

مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق  
التدفق – دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر –

The contribution of internal audit in evaluating the effectiveness of the internal control system based  
on the flow maps method - a case study of the Algiers Port Corporation -

عثماني مصطفى

مخبر الدراسات في المالية الإسلامية والتنمية المستدامة  
المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة – الجزائر  
[mustapha87la@gmail.com](mailto:mustapha87la@gmail.com)

تاريخ النشر: 2024/06/27

بوكدوم مريم\*

مخبر الدراسات في المالية الإسلامية والتنمية المستدامة  
المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة – الجزائر  
[Boukadoum.meriem@cu-tipaza.dz](mailto:Boukadoum.meriem@cu-tipaza.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2024/04/22

تاريخ الاستلام: 2024/03/17

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال القيام بدراسة تطبيقية في مؤسسة ميناء الجزائر، تتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلي الفرعي لوظيفة الشراء، بالاعتماد على أحد أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية والمتمثل في "خرائط التدفق"، خلال الفترة الممتدة 2020/2018، حيث توصلت هذه الدراسة إلا أن نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ميناء الجزائر يحتوي على مجموعة من نقاط القوة تزيد من فعاليته، كما تم اكتشاف عدة نقاط ضعف ينبغي الحد منها، حيث تم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي يعتبر آلية رقابية وظيفتها التأكد من تنفيذ ضوابط وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ما يساهم في تحسين فعالية هذا الأخير، والذي بدوره يعتبر كدعامة لوظيفة التدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية: نظام الرقابة الداخلية؛ تدقيق داخلي؛ رقابة داخلية؛ خرائط التدفق.

تصنيفات JEL: M42؛ G30.

Abstract:

This study aims to find out how internal audit contributes to evaluating the internal control system, by conducting an applied study in the Algiers Port Corporation, which consists of evaluating the internal control subsystem for the purchasing function, relying on one of the methods of evaluating the internal control system, which is "flow maps.", during the period extending 2018/2020. This study concluded that the internal control system of the Algiers Port Corporation contains a set of strengths that increase its effectiveness, and several weak points were discovered that should be reduced. Internal audit was found to be a supervisory mechanism whose function is to ensure the implementation of the controls and procedures of the internal control system, which contributes to improving the latter's effectiveness, which in turn is considered as a pillar of the internal audit function.

Keywords: Internal control system; Internal audit, internal control; Flow maps.

Jel Classification Codes : M42; G30

\* المؤلف المرسل .

# مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق – دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر-

## 1. مقدمة:

في إطار سعي المؤسسات لتحقيق أهدافها وإنتاج معلومات محاسبية موثوقة ذات جودة عالية، ظهرت الحاجة إلى توفير رقابة كافية تضمن حسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالإجراءات والسياسيات الموضوعية على كافة المستويات، هذا من خلال تصميم نظام رقابة داخلية فعال يضمن تأكيد معقول بتحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال ضمان تحقيق كفاية إنتاجية والتأكد من حماية أصول المؤسسة من التلف، وتوفير معلومات مالية سليمة، كما يساعد في الحد من الأخطاء والغش.

يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخراج نقاط القوة والتأكد من استمراريتها واستخراج نقاط الضعف مع تحديد إمكانيات تعديلها بما يتلاءم والظروف المحيطة بها، فالتدقيق الداخلي في حد ذاته يعتبر أحد الأدوات الرقابية التي تساهم في توفير الامن للمؤسسة.

من هذا المنطلق تهدف هذه الورقة البحثية إلى تبيان الدور الرئيسي لوظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتباره أحد ألياته، أي إذا كان نظام الرقابة الداخلية فعال يعني أن المدقق الداخلي قام بدوره الرقابي على أكمل وجه، وفي نفس الوقت يعتبر هذا الأخير كدعم لوظيفة التدقيق الداخلي من حيث تسهيله لمختلف العمليات والإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي لإعداد تقاريره.

### 1.1. إشكالية الدراسة: مما سبق يمكن طرح التساؤل الجوهرية التالي:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال خرائط التدفق؟

### 2.1. الأسئلة الفرعية: وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يمكن أن يتحقق التكامل الفعلي بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية؟
  - هل للتدقيق الداخلي دور في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؟
  - هل تتأثر نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية باختلاف جودة التدقيق الداخلي المطبق في كل مؤسسة؟
- ### 3.1. الفرضيات: وللإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة ارتأينا صياغة الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: قد يكون من الصعب إثبات تكامل وظيفة التدقيق الداخلي مع نظام الرقابة الداخلية؛
  - الفرضية الثانية: من الممكن أن يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
  - الفرضية الثالثة: يمكن أن يكون التدقيق الداخلي المطبق في مؤسسة ميناء الجزائر غير كفيل بضمان التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية الفرعي لوظيفة الشراء.

### 4.1. أهداف الدراسة: بناء على مشكلة الدراسة تم صياغة أهدافها على النحو التالي:

- إظهار دور التدقيق الداخلية كألية تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على مجموعة من الوسائل كخرائط التدفق؛
- إبراز الحاجة إلى نظام رقابة داخلي فعال يضمن حسن سