابقة الذكر من الأهداف الرئيسية ويمكن إضافة أهداف فرعية أخرى :

5. توفير مصادر المعلومات :

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشان أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية ، كما تعد أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية .

6. أهداف الرقابة على المبيعات :

ضمان إعداد فواتير صحيحة للمنتوجات المباعة أو الخدمات المقدمة ، فحص منح الائتمان للعميل قبل الموافقة على طللبية معينة ، والموافقة على المردودات من العملاء .

7. أهداف الرقابة على الانتاج أو الخدمات :

هذا بإنتاج الكميات المناسبة والعمل على الحد الأدنى من كل مخلفات التشغيل والفاقد من المنتوج[1] .

الفرع الثالث : دورة نظام الرقابة الداخلية وأهميته وحدوده .

أ. دورة نظام الرقابة الداخلية :

تتم الرقابة الداخلية من خلال دورة معينة ومنظمة يتم على أساسها إتباع مجموعة من الخطوات و العناصر التي تضمن السير الحسن و السليم لهذه الوظيفة، كما يجب تقييم مخاطر هذا النظام بالشكل السليم من قبل المراجع من أجل التخطيط لعملية المراجعة، وتتمثل هذه الدورة في وضع المعايير، القيام بالمقارنة، تقييم النتائج و القيام بالعمل التصحيحي

1 -وضع المعيار:

المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها ، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين ،و قد يكون نهائيا تنتهي عندهم مراحل التنفيذ، وقد يكون وسيطا يعكس النشاط السابق و يعتبر بداية لنشاط لاحق.

شروط المعايير:

تعتبر المعايير من أدوات الرقابة المهمة، فلابد أن تحدد بدقة و يتم تدوينها لكيلا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء زيارتهم بواسطة هذه المعايير، ويجب أن تكون المعايير مرنة بما فيه الكفاية، وهذا بإعادة النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي تكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة و دمجها مع المعايير الموجودة فعلا.

بعض المعايير النموذجية:

لإعطاء فكرة عن اختلاف المعايير وتعددها، فإن القائمة الآتية تقدم أمثلة لبعض المعايير النموذجية التي يمكن استخدامها في مجالات النشاط التجاري و الصناعي.

---

[1] ساكر ظاهر عمر أمين ، **تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية** ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد2 ، العدد2، العراق ، سنة2012، ص147.

الجدول رقم1-1 : بعض معايير الرقابة النموذجية.

النشاط	نوع المعيار
الصيانة	معايير زمنية
التفتيش	المواصفات
رقابة المخزون	الطلبات الكمية
درجة الخدمة	مرات التوقف

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

إصدار المعيار:

يجب أن تصدر المعايير بصفة دورية، ومن الضروري أن تكون مكتوبة إذ أن عدم كتابتها سوف يؤدي إلى تحريفها في منطقة العمل كما أن المعايير الشفوية قد تتعرض للتفسير الشخصي من قبل الأفراد التي توجه إليهم، ويجب أن تكتب هذه المعايير بطريقة سهلة وواضحة وذلك لضمان تماسكها

المشاكل المرتبطة بالمعايير:

ترتكز الرقابة الفعالة على المعيار المناسب، وتعتبر المعايير ضرورية لتحديد نوع ودرجة العمل التصحيحي و في الكثير من الحالات نجد أن وضع المعايير الملائمة أكثر صعوبة من استخدامها الفعلي كأداة للرقابة، ووضع المعايير للأعمال غير المادية أصعب من وضعها للأعمال المادية، فمعيار الإنتاج يمكن تطويره عن طريق دراسة الزمن و الحركة وهي من الوسائل العلمية إلى حد ما، وكذلك فإن المعايير المعنوية يجب أن ترتكز على مقاييس موضوعية، ومن السهولة أن تخضع أعمال التنفيذيين إلى الرقابة بعكس الوضع لأعمال الفنيين لان لديهم عناصر غير ملموسة.

2 -القيام بالمقارنة :

الخطوة الثانية في دورة الرقابة هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده،فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار معناه أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة عكس ذلك فمعناه أن الأداء قد خرج من السيطرة. فيجب تحديد الانحرافات قبل تعقد الموقف، وتكون المقارنة أسهل بالنسبة للمعايير الكمية مقارنة بالمعايير الوصفية.

3 -تقييم النتائج :

الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، و التقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة، و لكن في كل الأحوال لابد للتقييم أن يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء و تحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صور مختلفة، قد تكون في شكل جداول رقمية أو شكل خرائط بيانية أو منحنيات رياضية...الخ، و في كل الأحوال لابد أن تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب و أيضا أسباب الانحراف السالب، فالانحراف الموجب و السالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير ، و بالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي وكذلك فإن الانحراف السالب قد يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعيار غير السليم أو نتيجة للاثنين معا.

4 - القيام بالأعمال التصحيحية :

إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة أو سالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية، فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته، أو لأنه مازال تحت التدريب

أو لأنه يعاني من جهد بدني أو ذهني، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدى بها العمل كما قد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب.

إذا ظهر من الرقابة أن الخطأ من الوسيلة "الآلة مثلا" فإنها تحال إلى الصيانة، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة، فمعناه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد أخر، أما إذا كان السبب هو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعد المحددة أو أخطاء بسبب العامل أو إدارة المشتريات أو المورد يستلزم اتخاذ إجراء عقابي اتجاه كل منهم .إذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات اللازمة أن المعيار الكمي الغير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات اللازمة لكي يصبح المعيار معقولا[1].

ب. أهمية نظام الرقابة الداخلية :

الرقابة الداخلية هي تلك الوظيفة التي تقوم بها السلطة المختصة قصد التحقق من أن العمل يسير وفق الأهداف المرسومة ، بكفاءة وفي الوقت المحدد لها ، وهو بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين ، وهو نظام يوفر الحماية وإنتاج المعلومات ويساعد أيضا في التعرف على الأخطاء والانحرافات في الأداء ، ومنع ارتكابها [2].

تظهر أهمية الرقابة من خلال الدور المهم الذي تؤ ديه على كافة مجالات العمل لضمان وسلامة تحقيق الأهداف المخططة ، وتبرز هذه الأهمية من خلال الأهداف والخطط التي يعمل الأفراد على تحقيقها في ظروف وبأدوات وفي أوقات وفي مناطق مختلفة ، لذلك من المحتمل ألا تتشابه الأمور التي يتم فيها أداء العمل ، ومعنى ذلك أن هناك احتمالات لظهور الانحرافات ، وبعض هذه الانحرافات قد يكون خطيرا والبعض أقل خطورة ، ودرجة الخطورة في الواقع تحددها درجة الانحراف عن المعايير المخططة.

ولا تقف أهمية الرقابة الداخلية على ما تؤديه من اكتشاف الأخطاء و العمل على تصحيحها ومحاولة منعها قبل حدوثها ، أيضا تلقى الضوء على الايجابيات داخل المنشاة ، عن طريق اكتشاف الكفاءات الإدارية و التشغيلية وذلك من خلال تقييم الأداء للعاملين،وبالتالي تقدير المجتهدين من خلال الحوافز المادية و المعنوية ،مما يدفعه إلى زيادة الانتماء و الإتقان في العمل وذلك للوصول إلى الأهداف الموضوعة من قبل الإدارة ولقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتمام بالغا من المحاسبين و المدققين وإدارة المنشاة [3] وقد ساعد على ذلك عدة عوامل يمكن إيجازها فيما يلي:

- تزايد نطاق المشروعات وحجمها ، مما أدى إلى تعقيد وتشعب هياكلها التنظيمية ، وحتى يمكن مراقبة العمليات بفعالية يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير و التحليلات التي توفر فيها درجة عالية من الثقة .
- اضطرار الإدارة العليا إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى المستويات الإدارية الأدنى وجعل الحاجة ملحة إلى ضرورة تطوير الأدوات و الوسائل التي تمكن الإدارة العليا من متابعة أعمال المرؤوسين ويطمئنها على التزام إدارة المشروع بالسياسات والتعليمات الموضوعة وحسن استغلال السلطات الممنوحة.

---

(1) رأفت سلامة محمود وآخرون ، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى، عمان ، الأردن ، سنة2011 ،ص156

(2) عبد الفتاح الصحن،شحاتة وآخرون ، **المراجعة التشكيلية والرقابة الداخلية** ، الدار الجامعية الإسكندرية ،سنة 2001 ، ص7.

(3) كمال الدين مصطفى الدهراوي ، ومحمد السيد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، سنة 2006، ص 26.

- متطلبات الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة يتعين على إدارة المنشاة الحصول على عدة تقارير دورية على الأوجه المختلفة للنشاط من اجل اتخاذ القرارات المناسبة و الأزمة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل،ولذلك يعتبر من الضروري وجود نظام رقابي سليم يطمئن الإدارة على صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها [4].

ج. حدود نظام الرقابة الداخلية :

لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق الحماية التامة و الكاملة للأصول و عمليات المؤسسة كما لايمكنه القضاء التام على فرص الغش و التلاعب وذلك بسبب بعض القيود التي تحيط به و التي تتمثل في:

✓ **التواطؤ بين العاملين لتطوير الرقابة :**

يوفر الفصل الكافي بين المسؤوليات الوظيفية تأكيدا معقولا ضد ارتكاب أي شخص بمفرده للغش و الاختلاسات مع إمكانية إخفائها، ولكن هذه الدرجة من الرقابة يمكن أن يتم التغلب عليها بتواطؤ العاملين و ذلك بدخول شخصين أو أكثر في ذلك، فالشخص المسؤول عن النقدية مثلا يمكن أن يتواطأ مع الشخص المسؤول عن معالجة وتسجيل هذه المقبوضات، ويمكن لهما القيام معا بتحريف أو غش أو اختلاس مقبوضات نقدية مع تسويات ذلك.

✓ **تغلب الإدارة على أوجه الرقابة :**

يمكن أن يشار إلى نظام المعلومات المحاسبية و أنشطة الرقابة الداخلية بتعبير"سلاح الإدارة" ولذلك فإن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفق ما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل، كما أن تغلب الإدارة على أوجه الرقابة يمكن أن يؤدي إلى تلاعبات و اختلاسات كبيرة.

✓ **التعطيل المؤقت للنظام :**

قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفته و أنشطته بفعالية يكون فقط في حالة ما إذا كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالا،وليس من الممكن أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات، فقد يصدر عنهم سوء فهم، حكم خاطئ،إهمال، نزاعات أو إجهاد في إحدى عناصرو مكونات هذا النظام[5].

---

(4) جاك الخطيب ، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص** ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ،عمان ، سنة2010 ، ص13-14.

(5) طارق عبد العال حمادة ، **موسوعة معايير المراجعة** ، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية ، الجزء2 ، الرقابة الداخلية - أدلة الإثبات - الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، سنة2004 ، ص79.

المطلب الثاني : وسائل نظام الرقابة الداخلية ومبادئه ومعاييره وقوانينه .

الفرع الأول : وسائل نظام الرقابة الداخلية.

هناك عدة أساليب يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية يمكن إيجازها في الآتي :

1. الخطة التنظيمية Organizational Plan :

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ ،محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة ،إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل،أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة .وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي :

- ⇦ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة
- ⇦ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة،ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- ⇦ تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط
- ⇦ تحديد حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص .

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية .
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة[1].

2. الطرق و الإجراءات Methods and Procedures :

تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول ،العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ،إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج،التسويق،تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ،كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة[2].

---

(1) الطالبة الغطاس حسينة ، شقيان صارة ، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة البويرة) ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة ، سنة 2017- 2018، ص47.

(2) موقع الكتروني : https://almohasben.com , 24-10-2018 , p1

3. المقاييس المختلفة Different scales :

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة [3].

4. التفتيش الداخلي Internal inspection :

يكون عادة مرتبطا بالإدارات العليا في البنك ويقدم تقارير إلى هذه الإدارات ، ويقوم جهاز التفتيش الداخلي بزيارات ميدانية إلى جميع فروع البنك ، وغالبا ما تكون هذه الزيارات فجائية ويعتمد الجهاز المذكور أسلوب العينات في تدقيقه [4].

5. المراجعة الداخلية Internal audit :

لكي تحقق الرقابة الداخلية الأهداف المرجوة لابد من أن تكون أدوات رقابية يمكن استخدامها لتحقيق هذه الأهداف وتأتي المراجعة الداخلية في طليعة الأساليب التي يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه وعرفها معهد المراجعين الداخليين (IIA) بأنها : " نشاط مستقل يقدم تأكيدا موضوعيا وهو نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة ولتحسين عمليات المؤسسة ،إذ تساعدها على تحقيق أهدافها من خلال الضبط والتنظيم ، لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الإدارة ."

حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية ليست وظيفة تنفيذية ولكنها غالبا ما تتبع مباشرة الإدارة العليا فيه وعلى الرغم من كونها مراجعة داخلية بالنسبة للبنك ككل ، إلا أنها تعتبر كما لو كانت مراجعة خارجية بالنسبة لفروعه وإداراته ووظائفه التنفيذية المختلفة وبذلك يتم الحفاظ على الموضوعية والاعتبارات المهنية اللازمة للقيام بوظائف المراجعة على حد كبير ، وتهدف المراجعة الداخلية إلى التحقق من مدى إتباع موظفيه لسياسات وإجراءات الإدارة الداخلية ، مثل استخدام النماذج الخاصة بإعداد كشوف الرواتب والأجور وأوامر الشراء أو تقارير الأداء.

فالمراجعة الداخلية لا تهدف إلى معاقبة أو تهديد الموظفين وإنما إلى التحقق من سلامة تنفيذ السياسات والإجراءات التشغيلية وأنها ملائمة وكافية لتحقيق فعالية التشغيل وشمولية معالجة البيانات ، ومن أسهل السبل لاستفاء احتياجا ت المراجع الداخلي أن يقدم الموظف الدليل على أدائه لوظيفته طبقا لمتطلبات المؤسسة [5].

---

[3] موقع إلكتروني :Font size ، **وسائل وعوامل تطور نظام الرقابة الداخلية** ، جريدة المحاسبين، صوت المحاسب ،2017/05/25 ،ص2.

[4] عدنان الهنيدي ، **العلاقة بين الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي** ، منشورات الأمانة العامة لاتحاد المصارف العربية ،عمان ، سنة 1986، ص272.

[5] عبير محمد فتحي العفيفي ، **معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فعاليتها** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين ، سنة 2007 ، ص24.

6. **أسلوب الكشوفات والبيانات الشهرية**

The method of monthly statements and data :

تقوم الفروع بناءا على طلب الإدارات العليا بتزويدها بكشوفات وبيانات عن أعمال الفرع خلال الشهر الواحد لتدقيق ومراجعة الكشوفات من قبل أجهزة الإدارة العليا [1].

7. **الرسوم والبيانات والجداول الإحصائية**

Charts and data and statistical tables :

وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة ، فقد يتم عرض تطور إنجازات المؤسسة عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن الأعمدة مثلا أو منحنى يمثل تطور الكميات المنتجة والمباع منها للسوق المحلي والمصدر منها مثلا أو في جداول إحصائية ...إلخ.

8. **تقارير الكفاية الدورية Periodic adequacy reports :**

والتي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مع أرقام مستهدفة ، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة .

9. **دراسات الحركة والزمن Motion and time studies :**

وهي إحدى وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى للأداء والعمل على استبعاد غير الضروري وبالتالي استنفاذ القدر الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن [2].

الفرع الثاني : مبادئ نظام الرقابة الداخلية.

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية وهي كما يلي:

1. دعم أهداف المنشاة :

يتم تطبيق الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها وفي الوقت نفسه تنسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المنشأة لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزء من إدارة المخاطر على أن يكون كلاهما جزءا لا يتجزأ من نظام الحكومة .

2. تحديد الأدوار و المسؤوليات :

يتعين أن تحدد المنشأة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ، متضمنة الهيئة التنظيمية للإدارة بكل مستوياتها ، العاملين ، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية بالإضافة لتنسيق عملية.

---

(1) عطا محمد العمري صديقي، **مدى فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة**، في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في قطاع غزة ، رسالة مقدمة استكمالا لني ل درجة الماجستير فـي المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غز ة فلسطين، سنة2005 ،ص86.

(2) الطالبة لطيفة بلقاسم ، **الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الجزائرية** ، دراسة حالة البنك الوطني الجزائريوكالة316أم البواقي ، مذكرة ماستر في المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، سنة 2012-2013، ص31.

التعاون فيها بين هذه الفئات.

3. تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:

يتعين على الهيئة التنظيمية والمستويات الإدارية أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع إستراتجية وسياسة إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة التنظيمية ، فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المنشأة ، ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا تمثل عنصرا حاسما في هذا المجال.

4. ربط نظام الوقاية الداخلية بالأداء الفردي :

يتعين على الهيئة التنظيمية والإدارية بالمنشأة ، أن تربط وتحقق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المنشأة ، فكل فرد بالمنشأة يجب أن يكون مسؤولا عن انجاز المهام الموكلة إليه ،والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية [1].

5. ضمان توافر المهارات الكافية :

يتعين أن يكون لدى الهيئة التنظيمية والإدارية والمشاركين الآخرين في نظام حكومة المنشأة ، من المعارف والمهارات والقدرات ، ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

وفي هذا الصدد تعني المهارات اللازمة ما يلي :

- الفهم الكافي لكيفية تأثير التغيرات في تحقيق أهداف المنشأة ، وبيئتها الخارجية والداخلية وباستراتيجيتها وأنشطتها والعمليات والنظم على درجة تعرض المنشأة للمخاطر .
- معرفة كيفية التعامل مع المخاطر باستخدام أساليب الرقابة المناسبة بما لا يتعارض مع إستراتيجيتها لإدارة المخاطر وسياساتها بشأن الرقابة الداخلية .
- معرفة مبادئ فصل الواجبات وتحديد الاختصاصات بما يضمن الفصل السليم للواجبات والاختصاصات المتعارضة ، بحيث لا يكون هناك فرد واحد لديه الصلاحيات الكاملة في إجراء اعتماد عملية ما من أولها إلى آخرها .
- القدرة على تنفيذ وتطبيق أساليب الرقابة ومتابعة درجة فعاليتها والتعامل مع أي مخاطر غير مغطاة بشكل كاف وكذلك التعامل مع أي نقاط ضعف ، أو حالات فشل محتملة .
- توافر القدرات الكافية لتقويم وتحسين كل أسلوب من أساليب الرقابة الفردية.
- القدرة على تقويم مراجعة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المنشأة .

6. الاستجابة للمخاطر:

يتعين دائما تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية والإستجابة لمخاطر محددة ، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها .

---

[1] عبد السلام خميس بدوي ، **أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso على تحقيق أهداف الرقابة** ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2011، ص 18.

7. التواصل بشكل منتظم :

يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة ، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المنشاة .

8. المتابعة و التقويم :

يتعين أن تتم متابعة وتقويم أساليب الرقابة سواء كانت أساليب رقابة فردية ، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم ، إن اكتشاف مستويات الخطر غيرا لمقبولة وفشل عملية الرقابة ، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول ، يمكن أن يكون مؤشرا على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية ، أو نظام الرقابة الداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها .

9. توفير الشفافية و المسائلة :

يتعين أن تقوم الهيئة التنظيمية مع إدارة المنشأة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة ، فضلا عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والأداء الفعلي لهذا النظام[3].

الفرع الثالث : أهمية معايير وقوانين نظام الرقابة الداخلية .

بالنظر لأهمية دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمها فلابد من وجود معايير تحكم هذا النظام بالقدر الذي يضمن تحقيق الأهداف المرجوة منها ،بالإضافة إلى وجوب وجود أساليب ومنهجيات خاصة كفيلة بذلك ، لكن بالرغم من توفر هذه المعايير والأساليب إلا أنه يبقى لنظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على الوصول لتحقيق أهدافه.

أ. أهمية معايير نظام الرقابة الداخلية :

ترتبط المهنة في أي نشاط بوضعه ومصداقيته ولقد تطورت نظرة المجتمع الاقتصادي لمهنة الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الأخيرة وذلك يرجع أساسا إلى الجهود التي يبذلها ممارسو المهنة ومعهد المراجعين الداخليين ، للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة والتأكيد على وضع الرقابة الداخلية كوظيفة إدارية رئيسية ،تساهم بدرجة كبيرة في إنجاح عمليات المنشآت وتحقيق أهدافها ولقد تحمل معهد المراجعين في الولايات المتحدة عبء زيادة مستوى الممارسة العامة لمهنة الرقابة الداخلية وفي نفس الوقت فإن المنشآت المختلفة تتطلب مستوى عال من المهنية من أقسام الرقابة الداخلية التابعة لها ، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون ممارسو المهنة في تلك الأقسام يتمتعون بمعايير شخصية عالية للسلوك والأداء حتى يتمكنوا من مقابلة ماهو متوقع من المهنة ككل ومن المنشآت الت يعملون فيها[4] .

---

(3) الطالب عبد القادر الجيلالي ، جلايلي بلال ، **تقييم هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية وفق لمتطلبات coso**،(دراسة حالة مؤسسة المنبع للحليب ومشتقاته ، مطاحن الفرسان بسعيدة ، المؤسسة الجديدة بسعيدة) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة 2015 ، ص 27-29 .

(4) أحمد محمد مخلوف، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007، ص83.

ب. معايير نظام الرقابة الداخلية :

بعد صدور أول تعريف للرقابة الداخلية اهتم الأدب المحاسبي بعدة جوانب مرتبطة بالرقابة الداخلية، وتبلورت هذه الاهتمام ـــات حيث أصدرت الهيئات و اللجان المختصة مجموع ـــة من المعايير و القوانين لبيان الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية ومن أهم هذه القوانين و المعايير ما يلي:

1 -المعيار الثاني للعمل الميداني :

إذ يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت مهمته محصورة في إبداء الرأي بالقوائم المالية أو في تقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلية و ينص هذا المعيار على: أنه يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به كأساس للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق والتحري على ضوئه ،تحديد مدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق الضرورية. ومن خلال هذا المعيار يتضح أن المدقق الخارجي مسؤول عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتقدير درجة الثقة التي ستوضع في ذلك النظام ومدى إمكانية الاعتماد عليه[1].

2 -قانون منع الرشاوى:

صدر هذا القانون لكي يمنع الشركات الأمريكية التي تعمل خارج الولايات المتحدة من تقديم الرشاوى إلى الموظفين الرسميين في ذلك البلاد ومن أهم الأدوات التي يشملها هذا القانون ضرورية لتحقيق أهدافه هو وجود نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى وجود نظام محاسبي سليم.

3 -لجنة كوهين :

وهي لجنة تابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وكلفت بدراسة مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية و أهم توصيات هذه اللجنة أنها طالبت بإصدار تقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وأن يتم الإفصاح عن نواحي الضعف ذات الأهمية العالية فيها من قبل المدقق الخارجي[2].

ج. معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO) :

تعد إدارة الشركة هي المسؤولة بشكل مباشر عن إعداد تقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركات أو تقديم هذا التقرير لمدقق الحسابات الخارجي ، ولذلك من أجل أن يتحقق من مدى صدق ما ورد بتقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للشركة وبالتالي التصديق عليها ، كما أنها مسؤولة عن تقديم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي وفق لمعايير فعالية نظام الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية ، التي إذا التزمت بها إدارة الشركة فإن نظام الرقابة الداخلية للشركة سيكون نظاما فعالا مما يجعل الإدارة من خلال هذا النظام الفعال قادرة على إعداد القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها والثقة فيما ورد فيها ، وتتضمن هذه المعايير[3] :

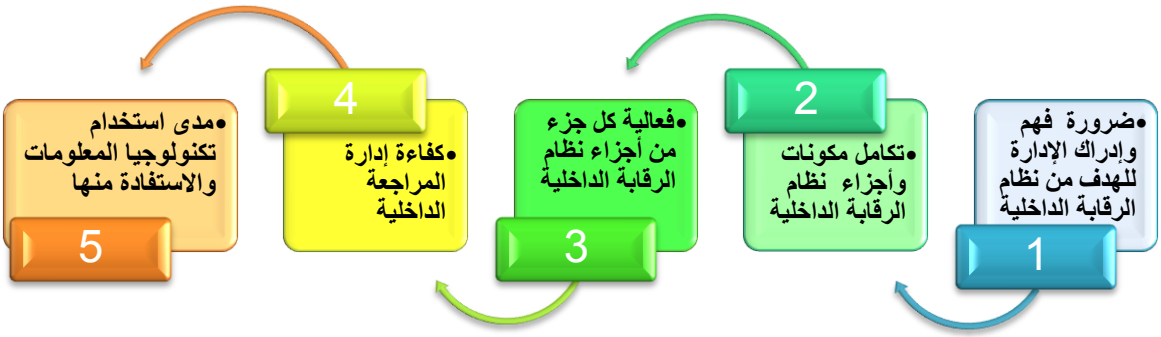
---

(1) الخطيب خالد ، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية** ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجمع العربي ، عمان ، الأردن ، سنة2010 ، ص24.

(2) الأستاذة بربار حفيظة ، **مطبوعة في محاضرات في الرقابة الداخلية ونظمها**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة2018 ،ص22.

(3) زياد الزعبي ، **مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لإختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في شركات المساهمة العامة** ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الزيتونة الأردنية ،ق سم المحاسبة ، عمان ،الأردن، سنة2016، ص7.

الشكل رقم 1-5 : معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي (COSO).



المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

ينبغي أن يرتق دور نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقييم النشاطات المالية، الإدارية و التشغيلية وتوفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها لتنفيذ إستراتيجياتها بالشكل الصحيح، وكذلك تفعيل دور الرقابة الداخلية على الإطلاع على هذه الإستراتيجية و منح إمكانية مراجعة تنفيذها أو مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها، و كذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها.

ولكي يكون هذا النظام فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لابد من توفر بعض المعايير، و التي تتمثل في :

معيار ضرورة فهم و إدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية :

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة فيها و الاعتماد عليها، و ذلك باعتبارها المسؤول الأول و الأخير عن تصميم و تشغيل هذا النظام.

من ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات و ذلك لأن دقة أرصدة الحسابات التي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات و تسجيلها.

معيار تكامل مكونات و أجزاء نظام الرقابة الداخلية :

سبق وأن أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء ومكونات رئيسية هي : (بيئة الرقابة،تقييم المخاطر،أنشطة الرقابة،المعلومات و الاتصال و المتابعة) ، ويجب أن تتمكن الإدارة

من تصميم و تشغيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه و مكوناته الخمسة بصورة متكاملة[1].

معيار فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية :

لقد وضعت لجنة حماية المنظمات (**Coso**) نموذجا لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك بتحسين فعالية العناصر المكونة لهذا النظام.

- **تعريف لجنة حماية المنظماتCoso :**

هي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمور المحاسبية و المالية للمنظمات، تأسست سنة **1985** م بدعم من المعاهد و الهيئات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، بهدف تحديد البيانات البيانية الخاطئة و توفير التدابير الوقائية عن تلك الأخطاء، وقد بينت هذه اللجنة أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة و أعدت تقرير حولها تحت عنوان الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، و الهيئات التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي :

- معهد المراجعين الداخليينIIA .
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين **AICPA**.
- جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA**.
- معهد المحاسبين الإداريين **IMA**.
- معهد المحللين الماليين **FEA**.

- **نموذج COSO المقترح لتفعيل مكونات نظام الرقابة الداخلية :**

يجب أن يتميز كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة بمجموعة من المميزات و الخصائص لكي تكون فعالة و تتمثل هذه المكونات في :

❋ **فعالية بيئة الرقابة :**

بإعتبار أن البيئة الرقابية هي الأساس في نظام الرقابة الداخلية، فإن عدم فعاليتها يؤدي بالتأكيد إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود وجودة المكونات الأربعة الأخرى، وهناك عدة عوامل تساعد على فعالية بيئة الرقابة ، والتي يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على جودتها.كما تنقسم هذه العوامل إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية :

- **العوامل الداخلية :** هي تتمثل في كل من العوامل التي لها صلة مباشرة بالإدارة مثل : الاستقامة والقيم الأخلاقية وفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل المتبع ، بالإضافة إلى العوامل الخاصة بتنظيم المؤسسة مثل : الهيكل التنظيمي والتحديد الواضح لخطوط السلطة والسياسات المتعلقة بالموارد البشرية والالتزام بمقومات الكفاءة العلمية والعملية .

---

[1] وجداني علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، سنة2010، ص35.

- **العوامل الخارجية :** هي تتمثل في الممارسات التي تتم من قبل أطراف خارج المؤسسة ويكون لها تأثيرا على العمليات التشغيلية مثل : القوانين ، التشريعات ، المعايير الأخلاقية ومتطلبات التنظيم الحكومي وما ينعكس عنها بشكل مباشر أو غير مباشر على نظام الرقابة الداخلية .

❋ **فعالية تقييم المخاطر و الاستجابة لها :**

هي عملية تهدف إلى التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة و تحليلها و تحديد الوسائل اللازمة و الواجب توفرها من أجل معالجتها.

إن جوهر عمل نظام الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة خلال أدائها و التي قد تعرقلها في تحقيق أهدافها و تحديد أولويات إدارة تلك المخاطر، كما تتم عملية تقييم المخاطر والاستجابة لها من خلال ثلاثة مراحل هي :

⇦ **تحديد المخاطر:**

تقوم المؤسسة بوضع أهدافها العامة فيما يخص التقارير المالية، الكفاءة الإنتاجية وحماية موجوداتها ومن ثم تضع أهداف فرعية لكل هدف عام، بحيث يجب أن تكون هذه الأهداف أكثر وضوحا لتفهم بالشكل السليم من قبل المكلفين بتحقيقها، وبعد تحديد الأهداف و دراستها بالقدر الكافي يتم الكشف عن المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة خلال نشاطها.

⇦ **تحليل و تقييم المخاطر:**

بعد عملية تحديد المخاطر تقوم الإدارة بدراستها و تحليلها ومعرفة العناصر المؤثرة فيها ومدى احتمال تكرارها من أجل تحديد الإجراءات الواجب إتباعها، كما يجب ترتيب هذه المخاطر حسب درجة تأثيرها ودرجة احتمال وقوعها، ونظرا لتغير الظروف الاقتصادية و القانونية فيجب أن تكون عملية تقييم المخاطر مستمرة ومتكررة.

⇦ **الإستجابة للمخاطر :**

بعد كل من إجراءات تحديد وتحليل و تقييم المخاطر تكون المؤسسة قادرة على تكوين فكرة عن المخاطر التي تواجهها و بالتالي يمكنها من دراسة و تحديد مختلف الوسائل و الإجراءات لمواجهتها، واتخاذ القرارات الصحيحة فيما يخص محاولة تفاديها، تخفيض درجة تأثيرها أو قبولها.

❋ **فعالية أنشطة الرقابة :**

أنشطة الرقابة هي السياسات و الإجراءات التي تساعد على التأكد من أن توجيهات الإدارة يتم العمل بها ، وتصنف هذه الأنشطة إلى ثلاثة فئات هي :

✓ **الأنشطة الوقائية :**

هي مجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها بهدف منع وقوع أي أخطاء أو انحرافات في الأداء داخل المؤسسة ومنها ما يلي :

- إجراءات التفويض و الموافقات .
- تصميم و استخدام مستندات كافية.
- حماية الموجودات، السجلات و المعلومات .
- الفصل الملائم بين المهام .

✓ **الأنشطة الكاشفة :**

هي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف المشاكل و الأخطاء فور وقوعها وهذا من أجل العمل على تصحيحها على الفور ومنها ما يلي :

- التحقق من خلال الجرد الفعلي، المراجعة التحليلية و المطابقة.
- مقارنة البيانات الداخلية مع المصادر الخارجية .
- فحص المستندات و العمليات المالية و التشغيلية .

✓ **الأنشطة التصحيحية :**

هي الإجراءات التي تعمل على حل المشاكل ، الأخطاء و الانحرافات بأسرع وقت ممكن و بأقل تكلفة وبالطريقة التي تمنع من وقوعها مرة أخرى في المستقبل.

❋ **فعالية عنصر المعلومات و الاتصال :**

المعلومات و الاتصال هما من الأمور الأساسية لتحقيق كافة أهداف نظام الرقابة الداخلية ،إذ أن المعلومات ضرورية و مطلوبة عند كافة المستويات داخل المؤسسة وعليه يجب توفير القدر الكافي من الرقابة عليها.

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن يكون لدى المؤسسة معلومات ملائمة وموثوقة فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الخارجية التي قامت بها، كما يجب إيصالها إلى المستويات الإدارية التي هي بحاجة إليها في شكل و إطار زماني معين لتمكينهم من القيام بواجباتهم و مسؤولياتهم بأفضل وجه ، كما يجب وجود وسائل اتصال ملائمة سواء داخل المؤسسة أو خارجها

❋ **فعالية عنصر المراقبة :**

هي المكون الأخير في مكونات نظام الرقابة الداخلية ،يتضمن هذا العنصر عملية تصميم و تشغيل هذا النظام ،ودراسة ما إذا كانت مكوناته تعمل طبقا لما هو مرغوب و مصمم لها، فضلا عن تعديلها بشكل يلاءم التغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة بالمؤسسة، ويجب أن يتميز بـ:

✓ **الاستمرارية :**
المراقبة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية تتضمن ضوابط يتم بناؤها داخل أنشطة الرقابة الاعتيادية و المتكررة بالمؤسسة، وهي أنشطة دورية إدارية.

✓ **التقييم المنفصل :**
هي مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تجرى بشكل منفصل حول سير العمليات التشغيلية، وذلك بالاستناد على مجموعة من الإجراءات و الأنشطة المحددة مسبقا[2].

[(2)]Henry peter,le control interne : **évolution et perspectives en suisse,** Mémoire MBL, université de Genève ,faculté de droit, la Suisse ,2012,p10

معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاستفادة منها :

لكي يتم تصميم و تشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لابد من الاستخدام الأمثل و الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات أليا، التحقق من دقة التشغيل آليا و تحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي و الاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية و الخارجية ومن خلال شبكة المعلومات العلمية " الانترنيت".

معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية :

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمؤسسة ، وبما لها من خبرات و مؤهلات مناسبة و باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم، تشغيل و متابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة،خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وتلعب إدارة المراجعة الداخلية دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي.كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية[3].

د. **معايير نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين :**

يحكم مجالات التدقيق والرقابة الداخلية معايير ، قواعد أو مستويات أداء محددة كما أقرها المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين عام 1978وتتمثل فيما يلي :

الجدول رقم 1- 2: معايير نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين.

معايير نظام الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين :	
❋ **حرية العمل وحرية الرأي**	ارتباط جهاز الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي بالمدير العام أو بمجلس الإدارة . السماح لعناصر جهاز الرقابة والتدقيق الاتصال المباشر بعملاء البنك من مدينين وموردين وموزعين . أن تكون رتبة رئيس جهاز الرقابة والتدقيق ومعاونيه من مستوى يسمح لهم بممارسة السلطة التي يتمتعون بها إزاء جميع العاملين في البنك . عدم وجود صلة قرابة أو نسب مع أي عنصر يعمل في البنك يكون جهاز الرقابة والتدقيق مكلفا بتدقيق نشاطه. عدم تدقيق اي عمل كان عنصر جهاز التدقيق مسؤولا عنه قبل التحاقه بجهاز التدقيق واختبار عناصره من قبل المدير بالاتفاق مع المدير العام او مجلس الإدارة. أن تكون رتبة رئيس جهاز الرقابة والتدقيق ومعاونيه من مستوى رواتب المدراء وذلك بغية عدم تعرض هذا الجهاز وعناصره لأي نوع من الضغوط، وعدم السماح لعناصر جهاز التدقيق القيام بأي عمل إداري او تنفيذي بالبنك باستثناء تنظيم المطابقات والمساهمة في صياغة النظام المحاسبي وأنظمة تسيير العمل والرقابة الداخلية.

---

[3] كريم قوبة، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر ، سنة2011 ، ص 36.

❋ **الموضوعية والاستقلالية**	➢ تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات العضو وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة. ➢ تتطلب الموضوعية من العضو أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية . ➢ أن لا يكون له مصالح متعارضة وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية . ➢ عدم السماح للمدقق بتدقيق دائرة أو فرع مرتين متتاليتين وضرورة استبدال المدقق بين الحين والآخر بغية عدم أداء مهنة التدقيق لفترة طويلة والاستفادة من خبرته في التدقيق للقيام بأعباء ومسؤوليات أخرى.
❋ **العناية المهنية الواجبة**	➢ إن وظيفة الرقابة والتدقيق تتطلب خبرة فنية تقنية بنكية وذلك عن طريق الممارسة لفترة لا تقل عن ثلاث سنوات وعن طريق التدريب المتواصل. ➢ ينبغي أن تكون ثقافة وخبرة عناصر جهاز التدقيق والرقابة الداخلية شاملة لعلوم المحاسبة والاقتصاد والنقود والبنوك والإحصاء والكمبيوتر والضرائب والحقوق. ➢ أن يستعان من خارج الجهاز عند الضرورة بخبراء في الاختصاصات غير المتوفرة في عناصر الجهاز.
❋ **اللباقة والسلوك الحسن**	➢ على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة. ➢ أن يقيم علاقته مع زملائه والغير على أسس من الثقة والتعاون والآداب وبما يحفظ كرامة المهنة والرفع من شأنها تحقيقا لمصلحة العمل والصالح العام .
❋ **التدريب المتواصل وأهمية تأهيل عناصر جهاز الرقابة والتدقيق**	إن الحاجة للتدريب المتواصل لعناصر جهاز الرقابة والتدقيق وتأهيلهم للقيام بوظيفتهم على أحسن وجه الأمر لا ينكره أحد والمسؤولية الأولى في تدريب عناصر الجهاز تقع على عاتق رئيسهم المباشر وخاصة على عاتق مدير جهاز التدقيق،فهو الذي بإمكانه اعتمادها لتحسن خبرته ومن الوسائل المعتمدة لتأهيل عناصر التدقيق ما يلي : ➢ حثهم على مطالعة المجلات والكتب التي تعني بالشؤون البنكية بصورة عامة وبشؤون التدقيق بصورة خاصة وتوفيرها لهم في مكتبات البنك . ➢ ايفاء عناصر جهاز الرقابة والتدقيق في دورات تدريبية لدى مؤسسات بنكية متقدمة تقنيا لاستنباط أساليب تدقيق متطورة واعتمادها في البنك. ➢ عقد دورات داخل البنك لمناقشة مواضيع التجديد والتحديث في أساليب العمل المتبعة وتحليل مختلف المقترحات التي ترد من جميع عناصر البنك والتي تتضمن حلولا لمختلف الأشكال التي تعترضهم خلال ممارستهم للعمل البنكي. ➢ إيفاد عناصر التدريب لحضور الدورات التي تعقد بين الحين والآخر لمعالجة مختلف الأشكال التي تعترضهم خلال ممارستهم للعمل البنكي منح عناصر جهاز الرقابة والتدقيق المكافئات التشجيعية لحثهم على زيادة خبرتهم

المصدر : عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**،ا لجزء الأول المراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقا لمدخل الأهمية وخطر المراجعة ودورات العمليات، كلية التجارة، دار النشر الثقافة، جامعة الإسكندرية، مصر، سنة2001، ص54.

المبحث الثاني : الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وإجراءاته .

الفرع الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية .

لكي تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فإن الأمر يتطلب ضرورة التأكد من توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية كما يلي :

1 -التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات و الصلاحيات.
2 -التأكـد من وجود نظام محاسبي سليـــم لتجميع البيانـــات الخاصة من أدلتها الموضوعيـــة و المستندات المؤدية لها و كيفية معالجتها محاسبيا.
3 -التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية و عملية و مدى قدرتهم على القيام بواجباتهم و مسؤولياتهم فيما يتعلق بالقيام بالرقابة الداخلية و المساهمة في تحقيق أهدافها.

من ناحية أخرى يمكن أن تقسم مقومات نظـــام الرقابة الداخليـــة إلى مجموعة من المقومـــات الإدارية و التنظيمية و مقومات محاسبية و مالية. و أهم المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية هي هيكل تنظيمي واضح، وجود سياسات و إجراءات للتحقق من صحة البيانات و التقارير المحاسبية، وجود إجراءات لزيادة الكفاءة و تشجيع الالتزام للسياسات الموضوعة، نظام محاسبي سليم.

أما المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية فهي : الدليل المحاسبي، الدورة المستندية، المجموعة الدفترية، الوسائل الآلية و الإلكترونية المستخدمة، الجرد الفعلي للأصول، الموازنات التخطيطية، أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة[1].

أ. المقومات الإدارية :

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الإدارية و التي يجب توفرها من أجل ضمان الكفاءة العالية في هذا النظام و هي :

1 - هيكل تنظيمي كفء :

إن وجود هيكل تنظيمي كفء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال كونه يحدد المسؤوليات بدقة، و الهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إلى أخرى وفقا لحجم المؤسسة و طبيعة نشاطها، وحتى يكون الهيكل التنظيمـــــــي كفء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات و توضيح السلطات و المسؤوليات لكل إدارة داخل المؤسسة بدقة، حتى يكون هناك وضوح عند كل إدارة عن المسؤوليات التي تقع على عاتقها مما يسهل عليها وجود نظـــام رقابة داخلية قوي و فعال، كذلك يجب أن تؤ دى الخطة التنظيميـــة للمؤسسة إلى استقلال الإدارات و توضيح المسؤوليات بطريقة تسهل عملية تحديد الأخطاء[2].

---

(1) شعبان إبراهيم نسمان، ماهر موسى درغام، **مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فعالية الأداء المهني** ، (دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة) ، مذكرة ماجسترفي المحاسبة والتمويل كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة ، سنة 1435ه-2014م، ص46-47.

(2) قصي محمد غبن ، **مقومات نظام الرقابة الداخلية** ، مجلة الطريق للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24،جامعة لبنان ،سنة 2013 ، ص 15.

2 -كفاءة الموظفين :

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب، لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية و تدريبهم و صفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال بسبب الموظفين ذوي الكفاءة، هذا يعني أن يكون لدى المؤسسة سياسة سليمة عند اختيار الموظفين الجدد و ترقية الموظفين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة لذلك للحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة الموظفين يجب على المدقق الخارجي أن يفحص و يقيم سياسة المؤسسة في التوظيف و الترقية و تقييم كفاءة الموظفين المسؤولين عن مراكز رئيسية في القسم المالي[3].

3 -مستويات و معايير أداء سليمة :

يعتبر وجود هذه المعايير ضروريا لنظام الرقابة الداخلية الجيد بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام لمراقبة الأداء يهدف إلى التأكد من إتباع الإجراءات و القواعد التي وضعتها إدارة المؤسسة بين مستويات مختلفة سياسات و إجراءات لحماية الأصول و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح و مراجعة هذه الانحرافات[4] .

4 -قسم التدقيق الداخلي :

يقصد بقسم التدقيق الداخلي ذلك النظام الذي يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية بهدف خدمة الإدارة، كما لقسم التدقيق الداخلي أثر كبير في وجود نظام الرقابة الداخلية الفعال، كما يحتاج قسم التدقيق الداخلي إلى ترتيبات خاصة لمنع وقوع الأخطاء و الغش و اكتشافها كما يقوم بالمهام التالية:

- ⇦ الفصل في اختصاصات الإدارات بشكل يمكن معه تكامل الجهود و عدم تعارضها.
- ⇦ تحدد الإجراءات التفصيلية لخطوات العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التي تختلف وفقا لاختلاف التنظيم الإداري للمؤسسة، بحيث يكون المسؤول عن أداء عملية ما لديه المعلومات الكاملة عن الإجراءات الواجب إتباعها في هذه العملية.
- ⇦ تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات و الخطط المعدة من قبل الإدارة [5].

5 -حماية أصول المؤسسة :

من الضروري أن يكون لدى المؤسسة سياسات و إجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف، الضياع و الاختلاس و حتى تكون المعلومات و التقارير صحيحة،كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات و الملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال التعديلات عليها أو تلفها، كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها مخازن و استخدام الأنظمة الإلكترونية لإقفالها و فتحها و الاحتفاظ بالسجلات و البيانات بمدة لا تقل عن 10 سنوات[6] .

---

(3) فائز عبد الحسن جاسم ، **استخدام الرقابة الإلكترونية في الحد من تسجيل العمليات غير القانونية في البطاقة التموينية نموذج مقترح لبرنامج الرقابة الإلكترونية** ، مجلة الغري ، العلوم الإقتصادية والإدارية ، المجلد 14 ، العدد3، سنة 2015 ، ص 1109.

(4) شعباني لطفي ، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، سنة2004 ، ص 107.

(5) الطالب بيطار بهاء الدين ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة** ، (دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، سنة 2017-2018 ، ص 16.

(6) غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع ،عمان ،الأردن ، سنة 2009 ،ص209-213.

ب. المقومات المحاسبية :

يستند نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من المقومات المحاسبية التي تساعد في تحقيق أهداف النظام و تتمثل فيما يلي:

1 -نظام محاسبي سليم :

إن وجود نظام محاسبي يعتبر من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، حيث يساعد في تحقيق الضبط المحاسبي . ويعتمد النظام المحاسبي السليم على مجموعة من السمات الرقابية المالية و هي:

⇦ **المجموعة الدفترية Carrying group :**

وفق طبيعة المؤسسة و أنشطتها، تعد مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية و الشكلية في إعدادها.

⇦ **الدورة المستندية Documentary session :**

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيد و أدلة التدقيق، وذلك يجب عند تصميم المستندات مراعـــاة النواحي القانونيـــة و الشكلية.

⇦ **الدليل المحاسبي Accounting evidence :**

يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل و المقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية و أخرى فرعية.كما يتضمن الدليل شرح كيفية استخدام هذه الحسابات[1].

2 -استخدام كافة الوسائل الآلية :

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأدية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التالية توفر ما يلي :

- ⇦ دقة وسرعة المعالجة .
- ⇦ سهولة الحصول على المعلومات .
- ⇦ حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.
- ⇦ توفير الوقت .
- ⇦ تدعيم العمل بالكفاءة .
- ⇦ خفض تكلفة المعالجة .
- ⇦ التحكم في المعلومات.

---

(1) أقاسم عمر ، **محاضرات التدقيق الداخلي** ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار ، سنة 2015 ، ص 62.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال :

- **الالتحام Docking :**

يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق و إجراءات منطقية، منظمة و متجانسة.

- **الوقاية Protection :**

يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء و الغش و إجراء التصحيحات اللازمة[2].

3 -الجرد الفعلي للموجودات :

تتميز بعض عناصر الموجودات للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي، و إن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الدفترية إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الموجودات.

إن من خلال ما تم تناوله نلاحظ بأن كل من المقومات الإدارية و المقومات المحاسبية بكل إجراءاتها تهدف إلى تحقيق الرقابة داخل المؤسسة بغرض تحسن فاعلية عمليات المؤسسة و تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة بما يساعدها في تحقيق أهدافها [3].

4 - الموازنات التخطيطية :

تعتبر الموازنة التخطيطية أداة رقابة ، تحاول مقارنة ما أنجز فعليا بما تهدف إليه المنظمة وماهو متوقع ، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أية انحرافات هامة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الضارة وتشجيع النواحي الإيجابية .

حيث يمكن تعريفها كما يلي : " الموازنة التخطيطية هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة ، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة ، بناء على خبرة الماضي والطاقة الاستيعابية للمنظمة والموارد المتوفرة لديها وعلى التنبؤات المستقبلية ، فيما يتعلق بكل الظروف الداخلية للمنظمة والخارجية المحيطة بها "[4] .

5 -نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة :

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية ، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط

---

(2) الطالبة مروة تليلي ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعوملت المحاسبي** ، (دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، سنة 2016-2017، ص 18.

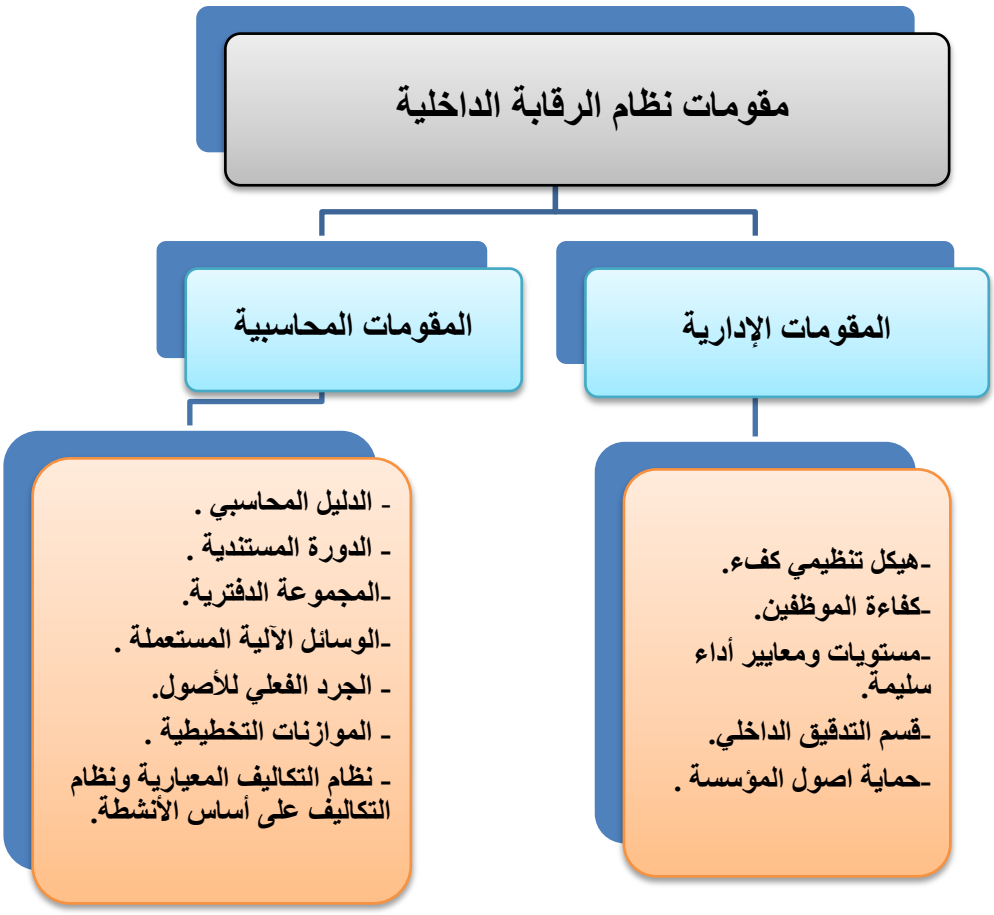
(3) علي حسين الدوغجي، ايمان مؤيد الخيرو ، **تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)** ، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ،ع70 ، جامعة بغداد ، الأردن ، سنة 2013، ص407-408.

(4) الطالب عفيف هشام ، الطيب صلاح الدين، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية** ، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأنابيب والمنتوجات المسطحة الماء الأبيض تبسة) ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، سنة2017-2018، ص8-9.

والرقابة واتخاذ القرارات، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة [5].

الشكل رقم 1-6 : مقومات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر : غشوش عايدة ، لقصير مريم، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والمالية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة، سنة 2011، ص 24 .

---

(5) جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، **محاسبة التكاليف المعيارية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، سنة 2006، ص27.

الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية .

في عام **1992** أصدرت لجنة **coso** و هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تقريرا بعنوان " الإطار المتكامل للرقابة الداخلية " ووفقا لهذا التقرير فقد حددت اللجنة مكونات الرقابة الداخلية بخمس مكونات هي :

1. بيئة الرقابة Control environment :

تعني بيئة الرقابة كافة السياسات و التصرفات التي تعكس توجهات الإدارة بخصوص الرقابة الداخلية في المنظمة كما أن لها تأثير جوهري على الطريقة التي يتم بها إدارة الأنشطة و تقدير المخاطر كما أنها تتأثر بثقافة المنظمة و تاريخها، و تؤثر على وعي الموظفين و سلوكهم، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي :

- الالتزام بالكفاءة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية .
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل .
- الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات [1].

2. تقييم المخاطر Risk assessment :

عملية تقييم المخاطر تمثل عمليات التعامل مع المخاطر التي تشكل خرقا أو تهديدا لتحقيق أهداف المؤسسة. وهي تتضمن تحديد و تحليل وتخمين أو تقييم المخاطر الملائمة. ويحدد نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة مخاطر التدقيق و مخاطر الرقابة والتي تمثل احتمال مرتبط بأن نظام الرقابة الداخلية سيسمح للأخطاء و المخالفات أن تحدث ولكن يتم اكتشافها عن طريق هيكل الرقابة الداخلية[2].

3. الاتصال و المعلومات Contact and information :

يتعلق هذا الجزء بالتأكيد بأن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها و السيطرة عليها وإيصالها بالشكل و الإطار الزمني المناسبين، بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز و تحمل واجباتهم ومسؤولياتهم بفاعلية. وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة وخارجها مع أطراف مثل الزبائن و الموردين وحملة الأسهم، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية و تلك المتعلقة بالأحداث و الأنشطة و الظروف الخارجية. وفي تقييم مدى ملائمة نظام المعلومات، فإنه ينبغي على المؤسسة أن تأخذقي الحسبان الأمور التالية :

- ⇦ الحصول على معلومات " داخلية وخارجية "، وتزويد الإدارة بالتقارير اللازمة عن أداء المؤسسة ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعة.
- ⇦ توفير معلومات للأشخاص المناسبين بتفصيل كاف وفي توقيت مناسب، وذلك لتمكينهم من الإطلاع بمسؤولياتهم بكفاءة و فعالية .

---

[1] إبراهيم يوسف جوبغل الحيادي ، **دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الانفاق الحكومي**، (دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش الحكومي) ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني، سنة 2014 ، ص 271.

[2] سليمان سند السبوع ، **(أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية)** ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، ع1، الجامعة الأردنية ، الأردن ، سنة2011، ص109.

- ⇦ تعديل نظم المعلومات " بحسب الحاجة" .
- ⇦ دعم الإدارة لوضع نظام المعلومات الضرورية، و الالتزام بالموارد المناسبة.

ويمكن القول بأن عنصر الاتصال و المعلومات يؤثر و يتأثر بنظام المعلومات داخل المؤسسة، حيث يجب أن يستجيب لكافة المعلومات الصادرة و الواردة من و إلى المؤسسة[3] .

4. أنشطة الرقابة Regulatory activities :

تساهم أنشطة الرقابة في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. تسمح بالتأكد من الإجراءات الضرورية اتخذت من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف. أنشطة الرقابة تتخذ على مستوى كل الهيكل التنظيمي، وتتضمن إجراءات متعددة أكثر من المصادقة و التحقق، و المقاربة و تقييم الأداءات العملية، و الفصل بين الوظائف وتشمل مايلي :

- ⇦ اعتماد الموازنات التقديرية من قبل مجلس الإدارة.
- ⇦ رفع تقارير أداء دورية لمجلس الإدارة تبين الأداء الفعلي مقارنة مع الموازنات التقديرية.
- ⇦ وضع ضوابط رقابية لمنع الأخطاء عند بناء أي نظام سواء كان هذا النظام آليا أو يدويا

من خلال كل هذا نستنتج بأن عنصر أنشطة الرقابة يتمثل في تقييم النتائج واستخراج الانحرافات إن وجدت وكيفية تصحيحها [4] .

5. المتابعة Follow-up :

إن أحد مسؤوليات الإدارة هي إنشاء رقابة داخلية و الحفاظ عليها على أساس مستمر، حيث إن مراقبة عناصر الرقابة من طرف الإدارة هي عملية تقسيم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت وهي تشمل تقييم و تصميم عمل عناصر الرقابة [5] .

الجدول التالي يوضح مكونات الرقابة الداخلية الخمسة ابتداء من " بيئة الرقابة وانتهاء " بالمتابعة .

الجدول رقم 1-3 : مكونات نظام الرقابة الداخلية .

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة	عناصر مكونات الرقابة
بيئة الرقابة	السياسات والإجراءات والتصرفات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها .	✚ القيم الأخلاقية والنزاهة. ✚ الالتزام بالكفاءة. ✚ مجلس الإدارة أو مشاركة لجنة التدقيق . ✚ فلسفة الإدارة ونمط التشغيل . ✚ الهيكل التنظيمي . ✚ تحديد السلطات والمسؤوليات . ✚ سياسات وممارسات الموارد البشرية.

---

(3) عزوز الميلود، **دور المراجعة في تقييم آداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الإقتصادية** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة20 أوت 1955 بسكرة ، سنة 2007 ، ص 67.

(4) أمين السيد أحمد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر ، سنة 2007 ، ص 278.

(5) قاسم محمد عبد الله البعاج ، **(تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي)**، دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، ع4 ، جامعة القادسية ، العراق ، سنة 2011 ، ص80.

تقدير المخاطر	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة للإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتدقيق .	عمليات تقدير الخطر : - تحديد العوامل التي تؤثر على الخطر . - إمكانية حدوث الخطر. - قرار إدارة الخطر .
الأنشطة الرقابية	الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي .	أنواع الأنشطة الرقابية : - الفصل الكافي للواجبات . - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة . - السجلات والمستندات الكافية . - الرقابة المادية على الأصول . - الاختبارات المستقلة على الأداء .
المعلومات والاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل والتقرير عن عمليات الوحدة الاقتصادية	أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات ، الاكتمال ، الدقة ، التبويب ، التوقيت ، الترحيل ، التلخيص.
المتابعة	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف .	متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .

المصدر : ثائر صبري محمود الغبان ، **دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني** ، مجلة العلوم الإنسانية ، العراق ، العدد 45، سنة 2009-2010 ، ص 11.

الفرع الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية .

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

1 -الإجراءات التنظيمية و الإدارية :

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

⇦ **تحديد الاختصاصات :**

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتما عبر تضافر الجهد داخل أجزاءها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.

⇦ **تقسيم العمل :**

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة و يمنع من تداخل و تضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء،الغش و التلاعبات داخل المؤسسة، وهو يقوم على الاعتبارات التالية :

- الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول و سلطة تسجيلها للتقليل من احتمالات سرقتها.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول و سلطة تقرير الحصول عليها للتقليل من وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

⇦ **توزيع المسؤوليات :**

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال و الأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح و بين تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤولياته و التزاماته اتجاهها، فيحاسب و يراقب في حدود هذا المجال ، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد و بدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة ، كما يزيد من الجدية و الدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظفين من جهة أخرى، لأن الموظف على يقين من أن أي خطئ في عمله ينسب إليه مباشرة و لا يستطيع أن ينسبه إلى غيره.

⇦ **إعطاء تعليمات صريحة :**

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة ، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفذيها، فالصراحة و الوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمة و تنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة و يستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

⇦ **مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم :**

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين و يتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم،كالتدريب ودوران التناوب و التقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة و نزاهة و استقامة الموظفين،إذا تعتبر الكفاءة و المميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام[1].

2 -الإجراءات المحاسبية :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل: التسجيل الفوري

---

(1) الطالب نبيل حليمي ، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل في المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2016، ص6.

للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

⇦ **التسجيل الفوري للعمليات :**

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، و يجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة،من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تجيد من سرعة ترتيب و حفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي، والذي يجب أن يكون بدون شطب وألا نسجل فوق تسجيل آخر، ولا يلغى أي تسجيل إلا فوق الطرق المعروفة مثل المتمم الصفري أو عكس التسجيل، وعلى هذا يمكن القول أن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات سابقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة،وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

⇦ **التأكد من صحة المستندات :**

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة ، ويجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها ، بحيث يجب أن تتميز بـ :

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
- عدد النسخ اللازمة ، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
- كما يجب أن تعد على مطبوعات خاصة بدون شطب وبوضوح وأن تكون مؤرخة وممضي عليها من طرف المسؤولين.

⇦ **إجراءات المطابقة الدورية :**

تعتبر المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع ، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا عن المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية ، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أي القوائم والتقارير المالية الختامية ، وبهذا جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع ، كالمقارنة مثلا بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك فعلا، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم والتقارير المالية الختامية .

يمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى مثل :

- مقاربة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم ، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائنين .
- مقاربة حسابات المخزون بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن عن طريق عملية الجرد المادي للمخزون.

- مقارنة حسابات التثبيتات بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة عن طريق عملية الجرد المادي للتثبيتات .
- مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا ، وذلك بالاعتماد على الزبائن.
- مقارنة الحسابات النقدية بما هو موجود فعلا في الخزينة .

إن إجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات أخرى تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي في المؤسسة ، وهو ما يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .

⇦ **عدم إشراك موظف في مراقبة عمله :**

وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي ، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطأه ، وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطيه كونه صدر منه ، وبالتالي وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية [2].

3 -الإجراءات العامة :

هي الإجراءات المكملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في:

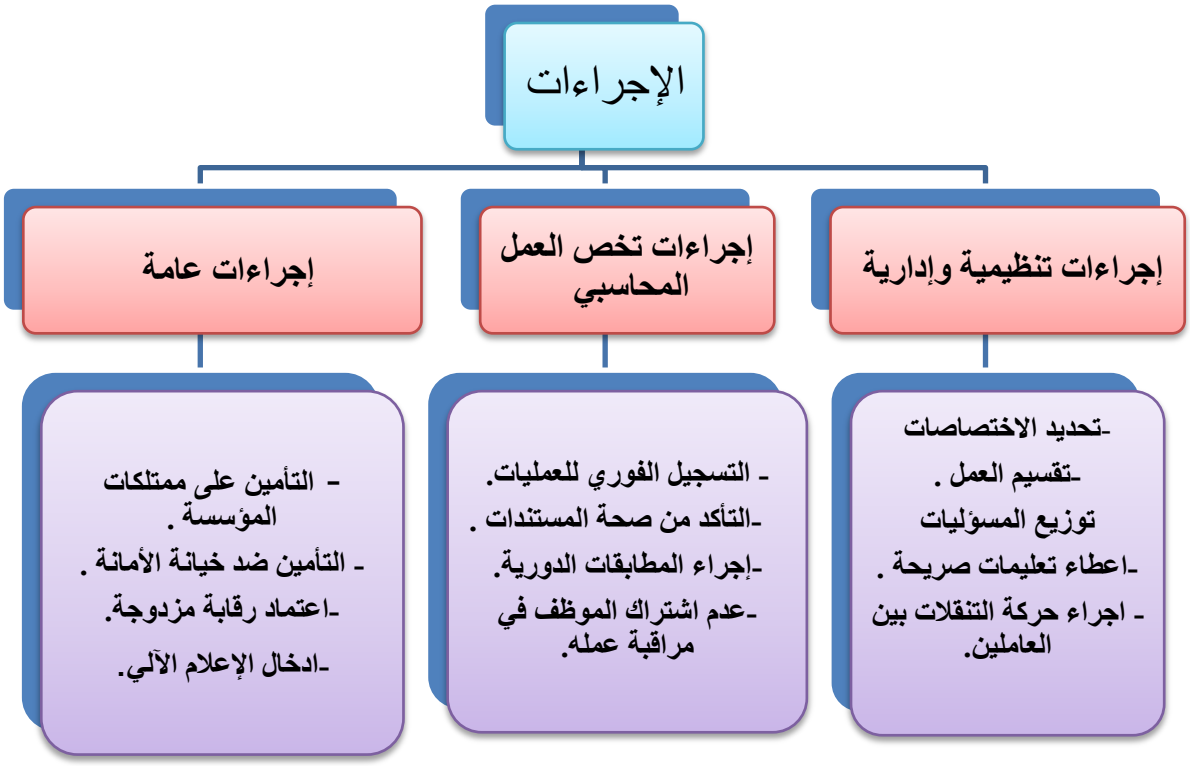
- ⇦ التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها ، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة .ا
- ⇦ التأمين ضد خيانة الأمانة ،وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتثبيتات أو الأوراق المالية.
- ⇦ وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد و الصادر.
- ⇦ استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة ،كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير وضمان الحماية الكافية .
- ⇦ استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول[3].

---

[2] الطالبة مريم عبد القوي، **المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، سنة 2014-2015 ، ص 53.

[3] الطالب برباح بلال ، **تقييم دور المراجع الداخلي لتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية** ، (دراسة عينة من المراجعين الداخليين) ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس، ، سنة2015/2014 ، ص22-27

الشكل رقم 1-7 : إجراءات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: الطالبة نسرين حشيشي ، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات) ، مذكرة ماستر في العلوم المالية المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2012-2011 ، ص58.

المطلب الثاني : تطبيق نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : العوامل و الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية .

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهمها نجد :

1. الأصناف العديدة للمؤسسات :

عرفت المؤسسات أصناف عدة وتقسيمات كثيرة وهذه الأشكل كانت نتيجة لتنوع النشاطات التي يزداد الاستثمار فيها ، لذلك أصبح من الضروري على أن يقوم المساهمين بتكوين مجلس الإدارة يناقش كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهيئة المسيرة لها ، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة من نتائج تكون على شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية في نظام الرقابة الداخلية [1].

2. تعدد العمليات :

تقوم المؤسسة بعدة عمليات من حيث أنها تستثمر ، تشتري ، تحول ، تنتج ، تشغل وتبيع ،وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت مت وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم بالخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة ، وهذا يظهر لنا جليا أن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات [2].

3. اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية :

وهذا يكون واضحا في المؤسسات المساهمة حيث أن انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية بسبب كثرة عددهم وتباعدهم ، ويكون هذا المجلس غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى إدارات المؤسسة المختلفة وإخلاء مسؤوليته أمام المساهمين ويقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالمؤسسة [3].

4. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة :

لابد للإدارة المشروع من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل

اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة لتصحيح الانحرافات ، رسم سياسة المؤسسة في المستقبل ولذلك لابد

---

(1) عيد عباد مناورالرشيدي ، **تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر في المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،عمان الأردن ، سنة 2010، ص16.

(2) ناصرعبد العزيز مصلح ، **أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر في المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية ، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، سنة 2007، ص41.

(3) خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية** ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ، الأردن ، سنة 2000، ص166.

من وجود نظام رقابي سليم تطمئن الإدارة على صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات [4].

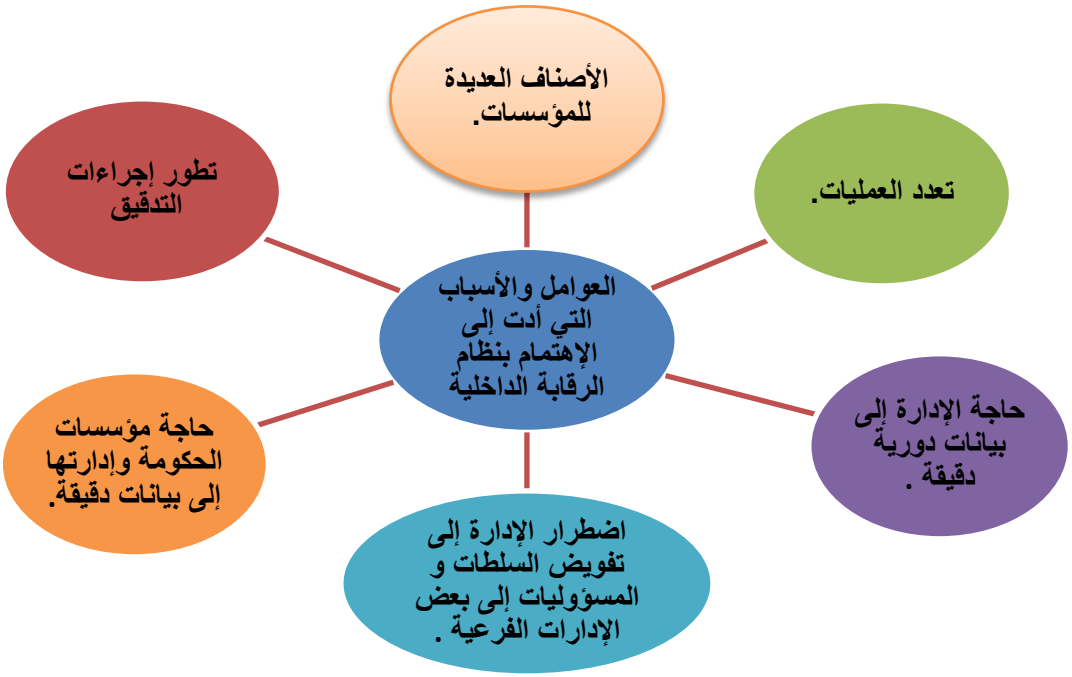
5. حاجة مؤسسات الحكومة وإدارتها إلى بيانات دقيقة :

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير وغيرها من الأسباب ، وإذا طلبت هذه المعلومات من مؤسسة ما عليها تحضيرها بسرعة ودقة ، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا ومتماسكا [5].

6. تطور إجراءات التدقيق :

لقد تحولت عملية التدقيق من تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ،ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة المعنية [6]..

الشكل رقم 1-8 : العوامل و الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية.



Source :Marcel la flamme,**lemanagement Approche Systémique**,Gaétan Moin,canada,1981,p349.

---

(4) الطالب بن يحي الصديق ، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك** ، (دراسة حالة الصندوق الوطني للتوفيروالإحتياط بالبنك) ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة ،سنة2013 -2014، ص37

(5) مصطفى صالح سلامة ، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية** ، دار البداية ، الطبعة الأولى ، عمان ، سنة 2010 ، ص11.

(6) الطالب كبلواتي حمزة ، **أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة استبيانيه لعينة من المؤسسات الاقتصادية) ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة امحمد بوقرة بومرداس ، سنة 2015-2016 ، ص 34.

الفرع الثاني : نطاق تطبيق عملية الرقابة الداخلية .

تأخذ عملية الرقابة ثلاثة صور والمتمثلة في رقابة مانعة،رقابة مستمرة وأخرى رقابة معالجة و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم 1-4 : نطاق تطبيق عملية الرقابة الداخلية .

الأصناف	قابلية الاكتشاف والإجراءات التصحيحية المتخذة
الرقابة المانعة	يمنع أو يكشف عن الخطأ وعن تأثير الحدث .
الرقابة المستمرة	يمكن تصنيفها إلى ثلاثة مكونات فرعية : - يكشف الخطأ ثم يتفاعل لحله في غضون فترة قصيرة جدا من الزمن . - يكشف الخطأ ويتفاعل فورا على حله في غضون فترة قصيرة جدا من الزمن . - يكشف الخطأ لكنه يستغرق وقتا طويلا للرد وحل المشكلة .
الرقابة المعالجة أو المصححة	الرقابة التصحيحية تتكون من ثلاثة مكونات فرعية : - لا يمكن الكشف عن الخطأ والرد بسرعة . - غير قادر على كشف الخطأ غير أن هناك استمرارية للتخطيط لحل المشكلة. - غير قادر على كشف الخطأ والمؤسسة ليس لها استمرارية لتخطيط الأعمال .

Source : Abbas Qaisar and Javid Iqbal, **Internal Control System Analysing Theoretical Perspective and Practices**, Middle East Journal of Scientific Research, Idosi Publications, 2012, p531.

يبين الجدول السابق أصناف الرقابة الداخلية والمتمثلة في رقابة مانعة لحدوث الخطأ ورقابة كاشفة للخطأ والتي بدورها تصنف إلى ثلاثة عناصر ، إضافة إلى رقابة تصحيحية معالجة للخطأ والتي تصنف بدورها إلى ثلاثة عناصر .

الفرع الثالث : أنواع الرقابة الداخلية وشروطها .

أ. أنواع الرقابة الداخلية :

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع ، كما أنها تسعى إلى تحقيق أهداف متنوعة :

1. الرقابة الإدارية administrative controls :

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ، ودراسة الوقت و الحركة وتقارير الأداء ورقابة الجودة ، و الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط و الرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما نرى متعلقة بالطريقة غير المباشرة بالسجلات المحاسبية منها و المالية.

وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية فما يلي :

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذالك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية،مع وضع وصف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.

- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة منها :
  - ⇦ قواعد وأسس تقديرات المبيعات.
  - ⇦ قواعد وأسس تقديرات الإنتاج.
  - ⇦ قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.
  - ⇦ قواعد وأسس تقدير عناصر الإرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص لبيانات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها ومنها:
  - ⇦ سياسات وإجراءات الشراء.
  - ⇦ سياسات وإجراءات البيع.
  - ⇦ سياسات وإجراءات الإنتاج.
  - ⇦ سياسات التوظيف و الرقي بالنسبة للعاملين .
  - ⇦ سياسات وإجراءات التسعير لمنتوجات المشروع.
  - ⇦ إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع.
  - ⇦ وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها لما لا يتعارض مع مصالح المشروع ما يهدف إلى تحقيقه من أهداف و ما يصل إليه من نتائج والقرار لا يتخذ إلا بناءا على أسس و معايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار[1].

2. **الرقابة المحاسبية accounting controls :**

وتشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويظم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال : إتباع نظام القيد المزدوج ، إتباع نظام الم صادقات ،اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول ، وجود نظام مستندي سليم ، إتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

و تتمثل عناصر الرقابة المحاسبية في ما يلي :

- ⇦ وضع تصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع.
- ⇦ وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفق لقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- ⇦ وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
- ⇦ وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري ،ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب الاختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.
- ⇦ وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري"شهرا مثلا"للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات و معلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة[2].

---

(1) إيمان العماري ، **دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبية المالية ، البنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشلف ، سنة 2017، ص 81.

(2) رغدة ابراهيم المدهون ، **العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجامعة الإسلامية غزة ، سنة 2014 ، ص67.

3. الضبط الداخلي internal check :

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه :

- ✓ تقسيم العمل .
- ✓ الرقابة الذاتية .
- ✓ يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر ليشاركه تنفيذ العملية.
- ✓ يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات[3] .

الجدول رقم 1-5 : جدول يلخص أنواع نظام الرقابة الداخلية.

	نظام الرقابة الإدارية	نظام الرقابة المحاسبية	نظام الضبط الداخلي
من ناحية التعريف	تشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات.وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق أهداف المنشأة."	وهو اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها.وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية."	وهو خطة تنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام, ولن ننسى بأنها وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة.
من ناحية الأساليب	- الموازنة التخطيطية. - التكاليف المعيارية. - تقارير الكفاية الدورية. - دراسات الحركة و الزمن. - الرقابة على الجودة. - البرامج التدريبية. -نظام محاسبة المسؤولية. -نظام تقييم الأداء. - الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية.	- نظرية القيد المزدوج. - استخدام حسابات المراقبة. - استخدام أسلوب المصادقات. - مذكرات التسوية مع البنك. - توفير نظام مستندي سليم. - إتباع نظام الجرد المستمرو المفاجئ. - فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى. - التدقيق الداخلي. - استخدام موازين التدقيق الدورية و الفرعية.	- تقسيم العمل. - المراقبة الذاتية بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العمل. - استخدام وسائل الخدمة المزدوجة. - التأمين على الممتلكات و الموظفين الذين في حوزتهم العهدة.

---

(3) كريباد مراد ، **دور وأهمية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة إلى حالة الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، ع 17 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، الجزائر، سنة 2017، ص55.

من ناحية الأهداف	○ تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية. ○ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .	○ حماية الأصول. ○ اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها .	○ حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال.
تعتبر الرقابة الإدارية نقطة البدء لوضع أو إنشاء نظام رقابه محاسبية، ولعل من أهم الأسباب لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية والمحاسبية هو الضبط الداخلي.			

المصدر : رزق ابو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، سنة 2015 ، ص 205.

ب . شروط نظام الرقابة الداخلية الفعالة :

لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال ، لأن كل مؤسسة لها ظروفها الخاصة مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف والحالات شيئا مستحيل التحقيق إلا أننا نستطيع تحديد بعض الخصائص العامة في حالة تطبيقها ستساعد على تحقيق الأهداف الرقابية.

1. **فريق عمل مؤهل و ملخص :**

حيث أن التأهيل الفني و تحمل المسؤولية و الأمانة و المصداقية العالية يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جديد لاختيار وتعيين الموظفين مبني على أسس سليمة، أو عن طريق برنامج تدريب مستمر لهم ومن المتفق عليه أنه مهما كان الحذر متوخى عن تقييم نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذها.

2. **التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات :**

من المبادئ العامة في الرقابة الداخلية أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها حيث أنه من المفترض أن الشخص المكلف بتسجيل الأصول مثلا يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص المسؤول عن الأصول مسؤولية مادية ، مما يقلل من الخطأ المقصود أو الغير مقصود وهذه الإجراءات تساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر.

3. **إجراءات مناسبة في إتمام العمليات والإجراءات المحاسبية :**

توضح في شكل دليل محاسبي يحدد ويصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة ، أما دليل الإجراءات الأخرى فيوضح السياسات العامة للمؤسسة.

4. **نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة :**

إن النظام المستندي المحاسب يعطي دليلا على أن وظائف التسجيل والتبويب تم أداؤها بطريقة سليمة ومن شروط جودته التمتع بالخصائص التالية .

- وجوب السهولة والبساطة وذلك للمساعدة على التقليل من الأخطار بقدر الإمكان.

- وجوب تصميم المستندات مع أخذ جميع المعلومات الممكنة بالاعتبار أي يجب أن تكون هناك عدة نسخ للمستند يمكن الاعتماد عليها في الاستعلامات المختلفة.
- وجوب تصميم المستندات مناسب يفي بأغراض السرعة والفعالية من حيث توفير خانات كافية بأحجام مناسبة وألوان مختلفة، ونذكر أهم القوائم المالية، المقارنة، دليل الحسابات.....الخ.
- وجوب ترقيم المستندات بتسلسل وذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصورة سهلة.

5. قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات :

بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية مناسبة على الأصول و السجلات يعتبر أمر ضروري.

- تحقق وفحص مستقل للأداء حيث لا يمكن للفرد أن يتحقق من أدائه الخاص أو يقدمه بطريقة فعالة لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عن وه ناك وسائل متعددة للتحقيق المستقل منها.
- إعداد كشف تسوية للبنك باستمرار من قبل شخص ليس لديه سيطرة على النقدية.
- القيام بعملية الجرد كاملة بانتظام.
- القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص[1]

---

[1] الطالبتان : خالدي كلثوم ، طمار رشيدة ، **الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيتات في المؤسسة الإقتصادية** ، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENAD وحدة UPE) ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أكلي محند أو الحاج البويرة ، سنة2014-2015 ، ص18-19.

المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

لا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كراريس أو الكتيبات أو المنشورات، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة.

المطلب الأول : التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية وأهدافه وأهميته .

الفرع الأول : تعريف التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية .

- هو عملية اختبار و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ضمن الشركة ، ويشارك في هذه العملية جميع الموظفين بالشركة ،لذلك تزداد درجة مسؤوليتهم عن الرقابة،ويصبحون هم أصحاب عملية الرقابة فذلك يظهر الهدف الأساسي للرقابة الذاتية و المتمثل في ضمان تحقيق المؤسسة أهداف عملها بكفاءة وفعالية [2] .
- هو عبارة عن عملية التدقيق التي تستخدم في ورش عمل لتقييم ارتباط الموظفين بمدى كفاية أو مناسبة الرقابة الداخلية ، وكذلك محاولة تحديد فروض التطوير والتحسين ثم تقييم النتائج التي تحقق نتيجة الالتزام به ، وتحديد الوحدات التي تؤثر على فعالية العمليات التشغيلية ، وكذلك الالتزام بالقوانين [3] .
- كم أنه تم تعريفه على أنه المؤسسات التي تقوم باستخدام التقييم الذاتي من خلال استخدام نماذج تقييم موثوقة بحيث تمكن الإدارة أو فرق العمل أو كليهما بالدخول مباشرة في العمليات التشغيلية بهدف :
  - الحكم على مدى فعالية العمليات .
  - التأكد فيما إذا تم تقديم تأكيد معقول بأن الأهداف التشغيلية قد تم تحقيقها بشكل كامل أو جزئي [4].

الفرع الثاني : أهداف التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية وأهميته .

أ. أهداف التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية :

من خلال التعاريف السابقة تظهر أهداف التقييم الذاتي للرقابة و التي تتمثل في :

- ⇦ تعليم الإدارة الدنيا المسؤولية الرقابية و المتابعة.
- ⇦ التركيز على المواضيع العالية الخطورة.
- ⇦ بالإضافة إلى تحسين وتدعيم مسؤوليات التدقيق .

وهذا لا يجعل التقييم الذاتي بديل عن التدقيق بل له مزايا تساهم في تحسين عملية التدقيق الداخلي وأهم هذه المزايا التي يتمتع بها التقييم الذاتي نجد:

- ⇦ يعزز فهم الموظفين للمخاطر و الضوابط الرقابية المتعلقة بالعمل.
- ⇦ يزيد وعي الموظفين بمسائل الرقابة

---

(2) protiviti independent Risk constulting ,**The Future of store audits in retail Stores**,Menlo Park,CaliforniaUSA ,2006,p6.

(3) رشا الغول ، **التقييم الذاتي للرقابة** ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، مصر، سنة2013 ، ص12.

(4) زاهر عطا الرمحي ، **تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية** ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان الأردن ، سنة2004 ، ص112.

- ⇦ يساعد عن الكشف المبكر عن المخاطر.
- ⇦ يشجع على التواصل المفتوح وعمل الفريق ويشجع عن التحسين المستمر.
- ⇦ يمكن الموظفين ويحسن لديهم مستوى المحاسبة و المسائلة[1].

ب. أهمية التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية :

إن أهمية نظام الرقابة الداخلية ه ي الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، وتدقيق المعلومات وبالتالي فان هذا النظام يقوم بفحص وتقييم ما يلي:

- ⇦ الحكم على فعالية وجودة المعلومة و التحقق من الحقيقة المادية للمعلومة.
- ⇦ حكم كلي وإجمالي على مدى صحة ودقة المعلومة المستعملة وتقديم نصائح مفيدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية باعتبارها أمر ضروري للمؤسسة.
- ⇦ في مجال المحاسبة و المالية فان الحكم يعتمد على هذا الأسلوب الخاص المحدد بعدة أعمال التي تستعمل الرقابة الداخلية لصياغة رأي حول دقة وصحة المعلومة.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية لهو آمر مهم بالنسبة للمؤسسة للتأكد من سلامة وصحة المعلومة المحاسبية وبالتالي الحفاظ على موجودات المؤسسة[2].

الفرع الثالث : مزايا ودوافع التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية .

يعتبر التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية عملية جد مهمة للمؤسسات باختلاف أشكالها، حيث يمثل عملية تفاعلية بين كل أطراف المؤسسة تهدف إلى التركيز على المجالات و العمليات الأكثر أهمية في المؤسسة، كما يمكن أن يساعد المدقق في الشرح للقائمين بالعمليات الداخلية في المؤسسة كيفية اختيار أسلوب الرقابة المناسب و كيفية إتمامها.ونظرا لأهميته الكبيرة فإن المؤسسات بحاجة إلى تطبيق هذه العملية من أجل تحقيق منافع عديدة تساعدها في تحقيق و بلوغ أهدافها[3] .

أ. مزايا التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية :

هناك عدد من المزايا التي تعود على المؤسسة في حالة تطبيق عملية التقييم الذاتي للرقابة من أهمها :

- مساعدة الموظفين الرئيسين في كافة المستويات الإدارية في الفهم السليم لواجباتهم و مسؤولياتهم اتجاه تفعيل الرقابة.
- زيادة فعالية الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة نقاط الخلل في نظام الرقابة الداخلية، و لاسيما الذي يقوم بتصميم نظام الرقابة هو الشخص المطلوب منه اتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- إعطاء إطار شامل للجوانب المهمة لأن الخبراء و فرق العمل يكون اهتمامهم الأكبر على المخاطر المهمة و الضوابط الرئيسية.

---

(1) David Coderre internal audit efficiency Through automation,John Wiley and Sons LT, Hoboken,New Jersey USA,2009 , p49.

(2) http://www.internalauditor.me/ar/article/control-self-assessment-techniques-and-strate.*p1.*

(3) University of california ,**control self-assessment (CSA)**,california,USA,2005,date of acces 03-05-2017,time of accesm10-14h,Avaible on : http://www.ucop.edu/enterprise-risk-management/_files/csa.pdf

- زيادة الوعي داخل المؤسسة حول فهم أهداف المؤسسة ودور الرقابة الداخلية في تحقيق هذه الأهداف.

كما يمكن أن تساهم هذه العملية في تحقيق مزايا أخرى تتمثل فيمايلي :

- وضع خط واضح للمساءلة عن الضوابط الرقابية.
- التقليل من مخاطر الرقابة الداخلية.
- خلق بيئة رقابة فعالة مما يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة.
- الحد من تكاليف الامتثال التنظيمي.

مما سبق يتضح بأن تطبيق عملية التقييم الذاتي للرقابة تعود على المؤسسة بمزايا عديدة، ومن أهمها مساعدة المؤسسة من التقليل من المخاطر الرقابية، مما يسمح لها بتحقيق أهدافها[4] .

ب. دوافع التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية :

يعد التقييم الذاتي للرقابة أحد الطرق القوية لجمع معلومات لأغراض عملية التدقيق في ظروف صحيحة، ويتم الاعتماد على هذا التقييم بشكل رئيسي عندما:

- ⇦ تكون هناك حاجة لجني المعلومات عن ضوابط الرقابة الداخلية غير الرسمية.
- ⇦ يرغب المدقق في تعليم الآخرين تقنيات تقييم المخاطر.
- ⇦ يحاول المدقق إقناع الإدارة بأن تتكفل بالمخاطر و الرقابة.
- ⇦ يرغب المدقق في الحصول على أدلة إثبات فعالة[5] .

الشكل رقم 1-9 : دوافع التقييم الذاتي لنظام الرقابة الداخلية.

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

---

(4)Hari Iyer,**control self- assessment**, Hadigy Management consultants, London,United Kingdom ,2015,date of acces :03-05-2017,time of acces :12-14h,avaible on : http://www.hadigy.com/wp content/uploads/2015/02/control-self-assessment-article.pdf

(5)K H Spencer Pickett, **The essential handbook of internal auditing**,john Wiley and Sons Lt, The Atrium, England ,2005,p158.

المطلب الثاني : خطوات وأدوات ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية .

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشاة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى : فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية .

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية(النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)عن طريق الاستفسار من الأشخاص في مستويات مختلفة داخل المنشاة،وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية ،و الوظائف للحصول على الفهم الكافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل : قوائم الاستقصاء،خرائط التدفق وغيرها تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر عدم اعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها :

- ⇦ التصميم غير المحكم مما يترتب علية عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية
- ⇦ إن ذلك يتطلب مجهود اكبر عند القيام بالاختبارات و الفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد الوفير المتحقق.

الخطوة الثانية : تحديد مخاطر الرقابة.

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف و القوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق ،كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف و القوة في ما يسمى بأوراق التدقيق الجسر،وقد سمية بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص معيار (400) من معايير التدقيق على انه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة ،على المدقق تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية[1].

الخطوة الثالثة : اختبارات الالتزام.

تهدف هذه الخطوة الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة في المنشاة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها ،و أن الموظفين في المنشاة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة،ويجب على إدارة المنشاة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات و الأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم،لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو مطلوب منه.

بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلى أنه يجب على مدقق الحسابات التحقق من بداية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات، يمكن لمدقق الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي :

- ⇦ أن يتم تحديد أهداف التدقيق.
- ⇦ أن يتم تعر يف و تحديد مجتمع الدراسة.
- ⇦ أن يحدد الصفات المراد اختبارها و الانحرافات عنها

---

[1] محمد عباس الرماحي ، **مراجعة المعاملات المالية** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الأردن ، سنة 2009 ، ص 185-186.

- ⇦ أن يتم تحديد حجم العينة.
- ⇦ أن يتم فحص إجراءات تقييم أدلة الإثبات [2].

ويمكن تلخيص الخطوات في النموذج التالي :

الشكل رقم 1-10 : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المصدر : عبد الفتاح محمد الصحن ، كمال خليفة أبو زيد ، **المراجعة علما وعملا**، مؤسسة الشباب ،الجامعة الإسكندرية ، سنة 1991، ص183.

الفرع الثاني : أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1. الاستبيان Questionnaire :

يضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره للتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار و العينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل.ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة و الإجابة ب (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.

من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشات،ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشاة،وتوفير الوقت حيث يستغني المدقق عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق منفردة،هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء لإجراءات التدقيق المعتادة،وهو مالا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المدقق حدود صلاحياته.وكذالك فان استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالتدقيق إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ علية بين سنة وأخرى.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض انه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشاة بسبب كونه موحدا للمنشآت المختلفة.وهذا يعني أيضا أنه يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل منشأة تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية.كذلك فان وجود الاستبيان قد يقود القائمين عليه من مساعدي المدقق إلى الاكتفاء به وعدم إجراء أي استفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف.ولتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المدقق تحضير

---

[2] الطالبة قارة سهام، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP)، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة ، سنة 2017-2018 ، ص64-65.

استبيانات خاصة بكل نوع معين من المنشات على حدا، والابتعاد عن الاستبيان الموحد.كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان وتعديله سنويا[3].

2. الملخص التذكيري Reminder list :

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم ،وذلك دون تحديد الأسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان. ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون الإغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمرا متروكا لكل مدقق على حدا يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة[4].

3. التقرير الوصفي Narrative description :

ويقوم المدقق هنا بوصف إجراءات المتبعة في المشروع في كل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية .وهذه الطريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة و المتوسطة إلى حد ما.ويلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها،أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير[5].

4. دراسة الخرائط التنظيمية Organization chartis :

وهنا يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية في المشروع مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المشروع كالمبيعات والنقدية و الأجور...الخ.

ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها لان الخرائط تظهر الوقائع العادية أما الإجراءات غير العادية exceptional procedures فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في معظم الأحيان والحالات.

5. فحص النظام المحاسبي accounting system :

هنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية...الخ.ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية. وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابهها.

ومن عيوب الأساليب المتبعة (بما فيها أسلوب الاستبيان)أنها تعتمد على الحكم الشخصي وبالتالي تقع فريسة ما يلي من النقائص:

---

(3) الطالب مصباحي غزال عمر سعيد ، **أثر تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، سنة 2017-2018، ص26.

(4) محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الأولى ، الجزائر ، سنة2003 ، ص85

(5) هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة 2006 ، ص 92 .

أ - اختلاف نتائج تقييم الرقابة الداخلية لمشروع معين من مدقق لأخر وذلك باختلاف المقاييس الشخصية المستعملة لدى كل منهم.
ب -سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته، وذلك لان عملية التقييم تستغرق وقتا طويلا.
ت -صعوبة الحكم على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية لكل مجال وذلك بسبب اتساع مجال العمل المطلوب لتقييم الضوابط المستعملة وبسبب تعقيد العلاقات المتشابكة بين الحسابات[1].

الفرع الثالث : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية .

1. وصف الأنظمة :

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمرا حتميا، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات.

ولابد على المراجع أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة تطبق بطريقة مستمرة وبفعالية.

في مرحلة وصف الأنظمة فان المراجع يعبر عن م سرار معلومات المجمعة في المرحلة السابقة،ويكون ذلك على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق وفي حالة قيام المراجع باستجوابات المؤسسة من أجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلابد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها:

- احترام السلم التنظيمي،فاستجواب موظف يكون بعلم من المسؤولية إلا في حالات خاصة.
- حصر أجوبة الموظف في مجال عمله فقط[2].

2. التحقق من فهم النظام :

بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو الاستبيان فانه يتحقق من استيعاب النظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة،فخرائط التدفق تسمح للمراجع إيجاد إجراءات الرقابة الملائمة فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

- كيف تتم عملية الاختبارات
- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها.
- ما هي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار[3].

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية :

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبار المراجعة لأرصدة القوائم المالية كون نظام الرقابة جيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها والمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية.وبالاعتماد على

---

(1) الطالب حسان بوبعاية ، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، سنة2016-2017،ص26.

(2) عميروش بوبكر ، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس سطيف ، سنة 2010-2011 ، ص 86.

(3) Khelssi Réda,audit et audit Opérationnel,houma,Alger,2005,p40.

الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية لاستخراجه مبدئيا لنقاط القوة والضعف،أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها " بنعم" أو "لا" ، ويكون الجواب بنعم هو جواب ايجابي و الجواب بلا هو جواب سلبي، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور،أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة[4].

4. اختبار الاستمرارية :

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي لنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة و دائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين من أن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلل.يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار محتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها،كما يعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان ويتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات واحترام المبادئ الموضوعة [5].

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور)، التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها(نقاط القوة ونقاط الضعف)، يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات،تمثل وثيقة الحوصلة هذه عادة تقرير المراجع حول المراقبة الداخلية، يقدمه المراجع للإدارة، كما يمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

إن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته و تحرياته المباشرة، وإن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد للرقابة الداخلية بتنظيم جيد، ويظهر بوضوح:

- ✓ وظيفة و مسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكنا و مفهوم من طرف الجميع
- ✓ نظام يعطي الرخص اللازمة و يراقب كل العمليات في شكل إجراءات و طرق العمل التي ينبغي إتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية والشكل التالي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك[6].

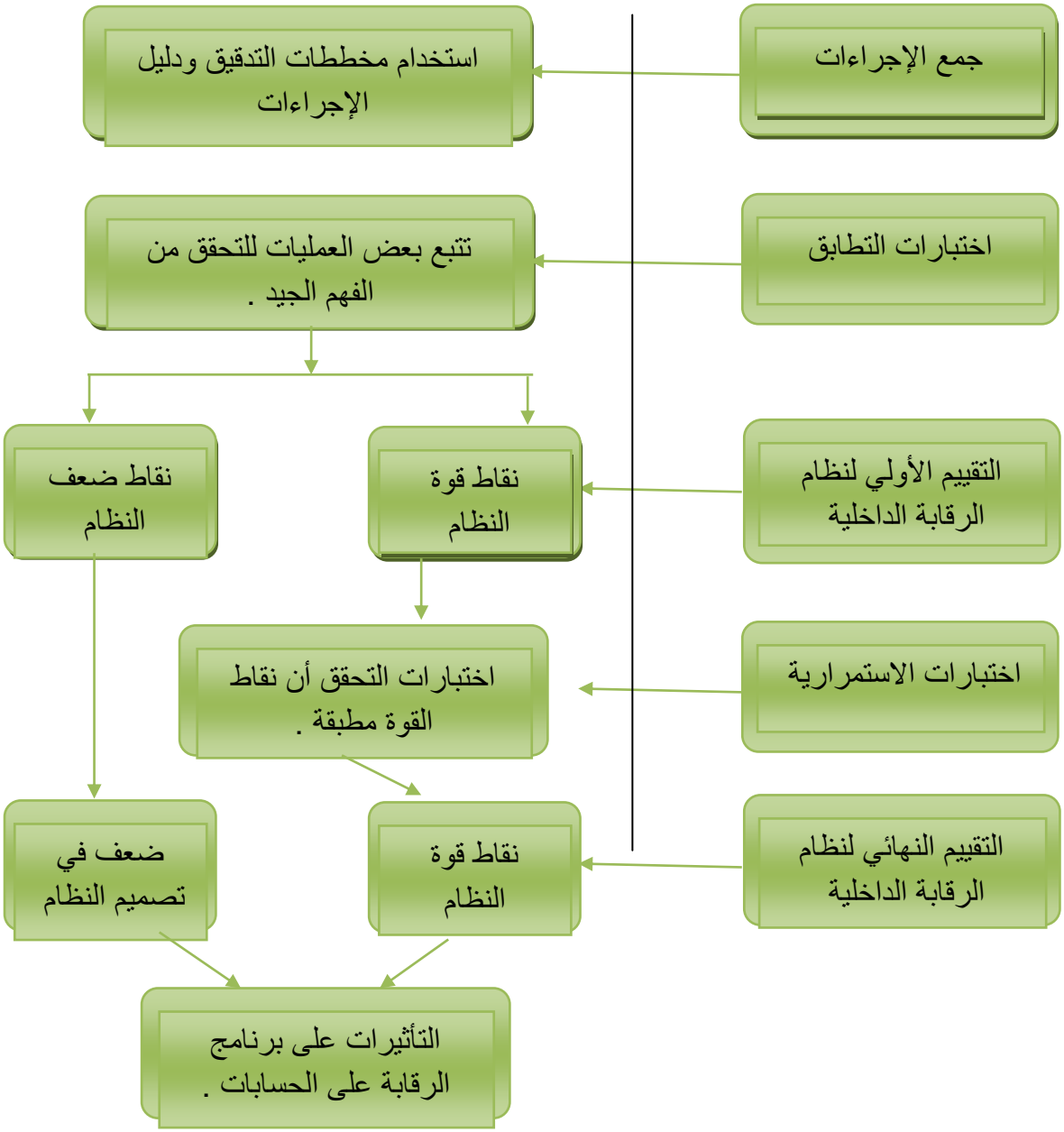
---

[4] الأخضر لقليطي ، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، سنة 2009 ، ص69.

[5] شدي معمر سعاد ، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة مكملة لنيل شهاة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوقرة بومرداس ، سنة 2009، ص120.

[6] الطالبة مغربي صابرين، **أهمية التدقيق الداخلي وتأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ،(دراسة حالة بمؤسسة الحليب ومشتقاته ملبنة المنبع)مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور طاهر مولاي سعيدة ،سنة 2018/2017 ،ص 78..81.بتصرف.

الشكل رقم1-11: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية .



source :OBERT(Robert),**comptabilité approfondie et révision,**Dunou Edition,Patis,2001,p82.

خلاصة الفصل الأول :

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياته وليس نظاما مستقلا بحد ذاته ، وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات للمؤسسة ، كما يجب أن يراعي في تصميمها عنصري العائد والتكلفة.

لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية ، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية ، بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مرورا بالهيكل التنظيمي ختاما بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها ، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة وتحقيق الكفاية الإنتاجية ، وهذا من أجل إعطاء تأكيد معقول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة .

الفصل الثاني

تمهيـــــد الفصل الثاني :

مع التطور الحاصل على مستوى المؤسسات الاقتصادية من تعدد الوحدات وزيادة في المسؤوليات وكذا كثرة العمليات وتعقدها كان من الضروري إيجاد وسيلة تكفل حماية ممتلكات المؤسسة من الضياع وتضمن تطبيق مختلف الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة لتحقيق الأهداف السابقة ، ولما كان لهذا النظام هذه الأهمية فقد تم وضع مقومات تمكن من وصفه وإجراءات تمكن من تقييمه .ومن ناحية أخرى أدى كل هذا إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية .

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال لإنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها ، لذا يجب القيام بالتأمينات اللازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المنتوجات المنقولة والتي هي على عاتق المؤسسة ، وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول والحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الأمانة وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شانه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة ، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات -المحزونات – الحقوق) تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية .

تعتبر حماية الأصول من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه يخلي المسؤولية المترتبة على الإدارة من منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابه على الأقل. لذا يجب أن يوفر نظام الرقابة الداخلية وسائل الحماية الأساسية للأصول من الفقدان الناتج عن السرقة أو الحريق أو الخطأ أو الإهمال ، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة .

وسوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى **دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول في المؤسسة الاقتصادية** عبر المباحث الثلاثة التالية:

- ✓ **المبحث الأول :** ماهية حراسة (حماية) الأصول في المؤسسة الاقتصادية .
- ✓ **المبحث الثاني :** الرقابة المحاسبية وآلياتها وأسباب ضعفها .
- ✓ **المبحث الثالث** : دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول .

المبحث الأول : ماهية حراسة (حماية) الأصول في المؤسسة الاقتصاديـة .

المطلب الأول : مفهوم حراسة الأصول في المؤسسة الاقتصاديةِ .

الفرع الأول : تعريف حراسة الأصول في المؤسسة الاقتصادية .

تحتوي أصول المؤسسة عادة على عوامل الإنتاج، والموجودات مهما كانت طبيعتها والتي يتم وضعها تحت تصرفها ، بالإضافة إلى الموجودات غير المادية مثل : صورة المؤسسة ، حقوق الملكية الاقتصاديةِ الفكرية مثل التكنولوجيات المستعملة سواء كانت ملكها أو لغيره .ويقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

1. **الحماية Protection :**

يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في معالجة العمليات بقصد إخفاء أي غش أو اختلاس ،وتستند الأخطاء المتعمدة إلى تخطيط مدروس بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نوايا احتيالية ويتم ذلك بعدم إجراء قيد محاسبي (سهو كلي) أو تحريف في السجلات بشكل لايبدو متعارضا مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فقد تدرج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية الاختلاس في النقدية ويكون قيد الأجور مطابقا لإجمالي كشف الأجور بالرغم من وجود هذه الأخطاء [1].

2. **الأصول Assets :**

المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات والأصول المتداولة، كالنقود والمخزون وتتم حماية الأصول الثابتة، بصيانتها والمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش والأخطار والأمور الأخرى غير المرغوب فيها[2].

ومما سبق ذكره يمكن تعريف حراسة الأصول كالتالي:

- ⇦ يقصد بها حماية المؤسســـــــة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية ، وهنا تنقسم الحماية إلى جزأين : **حماية مادية** هي مثل السرقة والتلف ، **وحماية محاسبية** ترتبط بالتسجيلات للحركات الفعلية للأصول وغيرها [3].
- ⇦ يقصد بها فحص الأصول المختلفة والتأكد من حسن استخدام للموارد المادية والبشرية ، ومن مطابقة سجلاتها للواقع من خلال الجرد والتفتيش مما يؤدي إلى الحماية الفعلية لها [4].

---

(1) محمد ناصر الهواري ومحمد توفيق محمد ، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية** ، التأصيل العلمي والممارسة العملية ، كلية التجارة ،جامعة عين الشمس ، مصر ،سنة 1999، ص94 .

(2) الطلاب ابراهيم احمد ابراهيم ، تاج السر عثمان عيسى ،**دور أساليب وأنواع الرقابة الداخلية في مراجعة العمليات المالية النقدية** ، ورقة بحثية ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ،جامعة البحر الأحمر، السودان ، سنة 2015 ص 08.

(3) سامح رفعت أبو حجر ، **دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات** ، مذكرة شهادة ماجستيرفي العلوم المالية والمحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة 2010 ، ص 10 .

(4) آدم البشير المبارك إدريسي ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الآداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي** ، (دراسة حالة بعض الجامعات السودانية 2012م)، ع 16 ، مجلة العلوم الإقتصادية ، كلية الدراسات التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، سنة 2015 ، ص241

لابد وأن يهدف النظام الفعال للرقابة الداخلية ، إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة ، ولا تقتصر هذه المحافظة على الأصول المادية فقط (التثبيتات ، المعدات والأدوات ، المخزونات إلى غير ذلك) ، ولكن لابد من أن تشمل أربعة عناصر وهي :

- العنصر البشري من عمال وموظفين ومسيرين، ويمثل هذا العنصر أهم عنصر في المؤسسة، ويدخل هنا مفهوم التأمين الاجتماعي والمحافظة على أمن العمال.
- صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار نتيجة حادث طارئ مفاجئ راجع إلى سوء سير العمليات التي تقوم بها المؤسسة وضعف التحكم فيها .
- يمكن أن نضيف إلى قائمة الأصول والتي يجب حمايتها بطريقة سليمة ، العامل التكنولوجي التي لابد وأن يبقى مسايرا للتطور المعاصر للتكنولوجيا .
- يجب المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة [1].

ومن التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص الخصائص التالية :

- حماية (حراسة) المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية .
- تنقسم الحماية إلى جزأين : حماية مادية وحماية محاسبية .
- فحص الأصول المختلفة والتأكد من حسن استخدام للموارد المادية والبشرية .
- مطابقة السجلات للواقع من خلال الجرد والتفتيش مما يؤدي إلى الحماية الفعلية لها .

الفرع الثاني : كيفية تحقيق الحراسة للأصول وسياساتها وإجراءاتها .

تتمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع ، وتتخذ حماية أصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة تدور جميعها حول : توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبديد أو الضياع والإسراف والسرقة ...الخ ، ويمكن تحقيق هذه الحماية عن طريق :

أ. **كيفية تحقيق الحراسة للأصول :**

1. **الوقاية من الأخطاء المتعمدة Prevention of intentional errors :**

التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس ، ومن أمثلة هذه

- ✓ تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين.
- ✓ التلاعب وتحريف في السجلات المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور.

2. **الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة Prevention of unintended mistakes**

وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ لمبادئ والقواعد المحاسبية ، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع ،ومن أمثلة هذه الأخطاء غير المتعمدة مايلي :

- ✓ تسجيل مصروف معين أنه مصروف رأس مالي مما يؤدي إلى زيادة رقم الأرباح وتضخم قيمة الأصول.

---

[1] ربيعة صلاح ، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق** ، مذكرة ماجستير في العلوم المالية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ، سنة 2002-2003، ص 67.

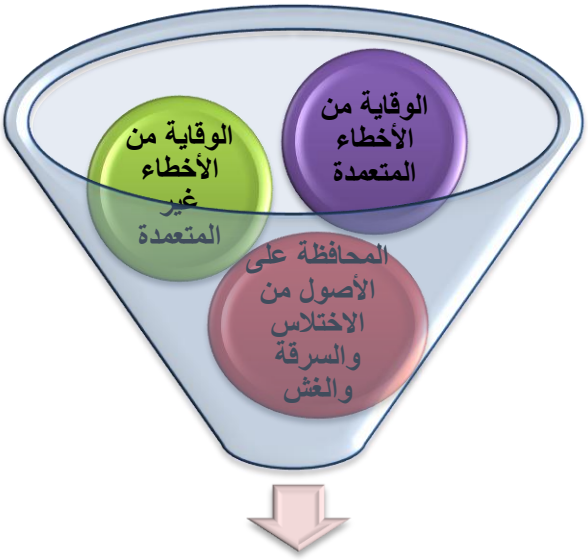
- ✓ تسجيل مصروف رأس مالي معين على أنه مصروف إرادي مما يؤدي إلى تخفيض رقم الأرباح وعدم إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في قائمة المركز المالي .
- ✓ الأخطاء الحسابية الخاصة بعمليات الجمع أو الضرب أ و نقل المجموع من صفحة إلى أخرى أو من سجل إلى أخر.
- ✓ أخطاء في إجراء القيود اليومية أو الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.

3. المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش
Preserving the assets from embezzlement,theft and fraud :

ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة التي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها.والاختلاس أو السرقة أو الغش كلها أمور مرفوضة وغير مقبولة ومن أمثلة التصرفات التي ترتكب وتدخل في نطاق الاختلاس السرقة أو الغش ما يلي:

- ✓ الاستيلاء على جانب من أموال الشركة دون وجه حق.
- ✓ دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .
- ✓ القيام بعمل المناقصات الوهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول الشركة كالسيارات. والتي مازلت في حالة جيدة .
- ✓ تعتمد الإدارة التلاعب في تسجيل العمليات المالية بغرض إظهار نتائج غير واقعية وغير حقيقية وهو الأمر الذي يطلق عليه الغش الإداري[2].

الشكل رقم 2-1 : كيفية تحقيق الحراسة للأصول .



كيفية تحقيق الحراسة للأصول

المصدر: الطلاب سلاخ محمد أمين ، رحموني محمد ، **دور نظام الرقابة الداخلية في حماية المؤسسة** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العقيد أحمد دراية ،أدرار، سنة 2017/2016 ،ص40.

---

(2) عبد الوهاب ناصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ،**المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة** ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ،مصر ، سنة 2013 ، ص66.

ب. سياسات وإجراءات حراسة (حماية) الأصول :

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات بقصد حماية الأصول ومنع تسريبها أو اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات و الإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المؤسسة لا مركزي، حيث أن هناك بعد في المسافات بين الوحدات، و السياسات الموضوعة هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها[1].

من المهم أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية، الكثير من السياسات و الإجراءات، التي تمنع وقوع حدوث خسائر، أو اختلافات أو ضياع و تلف، ويتطلب نظام الرقابة الفعال، اتخاذ الإجراءات الوقائية الآتية:

1. اهتمام الإدارة بالتأمين على الأصول الموجودات ضد الأخطار المختلفة، كالحريق و السرقة، كذالك التأمين على العاملين المسئولين عن الخزائن و المخازن، التأمين ضد خيانة الأمانة.
2. القيام بالجرد الفعلي المفاجئ، على الخزائن، والمخازن لمنع حدوث التلاعب و الاختلاس، وشعور المسئولين بالرقابة المستمرة.
3. من المهم إتباع قاعدة الرقابة المزدوجة، وذلك بإثبات وتسجيل العمليات و التحركات المالية المرتبطة بها في أكثر من سجل وبمعرفة أشخاص مختلفين، وإجراء عمليات مقارنة و مطابقة للتأكد من صحة ما تم تنفيذه[2].

إن حماية الأصول تمثل أحد أهم أولويات و أهداف نظام الرقابة الداخلية، و الذي يجب أن يتضمن العديد من إجراءات لحماية الأصول نذكر منها ما يلي:

- ✓ التأمين على الأصول من مخاطر السرقة و الحريق والكوارث .
- ✓ تخصيص أماكن مقفلة للمخازن .
- ✓ استخدام وسائل حديثة ومتقدمة لفتح وقفل تلك المخازن .
- ✓ الاحتفاظ بالنقدية و الشيكات و الأوراق المالية في خزائن حديدية
- ✓ استخدام الخزائن الرقمية [3].

الفرع الثالث : أنواع الحراسة وأهدافهـــا .

أ. أنواع الحراسة للأصول : تنقسم إلى قسميـــن :

1. **الحراسة المادية :**

وتعني منح الأصول الحماية الكافية والتي بمقتضاها استبعاد أي خسارة أو تلف أو سرقة مثل استعمال مخازن بها الوسائل الكافية للمحافظة على المخزون واستخدام الخزائن الحديدية والاحتفاظ

---

(1) الطالبة منقور ليلى، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ،(دراسة حالة في مؤسسة نفطال فرع سعيدة)، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماسترفي علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة 2013-2014 ،ص 41.

(2) سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان ، **تدقيق الحسابات (1)**،الطبعة الأولى ، عمان ، سنه 1431هـ2010 م ، ص 184-185 .

(3) الطالبة بوطورة فضيلة ، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك** ، (دراسة حالة : الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي –البنك-)مذكرة شهادة ماجستير فـي علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ، سنة 2006 -2007، ص22.

بالأصول القابلة للضياع.وتلجأ المؤسسات لهذا النوع من الحماية عن طريق التأمين على ممتلكاتها ضد أخطار السرقة والحرائق وكذلك أخذ كافة الاحتياطات الفنية اللازمة لاستبعاد تأثير العوامل الطبيعية على الأصول كإعداد المخازن في صورة ملائمة وحماية المواد من التفاعل الذاتي .

2. الحراســة المحاسبية :

يقصد بها ارتباط السجلات بالتحركات الفعلية للأصول على أن تحتوي جميع تحركات الأصل حتى يمكن متابعته ومثال على ذلك أن أذونات صرف المخزون يجب تسجيلها في الحال بسجلات مع التأكد من حين إلى آخر من تساوي الأرصدة الدفترية مع الكميات الفعلية (الجرد الدائم) .والحماية المحاسبية تعتمد على الحماية المادية ، فبدون مراقبة تحركات الأصل لا يمكن أن تتفق السجلات مع الكميات الفعلية[1].

ب. **أهداف حراســة الأصول :** وتتمثل في هدفين أساسيين هما :

1. الهدف الحمائي :

يعني مفهوم الحراسة تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتحقق من الآتـــي:

- ✓ دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومن إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
- ✓ أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
- ✓ اختيار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ ووظيفة التنفيذ ووظيفة المحاسبة.
- ✓ تقييم الضبط الداخلي من حيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله،وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال [2].

2. الهدف الإنشائي :

ويعد الهدف الإنشائي امتدادا لتدقيق الأحداث المالية،لذا فان المفهوم الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع المراقبة.ولذلك فان تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية،وبناء على ذلك فان المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلا للإدارة العامة وليس ممثلا للإدارة المالية ،وذلك لأنه يقيم مدى تقارب الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تطلبه الإدارة[3].

وهناك أهداف ثانوية أخرى تتمثل في :

- المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ومتابعة تنفيذها والقيام بتحليل البيانات.
- اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في الوقت المناسب والعمل على تصحيحها ومنع تكرارها في المستقبل .

---

(1) خلاصي رضا ، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة** ،دار هومة ، الجزائر ، سنة2013، ص159.

(2) محمد توفيق محمد ، **أصول المراجعة** ،مكتبة الشباب ، القاهرة ، كلية التجارة ، سنة 2001، ص19.

(3) الطالبة فيروز أكسل،**دور نظام الرقابة الداخلي في اتخاذ القرارات الإستراتيجية**،(دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-وكالة عين البيضاء 325)،مذكرة مكملة للمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة أم البواقي ،سنة2013-2014 ص16-17.

- مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة وتقييمها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقييم الاقتراحات لتجنب الانحرافات مستقبليا والتغيرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المؤسسة .
- التحقق من وجود حماية كفاية لأصول المؤسسة ضد السرقة.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية[1].

المطلب الثاني : الأصول (التثبيتات، المخزونات ، حسابات الغير ، الحسابات المالية) .

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات ووضع شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول ومكوناتها ، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي ، كما احتوى على مدونة الحسابات التي تشكل الهيكل العام للنظام ويبين كيفية سير هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول.

الفرع الأول : التثبيتات العينية و المعنوية والمالية .

I. التثبيات العينية Immobilisations Corporelles :

تحتل التثبيتات الملموسة مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط الوطني المحاسبي ، سواء في طرق التقييم أو في كيفية التسجيل أو في طرق اهتلاكها أو تعريفها وهذا وفق لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة هي :(IAS38- IAS16 –IAS17 –IAS36) .

أ. **تعريف :**

- التثبيت العيني : هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات ،والإيجار ،والاستعمال لأغراض إدارية ، من المفترض أن تستمر مدة استعماله ما يفوق السنة المالية[2].
- تعرف التثبيتات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي يحوزها الكيان من اجل الإنتاج وتقديم الخدمات ،والإيجار ،والاستعمال لأغراض إدارية ، من المفترض أن تستمر مدة استعماله إلى أكثر من سنة مالية[3].

ب. **خصائصها :** تتميز التثبيتات العينية بالخصائص التالية :

- ✓ تقتني بغرض استخدامها في العملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها .
- ✓ تتصف بالوجود المادي الملموس مثل:الأراضي، المباني، المعدات والأدوات والسيارات ...الخ.
- ✓ تتسم بطول عمرها الإنتاجي بمعنى أن الأصل سيقدم خدمات للمشروع تزيد عن السنة وبالتالي فإن تكلفة الحصول عليها تقسم على عمر الأصل ويستثنى من ذلك الأراضي[4].

---

(1) سارة الراوي ، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة حالة مؤسسة متيجي مستغانم)، مذكرة ماسترفي علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2017، ص16.

(2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، قرار وزير المالية المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430هـ ، الموافق لـ 25 ماي 2009م ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، ص7.

(3) ناصر رحال ومصطفى عوادي ، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي** ، محاضرة ألقيت بالمركز الجامعي الوادي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، سنة 2011، ص8.

(4) أمين السيد أحمد لطفي ،**إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2008 ، ص429-430 .

ج. شروط الاعتراف بالتثبيتات العينية :

القاعدة أن يتم الاعتراف بهذه التثبيتات أي تسجيلها في دفاتر المؤسسة إذا توفر الشرطان التاليان :

- **الشرط الأول :** أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة .
- **الشرط الثاني :** يمكن للمؤسسة قياس تكلفة اقتناء هذه الأصول بدرجة عالية من الدقة[1].

د. سير حسابات التثبيتات العينية :

حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فإن اعتبار العنصر كتثبيت عيني يؤدي لاستعمال الحسابات التالية :

الجدول رقم2-1 : حسابات التثبيتات العينية.

رقم الحساب	اسم الأصل
حساب 21	**التثبيتات العينية.**
حساب 211	الأراضي .
حساب 212	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي .
حساب 213	المباني .
حساب 215	المنشآت التقنية ، المعدات والأدوات الصناعية .
حساب 218	التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ، تجهيزات صناعية ، معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي ، الغلافات المتداولة وغيرها من التثبيتات غير الواردة أعلاه).
حساب 22	**التثبيتات في شكل امتياز.**
حساب 232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها .
حساب 238	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات .
حساب 281	اهتلاك التثبيتات العينية.
حساب 291	خسائر القيمة عن التثبيتات .

المصدر :من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

التثبيتات المعنوية Immobilisations Incorporelles :

تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى التثبيتات المعنوية حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وتقييمها التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي آخر .

أ. **تعريف التثبيتات المعنوية :** يمكن توضيح تعريف التثبيتات المعنوية من خلال النقاط التالية:

- التثبيت المعنوي : هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية، و المقصود منه مثلا : المحلات التجارية المكتسبة و العلامات، والبرامج

---

[1] عبد الوهاب ناصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية** ،الجزء الثاني،الدار الجامعية،مصر ، سنة 2004 ، ص221.

المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و الإعفاءات، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري [2].

- التثبيتات المعنوية هي أصول بدون وجود مادي "غير ملموسة" قابلة للتحديد النقدي و موجهة للاستعمال في أنشطة الكيان العادية وتحت مراقبة الكيان[3].
- عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المعنوية على أنها أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار الأنشطة العادية، و المقصود منه مثلا : المحلات التجارية المكتسبة و العلامات، و البرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و الإعفاءات، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري[4].

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج الشروط التالية التي ينبغي توفرها حتى نكون أمام تثبيت غير ملموس :

- ✓ عنصر قابل للتشخيص"محدد" :يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول بيعه،انتقاله و تحويله، تأجيره، مبادلته سواء كان بشكل منفصل أو كجزء من المجموعة، كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق و التزامات.

وحسب هذا الشرط نستثني شهرة المؤسسة"الشهرة الداخلية لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، وتدخل ضمن التعريف شهرة المحل الخارجة للمؤسسة الأخرى المندمجة".

- ✓ مورد تحت الرقابة : تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن أن تمنع استفادة الغير منها.
- ✓ وجود مزايا اقتصادية منتظرة[5].

ب. <u>أنواعها :</u>

تنقسم التثبيتات المعنوية إلى قسمين (نوعين):

1. **<u>التثبيتات الملموسة :</u>** التي يكون وجودها محددا ، أو لمدة محددة بواسطة القانون ، أو العقود أو الاتفاقيات أو لسبب طبيعتها التي تفرض ذلك مثل حقوق الاختراع وحقوق التأليف ، وشهرة المحل التي يكون هناك دلائل تشير إلى وجودها محدد بمدة زمنية معينة .
2. **<u>التثبيتات غير الملموسة :</u>** التي لا يكون وجودها محددا بمدة زمنية والتي لا يكون هناك أي إشارة أن حياتها ستكون محددة عندما تملكها مثال ذلك شهرة المحل بصفة عامة والاسم التجاري وتكاليف التنظيم [6].

---

(2) بلعروسي احمد التيجاني ، **النظام المحاسبي المالي** ، دار الهومة ، الجزائر ، سنة2009 ، ص56.

(3) مصطفى العوادي ، **قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، دراسة قانونية وتحليلية ،مجلة الاجتهاد ، العدد الثاني ، سنة 2012 ، ص448.

(4) كتوش عاشور ، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات بن عكنون ، الجزائر ، سنة 2011 ، ص 93.

(5) محمد بوتين ، ندوة في المحاسبة ، سلسلة محاضرات لطلبة ماجستير للمركز الجامعي بالمدية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بني فارس المدية ، السنة الجامعية 2006-2007، ص4.

(6) أحمد نور ، **المحاسبة المالية** ، شركة الجلال للطباعة والنشر ،مصر ، سنة2004 ، ص 570

ج. الاعتراف بالتثبيتات المعنوية :

لتسجيله يشترط توفر شرطين هما:

⇦ **الشرط الأول :** احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المرتبطة بالأصل المعني.

⇦ **الشرط الثاني :** إمكانية تقييم تكلفة التثبيت بموثوقية[1].

د. سير حسابات التثبيتات المعنوية :

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي :

الجدول رقم 2-2: حسابات التثبيتات المعنوية.

الحساب	شرحه
ح/20 التثبيتات المعنوية.	
ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت.	
ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بالشراء أو إنتاج البرمجيات و مواقع الانترنيت.
ح/205 الامتيازات و الحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات.	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة،موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض الشروط"SCF".
ح/207 فارق الشراء.	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز و بالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية، و التي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز.
ح/208 التثبيتات غير ملموسة الأخرى.	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات سابقة الذكر.

المصدر : بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ، دار هومة ، الجزء الأول، الجزائر، سنة 2010 ، ص 331.

II. التثبيتات المالية Immobilisations Financiéres :

التثبيتات المالية هي تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات .

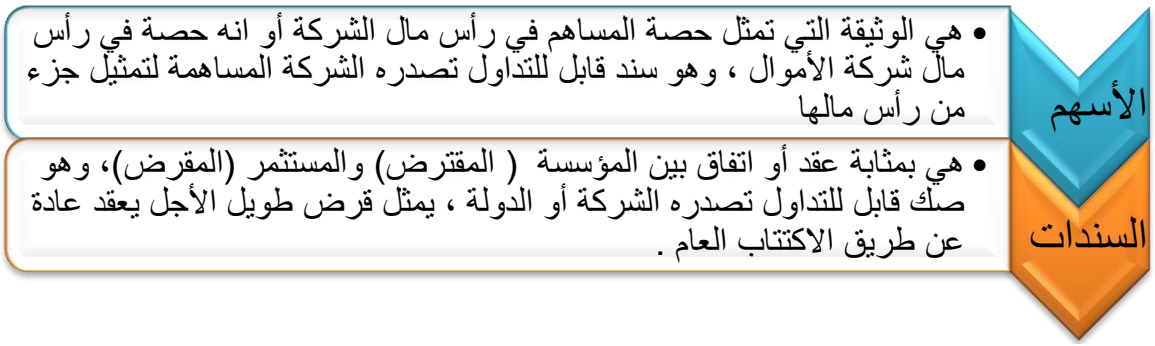
أ. تعريف التثبيتات المالية :

تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة في الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات ، مثل هذه الأصول غير الجارية

---

[1] شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء الثاني ، سنة 2009،ص 139.

تسجل في أحد الحسابين 26 أو 27 حسب نية وهدف الإدارة من اقتنائها[1] .



☜ التثبيتات المالية : هي الأصول المالية التي تمتلكها المؤسسة بغرض الحصول على منافع مستقبلية وتشمل السندات والقيم المماثلة ...الخ ،التي قررت المؤسسة الاحتفاظ بها لمدة تفوق السنة مثل ح /272 : السندات التي تمثل حق الدين الدائن ، ح / 273 : السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة[2] .

أنواع التثبيتات المالية : تتمثل في أربعة أنواع هي :

1. **سندات المساهمة :** هذه السندات موجهة لأجل الإحتفاظ بها وتسجل محاسبيا في المجموعة (2)، حسابات التجهيز في الجانب المدين من حساب 26 مساهمات وديون مرتبطة بالمساهمات .
2. **سندات التجهيز لنشاط المحفظة :** هذه السندات موجهة لتحقيق مردودية معقولة للمنشأة في المدى الطويل على الأقل تسجل محاسبيا في المجموعة 2 حسابات التجهيزات في الجانب المدين من حساب 273 سندات تجهيز لنشاط المحفظة.
3. **سندات تجهيز أخرى موجهة لأجل الإحتفاظ بها :** تسجل في المجموعة 2 حسابات التجهيز لنشاط المحفظة (حق الملكية)أو حساب 272 سندات ممثلة لحقوق الدين (التزامات أو سندات الخزينة).
4. **سندات التوظيف :** تسجل محاسبيا في الجانب المدين من حساب 50 [3].

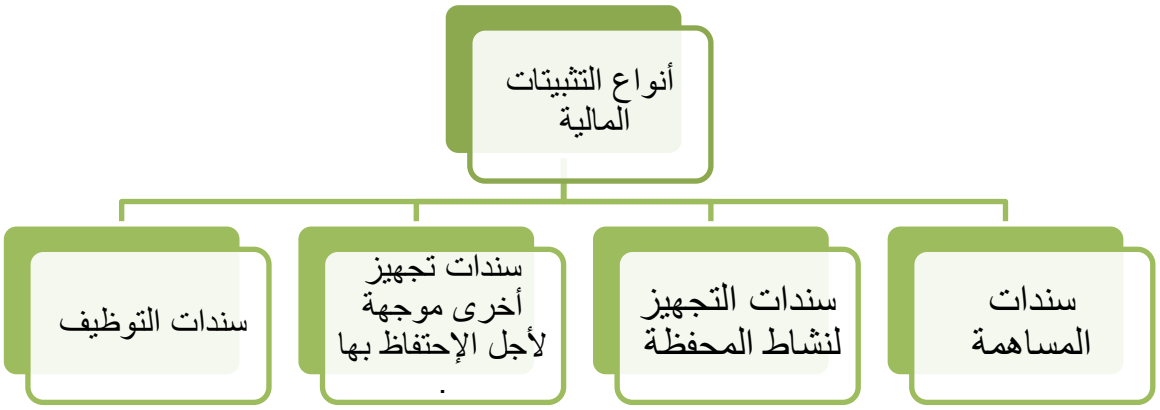
---

(1) الطالبتان بن سالم إيمان ،بن قديفةحاجة خيرة إكرام ، **التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة في ظل توحيد المعايير المحاسبية** ، (دراسة حالة مركز الضرائب CDIلولاية سعيدة) ،مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة سعيدة ، سنة 2017 -2018، ص 6.

(2) الطالبة إيمان مغازي ، **دور النظام المحاسبي المالي في عملية التقييم الدوري للتثبيتات المادية للمؤسسة الإقتصادية** ، (دراسة حالة مؤسسة الجرارات الفلاحية ETRAG قسنطينة)،مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، سنة 2014-2015 ، ص 49.

(3) الطالبة نعيمي منال ، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الرقابة الجبائية** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2015-2016 ، ص 28.

الشكل رقم2-2 : أنواع التثبيتات المالية .



المصدر : هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،سنة 2011 ، ص 91.

ب. حسابات التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي :

الجدول رقم 2-3: حسابات التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي .

التثبيتات المالية	
ح /26 .المساهمات والديون الدائنة الملحقة بالمساهمات • 261 .سندات الفروع المنتسبة . • 262.سندات المساهمة الأخرى . • 265. سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة). • 266 . الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع . • 267. الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع . • 268. الحسابات الدائنة الملحقة بالشركات في حالة المساهمة . • 269. عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات المساهمة غير مسددة .	**ح/27 تثبيتات مالية أخرى** • 271 .السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة . • 272. السندات التي تمثل حق الدين الدائن . • 273 . السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة. • 274. القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل. • 275. الودائع والكفالات المدفوعة . • 276. الحسابات الدائنة والمثبتة . • 279. ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن السندات المثبتة غير المسددة .

المصدر: عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفقا لنظام المحاسبي المالي** ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة المكتبات الإقتصادي الإلكترونية سطيف ، سنة 2009، ص77.

الفرع الثاني : المخزونات Stocks .

تمثل المخزونات عنصرا أساسيا من عناصر الأصول في أي مؤسسة ، ومن الطبيعي أن تختلف تلك التسمية من مؤسسة إلى أخرى ، بل وفي المؤسسة الواحدة من فترة إلى أخرى، وذلك وفقا لمجموعة من العوامل والأهداف.

أ. تعريف :

هناك عدة تعاريف للمخزونات تختلف باختلاف وجهة النظر أو الزاوية التي ننظر إليها للمخزون ومنها:

- عرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) المخزونات بأنها من الأصول الجارية ومدة بقائها في المنشأة ، مهما طالت لا تتعدى 12 شهرا (دورة استغلال) إذ تتحول إلى نقود وتتجدد ، وهي حسب المعيار (2) من المعايير المحاسبية الدولية كل المخزونات ماعدا التي حضيت بمعيار خاص بها ، مثل البناءات قيد الإنجاز المعيار (11) ، الوسائل المالية المعيار(39) ، الأصول البيولوجية العائدة للنشاط الفلاحي المعيار (4)... الخ [1].

وعليه فإن المخزونات حسب المعيار(02) هي :

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي .
- مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز ، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها.
- مخزونات المواد الأولية ومواد الاستهلاك واللوازم التي تشترى لتستهلك في عمليات الإنتاج أو تستهلك في تقديم الخدمات .
- مدة بقائها لا تتعدى 12 شهرا [2].

- يعرف المخزون :على انه المواد (مواد خام ، أجزاء منتوجات نصف مصنعة ، منتوجات تامة الصنع)، التي تحتفظ بها المؤسسة لفترة زمنية معينة لحين طلبها سواء لاستخدامها في أقسام الإنتاج أو لبيعها للعملاء [3].

ب. أهمية المخزونات :

تكمن أهمية المخزونات في المحافظة على السير الحسن للمؤسسة والتي نلخصها فيما يلي :

1. قد تلعب المؤسسة دورا منظما في استهلاك المواد ، ذات الإنتاج غير منظم أو الموسمي ، وتلجأ المؤسسات إلى تشكيل المخزونات لاستفادتها من التخفيضات التي تحدث في سعر الوحدة عند شرائها بكميات هائلة .
2. يساهم المخزون في مواجهة النقص الذي يحدث في التموين ، ويعمل على تجنب كل الإختلالات ، ففي التأخر عن التموين ، أو عدم توفر المواد في السوق تلجأ المؤسسة إلى إخراج المخزون لإتمام نشاطها .

---

(1) خالد جمال الجعرات ، **معايير التقارير المالية الدولية IFRS / IAS**،إثراء للنشر والتوزيع ، الشراقة ، سنة 2007 ، ص457.

(2) تومي الميلود ، كحلول صورية ،**واقع المعالجة المحاسبية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي** ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي ، 06/05 ماي 2013، ص3.

(3) محمد العدوان وآخرون ، **إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث لإدارة المواد** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، سنة 2005 ، ص 178.

3. تستطيع المؤسسة الاحتفاظ بالاحتياطي من المواد والبضائع، لغرض المضاربة باستفادتها من الظروف الجيدة للشراء والبيع فقد تستغل الظروف الاقتصادية كأن تقوم بشراء المواد بأثمان منخفضة تعيد بيعها بأثمان معتدلة أو مرتفعة حسب سعر السوق في الأوقات السيئة.
4. كما تعمل المؤسسة على تشكيل المخزونات للحفاظ على سعر بعض السلع والمنتوجات في المستوى الثابت، إذا ارتفع سعر المادة فإن جهاز التخزين يقوم بطرحها في السوق لتجنب هذا الارتفاع ، والعكس عند انخفاض السعر ، تقوم المؤسسة بشرائها لإعادة بيعها في السوق بأسعار مرتفعة .
5. ضمان استمرار نشاط المؤسسة، حيث يسمح بتدفق المواد الأولية الضرورية لعملية التحويل إلى قسم الإنتاج في حالة المؤسسة الإنتاجية ، كما يسمح بإشباع طلبات الزبائن بالنسبة للمؤسسة التجارية [4].

ج. أنواع المخزونات :

توجد عدة أنواع من المخزونات تتبع طبيعة المواد والغرض والطلب وكذلك الحركة : ويمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم 2-4 : أنواع المخزونات .

حسب معيار التصنيف	النوع	الشرح
تبعا لطبيعة المواد	مخزون من المواد الأولية	المواد التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية .
	مخزون من المواد تحت التشغيل	المواد التي أجريت عليها عملية أو أكثر من العمليات الصناعية، ولكنها لا تزال في حاجة إلى إجراء عمليات صناعية أخرى حتى تستكمل العمليات مقوماتها كمنتج نهائي أو كجزء من الأجزاء المكونة له.
	المخزون من المنتجات التامة	هذا النوع من المخزون يعمل على تخفيض التوازن بين طلبات العملاء أو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة وهو عبارة عن تلك المواد التي مرت بجميع مراحل التجهيز أو التصنيع، وبالتالي تكون جاهزة للتقديم إلى المخزون.
	المخزون من المنتجات الوسيطية	هي تلك المنتجات التي خرجت من مرحلة إنتاج وتدخل في مرحلة إنتاج أخرى.

---

[4] عبد الستار محمد علي ، **إدارة الحديثة للمخازن والمشتريات (إدارة سلسلة التوريد)**، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، سنة 2001، ص19.

تبعا للغرض أو الوظيفة	المخزون الدوري	هو المخزون الذي ينتج عن عملية التجديد لتلبية الطلب على البضاعة في ظل ظروف التأكد
	مخزون الأمان	هو المخزون الذي يستعمل لمواجهة احتمال الانقطاع في المخزون الناتج عن تزايد وتيرة الاستخدام أو التأخر في مواعيد الاستلام، ويحتفظ به لمواجهة الظروف الطارئة، ولا يستخدم طالما ظل السحب من المخزون عاملا مستقرا وكانت فترة التوريد مضمونة
	المخزون المتاح	هو المخزون المتوفر بالمخازن مضافا إليه الطلبات المنتظر استلامها ناقص الكميات المخصصة والتي لم تستلم بعد لمستخدميها
	المخزون المتقادم	هو المخزون المتكون من الأصناف التي يجب التخلص منها، وفي أغلب الأحيان يتكون من العناصر المتقادمة أو التي تجاوزتها تكنولوجيا الإنتاج أو التي تم الاستغناء عنها في الاستخدام .
تبعا لطبيعة الطلب	الطلب المستقل	هو الطلب الذي يتم تحديده بناءا على العوامل الخارجية المحيطة بالمؤسسة، وذلك من خلال دراسة السوق و تقديم المبيعات باستخدام التنبؤات.
	الطلب التابع	هو طلب مشتق من الطلب المستقل و هو يمثل إحدى مكونات المنتج النهائي مثل استخدام ألواح الخشب في غرف النوم، يتطلب تحديد حجم الطلب هنا توافر العناصر الآتية : جداول إنتاج رئيسية، أي تحديد الكميات الواجب إنتاجها من المنتجات النهائية خلال فترة الخطة. فاتورة المنتج وهي الهيكل الفني للمنتج ومواصفاته تسجيلات المخزون وذلك بهدف تزويدنا بالمعلومات الضرورية،عن المخزون المتاح للاستخدام . المهل الزمنية لكل عنصر وهي تمثل فتـــرة التوريد للمواد و الأجزاء في حالة الشراء أو فترة الحصول على المواد في حالة الإنتاج وهي تتألف من وقت الانتظار ووقت الإنجاز الفعلي، وق ت التأخير،وقت إعداد الآلات
تبعا لطبيعة الحركة	المواد المصنفة بالسريعة	هي تلك المواد التي يكون معدل حركتها السنوية أكثر منها مرة.
	المواد المصنفة بالبطيئة	هي تلك المواد التي يقل معدل حركتها السنوية عن 20 مرة .
	المواد المصنفة بالمخزون النائم	هي تلك المواد التي يقل معدل حركتها السنوية عن 10 مرات
	المواد المصنفة بالمخزون الميت	تعني أن التدفقات الداخلية و الخارجية لهذه المواد تكون متقدمة خلال السنة.

المصدر : محمد الصريفي ، **التخزين الإلكتروني** ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، مصر ، سنة 2007 ، ص14.

د. دوافع الاحتفاظ بالمخزون :

على الرغم من تفاوت الأهمية المسببة لأسباب الاحتفاظ بالمخزون من مؤسسة لأخرى ومن صنف لآخر فإنه لا يمكن إجمالها في ثلاثة مجموعات رئيسية :

- **التامين و الحماية ضد المخاطر :** تظهر الحاجة إلى الاحتفاظ بالمخزون نتيجة رغبة المؤسسة في الاحتياط للظروف غير المتوقعة أو تلك التي لم تؤخذ في الحسبان عند إعداد خططها الإنتاجية و التسويقية .
- **الاستقرار و الاستمرار :** تظهر هذه المجموعة من الأسباب بوضوح أكثر في المؤسسات الصناعية عنها في المؤسسات التجارية و الخدمية، وتتعلق هذه المجموعة من الأسباب بوضوح أكثر في المؤسسة في استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة لديها بأكبر كفاءة ممكنة و تحقيق نوع من الثبات و الاستقرار النسبي في عملياتها.
- **تحقيق وفرات اقتصادية :** تعبر هذه المجموعة عن أسباب رغبة المؤسسة في تحقيق بعض المنافع الاقتصادية، سواء في شكل أرباح أو في صورة تخفيض التكاليف و الأضرار المرتبطة بالمخزون[1].

الفرع الثالث : حسابات الغير والحسابات المالية .

I. حسابات الغير Comptes de Tiers :

حسابات الغير هي مكونات المجموعة الرابعة وتشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأصول الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي الغالب ترتب مع المجموعة الخامسة .

أ. تعريف :

- يقصد بحسابات الغير الذمم (المستحقات والالتزامات) التي تنتج بموجب علاقات المؤسسة مع الأطراف الخارجية كالزبائن ، الموردون والشركاء[2] .
- هي الحسابات التي تسجل فيها الديون التي التزمت بها المؤسسة (Dettes) ، وهذه الديون تنشأ عن عمليات الاستغلال العادية التي تقوم بها المؤسسة مع الغير كالموردين مثلا. وحسابات الغير والتي تظهر في الخصوم هي حسابات ذات أرصدة دائنة[3].

- هي الحسابات التي تسجل فيها الحقوق اتجاه المدينين التي تنشأ عن عمليات الاستغلال العادية التي تقوم بها المؤسسة مع الغير، وحسابات الغير التي تظهر في الأصول تكون أرصدتها مدينة مثل: ح/411 الزبائن، ح/413 الزبائن السندات المطلوب تحصيلها[4].

ب. مكونات حسابات الغير :

يتضمن هذا الصنف عشرحسابات رئيسية والتي بدورها تتفرع إلى عدة حسابات كما هو موضح في الجدول التالي :

---

(1) عبد العزيز جميل مخيمر ، **إدارة المشتريات والمخزونات** ، الدار الجامعية المملكة العربية السعودية ، سنة 1993 ، ص177.

(2) الدكتورة صلاح ربيعة ، **مطبوعة محاضرات لمقياس المحاسبة العامة** ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية ، جامعة امحمد بوقرة بومرداس ، سنة2016-2017، ص90.

(3) مجموعة أساتذة ، **التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثانية ثانوي- شعبة تسيير واقتصاد -** ، سنة 2015 ، ص7.

(4) موقع الكتروني http://dimatop.yoo7.com>t2437-t...,4/3/ 2012,p04

الجدول رقم 2-5: مكونات حسابات الغير.

رقم الحساب	اسم الحساب
ح/40	الموردون والحسابات الملحقة.
ح/41	الزبائن والحسابات الملحقة .
ح/42	المستخدمون والحسابات الملحقة .
ح/43	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة .
ح/44	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة .
ح/45	المجمع والشركاء.
ح/46	مختلف الدائنين ومختلف المدينين.
ح/47	الحسابات الإنتقالية أو الإنتظارية .
ح/48	الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا أو المؤونات .
ح/49	خسائر القيمة لحسابات الغير.

المصدر : الرميدي عبد الوهاب، **المحاسبة المالية** ، دار الهومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2009 ، ص 152.

II. الحسابات المالية Comptes Financiers :

الحسابات المالية هي مكونات المجموعة الخامسة التي تتضمن الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية ، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى .

أ. تعريف :

- الحساب المالي هو وثيقة تستقر فيها حوصلة العمليات المحاسبية لسنة مالية ، ونقصد بالعمليات المحاسبية تقييد إيرادات ونفقات المؤسسة التي تمت خلال الفترة من الفاتح جانفي إلى واحد وثلاثون ديسمبر [1].
- الحسابات المالية هي الوثيقة الرسمية التي ترسم العمليات الحسابية المنجزة من طرف المسير المالي طيلة سنة مالية كاملة أو فترة زمنية محددة (لمؤسسة حديثة) [2].
- تعرف الحسابات المالية على أنها المعاملات التي تجريها المؤسسة وتنظمها وتجمعها تحت باب واحد ، حيث يخصص لكل نوع من العمليات صفحة أو أكثر ، وهو جدول تفصيلي تجمع فيه العمليات الخاصة بشخص واحد أو بشيء واحد ويكون هذا الشخص أحد عملاء المؤسسة أو مورديها ، ويكون الشيء قيمة معدة للتداول أو ثابتة[3].

ومن بين التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية :

- هي وثيقة تستقر فيها حوصلة العمليات المحاسبية لسنة مالية .
- العمليات المحاسبية هي تقييد إيرادات ونفقات المؤسسة التي تمت خلال الفترة من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر .
- هي وثيقة رسمية التي ترسم العمليات الحسابية المنجزة من طرف المسير المالي خلال سنة مالية كاملة .

---

(1) موقع الكتروني .https://intendanceeducation.yoo7.com,2007,p4

(2) موقع الكتروني .https://www.djelfa.info>showthread,2010,p3

(3) موقع الكتروني https://almoki.dz banta.com,29-04-2020,p8

- هي معاملات تجريها المؤسسة وتنظمها وتجمعها تحت باب واحد .
- تخصيص لكل نوع من العمليات صفحة أو أكثر .
- جدول تفصيلي تجمع فيه العمليات الخاصة بشخص واحد أو بشيء واحد.

ب. مكونات الحسابات المالية :

وتشمل هذه المجموعة جميع الحسابات المالية مثل خزينة المؤسسة كما موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 2-3: مكونات الحسابات المالية .

- **القيم المنقولة للتوظيف : إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأسمال في الأجل القصير ،وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها الكيان بغرض الحفاظ عليها باستمرار .** — ح/ 50
- **البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها : يستعمل الكيان بالنسبة لكل حساب مالي يحوزه ، تقسيما فرعيا .** — ح/51
- **الأدوات المالية المشتقة : تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات الأجل والإعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الإدارة خطرا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية خفية .** — ح/52
- **الصندوق : يسجل المبلغ النقدي الذي يقبضه أو يصرفه الكيان .** — ح/53
- **وكالات التسبيقات والإعتمادات : يسجل فيه المحررات التي يسيرها محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون والإعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان الكيان.** — ح/54
- **التحويلات الداخلية : وهو حساب عبور يستعمل لتسجيل العمليات في المحاسبة ويتم ترصيده بعد انتهاء هذه العمليات .** — ح/58
- **خسارة القيمة عن الأصول المالية الجارية : يسمح بتصحيح القيمة المحاسبية لأحد الأصول إلى قيمته القابلة للتحصيل .** — ح/59

المصدر : الطالب قورين الحاج قويدر ، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير** ، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشلف ، سنة2007-2008 ، ص51.

المبحث الثاني : نظام الرقابة المحاسبية .

المطلب الأول : الرقابة المحاسبية وآلياتها وأسباب ضعفها.

الفرع الأول : الرقابة المحاسبية Accounting Control .

يمثل نظام الرقابة المحاسبية الوجه الثاني لنظام الرقابة الداخلية . ويتضمن هذا النظام الإجراءات المختلفة الهادفة إلى حماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.

أ. تعريف الرقابة المحاسبية :

- تتمثل في جميع الإجراءات و القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، أساليب حماية الأصول من التلف و الضياع و الإسراف المتمثلة في النظام المحاسبي المتبع و الدفاتر و السجلات المالية، هذا بهدف حماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتحقيق دقة البيانات المحاسبية و المالية التي يمكن الاعتماد عليها[1].
- وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها [2].
- هو إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها ، وتتبع عمليات صحة وتسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية[3].

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية :

- ✓ تعتمد من قبل الجهة التي تتعامل مع العمليات المالية كصرف الرواتب بالشيكات.
- ✓ كلما تعقدت عملية حفظ القيود وزادت تكلفة إعداد العناصر الرقابية اتسعال مجال القصص لنظام الرقابة الداخلية .
- ✓ كما أن اختيار الهيكل المناس ــب لنظام الرقابة يؤدي إلى التقليل من الأخطاء المقصودة وغير المقصودة [4].

ب. أهداف الرقابة المحاسبية :

تختص الرقابة المحاسبية بالعمل على تحقيق الهدفين الأول والثاني من أهداف الرقابة الداخلية، أي حماية أصول المنشأة من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام وضمان دقة البيانات المحاسبية من خلال الحد من وقوع عمليات الغش والأخطاء واكتشافها في حالة حدوثها وبالتالي تصحيحها.

ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية هذين الهدفين يجب اتخاذ الإجراءات الرقابية الآتية :

- ✓ تنفيذ العمليات يتم وفقا للقرارات الإدارية أي التأكد من التصريح بالعملية .

---

(1) أنور مصطفى حسن ، **تصميم نظام ترميز الموجودات الثابتة بما ينسجم ونظام إحصاءات مالية الحكومة (GFC)** ، (دراسة تطبيقية في الكلية التقنية الإدارية)، ع 35 ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة بغداد ، سنة 2013 ، ص 317.

(2) الطالبة جدي سمراء، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية لمؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، (دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتورة في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، سنة2016-2017، ص12.

(3) محمد السيد سرايا ، شحاتة السيد شحاتة ، محمد إبراهيم راشد ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، سنة 2013 ، ص16.

(4) ثناء علي القباني ، **الرقابة المحاسبية بين النظامين اليدوي والآلي** ، الدار الجامعية ، مصر ، سنة 2005 ، ص 15-16.

- ✓ العمليات التي تسجل بالدفاتر عمليات حقيقية قد حدثت بالفعل ولها ما يؤديها من المستندات (وهو ما يعرف بالوجود أو الحدوث)
- ✓ العمليات المسجلة بالدفاتر هي كل العمليات التي حدثت، أي التأكد من أن كل العمليات التي حدثت قد تم تسجيلها (وهو ما يعرف بالاكتمال أو الشمول).
- ✓ القيم التي تسجل بها العمليات هي القيم الصحيحة (وهو ما يعرف بصحة التقييم)
- ✓ العمليات تسجل بالدفاتر بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وهو ما يعرف بصحة العرض والإفصاح).
- ✓ اقتناء الأصول والتصرف فيها يتم وفقا لاعتماد الإدارة (التأكد من التصريح بالعملية)
- ✓ الأصول المسجلة بالدفاتر هي الأصول الموجودة فعلا في حيازة المنشأة (أي التأكد من الوجود والملكية)[1].

ج. خطوات الرقابة المحاسبية :

تعتمد الرقابة المحاسبية في سبيل تحقيق أهدافها على الخطوات التالية :

- ⇦ التوصيف الوظيفي الواضح وتحديد المسؤوليا ت بحيث لا ينفرد شخص معين بتنفيذ عملية بكاملها وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات التي تتعلق بالإنتاج أو بتخزين الممتلكات .
- ⇦ اعتماد عملية التعليمات بواسطة أشخاص مسؤولين ، واعتماد قيود التسوية ، وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص مفوضين .
- ⇦ إتباع طريقة القيد المزدوج في قيد العمليات ووجود دورة مستندية لكل نشاط من أنشطة المنشأة .
- ⇦ استخدام الحسابات الإجمالية مثل حساب إجمالي المدينين وحساب إجمالي الدائنين .
- ⇦ وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ماتم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة .
- ⇦ إعداد كشوف مطابقة رصيد المصرف بشكل دوري ، وعمل مذكرات التسوية وقيودها في أوقاتها المحددة.
- ⇦ إرسال مصادقات العملاء ، ومطابقة كشوف الموردين .
- ⇦ إتباع نظام الجرد المستمر ، وإجراء جرد دوري مفاجئ من حين لآخر لمطابقة أرصدة بطاقات الصنف مع الكميات الموجودة فعلا[2].

الفرع الثاني : آليات الرقابة المحاسبية .

الرقابة الداخلية المحاسبية هي عبارة عن اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، وتتبع عمليات صحة وتسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية ومن أهم آلياتها ما يلي :

- ✓ استخدام نظام الجرد المستمر.
- ✓ عمل موازين المراجعة بصفة دورية .
- ✓ استخدام نظام المصادقات.
- ✓ استخدام نظام القيد المزدوج.
- ✓ إعداد مذكرة تسوية البنك وبشكل دوري ومنتظم ولفترات قصيرة.

---

(1) محمد الفيومي ، إبراهيم المليجي ، آمال الصباغ ، **المراجعة علما وعملا**، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ، سنة 2015 ، ص 114-115.

(2) السيد محمد ، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث ، الإسكندرية ، سنة2008 ، ص 86.

- ✓ تكليف أشخاص بإعداد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء خلاف من يقوموا بعمل قيود يومية.

ا. الجرد وميزان المراجعة:

1. الجرد : Inventory

أ. تعريف

هناك عدت تعاريف للجرد يمكن اختصارها في النقاط الآتية:

- ☜ الجرد هو عملية مالية و محاسبية تقوم بها المنشأة في نهاية السنة المالية بعد الانتهاء من إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة و قبل إعداد القوائم المالية وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة إضافة إلى تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية تلك السنة المالية[1].
- ☜ الجرد هو مجموعة العمليات التي تتمثل في حصر الأصول و خصوم المؤسسة عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد، استنادا على عمليات الرقابة المادية و إحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل 12 شهر(عادة عند قفل السنة المالية)[2].
- ☜ هو مجموع العمليات المتمثلة في حصر كل أصول و خصوم الكيان عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد[3].

ب. **أهداف الجرد :**

يمكن تلخيص أهداف القيام بعملية الجرد فيما يلي:

1. تحديد مقدار صافي الربح الفعلي للمنشأة عن سنة مالية معينة.
2. تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة في نهاية تلك السنة المالية .
3. الوصول إلى الأرصدة الفعلية للأصول(الموجودات) وكذلك الأرصدة الفعلية للالتزامات (المطلوبات).
4. التثبت من صحة الحسابات و الأرقام الواردة في ميزان المراجعة.
5. إجراء المعالجة المحاسبية للفروق بين القيم الدفترية و القيم الحقيقية لبعض الحسابات وذلك عن طريق إجراء قيود التسويات الجردية اللازمة[4].

ج. **أنواع الجرد :**للجرد نوعان هما:

❋ **الجرد المادي:**

هو فحص مادي أي معاينة و إثبات لمختلف عناصر الأصول و خصوم الكيان، وإحصاء للوثائق الثبوتية، وقد نصت المادة 14 من القانون 07-11 على ذلك :(تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم و القيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقة لهذه الأصول و الخصوم).

---

(1) رضوان محمد العناتي ، **المحاسبة المالية المتوسطة** ، الطبعة الأولى ، دار تسنيم للنشر والتوزيع ، كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية ، جامعة البلقاء التطبيقية ، سنة2006 ، ص33.

(2) خضر علاوي ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF**، الصفحات الزرقاء ، الجزائر ، سنة2014 ، ص376.

(3) الأساتدة قايدي بن علي ، بن حجلة محمد ، طاهر جبور امحمد ، **أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، سلسلة بوابة التسيير والاقتصاد ، مكتبة الرشاد للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2013 ، ص 7.

(4) الطالب شاشو شريف، **تسوية أعمال الجرد حسب النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2017-2018، ص25.

❋ **الجرد المحاسبي :** هذا النوع من الجرد يقوم به الكيان، من أجل المقارنة بين الجرد المادي ، وبين ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، بهدف القيام بالتسويات المختلفة وتصحيح الأخطاء،حيث يمكن من تحديد كل عناصر في الشق المادي، والغير موجودة في الشق المحاسبي من خلال الوثائق الثبوتية، والعكس بالعكس[1].

الجدول رقم 2-6 : يوضح بطاقة الجرد

الرقم التسلسلي	تاريخ التسجيل الجردي	التعيين	العدد	سعر شراء الوحدة	القيمة الإجمالية
..../....	...../.../...	.....	.....	.....دج	.....دج
..../....	...../.../...	.....	.....	.....دج	.....دج

المصدر : بن لطرش ، **محاضرات أعمال نهاية الدورة** ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بن يحي الصديق جيجل ، سنة 20-07-06 ، ص 21.

2. ميزان المراجعة Trial Balance :

أ. تعريف:

هناك عدت تعاريف ويمكن الاختصار على أهمها

☜ ميزان المراجعة أداة للرقابة و التأكد من صحة المعلومات و الحسابات، كما يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ. ويتم إعداده على مرحلتين:

1. ميزان المراجعة قبل الجرد. 2- ميزان المراجعة بعد الجرد[2].

☜ يعرف ميزان المراجعة بأنه" قائمة بكل الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ و الأرصدة الخاصة بها ، ويطلق على ميزان المراجعة المعد بعد إجراء وترحيل قيود الإقفال مباشرة(ميزان المراجعة المعدل) كما يطلق على ميزان المراجعة المعد بعد إجراء و ترحيل قيود الإقفال مباشرة(ميزان المراجعة بعد الإقفال)[3].

☜ هو وثيقة تجمع جميع الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ مرتبة ، وتأخذ بالنسبة لكل حساب مجموع المبالغ المستحقة في الجانب المدين والمبالغ المسجلة في الجانب الدائن والرصيد [4].

ب. أنواع ميزان المراجعة :

❋ **ميزان المراجعة بالمجاميع**: ويشمل المجاميع المدينة، المجاميع الدائنة، اسم الحساب، رقم صفحة الأستاذ.

❋ **ميزان المراجعة بالأرصدة :** ويشمل الأرصدة المدينة، الأرصدة الدائنة، اسم الحساب، رقم صفحة الأستاذ.

---

(1) الطلبة أنيس هزلة ، نوفل سواكر ، آمال مجيدي، **المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية** ، (دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية ERGR وحدة الوادي)،مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، سنة 2017-2018، ص 20-21.

(2) حواس صلاح ،**المحاسبة العامة** ، (دروس ، مواضيع ومسائل محلولة)،غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2008 ، ص 19.

(3) الفاتح أمين عبد الرحيم ، حسن محمد الطاهر خليفة ، **المحاسبة المالية** ، (مدخل عملي – أساليب عملية) ، الطبعة الأولى ، مكتبة الرشد للنشر والتوزيع ، سنة 1435 هـ- 2014 م ، ص134.

(4) بوستة انيس عبد الرحيم ، **تقييم العمليات المحاسبية الختامية في المؤسسة** ، (دراسة حالة متيجي للمطاحن GMD)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2016-2017 ، ص41.

❋ **ميزان المراجعة بالمجاميع و الأرصدة معا** : ويشمل النوعين السابقين معا[1].

ج. أهداف ميزان المراجعة :

- اكتشاف الأخطاء فعدم توازن ميزان المراجعة يعتبر مؤشرا مبكرا لوجود خطأ يتعين اكتشافه قبل إعداد القوائم المالية.
- التأكد من صحة الإجراءات و الأعمال الحسابية و المحاسبية حيث تمر العمليات المالية بمراحل مختلفة قبل الوصول إلى مرحلة إعداد ميزان المراجعة فإن توازنه يعتبر دليلا مبدئيا على صحة إجراءات التسجيل، الترحيل، الترصيد، الجمع، الطرح ، النقل.
- يعتبر إعداد ميزان المراجعة خطوة ضرورية و أساسية من أجل إعداد الحسابات الختامية التي تبين نتيجة الأعمال و المركز المالي[2].

الجدول رقم2-7: يوضح نموذج لميزان المراجعة.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		المدينة	الدائنة	المدينة	الدائنة
	المجاميع				

المصدر : عيادي محمد أمين، **تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة** ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،سنة2004،ص06

II. نظام المصادقات ونظام القيد المزدوج :

1. نظام المصادقات Authentication System :

أ. تعريف :

- هي شكل من أشكال الشهادات أو الإقرارات ، تصدر من الشركة وتحت إشراف مدقق الحسابات ، يقر فيها المدين أو الدائن بصحة أو عدم صحة الرصيد الخاص به الناتج عن تعامله مع الشركة فيها تاريخ معين ، ويتم إرسال الرد إلى مدقق الحسابات مباشرة[3].
- هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها ، يحصل عليها مدقق الحسابات من داخل المؤسسة أو من خارجها لتدعيم الفحص الذي قام به[4].

---

(1) رضوان محمد العناتي ، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها** ، الجزء الثاني ، الطبعة الثالثة ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، كلية السلط ، جامعة البلقاء التطبيقية ، سنة 2003 ، ص12.

(2) الطالب كافي محمد ، لقواق خالد ، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي** ، (دراسة حالة مديرية سونلغاز "وحدة البويرة ")، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة آكلي محند أو الحاج البويرة ، سنة 2014-2015 ، ص 31.

(3) مسعد محمد فضل وخالد راغب الخطيب ، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات** ، الطبعة الأولى ، دار الكنوز المعرفة العلمية ، عمان الأردن ، سنة 2009 ، ص168.

(4) بوقابة زينب ، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الآداء في المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، سنة 2011 ص 54.

ب. الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لتلاقي التلاعب عند استعمال المصادقات هي :

- يجب أن تصدر المصادقات للغير من إدارة المشروع نفسه.
- يجب أن يشرف المدقق أو نائبه على عملية إعداد هذه المصادقات و إرسالها للغير
- يجب أن تقوم إدارة المشروع بأخطار من ترسل إليهم المصادقات.
- يجب دراسة الردود من حيث الموافقة أو الاعتراض
- كتابة عبارة(يعاد للمرسل إذا لم يسلم للمرسل إليه) على المغلف[1].

ج. أنواع المصادقات :

- **مصادقات إيجابية Positive confirmations :** وهنا يطلب من العميل أو المورد إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة.لذلك يتوقع الرد في الحالتين (الخطأ والصواب) ولهذا سميت بالمصادقات الإيجابية .

- **مصادقات سلبية Négative confirmations :** وهنا يطلب من العميل أو المورد إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين بالمصادقة فقط . ولذلك يعاب على هذا النوع اعتبار عدم الرد صحة ومطابقة للرصيد ، إذ لا يستطيع المدقق الجزم بذلك حيث قد يكون عدم الرد نتيجة عدم اهتمام العميل أو المورد بالرد .

- **مصادقات عمياء Blind confirmations :** وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في خطاب المنشأة إلى المرسل إليه ، وإنما يطلب من العميل أو المورد إقرار كتابي بهذا الرصيد في دفاتره . ولهذا يفضل هذا النوع من المصادقات على سابقيه[2].

2. نظام القيد المزدوج Double Entry System :

أ. تعريف :

- القيد المزدوج طريقة لإمساك الدفاتر تأخذ في الاعتبار حقيقة أن لكل عملية مالية طرفان الأول هو الطرف الذي أعطى القيمة والثاني هو الطرف الذي أخذ هذه القيمةأو تسلمها ، أو شيء يمكن تحديد قيمها بالنقود ويترتب على ذلك القيام بتسجيل الأثر على كلا الطرفين [3].
- هو نظام لتسجيل الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة ، يستمد جذوره من نظرية التبادل الإنساني الذي يكمن في أن الإنسان بطبعه الفطري يميل إلى تجميع الثروات وذلك لتقدم له منافع مستقبلية ، ولكي يحصل على تلك المنافع في ظل الظروف التبادلية العادية لابد له إما التنازل عن منفعة يملكها أو يقدم تضحيات مستقبلية[4].

ب. **شروط القيد المزدوج :**

يشترط في القيد المزدوج تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطرا ف المدينة ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة ويتم ذلك من خلال :

---

(1) زهير الحدرب ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار البادية ناشرون وموزعون عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2010م -1431هـ ، ص119.

(2) خالد أمين عبد الله ، **تدقيق الحسابات** ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، القاهرة ، سنة 2014، ص 265.

(3) حافظ سعيد الحسن ، **المحاسبة المالية وأهدافها (تطبيقات عملية)**، مركز المقتصد للتدريب المالي والمصرفي ، سنة 2001، ص 8.

(4) نوال بن صالح ، **النظام المحاسبي** ، ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الملك سعود السعودية ، سنة 2018 ، ص10.

- توضيح تكوين نتيجة إدارة المؤسسة .
- مراقبة حسابية لتسجيل المحاسب الذي يخص مجموع الحسابات المدينة ومجموع الحسابات الدائنة [1].

ج. أنواع القيد المزدوج :

القيد البسيط Simple entry : وهو القيد الذي يتضمن جانبه المدين (الأخذ) حسابا واحدا وجانبه الدائن (العاطي) حسابا واحدا فقط ومثال ذلك :

من ح / .....
إلى ح / .....

القيد المركب Compound entry : وهو الحساب الذي يتضمن أحد جانبيه أو كلاهما أكثر من حساب وهناك ثلاثة أنواع نوردها فيما يلي[2]:

النوع الأول	النوع الثاني	النوع الثالث
القيد المركب من الجانب المدين	القيد المركب من الجانب الدائن	القيد المركب من الجانبين
من ح/المذكورين ح / ..... ح / ..... إلى ح /	من ح / ..... إلى ح / المذكورين ح / ..... ح /	من ح/المذكورين ح / ..... ح / ..... إلى ح / المذكورين ح / ..... ح / .....

د. قاعدة القيد المزدوج :

تقوم قاعدة القيد المزدوج على أساس أن لكل عملية مالية طرفين متساويين في القيمة ومختلفين في الاتجاه . أي جانبين متساويين " مدين " و"دائن" ، فالمدين : هو الذي أخذ أي حصل على المنفعة ، فالدائن : هو الذي أعطى المنفعة [3].

III. التقارب البنكي وقيود التسوية .

1. التقارب البنكي Banking Convergence :

أ. تعريف :

التقارب البنكي هو على شكل وثيقة داخلية تنجز من طرف المؤسسة تقوم بإعدادها في نهاية كل شهر بغرض تحديد الرصيد الحقيقي لحسابها البنكي من خلال تسوية رصيد حساب البنك لدى المؤسسة

---

(1) موقع الكتروني : https://almohasben .com>...11-10-2016 ,p5

(2) ميرائيل الدين مصطفى الخداش ، وليد زكريا صيام ، عبد الناصر ابراهيم نور ، **أصول المحاسبة المالية** ، الطبعة 2 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، سنة 1998 م- 1419 هـ ، ص 68.

(3) سليمة طبابيية ، **النظرية المحاسبية** ، الطبعة الأولى ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)،الأردن ، سنة 2016 ، ص40

وتظهر مختلف التعديلات والتصريحات التي أجريت على الحسابين للوصول إلى الرصيد الحقيقي للبنك ثم يتم تسجيل قيود التسوية اللازمة في حالة عدم تطابق الرصيدين في يومية المؤسسة[1].

- هو وثيقة تظهر كل من حساب البنك في دفاتر المؤسسة وحساب المؤسسة في دفاتر البنك ، كما تظهر مختلف التعديلات التي أجريت لمقاربة الحسابين للوصول إلى أرصدة متساوية لدى المؤسسة ولدى البنك[2].
- هو مذكرة تسوية البنك والتي تعد في نهاية كل شهر حيث يتم البدء برصيد كشف حساب البنك والوصول به إلى الرصيد الدفتري لحساب البنك وذلك للتأكد من صحة العمليات البنكية التي قامت بها الشركة والمدرجة لكشف حساب البنك[3] .

ب. **مبدأ تقابلية الحسابات :**

نقول عن حسابين أنهما متقابلين (متبادلين) إذا كانا مفتوحين في محاسبتين مختلفتين ويسجلان نفس العمليات ولكن بطبيعة مختلفة مثل :

- حساب الزبون لدى المورد وحساب المورد لدى الزبون .
- حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك[4].

ج. إعداد حالة التقارب :

في غالب الأحيان لايتطابق في تاريخ الجرد رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد حساب المؤسسة لدى البنك المرسل ضمن كشف البنك وذلك بسبب :

المصدر : موقع الكتروني https://www.startimes.com , p1

---

[1] فداوي أمينة ، **مطبوعات محاضرات في المحاسبة المعمقة** ، كلية العلوم الأقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ، سنة 2016-2017،ص41

[2] بن ربيع حنيفة ، **مطبوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة (المقاربة البنكية – جرد التثبيتات – المؤونات وتدني القيم)**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،جامعة الجزائر 3 ابراهيم سلطان شيبوط ، سنة 2018-2019 ، ص2.

[3] موقع الكتروني : https://specialites.com 18-09-2016, p6

[4] موقع الكتروني www.onfed.edu.dz 23-12-2017,p3

هذه العمليات لا تعلم بها المؤسسة إلا عند استلام كشف الحساب البنكي من البنك.

بالإضافة إلى كل هذا قد تحدث أخطاء في تسجيل المبالغ من أحد طرفين المؤسسة أو البنك.

من أجل تسوية حساب البنك لدى المؤسسة يتم إعداد حالة التقارب البنكي وهي وثيقة داخلية تنجز من أجل مطابقة رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد حساب المؤسسة لدى البنك من خلال :

- التسجيل في حساب البنك لدى المؤسسة الرصيد قبل الجرد بالإضافة إلى العمليات الموجودة على كشف البنك والتي لم تسجلها المؤسسة.
- التسجيل في حساب المؤسسة لدى البنك الرصيد المرسل في كشف البنك بالإضافة إلى العمليات التي سجلتها المؤسسة وغير المسجلة في كشف البنك.

بعد هذه التسجيلات في الحسابين يصبح رصيدهما متساوي [1].

الجدول رقم 2-8 : التقارب البنكي .

حساب البنك لدى المؤسسة	حساب المؤسسة لدى البنك

البيان	المدين	الدائن	البيان	المدين	الدائن
رصيد قبل الجرد رصيد بعد الجرد			رصيد قبل الجرد رصيد بعد الجرد		
المجموع			المجموع		

المصدر : من إعداد الطالبتين

2. قيود التسوية Adjusting Entries :

أ. تعريف :

- هي قيود يومية و عادة ما تقدم في نهاية الفترة المحاسبية لتخصيص الإيرادات و المصروفات للفترة التي وقعت فيها فعلا[2].
- هي قيود عملية تعديل وتسوية لحسابات **الإيرادات والمصروفات** ، ونقصد بتعديل وتسوية أي استكمال دورة هذه الحسابات دفتريا [3].

ب. أنواع قيود التسوية :

معظم قيود التسوية تندرج تحت خمسة أنواع هي :موضحة في الشكل التالي :

---

(1) المفتشان العزازي محمد ، بلعور بوعلام ، **التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثالثة ثانوي – شعبة تسيير واقتصاد** ، سنة2011-2012 ، ص86-87.

(2) موقع الكتروني http://ar.m.wikipedia.org,p02

(3) موقع الكتروني kmohasba.blogspot.com>blog-post,11-10-2010,p1

الشكل رقم 2-4 : أنواع قيود التسوية .

المصاريف المستحقة : هي المصاريف التي استحقت عليك ولم تقوم بدفعها حتى الآن ومثال عليها :فوائد القروض المستحقة مرة واحدة في السنة، تظهر المصاريف المستحقة في قائمة المركز المالي كحساب ذمم دائنة

المصاريف المدفوعة مسبقا: هي المصاريف التي تم دفعها لكن لم تحصل المنفعة منها بعد مثال: إذا قمت بالدفع المسبق لتأمين سنة واحدة فهذا يعتبر مصروف مدفوع مقدما، تظهر المصاريف المدفوعة مسبقا في قائمة المركز المالي على أنها أصول للشركة .

الإيرادات المستحقة: هي الإيرادات التي استحقت لك لكن لازالت تنتظر حتى يتم قبضها نقدا، وتظهر هذه الإيرادات بالقوائم المالية كحساب ذمم مدينة من حسابات الأصول.

الإيرادات المؤجلة:هي الإيرادات التي قمت باستلامها من العميل مقدما ولم تنته من العمل بعد و تظهر في قائمة المركز المالي كالتزام على الشركة.

المعاملات غير نقدية: تمثل المصاريف و الاحتياطات التي ليس لها أي تأثير نقدي على عملك، يعتبر الاستهلاك و مخصص الحسابات المشكوك بتحصيلها عبارة عن مثالين متعارف عليهما للنفقات الغير نقدية.

المصدر: موقع الكتروني http://www.quickbooks.alnada.org,02/04/ 2020,p05

ج. **مراحل قيود التسوية :** يمكن تلخيصها في الشكل الآتي :

الشكل رقم 2-5: مراحل قيود التسوية .

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة

1 -تسوية الأعباء :

➢ **الأعباء الواجبة الدفع :**

وهي أعباء استهلكت خلال دورة ولكن لم تسجل فواتيرها عند انجاز الجرد بتاريخ 12/31/.... وعليه يجب أن تحمل إلى الدورة الجارية ومن أمثلتها:

- الضرائب واقتطاعات الضمان الاجتماعي التي تعود إلى الدورة الحالية ولكن سيتم دفعها خلال الدورة القادمة.
- الخدمات المقدمة من الغير و التي لم تدفع قيمتها حتى تاريخ 12/31.... ولم تسجل من قبل.
- فوائد القروض العائدة للدورة الجارية و التي ستدفع خلال الدورة القادمة.

- المواد المستهلكة مثل الكهرباء و الغاز والهاتف و الماء المتعلقة بالأشهر الأخيرة من الدورة الجارية والتي ستصل فواتيرها خلال الدورة القادمة فهذه المواد يتم تقدير تكلفتها وتسجيلها استنادا إلى فواتير الأشهر السابقة.

➢ **الأعباء المقيدة سلفا :**

وهي أعباء تتعلق بالدورة اللاحقة لكن سددت خلال الدورة وبتطبيق مبدأ استقلالية الدورات وضرورية تحميل كل دورة بأعبائها يتم إجراء التسوية في 12/31/.... للمبلغ المتعلق بالدورة اللاحقة.

2 -تسوية حساب المشتريات :

- **مخزون لدى الغير :** وهو حالة استلام لفاتورة الدورة غير أن البضائع أو المواد و اللوازم لم تستلم بعد عند انجاز الجرد وعليه يتم ترصيد حساب المشتريات بجعله دائنا وحساب 37 مخزون لدى الغير مدينا
- **فواتير قيد الاستلام :** وهي حالة استلام المؤسسة خلال الدورة بضائع أو مواد ولوازم مشتريا ت ويتم إدخالها بوصل إدخال دون استلام الفاتورة عند انجاز الجرد وعليه في نهاية الدورة يرصد حساب المشتريات بجعله مدينا و حساب 538 فواتير قيد الاستلام دائنا.
- **حسومات ستمنح :** وهي تخفيضات تمنح من قبل المؤسسة لزبائنها عن حجم الكمية المباعة وعن مبلغ مجموع عملية الدورة غير أن الفاتورة لم تحرر بعد في تاريخ الجرد.

3 -تسوية حساب المبيعات :

- **فواتير قيد التحرير:**

وهي حالة تسليم البضائع أو المنتجات التامة للزبائن إلى أن الفاتورة الخاصة بها في نهاية الدورة لم تحرر بعد وعليه يستعمل حساب 478 فواتير قيد التحرير لتسوية قيمة المبيعات.

4 -تسوية حساب النواتج :

⇦ **نواتج مقيد سلفا :**

هي نواتج سجلت خلال الدورة غير أن جزءا منها يتعلق بالدورة القادمة و عليه في نهاية الدورة يتم تخفيظ الجزء المتعلق بالدورة القادمة من خلال جعل حساب النواتج المعني مدينا وحساب 578 نواتج مقيدة سلفا دائنا.

⇦ **حسومات ستكتسب :**

وهي تخفيضات تستفيد منها المؤسسة على حجم الكمية المشتريات أو مبلغ مجموع عمليات الشراء المتعلقة بالدورة غير أن الفاتورة لم تصل بتاريخ الجرد.

⇦ **نواتج واجبة القبض :**

هي النواتج التي تحصلت عليها المؤسسة ولكنها لم تسجلها بسبب عدم حصولها على المستند المحاسبي الذي يثبت ذلك ومن أمثلتها فوائد القروض الممنوحة للغير و العائدة للدورة[1].

---

(1) موقع الكتروني www.onefd.edu.dz

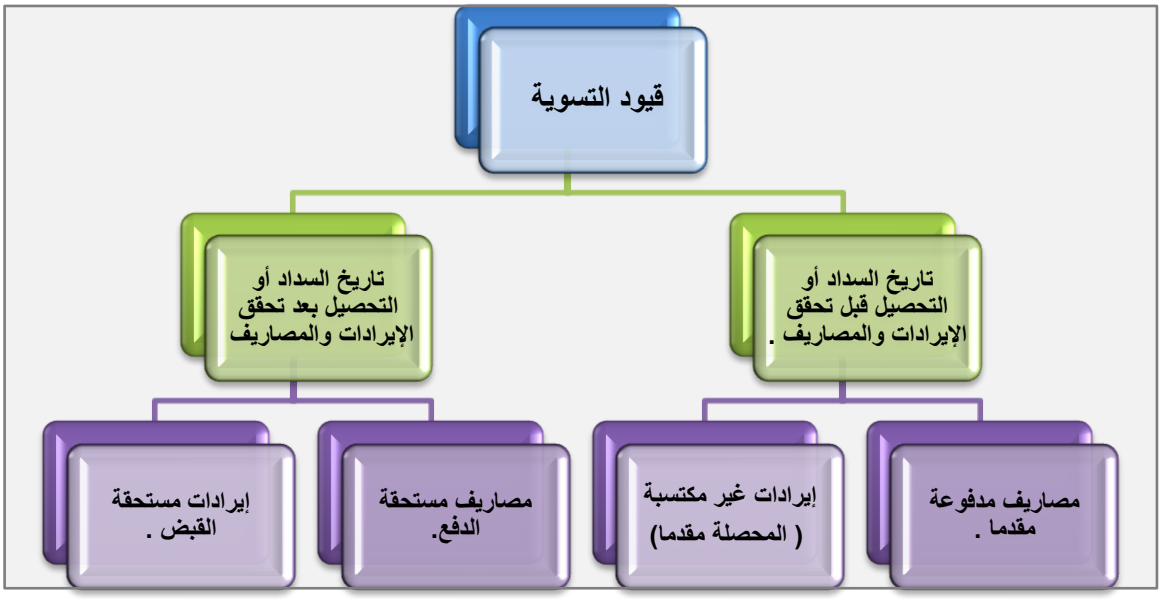
د. **أهداف قيود التسوية :**

⇦ تهدف قيود التسوية في نهاية كل فترة إلى تسجيل تلك العمليات الداخلية التي لا تمثل عمليات خارجية تبادلية بين المنشأة و الأطراف الخارجية وذلك بغرض الوصول إلى القيم الواجب ظهورها في القوائم المالية على الوجه الصحيح، ولذلك لا تتوفر مستندات بين المنشأة و الأطراف الخارجية عن تلك التسويات و إنما يمكن الاستدلال عليها من تحليل الحسابات في نهاية الفترة، ويلاحظ أيضا أن قيود التسويات لا تستخدم لإثبات العمليات الخارجية التبادلية إذ أن تلك العمليات تثبت بموجب إجراءات تسجيل العمليات العادية خلال الفترة.

⇦ فبموجب التسويات القيدية يتم تحميل الفترة المالية بالإرادات و المصروفات التي تحققت فيها وذلك بموجب قيود يتم تسجيلها في نهاية الفترة تدعى قيود التسوية وهي ما تتطلبه عملية إعداد القوائم المالية، إذ تهدف قيود التسوية إلى إجراء تعديل لأرصدة الحسابات الظاهرة في ميزان المراجعة التي تحتاج إلى تعديل مما يتم إظهار أرصدة الحسابات بالقوائم المالية بعد إجراء التعديلات بالقيم المعدلة[2].

ه. **متطلبات قيود التسوية :**

- نستخدم قيود التسوية لتطبيق كل من مبدأ الاعتراف بالإيراد ومبدأ المقابلة.
- هي القيود التي تصحح أرصدة حسابات الأصول والمطالب وما يقابلها من حسابات الإيرادات والمصاريف في نهاية الفترة المحاسبية .
- يتم عمل قيود التسوية عند إعداد القوائم المالية أو في نهاية الفترة المحاسبية .
- نحتاج إلى قيود التسوية بسبب ما يلي :
  - وجود بعض العمليات المالية التي لا يتم تسجيلها بشكل يومي ، مثل : الرواتب الشهرية .
  - وجود بعض المصاريف التي لم يتم تسجيلها في الفترة المحاسبية بسبب أنها تتحقق مع مرور الزمن ، مثل : الإيجار والتأمين.
  - وجود عمليات مالية غير مسجلة في الفترة المحاسبية التابعة لها ، مثل : تأخر وصول فاتورة الخدمات الاستشارية لفترة محاسبية لاحقة .



---

(2) نضال عبد الله ياسين المالكي، **محاضرات المحاسبة المتوسطة**، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة وارث الأنبياء ،العراق،سنة 2019/2018 ،ص1

- نلاحظ أنه عندما يكون تاريخ السداد أو التحصيل قبل تحقق الإيرادات والمصاريف ينتج لدينا مصاريف مدفوعة مقدما أو إيرادات غير مكتسبة ، والمقصود بذلك أننا ندفع مبلغ المصاريف لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، وبالنسبة للإيرادات غير المكتسبة فالمقصود أننا نستلم مبلغ هذا الإيراد في فترة محاسبية تسبق فترة تقديم الخدمات للزبائن .
- أما عندما يكون تاريخ السداد أو التحصيل بعد تحقق الإيرادات والمصاريف فينتج لدينا مصاريف مستحقة الدفع أو إيرادات مستحقة القبض، والمقصود بذلك أن يكون المصروف متحقق في فترة محاسبية ولم يتم السداد في نهاية تلك الفترة (أي يتم السداد في فترة لاحقة)،وبالنسبة للإيرادات مستحقة القبض فالمقصود أننا نقوم بتقديم الخدمات للزبائن في فترة محاسبية ثم نقوم بتحصيلها في فترة محاسبية لاحقة .

إن قيود التسوية تؤثر في حسابين أحدهما مصروف أو إيراد والأخر أصل أو التزام .

- **المصاريف المدفوعة مقدما :** تعتبر المصاريف المدفوعة مقدما من الأصول وذلك بسبب عدم تحقق المنفعة في نفس فترة السداد وإنما تتحقق في فترة أو فترات محاسبية لاحقة.أي أننا بالسداد الآن ونستفيد من الخدمات في المستقبل .
- **الإيرادات غير المكتسبة (المحصلة مقدما) :** تعتبر الإيرادات غير المكتسبة من الالتزامات (الخصوم) بسبب تحصيلها مقدما في فترة تسبق فترة تحقق الإيراد. أي أننا نحصل مبلغا من الزبائن مقدما في فترة محاسبية ثم نقوم بتقديم الخدمات لهم في فترة محاسبية لاحقة.
- **المصاريف المستحقة الدفع :** تعتبر المصاريف المستحقة الدفع من الالتزامات وذلك بسبب تحقق المصروف في فترة محاسبية مع عدم سدادها في نفس الفترة ، أي أننا ندفع الالتزام في فترة محاسبية لاحقة .
- **الإيرادات المستحقة القبض :** تعتبر الإيرادات المستحقة القبض من الأصول وذلك بسبب تحقق الإيراد في فترة محاسبية تسبق فترة التحصيل، أي أننا قدمنا للزبائن الخدمات وسنقوم بتحصيلها في فترة لاحقة.إن الإيرادات المستحقة القبض تنشأ في العقود التي تمتد لأكثر من فترة محاسبية ولا يكون باستطاعة الشركة إصدار فواتير جزئية او دورية وذلك حتى الانتهاء من كامل العمل تماما [1].

الفرع الثالث : أسباب ضعف نظام الرقابة المحاسبية .

يمكن تحديدها بالنقاط الآتية :

- قلة البرامج التدريبية لتأهيل وتطوير قدرات ومهارات الموارد البشرية مما ينعكس على الأداء والإنتاجية .
- انخفاض مستويات الدخل وقلة الحوافز والمكافئات للمتميزين مما يفسح المجال لانتشار ظاهرة الفساد والتواطؤ مع المنتسبين غير الأكفاء.
- الأمية المعلوماتية وضعف الاستفادة من التكنولوجيا رغم توفرها وذلك يعد أكبر تحديات متطلبات تطوير نظام الرقابة الداخلية .
- ضعف التخطيط الفعال لأداء أعمال الرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتصحيح المخالفات.
- عدم تحديد الصلاحيات المالية والإدارية بشكل واضح وإساءة التصرف بالصلاحيات أو تفويض الصلاحيات إلى أشخاص ليس لديهم خبرة أو وعي مالي متكامل.
- عدم تنظيم طلبات الحاجة بالمواد المراد شراؤها من الأسواق المحلية والتأكد من عدم توفرها في مخازن المؤسسة قبل الشراء.

---

[1] موقع الكتروني :https://www.arabstutors.com>adjist.., ، 2020 07- 25 P6:

- لم يتم العمل بنظام البديل وإصدار أوامر إدارية بتكليف بعض الموظفين للقيام بأعمال الموظفين الآخرين عند تمتعهم بالإجازة أو تغيبهم عن العمل .
- عدم قيام المؤسسة بالتأمين على الموظفين من ذوي الحيازة النقدية والمخزنية ضد خيانة الأمانة ،خلافا لقانون التأمين على المسؤولية الشخصية لموظفي دوائر الدولة والقطاع العام ، فضلا عن قيام المؤسسة بالتأمين على مجوداتها الثابتة ضد مخاطر الحريق والسرقة المحتملة .
- عدم صحة وسلامة البيانات المحاسبية والمعلومات المطلوبة بالمنشأة.
- ضياع أصوب المنشأة أو تعرضها للتلف وسوء الاستخدام.
- تسجيل العمليات في سجل خاطئ لعدم وجود مستندات مرقمة مسبقا
- احتمال تواطؤ بعض الموظفين في القيام بالتلاعب أو الإخفاء لبعض الأخطاء[1].

المطلب الثاني : مميزات الرقابة المحاسبية والفرق بين آلياتها .

الفرع الأول : مميزات الرقابة المحاسبية والفرق بين الرقابة المحاسبية والرقابة الحسابية .

أ. مميزات الرقابة المحاسبية :

يمكن تلخيصها في النقاط الآتية :

1. تنفيذ العمليات المالية وفقا للسياسات العامة للشركة .
2. تسجيل العمليات المالية بشكل سليم يمكن من إعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ العامة المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) .
3. حماية الأصول واستخدامها في حدود النطاق الذي تضعه الإدارة.
4. حماية الأصول والسجلات.
5. تنفيذ العمليات طبقا لترخيص عام ومحدد من قبل الإدارة وتسجيل العمليات بصورة مناسبة كإعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولا عاما ، وكذا تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول (الموجودات).
6. لايسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها مع الأصول الموجودة ، وعند حدوث أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ قرارات مناسبة [2].

ب. الفرق بين الرقابة المحاسبية والحسابية :

يكمن الفرق بين الرقابتين الحسابية والمحاسبية فيما يلي :

⇦ **الرقابة المحاسبية :** هي الجزء الذي يعني بتحقيق الغايات المحاسبية شاملا الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية التي يتوفر فيها الدرجة المطلوبة من الثقة ويعتبر كل من النظام المحاسبي ونظام التدقيق الداخلي من أفضل وسائل تحقيق أهداف الرقابة المحاسبية .

---

(1) حيدر عباس العطار وآخرون ،**تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية** ، (دراسة ميدانية على آراء المدققين الخاجيين بالمؤسسات الحكومية)، تنمية الرافدين ، ع 119 ، المجلد 37،كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة المثنى ، العراق، سنة 2018 ، ص143-144.

(2) بوقابة زينب ، **التدقيق الخارجي وأثره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الأقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، سنة 2010-2011 ، ص34.
موقع الكتروني : http://dspace.univ-km.dz ، تاريخ الإطلاع :04-03- 2018، ص34.

⇦ **الرقابة الحسابية :**

هي رقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من موارد حصلت وفقا للتعليمات وقد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأن مستنداتها مستوفاة وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات فهي قد تمون قبل الصرف أو بعد الصرف ويطلق عليها البعض الرقابة التقليدية أو اللائحية وهي تهتم بصحة المستندات من الناحية الحسابية ومدى مطابقتها للوائح والتعليمات بالإضافة إلى بحثها عن مدى صحة التصرف المالي ، نشأ عن هذا النوع من الرقابة عند ظهور حق المجالس النيابية في اعتماد ميزانية الدولة وحقها في متابعة ما أسفر عنه تنفيذ هذا الاعتماد[3].

الفرع الثاني : الفرق بين آليات الرقابة المحاسبية .

يمكن تلخيصها في الجدول الآتي :

الجدول رقم 2-9 : الفرق بين آليات الرقابة المحاسبية .

الآليات	من ناحية التعريف	من ناحية الهدف	من ناحية الأنواع
الجرد	هو حصر الأصول و خصوم المؤسسة عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد.	✚ تحديد مقدار صافي الربح الفعلي ✚ تصوير المركز المالي الحقيقي ✚ إجراء المعالجة المحاسبية للفروق.	✚ جرد مادي ✚ جرد محاسبي
ميزان المراجعة	هو أداة للرقابة و التأكد من صحة المعلومات و الحسابات.	✚ اكتشاف الأخطاء. ✚ التأكد من صحة الإجراءات والأعمال ✚ إعداد الحسابات الختامية .	✚ ميزان المراجعة بالمجاميع. ✚ ميزان المراجعة بالأرصدة. ✚ ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة معا.
نظام المصادقات	هي وثائق مكتوبة مثل الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها .	✚ التأكد من صحة أو عدم صحة الرصيد. ✚ إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها . ✚ تدعيم الفحص الذي قام به مدقق الحسابات .	✚ مصادقات إيجابية . ✚ مصادقات سلبية . ✚ مصادقات عمياء.
نظام القيد المزدوج	هو طريقة لإمساك الدفاتر تأخذ في الاعتبار حقيقة أن لكل عملية مالية طرفان .	✚ تسجيل الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة. ✚ التنازل عن منفعة يملكها أو يقدم تضحيات مستقبلية .	✚ القيد البسيط. ✚ القيد المركب.

---

[3] الخطيب خالد ، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية** ، الطبعة الأولى ،مكتبة المجمع العربي ، عمان ، الأردن ، سنة 2010، ص17.

التقارب البنكي	هو وثيقة تظهر كل من حساب البنك في دفاتر المؤسسة وحساب المؤسسة في دفاتر البنك	✚ تحديد الرصيد الحقيقي للحسابين . ✚ إظهار مختلف التعديلات التي أجريت لمقاربة الحسابين للوصول إلى أرصدة متساوية لدى المؤسسة والبنك.	✚ حساب المؤسسة لدى البنك . ✚ حساب البنك لدى المؤسسة .
قيود التسوية	هي قيود يومية و عادة ما تقدم في نهاية الفترة المحاسبية لتخصيص الإيرادات و المصروفات للفترة التي وقعت فيها فعلا	✚ تسجيل العمليات الداخلية بغرض الوصول إلى القيم الواجب إظهارها في القوائم المالية . ✚ إجراء تعديل لأرصدة الحسابات	✚ المصاريف المستحقة ✚ المصارف المدفوعة مسبقا ✚ الإيرادات المستحقة ✚ الإيرادات المؤجلة ✚ المعاملات غير نقدية

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة

الفرع الثالث : معوقات نظام الرقابة الداخلية .

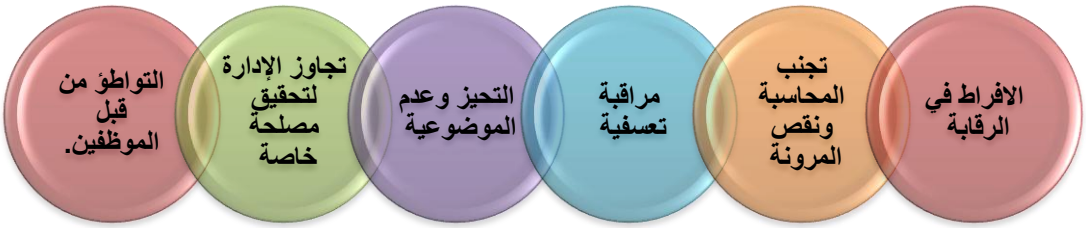
دائما ما يوجد ما يعيق عمل الرقابة في الشركات سواء من القيود المفروضة من قبل الإدارة العليا أو التضليل من الموظفين وغيرهم العاملين في الشركات ، لذلك تلقى عملية الرقابة مواجهة في أغلب الأحيان، ومن هنا نسعى إلى معرفة هذه الأسباب والعمل على وضع تصورات لعلاجها ومن أهم الأسباب نذكر منها :

1. **الإفراط في الرقابة :** يجب على الإدارة شرح العملية الرقابية وتوضيح مهامها للمرؤوسين بشكل واضح ومتسلسل وأنها بهدف تنظيم العمل لا منع الحريات أو الضغط على الموظفين ، وهنا يجب على الإدارة عدم الإفراط في الرقابة لتتعدى الأمور الشخصية للمرؤوسين.
2. **تجنب المحاسبة ونقص المرونة :** عند وضع معايير واضحة ودقيقة وموثوقة ، فإنها تضع هاجس لدى الموظفين بإمكانية اكتشاف الأخطاء وعواقب الأخطاء، ممكن أن يتم فصل الموظف مثلا أو خصم من الراتب وهكذا.
3. **مراقبة تعسفية :** الموظف يتقبل الإجراءات الرقابية ولكن إذا تدخلت في الأمور الشخصية يرفضها الموظف ، لأنها تصبح تعسفية .
4. التحيز وعدم الموضوعية مما يجعل هذا النظام لا يفي بالغرض.
5. تجاوز الإدارة لتحقيق مصلحة خاصة .
6. التواطؤ من قبل الموظفين[1].

---

[1] محمد حيدر موسى شعت ، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية** ، (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين ،سنة 1439هـ-2017م ، ص 32

الشكل رقم 2-6: معوقات نظام الرقابة الداخلية .



المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

- كما أن هناك عوامل تساهم في نجاح مهنة التدقيق الداخلي ،فإن هناك معوقات تؤدي إلى إضعاف كفاءتها وفعاليتها وتؤثر بشكل كبير على قيامها بأداء مسؤوليتها . ومن أهم تلك المعوقات ما يلي :

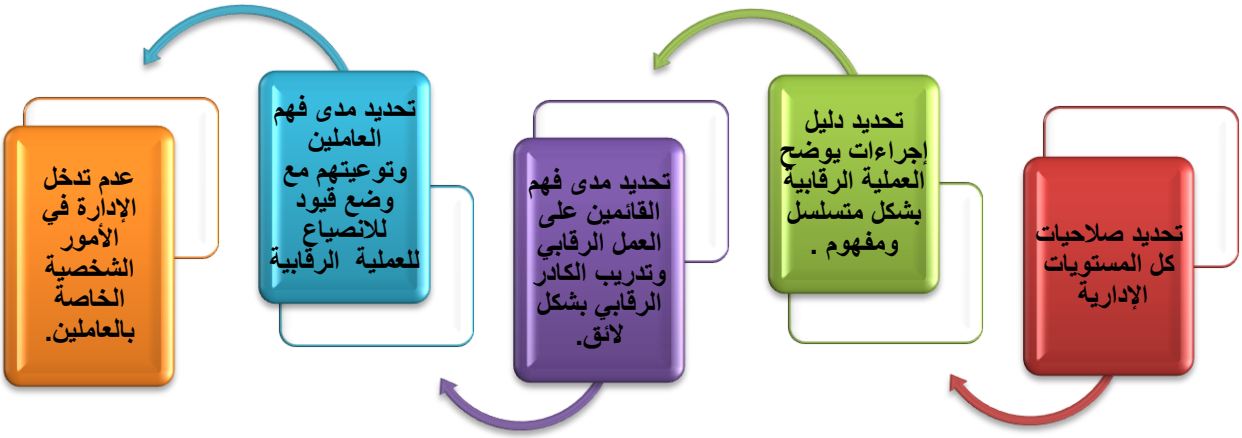
- ✓ عدم تحديد ووضوح مسؤوليات وصلاحيات ومجال عمل التدقيق الداخلي من خلال ميثاق عمل معتمد من مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق الداخلي،وهذا من شأنه أن يخلق غموضا وعقبات عديدة وخطيرة في طريق عمل المدققين يؤدي في النهاية إلى عدم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية .
- ✓ اهتمام الإدارة التنفيذية بتحقيق الأهداف المالية وعدم الاكتراث بإنشاء وتطبيق نظم رقابة داخلية وإدارة مخاطر قوية بما في ذلك مكافأة الموظفين الذين يحققون الأهداف المالية لكنهم يفشلون في إتباع أو تطبيق نظم الرقابة الداخلية وبالتالي إعطاء رسالة واضحة لجميع الموظفين أن تطبيق نظم الرقابة الداخلية هو شيء ثانوي وبالتالي سينعكس ذلك إلى عدم الاكتراث والاهتمام بتقارير وملاحظات التدقيق الداخلي مما يضعف من كفاءته وقدرته على حماية المؤسسة .
- ✓ إن واقعة احتيال واحدة ناتجة عن ضعف الرقابة الداخلية من شأنها الإضرار البالغ بسمعة المؤسسة وبالأخص المؤسسات المالية مثل البنوك ومن نتائجها المحتملة التأثير السلبي البالغ على ما تم تحقيقه من نتائج مالية بل من الممكن أن تتحول إلى خسائر.
- ✓ عدم الكفاءة المهنية لمدير التدقيق وفريق عمل المدققين ،كذلك الاستغلال السيئ وغير المهني من قبل البعض للدعم المقدم من مجلس الإدارة.
- ✓ عدم اضطلاع إدارة التدقيق الداخلي على أهم التطورات والأحداث داخل المؤسسة مثل التغيرات في الهيكل التنظيمي والتعديل في الأهداف والاستيراتيجية وبالتالي سينعكس ذلك بالسلب على خطة التدقيق السنوية ومن ثم عدم تحقيق نظام الرقابة الداخلية لأهدافه[2].

وحدد بعض العناصر التي تساعد الإدارة على إنجاح النظام الرقابي ليصبح قوي وفعال،ومواجهة المعوقات والمخاطر التي تواجه الشركة أثناء تطبيق نظام الرقابة الداخلية وأهم تلك العناصر موضح ة في الشكل الآتي :

---

[2] كمال خليفة أبو زيد،محمد عبد الرحمان طاحون ، **الأنظمة المحاسبية المتخصصة** ، دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ،كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية،مصر،سنة2012،ص203.

الشكل رقم 2-7: حلول انجاح النظام الرقابي .



المصدر : سرايا ، محمد السيد ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، -** الإطار النظري المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث للنشر ، الإسكندرية ، سنة 2007، ص76.

إذ يمكن القول بأنه لا توجد نظم رقابية فعالة بشكل كلي ، مع الأخذ في الحسبان فعالية تصميمها وتنفيذها ، وحتى لو تم تصميم النظام بكفاءة وفعالية وجودة عالية من قبل المصممون ، قد يسئ استخدامها الأفراد ويتوقف على كفاية الأفراد والاعتماد عليهم.

ومن المشاكل التي تواجه الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة هي :

- قلة الموظفين، كما أن المؤسسة لا تتمكن من استقطاب الموظفين الأكفاء.
- عدم إمكانية وضع وإتباع سياسات وإجراءات سليمة للتدقيق والاعتماد على العمليات المالية[3].

---

[3] حجاج أحمد وسعيد كمال،**المراجعة بين النظرية والتطبيق** ،دار المريخ للنشر ، السعودية ، سنة 1989 ، ص382.

المبحث الثالث : دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة (حماية) الأصول .

إن عملية الرقابة في كل المنشآت هي عملية مستمرة طالما أن هناك أعمال تتم ، وبمعنى أن الرقابة لاتتم في نهاية فترة معينة ، وإنما هي مستمرة وملازمة للتخطيط الذي سبق التنفيذ، مع تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة إلى الرقابة التي تكفل توفير حماية أصول المشروع .

المطلب الأول : نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة والمخزونات .

الفرع الأول : نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة.

يلزم أي نشاط اقتصادي مجموعة من الموارد ذات الكيان المادي التي يتوقع استخدامها في عملياته خلال فترة زمنية طويلة نسبيا ،ويطلق عليها الأصول الثابتة وتشمل الممتلكات العقارية ، المعدات وغيرها من الصول المادية طويلة الأجل .

أ. **تعريف الأصول الثابتة fixed assets :**

- هي تلك الأصول التي يتم اقتناءها من قبل الوحدة الاقتصادية ليس بغرض إعادة البيع وتحوليها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية ولكن للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية.
- -عرفها معهد المحاسبين القانونين بانجلترا ووايلز بأنها تلك الأصول التي تستخدم من قبل الوحدة الاقتصادية بقصد الحصول على إيراد وليس بقصد بيعها خلال دورة النشاط الواحد [1].
- كما تعرف على أنها أصول غير نقدية لها كيان مادي ملموس ، تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية ،ويتم الحصول عليها لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات لغرض تأجيرها للغير أو لاستخدامها في العمليات الإدارية [2].

ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية التي لابد من توفرها في الأصل الثابت :

- أن هذه الأصول لها كيان مادي ملموس بمعنى أنها يمكن أن ترى أو تحس ونظرا لأن الأصول الثابتة تتمتع بهذه الخاصية فإننا نطلق عليها اصطلاح (الأصول الملموسة).
- يتم اقتناء الأصول الثابتة لأغراض استخدامها في عمليات الوحدة الاقتصادية وليس بغرض إعادة البيع ، وتستمد هذه الأصول قيمتها من الخدمات التي تقدمها وليس من قيمتها البيعية المتوقعة .
- تتميز الأصول الثابتة بأنها طويلة الأجل بطبيعتها حيث يتم الحصول على المنافع المستقبلية المحتملة لها خلال فترة طويلة نسبيا تغطي عددا من الفترات المحاسبية[3].

ب. **أنواع الأصول الثابتة :** تنقسم إلى نوعين هما :

1. **الأصول الملموسة Tangible assets :**

هي تلك الأصول المعمرة التي يمكن التحقق من وجودها المادي والتي تشتريها المؤسسة بقصد

---

(1) الطالب محمد نواف حمدان عابد،**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**،(دراسة تطبيقية)،قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة ماجيستر،كلية العلوم المالية والمصرفية ، جامعة بني سويف القاهرة،سنة2006 ،ص03.

(2) إعداد الطالب بلال كيموش،**التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي** ، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأجهزة القياس والمراقبة العامة)،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس سطيف ،سنة2011/2010،ص58.

(3) الطالب خالد حسين النجاني حسين،**أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة**،(دراسة تطبيقية على مؤسسة مخابز وحلويات الأرياف)،بحث مقدم لنيل درجة الماجيستر في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ،جامعة شندى،مارس2014 ص10-11.

امتلاكها واستخدامها في نشاطاتها التشغيلية (كالمباني ، الأراضي ، المعدات والآلات) وكذلك الأصول القابلة للنفاذ كأصول الموارد الطبيعية (آبار البترول ، المناجم ، المحاجر ، الغاز).

ويقوم الخبراء المختصون بتقدير العمر الإنتاجي لهذه الأصول من أجل تحديد التضحيات التي تستنفذ من هذه الأصول (مصروفات) للحصول على منافع أو خدمات (إيرادات) خلال الفترة التشغيلية أو السنة المالية أيهما أطول من أجل مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتحديد الأرباح السنوية للمؤسسة الاقتصادية [1].

2. الأصول غير الملموسة Intangible assets :

هي تلك الأصول الثابتة التي تعود على المشروع بالمنافع الاقتصادية ، ولكن يصعب التحقق من وجودها المادي (كشهرة المحل ، براءة الاختراع ، العلامة التجارية ، مصاريف التأسيس).

يقوم المختصون بتقدير قيم هذه الأصول حسب المعايير المتعارف عليها ، باستخدام طرق محاسبية مناسبة ويتم تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول حسب القانون ويتم أيضا مقابلة المصروفات بالإيرادات لتحديد الأرباح السنوية للمؤسسة الاقتصادية [2].

الشكل رقم 2-8: أنواع الأصول الثابتة .

المصدر : الطالبة زكرود فاطمة ، **دور التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة للمؤسسة** ، (دراسة حالة في مؤسســـــة مواد البناء '' E.DI.M.CO '' مستغانم)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعةعبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2017-2018،ص 18.

ج. مميزات الأصول الثابتة وأهميتها :

1. مميزات الأصول الثابتة :

تتميز الأصول الثابتة بجملة من المميزات وهي كالتالي :

- تحميل كل فترة ما يخصها عند إجراء عمليات الإهتلاك أو الإضافات .
- ربط الأصول بالمواقع ومراكز التكلفة والأنشطة والمشاريع.
- تتبع بيانات حركات الأصل وأماكن تواجده وجرده ومعرفة حالاته المتغيرة .
- استعراض بيانات الكفاءة الإنتاجية للأصل والمصروفات التي صرفت عليها.
- توفير بيانات مستقبلية عن الأصول وأعمارها المتبقية.
- الحصول على تقارير متعددة مثل : بيانات الأصول وحركتها واهتلاكها وغيرها [3] .

---

(1) حيدر محمد بن عطا ، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة** ، دار النشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة2007 ، ص28.

(2) سائد نبيل سليم غياضة ، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاص بالممتلكات والمعدات** ، مذكرة ماجستيرفي العلوم المالية والمحاسبية ، كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، سنة 2008 ، ص36.

(3) محمد راضي ، **محاسبة الأصول** ، دار التعليم الجامعي ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، الإسكندرية مصر ، سنة 2011، ص413.

2. أهمية الأصول الثابتة :

ترجع أهمية هذه الأصول إلى أنها تمثل جانبا كبيرا من هيكل الأصول، خاصة في المنشآت الصناعية الضخمة ذات التجهيزات الرأسمالية العالية ، ويمكن القول بصفة عام أن هناك عدة اعتبارات تبرز أهمية الأصول الثابتة ومنها :

- إن الاستثمار في الأصول الثابتة يؤثر بشكل واضح ومباشر على ربحية المنشأة ، خاصة في المنشآت الصناعية التي تمثل فيها الأصول الثابتة الطاقة الإنتاجية للمنشأة ، والتي تحدد حجم الإنتاج والبيع . ومن هنا فإن أي استثمار أقل مما يجب في الأصول الثابتة، سوف يهدر فرص تحقيق الربح ويعرقل نشاط المشروع.أما الاستثمار الأكثر من اللازم في تلك الأصول، فإنه يعني وجود طاقة عاطلة، وارتفاع في تكلفة الإنتاج، وانخفاض معدلات العائد على الأصول في النهاية.
- يمثل الإنفاق على الأصول الثابتة الالتزام بتحمل أعباء ثابتة سنويا ، وهذه الأعباء الثابتة لا تتأثر بحجم الإنتاج وسيتحملها المشروع سواء أنتج أم لم ينتج. وتظهر هذه المشكلة في أوقات الكساد. وفترات الركود الاقتصادي، لذا فإن إدارة الأصول الثابتة والاهتمام بها أمر في غاية الأهمية.
- إن الاستثمار في أصل ثابت معين يؤثر على المنشأة لفترة طويلة ، فقرار شراء آلة معينة يربط المنشأة بنوع الإنتاج الذي تنتجه تلك الآلة ، ومستوى الجودة التي تعمل بها . كما أن بيع الأصل الثابت ليس بالأمر الهين أو اليسير، علاوة على أنه ليس من السهل أيضا استخدام الأصل الثابت في غير ما خصص له.
- تتعرض الأصول الثابتة لخطر التقادم الفني أو التكنولوجي ، حيث تظهر كل عام آلات جديدة تؤدي العمل بكفاءة أكثر وتكلفة أقل ، مما يجعل الاحتفاظ بالآلات القديمة رغم صلاحيتها للعمل أمرا غير اقتصادي.

ونظرا لما تم عرضه من مبررات ، فإن الاستثمار في هذه الأصول ،يعد أمرا هاما خاصة في المنشآت التي تمثل الأصول الثابتة فيها معظم الأصول الإجمالية[1].

د. إجراءات نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة وغرضها ومعاييرها :

1. إجراءات نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة :

❋ الموازنة الرأسمالية :

تعتبر الخطة التفصيلية للإضافات والتحسينات والتجديدات المستقبلية في أصول المشروع ،أي أنها تعبر عن الإنفاق الرأسمالي الذي يحدث في الفترة الحالية ولكن الإيراد الذي سيحققه سيستثمر لفترة طويلة ، واتخاذ القرار الاستثماري يتوقف على عامل الربح الذي سيستغله الاستثمار والمفاضلة بين الاقتراحات البديلة مع الاتجاه إلى الأخذ بالاقتراح الذي يحقق أكبر ربح إلى أن عامل الربح ليس هو العامل الوحيد عن المفاضلة بين الاستثمارات حيث الحد من الخسائر في ظل ظروف معينة قد يكون عامل المفاضلة والموازنة الرأسمالية تعتبر جانبا مهما من برامج التخطيط حيث الإضافات الرأسمالية تحتاج إلى مبالغ لتمويلها ، ويجب أن يبنى التخطيط لها على أساس سليم ، لأن أي خطأ في القرار يؤثر على المركز المالي للمشروع وبالتالي على المنافسة وتحقيق الربح .

ويتناول التخطيط للإضافات الرأسمالية مداه الطويل والقصير ، فالتخطيط الطويل يرتبط بالانتاج في حصة المبيعات ،ويتحتم وضع تخطيط طويل الأجل للإضافات الرأسمالية في تحقيق الإنتاج المطلوب وتخطيط الاحتياجات النقدية والمركز المالي للمشروع وذلك لتدبير الأموال اللازمة للتمويل الخارجي

---

[1] خليل الرفاعي وآخرون ، **أصول المحاسبة** ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة 2011، ص38.

ووسائل الحصول عليه .

ويعالج التخطيط طويل الأجل الإضافات الرأسمالية ، وتوقيت هذه الإضافات والتكاليف المقدمة لهذه الخطط ويتم بعدئذ إعداد الموازنة التقديرية للإضافات الرأسمالية السنوية على ضوء النفقات الرأسمالية المتوقعة خلال العام التالي وكذلك الخطط التفصيلية وعلى هذا فإن موازنة المصروفات الرأسمالية قصيرة الأجل تعتبر جزءا ثانويا من الموازنة التقديرية الرأسمالية للمدى الطويل

❋ **الإشراف على شراء الأصول :**

إن الإشراف على شراء الأصول أو تشييدها يتطلب وجود خطة موضوعة للتكاليف المتوقعة وتوقيت الصرف وكذلك اعتماد الشراء أو الإنشاء والمحاسبة الفعلية للشراء ويتم هذا بمطابقة الشراء الفعلي وتكلفة الشراء مع الموازنة الرأسمالية وملاحظة أوجه الاختلاف وتفسير هذا الانحراف.

❋ **إجراءات استخدام الأصول :**

يقصد باستخدام ما يترتب على تشغيل الآلات من ربح أو خسارة بسبب حجم الإنتاج الفعلي الذي يختلف عن حجم الإنتاج طبقا للطاقة العادية ،وعلى هذا فإن كافة الآلات تتوقف على عاملين وهما عدد الساعات التي تعملها وعدد الوحدات التي تنتجها ، ومن أجل مراقبة البرنامج الإنتاجي فمن الضروري احتساب الطاقة العادية لكل آلة أو لمجموعة الآلات ، والطاقة العادية هي عدد الساعات التي يتوقع أن تقوم بها الآلة بعد السماح في التوقف العادي للصيانة وعدد الوحدات التي يتوقع إنتاجها في كل ساعة عادية تحدد عدد الآلات التي ستستخدم وعلى هذا فإن كفاءة الآلة هي معدل الإنتاج العادي للساعات إلى الإنتاج الفعلي بالساعات الفعلية ، كما أن الاستخدام الكفء للأصول يتطلب وجود برنامج صيانة متكامل خلال الفترة الإنتاجية حتى لا تتعطل الأصول لأسباب طبيعية .

ويرتبط الاستخدام الكفء للأصول باحتساب معدل الاهتلاك المناسب الذي يحتسب على الأصول الثابتة بصورة مناسبة مع الاستخدام والتقادم .

❋ **وجود سجلات مناسبة لتسجيل الأصول تسهل المراقبة عليها :**

من ناحية القيود الحسابية فإن الأصول الثابتة تسجل في الدفاتر المالية طبقا لفرعها غير أنه يلزم وجود تسجيل طلب لهذه الأصول طبقا لمفرداتها فالأصل يعطي رقما متسلسلا وتفرض له بطاقة في سجل الأصول أو حساب في سجل الأصول فيه كل البيانات عن الأصل أثناء حياته الإنتاجية ، هذا السجل يسهل العمل في تتبع مفردات الأصل من حيث الشراء أو الإحلال وبرامج الصيانة والاهتلاك وغطاء التأمين ومدى كفايته وتسجيل الاستغناء عن الأصل وقيمة هذا الاستغناء[1].

ويمكن إجمال إجراءات الرقابة للأصول الثابتة في النقاط الآتية :

- التحقق من حصول المنشأة على شهادة الملكية للأراضي والأبنية ووسائل النقل واحتفاظها بالنسخ الأصلية وملاحظة صحة إجراءات حفظ الوثائق .
- التحقق من إجراء التأمين على الأصول (الموجودات) ضد الأخطار مع التأكد من كفاية الغطاء التأميني .
- تدقيق السجلات الفرعية للأصول الثابتة والتأكد من سلامة التسجيل والترحيل أولا بأول وإجراء المطابقات الدورية مع السجلات المالية.

---

[1] عيسى بن حسين الأنصاري ،سعد بن عبد العزيز العثمان ، **الحقيبة التدريبية لإدارة المخزون** ، برنامج مدرسة الأمير محمد فهد بن عبد العزيز للتأهيل وتوظيف الشباب السعودي ، سنة 2008 ، ص89.

- تدقيق عمليات الإضافات والإستبعادات المسجلة في سجل الأستاذ العام وتثبيتها في السجلات الفرعية والتأكد من صحة احتساب الاندثارات للأصول المشتراة والمستبعدة والتحقق من سلامة الإجراءات الفنية والقانونية بالنسبة للموجودات المشطوبة.
- مراجعة عمليات احتساب الاندثار والتأكد من احتسابه وفق النسب المقررة بالتعليمات المالية .
- مراجعة الكشف التحليلي لحسابات مشروعات تحت التنفيذ ومطابقتها مع سجل الأستاذ العام والتحقق من تحويل الموجودات التي تم انجازها من حساب مشروعات تحت التنفيذ إلى حساب الموجودات الثابتة .
- مراقبة استخدام وسائل الحماية للموجودات الثابتة من سوء التصرف أو التلف.
- التحقق من قيام القسم المختص بمسك سجلات أو بطاقات خاصة بمفردات الموجودات الثابتة وإجراء المطابقات الدورية بين هذه المفردات مع سجل الأستاذ العام من جهة ونتائج الجرد من جهة أخرى.
- التحقق من وجود سجلات بالعدد والأدوات المستلمة مباشرة إلى المنتسبين كعدد وأدوات الورش والحاسبات والطابعات وخضوع هذه الأعداد والأدوات للجرد المستمر أو الدوري والمفاجئ.
- اختبار حركة وسائل النقل للتأكد من سلامة الموقف وعدم وجود مخالفات للتعليمات والنظم أو وجود سوء التصرف.
- وجود نظام للاعتمادات يتيح للمسؤول أن يوافق مسبقا على شراء الأصل أو تشييده مع استخدام مستندات الداخلية من أمر شراء أو أمر تشغيل مرقم بالتسلسل حتى يسهل ملاحقة هذه المستندات والاعتماد عليها.
- إن شراء الأصول الثابتة يتم عن طريق إدارة المشتريات مع تحديد إجراءات الشراء والاستلام والتفتيش والسداد.
- التقرير السريع الذي يظهر ويحلل أسباب الانحراف بين المصروف المعتمد والتكلفة الفعلية .
- وجود نظام للحصر الفعلي على مدد متفاوتة للأصول الثابتة بغرض التأكد من وجود أصل وموقعه وحالته مع المطابقة مع سجلات الأصول الثابتة لاكتشاف الأصول التي لم تسجل أو الأصول المسجلة وغير المسجلة.
- وجود نظام الأصول المستغنى عنها باعتماد سابق وأوامر مسلسلة يظهر فيها سبب استغناء إعلام الإدارات ذات الشأن بالنسبة لهذه الأصول كإدارة الإنتاج وإدارة المخازن والحسابات ليتولى الكل في اختصاصه الإجراءات المتعلقة باستبعاد الأصل المستغنى عنه وتسجيله[3].

2. الغرض من نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة :

إن الغرض من الرقابة على الأصول هو الحصول على أقصى كفاية من رأس المال المستثمر في هذه الأصول الثابتة التي تمثل جانبا كبيرا من استثمارات المشروع الصناعي ، كما أن مصاريف صيانة هذه الأصول والإهتلاك يكونان مفردتين كبيرتين في حسابات النتيجة كما يتعرض قياس الدخل إذا أوقف الأصل عن الاستخدام بدون محو تكلفته من السجلات ولهذا فإن الخسارة التي تظهر بسبب عدم وجود مراقبة محاسبية على الأصول الثابتة من حيث الحصول عليها واستخدامها والتخلص منها قد تكون أكثر بكثير من الخسارة التي يتعرض لها أصل النقدية من الاختلاس والتلاعب[4] .

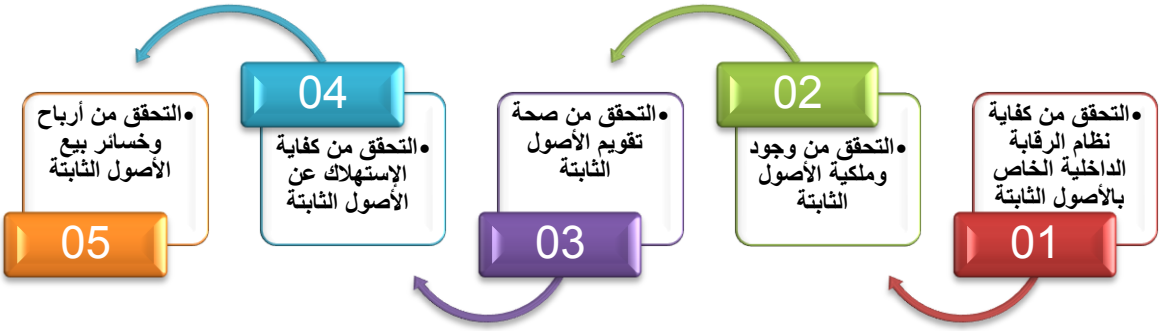
أما الغرض الأساسي من مراقبة الأصول الثابتة هي تحقيق أهداف كما هي موضحة في الشكل التالي :

---

(3) مصطفى أحمد ، **دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات** ، جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، دائرة الشؤون الفنية والدراسات ، قسم الدراسات الفنية والبحوث ،سنة 2012، ص14-15.

(4) مهيب الساعي ، وهبي عمر ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة 1991، ص50

الشكل رقم 2-9: الغرض من الرقابة على الأصول الثابتة .



المصدر : الطالبة دعدوعة وئام ، **العمليات المراقبية للأنشطة الإقتصادية في المؤسسة** ، (دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام مستغانم)،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2015-2016، ص36.

3. معايير نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة :

تتم عملية الرقابة عليها وفق المعايير الآتية :

- **الكمال :** من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر ، والقيام بالرقابة المستندية والحسابية والتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع عملية الرقابة .
- **الوجود :** التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية وهذا عن طريق الجرد الفعلي سواء بالعد أو المشاهدة أو غير ذلك ، ومطابقته مع كشف الاستثمارات المقدمة من طرف الإدارة .
- **الملكية :** التأكد من ملكية البنك للأصل الثابت وتحديد نوع الملكية عن طريق الإطلاع على المستندات التي تثبت الملكية والتأكد من أنها غير مقيدة برهن أو حجز.
- **التقييم :** التحقق من صحة التقييم بالشكل الصحيح وذلك بمراعاة مايلي :
  - تسجيل ثمن الشراء مضافا إليه المصاريف التي تحملها البنك لقاء الحصول على الأصل
  - التحقق من صحة حساب وتسجيل الإهتلاك أو الإطفاء تبعا للطريقة المتبعة .
  - الثبات في تطبيق طرق الإهتلاك من سنة إلى أخرى .
  - التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفق القواعد والمبادئ المنصوص عليها سواء عند الحيازة أو التنازل ، والتحقق من قيمة وتسجيل فائض أو نقص القيمة ، والرسم على القيمة المضافة[1].

[(1)]Denis Dubois et Sarun Khath,**Négociation et contrôle des conditions bancaires,** les éditions d'organisation, Paris,1951,p148.

الفرع الثاني : نظام الرقابة الداخلية على المخزونات .

تعتبر المخزونات أحد أهم الأصول عالية المخاطر في المؤسسة وهذا نظرا لطبيعة المخزون وكبر حجمها في العادة ، لهذا فإن مسؤولية الإدارة اتجاه نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيقه لأهدافه يعبر عن خطوة مهمة نحو تحقيق الأهداف التي سطرتها المؤسسة .

أ. تعريف نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :

- هي تلك العملية التي تختص بالترتيبات الدائمة للإستلام و الإصدار بطريقة تضمن أن مستوى أرصدة المخزون سواء بالقيمة أو بالكمية أو الإثنين معا كافية لتزويد المعدلات الجارية للإستخدام في كل الأوقات وبطريقة اقتصادية[1].

- الرقابة على المخزون هي عملية تصميم الطرق و الوسائل التي تكفل التحقق من أن عمليات صرف و تأمين المواد تتم وفقا للخطة الموضوعة لتحقيق أهداف المنشأة و الإستفادة من مواردها لأقصى حد ممكن[2].

- هي تلك الوسيلة التي تتبعها إدارة المخازن للتأكد من توفير الكميات المناسبة من المواد في الوقت المناسب و حسب احتياجات المشروع مع مراعات ما يمكن توفيره في السوق و تحقيق أفضل عائد على المال المستثمر[3].

ب. أهداف نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :

لا تختلف الأهداف التي ينبغي على نظام الرقابة الداخلية تحقيقها على المستوى الكلي للمؤسسة عنه في الأنظمة الفرعية الأخرى وهذا من خلال ما يلي:

الشكل رقم 2-10 : أهداف نظام الرقابة الداخلية على المخزونات.

المصدر من إعداد الطالبتين

---

(1) Michel. M,Les magasins de stockage, Imprimerie la bourreur(Issodun),San date,p19-20.

(2) الطالب العمري أيمن، **دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون** ، (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة)، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة، سنة 2016/2015 ،ص74

(3) أحمد راشد الغديري، **إدارة الضراء و التخزين**، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، سنة2000 ، ص327.

❋ **تحقيق كفاءة في استغلال الموارد :**

يتم تحقيق هذا الهدف من خلال:

- ⇦ العمل على استغلال المخازن بشكل أمثل من خلال تنظيم عملية التخزين وفق نظام يسمح باستغلال كل المساحة المتاحة ويتم هذا من خلال الاعتماد على تقسيم المخزون وفقا لأحجام و شروط التخزين.
- ⇦ التخزين بطرق تسهل من سرعة الاستجابة وتقليل وقت تصريف المخزون أو إيداعه مما يساهم في استغلال الوقت بشكل كفء.
- ⇦ توفير معلومات حول الاحتياجات الحقيقية وتوقيتها وسرعة دوران هذه المخزونات من أجل تحقيق عملية تموين مثلى، وتفادي تخزين أكثر من الحاجة مما ينتج عنه مخاطر مرتبطة بتحميل الخزينة التزامات ليست ضرورية، بالإضافة إلى تجميد جزء من الموارد المالية، ومخاطر ناتجة بشكل مباشر عن عملية التخزين في حد ذاتها من حيث إمكانيات التلف، وزيادة تكاليف التخزين .

❋ **حماية الأصول :**

يمثل المخزون أحد أهم عناصر الأصول من حيث الحجم و التكاليف المرتبطة بتسييرها ومن أجل تحقيق هذا الغرض و الذي يعني المحافظة على المخزون من كل المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها ويتم هذا من خلال:

- ⇦ توفير شروط التخزين المناسبة لكل صنف من أصناف المخزون.
- ⇦ توفير وسائل الحماية من الحرائق و السرقة و الخطط لمواجهة المخاطر الأخرى كالكوارث الطبيعية.
- ⇦ تأمين المخازن و المخزون من كل المخاطر المحتملة.
- ⇦ وضع إجراءات مناسبة تسمح بالرقابة على صرف المخزون و التقليل من هدره.

❋ **توفير معلومات مالية موثوقة :**

تهتم النظم المحاسبية في كل الدول بتكاليف المخزون ولهذا خصصت معايير تهتم بهذا العنصر من حيث احتساب التكاليف المرتبطة به و طرق المعالجة المحاسبية، وشروط الاعتراف وقياس وقواعد الإقصاء المرتبطة به ويتم توفير معلومات موثوقة من خلال:

- ⇦ تبني نظام محاسبة التكاليف يتلاءم مع طبيعة المخزون يمكنه من احتساب كل تكاليف المخزون بأعلى دقة ممكنة.
- ⇦ تبني الطرق و المبادئ المحاسبية الملائمة و التي نصت عليها معايير المحاسبة المالية وهذا بما يحقق توفير معلومات صحيحة للمستخدمين القوائم المالية.
- ⇦ توفير دليل واضح لكيفية احتساب التكاليف.
- ⇦ توفير قنوات اتصال واضحة من أجل نقل المعلومات المناسبة لكل موظف ترتبط مهامه بالمخزون حيث يجب أن يوفر:
- ⇦ معلومات لدائرة المحاسبة تسهل تسيير الرقابة المحاسبية.
- ⇦ معلومات لدائرة المشتريات من اجل تقييم مستوى المخزونات و إجراءات الانطلاق في عملية تمويل جديد.
- ⇦ معلومات لورشات الإنتاج.

❋ **الالتزام بالتشريعات و القوانين :**

وهذا من خلال التطبيق و الالتزام بالتشريعات و القوانين و التعليمات الإدارية التي تنص على تحديد طرق التخزين وشروطه، حيث أن عدم الالتزام يشكل للمؤسسة:

- ⇦ مشاكل قانونية مع الوكالات الرقابية و الذي يعتبر كتكاليف إضافية وهدر لموارد المؤسسة.
- ⇦ احترام شروط التخزين المرتبطة بطبيعة المخزون(درجة الحرارة، التهوية،...) يؤدي إلى تلفه وبالتالي تكاليف وتأثير على قدرة التموين وما ينتج عنه من تأخر في الإنتاج .

⇦ عدم تطبيق التعليمات الإدارية من خلال عدم تنظيفه وفقا لتلك التعليمات مما يؤثر على جودة المخزون وسرعة صرفه، و الرقابة عليه[1].

ج. وظائف نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :

وتتمثل فيما يلي:

⇦ ضمان توفير الكميات المناسبة من المواد المطلوبة حسب الخطط الموضوعة وتفادي النقص في هذه المواد وخاصة المواد سريعة الحركة.
⇦ ضبط حركة المخزون، وتنظيم حركة دوران المواد وتحديدها لتفادي الازدواجية في خزن المواد.
⇦ التأكد من سلامة المواد المخزنة، ومن تطبيق إجراءات السلامة عليها.
⇦ تخفيض تكاليف ونفقات ومصاريف التخزين إلى أقل ما يمكن.
⇦ تخفيض قيمة الاستثمار في المواد بطيئة الحركة.
⇦ قياس و تصحيح أداء العاملين في المخزن.
⇦ ضبط استلام وتسليم المواد في المواعيد المحددة لمنع تأخير العمليات الإنتاجية.
⇦ جدولة وفحص المواد للتأكد من أنها مطابقة للمواصفات و الكميات المطلوبة و التقليل من خسائر التلف و السرقة[2].

د. أنواع نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :

تتعدد وتختلف أنواع الرقابة على المخزون وفقا لما تهدف إليه الرقابة وتتمثل فيما يلي:

❋ **الرقابة النوعية :**

يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من أنواع ومواصفات الأصناف التي يتم استلامها أو صرفها أو حفظها في المخازن ومدى مطابقتها للمواصفات التي يتم الاتفاق عليها و المحددة في العقود ومحاضر الفحص، وعادة ما يتم ترميز الأصناف وتبسيطها بغرض ضبط النوع ومراقبته وتتم عملية رقابة النوع من خلال الفحص الفعلي و التأكد من عدم الخطأ أثناء الاستلام أو حدوث تلف أو استبدال أو اختلاط أو خطأ أثناء الحفظ أو من وجود أصناف كاسدة أو راكدة أو منتهية الصلاحية أو لا تصلح للإنتاج أو منخفضة الجودة لا تصلح لإنتاج سلعة أو خدمة منافسة للسوق.

❋ **الرقابة الكمية :**

يشمل هذا النوع كل من الرقابة المباشرة على مقدار الوحدات المستلمة أو المخزنة من كل نوع وذلك من خلال إما عقد التوريد في حالة الاستلام أو بطاقة الصنف أو السجلات المخزنية في حالة الجرد و الرقابة الدفترية الشاملة لمقادير الأصناف المخزنة و الرقابة من خلال الجرد، ورقابة الإدارة العليا دوريا أو حسب الظروف و التأكد من مقادير وقيم المخزون من الأصناف المختلفة ومدى مطابقتها لمستويات التخزين المحددة و الأرصدة الدفترية مع ما هو متاح في الواقع العملي من الأصناف المختلفة، وما تم توريده للمخازن أو صرفه منها ومن خلال هذا النوع من الرقابة يمكن اكتشاف أي ركود أو اختلاف أو نقص في عدد الوحدات سواء أثناء استلام المواد أو أثناء حفظها ثم معالجة ذلك وتنافي حدوثه في المستقبل.

---

(1) مقدم خالد، عبد الله مايو، **مطبوعة نظام الرقابة الداخلية** ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة2016/2015، ص90/89.

(2) يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 2004 ، ص 76.

❋ **رقابة الكلفة :**

يركز هذا النوع من الرقابة على التكلفة والعائد الخاص بكل صنف من المخزون، حيث يهدف هذا النوع إلى ضبط عملية الاستثمار في المخزون وتخفيض تكاليف الشراء و التأمين و النقل و الاستلام والتلف و التكاليف الناتجة عن عدم توفر المواد وما ينجم عن ذلك من خسائر مادية و معنوية للمنظمة ويتم ذلك من خلال التعرف على حجم الاستثمار و التكاليف المختلفة المتعلقة بالمواد المخزنة.

❋ **الرقابة الزمنية :**

عادة ما تحدد فترة لإعادة الشراء وزمن التخزين و الصنف حتى لا يتلف بماضي المدة وزمن استخدام الأصناف ومواعيد الجرد وزمن إنجاز كل عنصر من عناصر العمل و الذي يترجم على شكل برنامج زمني...الخ ، حيث تمثل هذه الفترات الأساس الذي يتم على ضوئه متابعة سير العمل في المخازن وتنافي تأخير الشراء و تقادم المواد أو انتهاء صلاحيتها أو تجاوز الفترة المحددة لاستخدامها وبالتالي تجنيب المنظمة المشاكل الناجمة عن ذلك[1].

ه. **إجراءات نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :**

من أجل تطبيق نظام الرقابة الداخلية بفعالية ينبغي تصميم وتنفيذ إجراءات تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة وما تطلبه عمليات التخزين وتهدف الرقابة على المخزون إلى ما يلي:

- ضمان توفير الكميات المناسبة من المواد المطلوبة حسب الخطط الموضوعة وتفادي النقص في هذه المواد وخاصة المواد سريعة الحركة.
- ضبط حركة المخزون، وتنظيم حركة دوران المواد وتحديدها لتفادي الازدواجية في خزن المواد.
- التأكد من سلامة المواد المخزنة ، ومن تطبيق إجراءات السلامة عليها.
- تخفيض تكاليف ونفقات ومصاريف التخزين إلى أقل ما يمكن .
- تخفيض قيمة الاستثمار في المواد بطيئة الحركة لتخفيض قيمة الاستثمار في المخزون إلى أقل ما يمكن .
- قياس وتصحيح آداء العاملين في المخازن .
- ضبط استلام وتسليم المواد في المواعيد المحددة لمنع تأخير العمليات الإنتاجية .
- جدولة وفحص المواد للتأكد من أنها مطابقة للمواصفات والكميات والتقليل من خسائر التلف والسرقة .

1. **إجراءات الرقابة الإدارية :**

يقوم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات على مجموعة من الإجراءات من أجل تحقيق أهدافه، من جهة أخرى يمكن حصر الإجراءات وفقا لما يلي:

- **الإجراءات عند التسليم :**
  - ✓ التأكد من أن البضاعة المستلمة هي نتيجة لطلب سابق وهذا من خلال مقارنته مع أمر الشراء وسند طلبيه.

---

[1] الطالبة أمينة لعويسي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون** ،(دراسة حالة مؤسسة الشفقة لصناعة البطاريات-عين مليلة)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي،أم البواقي،سنة2016/2015 ص81-82.

- ✓ التأكد من أن البضاعة المستلمة موافقة لطلبية وللجودة وهذا من خلال تحرير محضر بالجودة من طرف الموظف المتخصص.
- ✓ التأكد من كمية البضاعة المستلمة وتحرير محضر الاستلام، وفي حالة وجود نقص أو تلف أو حادث عند التفريغ يتم التقرير عنه وفقا لما تقتضيه الضرورة.

- **إجراءات مرتبطة بتسيير المخزون :**

تختلف الإجراءات من حيث تعقيدها وبساطتها باختلاف حجم المؤسسة ونوعها .

- **إجراءات عامة :**

توجد مجموعة من الإجراءات الواجب أن تتوفر بشكل عام في نظام الرقابة الداخلية للمخزون وهي:

- **وجود تشفير لكل أنواع المخزونات مع الحرص على :**
  - يتم التشفير في المؤسسة من طرف مصلحة أو موظف واحد و وفق إجراءات واضحة.
  - وجود قواعد واضحة للتشفير.
  - في حالة نوع جديد من المخزونات يتم تشفيرها وتعميم وتوحيد الشفرة على كامل مديريات المؤسسة.
- **يجب توفير ترقيم واضح لجميع الوثائق :** حيث يجب أن يكون هذا الترقيم متسلسل بالنسبة لكل مجموعة ، مع وجود مجموعة النسخ المناسبة والكافية من أجل توزيعها على المصالح المعنية وبما يسمح بتسجيل ومتابعة استغلال المعلومات حول تلك العملية كلا حسب مهامه ومسؤولياته.
- **لا تتم أي حركة للمخزون دون وجود وثائق إثبات لهذه الحركة :** حيث تكون هذه الوثائق لحركة مبررة ومصرح بها كما أن هذه الوثائق يجب أن تكون تحمل كل المعلومات والإمضاءات الضرورية للقيام بهذه الحركة في المخزون.
- **التأمين على المخزون:** وهذا من أجل تحويل المخاطر فباعتبار أن المخزون يتعرض لمخاطر مرتفعة وأحد أهم عناصر الاستغلال في المؤسسة فإن عملية التأمين تمثل أحد الحلول التي تساهم في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية .
- **الاعتماد على التكنولوجيا في تسيير المخزون :** تعتبر عملية تسيير المخزون بشكل أمثل تحديا بالنسبة للإدارة، إلا أن استعمال التكنولوجيا قد يقلل من المشاكل المرتبطة بهذا الأمر وهذا من حيث تقليل الأخطاء وتسريع عملية تصنيف وإحصاء وتوزيع المخزونات وهذا بالإضافة إلى تسهيل عملية الرقابة وتوفير المعلومات المختلفة على المخزون في كل الأوقات.
- **توفير مساحة مناسبة لتخزين :** تختلف طبيعة المخزون وشروط تخزينه حيث عدم الوفاء بهذه الشروط يؤدي حتما إلى خسائر في المخزونات وهذا يتنافى مع أهداف نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف المؤسسة ككل، ولأجل تفادي ذلك ينبغي توفير الشروط المناسبة وفقا لمعايير التخزين المتعارف عليها من حيث المساحة، الترتيب، التهوية ومضادة الحرائق وأنظمة الحماية ضد السرقة.

- **عملية دخول البضائع والمواد للمخازن :** وتتم من خلال ما يلي :
  - استقبال المشتريات ووثائق الشراء مع نسخة من الفاتورة ومحضر التسليم.
  - سحب طلب الشراء المرتب وفقا لترتيب زماني من قائمة الطلبات الجارية.
  - إجراء عملية رقابة على كمية ونوعية المدخلات.
  - إعداد سند استلام من عدد من النسخ حسب التنظيم.
  - تحديث المعلومات في بطاقية المخزون.

- **عملية خروج البضائع والمواد من المخازن :** ويتم من خلال الإجراءات التالية:
  - استلام طلب التموين بالمخزون.
  - يراجع مسير المخزن بطاقية المخزون ومن أجل تحديد إمكانية الوفاء بالطلب.
  - البضاعة المطلوبة غير متوفرة بشكل كامل أو جزئي، والذي ينتج عنه حالتين:

✓ يوجد للبضاعة المطلوبة عقد تموين ساري مع أحد موردي المؤسسة مما يسمح بالدخول في طلبيه لتموين.

✓ لا يوجد للبضاعة عقد تموين ساري المفعول مما يحتم الدخول في إطلاق عملية شراء جديد، وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار بأن هذه البضاعة معرفة لدى مصالح التخزين ومصالح المشتريات ويوجد التصريح والموازنة التي تخص مثل هذه البضاعة.

- بعد التأكد من وجود البضاعة المطلوبة يتم إعداد سند خروج من (عدد من النسخ)، حيث يتم تسليم نسخة إلى أمين المخازن.
- يتم تسجيل كمية وحجم البضاعة التي سيتم إخراجها وهذا بعد تحديد قيمتها في بطاقية المخزون، كما يتم إرسال سند الخرج وفقا لهذه المعلومات في نسخة إلى المحاسبة وأخرى يتم أرشفتها.

2. **الإجراءات المحاسبية :**

لا يمكن أن تؤدي إجراءات الرقابة الإدارية هدفها ما لم تستكمل بإجراءات رقابة محاسبية مناسبة ويكون هذا من خلال ما يلي:

- وجود دليل واضح حول سياسيات المحاسبة وقواعد التقييم والإفصاح التي تبنتها الإدارة الخاصة بالممارسات المحاسبية المرتبطة بالمخزون.
- وجود نظام لمحاسبة التكاليف من أجل احتساب تكاليف مختلف أنواع المخزون، مما يسهل عملية تقييمها.
- المتابعة المستمرة لحركة المخزون من خلال التسجيل لكل حركاته والتي يجب تبرريها بوثائق مصرح بها.
- التأكد من سلامة الفواتير من حيث الكميات والأسعار وأنها تعبر فعلا عن تدفقات المخزون مرتبط بالاستغلال داخل المؤسسة.
- وجود نظام لتقارير يسمح بمتابعة حركة المخزون في كل المستويات مما يساعد على تقييمه وتحديد التكاليف المرتبطة به، ومستوى القيام بالمسؤوليات الموكلة لكل موظف من الموظفين الذين ترتبط مهامهم بالمخزون.
- إجراءات المقاربة الدورية بين ما هو مسجل لدى دفاتر أمين المخزن ومسير المخازن وما هو مسجل في دفاتر المحاسبة[1].

الفرع الثالث : مكونات نظام الرقابة الداخلية على المخزونات وسجلاتها .

أ. **مكونات نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :**

كما أشرنا سابقاً يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمخزونات جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الشامل للمؤسسة والذي يجب أن يكون متكامل معه ويتم هذا من خلال:

---

(1) زياد عبد الحليم الذبية وآخرون ، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، دارالمسيرة للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الأردن ، سنة 2011،ص144.

1. **البيئة الرقابية :**

من خلال البيئة الرقابية يتحدد مدى التزام المكلفين بالمخزون من احترام القواعد والتعليمات المرتبطة بتسيير المخزون، ومدى التزامهم بتحقيق أهداف الرقابة من خلال تأثير فلسفة الإدارة وتأثير القيم الأخلاقية وسياسية الموارد البشرية.

2. **تقييم المخاطر:**

من أجل الاستغلال الأمثل للمخزون ينبغي توفير آليات يتم من خلالها تقييم المخاطر وإداراتها وتقليل الآثار السلبية الممكنة وهذا من خلال:

- تقييم المخاطر المرتبطة بالتموين والذي يساهم في وضع خطة وإجراءات مناسبة من أجل تفادي الانقطاع أو تذبذب في التموين وبالتالي في المخزون.
- تقييم المخاطر المرتبطة بطبيعة المخزون يسهل على الإدارة توفير الإجراءات المناسبة من أجل المحافظة على جودتها، وتقيل إمكانية تلفه أو سرقته.
- تقييم المخاطر المرتبطة بالتقلبات في الأسعار يسمح للإدارة باتخاذ الإجراءات المناسبة فيما يخص ارتفاع تكاليف المخزون مقارنة بتكلفة السوق والذي يؤثر بشكل مباشر على القدرة التنافسية حيث يمكن قياس جودة إدارة مخاطر المخزون من خلال ما يلي:
  - عدد مرات توقف الإنتاج أو تأخيره وتعطله نتيجة نقص المواد ومستلزمات الإنتاج أو نتيجة نقص قطع الغيار اللازمة لإصلاح وصيانة الآليات والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية، ثم قيمة الخسائر والأضرار الناتجة عن التوقف أو التأخر.
  - عدد المرات التي لجأت فيها المنشأة إلى تأجيل مواعيد الوفاء باحتياجات عملائها من المنتجات المختلفة أو جزء من هذه الاحتياجات.
  - متوسط طول فترة الانتظار بين مواعيد التسليم المتفق عليها مع العملاء ومواعيد التسليم الفعلية إليهم إذا كان التباين في هذه المواعيد راجعا إلى نقص المخزون من صنف أو أكثر.
  - عدد المرات التي لجأت فيها المنشأة إلى الشراء الطارئ أو الفوري لبعض المواد لمواجهة تغيرات جدول الإنتاج وبأسعار تزيد على أسعار شراء تلك المواد من قبل، وأيضا قيمة الزيادة في التكاليف الناتجة عن هذا الشراء الطارئ.
  - عدد العملاء الذين تركوا التعامل مع المنشأة إلى غيرها نتيجة فقد ثقتهم بالمنشأة من حيث عدم قدرتها على الوفاء باحتياجاتهم في مواعيدها وما يترتب على ذلك من تخفيض في الإرباح أو إضعاف المركز التنافسي للمنشأة.
  - حجم الخسائر الناجمة عن ارتفاع أسعار بعض الأصناف التي تحتاجها المنشأة ولم تحتفظ بمخزون كاف منها.
  - حجم الخسائر الناجمة عن انخفاض أسعار بعض الأصناف التي تحتاج إليها المنشأة، وتحتفظ منها بكميات كبيرة تفوق احتياجاتها الفعلية.
  - حجم الخسائر الناجمة عن المخزون الراكد، والذي يحدث عادة نتيجة سوء تخطيط الاحتياجات من المواد.

3. **الأنشطة الرقابية :**

من خلال هذه الأنشطة يتم الإطلاع والتأكد من مدى تطبيق الإجراءات الرقابية سواء المحاسبية أو الإدارية المرتبطة بالمخزون وتحديد نقاط العجز و المسؤولين عنه ويتم هذا من خلال:

- **الفصل بين المهام :**

ويتم من خلال تقسيم الأعمال والمهام المرتبطة بالمخزون حيث ينبغي أن يتم تكليف موظف باستقبال المخزون إما الموافقة على استلام المخزون من حيث التأكد من كميته ونوعيته و الموافقة على استلامه، أما تسيير المخزون ومتابعة حركته فتكون من طرف موظف آخر كما يتم تكليف المحاسبة عليه لطرف ثالث؛ تختلف عملية فصل المهام باختلاف حجم المؤسسة وحجم التمويل بالمخزون إلا أن الحرص على تسلسل المهام من أجل الرقابة المتتابعة بين الموظفين أمر ضروري.

الترخيص المناسب للعمليات المالية والأنشطة :

وهذا من خلال توفير ترخيص للقيام بمختلف العمليات المرتبطة بتدفقات المخزون من خلال منح الترخيص لمن يقوم بتسلم البضاعة ولمن يرخص بإدخالها وكذا بإخراجها من المخازن إضافة لترخيص التخلص منه والتي ينبغي أن تكون وفق مستويات المسؤوليات المخولة لكل موظف إضافة لمدى التناسب بين الترخيص الممنوح ومهامه.

الوثائق والسجلات الملائمة :

من خلال توفير وثائق تحمل مضمون يفي بغرض الرقابة من خلال القدرة على معرفة حجم التدفق المادي للمخزون، وتوجه(المستفيدين منه) و المسؤولين على هذا التدفق المادي بالإضافة إلى توفير المعلومات المالية المرتبطة بهذا التدفق.

الرقابة المادية على الأصول والدفاتر :

تعتبر عملية الجرد المادي للمخزون أمر ضروري من أجل إحكام الرقابة على المخزون وهذا من خلال

- **الجرد المحاسبي :**

ويعني متابعة حركة المخزون عن طريق التسجيل المحاسبي في دفاتر المخزون من خلال تتبع حركة المخزون ونميز بين:

- **الجرد المستمر :** يتم من خلال التتبع اليومي للمخزون وكل حركة تمس المخزون يتم تسجيلها، سواء المدخلات أو المخرجات وحسب التأريخ.
- **الجرد المتناوب :** ويتم تسجيل المدخلات يوم بيوم وفي نهاية السنة يتم تسويته.
- **الجرد الفعلي :** ويتم هذا النوع من خلال قيام الإدارة بتعيين لجان الجرد من المؤسسة من أجل التأكد من قيمة المخزون وعده وإحصاء الموجود منه ثم تحرير محضر الجرد والذي يتم مقارنته مع الجرد المحاسبي.

4. **المعلومات والتواصل :**

إن عملية تسيير المخزون وتحقيق نظام الرقابة لأهدافه لا يمكن أن يتحقق بدون توفر المعلومات الضرورية وهذا من خلال:

- توفير معلومات حول مستويات الإنتاج واحتياج الورشات من المواد الأولية من أجل تحديد مستويات المواد الواجب توفيرها في الوقت المناسب.
- توفير معلومات حول مستويات المبيعات والاحتياجات الضرورية من البضائع.
- توفير معلومات حول الأسعار السوقية للمواد والبضائع المخزنة من أجل تقييمها بشكل مناسب.
- توفير معلومات عن الموردين وقدرتم التموينية وخدمات ما بعد البيع الممكنة من أجل المفاضلة بين أحسن الموردين.
- توفير قنوات الاتصال مع باقي الوظائف في المؤسسة والتي لها علاقة بعمليات التخزين من أجل التنسيق واستغلال أفضل للموارد.

5. **المتابعة والإشراف :**

من أجل التأكد من تنفيذ الإجراءات المحاسبية والإدارية المرتبطة بتسيير المخزون لابد من توفر أدوات متابعة وإشراف مناسبة تمكن الإدارة من التعرف على نقاط القوى المرتبطة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف و هذا من خلال :

- نظام للتقارير لمختلف الحركات التي تتم في المؤسسة وهذا بشكل دوري كالتقارير المرتبطة بعملية استلام البضائع، وتحويل المخزون، أو نفاذه،وتلفه أو إتلافه بالإضافة إلى التقارير المرتبطة بالإحصاءات و الموازنات التقديرية
- التقارير المرتبطة بالأحداث مثل المرتبطة بتقارير السرقة أو الحرائق[1].

ب. **سجلات نظام الرقابة الداخلية على المخزونات :**حيث تتمثل هذه السجلات الرقابية في:

1. **الدليل الرقمي :**

إذا كان المشروع يستخدم عدد كبير ومتفرع من السلع التي يتعامل فيها عن طريق الشراء و الإنتاج، فإنه يصعب استخدام الوصف لكل نوع عند التداول، و الطريقة السهلة هو أن يعطي لكل صنف ونوع دليل رقمي ثابت يتعرف عليه أي فرد في المشروع له علاقة بهذا الصنف من خلاله، وهذا الدليل الرقمي يستخدم في كل ما يتعلق بالصنف سواء عند الشراء أو عند الدخول في المخزن أو عند الخروج للصنع، وفي المصنع يستخدم الرقم عند التداول حيث يتم فقد صفته في السلعة التامة و الرقم السهل في الاستخدام واضح وبسيط بدلا من الوصف التفصيلي للصنف.

2. **دفتر الأستاذ للمخازن :**

يتضمن دفتر أو دفاتر أستاذ المخازن حسابات لكل صنف من المخزون، يسجل في الحساب كميات الوارد و المنصرف من الصنف و الرصيد، ويحمل كل حساب الوصف التفصيلي للصنف ودليله الرقمي، وقد يكون سجل، مجلد، أو بطاقات سائدة.

3. **بطاقات الصنف :**

يرفق بكل صنف من أصناف المخزون في المخزن بطاقة صنف يسجل عليه أمين المخزن أو المسؤول بالمخزن الكميات الداخلة و الخارجة من الصنف بناءا على المستندات المتمثلة في إذن الدخول و إذن الخروج، ويسجل في البطاقة بيانات عامة عن الصنف من حيث وصفه الدقيق ودليله الرقمي و الحد الأقصى من الصنف والحد الأدنى منه، وقد تحتوي البطاقة بيانات أخرى لطبيعة الصنف مثل طريقة الحصر بالوزن أو القياس، وتظهر بطاقة الصنف الرصيد منه بعد كل عملية صرف أو دخول.

4. **سجلات الجرد المستمر :**

تكون سجلات الجرد المستمر جانبا هاما من الرقابة حيث أن هذه السجلات تظهر في أي وقت كميات المواد أو السلع التامة أو مكونات أو المهمات بالمخازن وتعطي معلومات في تحديد سياسة الشراء و البيع و الإنتاج، كما تمنع هذه السجلات في تحديدها الحد الأدنى للمخزن وحده الأعلى من ترشيد إدارة

مراقبة الإنتاج و إدارة المشتريات عن شراء احتياجات المشروع كما أن سجلات الجرد المستمر تقلل إلى حد كبير احتمالات السرقة و الضياع للمخزن، حيث أن أمناء المخازن و الموظفين الآخرين يكونون على مستوى مسؤوليتهم من حيث محاسبتهم عن المخزن المستلم و المنصرف و الرصيد الباقي[2].

---

(1) أحمد بن فهم بن ابراهيم ، **إدارة المخزون**،العدد 1،مجلة المؤسسة العامة للتدريب التقني و المهني، المملكة العربية السعودية، سنة 1429ه، ص13.

(2) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعية الإسكندرية مصر، سنة2004/2003، ص230-232.

المطلب الثاني : نظام الرقابة الداخلية على النقدية .

الفرع الأول : تعريف نظام الرقابة الداخلية على النقدية وأهدافها.

يعتبر عنصر النقدية نقطة النهاية فأغلب المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في عملية الشراء تنتهي بتحويل النقدية إلى المورد ونفس الشيء ، فيما يخص المبيعات التي تنتهي بتحويل العميل للنقدية إلى المؤسسة ونفس الشيء، فيما يخص عملية الشراء أو التنازل على الاستثمارات أو الوفاء بأجور العمال ، كل هذه العمليات تحتاج إلى توفير إطار محكم لنظام الرقابة الداخلية يقلل من احتمالية الاستغلال أو التحويل غير المشروع أو السرقة.

أ. **تعريف نظام الرقابة الداخلية على النقدية :**

- تمثل العمليات النقدية كافة العمليات transactions المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات النقدية والتي تؤثر على حسابات البنك والصندوق ، وتمثل العمليات النقدية أهمية نسبية أعلى من العمليات الآجلة نظرا لاحتمالات تعرضها للاختلاس [1].
- هي الحسابات التي تمثل اكبر سيولة داخل المؤسسة ، لهذا يجب إعطاؤها الأهمية والحماية الكافية عند تصميم نظام الرقابة الداخلية وذلك نظرا لتعرضها للإختلاس وسهولة التلاعب [2].
- هي كل العمليات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات والتي تتم نقدا أو بشيكات ، وكل المشروعات يهمها أن يتوافر بها نظام محكم لضبط ومراقبة العمليات النقدية ، يمنع فرص التلاعب ، وتوفير الضمانات الكفيلة بالكشف عن أي تلاعب قد يحدث فيها[3] .

ب. **أهداف الرقابة الداخلية على النقدية :**

يهدف نظام الرقابة الداخلية للعمليات النقدية إلى التأكد من الأمور التالية:

1. **حماية الأصول :**

تمثل النقدية أصل عالي المخاطر نظرا لما يتصف به، لهذا فإن حمايته تمثل تحدي بالنسبة للإدارة حيث يتم تحقيقها من خلال ما يلي:

- توفير وسائل الحماية من السرقة أو التلف أو الحرائق.
- توفير إجراءات تحدد مستويات الاعتماد على النقدية في خزينة المؤسسة من حيث طرق صرفها والموظفين المكلفين أو لهم حق التعامل بالنقدية، وحجم ونوعية المعاملات التي يمكن إجراءها بالنقدية بشكل مباشر.

2. **الاستغلال الأمثل للموارد :**

تمثل النقدية مورد مهم للمؤسسة ولهذا فإن استغلالها بطريقة مناسبة من أهداف نظام الرقابة الداخلية، حيث تمثل تسيير الخزينة تحدي كبير للإدارة من حيث الوفاء بكل الالتزامات واستخدام للموارد .

3. **توفير معلومات موثقة :**

من حماية النقدية أو استغلالها بكفاءة ينبغي توفير معلومات موثقة تمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة

---

(1) موقع الكتروني : Amine Allali version www PDFcreated with pdffactory <https://www.acadimia.edu> ،

11-07- 20 , p251.،

(2) محمد سمير الصبان ، **المراجعة مدخل علمي** ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر ، سنة 2000، ص 96

(3) الطالبة أميمة حدباي الوسيلة الأمين ، **دور الرقابة الداخلية في ضبط العمليات النقدية بالبنوك** ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، (دراسة ميدانية على عينة من المصاريف السودانية) ، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، جامعة شندى السودان ، سنة 1437هـ-2016 م ، ص 48.

في هذا المجال من جهة أخرى ترتبط عملية اتخاذ القرار بتوفير معلومات حول النقدية ومستوياتها من حيث القدرة على الوفاء بالالتزامات الآنية مثل تسديد الأجور و حقوق الموردين و الضرائب ، من جهة أخرى فإن عملية التقرير عنها أمر ضروري لصالح مستخدمي القوائم المالية.

4. **الالتزام بالتشريعات والقوانين :**

تخضع عملية تسيير النقدية إلى التشريعات والقوانين من حيث نقلها ومستويات التعامل بها مع المؤسسات المالية على المستوى المحلي أو الدولي، كما أن التعامل بها في المؤسسة يخضع لمجموعة من الإجراءات والتعليمات التي وضعتها الإدارة حيث يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى توفير العوامل المناسبة من أجل تطبيقها[1].

الفرع الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية على النقدية وقواعدها .

أ. إجراءات نظام الرقابة الداخلية على النقدية :

يقوم نظام الرقابة الداخلية على إجراءات مختلفة تهدف إلى تأطير كل العمليات المرتبطة معاملاتها بالنقدية، تتميز العمليات المرتبطة بالخزينة بالتشعب مما جعلها عالية المخاطر وعلى هذا الأساس فإن نظام الرقابة الداخلية للخزينة يتطلب حرص خاص من طرف الإدارة المختصة والمتمثلة في وظيفة المالية والمحاسبة وعلى وجه الخصوص مصلحة الخزينة وتقع عليها هذه المسؤولية وعليها الحرص على تحقيق الآتي:

- جميع النقدية المفروض أن تستلم قد تم استلامها وسجلت بصورة صحيحة و أودعت في البنك بنفس اليوم أو في التالي.
- جميع المصروفات تمت بناءا على التحويل من سلطة مخولة وأنها لأغراض المؤسسة وقد تم تسجيلها.
- التأكد من كفاية رصيد النقدية لمقابلة احتياجات المؤسسة، وذلك بواسطة وضع موازنة للتدفقات النقدية من مقبوضات ومصروفات ومحاولة توفير قروض في حالة الحاجة واستثمار الزيادة (الفائض) في أسهم وسندات قابلة لتحويل عند الحاجة.

1. الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية للنقدية :

العمليات المرتبطة بعملية التسيير لكل وظائف المؤسسة والتي تنتهي بالنقدية وتوجد مجموعة من الإجراءات التي ينبغي أن يتصف بها هذا النظام في مختلف العمليات والمعاملات النقدية:

- الفصل بين المسؤوليات: بمعنى أن وظائف الاحتفاظ والتسجيل والاعتماد لكل من المقبوضات والمدفوعات النقدية يجب أن تمارس بواسطة أفراد مختلفين، وهذا يتطلب بصفة عامة الفصل التام بين مسؤوليات المراقب المالي (التسجيل) ورئيس الخزينة (الاحتفاظ بالنقدية).
- تعيين مسؤوليات هذه الوظائف على أفراد محددين، فعلى سبيل المثال قد يكون رئيس الخزينة هو المسؤول عن الاحتفاظ بكافة نقدية الشركة.
- يجب استخدام موظفين أكفاء للاحتفاظ وتسجيل واعتماد النقدية، فضلاً عن التأمين ضد خيانة الأمانة على العاملين، الأمر الذي لا يوفر حماية ضد التلاعب والمخالفات فحسب، وإنما يخفض - أيضا- مخاطر استخدام أفراد مشكوك في أمانتهم في مواقع ثقة.
- يجب توفير نظام لسجلات ملائم لكافة العمليات النقدية، يقوم عليه أفراد لا يكون لهم علاقة بالأصول نفسها.

---

[1] الطالب مصطفى عبد الزهراء،حاتم الأسدي، **الرقابة الداخلية على العمليات النقدية**، بحث تقدم به الطالب، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة القادسية،العراق،سنة 2017م-1438ه،ص13.

- يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لتوفير حماية مادية كافية لنقدية، وهذا يتطلب استخدام الدفع بالشيكات لكافة العمليات النقدية الجوهرية، وإيداع المقبوضات النقدية بالكامل ويومياً بالبنك، الأمر الذي يخفض تداول النقدية وحيازتها، والتي غالبا ما تكون معرضة لإساءة الاستخدام، كما أنه يجب أيضا الاحتفاظ بمبلغ بسيط للمدفوعات النثرية، والتي يجب أن تكون في عهدة أشخاص محددين يحتفظون بها في أماكن مأمونة.
- يجب التحقق من الالتزام بهذه السياسات المقررة، وهذا يتطلب إعداد مذكرات تسوية شهرية لحساب البنك، فضلاً عن أنشطة الضبط والتدقيق الأخرى التي يقوم بها المراجعين الداخليين.

بالإضافة إلى ما سبق ينبغي أن يتميز الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية على النقدية بمايلي :

- **التحديد الدقيق لاختصاصات رئيس الخزينة** وهذه الاختصاصات هي:
  - الإشراف على جميع المقبوضات.
  - إيداع كل المقبوضات في البنك يوما.
  - أداء جميع المدفوعات فيما عدا المصروفات النثرية فيما يخصص لها موظف محدد.
  - إثبات العمليات النقدية في دفتر النقدية.
  - دفع الرواتب والأجور.
- **التأكد من أن رئيس الخزينة لا يقوم بإثبات عمليات المدينون والدائنون** في حساباتهم الشخصية أو الكشوف اليومية أو غيرها، وكذلك عدم اشتراكه في تحرير كشوف الحسابات الخاصة بهم.
- **مراعاة مبدأ تقسيم العمل في إدارة الخزينة** حيث يتم توريد النقدية بناءا على أمر التوريد من إدارة الحسابات، ويسجل الصراف استلامه للمبلغ على أمر التوريد ويتولى شخص آخر بإدارة الخزينة تحرير إيصال بتوريد المبلغ حيث يعتمد من مدير إدارة الخزينة.
- **يراعي عند إثبات المدفوعات** أن يتم بموجب إذن صرف مرفق معه المستندات الخاصة بالصرف وتحرير إدارة الحسابات أمر اعتماده من المختص.
- **الجرد المفاجئ للخزينة** وتقوم بذلك إدارة التدقيق الداخلية، وفي حالة عدم وجودها يقوم أحد المسؤولين بهذا العمل ، مع مراعاة حالة تعدد الخزائن فيجب جردها جميعا في وقت واحد.
- **يجب التأكد من مطابقة رصيد النقدية** بالدفاتر مع رصيد البنك بكشف حساب البنك، وتجري المطابقة بواسطة فرد مستقل عن ماسك دفتر النقدية، ويتم إعداد مذكرة التوفيق (التسوية)[1].

2. إجراءات نظام الرقابة الداخلية على المقبوضات :

ينبغي أن توفر هذه الإجراءات الحماية الكافية واستغلال كفء لهذه الموارد بالإضافة إلى احترام القوانين والتشريعات وتوفير قدر كافي من المعلومات حول المقبوضات ويتم هذا من خلال :

- تسجيل المقبوضات حال إستلامها.
- عمل وصولات قبض مرقمة تسلسليا ومسبقا وبعدة نسخ.
- جميع المقبوضات اليومية يجب أن تودع في البنك بنفس اليوم أو في اليوم التالي وعدم صرف أي مبلغ مهما كان من الصندوق العام.
- دفع جميع المصروفات بواسطة الشيكات.
- إيجاد صندوق لنثرية لأجل دفع المصاريف الصغيرة.
- عمل تسويات شهرية لحسابات البنوك من قبل شخص غير الشخص المسؤول عن استلام النقدية والمسؤول عن تحضير الشيكات وتوقيع التسويات من قبل شخص مسؤول[2].

---

(1) الطالب يونسي طريق،دحماني يوسري،**دور المراجعة الداخلية في مراقبة حسابات الخزينة** ، (دراسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بالبويرة)، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة البويرة،سنة 2015/2014،ص45-46

(2) كمال عبد السلام علي ، خال المعتصم ،**أصول علم المراجعة** ، دار النشر مجهولة ، مصر ،سنة 2003، ص197.

3. إجراءات الرقابة الداخلية على المدفوعات :

يوجد مجموعة من المبادئ العامة التي ينبغي أن تتوفر في إجراءات الرقابة على المدفوعات :

- يجب أن تتم جميع المدفوعات بشيكات فيما عدا المصروفات النثرية مع تحديد سلطة التوقيع على الشيكات بدقة من المسؤولين.
- يحظر قطعيا التوقيع على أي شيك على بياض، ويحظر كذلك سحب شيكات لحامله.
- مراقبة البريد الصادر مراقبة فعالة عن طريق تقسيم العمل واستخدام السجلات المناسبة لضمان تصدير الشيكات إلى المستفيدين أو أصحاب الشأن.
- وضع نظام دقيق يكفل الحصول على كشوف دورية من البنك ومطابقة هذه الكشوف على ما هو مقيد بدفتر النقدية.
- الفصل التام بين الاختصاصات المتعارضة في طبيعتها، فيجب الفصل بين من يقوم بالأعمال الآتية:

✓ إعداد كشوف حساب الموردين.
✓ تحرير الشيكات والتوقيع عليها.
✓ القيد بدفتر النقدية.
✓ إرسال البريد الصادر.

يجب العناية بالمدفوعات الكبيرة ويجب اعتمادها من مسؤول كبير كعضو مجلس إدارة أو مدير عام على الأقل[3].

ب. **قواعد نظام الرقابة الداخلية على النقدية :** ويمكن إيجاز هذه القواعد في الآتي:

1 -يجب مراعاة الدقة و العناية في اختيار أمين المخزن.
2 -ضرورة تحديد اختصاصات ومسؤوليات أمين الخزينة بوضوح تام،وتركيز مهامه على أعمال الخزينة البحتة.
3 -يجب فصل عمليات الإثبات أو الترحيل، وإعداد كشوف الحسابات عن عمل أمين الخزينة وعدم اشتراكه فيها، كما يمنع من سلطة التوقيع أو تظهير الشيكات و الحوالات و الأوراق التجارية.
4 -تحذير أمين الخزينة من قبول أي توريد نقدية إلا من الشخص المسئول وبموجب إذن توريد.
5 -عدم صرف أي مبلغ من الخزينة إلا بموجب إذن صرف معتمد من شخص له حق التصديق.
6 -ضرورة تواجد نظام رقابي جيد، على دفاتر أذون التوريد و الصرف،ولا يصرف أي دفتر إلا بعد الانتهاء من الدفتر المستخدم وتسليمه،ويجب أن يكون أذون الصرف مطبوعة، وصادرة من المنشأة و مرقمة آليا.
7 -يجب أن يتعامل أمين الخزينة بموجب إيصالات عند الصرف واستلام أي نقدية.
8 -من المهم أن يكون نظام المدفوعات بموجب شيكات على البنك،فيما عدا المصروفان النثرية التي تصرف نقدا وبموجب مستندات دالة على المصرف.
9 -من الضروري أن يتم إيداع جميع المقبوضات الخاصة بالشركة في نفس يوم التحصيل أو اليوم التالي على الأكثر في البنك، وذلك بموجب قسمة إيداع نقدية،أو حافظة تسليم شيكات وأن تتابع الإدارة دقة التنفيذ في هذا الشأن.
10 ضرورة الفصل بين المتحصلات النقدية، وبين المبالغ المخصصة للسلفة المستديمة لمنع تعويض السلفة من المتحصلات النقدية .

---

[3] توماس وليم ،أمرسون هنكي ، ترجمة أحمد حجاج وآخرون ،**المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، دار المريخ ، مصر ، سنة 1989 ، ص 202.

11 يجب أن يتوافر نظام داخلي لتحديد سلطات التوقيع على الشيكات، وفتح الإعتمادات المستندية وتحويل العملة، وأن يكون ذلك بتوقيعين أحدهما المدير المالي أو رئيس الحسابات.
12 لا يجوز صرف سلف نقدية مستديمة إلا بناء على طلب كتابي مسبب، وباعتماد أعلى سلطة في المنشأة.
13 ضرورة إجراء مراجعة قبل و أثناء وبعد تنفيذ العمليات المالية النقدية بمعرفة قسم تدقيق الحسابات.
14 ضرورة مراجعة السلفة المستديمة، أثناء تنفيذها وعند استعاضتها بموجب المستندات الدالة على العمليات.
15 من المهم إجراء جرد مفاجئ للخزينة، بمعرفة إدارة تدقيق حسابات بالمنشأة، وإثبات ذلك في محضر رسمي، وأن يشتمل الجرد على كل ما لدى أمين الخزينة من مبالغ وحوالات، وأوراقا مالية، أو أي مبالغ بصفة أمانة كأجور ومرتبات لم تصرف.
16 من المهم التأمين على أمين الخزينة ضد خيانة الأمانة بمبالغ تتناسب مع النقدية التي تكون في حوزته[1]..

الفرع الثالث : مكونات نظام الرقابة الداخلية على النقدية ومبادئها .

أ. مكونات نظام الرقابة الداخلية على النقدية :

تتفاعل مكونات نظام الرقابة الداخلية لنقدية من أجل تحقيق أهدافه إلا أن مستوى فعاليته يختلف باختلاف مستويات التكامل بين مكوناته والتي يمكن إجازه ا كما يلي:

1. البيئة الرقابية :
تمثل البيئة الرقابية مؤثر مهم في تحديد نوعية الإجراءات المصممة، حيث أن فلسفة الإدارة اتجاه المخاطر يؤثر في طرق تسيير النقدية وكيفية الاحتفاظ و التعامل بها، وسياسة التعامل في أسعار الصرف، ومستويات الإحتقاظ بالعملات و التعامل معها.

2. **تقييم المخاطر :**
تتعرض النقدية للعديد من المخاطر سواء كانت على مستوى المؤسسة أو على مستوى المؤسسة المالية وهذا نظرا لطبيعة الأصول النقدية، فهي تتعرض لسرقة والتلف والإحتراق والتزوير، كما أنها تتعرض لانخفاض الناتج عن التضخم أو الأمور المرتبطة بأسعار الصرف، ولتفادي الآثار السلبية والممكنة لهذه المخاطر يعمل نظام الرقابة الداخلية على تقييم هذه المخاطر وتحديد الآثار الناجمة عنها من خلال توفير البيانات والمعلومات وإستغلالها في إطار أساليب ونماذج تسمح بالتقييم الصحيح للعوامل التالية:

- **مخاطر أسعار الصرف :** حيث ينبغي أن يتم وضع سياسة مناسبة من أجل تقييم مخاطر أسعار الصرف وإجراءات واضحة لإدارة هذه المخاطر.
- **مخاطر التضخم :** يؤثر التضخم على القوى الشرائية للنقود لهذا ينبغي على الإدارة التعامل مع هذا الخطر من حيث تحديد حجم السيولة المقبولة من أجل تدنية هذه المخاطر.
- مخاطر الإستغلال غير المشروع من طرف الموكل لهم إدارتها لصالحهم الشخصي أو إستغلالها في صفقات غير قانونية.

3. الأنشطة الرقابية :
من أجل التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة على الخزينة (النقدية) وبشكل مستمر، وهذا من خلال توفير التالي :

- **الفصل بين المهام :** ويتم من خلال التحديد الدقيق للمهام والخطوات التي يتم على أساسها تسيير النقدية ويتم أساسا من خلال توفير الآتي:

---

(1). موقع الكتروني : https://accountant1001.blogspot

- الفصل بين من يقوم بالمحاسبة على الشيكات والأوراق التجارية ومن يقوم بتخليصها.
- عملية جرد النقدية يقوم بها موظفين لا علاقة لهم بتسيير الخزينة.
- المقاربة الدورية توكل إلى موظف لا يكون مسؤول عن محاسبة الخزنية.

❋ **الترخيص المناسب للعمليات المالية والأنشطة :**

يتم هذا من خلال توزيع مناسب للمسؤولية وبشكل واضح من خلال تحديد الموظف الذي لديه الحق بالموافقة على صرف النقدية، في حين يجب أن يتم تحديد مستويات الموافقة بالصرف على أساس المبالغ المراد صرفها وعلى أساس العمليات.

من جهة أخرى يتم تصنيف المعاملات وتحديد التي لا يجب أن تتم عن طرق الخزينة بشكل مباشر.

❋ **الوثائق والسجلات الملائمة :**

يوجد العديد من العمليات التي تتم على مستوى الخزينة من حيث الدفع والقبض أو تحويل الأموال من البنك إلى الصندوق أو العكس وفي كل هذه العمليات ينبغي وجود وثائق تثبت هذه العمليات والوثائق من أجل الموافقة عليها، حيث يجب أن تكون هذه الوثائق واضحة الشكل والمضمون ويمكن الرجوع إليها وتحديد مسار المعاملات والمسؤولين عليها وتاريخها، كما أن هذه المعاملات تتابع من خلال الدفاتر والسجلات التي تم فيها تسجيل كل المعاملات حسب نوعها وتاريخها مما يسهل الرقابة عليها والمقارنة مع الواقع والوثائق الثبوتية.

❋ **الرقابة المادية على الأصول والدفاتر:**

من أجل المحافظة على النقدية الموجودة في المؤسسة ينبغي توفير الحماية الكافية من خلال توفير الصناديق لحفظ النقدية وتخصيص خزائن خاصة للملفات والوثائق المرتبطة بها بالإضافة إلى عزل المنطقة عن الدخول العشوائي من طرف باقي الموظفين، كما أن تأمين المنطقة بمضادة الحرائق وكاميرات المراقبة، والتأمين ضد خيانة الأمانة .

4. **المعلومات والتواصل :**

من أجل إتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص تخصيص الموارد المالية وإدارة الخزينة من حيث تسديد الإلتزامات وتحصيل الديون، حيث لا يمكن أن يتحقق هذا الأمر بدون توفير معلومات دقيقة عن كل التدفقات المالية والإلتزامات قصيرة وطويلة الأجل ويتم هذا من خلال:

- توفير قنوات إتصال تسمح بتوفير معلومات عن الآجال المرتبطة بالموردين من خلال التقارير الدورية وجدول لمتابعة تسيير الموردين.
- توفير قنوات الإتصال تسمح بتوفير معلومات عن الآجال المرتبطة بالعملاء من خلال التقارير الدورية وجداول متابعة تسيير العملاء.
- توفير معلومات عن الإلتزامات والمصاريف الدورية (الإيجار، الأتاوات، الضرائب، الأجور، الفوائد).
- توفير معلومات عن الحقوق والآجال الممكن تسديدها فيها.

5. **المتابعة والإشراف :**

نظرا لطبيعة النقدية ومستويات تعرضها للمخاطر تلجأ الإدارة إلى الحرص على التأكد من نجاعة الأنظمة الرقابية ومكونات الرقابة بشكل دائم وهذا من أجل تقليل المخاطر ويتم هذا وفق الآتي:

- تقييم الأنظمة الرقابية من خلال فحص المراجعة الخارجية.
- تقييم ومراجعة النقدية من خلال المراجعة الداخلية سواء كانت دورية أو مفاجئة والتي يمكن أن تقدم تشخيص لحقيقة تسيير الخزينة ومدى فعالية مكونات نظام الرقابة.
- التقييم من طرف لجان خاصة والتي يمكن أن تقوم الإدارة بإنشائها.
- التقارير الصادرة من المصلحة المكلفة بالخزينة أو من طرف موظفيها.
- الشكاوي والاستفسارات التي يرسلها المتعاملين الخارجيين[1].

---

[1] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة 2 ، دار وائل ، عمان، سنة 2006 ،ص 197.

ب. مبادئ نظام الرقابة الداخلية على النقدية :

تتمثل مبادئ نظام الرقابة الداخلية على النقدية بشكل عام في ما يلي :

1. تحديد المسؤوليات :

وذلك بتحديد مسؤوليات أشخاص محددين لمهام معينة مثل : التوقيع على الشيكات واستلام النقدية والإيداع والتسجيل .

2. الفصل في الوظائف والمهام المتعارضة :

وذلك لخطورة الدمج فيها مثل :وظيفة الموافقة على العمليات وتوقيع الشيكات أو التسجيل والاحتفاظ بالنقدية .

3. التوثيـــــق :

بتوفير مستندات مرقمة وكافية للرجوع إليها .

4. الرقابة المادية والالكترونية :

وذلك باستخدام وسائل لحفظ النقدية وما يتعلق بها واستخدام آلات النقدية.

5. التدقيق الداخلي المستقل :

سواء فيما يتعلق بالعمليات النقدية وجرد النقدية .

6. إجراءات رقابة أخرى :

مثل التنقلات للموظفين وإعطاء إجازات إجبارية واستخدام نظام العهدة والتامين على النقدية[1].

الجدول رقم 2-10 : جدول يلخص دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول .

	نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة	نظام الرقابة الداخلية على المخزونات	نظام الرقابة الداخلية على النقدية
من ناحية التعريف	تعرف الأصول الثابتة على انها اصول غير نقدية لها كيان مادي ملموس ،تعبر عن منافع إقتصادية مستقبلية ، ويتم الحصول عليها لاستخدامها في انتاج السلع أو تقديم الخدمات لغرض تأجيرها للغير أو لاستخدامها في العمليات الإدارية .	هي عملية تصميم الطرق و الوسائل التي تكفل التحقق من أن عمليات صرف و تأمين المواد تتم وفقا للخطة الموضوعة لتحقيق أهداف المنشأة و الإستفادة من مواردها لأقصى حد ممكن.	هي الحسابات التي تمثل اكبر سيولة داخل المؤسسة ، لهذا يجب إعطاؤها الأهمية والحماية الكافية عند تصميم نظام الرقابة الداخلية وذلك نظرا لتعرضها للإختلاس وسهولة التلاعب

---

(1) موقع إلكتروني : https://safadn.blogspot.com>,02-2009,p04

من ناحية الأهداف	1. ربط الأصول بالمواقع ومراكز التكلفة . 2. تتبع بيانات حركات الأصل وأماكن تواجده . 3. استعراض بيانات الكفاءة الإنتاجية للأصل . 4. توفير بيانات مستقبلية عن الأصول . 5. الحصول على تقارير متعددة .	1. تحقيق كفاءة في استغلال الموارد . 2. حماية الأصول . 3. توفير معلومات مالية موثوقة . 4. الالتزام بالتشريعات والقوانين .	1. حماية الأصول . 2. الاستغلال الأمثل للموارد. 3. توفير معلومات موثقة. 4. الالتزام بالتشريعات والقوانين.
من ناحية الأنواع	✚ الأصول الملموسة ✚ الأصول غير ملموسة .	✚ الرقابة النوعية . ✚ الرقابة الكمية . ✚ رقابة الكلفة . ✚ الرقابة الزمنية . ✚	✚ المقبوضات. ✚ المدفوعات.
من ناحية الإجراءات	✚ الموازنة الرأسمالية . ✚ الإشراف على شراء الأصول . ✚ إجراءات استخدام الأصول. ✚ وجود سجلات مناسبة لتسجيل الأصول تسهل المراقبة عليها.	✚ ضمان توفير الكميات المناسبة من المواد المطلوبة. ✚ ضبط حركة المخزون وتنظيم حركة دوران المواد. ✚ التأكد من سلامة المواد المخزنة . ✚ تخفيض تكاليف ونفقات ومصاريف التخزين. ✚ تخفيض قيمة الاستثمار في المواد بطيئة الحركة. ✚ قياس وتصحيح آداء العاملين في المخازن . ✚ ضبط استلام وتسليم المواد في المواعيد المحددة . ✚ جدولة وفحص المواد .	✚ جميع النقدية المفروض أن تستلم قد تم استلامها وسجلت بصورة صحيحة ✚ جميع المصروفات تمت بناءا على التحويل من سلطة مخولة وأنها لأغراض المؤسسة وقد تم تسجيلها. ✚ التأكد من كفاية رصيد النقدية لمقابلة احتياجات المؤسسة، وذلك بواسطة وضع موازنة للتدفقات النقدية من مقبوضات ومصروفات

المصدر :من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

خلاصة الفصل الثاني :

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات الرقابة المختلفة والتي تخص الجوانب الإدارية والمحاسبية ، وذلك ضمان لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعة .فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء المخالفات والتحكم في عملية التدقيق ، لذلك يقوم المدقق بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله .

تعتبر حراسة (حماية) الأصول من أهم أهداف نظام الرقابة المحاسبية ولذلك يجب أن يوفر نظام الرقابة الداخلية وسائل الحماية الأساسية للأصول من الفقدان الناتج عن السرقة أو الحريق أو الخطأ أو الإهمال . وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول ، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة ، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعنية كاملة وقانونية ومصرح بها ومثبتة .

الفصل التطبيقي

تمهيد الفصل التطبيقي :

بإعتبار نظام الرقابة الداخلية عنصرا فعال داخل المؤسسات الاقتصادية ، حيث يعتبر نجاح أي مؤسسة متوقف على فعالية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المؤسسة ، وذلك لأن نجاح أنشطة المؤسسلت الاقتصادية متوقف على مدى جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي يخرجها النظام المحاسبي داخل المؤسسة ، ومن هنا يأتي **دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة**.

تلعب وظيفة الرقابة الداخلية دورا هاما في تحقيق أهداف المؤسسة ، كما تقوم بحماية أصولها من السرقة والضياع ، وبعد التطرق في الفصلين السابقين إلى عرض ومناقشة لمختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ودوره في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية ، سنقوم في هذا الفصل الذي يعتبر حلقة وصل بين ما تم طرحه نظريا في الفصليين السابقين ، و بين ما سوف تقوم به من دراسة عملية لمتغيرات البحث ، و حتى يتسنى لنا تسليط الضوء على ماتم التطرق إليه في الجانب النظري. ارتأينا إلى اختبار ومعرفة مدى تطابق المفاهيم والقواعد النظرية مع الواقع التطبيقي، من خلال إجراء الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز **(sonalgaz)** بسعيدة.

وهذا الاختبار لم يكن نتيجة للصدفة ، بل لعلمنا بالموقع الهام الذي تحتله هذه المؤسسة في مجال نشاطها من خلال احتكاكها المباشر مع المجتمع. وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في استبيان موجه لمجموعة من الموظفين في مؤسسة سونلغاز ، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولا .

نتطرق من خلال هذا الفصل إلى **دراسة حالة مؤسسة سونلغاز وحدة سعيدة** عبر المباحث الثلاثة التالية :

- **المبحث الأول :** تقديم عام عن المؤسسة محل الدراسة التطبيقية.
- **المبحث الثاني :** الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية .
- **المبحث الثالث :** تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة التطبيقية .

يمتزج تاريخ الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز (سونلغاز) ،بتاريخ الخدمة الوطنية في الجزائر، و إذا كان الزمن قد تغير تماما كتغير وضعية قطاع الطاقة و الوضع القانوني بشركة سونلغاز فإن الهدف يبقى و حيدا ألا و هو مؤسسة اقتصادية عالية الأداء و في خدمة المجموعة الوطنية.

من خلال هذا التقديم ارتأينا إعطاء تعريف عام للمؤسسة يتناسب و أهدافها المسطرة لذا سندرس نشأتها و تطورها .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة سونلغاز .

هي الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز وهي عبارة عن شركة ذات أسهم بموجب قانون 02-95المؤرخ في 1 جوان2002، يقدر رأس مالها الاجتماعي بـ150 مليار دينار جزائري موزع على 150 ألف سهم بقيمة مليون دينار لكل سهم ، مكتتبة ومعروضة حصريا من طرف الدولة .

الفرع الأول : تطور مؤسسة سونلغاز وأهدافها .

أ. نبذة تاريخية عن المؤسسة :

تعتبر مؤسسة (سونلغاز) من أكبر المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، وقد لعبت دورا تاريخيا في ميدان إنتاج الطاقة إذ تمتد سنوات عطائها لأكثر من 60 سنة خدمة عمومية ، مرت بعدة مراحل تاريخية :

- في سنة **1947** تم إنشاء المؤسسة العمومية للكهرباء والغاز الجزائري **(E.G.A)** والتي أسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها ،وكذلك توزيع الغاز.
- في سنة **1969** تحولت **EGA** (كهرباء وغاز الجزائر) إلى **SONALGAZ** (سونلغاز) الشركة الوطنية للكهرباء والغاز.

وقد كان الهدف من تحويل الشركة هو إعطائها تنظيم وتسيير يمكنها من موافقة ومساندة التنمية الاقتصادية للبلاد.

- في سنة **1983** تمت إعادة هيكلة (سونلغاز) وتفرعها إلى شركات فرعية للأشغال المتخصصة هي :
  - **KAHRIF** - للإنارة وإيصال الكهرباء.
  - **KAHRAKIB** - للتركيب والمنشآت الكهربائية.
  - **KANGAZ** - لإنجاز شبكات نقل الغاز.
  - **INERGA** - للهندسة الصناعية.
  - **ETTERKIB** - للتركيب الصناعي.
  - **AMC**- مؤسسة صنع العدادات وأجهزة القياس والمراقبة.
- في سنة **1991** تحولت (سونلغاز) إلى مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري **(E.P.I.C)** ثم تحصلت على الاستقلالية المالية ، وأكد هذا الإجراء طبيعة مؤسسة سونلغاز كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وصنفت تحت وصاية وزير الطاقة.
- في فيفري **2002** أصبحت المؤسسة شركة ذات أسهم **(SPA)** ،هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في ميادين أخرى في قطاع الطاقة.

من هذا القانون تدخلت في المجموعة الصناعية في إنشاء بعض الفروع منها :

☆ في سنة **2004** : إنشاء فروع إنتاجية : سونلغاز إنتاج كهرباء **(SPE)** **(GRTE/GRTG)** تسيير شبكة نقل الكهرباء والغاز.
☆ في سنة **2005** تم وضع لجنة تسوية الكهرباء والغاز.
☆ في سنة **2006** تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربعة فروع وهي : الغرب – الوسط - الجزائر- الشرق.

ب. <u>أهداف مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز:</u>

تسعى شركة سونلغاز من خلال الوظائف التي تمارسها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و النتائج و لقد حددت سونلغاز أهداف تسعى إلى بلوغها و هي كما يلي :

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات تهدف الترقية و التحسن الدائم لصورة علامتها، تلبية الحاجات الوطنية.
- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية و تنويع منتجاتها.
- المشاركة في الإنجازات الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون أقرب من الزبون النهائي.
- استقلالية التسيير و إدخال قواعد ذات طابع تجاري.
- الحصول على حصة السوق العالمي.

و عموما فإن هدفها هو أن تصبح أكثر تنافسية و التمكن من مواجهة المنافسة المحتملة في المستقبل حيث تعتبر شركة سونلغاز من أحسن خمس مؤسسات الكهرباء و الغاز في حوض البحر الأبيض المتوسط و من أهداف شركة سونلغاز ذات أسهم هي :

☆ إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج و نقلها و توزيعها و تسويقها.
☆ نقل الغاز لتلبية السوق الوطنية.
☆ توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج و تسويقه.
☆ تطوير و تقديم الخدمات الطاقوية و ترقيتها و تنميتها.
☆ تطوير كل شكل من أشكال الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع كل الشركات الجزائرية أو الأجنبية.
☆ إنشاء فروع و أخذ مساهمات و حيازة كل حقيبة أسهم و غيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو يتم إنشاءها في الجزائر أو في الخارج.
☆ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية و الغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة سونلغاز(ش ذ أ).
☆ و بصفة عامة كل عملية مهم ا كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة وتهدف الشركة لا سيما البحث عن المحروقات و اكتشافها و إنتاجها و توزيعها.
☆ تضمن سونلغاز مهمة الخدمة العمومية وفقا للتشريع و التنظيم المعمول به.

<u>الفرع الثاني : مهام مؤسسة سونلغاز سعيدة ووظائفها .</u>

أ. **<u>مهام مؤسسة سونلغاز سعيدة :</u>** من مهام سونلغاز (مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز – سعيدة – نذكر منها :

- ربط السكنات بشبكة الكهرباء والغاز بقيام الزبون بطلب لدى الشركة مع مخطط للسكن لتقوم بتسجيل الطلب ثم إرسال التقنيين إلى عين المكان لدراسة وتحديد التكاليف ليقوم بالدفع وتوجه الأشغال إلى مقاول في حالة القيام بتزويد السكنات الجديدة بالكهرباء والغاز تحت رقابة سونلغاز بحيث يقوم بالأعمال بدل من الشركة .

- تحصيل مبالغ فواتير الكهرباء والغاز.
- ضمان أمن وفعالية هذه الشبكات.
- القيام بصيانة ونظافة شبكات توزيع الكهرباء والغاز.
- ضمان الاستمرارية للتزويد.
- التدخل في حالة وجود أي عطب .
- السهر على سلامة وأمن الأفراد.
- تحسين وإنشاء شبكات جديدة من أجل مواجهة الطلب على الكهرباء والغاز.
- فتح فروع جديدة في مختلف المناطق المجاورة لولاية سعيدة لتسهيل عملية التواصل مع الزبون.

ب. وظائف مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز :

من خلال التطورات التي عرفتها شركة سونلغاز أصبحت تقوم بمجموعة من الوظائف و المهام و من خلال المادة 6 من الجريدة الرسمية رقم 54 و في ديسمبر **1995** و في إطار الأهداف المسطرة و الخدمات العمومية تقوم المؤسسة بمجموعة من الوظائف و المهام و من وظائف شركة سونلغاز نذكر مايلي :

- ضمان نوعية إنتاج و نقل و توزيع الطاقة الكهربائية و كذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية و الأمن و بأقل التكاليف.
- تركيب، تصليح و صيانة و إعادة تجديد مراكز الإنتاج و نقل و توزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز.
- التخطيط و وضع البرامج السنوية و كذا المراكز المعدة لسنوات.
- ضمان التموين اللازم لتحقيق و تنفيذ البرامج المسطرة.
- توفير المنشآت الضرورية (التجهيزات ، الهياكل البنائية) لضمان سير مهمتها.
- التحديد و التعريف بالكيفيات و الإمكانيات المتعلقة بالتطبيق(التجهيزات و التركيبات الكهربائية الغازية) و كذا المتعلقة بأجهزة القياس و الحساب.
- ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.
- تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة فيما يخص الأداءات المقدمة للعملاء.
- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة و مراقبتها.
- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء و الإصلاح و استغلال الموارد.
- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية و العتاد اللازم للعمل.
- ضمان أمن الأشخاص و المواد التي لها علاقة مع نشاط العمل و التوزيع.
- ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

و عموما فإن شركة سونلغاز تضمن تحقيق الاستثمارات للمؤسسة و التحكم في الطاقة و هو عامل ضروري للاقتصاد العام و بصفة خاصة الدراسات و الرقابة و تحقيق ميزة إستراتجية في التطور الاقتصادي و الصناعي للوطن.

الفرع الثالث : دور مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني وهيكلها التنظيمي .

أ. دور مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني :

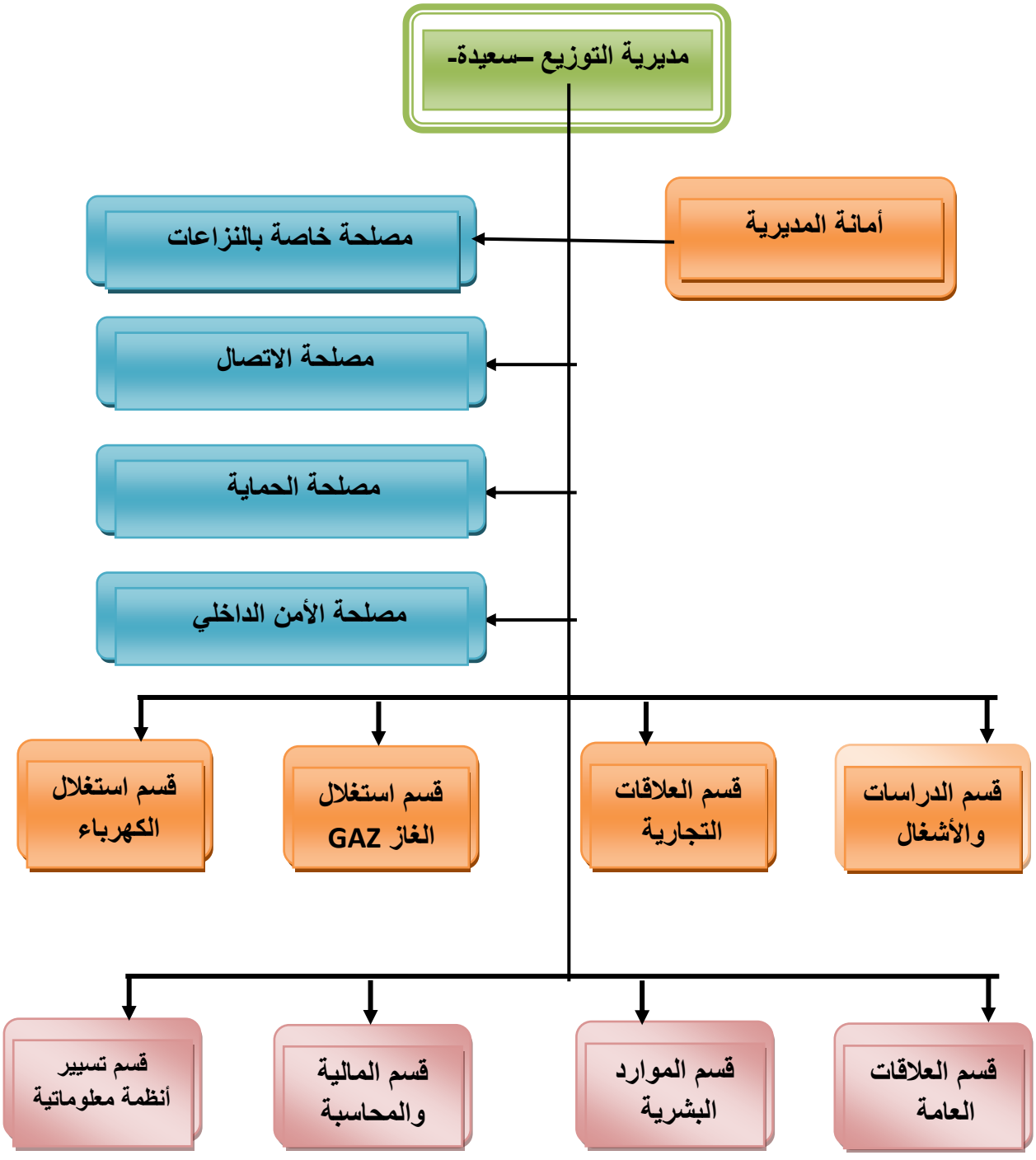
للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني و منتوجها يعتبر المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعة ، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية و الغازية تستعملان في مختلف المصانع الإستراتجية و التحويلية هذا لأن كل اللألات الموجودة على مستوى هذه المصانع

تعمل بالكهرباء و الغاز، كما لها دور كبير في تموين القطاع الزراعي بالمضخات و مختلف اللألات و المحركات ، أما على مستوى قطاع الخدمات فإن مجمل و سائل النقل تستعمل مادة الغاز.

و كذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية كما أن توفر مناصب شغل للعاطلين عن العمل و بهذا يظهر جليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي الممون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

ب. الهيكل التنظيمي :

الشكل رقم 3-1 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز- بسعيدة -



المصدر : وثائق مؤسسة سونلغاز سعيدة.

أ. **الإدارة العامة :** تتكون من :

- **مديرية التوزيع :** يعتبر المدير المسؤول الأول في المديرية ، وتتمثل مهامه في :
  - تنظيم وتسيير ومراقبة كل الإمكانيات الموضوعة تحت تصرفه بتوزيع الكهرباء والغاز للمواطن في أحسن الظروف.

وللمديرية عدة مهام من بينها ما يلي :

- توجيه وقيادة وإنجاز المخططات والميزانيات في المديرية .
- يشارك في مختلف العقود.
- يسهر على أمن المديرية كما أنه يشرف على حسن سير كل مصالح المديرية.

1. **أمانة المدير (الأمانة العامة) :** تكون تحت إشراف المدير وهي تتكفل بالمهام التالية :
   - تتكلف بالمراسلات والبريد .
   - تنظيم الملفات والوثائق واستقبال الزبائن .
   - تسجيل المكالمات الهاتفية و ضبط مواعيد المدير .
   - طباعة الرسائل و الوثائق السرية وهي مكلفة بمختلف أعمال الرقمية وكتابة البرقيات .
2. **مصلحة خاصة بالنزاعات :** تتكفل بالشؤون القانونية للمؤسسة مثل :
   - متابعة قرارات المحكمة،التكفل بالشؤون القانونية للمديرية.
   - تمثيل سونلغاز أمام الهيئات القانونية .
3. **مصلحة الاتصال :** تتكلف بالاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة، وتتمثل مهامها فيما يلي :
   - اقتراح مواضيع حول الإعلان والإعلام نحو الزبون .
   - تنظيم المعلومة مع الزبائن عن طريق الإذاعة المحلية.
   - المساهمة مع المديرية العامة في الأنشطة التجارية.
4. **مصلحة الأمن الداخلي :** يسهر دائما على أمن المؤسسة ، ويقوم بمهام تتمثل في :
   - القيام بالزيارات مع برمجة عمليات النوعية.
   - تحضير اجتماعات لصالح المديرية .
   - القيام بتحضير حوادث محاكية للحوادث الحقيقية وهذا بالتعاون مع المصالح التقنية .
   - تطبيق كل التوجيهات والتعليمات المتوقعة للسلامة والأمن .
5. **مصلحة الحماية :**
   - تختص في كل ما يتعلق بسلامة وأمن الأفراد والتأمين على حياتهم.
   - السهر على حماية الأفراد وتطوير كل وسائل الحماية لضمان الأمن في المؤسسة.

ب. **أقسام المديرية :**

1. **قسم استغلال الكهرباء :** يسير شبكة الكهرباء والخطوط الرئيسية وكل ما يتعلق بشبكة الكهرباء وتنقسم إلى :
   - مصلحة مراقبة استغلال الكهرباء تقوم بتسيير أشغال الكهرباء.
   - مصلحة للصيانة فيما يتعلق بتوفير كوابل وصيانة التجهيزات.
2. **قسم استغلال الغاز:** هو قسم يهتم بشبكة الغاز ينقسم إلى 3 مصالح :
   - مصلحة مراقبة الغاز.
   - مصلحة صيانة الغاز.
   - مصلحة تطوير شبكة الغاز.
3. **قسم العلاقات التجارية :** هو قسم يتكلف بتسيير شؤون المصالح التجارية بالمؤسسة فيما يخص مبيعات الكهرباء والغاز للزبائن ودراسة الفواتير وينقسم إلى مصلحتين :
   - مصلحة تقني تجاري : توجد فيه مجموعة روابط الزبائن الجدد التي تهتم وتتمثل مهامها فيما يلي :
     - ✓ استقبال زبائن الكهرباء والغاز وتسجيلها.

- ✓ وضع فاتورة الدفع.
- مصلحة الزبائن :
  - ✓ تهتم بمراقبة ورصد فواتير العداد .
  - ✓ تهتم بوضع فواتير التغطية .

4. **قسم الدراسات والأشغال :** يهتم هذا القسم بكل ما يتعلق بأشغال الكهرباء والغاز وينقسم إلى :
   - مصلحة دراسة أشغال الكهرباء.
   - مصلحة دراسة أشغال الغاز.
   - شعبة الاستغلال - شعبة التسويق.
5. **قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية** : يتكلف هذا القسم بتسيير الشبكة المعلوماتية ومهامه كالأتي :
   - تسيير جميع تجهيزات الإعلام الآلي.
   - صيانة أنظمة الإعلام الآلي.
   - حفظ المعلومات المتعلقة بتاريخ الزبائن.
   - إنشاء بنك المعلومات.
6. **قسم المالية والمحاسبة :** يسهر على استعمال أفضل للتقنيات لمتابعة النشاطات في المؤسسة ويسجل كل الكتابات المحاسبية ويتكون من :
   - مصلحة الميزانية والمراقبة.
   - مصلحة المالية.
   - مصلحة الاستغلال .
7. **قسم الموارد البشرية :** يهتم هذا القسم بتزويد المديرية بالموارد البشرية وبتسيير شؤون العمال ، وينقسم بدوره إلى قسمين أو مصلحتين :
   - مصلحة المستخدمين ومصلحة التطوير ومكلف تطوير الموارد البشرية ولكل النشاطات المتعلقة بها ، (التخطيط ، التوظيف ، دفع الأجور ، حساب مبالغ التقاعد، الترقية ، متابعة المسار المهني ...) .
8. **قسم العلاقات العامة :** يهتم بكل ما يخص بيانات المديرية وضمان تأثيرها كما تهتم بالأرشيف.

المطلب الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز .

الفرع الأول : نظام الرقابة الإدارية .

أ. رقابة المستخدمين :

إن من أهم نظم المراقبة الداخلية التي تعتمدها الشركة نظام مراقبة حركة حضور العمال و ذلك قصد تحقيق الانضباط الوظيفي مما يساعد على الاستقرار و التأثير إيجابا على مرد ودية المستخدمين و ذلك باتخاذ الخطوات الآتية :

- الوضع تحت أيدي أعوان الأمن المكلفين بمداخل و مخارج الشركة دفاتر تسجيل فيها حركة دخول و خروج العمال اليومية بالساعة و الدقيقة حيث تجمع هذه الدفاتر في كل أخر اليوم لمراجعتها من طرف مصلحة الموارد البشرية لإحصاء المخالفات و اتخاذ التدابير اللازمة.
- جمع الكشف اليومي للحضور من كل المصالح صباحا و مراقبة توقيع كل العمال و إحصاء الغياب في صفوف العمال.
- مراقبة كشف الحضور الشهري و مطابقته مع الكشف اليومي حتى نتمكن من إعداد بطاقة الأجر.
- و من ضمن أهم نظم المراقبة كذلك نظام مراقبة مستوى العمال و مدى فعاليتهم و مساهمتهم في نشاط الشركة حيث يتم تخصيص فترات تكوينية و تدريبية للعمال ذوي المستوى المتدني من أجل الرفع في مستوى مردود يتهم و نشاطهم.
- كذلك هناك نظام مراقبة لدى مصلحة تسيير الموارد البشرية يخص انتقاء العمال المنضبطين و أصحاب الأداء الجيد في المهام المسندة إليهم من خلال منصب عملهم ليتم مكافئتهم و ترقيتهم نظير جهدهم و تفانيهم في خدمة الشركة و أهدافها.

ب. **الرقابة الدورية :**

و من ضمن المراقبة الدورية المراقبة على مستوى مصلحة الوسائل **SAG** و تنقسم المصلحة إلى فرعين :

- **فرع مراقبة حظيرة السيارات :** يهتم هذا الفرع بمراقبة كل من :
  - **مخزون الوقود :** و نعني بالوقود (البنزين، غاز السيارات ،المازوت) ، و من أهم الإجراءات التي تقوم بها المصلحة أولا طلب شيك من مصلحة المالية لشراء مخزون الوقود و من ثم تحرير رسالة طلب (**LETTRE DE COMMANDE**). بقيمة الوقود و نعني بذلك عدد الدفاتر وقيمتهم المالية ، و عند وصول دفعة الوقود يتم تحرير وصل استلام بعدد الدفاتر. و بعد توفر مخزون الوقود تبدأ عملية استهلاكه اليومية حيث تحرس الشركة على مراقبة هذه العملية بإتباع طرق محكمة منها :
  - **بطاقة مخزون الوقود (FICHE DE STOKE CARBURANT) :**

و هي عبارة عن بطاقة مراقبة يومية و في نفس الوقت هي بطاقة مراقبة شهرية حيث يتم إقفال هذه البطاقة عند العشرون من كل شهر ، و تعمل هذه البطاقة على توضيح حركة دخول و استهلاك الوقود اليومي باللترات مع تحرير كل المعلومات الخاصة بوصل الوقود من تاريخه و رقمه و كذا إيضاح رصيده النهائي و المصلحة المستهلكة للوقود.

- **بطاقة متابعة الوقود (FICHE DE SUIVI CARBURANT) :**

و هي بطاقة مراقبة يومية تخص كل سيارة لوحدها أي الكمية التي تستهلكها كل سيارة من الوقود، و يتم إقفالها عند كل شهر، و نوع الوقود الذي تستهلكه و تاريخ وصل الوقود و كمية الوقود المستهلكة خلال

اليوم، و اسم العامل المستعمل للسيارة و توقيعه بالإضافة إلى رقم عداد السيارة التي توقفت عليه بالأمس و الاستهلاك بالكيلومترات.

- **بطاقة ملخصة لحركة الوقود :**

(ETAT RECAPITULATIF DES MOUVEMENTSCARBURANT)

و هي بطاقة مراقبة شهرية و في نفس الوقت بطاقة مراقبة سنوية حيث يعمل المكلف بها على مراقبة البطاقتين السابقتين مع ماهو موجود في المخزون الحقيقي و إجراء حوصلة له ، و توضح هذه البطاقة رصيد أخر الشهر الماضي الذي يمثل رصيد أول الشهر الحالي ، و كذلك توضح حركة الاستهلاك اليومي بالإضافة إلى وصولات الوقود الملغاة و وصولات الوقود المشترات خلال هذا الشهر (دفاتر الوقود) ، و تهتم هذه البطاقة بمراقبة كميات الوقود المستهلكة باللترات و توضيح قيمتها بالدينار الجزائري. و في الأخير ترسل هذه البطاقة إلى مصلحة المحاسبة و المالية للمراقبة و التقييد.

- **مراقبة السيارات :**

من أهم و أبرز الأدوار التي يقوم بها هذا الفرع مراقبة السيارات سواء السيارات النفعية أو سيارات الأشغال حيث و في بداية الأمر يتم تكوين ملف عند شراء كل سيارة حيث يتكون هذا الملف الإداري من:

- ✓ فاتورة الشراء .
- ✓ قرار التحويل .
- ✓ شهادة البيع بطاقة تقنية لسيارة.
- ✓ بطاقة التأمين .

بعد عملية تكوين هذا الملف أي إتمام من الناحية القانونية، يتم إدراجها في العمل اليومي حيث يتم استغلالها من طرف مصالح الشركة. و تحرص المصلحة على المراقبة الدورية و تتلخص في **04** حالات و هي :

1. **المراقبة اليومية :** حيث يتم مراقبة السيارات يوميا قبل خروجها للعمل الصباحي كمراقبة زيت محركها و مراقبة وثائقها و حالتها العامة، و كذلك مراقبتها عند دخولها في الفترة المسائية.
2. **المراقبة الوقائية :** أهم شيء في هذه المراقبة مراقبة زيت المحرك حيث يتم تغييره دوريا بناءا على عدد محدد من الكيلومترات المقطوعة و كذا مراقبة حالة العجلات و كل شيء يخص سلامة السيارة.
3. **المراقبة عند العطب :** في حالة تبليغ بوجود عطب في السيارة تتحرى المصلحة عن أسباب وقوع هذا العطب و هل هو العطب متعمد أو عطب ميكانيكي عادي ثم بعد ذلك يتم تحرير طلب ميكانيكي لتصليح العطب.
4. **مراقبة مخزون قطع الغيار:** تقوم المصلحة بالمراقبة الدورية بعملية الدخول و خروج قطع الغيار من المخزون ، و نعني بعملية الخروج طلب قطع الغيار عند الطلب و عملية الدخول شراء قطع الغيار و يتم الجرد في أخر السنة.

➢ **فرع الوسائل :**

تكمن مهمة هذا الفرع في ثلاث مهام من المراقبة و هي :

☆ **مراقبة الفواتير:** يقوم العون المكلف بعملية مراقبة الفواتير الواردة من أمانة الشركة و التي تخص موردي الشركة بإتباع خطوتين :

- **الخطوة الأولى :** مراقبة المعلومات القانونية للفاتورة، ثم التأكد من وجود جميع وثائقها المرافقة مع التأكد من حساب مبالغها و في الأخير تتم تأشيرتها أي بوضع ختم الأمر بالدفع ، ثم إرسالها إلى مصلحة المالية.
- **الخطوة الثانية :** يتم تسجيل الفاتورة في سجل يحوي كل معلومات الفاتورة من تاريخ دخولها إلى المصلحة، و تاريخها و اسم المورد و موضوع الفاتورة و رقمها و مبلغها و رقم الطلبية ، و تاريخ خروجها من المصلحة أي إرسالها إلى مصلحة المحاسبة، و نوعية الخطأ في حالة رجوعها ، و رقم الأمر بالدفع أو رقم الشيك في حالة تسديد مبلغها من طرف مصلحة المحاسبة.

☆ **مراقبة الجرد :** في أخر كل دورة مالية يتم تكوين لجنة مراقبة الجرد، و من ضمن أعضاءها عضو من مصلحة الوسائل مهمته مراقبة و إحصاء أدوات و آلات و موجودات الشركة من مكاتب و خزائن و أجهزة الإعلام الآلي و غيرها، حيث يركز على الرقم التسلسلي لكل موجود (**CODE PART**) و مقارنتها بالسنة الماضية . و في الأخير يتم تحرير محضر (**PROCES VERPAL DE LA COMMISSIONT**) من طرف اللجنة حيث يوقع عضو الوسائل على كل الموجودات الموجودة في الشركة مع وثائق تفصيلية تثبت ذلك.

☆ **مراقبة المشتريات :** حيث تقوم المصلحة بمراقبة كل المشتريات القادمة من الشركة الأم أو المحلية و مراقبة توزيعها على المصالح حيث يتم تحرير قرار التوزيع (DECISSION DAFFECTATION) : و كذا إحصاء و مراقبة مخزون هذه المشتريات بتحرير بطاقة المخزون (FICHE DE STOK).

ج. **الرقابة الوقائية :**

يعد نظام الرقابة الأمنية من أهم الأنظمة الرقابية المنتهجة لدى شركة سونلغاز لما لهذا الأخير من أهمية بالغة في المحافظة أولا على سلامة العمال و ثانيا على ممتلكات و منشآت الشركة و من أهم العناصر التي يركز عليها هذا النظام ما يلي :

- النظافة بأنواعها حيث يضمن نظافة المقر من مكاتب و قاعات و دورات المياه.
- سلامة الدارات الكهربائية حيث يتم التأكد من سلامتها ضمانا لسلامة المقر و تجهيزاته من أي عطب أو حريق .
- التأكد من توفر أدوات إطفاء الحرائق مع مراقبة كل من تاريخ صلاحيتها و أماكن توزيعها.
- التأكد من توفر أدوات الإسعافات الأولية.
- مراقبة تجهيزات و أدوات العمل الخاصة بتدخل الكهربائيين و الغازيين عند حدوث الأخطار حيث تستوجب أن تكون ذات فعالية و حاملة للموصفات التقنية المطلوبة .
- مراقبة سيارات العمل من خلال الرقابة التي يجريها مندوب الأمن للشركة يتم الوقوف على بعض الحالات التي لا يتم التبليغ عنها من طرف الأعوان تخص وقوع الحوادث و ذلك خشية متابعتهم القانونية و كذا الإهمال.
- مراقبة ممتلكات الشركة الخارجية و التي تمثل استمارة للشركة و نعني بذلك جميع منشآت الشركة الموضوعة في الخدمة أو في طور ذلك من محولات كهربائية قارة و محمولة ، و أعمدة و خطوط الشبكة الكهربائية من ناحيتين :
  - أولا : أنها لا تشكل بمرورها خطر السكان .
  - ثانيا : عدم تعرض الشبكة الكهربائية لتلف و تعدي الخارجي عليها.
- مراقبة و توفير أدوات و أجهزة الرقابة و السلامة للعمال , لأن سلامة العنصر البشري من أهم الأهداف التي تصبو إليها الشركة و هو مايحثون عليه العمال أثناء تكوينهم بالالتزام بقواعد الأمن و السلامة قبل أي اعتبار أخر.
- كذلك عنصر أخر هام يخص الرقابة الوقائية هو :

المراقبة الطبية : تعتبر حماية العمال بواسطة طب العمل جزء لا يتجزأ من سياسة الصحية و من أجل ترقية و الحفاظ على أكبر قدر من راحة العمال البدنية و العقلية في كافة الوظائف ، و رفع مستوى قدراتهم الإنتاجية و الإبداعية ، و أعمدة شركة سونلغاز على توفير مركز صحي لعمالها **SMT** مهمته مراقبة العمال الجدد أثناء توظيف ، و كذا إرسال لجنة طبية سنويا مكونة من طبيب و ممرض و مخبري لمراقبة الحالة الصحية للعمال الدائنين بإجراء فحوصات بدنية و فحوصات الدم من أجل سلامة العمال و حصرا للأمراض المعدية.

الفرع الثاني : نظام الرقابة المحاسبية .

- **برنامج مراقبة الشركة الأم لمديرياتها الفرعية :**

تعتمد المديرية العامة للمالية لشركة سونلغاز الأم على إتباع نظام الرقابة الداخلية لجميع الأقسام المالية و المحاسبية التي تنشط في المديريات الفرعية و ذلك حسب برنامج مسطر يتم مرة إلى مرتين في السنة، و هذا البرنامج هو مراقبة مايلي :

- المستندات و الدفاتر المحاسبية.
- المراقبة اليومية لفواتير الأشغال .
- النشاط المالي (المداخيل المالية ،المخرجات المالية ، الضمان المالي، استعمال القروض).
- متابعة الاستثمارات .
- جداول المقاربة لجميع الحسابات .
- أرشيف المستندات .
- ملاحظات مراجع الحسابات .

علما أن عملية المراقبة هذه يتم الإعلان عليها مسبقا عن طريق التبليغ بواسطة رسالة محررة من طرف المديونية العامة للمالية بتاريخ قدوم هذه اللجنة و أسماء أعضائها.

و نفس الشيء تعتمد المديرية العامة للأشغال و الدراسات بإتباع نظام مراقبة لجميع أقسام الأشغال و الدراسات على مستوى المديريات الفرعية حسب برنامج مسطر يتم مرة أو مرتين في السنة و الهدف منه مراقبة كل من :

- سير برنامج الأشغال .
- عمليات المناقصة المجرات.
- الوثائق المتعلقة بالصفقات.
- ملفات الأشغال و عملية تصنيفها و عملية الأرشيف.
- الدفتر المتعلق بفواتير الأشغال و الدراسات.

كما تتم عملية المراقبة أيضا على مستوى قسم الزبائن برنامج مسطر من المديرية العامة للزبائن مرة أو مرتين في السنة أي في الحالات الطارئة و يتم مراقبة كل من :

- المداخيل المتعلقة بزبائن الضغط المتوسط و العالي .
- المداخيل المتعلقة بزبائن الضغط المنخفض .
- إجراءات ربط الزبائن الجدد بالكهرباء.
- الوثائق و المستندات .

الفرع الثالث : نظام الرقابة الداخلية .

هناك ثلاث أنواع من الرقابة الداخلية حسب توقيتها الزمني أولها الرقابة الشهرية، و ثانيا الرقابة الفصلية (ثلاث كل **3** أشهر) و أخيرا الرقابة السنوية.

- فممارسة هذه الوظيفة الحيوية بصفة شهرية في مثل هذه المؤسسات الاقتصادية من شأنها أن تزيد و ترفع من مستوى التحكم في التسيير و كمثال على ذلك : الرقابة على تيسير مخزون الوقود الشهري بالإطلاع على رصيد أخر المدة للشهر الماضي و هو يمثل رصيد أول المدة للشهر محل المراقبة مضاف إليه مشتريات الشهر ، مبررة بالوثائق اللازمة ، حيث يطرح مجموع الاستهلاك الشهر المعني بالرقابة لنحصل على رصيد أخر المدة الجديد، المصرح به من طرف المسير المسؤول في تقريره المرفوع للمحاسب من أجل مسك حركة الوقود محاسبيا.
- وهناك عدة أمثلة أخرى للرقابة الشهرية نذكر منها فقط ، الرقابة على يومية الأجر و مخالصة (**p40**) و المبالغ المستحقة لمصالح **CNAS** ، و رقابة شهرية على حجم المبيعات من أجل التأكيد من مبالغ المسددة لمصالح الضرائب و الرقابة الشهرية المفروضة على حركة المحولات الكهربائية و متابعة فواتير اقتناءها التي تعد استثمارا بالنسبة للمؤسسة لا مواد مستهلكة و غيرها ، حيث من خلال التقارير المرفوعة عند نهاية المهمة الرقابية يتم تسليط الضوء على النقائص و التحفظات و يتم مباشرة اتخاذ التدابير اللازمة من أجل استدراك الوضعية الصحية.
- ويتمثل النوع الثاني من الرقابة في الرقابة الفصلية المعتمدة كل ثلاث أشهر حيث من خلالها يتم مراقبة وظيفة المسير المتعلقة بعملية متابعة فواتير الأشغال أي من تاريخ تسجيل دخول الفاتورة إلى تاريخ تحويلها إلى المحاسب للمخالصة.
- والنوع الثالث هي الرقابة السنوية حيث يتم فيها إتباع كل خطوات المراقبة الشهرية و الفصلية بالإضافة إلى مطابقة رقم الأعمال بين المحاسب (قسم المالية و المحاسبة) مع رقم الأعمال لدى المسير (المصلحة التجارية، كلفة المبيعات). و كذا مراقبة مبلغ الضريبة على القيمة المضافة **TVA** مع رقم الأعمال السنوي .

فبالجمع بين الأنواع الثلاثة تكون المؤسسة في مستوى راقي من التحكم في التسيير مما ينعكس عليها إيجابا في الوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا سواء كانت تجارية إقتصادية.

المبحث الثاني : الاطارالمنهجي للدراسة .

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة و تحليل دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة و ذلك من وجهة نظر موظفين مؤسسة سونلغاز. و سنتناول في هذا المبحث مايلي :

- بيانات الدراسة.
- قائمة الاستبيان.
- مجتمع الدراسة و حدوده.

المطلب الأول : تحديد منهج الدراسة و الوسائل الإحصائية المستعملة .

الفرع الأول : تحديد منهج الدراسة .

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية ،الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة و باعتبار البحث يدور حول دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة ، بمعنى أوضح عملية تحديد لهذه الرقابة الداخلية و هذا من خلال مرحلة مراقبة الأصول المادية لذلك سوف نعتمد في دراستنا على المنهج التحليلي لتحليل البيانات و المعلومات المتحصل عليها و من ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

الفرع الثاني : أدوات جمع البيانات و مصادر الحصول عليها .

أ. **أدوات جمع البيانات :**

❋ **الاستبيان :**

يعد الاستبيان من أكثرالادوات المستخدمة ، في جمع البيانات حيث تعتبر هذه الوسيلة الأحسن في الكشف عن أراء و مواقف العاملين حول نظام الرقابة الداخلية و دوره في حراسة الأصول، وهو موجه للرؤساء و المرؤوسين و قد تم حصر أبعاد معينة بهدف التأكد من صحة فرضياتنا و هذا من خلال الأسئلة المطروحة في الاستبيان.

❋ **المقابلة :**

قمنا بإجراء مقابلة مع رؤساء بعض المصالح في المؤسسة بغرض الحصول على معلومات ،كانت متمثلة في مجموعة من الأسئلة المقترحة ،و دارت حول نشاط و مهام كل مصلحة و مدى تقييمها من طرف مسيريها و عن علاقتها بالمصالح الأخرى و علاقات افرادها فيما بينهم و عن الرقابة الداخلية، بغرض الاستفادة من هذه المعلومات عند القيام بتفسير نتائج البحث، كما قمنا بمقابلة ببعض المرؤسيين بغرض الحصول على معلومات حول درجة الانضباط و الاهتمام عند أداء المهام المسندة إليهم و من جهة أخرى مدى إحساسهم بالمسؤولية اتجاه المؤسسة و نظرتهم لها، و الظروف التي يمارسون فيها مهامهم.

❋ **الملاحظة :**

اعتمدنا من خلال هذه الدراسة على الملاحظة المباشرة بغرض التأكد من فرضيات الدراسة و تشخيص وضع المؤسسة محل الدراسة ، و كذا الحصول على المعلومات التي لم يتم التمكن من الحصول عليها من الاستبيان مباشرة، أو لتوضيح عناصر لم يتم التطرق لها بالتفصيل في الاستبيان، و غيرها من العناصر التي يستطيع الباحث الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو أثناء إجراء المقابلات أو توزيع الاستمارات.

ب. مصادر الحصول على المعلومات :

و لتحقيق هدف هذه الدراسة تم الاعتماد على أدوات للحصول على البيانات و المعلومات :

❋ **المصادر الثانوية :**

تم استخدام مصادر متعددة للحصول على المعلومات الثانوية تمثلت في المراجع العربية من مذكرات و مقالات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

❋ **المصادر الأولية :**

لتحقيق هدف الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة ، و قد اعتمدت الدراسة مقياس **ليكارت الخماسي** (موافق بشدة ، موافق ، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، بحيث تأخذ كل إجابة أهمية نسبية، و لأغراض التحليل تم استخدام البرنامج الإحصائي **spss v**.24 وبرنامج الأكسل **(Excel)** و كما ذكر سابقا أن الدراسة تكونت من قسمين رئيسيين : قسم خاص بالبيانات الشخصية و قسم خاص بمحاور الاستبيان.

الفرع الثالث : الوسيلة الإحصائية المستعملة .

أ. اختيار السلم :

لقد قمنا باختبار مقياس **سلم ليكارت الخماسي** لانه يعد من الأكثر المقاييس استخدام لقياس الأداء لسهولة فهمه و توازن دراجاته إذ يشير أفراد العينة الخاضعة للاختبار على مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح ، و قد قسمت الإجابات على النحو التالي:

1	2	3	4	5
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

ب. الوسائل الإحصائية المستخدمة :

استخدمنا في تحليل بيانات البحث الوسائل الإحصائية التالية :

النسب المئوية : لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان و هذا بالاستعانة ببرنامجي **spss** و **Excel** .

المطلب الثاني : بيانات و مجتمع الدراسة و حدوده .

الفرع الأول : بيانات الدراسة .

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي و المنهج التحليلي و ذلك تماشيا مع متطلبات البحث ، باعتباره انسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، و ذلك لانه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على ارض الواقع و يصفها بشكل دقيق، و تتعلق في تبيين دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة، و ذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان ، و اعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات :

- **البيانات الثانوية :**

و هي تمثل بيانات الجانب النظري، و اعتمدت على مراجعة الكتب و المجلات و الدوريات و المنشورات و الاطلاع على الدراسات السابقة في مجال نظام الرقابة الداخلية و حراسة الأصول.

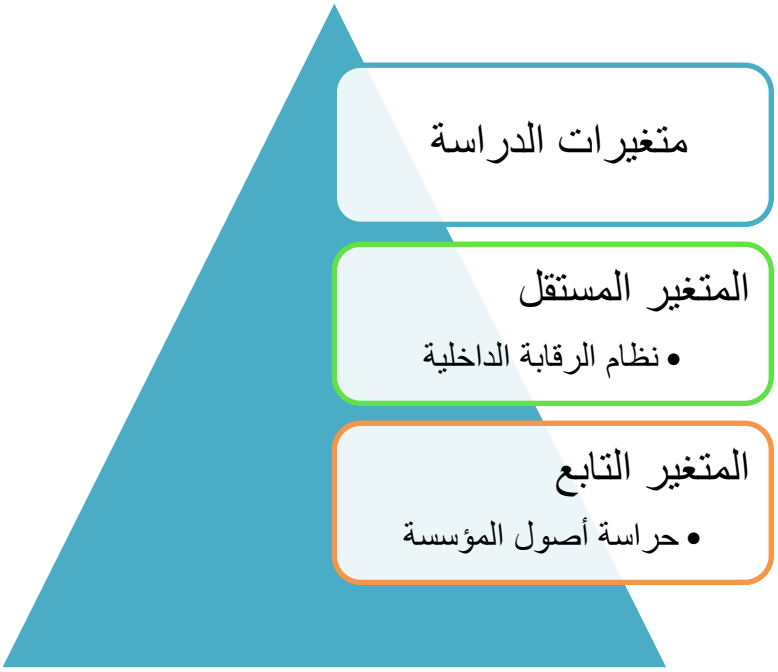
- **البيانات الأولية :**

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة و التي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر و تجميع البيانات و من ثم تفريغها و تحليلها باستخدام برنامج(**Excel**) و برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم " **statistique package for science** " باختصار (**spss**) الإصدار الرابعة و العشرون (24).

- **متغيرات الدراسة :** تتمثل فيما يلي :

- **المتغير المستقل :** هو نظام الرقابة الداخلية.
- **المتغير التابع :** يتمثل في حراسة أصول المؤسسة .

الشكل رقم 3-2 : متغيرات الدراسة .



المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على المفاهيم السابقة.

الفرع الثاني : مجتمع الدراسة و حدوده .

أ. مجتمع الدراسة :

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية و القدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لنظام الرقابة الداخلية.

و تتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من جميع موظفين مؤسسة سونلغاز بولاية سعيدة، لضمان اختيار العينة المتخصصة و ذات المعرفة بموضوع الدراسة و الحصول على نتائج أكثر دقة.

- **عينة الدراسة :**

على غرار الدراسات السابقة التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع **78** استمارة، و بعد عملية الفرز وجدنا أن **49** استمارة صالحة للتحليل .

ب. حدود الدراسة : تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- **ا لحدود المكانية :**

تمت هذه الدراسة بولاية سعيدة، في استقصاء آراء الأكاديميين و المهنيين ذوي الاختصاص.

- **الحدود الزمنية :**

يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية فبدايتها كانت من تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان و ذلك من بداية شهر أفريل إلى **05** من شهر ماي **2020**.

- **الحدود البشرية :**

تستند هذه الدراسة لأراء و إجابات الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة و الحائزين على شهادة تقني سامي فما فوق و شهادات أخرى في التخصص.

- **الحدود الموضوعية :**

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بنظام الرقابة الداخلية ودوره في حراسة الأصول دون غيرها.

الفرع الثالث : تقسيم استبيان الدراسة .

قد تم اعتماد نموذج الاستبيان الورقي ، و الذي تمت صياغته باللغة العربية و ذلك بغية الحصول على إجابات أفضل من أفراد عينة البحث، و لقد تضمن استبيان الدراسة تقديما مختصر بالباحث و البحث و أهميته مع الإشارة إلى أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية و مخصصة فقط لأغراض البحث العلمي سوف نتطرق إلى كيفية إعداد الاستبيان، و هيكل الاستبيان و طرق معالجته.

أ. **إعداد قائمة الاستبيان :**

استعنا في إعداد القائمة على الكتب و المراجع و الدوريات و الأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج و الطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، و لقد راعينا في إعدادها :

- ✓ أن تكون بسيطة و واضحة.
- ✓ أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

و قد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات و الحصول عليها في اقرب وقت ممكن و ذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- ✓ إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة و بعض المؤسسات.
- ✓ استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتوي خمسة إجابات، و هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق إليها من خلال الاستبيان.

ب. **هيكل الاستبيان :** احتوى الاستبيان على **خمسة** و **عشرون** (25) سؤال توزعت على ثلاثة محاور رئيسية :

- **المحور الأول :** يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة (**06**) أسئلة.
- **المحور الثاني :** يضم أسئلة تتعلق بموضوع نظام الرقابة الداخلية **و** تشمل **عشرون (** 20) سؤال.
- **المحور الثالث :** يضم **أسئلة** تتعلق بحراسة أصول المؤسسة و يشمل **خمسة** (05) أسئلة.

ج. **معالجة الاستبيان :** وهي عملية فرز **و** تحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان و هذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

و بعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات ، تم الاعتماد في عرض و تحليل المعطيات على برنامج (**spss 24**) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جدول ليترجمها إلى معطيات و نتائج و كذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة و التحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية :

1. **النسب المئوية و التكرارات :** و ذلك من أجل معرفة تكرار فئات المتغير المراد تحليله و المساعد في وصف عينة الدراسة.
2. **الوسط الحسابي :** يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة و ترتيب البنود و النتائج حسب أهميتها.
3. **الانحراف المعياري :** و يستعمل لمعرفة **مدى** تشتت القيم عن وسطها لحسابي.
4. **اختبار ألفا كرونباخ :** و ذلك للحكم على دقة قياس الثبات في بيانات أداة الدراسة .
5. **معامل الصدق : و** يستعمل لقياس صدق الاتساق الداخلي للفقرات ، بالإضافة لاستخدامه في اختبار وجود علاقة بين متغيرات الدراسة، و يساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

6. **معامل الارتباط "Pearson" :** من أجل معرفة درجة الارتباط و العلاقة بين متغيرات الدراسة.
7. **اختبار t- test :** و يستعمل بغرض اختبار و جود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد عينة الدراسة.

و قد تم تقسيم الاستبيان إلى جزئيين :

- **الجزء الأول :** تم تخصيصه للبيانات الشخصية و لأفراد العينة و بعض البيانات العامة.
- **الجزء الثاني :** فقد خصص لمعلومات حول متغيرات الدراسة و ذلك للإجابة على تساؤلا ت و فرضيات الدراسة و قد قسمت على النحو التالي :
  - ☆ **أولا :** أهداف نظام الرقابة الداخلية.
  - ☆ **ثانيا :** إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
  - ☆ **ثالثا :** حراسة أصول المؤسسة.

د. توزيع استبيان الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة العاملين في مجال المحاسبة بمؤسسة سونلغاز بولاية سعيدة، و قد تم توزيع **78** استمارة استبيان ، و لقد تم اعتماد طريقة التسليم المباشر لبعض من أفراد العينة ، و قد تم استرجاع **49** استمارة صالحة للتحليل.

ه. تحكيم الاستبيان :

قبل نشر الاستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة سعيدة، المتخصصين في مجال المحاسبة، و هذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة م ن مختلف الجوانب، خاصة من حيث :

- ✓ دقة و صياغة الأسئلة و صحة العبارات.
- ✓ توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.من أجل الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية.

و في الأخير و بناءا عل ى الملاحظات و التوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة .

المطلب الأول : تحليل البيانات العامة والشخصية لمجتمع الدراسة .

الفرع الأول : نتائج دراسة البيانات العامة .

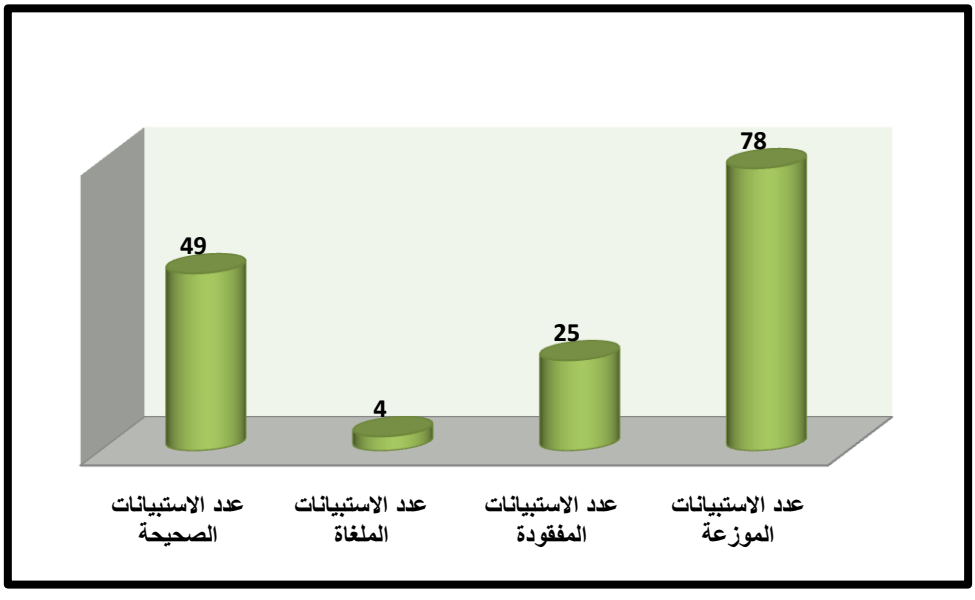
يتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي مؤسسة سونلغاز البالغ عددهم **350** موظف اخترنا عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة شملت **78** موظف ، بعد توزيع وجمع الاستبيانات كانت الاستبيانات المسترجعة **53** .

الجدول رقم 3-1 : الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان .

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستبيانات الموزعة	78	100%
عدد الاستبيانات المستلمة	53	67.94%
عدد الاستبيانات المفقودة	25	32.05%
عدد الاستبيانات الملغاة	04	5.13%
عدد الاستبيانات الصحيحة	49	62.82%

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على خطوات العمل .

الشكل رقم 3-3 : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الاستبيان وبرنامج Excel .

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن إجمالي الاستبيانات الموزعة كان 78 استبيان بينما عدد الاستبيانات المستلمة 53 استبيان وهو ما نسبته 67.94% من إجمالي الاستبيانات الموزعة أما عدد

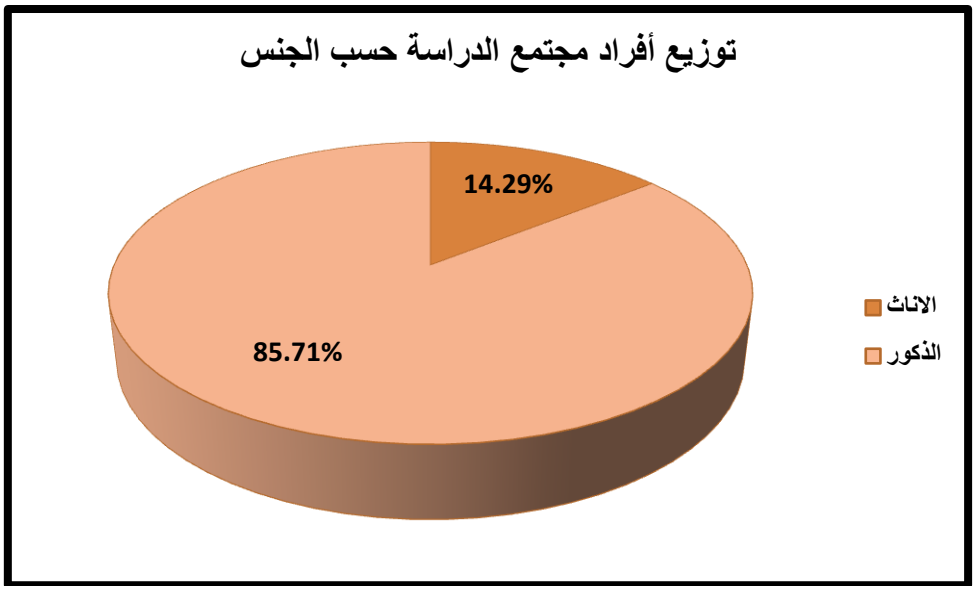
الاستبيانات المفقودة فكانت 25 استبيان ونسبة 32.05% من إجمالي الاستبيانات الموزعة ، وعدد الاستبيانات الملغاة (عدم ملء استمارة البيانات الشخصية) فكانت 4 استبيانات بنسبة 5.13% وعليه فإن الاستبيانات القابلة للدراسة هي 49 استبيان بنسبة 62.82% من إجمالي الاستبيانات الموزعة كما سبق ذكره.

1. حسب متغير الجنس :

الجدول رقم 3-2 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس .

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	42	85,71
أنثى	7	14,29
المجموع	49	100

الشكل رقم 3-4 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس.



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الاستبيان ونتائج برنامج SPSS 24 .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل البياني أن العمالة التي تمثل فئة الذكور بلغت نسبة 85.71% بمعدل 42 موظف من عينة الدراسة ،في حين أن نسبة الإناث قدرت بـ : 14.29% بمعدل 7 عاملات ويظهر من الشكل أن نسبة الذكور 85.71% أعلى من نسبة الإناث 14.29% مما يعني أن أغلب مجتمع

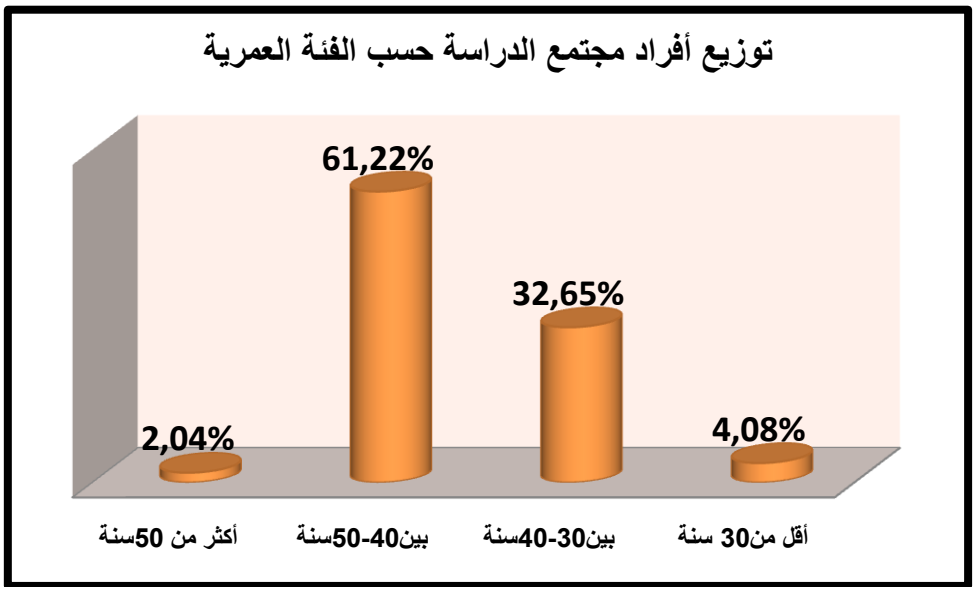
الموظفين العاملين في مؤسسة سونلغاز ذكور علما أن الدراسة تمت في فترة انتشار فيروس كوفيد 19 وهذا بسبب أن أغلب العاملات قد تم إحالتهم على عطلة.

2. حسب متغير الفئة العمرية :

الجدول رقم3-3: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الفئة العمرية .

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من30 سنة	2	4.082
بين 30-40 سنة	16	32.653
بين40-50 سنة	30	61.224
أكثر من 50 سنة	1	2.041
المجموع	49	100

الشكل رقم3-5 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الفئة العمرية .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الاستبيان ونتائج برنامج SPSS 24

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل مختلف أعمار الموظفين ، حيث يتضح لنا أن أغلبيتهم تتراوح أعمارهم مابين 40 و 50 سنة وبنسبة 61.22% وبمعدل 30 موظف ، تليهم فئة الموظفين الذين تتراوح أعمارهم مابين 30و40 سنة بنسبة 32.65% وبمعدل 16 موظف ، وتليها نسبة

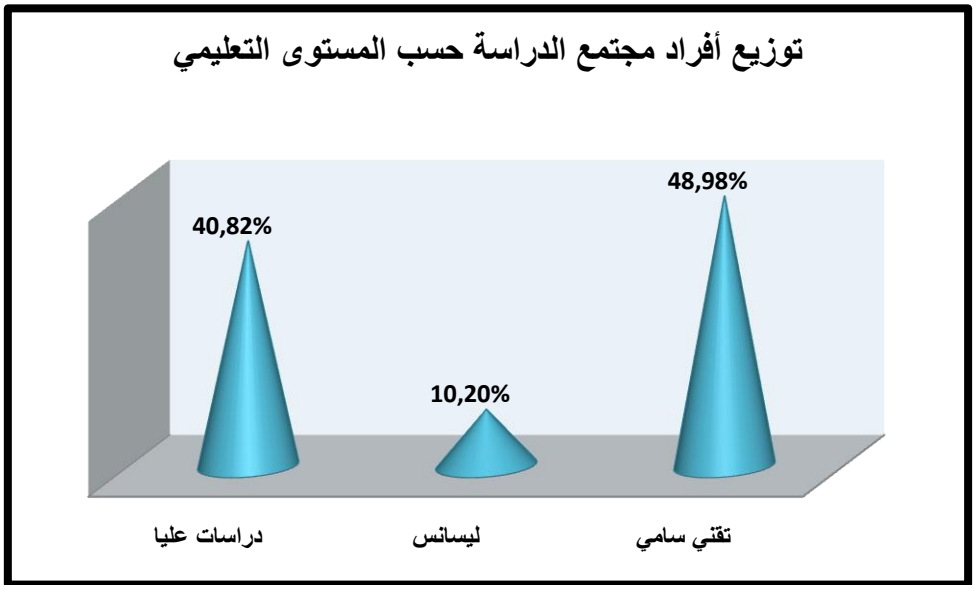
4.08% للفئة العمرية الأقل من 30 سنة ، أما نسبة 2.04% المتبقية حضيت بها الفئة التي أعمارها أكثر من 50 سنة.

3. حسب متغير المستوى التعليمي :

الجدول رقم3-4: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي .

البيان	التكرار	النسبة المئوية
تقني سامي	24	48.98
ليسانس	5	10,2
دراسات عليا	20	40.82
المجموع	49	100

الشكل رقم 3-6 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي.



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الاستبيان ونتائج برنامج SPSS 24 .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل المستوى التعليمي لموظفي مؤسسة سونلغاز ، حيث يتضح لنا أن أعلى نسبة والمقدرة بـ : 48.98% من عينة مجتمع الدراسة لديهم مستوى تقني سامي وبمعدل 24 موظف، تليها نسبة 40.82% لديهم مستوى دراسات عليا وبمعدل 20 موظف ، حيث يأتي بعدها مستوى ليسانس بنسبة 10.20% متمثلة في 5 موظفين ، وعليه فإن الدراسة تتفاوت في درجات المؤهل ، وبالتالي أن مؤسسة سونلغاز تعمل على استيراتيجية توظيف متعددة على حسب المؤهلات العلمية والعملية ، ما يدل على أن أفراد العينة يتمتعون بمهارات وكفاءات مقبولة.

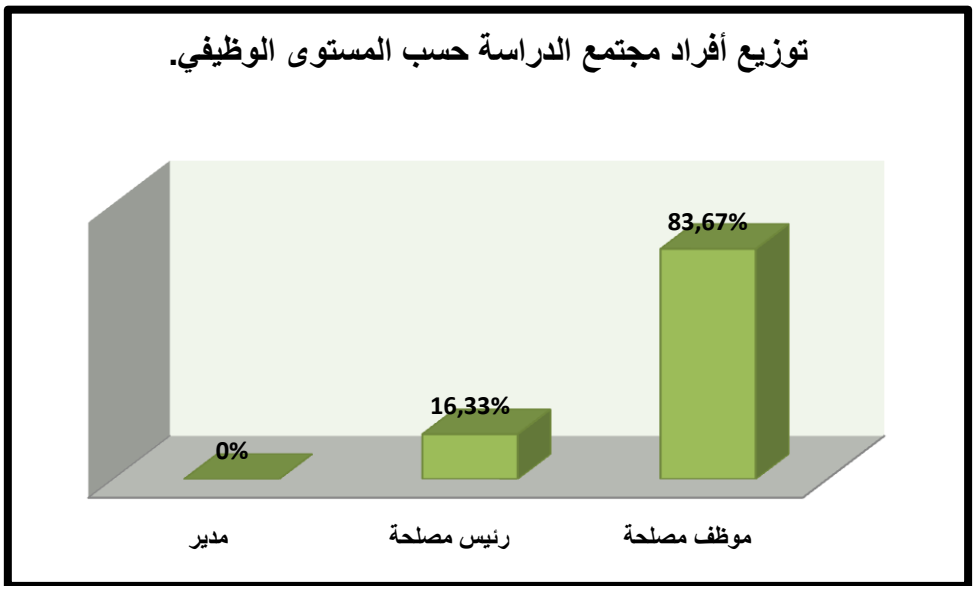
ونلاحظ أن الفئة الحاملة لشهادة (ليسانس ودراسات عليا) بنسبة 51.02% تطغى في المؤسسة ، ويدل على كبر حجم الفئة المؤهلة في المؤسسة مما يدل أيضا على أن من قام بتعبئة الاستبيان هم حاملون لشهادة جامعية ويعطي ذلك قوة ومصداقية للإجابات.

4. حسب متغير المستوى الوظيفي :

الجدول رقم3-5 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى الوظيفي .

البيان	التكرار	النسبة المئوية
موظف مصلحة	41	83.67
رئيس مصلحة	8	16.33
مدير	00	00
المجموع	49	100

الشكل رقم3-7: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى الوظيفي .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الاستبيان ونتائج برنامج SPSS 24.

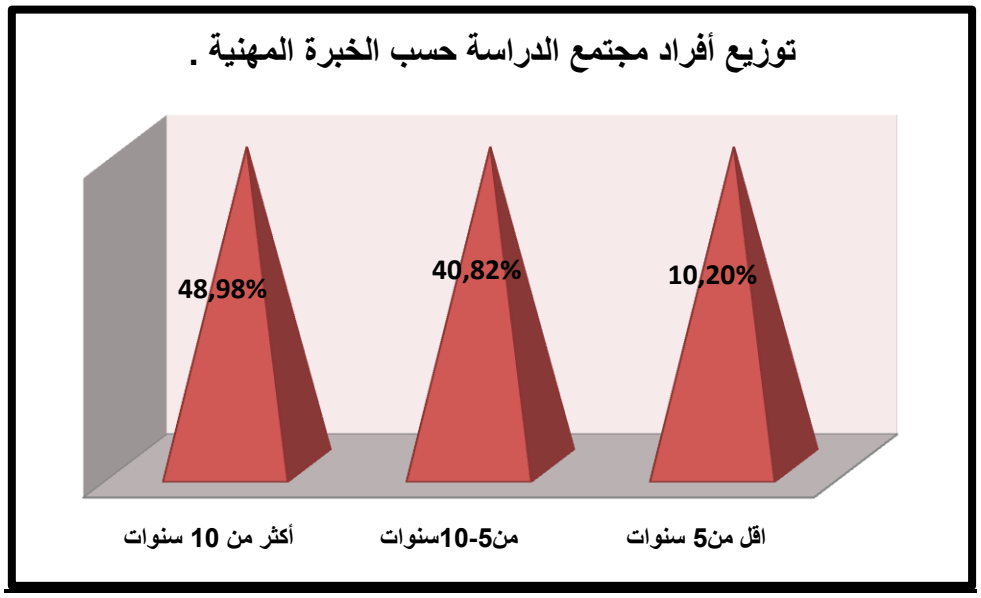
نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل توزيع النسبة حسب المستوى الوظيفي لأفراد عينة مسير حيث نجد أن فئة موظف مصلحة هي الأكبر والبالغ عددها 41 بنسبة 83.67% ، أما نسبة 16.33% تمثلت في رئيس مصلحة والبالغ عددهم 8 موظفين.

5. حسب متغير الخبرة المهنية :

الجدول رقم3-6 : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية .

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	5	10.20
من 5- 10 سنوات	20	40.82
أكثر من 10 سنوات	24	48.98
المجموع	49	100

الشكل رقم 3-9: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات الاستبيان ونتائج برنامج SPSS 24.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عامل الخبرة المهنية،حيث يتضح لنا أن نسبة 40.82% والمتمثلة في 20 موظف لهم خبرة مهنية قدرت مابين 5 و10 سنوات ، وبالتالي جاءت أعلى نسبة حوالي 48.98% للموظفين الذين خبرتهم أكثر من 10 سنوات والذي عددهم 24 موظف ، فيما تبقى من الموظفين حوالي 5 نسبتهم 10.20% هم من خبرتهم أقل من 5 سنوات . وهذا راجع لسياسة التشغيل المتبعة ، ورغم ذلك مازال هناك بطالة لخريجي الجامعات .

الفرع الثاني : نتائج دراسة محور نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم 3-7: قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبعد الأول .

البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية .				
الرقم	العبارة القياسية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع .	1,93	0,85	موافق
2	يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية .	1,83	0,71	موافق
3	نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل .	1,95	0,86	موافق
4	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية .	2,1	0,87	موافق
5	يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .	1,61	0,81	موافق بشدة
		1,88	0,69	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS وبرنامج Excel .

نلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه والذي يخص إجابات أفراد العينة على فقرات الخاصة بالبعد المتعلق بأهداف نظام الرقابة الداخلية ، والتي اختلفت بين موافق وموافق بشدة على فقرات هذا البعد، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (1.88) وبانحراف معياري قدره (0.69) ، وهذا يدل عموما على أغلبية المستوجبين لهم موقف " **موافق**" نحو تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية. ويتضح ذلك من خلال الفقرات الموضحة في الجدول أعلاه ، حيث نلاحظ أن الفقرة 4 التي تنص على " **يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية** ." قد احتلت المرتبة الأولى من حيث قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ (2.1) وبانحراف معياري قدره (0.87). ويشير ذلك لوجود درجة مرتفعة جدا من الموافقة على هذه الفقرة . وفي المرتبة الأخيرة الفقرة 5 التي تنص على " **يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها**." بأقل متوسط حسابي (1.61) وبانحراف معياري قدره (0.81). أما الفقرات الأخرى فتراوح المتوسط بين (1.83) و (1.95).

الجدول رقم 3-8 : قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبعدالثاني .

الرقم	البعد الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية العبارة القياسية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
	أ - إجراءات تنظيمية وإدارية .			
1	تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.	1,89	0,94	موافق
2	توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.	2,57	1,09	موافق
3	تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.	2,83	1,19	محايد
4	محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.	2,42	1,2	موافق
5	يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية .	2,32	1	موافق
	ب- إجراءات محاسبية .			
1	استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز .	2,1	0,96	موافق
2	استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل : المراجعة وحسابات المراقبة .	1,93	0,85	موافق
3	إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات .	1,91	0,81	موافق
4	القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية	1,97	0,9	موافق
5	هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي .	2,2	1,11	موافق
	ج - إجراءات عامة .			
1	التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.	2,18	1,18	موافق
2	التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية .	2,08	1,05	موافق
3	استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات .	2,1	0,98	موافق
4	استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول .	1,85	0,81	موافق
5	ينص نظام الرقابة على إلزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.	1,77	0,77	موافق
		2,14	0,67	

المصدر : من إعداد الطالبتين على مخرجات SPSS وبرنامج Excel .

نلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي بالنسبة لإجابات أفراد العينة الموافقين على فقرات البعد الخاص بإجراءات نظام الرقابة الداخلية بلغ (2.14) وبانحراف معياري قدره (0.67) ، وهو ما يدل على وجود درجة قبول عالية من قبل أفراد العينة على إجراءات نظام الرقابة الداخلية . كما اتضح ذلك من خلال الأبعاد الجزئية التالية :

أ. **إجراءات تنظيمية وإدارية :** عموما نلاحظ أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على هذه الفقرات حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (2.4) و قد احتلت المرتبة الأولى الفقرة **3** من حيث قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ (2.83) وبانحراف معياري قدره (1.19). وفي المرتبة الأخيرة الفقرة1 بأقل متوسط حسابي (1.89) وبانحراف معياري قدره (0.94). أما الفقرات الأخرى فتراوح المتوسط بين (2.32) و (2.57).

ب. **إجراءات محاسبية :** حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (2.02) يدل ذلك على أكثر من متوسط أفراد العينة المدروسة موافقون على الفقرات المتعلقة بالإجراءات المحاسبية حيث بلغت أكبر قيمة للمتوسط الحسابي (2.20) في الفقرة **5** وبانحراف معياري (1.17). وبأقل قيمة (1.91) في الفقرة3 وبانحراف معياري قدره (0.81). أما الفقرات الأخرى فتراوح المتوسط بين (1.93) و (2.10).

ج. **إجراءات عامة** : حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (1.99) وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة أدلوا بموقفهم الإيجابي على مجمل فقرات هذه الإجراءات ويظهر ذلك عموما من خلال الفقرات **1 و2 و3** اللواتي احتلت المراتب الأولى من حيث قيمة المتوسط الحسابي الذي بلغ (2.18) و (2.08) و (2.10) وبانحراف معياري قدره(1.18) و(1.05)و (0.98) على الترتيب.

الفرع الثالث : نتائج دراسة محور حراسة أصول المؤسسة .

الجدول رقم 3-9 : قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبعد.

		البعد : حراسة أصول المؤسسة		
الرقم	العبارة القياسية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث ومن تم تحديد إجراءات الرقابة .	1,81	0,95	موافق
2	التسجيل السريع أو الفوري لكل العمليات من أجل تفادي تكدسها الذي قد يؤدي إلى ضياعها أو إهمالها أو انسيابها .	1,91	0,88	موافق
3	تسجيل العمليات وترجمتها وتوزيعها على حسابات مختلفة بحيث يجب الاستناد على وثائق تثبت كل عملية أجريت.	1,91	0,78	موافق
4	يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل الأساسي في استخراج نقاط القوة وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.	1,87	0,85	موافق
5	فرض عقوبات صارمة على العامل المهمل أو المقصر في عمله.	1,95	0,65	موافق
		1,89	0,69	

المصدر : من إعداد الطالبتين على مخرجات SPSS وبرنامج Excel.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد مجتمع الدراسة لديهم الوعي الكافي للعمل والحفاظ على أصول المؤسسة من خلال معظم الدرجات الموافقة، وذلك نلاحظه من خلال قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي (1.89) والانحراف المعياري (0.69) ، وهنا تبين لنا أن معظم الموظفين متفقون على أن مبدأ حراسة أصول المؤسسة أساسي لاستمرارية المؤسسة.

المطلب الثاني : اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان .

الفرع الأول : نتائج الاتساق الداخلي واختبار ثبات وصدق العينة .

أ. **نتائج الاتساق الداخلي :**

☆ **نتائج الاتساق الداخلي لبعد أهداف نظام الرقابة الداخلية :**

قد أجري التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات الأبعاد والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه العبارة ، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** إصدار **24** ، والجدول التالي يوضح معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد والدرجة الكلية للبعد .

الجدول رقم 3-10 : نتائج معامل الارتباط بيرسون لبعد أهداف نظام الرقابة الداخلية .

	البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية .		
الرقم	العبارة القياسية	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
1	يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع .	0.840**	0.000
2	يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية .	0.832**	0.000
3	نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل .	0.879**	0.000
4	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية .	0.892**	0.000
5	يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .	0.772**	0.000
** الارتباط دال عند 0.0			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال نتائج الجدول السابق نجد أن جميع ارتباط بيرسون بين عبارات البعد الأول والدرجة الكلية لبعد أهداف نظام الرقابة الداخلية دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية Sig=0.01 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.772 بينما كان الحد الأعلى 0.892.

وعليه فإن جميع عبارات البعد الأول متسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه ، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول .

☆ **نتائج الاتساق الداخلي لبعد إجراءات نظام الرقابة الداخلية :**

الجدول رقم 3-11 : نتائج معامل الارتباط بيرسون لبعد إجراءات نظام الرقابة الداخلية .

	البعد الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية		
الرقم	العبارة القياسية	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
	أ - إجراءات تنظيمية وإدارية.		
1	تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.	0.751**	0.000
2	توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.	0.736**	0.000
3	تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.	0.655**	0.000
4	محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.	0.645**	0.000
5	يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية .	0.621**	0.000
	ب- إجراءات محاسبية.		
1	استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز .	0.702**	0.000
2	استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل : المراجعة وحسابات المراقبة .	0.780**	0.000
3	إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات .	0.806**	0.000
4	القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية	0.825**	0.000
5	هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي .	0.656**	0.000
	ج - إجراءات عامة.		
1	التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.	0.626**	0.000
2	التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية .	0.589**	0.000
3	استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات .	0.599**	0.000
4	استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول.	0.706**	0.000
5	ينص نظام الرقابة على إلزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.	0.614**	0.000
** الارتباط دال عند 0.01			

المصدر : من إعداد الطالبتين على مخرجات SPSS.

من خلال نتائج الجدول السابق نجد أن جميع ارتباط بيرسون بين عبارات البعد الثاني والدرجة الكلية لبعد إجراءات نظام الرقابة الداخلية دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية Sig=0.01 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.589 بينما كان الحد الأعلى 0.825 .

وعليه فإن جميع عبارات البعد الثاني متسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني .

☆ **نتائج الاتساق الداخلي لبعد حراسة أصول المؤسسة :**

الجدول رقم 3- 12 : نتائج معامل الارتباط بيرسون لبعد حراسة أصول المؤسسة .

الرقم	بعد حراسة أصول المؤسسة العبارة القياسية	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
1	عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث ومن تم تحديد إجراءات الرقابة .	0.812**	0.000
2	التسجيل السريع أو الفوري لكل العمليات من أجل تفادي تكدسها الذي قد يؤدي إلى ضياعها أو إهمالها أو انسيابها .	0.881**	0.000
3	تسجيل العمليات وترجمتها وتوزيعها على حسابات مختلفة بحيث يجب الاستناد على وثائق تثبت كل عملية أجريت.	0.811**	0.000
4	يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل الأساسي في استخراج نقاط القوة وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.	0.904**	0.000
5	فرض عقوبات صارمة على العامل المهمل أو المقصر في عمله.	0.823**	0.000

** الارتباط دال عند 0.01

المصدر : من إعداد الطالبتين على مخرجات SPSS

من خلال نتائج الجدول السابق نجد أن جميع ارتباط بيرسون بين عبارات البعد والدرجة الكلية لبعد حراسة أصول المؤسسة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية Sig=0.01 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.811 بينما كان الحد الأعلى 0.904 .

وعليه فإن جميع عبارات البعد متسقة داخليا مع البعد الذي تنتمي إليه ، مما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد .

وعليه من خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) بدرجة مرتفعة وصدق اتساقها الداخلي .

ب. اختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا- كرونباخ (Alpha - Cronbach) :

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان ،حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح . فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر ، وعلى العكس إذا كا ن هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل للثبات للواحد كان الثبات مرتفعا ، وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات .

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة :

ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفا.	النتيجة أقل من 60%.
ثبات الظاهرة المدروسة متوسطا.	النتيجة محصورة بين 60% و 70%.
ثبات الظاهرة المدروسة جيدا.	النتيجة محصورة بين 70%و 80%.
ثبات الظاهرة المدروسة ممتازا.	النتيجة أكبر من 80%.

الجدول رقم 3-13 : معاملات ألفا كرونباخ ومعاملات الصدق لقياس ثبات أداة الدراسة .

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	**نظام الرقابة الداخلية**	**20**	**0.706**	**0.840**
المحور الثاني	**حراسة أصول المؤسسة**	**5**	**0.896**	**0.946**
مجموع المحاور		**25**	**0.816**	**0.903**

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24 .

يتضح من خلال الجدول أعلاه ما يلي :

- أن معامل الثبات العام لمحور الدراسة مرتفع حيث بلغ 0.816 لإجمالي فقرات الاستبيان 25 ، فيما تراوح ثبات المحاور مابين 0.706 كحد أدنى للمحور الأول وبين 0.896 كحد أعلى للمحور الثاني ، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة .
- أن معامل الصدق العام لمحور الدراسة مرتفع حيث بلغ 0.903 لإجمالي فقرات الاستبيان 25 ، فيما تراوح صدق المحاور مابين 0.840 كحد أدنى للمحور الأول وبين 0.946 كحد أعلى للمحور الثاني ، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الصدق .

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء من معامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة .

الفرع الثاني : التحليل عن طريق اختبار التوزيع الطبيعي واختبار T-test .

أ. اختبار التوزيع الطبيعي :

سيتم استخدام اختبار **Kolmogorov-Smirnov** واختبار **Shapiro-Wilk** لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وفق الفرضيات التالية :

H_0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بمستوي معنوية $\alpha \geq 0.05$.

H_1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي بمستوي معنوية $\alpha < 0.05$.

الجدول رقم 3-14 : إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان .

اختبار التوزيع الطبيعي						
المحاور	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov[a]		
	Z	df	Sig	z	Df	Sig
المحور الأول	0.921	49	0.003	0.178	49	0.001
المحور الثاني	0.844	49	0.000	0.197	49	0.000
a. Correction de signification de Lilliefors						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24 .

يبين الجدول أعلاه لاختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان أن القيمة الاحتمالية (Sig) أقل من مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ في كل المحاور وهذا يدل على أن البيانات في جميع المحاور لا تتبع التوزيع الطبيعي .

بما أن القيمة الاحتمالية (Sig) للمحاور أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ سيتم رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرض البديل H_1 أي : أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وعليه سيتم استخدام الاختبارات اللامعلمية لاختبار فرضيا ت الدراسة .

➢ **مقاييس الشكل (الالتواء والتفرطح) :**

✓ **التفرطح :**

يقصد بالتفرطح مقدار التدريب (الانخفاض أ و الارتفاع) في قمة المحنى مقارنة بقيمة منحنى التوزيع الطبيعي ، وتكون قيمة معامل التفرطح تساوي **3** في حالة التوزيع الطبيعي المعتدل .

- إذا كان معامل التفرطح أقل من **3** فإن : المنحنى مفرطح .
- إذا كان معامل التفرطح أكبر من **3** فإن : المنحنى مذبذب .

✓ **الالتواء :**

معامل الاختلاف ، هو معامل نسبي يستخدم للمقارنة بين تشتت ظاهرتين أو أكثر .

معامل الالتواء : هو درجة بعد المنحنى التكراري عن التماثل .

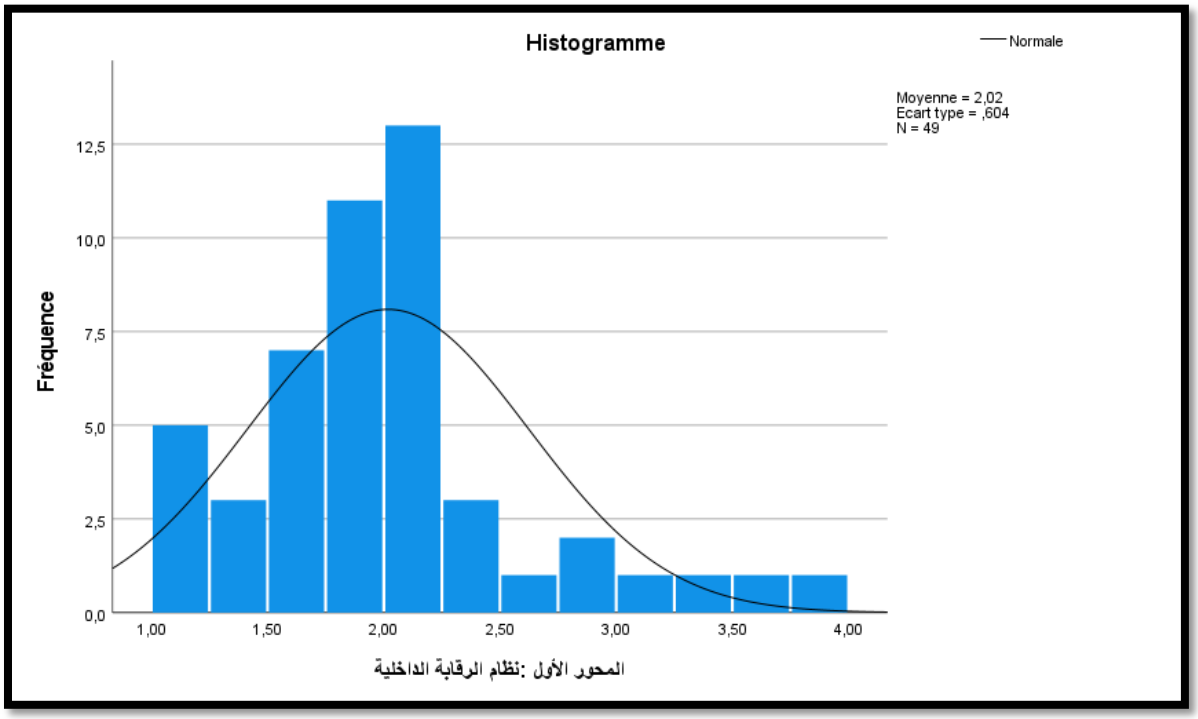
- إذا كان معامل الالتواء قيمة موجبة فإن التوزيع غير متماثل وملتوي من جهة اليمين .
- إذا كان معامل الالتواء يساوي الصفر فإن : التوزيع متماثل .
- إذا كان معامل الالتواء قيمة سالبة فإن التوزيع غير متماثل وملتوي من جهة اليسار.

الجدول رقم 3-15 : اختبار التوزيع الطبيعي لمقاييس الشكل (الالتواء والتفرطح) .

المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية		المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة	
Asymétrie: الالتواء	Kurtosis : التفرطح	Asymétrie: الالتواء	Kurtosis :التفرطح
0.985	1.215	1.732	4.718

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24 .

الشكل رقم 3-9 : المدرج التكراري لتوزيع الطبيعي للمحور الأول .

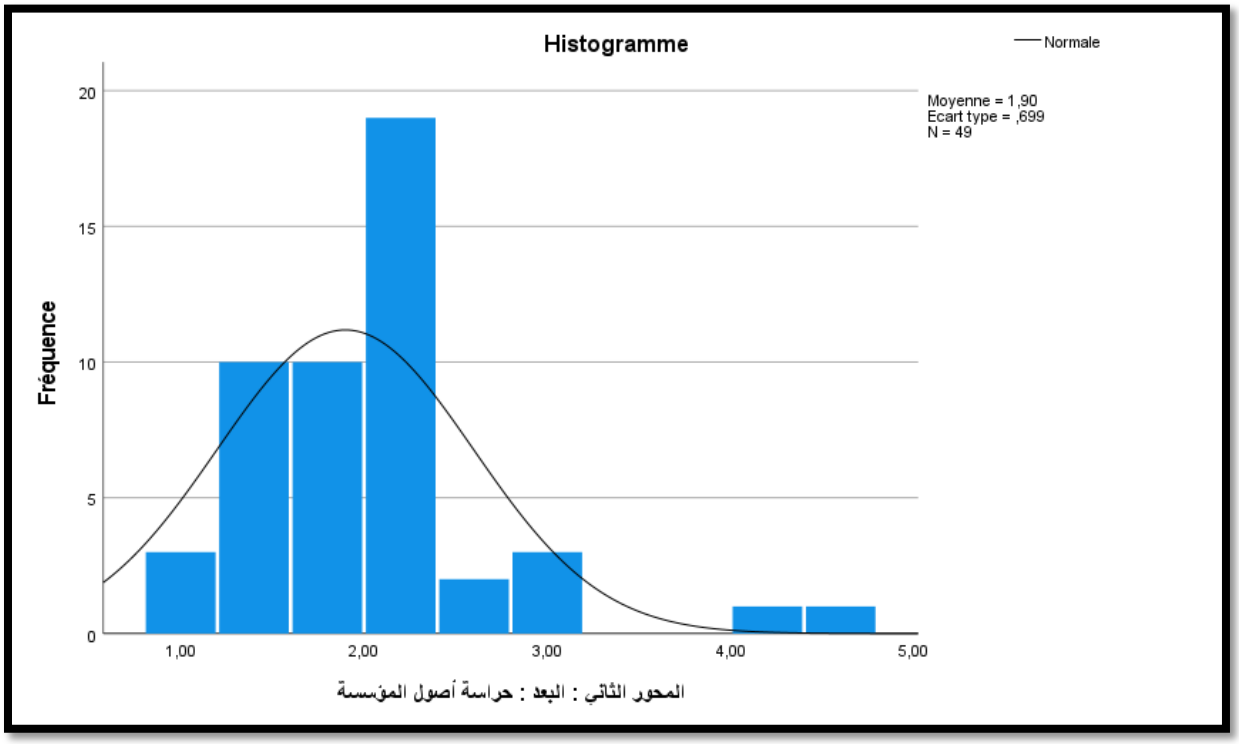


المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24 .

نلاحظ من خلال الشكل أن بيانات المحور الأول لا تتبع توزيعا طبيعيا وهذا مايدل على أن هناك قيم شاذة وبيانات خارج منحنى التوزيع الطبيعي، بما أن : معامل التفرطح يساوي 1.215 وهو أصغر من 3 فإن : المنحنى مفرطح .

وبما أن : معامل الالتواء قيمته 0.985 أصغر من قيمة المتوسط الحسابي (2.02) فإن : التوزيع غير متماثل وملتوي من جهة اليمين .

الشكل رقم 3-10 : المدرج التكراري لتوزيع الطبيعي للمحور الثاني .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24 .

نلاحظ من خلال الشكل أن بيانات المحور الثاني لا تتبع توزيعا طبيعيا وهذا مايدل على أن هناك قيم شاذة وبيانات خارج منحنى التوزيع الطبيعي، بما أن معامل التفرطح يساوي4.718 وهو أكبر من 3 فإن: المنحنى مذبذب.

وبما أن : معامل الالتواء قيمته 1.732 أصغر من قيمة المتوسط الحسابي (1.90) فإن: التوزيع غير متماثل وملتوي من جهة اليمين .

ب. اختبار T-test:

تقوم فكرة اختبار (ت) على حساب نسبة انحراف فرق أي متوسطين من متوسطات التوزيع الإحصائي إلى الخطأ المعياري .

- **أنواع اختبار (ت) :**
  - اختبار (ت) لعينة واحدة : one- simple – t –test .
  - اختبار (ت) لعينتين مرتبطتين : paired- simple – t –test .
  - اختبار (ت) لعينتين مستقلتين : independent- simple – t –test .

- **اختبار (ت) لعينة واحدة : one- simple – t –test :**

هو يستخدم لعينة واحدة بهدف معرفة ما إذا كان متوسط المجتمع الذي تسحب منه العينة له نفس قيمة المتوسط المفترض أم لا ، وله شروط هي :

☆ أن يتبع المتغير التابع التوزيع الاعتدالي (تتغاضى عنه لو كان حجم العينة أكبر من30).

☆ العينة مختارة عشوائيا.

☆ أن يكون المتغير التابع مقاسا على المستوى الكمي .

1) **النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول :**

❋ بعدما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان ، اعتمدنا على اختبار (T) للعينة البسيطة **t –test-one- simple** عند مستوى الدلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان .

❋ وللتحقق من صحة الفرضيات السابقة تم حساب معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة ، واختبار الفرضية العدمية H_0 التي تفرض إحصائيا عدم وجود علاقة مقابل الفرضية البديلة H_1 التي تفرض إحصائيا وجود علاقة ، ويتم الحكم على نتيجة الاختبار بناءا على قيمة مستوى الدلالة المحسوبة ، للاختبار Sig .

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت $sig(\alpha) > 5\%$.
- رفض الفرضية العدمية إذا كانت $sig(\alpha) < 5\%$.

الجدول رقم 3-16 : اختبار (T) للعينة البسيطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية .

	المحور الأول : نظام الرقابة الداخلية .				
	أهداف نظام الرقابة الداخلية				
الرقم	العبارة القياسية	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
1	يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع .	15.935	48	0.000	مقبولة إحصائيا
2	يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية .	17.925	48	0.000	مقبولة إحصائيا
3	نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل .	15.854	48	0.000	مقبولة إحصائيا
4	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية	16.876	48	0.000	مقبولة إحصائيا

5	يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .	13.902	48	0.000	مقبولة إحصائيا
أ - إجراءات تنظيمية وإدارية.					
1	تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.	14.121	48	0.000	مقبولة إحصائيا
2	توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.	16.375	48	0.000	مقبولة إحصائيا
3	تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.	16.599	48	0.000	مقبولة إحصائيا
4	محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.	14.077	48	0.000	مقبولة إحصائيا
5	يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية .	16.156	48	0.000	مقبولة إحصائيا
ب- إجراءات محاسبية.					
1	استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز.	15.284	48	0.000	مقبولة إحصائيا
2	استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل: المراجعة وحسابات المراقبة .	15.935	48	0.000	مقبولة إحصائيا
3	إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.	16.531	48	0.000	مقبولة إحصائيا
4	القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.	15.377	48	0.000	مقبولة إحصائيا
5	هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي .	13.804	48	0.000	مقبولة إحصائيا
ج - إجراءات عامة.					
1	التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.	12.905	48	0.000	مقبولة إحصائيا
2	التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية	13.780	48	0.000	مقبولة إحصائيا
3	استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات .	14.951	48	0.000	مقبولة إحصائيا
4	استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول .	15.922	48	0.000	مقبولة إحصائيا

5	ينص نظام الرقابة على الزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.	16.121	48	0.000	مقبولة إحصائيا
جميع الفقرات (20 فقرة)		23.398	48	0.000	تقبل الفرضية H_1

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24.

يتضح من خلال الجدول أعلاه الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول **" نظام الرقابة الداخلية "** من خلال الاتجاه العام بلغت قيمة **T** المحسوبة 23.398 ومستوى الدلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 ونرفض H_0 أي يجب توفير عناصر المحور الأول لدى نظام الرقابة الداخلية .

2) النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني :

الجدول رقم 3- 17: اختبار (T) للعينة البسيطة المتعلقة بحراسة أصول المؤسسة .

	المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة .				
الرقم	العبارة القياسية	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
1	عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث ومن تم تحديد إجراءات الرقابة .	13.379	48	0.000	مقبولة إحصائيا
2	التسجيل السريع أو الفوري لكل العمليات من أجل تفادي تكدسها الذي قد يؤدي إلى ضياعها أو إهمالها أو انسيابها .	15.158	48	0.000	مقبولة إحصائيا
3	تسجيل العمليات وترجمتها وتوزيعها على حسابات مختلفة بحيث يجب الاستناد على وثائق تثبت كل عملية أجريت .	17.079	48	0.000	مقبولة إحصائيا
4	يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل الأساسي في استخراج نقاط القوة وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.	15.333	48	0.000	مقبولة إحصائيا
5	فرض عقوبات صارمة على العامل المهمل أو المقصر في عمله .	21.290	48	0.000	مقبولة إحصائيا
جميع الفقرات (05 فقرة)		19.008	48	0.000	تقبل الفرضية H_1

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

يتضح من خلال الجدول أعلاه الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الثاني حول **" حراسة أصول المؤسسة "** من خلال الاتجاه العام بلغت قيمة **T** المحسوبة 19.008 ومستوى الدلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H_1 ونرفض H_0 أي يجب توفير عناصر المحور الثاني لدى حراسة أصول المؤسسة .

الفرع الثالث : الانحدار الخطي البسيط واختبار ومناقشة فرضيات الدراسة.

أ. الانحدار الخطي البسيط واختبار فرضيات الدراسة :

1. الانحدار الخطي البسيط Simple liner regression :

يستخدم للتنبؤ بقيمة متغير ، يسمى المتغير التابع ، من خلال المتغيرات المستقلة ، وذلك من خلال تمثيل العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل .

في حالة متغيرين فقط ، الأول متغير مستقل والآخر متغير تابع يسمى تحليل الانحدار : انحدار ثنائي أو انحدار بسيط.ويطلق عليه انحدار خطي لأنه يمكن إيجاد خط مستقيم بحيث يكون بعد النقاط التي تمثل البيانات أصغر ما يمكن عن هذا الخط .

❋ **متطلبات حساب معامل الانحدار البسيط :**

☆ استخراج معامل انحدار y،x مفترضا العلاقة الخطية واختبار معنوية معالم النموذج.

☆ استخراج فترة الثقة 90% لكل من معلمتي الانحدار B_0 ، B_1 .

☆ اختبر جودة توفيق النموذج الخطي باستعمال معامل التحديد مع تحليل الأخطاء العشوائية بالرسم البياني .

☆ اختبر التوزيع الطبيعي للأخطاء العشوائية بيانيا .

❋ **نموذج الانحدار الخطي :**

هو دراسة أثر أحد المتغيرين ويسمى بالمتغير المستقل ، على المتغير الثاني ويسمى بالمتغير التابع، ومن ثم عرض نموذج الانحدار الخطي في شكل معادلة من الدرجة الأولى ، تعكس المتغير التابع كدالة في المتغير المستقل كما يلي : $\boxed{y = b_0 + b_1x}$

2. اختبار الفرضيات عن طريق الانحدار :

☆ **الفرضية الأولى :**

H_0: هناك اتساق لعينة الدراسة حول تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل الدراسة.

H_1: ليس هناك اتساق لعينة الدراسة حول تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة محل الدراسة.

من خلال التطبيق على برنامج spss نحصل على جدول الانحدار التالي :

Coefficients[a]					
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,863	0,246		3,508	0,001
المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	0,541	0,122	0,544	4,444	0,000
a. Variable dépendante :البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية					

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

بما أن مستوى المعنوية لأهداف نظام الرقابة الداخلية كما هو مبين في الجدول أعلاه يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 وعليه نقبل H_1 ونرفض H_0 .

عن طريق جدول ANOVA :

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,866	1	6,866	19,751	0,000[b]
	de Student	16,339	47	0,348		
	Total	23,205	48			
a. Variable dépendante : البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

عن طريق معامل التحديد :

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,544[a]	0,296	0,281	0,58960
a. Prédicteurs : (Constante),: المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة				

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن R-deux=0.296 وهذا يعني أن حراسة أصول المؤسسة يؤثر بنسبة 29.6% على أهداف نظام الرقابة الداخلية ومنه 70.4% تبين نسبة تأثير العناصر الأخرى (يمثل الخطأ العشوائي) التي لم تدخل في الاختبار الأخير .

☆ **الفرضية الثانية :**

H_0: هناك اتساق لعينة الدراسة حول تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.
H_1: ليس هناك اتساق عينة الدراسة حول تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

من خلال التطبيق على برنامج **spss** نحصل على جدول الانحدار التالي :

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,858	0,204		4,198	0,000
	المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة	0,679	0,101	0,699	6,709	0,000
a. Variable dépendante : إجراءات تظام الرقابة الداخلية						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

☆ **عن طريق جدول ANOVA :**

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	10,810	1	10,810	45,010	0,000[b]
	de Student	11,288	47	0,240		
	Total	22,098	48			
a. Variable dépendante : إجراءات تظام الرقابة الداخلية						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24

بما أن مستوى المعنوية لإجراءات نظام الرقابة الداخلية كما هو مبين في الجدول أعلاه يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 وعليه نقبل H_1 ونرفض H_0 .

عن طريق معامل التحديد :

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,699[a]	0,489	0,478	0,49007
a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة				

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن R-deux=0.489 وهذا يعني أن حراسة أصول المؤسسة يؤثر بنسبة 48.9% على إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومنه 51.1% تبين نسبة تأثير العناصر الأخرى (يمثل الخطأ العشوائي) التي لم تدخل في الاختبار الأخير .

الفرضية الثالثة :

H_0: هناك اتساق لعينة الدراسة من أجل حراسة أصول المؤسسة.

H_1: ليس هناك اتساق لعينة الدراسة من أجل حراسة أصول المؤسسة.

من خلال التطبيق على برنامج spss نحصل على جدول الانحدار التالي :

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,861	0,180		4,774	0,000
	المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	0,610	0,089	0,706	6,836	0,000
a. Variable dépendante : المحور الأول : نظام الرقابة الداخلية						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24.

عن طريق جدول ANOVA :

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,727	1	8,727	46,737	0,000[b]
	de Student	8,776	47	0,187		
	Total	17,502	48			
a. Variable dépendante : المحور الأول : نظام الرقابة الداخلية						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة						

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24.

بما أن مستوى المعنوية لحراسة أصول المؤسسة كما هو مبين في الجدول أعلاه يساوي0.000 وهو أصغر من 0.05 وعليه نقبل H_1 ونرفض H_0 .

عن طريق معامل التحديد :

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,706[a]	0,499	0,488	0,43211
a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : حراسة أصول المؤسسة				

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 24.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن R-deux=0.499 وهذا يعني أن حراسة أصول المؤسسة يؤثر بنسبة 49.9% على نظام الرقابة الداخلية ومنه 50.1% تبين نسبة تأثير العناصر الأخرى (يمثل الخطأ العشوائي) التي لم تدخل في الاختبار الأخير .

ب. <u>مناقشة نتائج الدراسة :</u>

بعد القيام بدراسة الاستبيانية لموضوع **" نظام الرقابة الداخلية و دوره في حراسة أصول المؤسسة "** لقد تم التوصل إلى عدة نتائج يمكن الوقوف على أهمها :

- ☆ بالنسبة لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية و جدنا بأن الفقرات الخاصة بأهداف نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بلغت متوسط حسابي **مقبول** ، يدل ذلك أنه عموما أن أكثر من نصف المستجوبين موافقين على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية ، حيث أن النظام الرقابي يتصدى **لمشاكل التحصيل بالمؤسسة و يحد منها باستمرار** ، و هذا مايوافق النتائج التي توصلت إليها الباحثتين ، كما نستنتج كذلك أنه يتعين على إدارة بالمؤسسة أن تربط تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المؤسسة. فكل فرد بالمؤسسة يجب أن يكون مسؤولا عن إنجاز المهام الموكلة إليه ، و التي ترتبط بأهداف نظام الرقابة الداخلية .

- ☆ أما فيما يتعلق بإجراءات نظام الرقابة الداخلية و التي احتلت فيه الإجراءات الإدارية و التنظيمية المرتبة الأولى لأنها تعتبر الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ، أما إجراءات العمل المحاسبي و المالي و الإجراءات العامة تحتل المرتبة الأخيرة ، كما نلاحظ الفقرة المتعلقة بإلزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق ،لأن نظام الرقابة للمؤسسة ينص على ذلك و هو بند من بنود الوثيقة الخاصة بالمراقبة اليومية للعمليات على مستوى الوكالات التجارية ،حيث تمضى هذه الوثيقة يوميا و ترسل إلى الإدارة العليا لهدف الرقابة ، و الهدف الثاني من هذه العملية لمعرفة الوضعية الحقيقية للصندوق ، و لأجل الإنذار المبكر حالة وجود فوارق أو أخطاء في إحدى عمليات التسجيل ، بالرغم من ذلك لكن يبقى المشكل هو عدم الالتزام من طرف الوكالات التجارية ، ويعتبر هذا سببا أساسيا في نقص نسبة الموافقين على هذه الفقرة

- ☆ أما فيما يتعلق بحراسة أصول المؤسسة وجدنا أن الفقرات الخاصة بها كان متوسطها الحسابي **مقبول** و هذا ما يدل بأن المستجوبين موافقين على حراسة أصول المؤسسة ، و بالتالي لقد تم التوصل للإجابة على الإشكالية المطروحة وهي أن لنظام الرقابة الداخلية دور في حراسة أصول المؤسسة.

خلاصة الفصل التطبيقي :

من خلال ماتم تقديمه في الجانب النظري من موضوع " **نظام الرقابة الداخلية ودوره في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية "**، إذ تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي ، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى المدخل الإجرائي للدراسة ، أما في المبحث الثاني تم التطرق إلى أدوات جمع المعلومات والأدوات المستخدمة في ذلك والتي تمثلت في الاستمارة ، وكذلك معرفة صدق وثبات الأداة ، ومجتمع العينة محل الدراسة ، الأساليب الإحصائية المستخدمة المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ، أما في المبحث الثالث تطرقنا إلى أهم النتائج المستخلصة في هذه الدراسة ، حيث تطرقنا فيه إلى تحليل المتغيرات الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل وتفسير محاور الدراسة واختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة التي أوضحت مدى التقارب بين الجانب النظري والجانب التطبيقـــي ، بناءا على الدراسات السابقة والكتابات المتصلة بالموضوع بصفة عامة .

من خلال التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وبتقديم لمحة تاريخية عن المؤسسة ، مهامها ، أهدافها ، وهيكلها التنظيمي الذي تم من خلاله تناول مختلف مصالح الوحدة ووظائفها .

وأخيرا فإن الدراسة الميدانية أتاحت لنا فرصة لمناقشة الاستبيان مع رئيس قسم المحاسبة والمالية وجمع البيانات واستغلالها لأجل اختبار صحة فرضيات الدراسة .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

حاولنا من خلال هذه الدراسة إلقاء الضوء على موضوع الرقابة الداخلية ، بإعتبار أن نظام الرقابة الداخلية واجه عقبات و صعوبات كثيرة ، إلا أن الأهمية التي يكتسبها من جراء تطبيقه قد جعلت عملية حماية الأصول مهمة سهلة و سريعة ، و متاحة في أي وقت ، و لضمان ذلك يجب أن تكون هناك رقابة داخلية فعالة من البداية.

و يعد نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا في أي وحدة من وحدات المؤسسة ، هذا لأن استخدام نظام الرقابة الداخلية يساهم في اكتشاف الفساد المالي والإداري ، مما استلزم تصميم نظام رقابي داخلي فعال لمواجهة هذه المخاطر أو الحد منها و التغلب على مشاكل الغش و التلاعب و الاختلاسات.

تقوم المؤسسات الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية أصولها و ممتلكاتها ، فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها مما يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها و استمرارها ، و لمواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات خاصة و أننا في عصر العولمة أصبحت من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية فعال و كفيل بحماية موجداتها ، بإضافة إلى المخاطر التي يفرضها المحيط على المؤسسات في وقتنا الراهن أصبحت تفرض عليها ضرورة أخذ كافة التدابير و الإجراءات الضرورية لإدارتها و تسييرها وفق منهجية مطبقة قائمة على أسس علمية.

فالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز sonalgaz تسعى جاهدة للتكيف مع مختلف الظروف البيئية المحيطة بها من خلال الكشف عن الأخطاء في الوقت المناسب و محاولة التحكم فيها و ذلك لضمان استمرارها و الحفاظ على مكانتها.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية الأصول المالية للمؤسسة ، كما تعتبر شركة توزيع الكهرباء و الغاز من إحدى المؤسسات التي تبنت نظام الرقابة الداخلية الخاص بها لأجل تحقيق الأهداف التي تم تسطيرها من طرف الإدارة العليا للمؤسسة و لأجل حماية أصولها، و هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد و تقييم بناء مختلف الوظائف و تحديد المسؤوليات و عناصر بشرية مؤهلة من خلال بحثنا حاولنا إبراز الهدف الرئيسي من دراستنا لهذا الموضوع هو التعرف على " **دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية** ".

- **نتائج الدراسة النظرية :**
  - ساعد تطور الرقابة الداخلية و مفهومها تضافر العديد من العوامل أهمها انفصال الملكية عن الإدارة إلى جانب تطور المؤسسات شكلا و حجما و تعدد فروعها إلى جانب سعي الإدارة للمحافظة على رأسمال المؤسسة و استخدام الحاسوب في المؤسسة الاقتصادية.
  - علاقة الرقابة الداخلية بالمخرجات المحاسبية تتمثل في الهدف المرجو الوصول إليه من اعتماد نظام الرقابة الداخلية عن طريق الرقابة المحاسبية و مكونات الرقابة الداخلية و المتمثل في دقة التقرير و بالتالي دقة القوائم المالية بمعنى خلوها من الأخطاء الجوهرية التي من شأنها تحريفها و الذي يمكن أن يؤدي إلى فقدان الثقة فيها من قبل مستخدميها.

- ليقتصر مفهوم الرقابة الداخلية على حماية أصول المشروع و منع التلاعب و الاختلاسات فقط و إنما هي عبارة عن خطة تنظيمية ، و مجموعة من الوسائل التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية ،إضافة إلا أنها أداة للوقاية و الإنذار عن ما يمكن أن يمس استقرار المؤسسة و ذلك عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير المناسب .

- هناك التزام واضح بمقومات الرقابة الداخلية ، و هذا لتحديد المسؤوليات و السلطات و كذا تحديد الاختصاص و تقييم العمل إضافة إلى إعداد التقارير عن مدى تحقيق نظام الرقابة الداخلية للأهداف.

- **<u>نتائج الدراسة المتوصل إليها :</u>** بناءا على الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :
  - يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من العوامل التي يجب أن تتوفر في المؤسسة.
  - شركة توزيع الكهرباء و الغاز عملت جاهدة على توفير بيئة رقابية جيدة من خلال نظام الرقابة الداخلية.
  - تمتلك الشركة نظام رقابي داخلي خاص بالتحصيل لكنه يحتاج دوما إلى تطوير إجراءاته لكي يحقق المراقبة الداخلية الفعالة بها تتمكن المؤسسة من تحقيق الحماية للأصولها المالية.
  - تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري من أجل تدارك جوانب الضعف و وضع الإجراءات المناسبة لمعالجتها ، و الاهتمام من قبل الإدارة العليا لغرض تحقيق الأهداف المسطرة لنظام الرقابة الداخلية.
  - اعتماد المؤسسة على مخططا خاص بالرقابة على التحصيل.
  - هناك قصور في الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة.
  - إن تطبيق نظام الرقابة الداخلية عادة ما يواجه مصاعب عديدة ، لذلك تسعى الإدارة العليا للمؤسسة زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم برامج جديدة تمكن من تطوير المهارات للموظفين ، لمواجهة المخاطر التي تستهدف المؤسسة و حماية الأصول .
  - تبين نتائج الدراسة أن واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية يعتبر واقعا حتميا لا يمكن الهروب منه ، و ذلك للعائد الكبير الذي يحققه من خلال حماية المؤسسة لأصولها.
  - إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات و القوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية و ضمان استقرارها ، إذن هو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.
  - إن احترام إمكانيات و حجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الأساسية لتجسيد هذا النظام ، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء.
  - أن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية ، من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام ، لأن فشله يرجع إلى وجود قصور في إجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسات التي ترغب في بناء نظام فعال للرقابة الداخلية ، أن تجري تحليلا للتكاليف و المنافع لأنه مكلفا للغاية ، و الأساس في النظام وجود مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة و عينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية أو التقييمية.

من خلال النتائج التي توصلنا إليها أننا قد استطعنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية و المتمثلة في **دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية.**

- **التوصيات :**

☆ على المؤسسة الاقتصادية مسايرة التغيرات العالمية و كل جديد في مجال الرقابة الداخلية خاصة و أنه لا يوجد نص تشريعي أو قانون يمنع المؤسسة من اتخاذ نموذج محدد للرقابة الداخلية.

☆ على المؤسسة الاقتصادية الاهتمام أكثر بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

☆ إنشاء لجان للمراجعة بالمؤسسة الاقتصادية مامن شأنه أن يعزز الرقابة الداخلية لها .

☆ ضرورة الاهتمام أكثر بنظام الرقابة الداخلية من قبل الجهات التشريعية و من القوانين التي من شأنها دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية و مسايرة التشريعات الدولية ، ضرورة خضوع التوظيف بالمؤسسة الاقتصادية للنزاهة العامة.

☆ لابد للإدارة أن تتكفل بشكل ما جاء في تقارير الرقابة الداخلية.

☆ على المؤسسة التقرب إلى معاهد البحث و التطوير لأجل تطور نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة لمواجهة التغيرات و التحديات الحالية ، الاستفادة و العمل بما جاء في نتائج البحوث العلمية التي تجرى بالمؤسسة.

☆ زيادة تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التركيز على أهدافه.

☆ العمل على ضمان حقوق العاملين.

☆ الاهتمام بأسلوب التدريب الخارجي.

☆ ضرورة التنويع في استخدام وسائل دراسة و تقييم نظم الرقابة الداخلية و عدم الاقتصار على وسيلة واحدة. و ذلك لاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة و التقليل من عيبوها و بما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها.

☆ ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال تزويدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علميا و عمليا و ربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال.

☆ العمل على جعل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة أكثر انسجاما و تكاملا بتطوير الأنظمة الفرعية.

☆ ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي و إيجاد آلية تنسيق بينها و بين الجامعات الجزائرية و هذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث لانجاز بحثه.

☆ العمل على ترسيخ فكرة العمل الجماعي لتفعيل نظام الرقابة الداخلية ، و هذا لايتم إلا بمشاركة مختلف الأفراد و الوظائف في المؤسسة.

☆ التدريب الجيد للمدققين الداخلين على إجراءات وأساليب نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

آفاق البحث :

لاشك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل ، إلا أنه يمكن أن يكون جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات ، لإثرائها و بعثها من جديد ، و بحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها :

- ☆ نظام الرقابة الداخلية و أثره على الهيكل التنظيمي.
- ☆ نظام الرقابة الداخلية كوظيفة في المؤسسة.
- ☆ فعالية الرقابة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية.

الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير برنامج للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة ، فنظام الرقابة الداخلية أداة للتسيير و الوقاية ، حيث أن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية ضمان صحة البيانات و المعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

و في آخر المطاف نتمنى أن نكون قد وفقنا في معالجة موضوع بحثنا هذا **"دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة "** من أغلب جوانبه و أن تكون قد وفقنا في طرحه ، و من خلال هذا الموضوع و قفنا على مجموعة من الإشكالات المتعلقة بموضوع الدراسة و التي تمثل أفاق بحث مستقبلي و هي كالآتي :

- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يمارس وظيفته في ظل التطور التكنولوجي للمؤسسة.
- فاعلية و كفاءة الرقابة الداخلية على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.
- المورد البشري و دوره في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- دور الرقابة الخارجية في تحسين أداء الموارد البشرية.
- دور الرقابة الداخلية في تحقيق الرضا الوظيفي.
- تقييم نظام الرقابة في المؤسسة الصناعية ، دراسة مقارنة.
- كيفية استخدام مخرجات تكنولوجيا المعلومات و الاتصال في تطوير أجهزة الرقابة الداخلية.
- مخاطر و معوقات استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أ. الكتب :

1 -أبو زيد، كمال خليفة والدهراوي، كمال الدين، **محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة**، الدار الجامعية الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، مصر، سنة2001.

2 -أحمد راشد الغديري، **إدارة الضراء و التخزين**، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، سنة2000.

3 -أحمد عبد المالك محمد، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، سنة 2003-2004.

4 -أحمد نور ، **المحاسبة المالية** ، شركة الجلال للطباعة والنشر ، مصر ، سنة2004 .

5 -الخطيب خالد ، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية** ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجمع العربي ، عمان ، الأردن ، سنة2010 .

6 -الرميدي عبد الوهاب، **المحاسبة المالية** ، دار الهومة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2009 .

7 -السيد محمد ، **المراجعة والرقابة المالية** ، دار الكتاب الحديث ، الإسكندرية ، سنة2008 .

8 -العزازي محمد ، بلعور بوعلام ، **التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثالثة ثانوي – شعبة تسيير واقتصاد** ، سنة2011-2012.

9-الفاتح أمين عبد الرحيم ، حسن محمد الطاهر خليفة ، **المحاسبة المالية** ، (مدخل عملي – أساليب عملية) ، الطبعة الأولى ، مكتبة الرشد للنشر والتوزيع ، سنة 1435 هـ- 2014 م.

10-أمين السيد أحمد لطفي ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر ، سنة 2007 .

11-أمين السيد أحمد لطفي ، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة 2008 .

12-بلعروسي احمد التيجاني ، **النظام المحاسبي المالي** ، دار الهومة ، الجزائر ، سنة2009 .

13-بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS** ، دار هومة ، الجزء الأول، الجزائر، سنة 2010 .

14-توماس وليم ، أمرسون هنكي ، ترجمة أحمد حجاج وآخرون ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، دار المريخ ، مصر ، سنة 1989 .

15-ثناء علي القباني ، **الرقابة المحاسبية بين النظامين اليدوي والآلي** ، الدار الجامعية ، مصر ، سنة 2005 .

16-جاك الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، عمان ، سنة2010.

17-جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، **محاسبة التكاليف المعيارية** ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان، الأردن ، سنة 2006.

18-جميل أحمد توفيق ، **إدارة الأعمال** ، مدخل وظيفي ، دار الجامعية الإسكندرية ، سنة 2000.

19-حجاج أحمد وسعيد كمال، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، دار المريخ للنشر ، السعودية ، سنة 1989.

20- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2009.

21- حواس صلاح ، **المحاسبة العامة** ، (دروس ، مواضيع ومسائل محلولة) ،غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2008.

22- حيدر محمد بن عطا، **مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة** ، دار النشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة2007.

23-خالد أمين عبد الله ، **تدقيق الحسابات** ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، القاهرة ، سنة 2014.

24-خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية** ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ، الأردن ، سنة 2000.

25-خالد جمال الجعرات ، **معايير التقارير المالية الدولية IAS&IFRS**، إثراء للنشر والتوزيع ، الشراقة ، سنة 2007.

26- خضر علاوي ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF**، الصفحات الزرقاء ، الجزائر ، سنة2014.

27- خلاصي رضا ، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة** ، دار هومة ، الجزائر ، سنة2013.

28- خليل الرفاعي وآخرون ، **أصول المحاسبة** ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة 2011.

29- رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة2011.

30- رزق ابو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن ، سنة 2015.

31- رشا الغول ، **التقييم الذاتي للرقابة** ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، مصر، سنة2013.

32- رضوان محمد العناتي ، **المحاسبة المالية المتوسطة** ، الطبعة الأولى ، دار تسنيم للنشر والتوزيع ، كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية ، جامعة البلقاء التطبيقية ، سنة2006.

33- زهير الحدرب ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار البادية ناشرون وموزعون عمان ، الطبعة الأولى ، سنة 2010م -1431هـ.

34- زياد الزعبي، **مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لإختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في شركات المساهمة العامة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الزيتونة الأردنية ،قسم المحاسبة ، عمان ،الأردن،سنة2016.

35- زياد عبد الحليم الذيبة وآخرون ، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ، سنة 2011.

36- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان ، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى ، عمان ، سنه 1431هـ2010 م.

37- سرايا ، محمد السيد ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، -الإطار النظري المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث للنشر ، الإسكندرية ، سنة 2007.

38- سليمة طبايبية ، **النظرية المحاسبية** ، الطبعة الأولى ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)، الأردن ، سنة 2016.

39- شعيب شنوف ، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، المكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزء الثاني ، سنة 2009.

40- طارق عبد العال حمادة ، **موسوعة معايير المراجعة**، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء2، الرقابة الداخلية- أدلة الإثبات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة2004.

41- عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفقا لنظام المحاسبي المالي** ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة المكتبات الإقتصادي الإلكترونية سطيف ، سنة2009.

42- عبد الستار محمد علي ، **إدارة الحديثة للمخازن والمشتريات (إدارة سلسلة التوريد)**، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، سنة2001.

43- عبد العزيز جميل مخيمر ، **إدارة المشتريات والمخزونات** ، الدار الجامعية المملكة العربية السعودية ، سنة 1993.

44- عبد الفتاح محمد الصحن ، كمال خليفة أبو زيد ، **المراجعة علما وعملا**، مؤسسة الشباب ، الجامعة الإسكندرية ، سنة 1991.

45- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعية الإسكندرية مصر، سنة2004/2003.

46- عبد الوهاب ناصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة** ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ،مصر ، سنة 2013.

47- عبد الوهاب ناصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية** ، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004.

48- عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الجزء الأول ، المراجعة الحديثة لحسابات الشركات المقيدة بالبورصة وفقا لمدخل الأهمية وخطر المراجعة ودورات العمليات، كلية التجارة، دار النشر الثقافة،جامعة الإسكندرية،مصر،سنة2001.

49- عبدالفتاح الصحن،شحاتةوآخرون، **المراجعة التشكيلية والرقابة الداخلية** ،الدار الجامعية الإسكندرية ،سنة2001.

50- عطا الله أحمد سويلم الحسبان،**الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**،دارا لراية للنشروالتوزيع ،الأردن،ط1،سنة2009.

51- عمر سعيد وآخرون ، **مبادئ الإدارة الحديثة** ،مكتبة دار الثقافة ، عمان ، الطبعة الأولى ، سنة2003.

52- غسان فلاح مطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصرالناحية النظرية**،الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والطباعة والتوزيع ،عمان،الأردن، سنة2009.

53- فتحي رزقي السوفيري وآخرون،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** دارالجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية،سنة 2002.

54- قايدي بن علي ، بن حجلة محمد ، طاهر جبور امحمد ، **أعمال نهاية السنة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، سلسلة بوابة التسيير والاقتصاد ، مكتبة الرشاد للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، سنة 2013.

55- كتوش عاشور ، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات بن عكنون ، الجزائر ، سنة 2011

56- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، ومحمد السيد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، سنة2006.

57- كمال خليفة أبو زيد،محمد عبد الرحمان طاحون ،**الأنظمة المحاسبية المتخصصة** ،دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ،كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية،مصر،سنة2012.

58- كمال عبد السلام علي ، خال المعتصم ،**أصول علم المراجعة** ،دار النشر مجهولة ، مصر ،سنة 2003.

59- مجموعة أساتذة ، **التسيير المحاسبي والمالي للسنة الثانية ثانوي- شعبة تسيير واقتصاد -** ، سنة 2015 .

60- محمد اسماعيل بلال،**مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق** ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، سنة 2006.

61- محمد التوهامي طواهر ، مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات**)الإطار النظري والممارسة التطبيقية (، ديوان المطبوعات الجزائرية ، الطبعة الثانية ، سنة2005.

62- محمد السيد سرايا ، شحاتة السيد شحاتة ، محمد إبراهيم راشد ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، سنة 2013 .

63- محمد الصريفي ، **التخزين الإلكتروني** ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، مصر ، سنة 2007.

64- محمد العدوان وآخرون ، **إدارة الشراء والتخزين مدخل حديث لإدارة المواد** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، سنة 2005.

65- محمد الفيومي ، إبراهيم المليجي ، آمال الصباغ ، **المراجعة علما وعملا**، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ، سنة 2015.

66- محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الأولى ، الجزائر ،سنة2003.

67- محمد توفيق محمد ، **أصول المراجعة** ،مكتبة الشباب ، القاهرة ، كلية التجارة ، سنة 2001.

68- محمد راضي ، **محاسبة الأصول** ، دار التعليم الجامعي ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، الإسكندرية مصر ، سنة 2011.

69- محمد رفيق الطيب ، **مدخل للتسيير** ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 1995.

70- محمد سمير أحمد ،**الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية** ،دار المسيرة للطباعة والنشر،الطبعة الأولى ، سنة2009.

71- محمد سمير الصبان ، **المراجعة مدخل علمي** ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر ، سنة 2000.

72- محمد عباس الرماحي ، **مراجعة المعاملات المالية** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الأردن ، سنة 2009 .

73- محمد فريد الصحن ، **مبادئ الإدارة** ، الدار الجامعية الإسكندرية ، سنة1999-2000.

74- محمد قاسم القيرواني ، **مبادئ الإدارة : النظريات والعمليات والوظائف** ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ط1، سنة 2001.

75- محمد ناصر الهواري ومحمد توفيق محمد ، **أصول المراجعة والرقابة الداخلية** ، التأصيل العلمي والممارسة العملية ، كلية التجارة ،جامعة عين الشمس ، مصر ،سنة 1999

76- مسعد محمد فضل وخالد راغب الخطيب ، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار الكنوز المعرفة العلمية ، عمان الأردن ، سنة 2009.

77- مصطفى صالح سلامة ،**مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية** ، دار البداية ، الطبعة الأولى ، عمان ، سنة 2010.

78- مهيب الساعي ، وهبي عمر ، **علم تدقيق الحسابات** ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة 1991.

79- ميرائيل الدين مصطفى الخداش ، وليد زكريا صيام ، عبد الناصر ابراهيم نور، **أصول المحاسبة المالية** ، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، سنة 1998 م- 1419 .

80- نوال بن صالح ، **النظام المحاسبي** ، ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الملك سعود السعودية ، سنة 2018.

81- هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة 2، دار وائل ، عمان، سنة 2006.

82- هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،سنة 2011

83- يحي حسين وآخرون ،**أصول المراجعة** ،مكتبة الجلاء ، المنصورة ، الطبعة الأولى ، مصر ، سنة2001.

84- يعقوب عبد الكريم ، **المحاسبة التحليلية** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 2004.

ب. الرسائل والأطروحات والمذكرات :

1 -أحمد محمد مخلوف،**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،سنة2007.

2 -أقاسم عمر ، **محاضرات التدقيق الداخلي** ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار ، سنة 2015.

3-الأخضر لقليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر** ،، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، سنة 2009 .

4-العمري أيمن،**دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون**،(دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان-القنطرة-بسكرة)، مذكرة ماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة، سنة2016/2015 .

5-الغطاس حسينة،شقيان صارة، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**،(دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة البويرة)،مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، سنة2017-2018.

6-أميمة حدباي الوسيلة الأمين ، **دور الرقابة الداخلية في ضبط العمليات النقدية بالبنوك** ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، (دراسة ميدانية على عينة من المصاريف السودانية) كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ، جامعة شندى السودان ، سنة 1437هـ-2016 م .

7- أمينة لعويسي،**دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون**،(دراسة حالة مؤسسة الشفقة لصناعة البطاريات-عين مليلة)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي،أم البواقي،سنة2016/2015 .

8-أنيس هزلة ، نوفل سواكر ، آمال مجيدي، **المعالجة المحاسبية للتسويات الجردية** ،(دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية ERGR وحدة الوادي)،مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، سنة 2017-2018.

9-إيمان العماري ، **دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في نفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، أطروحة دكتوراه في المحاسبية المالية ، البنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشلف ، سنة 2017.

10-إيمان مغازي ، **دور النظام المحاسبي المالي في عملية التقييم الدوري للتثبيتات المادية للمؤسسة الإقتصادية** ، (دراسة حالة مؤسسة الجرارات الفلاحية ETRAG قسنطينة)،مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسييير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، سنة 2014-2015 .

11-برباح بلال ،**تقييم دور المراجع الداخلي لتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية** (دراسة عينة من المراجعين الداخليين) ،مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية ،جامعة أمحمد بوقرة ،بومرداس، ، سنة2015/2014 .

12 -بربار حفيظة، **مطبوعة في محاضرات في الرقابة الداخلية ونظمها**،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة2018.

13- بلال كيموش،**التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأجهزة القياس والمراقبة العامة)،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير،جامعة فرحات عباس سطيف ،سنة2011/2010.

13 -بن حميدة بلال، **أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة** ،مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والتسيير ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت ، سنة 2014-2015.

14 **بن** ربيع حنيفة ، **مطبوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة (المقاربة البنكية – جرد التثبيتات – المؤونات وتدني القيم)**، كلية العلوم الأقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،جامعة الجزائر 3 ابراهيم سلطان شيبوط ، سنة 2018-2019 .

15 **بن** سالم إيمان ،بن قديفةحاجة خيرة إكرام ، **التدقيق الجبائي لأصول المؤسسة في ظل توحيد المعايير المحاسبية** ، (دراسة حالة مركز الضرائب CDIلولاية سعيدة) ،مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة سعيدة ، سنة 2017 -2018.

16 **بن** لطرش ، **مطبوعة محاضرات أعمال نهاية الدورة** ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بن يحي الصديق جيجل ، سنة 06-07-20 .

17 **بن** يحي الصديق **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، (دراسة حالة الصندوق الوطني للتوفيروالإحتياط بالبنك) مذكرة ماستر في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة8 ماي 1945 قالمة ،سنة2013 -2014.

18 **بوستة** انيس عبد الرحيم ، **تقييم العمليات المحاسبية الختامية في المؤسسة** ، **(**دراسة حالة متيجي للمطاحن GMD)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة2016-2017 .

19 **بوطورة** فضيلة ، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك** ، (دراسة حالة : الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي –البنك-)مذكرة شهادة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة ، سنة2006 2007.

20 **بوقابة** زينب ، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الآداء في المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، سنة 2011 .

21 **بيطار** بهاء الدين ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة** ، (دراسة حالة في مطاحن الحضنة المسيلة)، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، سنة 2017-2018 .

22 **جدي** سمراء،**دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية لمؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، (دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتورة في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، سنة2016-2017.

23 حسان بوبعاية، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة)، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، سنة2016-2017.

24 خالد حسين النجاني حسين،**أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة**،(دراسة تطبيقية على مؤسسة مخابز وحلويات الأرياف)،بحث مقدم لنيل درجة الماجيستر في المحاسبة، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي ،جامعة شندى،مارس2014 .

25 خالدي كلثوم ،طمار رشيدة ، **الرقابة الداخلية والتدقيق المحاسبي للتثبيتات في المؤسسة الإقتصادية** ، (دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة ENAD وحدة UPE)، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أكلي محند أو الحاج البويرة ، سنة2014-2015.

26 خروة الحاج ،علي آغا عبد القادر ،**تحسين جودة المعلومات المحاسبية باستخدام نظام الرقابة الداخلية** ،دراسة حالة مؤسسة باتيميتال للصناعة والتركيب بعين الدفلى ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة ، سنة 2018-2019 .

27 خنفوسي أحمد ، **دور نظام المعلومات المحاسبي في تعزيز وظائف الإدارة " التخطيط ، الرقابة ، اتخاذ القرار"**،(دراسة حالة مؤسستي نفطال وجيبيلي – سعيدة -) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة2018-2019.

28 دعدوعة وئام ، **العمليات المراقبية للأنشطة الإقتصادية في المؤسسة** ، (دراسة حالة وحدة تغذية الأنعام مستغانم)،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة2015-2016.

29 وبيعة صلاح ، **المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق** ، مذكرة ماجستير في العلوم المالية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ، سنة2002-2003.

30 وغدة ابراهيم المدهون ،**العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجامعة الإسلامية غزة ، سنة 2014 .

31 زاهر عطا الرمحي ، **تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية** ،اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن ، سنة2004.

32 زكرود فاطمة ، **دور التدقيق الداخلي في المحافظة على الأصول الثابتة للمؤسسة** ، **(** دراسة حالة في مؤسســـــة مواد البناء '' E.DI.M.CO '' مستغانم)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعةعبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2017-2018.

33 سارة الراوي ، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة حالة مؤسسة متيجي مستغانم)، مذكرة ماسترفي علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة2017.

34 سامح رفعت أبو حجر ، **دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات** ، مذكرة شهادة ماجستيرفي العلوم المالية والمحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة 2010 .

35 سائد نبيل سليم غياضة ، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاص بالممتلكات والمعدات** ، مذكرة ماجستيرفي العلوم المالية والمحاسبية ، كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، سنة2008.

36 سلاخ محمد أمين ، رحموني محمد ،**دور نظام الرقابة الداخلية في حماية المؤسسة** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العقيد أحمد دراية ،أدرار، سنة 2017/2016 .

37 شاشو شريف، **تسوية أعمال الجرد حسب النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة2017-2018.

38 شدي معمر سعاد ، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة مكملة لنيل شهاة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة محمد بوقرة بومرداس ، سنة2009.

39 شعبان إبراهيم نسمان،ماهر موسى درغام،**مدى إلتزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية)بغرض زيادة فعالية الأداء المهني** ،(دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)، مذكرة ماجسترفي المحاسبة والتمويل كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 1435ه-2014م.

40 شعباني لطفي ، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، سنة2004.

41 صلاح ربيعة ، **مطبوعة محاضرات لمقياس المحاسبة العامة** ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية ، جامعة امحمد بوقرة بومرداس ، سنة2016-2017.

42 عبد السلام خميس بدوي ، **أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار coso على تحقيق أهداف الرقابة** ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية غزة،سنة 2011.

43 عبد القادر الجيلالي ، جلايلي بلال ، **تقييم هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسات الجزائرية وفق لمتطلبات coso**،(دراسة حالة مؤسسة المنبع للحليب ومشتقاته ،مطاحن الفرسان بسعيدة ، المؤسسة الجديدة بسعيدة) ،مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية ،جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة 2015.

44 عبير محمد فتحي العفيفي ،**معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فعاليتها**،مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين،سنة2007.

45 عثماني خالدي،**دور الرقابة المصرفية الداخلية والخارجية في تحسين الأداء داخل البنوك التجارية** ، (دراسة حالة عينة من البنوك التجارية)، مذكرة مقدمة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة المسيلة،سنة2014-2015.

46 عزوز الميلود،**دور المراجعة في تقييم آداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الإقتصادية** ،مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة20 أوت 1955 بسكرة ، سنة 2007.

47 عطا محمد العمري صديقي،**مدى فعالية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة**،في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في قطاع غزة،رسالة مقدمة استكمالا لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة غزة فلسطين،سنة2005.

48 عفيف هشام ، الطيب صلاح الدين،**دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية** ،(دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأنابيب والمنتوجات المسطحة الماء الأبيض تبسة)،

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير ،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8ماي 1945 قالمة،سنة2017-2018.

49 عميروش بوبكر ،**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس سطيف ، سنة 2010-2011.

50 عيادي محمد أمين،**تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،سنة2004.

51 عيد عباد مناورالرشيدي ، **تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر في المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،عمان الأردن ، سنة 2010.

52 غشوش عايدة ،لقصير مريم،**دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**،مذكرة ماستر أكاديمي في المحاسبة والمالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة منتوري قسنطينة،سنة2011.

53 فداوي أمينة ، **مطبوعات محاضرات في المحاسبة المعمقة** ، كلية العلوم الأقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل ، سنة 2016-2017.

54 فيروز أكسل،**دور نظام الرقابة الداخلي في اتخاذ القرارات الإستراتيجية**،(دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-وكالة عين البيضاء 325)،مذكرة مكملة للمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة أم البواقي ،سنة2013-2014.

55 قارة سهام،**دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية**،(دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP)، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة ، سنة20117-2018.

56 قورين الحاج قويدر ، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير** ، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشلف ، سنة2007-2008 .

57 كافي محمد ، لقواق خالد ، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي** ، (دراسة حالة مديرية سونلغاز "وحدة البويرة ")، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة آكلي محند أو الحاج البويرة ، سنة 2014-2015.

58 كبلواتي حمزة ، **أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة استبيانيه لعينة من المؤسسات الاقتصادية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة امحمد بوقرة بومرداس ،سنة 2015-2016.

59 كريم قوبة،**دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة**،مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر ، سنة2011.

60 لطيفة بلقاسم ،**الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الجزائرية** ،دراسة حالة البنك الوطني الجزائريوكالة316أم البواقي ،مذكرة ماستر في المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي،سنة2012-2013.

61 محمد حيدر موسى شعت ،**أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية** ،(دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين ،سنة 1439هـ-2017م.

62 محمد نواف حمدان عابد،**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**،(دراسة تطبيقية)،قدمت هذه الرسالة استكمالا

لمتطلبات الحصول على شهادة ماجيستر،كلية العلوم المالية والمصرفية ، جامعة بني سويف القاهرة،سنة2006 .
63 مروة تليلي ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل نظام المعوملت المحاسبي** ، (دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالوادي)، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، سنة 2016-2017.
64 مريم عبد القوي،**المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، سنة2014-2015.
65 مصباحي غزال عمر سعيد ، **أثر تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية** ، (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، سنة 2017-2018.
66 مغربي صابرين،**أهمية التدقيق الداخلي وتأثير فعاليته في تقييم نظام الرقابة الداخلية**(دراسة حالة بمؤسسة الحليب ومشتقاته ملبنة المنبع)مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الدكتور طاهر مولاي سعيدة ،سنة2017/2018.
67 مقدم خالد، عبد الله مايو، **مطبوعة نظام الرقابة الداخلية** ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة2015/2016.
68 منقور ليلى، **دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ،(دراسة حالة في مؤسسة نفطال فرع سعيدة)، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماسترفي علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة ، سنة2013-2014 .
69 مولاي نصيرة ،**دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية** ،دراسة ميدانية لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ، لولايتي ورقلة والجزائر ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،سنة 2012.
70 ناجمي ايمان ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب مديرية التوزيع بأدرار)مذكرة ماستر في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار ، سنة 2016-2017.
71 ناصرعبد العزيز مصلح ،**أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر في المحاسبة والتمويل ، كلية العلوم الاقتصادية ،الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، سنة 2007.
72 نبيل حليمي ، **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل في المؤسسة الإقتصادية** ،مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2016.
73 نسرين حشيشي ،**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية** ،(دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)، مذكرة ماستر في العلوم المالية المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة 2011-2012.
74 نضال عبد الله ياسين المالكي،**مطبوعة محاضرات المحاسبة المتوسطة**، كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة وارث الأنبياء ،العراق،سنة2018/2019.
75 نعيمة قلقول،**دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية**،(دراسة حالة مؤسسة سونلغاز أم البواقي)،مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ،سنة2017-2018.

76 نعيمي منال ، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الرقابة الجبائية** ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، سنة 2015-2016.

77 وجداني علي أحمد،**دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر،سنة2010.

78 يونسي طريق،دحماني يوسري،**دور المراجعة الداخلية في مراقبة حسابات الخزينة**،(دراسة حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بالبويرة)،مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير،جامعة البويرة،سنة2015/2014.

ج. الدوريات والمجلات :

1 -إبراهيم يوسف جوبغل العيادي ،**دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الانفاق الحكومي**،(دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش الحكومي)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني، سنة 2014.

2 -أحمد البخيث ، مدير محكمة بداية شرق عمان ، **أثر نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي في المحاكم النظامية الأردنية** ، دراسة تطبيقية على محاكم عمان ، العدد 2، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، جامعة عمان العربية ، سنة 2017، أحمد بن فهم بن ابراهيم ، **إدارة المخزون**،العدد 1،مجلة المؤسسة العامة للتدريب التقني و المهني، المملكة العربية السعودية، سنة 1429ه.

3 -آدم البشير المبارك إدريسي ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الآداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي** ، (دراسة حالة بعض الجامعات السودانية 2012م)، ع 16 ، مجلة العلوم الإقتصادية ، كلية الدراسات التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، سنة 2015

4 -أنور مصطفى حسن ، **تصميم نظام ترميز الموجودات الثابتة بما ينسجم ونظام إحصاءات مالية الحكومة (GFC)** ، (دراسة تطبيقية في الكلية التقنية الإدارية)، ع 35 ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة بغداد ، سنة 2013 .

5 -ثائر صبري محمود الغبان ، **دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني** ،مجلة العلوم الإنسانية ،العراق ، العدد 45، سنة 2009-2010 .

6 -حيدر عباس العطار وآخرون ،**تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية** ، (دراسة ميدانية على آراء المدققين الخاجيين بالمؤسسات الحكومية)، تنمية الرافدين ، ع 119 ، المجلد 37،كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة المثنى ، العراق، سنة 2018

7 -ساكر ظاهر عمر أمين ، **تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية** ،مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية ،المجلد2،العدد2،العراق ، سنة2012.

8 -سليمان سند السبوع ، **(أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية)**،مجلة دراسات العلوم الإدارية ، ع1،الجامعة الأردنية ، الأردن ، سنة2011.

9 -علي حسين الدوغجي،ايمان مؤيد الخيرو ، **تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ،ع70 ، جامعة بغداد ، الأردن ، سنة 2013.

10- فائز عبد الحسن جاسم ، **استخدام الرقابة الإلكترونية في الحد من تسجيل العمليات غير القانونية في البطاقة التموينية نموذج مقترح لبرنامج الرقابة الإلكترونية** ،مجلة الغري ، العلوم الإقتصادية والإدارية ، المجلد 14 ، العدد3، سنة 2015.

11 -قاسم محمد عبد الله البعاج ،**(تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي)**،دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، ع4 ،جامعة القادسية ، العراق، سنة 2011.

12 قصي محمد غبن ،**مقومات نظام الرقابة الداخلية** ، مجلة الطريق للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24،جامعة لبنان ،سنة 2013.

13 كريباد مراد ،**دور وأهمية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة إلى حالة الجزائر** ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، ع 17 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية ،جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ،الجزائر،سنة 2017.

14 محمد سمير دهيرب ،**"تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة (COSO) اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدة إمكانية تطبيقه في الخدمة والإنتاجية العاملة في القطاع "**،ع6 ،مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة واسط، العراق،سنة 2012.

15 مصطفى العوادي ، **قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، دراسة قانونية وتحليلية ،مجلة الاجتهاد ، العدد الثاني ، سنة 2012 .

د. التقارير والقوانين :

1 -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، قرارالمؤرخ في 28 ربيع الأول 1430هـ ، الموافق ل، 25 ماي 2009م ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

2 -حافظ سعيد الحسن ، **المحاسبة المالية وأهدافها (تطبيقات عملية)**،مركز المقتصد للتدريب المالي والمصرفي ، سنة 2001

3 -مصطفى أحمد ،**دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات** ، جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، دائرة الشؤون الفنية والدراسات ، قسم الدراسات الفنية والبحوث ،سنة 2012.

4 -عدنان الهنيدي ،**العلاقة بين الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي** ، منشورات الأمانة العامة لاتحاد المصارف العربية ،عمان،سنة1986.

ه. المؤتمرات والملتقيات والندوات :

1 -ابراهيم احمد ابراهيم ، تاج السر عثمان عيسى ،**دور أساليب وأنواع الرقابة الداخلية في مراجعة العمليات المالية النقدية** ، ورقة بحثية ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ،جامعة البحر الأحمر، السودان ، سنة 2015 .

2 -تومي الميلود ، كحلول صورية ،**واقع المعالجة المحاسبية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي** ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي ، 06/05 ماي 2013.

3 -عيسى بن حسين الأنصاري ،سعد بن عبد العزيز العثمان ، **الحقيبة التدريبية لإدارة المخزون** ،برنامج مدرسة الأمير محمد فهد بن عبد العزيز للتأهيل وتوظيف الشباب السعودي ، سنة 2008 .

4 -محمد بوتين ، ندوة في المحاسبة ، سلسلة محاضرات لطلبة ماجستير للمركز الجامعي بالمدية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بني فارس المدية ، السنة الجامعية 2006-2007.

5 -مصطفى عبد الزهراء،حاتم الأسدي، **الرقابة الداخلية على العمليات النقدية**، بحث تقدم به الطالب، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة القادسية،العراق،سنة 2017م-1438ه.

6 -ناصر رحال ومصطفى عوادي ، **المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي** ، محاضرة ألقيت بالمركز الجامعي الوادي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، سنة 2011.

و. المراجع باللغة الأجنبية :

1. Abbas Qaisar and Javid Iqbal, **Internal Control System Analysing Theoretical Perspective and Practices**, Middle East Journal of Scientific Research, Idosi Publications, 2012.
2. David Coderre internal audit efficiency Through automation,John Wiley and Sons LT, Hoboken,New Jersey USA,2009 .
3. Denis Dubois et Sarun Khath,**Négociation et contrôle des conditions bancaires,** les éditions d'organisation, Paris,1951.
4. Henry peter,le control interne : **évolution et perspectives en suisse,** Mémoire MBL, université de Genève ,faculté de droit, la Suisse ,2012.
5. Jacques renard,**théorie et pratique de l'audit interne,**groupe eyrolles7eme édition,Paris,France ,2010.
6. K H Spencer Pickett, **The essential handbook of internal auditing**,john Wiley and Sons Lt, The Atrium, England ,2005.
7. Khelssi Réda,audit et audit Opérationnel,houma,Alger,2005.
8. Marcel la flamme,**lemanagement Approche Systémique**,Gaétan Moin,canada,1981.
9. Michel. M,Les magasins de stockage, Imprimerie la bourreur(Issodun),San date.
10. Mohamed Hamzaoui,**audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne,**village mondial,1er édition ,Francce,2006.
11. Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**,berti édition ,Alger, Algerie, 2011.
12. OBERT(Robert),**comptabilité approfondie et révision,**Dunou Edition,Patis,2001.
13. protiviti independent Risk constulting ,**The Future of store audits in retail Stores**,Menlo Park,CaliforniaUSA ,2006.

ز. روابط الانترنت :

1. https://almoki.dz banta.com,29-04-2020.
2. https://specialites.com 18-09-2016.
3. https://www.startimes.com .
4. www.onfed.edu.dz 23-12-2017.

5. http://www.internalauditor.me/ar/article/control-self-assessment- techniques-and-strate.
6. http://dspace.univ-km.dz34 ،2018-03-04:
7. https://almohasben.com,24-10-2018.
8. https://accountant1001.blogspot.
9. https://safadn.blogspot.com,2009-02,<p04.
10. https://www.arabstutors.com<adjist.., 25 -07 2020 .
11. https://almohasben. com, 2016-10-11…<p5.
12. https://www.djelfa.info<showthread,2010.
13. kmohasba.blogspot.com<blog-post,11-10-2010.
14. www.onefd.edu.dz.
15. p052020,02/04/ http://www.quickbooks.alnada.org.
16. http://ar.m.wikipedia.org.
17. https://intendanceeducation.yoo7.com,2007.

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهربسعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

تخصص : محاسبة وتدقيق

استبيان

رقم الاستمارة :. . . .

استمارة البحث بعنوان : نظام الرقابة الداخلية و دوره في حراسة أصول المؤسسة الإقتصادية

من إعداد الطالبتين :

- عمارة صارة .
- بوخاري شيماء ريالة .

تحت إشراف الأستاذ :

د. محمود العوني

ملاحظة : معلومات هذه الاستمارة في غاية السرية دون ذكر الاسم وكلما كانت المعلومات صادقة فإنها تساهم في مصداقية بحثنا وبدوره إثراء البحث العلمي .

السنة الجامعية

2020-2019

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد :

سيدي المحترم :

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة الأصول،استكمالا لمتطلبات إعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق،وعليه نرجو منكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل العلمي بتعاونكم معنا من خلال ملء هذه الاستمارة، ونظرا لأهمية مؤسستكم في القطاع الإقتصادي ولأنكم تستطي عون إعطاءنا صورة صحيحة لذلك نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان،كما نحيطكم علما بأن أجوبتكم سوف تحضي بالسرية البالغة وأنها سوف تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم لحسن تعاونكم معنا .

- **استمارة البحث :**

الجزء الأول : المعلومات الشخصية

اختر الإجابة المناسبة بضع علامة (x) :

1. **الجنس :**

ذكر ☐ أنثى ☐

2. **الفئة العمرية :**

أقل من 30 سنة ☐ بين40- 50 سنة ☐

بين 30-40 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

3. **المستوى التعليمي :**

تقني سامي ☐ دراسات عليا ☐

ليسانس ☐

4. **المستوى الوظيفي :**

موظف مصلحة ☐ مدير ☐

رئيس مصلحة ☐

5. **الخبرة المهنية :**

أقل من 5 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

من 5-10 سنوات ☐

الجزء الثاني : أسئلة الاستمارة

المحور الأول : نظام الرقابة الداخلية

البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية .						
الرقم	**العبارة القياسية**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
01	يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع .					
02	يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية .					
03	نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل .					
04	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية .					
05	يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .					

البعد الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية .						
الرقم	**العبارة القياسية**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
أ. إجراءات تنظيمية وإدارية .						
01	تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.					
02	توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.					
03	تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.					
04	محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.					
05	يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية .					
ب. إجراءات محاسبية.						
06	استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز .					
07	استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل : المراجعة وحسابات المراقبة .					
08	إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات .					
09	القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية					
10	هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي .					

ج. إجراءات عامة						
11	التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.					
12	التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية .					
13	استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات .					
14	استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول .					
15	ينص نظام الرقابة على الزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.					

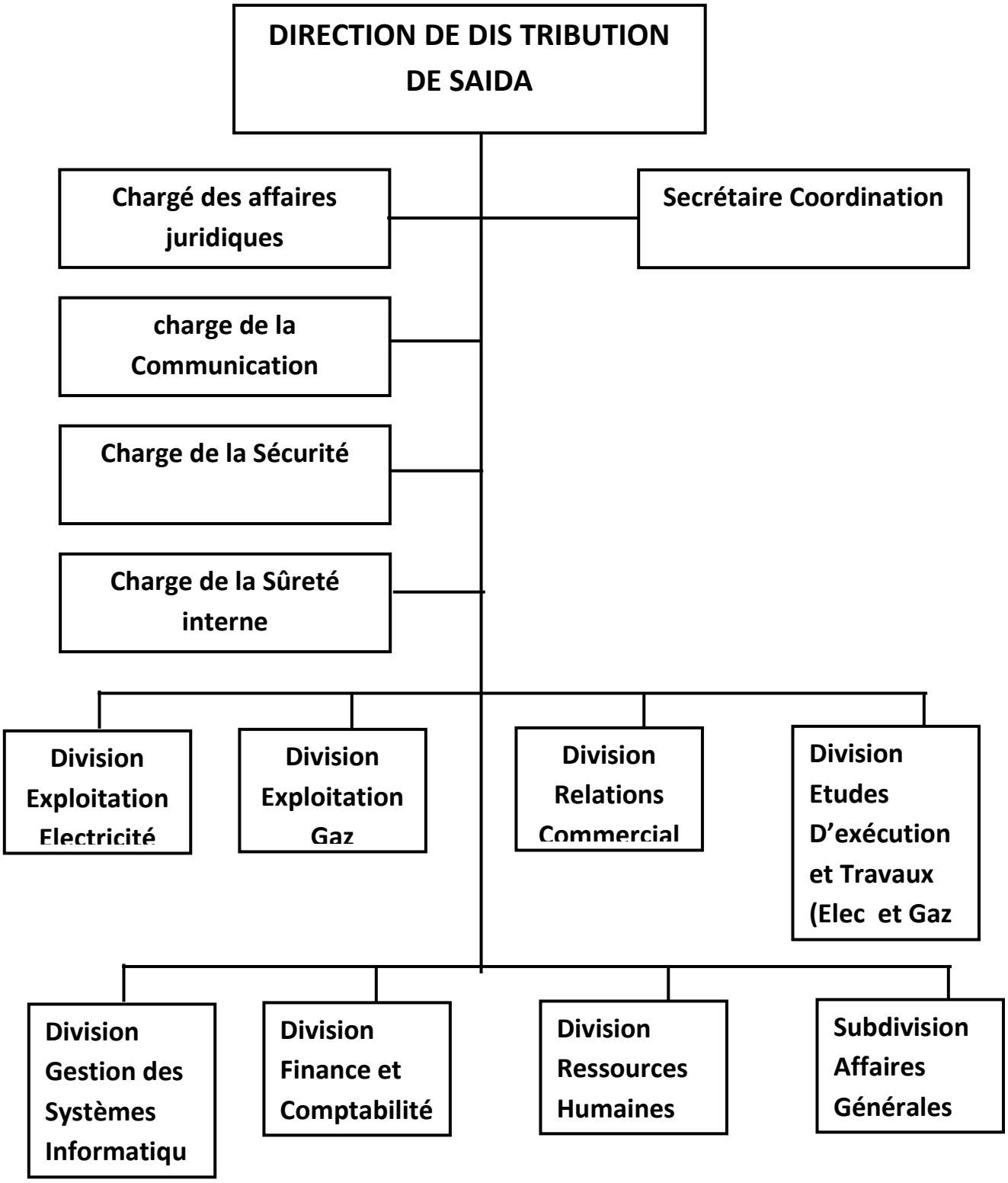
المحور الثاني : دور نظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة .

البعد : حراسة أصول المؤسسة .						
الرقم	العبارة القياسية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث ومن تم تحديد إجراءات الرقابة .					
02	التسجيل السريع أو الفوري لكل العمليات من أجل تفادي تكدسها الذي قد يؤدي إلى ضياعها أو إهمالها أو انسيابها .					
03	تسجيل العمليات وترجمتها وتوزيعها على حسابات مختلفة بحيث يجب الاستناد على وثائق تثبت كل عملية أجريت.					
04	يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل الأساسي في استخراج نقاط القوة وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.					
05	فرض عقوبات صارمة على العامل المهمل أو المقصر في عمله.					

الملحق 01

Rapport de tourrneé **DR-SAIDA2008**

Macro Structures de la DR- SAIDA :



الملحق 02
ترجمة بعض المصطلحات الخاصة ببرنامج SPSS

English	Français	عربي
Correlations	Corrélations	الارتباط
Cumulative Percent	Pourcentage Cumulé	نسبة التكرارات التراكمية
df	Ddi	درجات الحرية
Frequency	Effectifs	التكرارات
Maximum	Maximum	أعلى قيمة
Mean	Moyenne	المتوسط
Mean Square	Moyenne des carres	متوسط المربعات
Median	Médiane	الوسيط
Minimum	Minimum	أدنى قيمة
Missing	Manquante	الحالات أو القيم المفقودة
Mode	Mode	المنوال
N	N	عدد الأفراد أو الحالات
Percent	Pourcentage	النسبة
Percentiles	Centiles	الأرباع أو المننينات
Range	Intervalle	المدى
Regression	Régression	الإنحدار
Residual	Résidu	الباقي
Sig (Significant)	Sig (Significative)	مستوى الدلالة
Std. Deviation	Ecart-Type	الإنحراف المعياري
Sum	Somme	المجموع
Sum of Squares	Somme des Carres	مجموع المربعات
Valid	Valide	الحالات المحسوبة
Valid Percent	Pourcentage Valide	نسبة القيم المحسوبة فقط
Variance	Variance	المنوال
2- tailed .	bilatérale.	عدد الأفراد أو الحالات

الملحق 03

Statistiques de fiabilité للمحور الاول		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,706	,706	2

Statistiques de fiabilité للمحور الثاني		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,896	,902	5

Statistiques de fiabilité للاستبانة		
Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
,816	,816	3

الملحق04

Matrice de covariance inter-éléments		
	البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	البعد الثاني للمحور الأول
البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	,483	,257
البعد الثاني للمحور الأول	,257	,460

Matrice de corrélation inter-éléments		
	البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	البعد الثاني
البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	1,000	,546
البعد الثاني للمحور الأول	,546	1,000

Statistiques						
		يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع.	يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية.	نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل.	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.	يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
N	Valide	49	49	49	49	49
	Manquant	2	2	2	2	2
Moyenne		1,9388	1,8367	1,9592	2,1020	1,6122
Médiane		2,0000	2,0000	2,0000	2,0000	1,0000
Mode		2,00	2,00	2,00	2,00	1,00
Ecart type		,85167	,71726	,86504	,87190	,81180

الملحق05

يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	14	27,5	28,6	28,6
	موافق	28	54,9	57,1	85,7
	محايد	4	7,8	8,2	93,9
	غير موافق	2	3,9	4,1	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	15	29,4	30,6	30,6
	موافق	29	56,9	59,2	89,8
	محايد	3	5,9	6,1	95,9
	غير موافق	2	3,9	4,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	14	27,5	28,6	28,6
	موافق	28	54,9	57,1	85,7
	محايد	2	3,9	4,1	89,8
	غير موافق	5	9,8	10,2	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق	10	19,6	20,4	20,4
	موافق	30	58,8	61,2	81,6

	محايد	3	5,9	6,1	87,8
	موافق غير	6	11,8	12,2	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	26	51,0	53,1	53,1
	موافق	19	37,3	38,8	91,8
	محايد	1	2,0	2,0	93,9
	غير موافق	3	5,9	6,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

الملحق06

اجراءات تنظيمية وإدارية Statistiques						
		تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.	توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.	تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.	محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.	يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية.
N	Valide	49	49	49	49	49
	Manquant	2	2	2	2	2
Moyenne		1,8980	2,5714	2,8367	2,4286	2,3265
Médiane		2,0000	2,0000	3,0000	2,0000	2,0000
Mode		2,00	2,00	3,00	2,00	2,00
Ecart type		,94085	1,09924	1,19630	1,20761	1,00805

الملحق07

تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	18	35,3	36,7	36,7
	موافق	22	43,1	44,9	81,6
	محايد	7	13,7	14,3	95,9
	غير موافق بشدة	2	3,9	4,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	7	13,7	14,3	14,3
	موافق	20	39,2	40,8	55,1
	محايد	12	23,5	24,5	79,6
	غير موافق	7	13,7	14,3	93,9
	غير موافق بشدة	3	5,9	6,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	7	13,7	14,3	14,3
	موافق	13	25,5	26,5	40,8
	محايد	15	29,4	30,6	71,4
	غير موافق	9	17,6	18,4	89,8
	غير موافق بشدة	5	9,8	10,2	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	11	21,6	22,4	22,4
	موافق	20	39,2	40,8	63,3
	محايد	8	15,7	16,3	79,6
	غير موافق	6	11,8	12,2	91,8
	غير موافق بشدة	4	7,8	8,2	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	9	17,6	18,4	18,4
	موافق	23	45,1	46,9	65,3

	محايد	11	21,6	22,4	87,8
	غير موافق	4	7,8	8,2	95,9
	غير موافق بشدة	2	3,9	4,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

الملحق08

أجراءات محاسبية Statistiques						
		استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز.	استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل : المراجعة وحسابات المراقبة.	إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.	القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية	هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي.
N	Valide	49	49	49	49	49
	Manquant	2	2	2	2	2
Moyenne		2,1020	1,9388	1,9184	1,9796	2,2041
Médiane		2,0000	2,0000	2,0000	2,0000	2,0000
Mode		2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
Ecart type		,96274	,85167	,81232	,90115	1,11765

استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	14	27,5	28,6	28,6
	موافق	21	41,2	42,9	71,4
	محايد	10	19,6	20,4	91,8
	غير موافق	3	5,9	6,1	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل : المراجعة وحسابات المراقبة.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	16	31,4	32,7	32,7
	موافق	22	43,1	44,9	77,6
	محايد	10	19,6	20,4	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	

Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	15	29,4	30,6	30,6
	موافق	25	49,0	51,0	81,6
	محايد	8	15,7	16,3	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	15	29,4	30,6	30,6
	موافق	24	47,1	49,0	79,6
	محايد	7	13,7	14,3	93,9
	غير موافق	2	3,9	4,1	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	14	27,5	28,6	28,6
	موافق	20	39,2	40,8	69,4
	محايد	9	17,6	18,4	87,8
	غير موافق	3	5,9	6,1	93,9
	غير موافق بشدة	3	5,9	6,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

الملحق10

Statistiques إجراءات عامة						
		التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.	التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية.	استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات.	استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول.	ينص نظام الرقابة على الزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.
N	Valide	49	49	49	49	49
	Manquant	2	2	2	2	2
Moyenne		2,1837	2,0816	2,1020	1,8571	1,7755
Médiane		2,0000	2,0000	2,0000	2,0000	2,0000
Mode		2,00	2,00	2,00	2,00	2,00
Ecart type		1,18451	1,05745	,98414	,81650	,77097

الملحق11

التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	16	31,4	32,7	32,7
	موافق	18	35,3	36,7	69,4
	محايد	9	17,6	18,4	87,8
	غير موافق	2	3,9	4,1	91,8
	غير موافق بشدة	4	7,8	8,2	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	16	31,4	32,7	32,7
	موافق	20	39,2	40,8	73,5
	محايد	8	15,7	16,3	89,8
	غير موافق	3	5,9	6,1	95,9
	غير موافق بشدة	2	3,9	4,1	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	15	29,4	30,6	30,6
	موافق	19	37,3	38,8	69,4
	محايد	11	21,6	22,4	91,8
	غير موافق	3	5,9	6,1	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	17	33,3	34,7	34,7
	موافق	24	47,1	49,0	83,7
	محايد	7	13,7	14,3	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

ينص نظام الرقابة على الزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق بشدة	18	35,3	36,7	36,7
	موافق	26	51,0	53,1	89,8
	محايد	4	7,8	8,2	98,0
	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	96,1	100,0	
Manquant	Système	2	3,9		
Total		51	100,0		

الملحق12

Statistiques الاستبانة				
		المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية	الاستبانة
N	Valide	49	49	49
	Manquant	2	2	2
Moyenne		1,8980	2,0184	1.95

Médiane	2,0000	1,9667	1.88
Mode	2,00	1,97[a]	1.75
Ecart type	,69895	,60385	0.60
a. Présence de plusieurs modes. La plus petite valeur est affichée.			

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	49	96,1
	Exclue[a]	2	3,9
	Total	51	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

الملحق13

Corrélations

		البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	الأبعاد الثلاثة للمحور الأول	المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة
البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1	,546**	,544**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	Somme des carrés et produits croisés	23,205	12,353	12,689
	Covariance	,483	,257	,264
	N	49	49	49
الأبعاد الثلاثة للمحور الأول	Corrélation de Pearson	,546**	1	,699**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	Somme des carrés et produits croisés	12,353	22,098	15,921
	Covariance	,257	,460	,332
	N	49	49	49
المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	Corrélation de Pearson	,544**	,699**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	Somme des carrés et produits croisés	12,689	15,921	23,450
	Covariance	,264	,332	,489
	N	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق14

Corrélations

		البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع.	يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية.	نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل.	يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.	يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	1	,840**	,832**	,879**	,892**	,772**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	Somme des carrés et produits croisés	23,205	23,869	19,918	25,380	25,951	20,906
	Covariance	,483	,497	,415	,529	,541	,436
	N	49	49	49	49	49	49
يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع.	Corrélation de Pearson	,840**	1	,665**	,675**	,738**	,447**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,001
	Somme des carrés et produits croisés	23,869	34,816	19,510	23,878	26,306	14,837
	Covariance	,497	,725	,406	,497	,548	,309
	N	49	49	49	49	49	49
يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية.	Corrélation de Pearson	,832**	,665**	1	,661**	,660**	,569**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	Somme des carrés et produits croisés	19,918	19,510	24,694	19,673	19,816	15,898
	Covariance	,415	,406	,514	,410	,413	,331
	N	49	49	49	49	49	49

نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل.	Corrélation de Pearson	,879**	,675**	,661**	1	,724**	,630**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	Somme des carrés et produits croisés	25,380	23,878	19,673	35,918	26,204	21,224
	Covariance	,529	,497	,410	,748	,546	,442
	N	49	49	49	49	49	49
يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,892**	,738**	,660**	,724**	1	,616**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	Somme des carrés et produits croisés	25,951	26,306	19,816	26,204	36,490	20,939
	Covariance	,541	,548	,413	,546	,760	,436
	N	49	49	49	49	49	49
يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .	Corrélation de Pearson	,772**	,447**	,569**	,630**	,616**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	
	Somme des carrés et produits croisés	20,906	14,837	15,898	21,224	20,939	31,633
	Covariance	,436	,309	,331	,442	,436	,659
	N	49	49	49	49	49	49

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

		المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة
المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	49
عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث ومن تم تحديد إجراءات الرقابة.	Corrélation de Pearson	,812**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	49
التسجيل السريع أو الفوري لكل العمليات من أجل تفادي تكدسها الذي قد يؤدي إلى ضياعها أو إهمالها أو انسيابها.	Corrélation de Pearson	,881**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	49

تسجيل العمليات وترجمتها وتوزيعها على حسابات مختلفة بحيث يجب الاستناد على وثائق تثبت كل عملية أجريت.	Corrélation de Pearson	,811**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	49
يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل الأساسي في استخراج نقاط القوة وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.	Corrélation de Pearson	,904**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	49
فرض عقوبات صارمة على العامل المهمل أو المقصر في عمله.	Corrélation de Pearson	,823**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	49

الملحق15

			Statistiques
المحور الأول : نظام الرقابة الداخلية	Moyenne		2,0184
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	1,8449
		Borne supérieure	2,1918
	Asymétrie		,985
	Kurtosis		1,215
المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	Moyenne		1,8980
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	1,6972
		Borne supérieure	2,0987
	Moyenne tronquée à 5 %		1,8277
	Asymétrie		1,723
	Kurtosis		4,718

الملحق16

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية	,178	49	,001	,921	49	,003
المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	,197	49	,000	,844	49	,000

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق17

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,706[a]	,499	,488	,43211

a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة

الملحق18

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,727	1	8,727	46,737	,000[b]
	de Student	8,776	47	,187		
	Total	17,502	48			

a. Variable dépendante : المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية

b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,861	,180		4,774	,000
	المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	,610	,089	,706	6,836	,000

a. Variable dépendante : المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Std. standard
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية	49	2,0184	,60385	,08626

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	Df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية	23,398	48	,000	2,01837	1,8449	2,1918

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance	
				Inférieur	Supérieur
المحور الأول: نظام الرقابة الداخلية	d de Cohen	,60385	3,343	2,616	4,062
	Correction de Hedges	,61349	3,290	2,575	3,998

a. Dénominateur utilisé pour estimer les tailles d'effet.

Le d de Cohen utilise l'écart type échantillon.

La correction de Hedges utilise l'écart type échantillon, plus un facteur de correction.

الملحق19

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
يضمن نظام الرقابة الداخلية الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس أو الضياع.	15,935	48	,000	1,93878	1,6941	2,1834
يهتم نظام الرقابة الداخلية بتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية.	17,925	48	,000	1,83673	1,6307	2,0428
نظام الرقابة الداخلية عبارة عن ضمان يساعد المؤسسة على التحكم في العمل.	15,854	48	,000	1,95918	1,7107	2,2077
يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.	16,876	48	,000	2,10204	1,8516	2,3525
يضمن نظام الرقابة الداخلية تسجيل العمليات بالدفاتر وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	13,902	48	,000	1,61224	1,3791	1,8454
تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التدخل.	14,121	48	,000	1,89796	1,6277	2,1682
توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته.	16,375	48	,000	2,57143	2,2557	2,8872
تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة.	16,599	48	,000	2,83673	2,4931	3,1804
محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر.	14,077	48	,000	2,42857	2,0817	2,7754
يمضي كل مسؤول على الوثائق التي قام بإعداده لتحديد المسؤولية.	16,156	48	,000	2,32653	2,0370	2,6161
استعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الانجاز.	15,284	48	,000	2,10204	1,8255	2,3786
استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل : المراجعة وحسابات المراقبة.	15,935	48	,000	1,93878	1,6941	2,1834
إجراء مراقبة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات.	16,531	48	,000	1,91837	1,6850	2,1517
القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية	15,377	48	,000	1,97959	1,7208	2,2384
هناك استقلالية بين أمين الصندوق والأشخاص المراقبين له وعملية التسجيل المحاسبي.	13,804	48	,000	2,20408	1,8831	2,5251
التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار.	12,905	48	,000	2,18367	1,8434	2,5239
التأمين على الموظفين لمن في حوزتهم نقدية.	13,780	48	,000	2,08163	1,7779	2,3854
استخدام وسائل الرقابة المزدوجة مثل : توقيع الشيكات.	14,951	48	,000	2,10204	1,8194	2,3847
استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص للمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول.	15,922	48	,000	1,85714	1,6226	2,0917
ينص نظام الرقابة على الزامية وضع كاميرا مراقبة على مستوى الصندوق.	16,121	48	,000	1,77551	1,5541	1,9970

الملحق20

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Std. Standard
أصول حراسة : البعد : الثانى المحور المؤسسة	49	1,8980	,69895	,09985

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
عند تقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن التعرف على أنواع الأخطاء والمخالفات التي قد تحدث ومن تم تحديد إجراءات الرقابة.	13,379	48	,000	1,81633	1,5434	2,0893
التسجيل السريع أو الفوري لكل العمليات من أجل تفادي تكدسها الذي قد يؤدي إلى ضياعها أو إهمالها أو انسيابها.	15,158	48	,000	1,91837	1,6639	2,1728
تسجيل العمليات وترجمتها وتوزيعها على حسابات مختلفة بحيث يجب الاستناد على وثائق تثبت كل عملية أجريت.	17,079	48	,000	1,91837	1,6925	2,1442
يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل الأساسي في استخراج نقاط القوة وتحديد نقاط الضعف داخل المؤسسة.	15,333	48	,000	1,87755	1,6314	2,1238
فرض عقوبات صارمة على العامل المهمل أو المقصر في عمله.	21,290	48	,000	1,95918	1,7742	2,1442

الملحق21

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,544[a]	,296	,281	,58960
a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة				

الملحق22

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,866	1	6,866	19,751	,000[b]
	de Student	16,339	47	,348		

	Total	23,205	48			
a. Variable dépendante : البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة						

الملحق23

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,863	,246		3,508	,001
	المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	,541	,122	,544	4,444	,000
a. Variable dépendante : البعد الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية						

الملحق24

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,699[a]	,489	,478	,49007
a. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة				

الملحق25

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	10,810	1	10,810	45,010	,000[b]
	de Student	11,288	47	,240		
	Total	22,098	48			
a. Variable dépendante : الأبعاد الثلاثة للمحور الأول						
b. Prédicteurs : (Constante), المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,858	,204		4,198	,000
	المحور الثاني : البعد : حراسة أصول المؤسسة	,679	,101	,699	6,709	,000
a. Variable dépendante : الأبعاد الثلاثة للمحور الأول						

ملخص البحث :
تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في حراسة أصول المؤسسة الاقتصادية التي بدورها تؤدي إلى اكتشاف الاختلاسات والتلاعبات ، حيث تم الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الوسائل لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها في الكفاءة الإنتاجية .
فقصد تدعيم الجانب النظري وللإلمام بالموضوع قمنا باستعراض الأدبيات المتعلقة بالمفاهيم الأساسية لكل من نظام الرقابة الداخلية وحراسة الأصول ، وفيما يخص الجانب التطبيقي وللوقوف على العينة محل الدراسة ، قمنا بتصميم استبيان لعينة من 78 موظف بمؤسسة **sonelgaz** لولاية سعيدة .
كما تم استخدام الاختبارات والمعالجة الإحصائية المناسبة باستغلال برنامج SPSS v.24 بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة ، وتم التوصل إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة ، وأن لنظام الرقابة الداخلية دور في حراسة أصول المؤسسة .
الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية – الأصول – التدقيق الداخلي – نظام الرقابة الداخلية .

Résumé de la recherche :
Cette étude vise à mettre en évidence le rôle efficace du système de contrôle interne dans la protection des actifs de l'institution économique, ce qui conduit à son tour à la découverte de détournements de fonds et de fraudes, le système de contrôle interne ayant été reconnu comme un ensemble de moyens de protection de la trésorerie et des autres actifs ainsi que d'assurer l'exactitude et l'exactitude des données comptables installées dans les livres et le degré de dépendance à leur égard. En efficacité productive.
Afin de soutenir le côté théorique et la familiarité avec le sujet, nous avons revu la littérature liée aux concepts de base de chacun du système de contrôle interne et de la conservation d'actifs, et en ce qui concerne le côté pratique, et pour déterminer l'échantillon étudié, nous avons conçu un questionnaire pour un échantillon de 78 salariés de la Fondation **Sonelgaz** wilaya de saida.
En outre, des tests statistiques et des traitements appropriés ont été utilisés en utilisant le programme SPSS v.24 afin d'atteindre des résultats significatifs qui soutiennent le sujet de l'étude, et il a été possible de prouver toutes les hypothèses avancées et que le système de contrôle interne a un rôle à jouer dans la protection des actifs de l'institution.
Mots clés : audit interne - patrimoine - audit interne - système de contrôle interne.

Research Summary :
This study aims to highlight the effective role of the internal control system in guarding the assets of the economic institution, which in turn leads to the discovery of embezzlement and fraud, as the internal control system has been recognized as a set of means to protect cash and other assets, as well as ensuring the accuracy and correctness of the accounting data installed in the books and the degree of reliance on them. In productive efficiency.
In order to support the theoretical side and familiarity with the subject, we reviewed the literature related to the basic concepts of each of the internal control system and asset custody, and with regard to the practical side, and to determine the sample under study, we designed a questionnaire for a sample of 78 employees of the **Sonelgaz**

In addition, appropriate statistical tests and treatment were used by utilizing the SPSS v.24 program in order to reach significant results that support the subject of the study, and it was reached to prove all the hypotheses put forward, and that the internal control system has a role in guarding the institution's assets.
Key words : internal audit - assets - internal audit - internal control system.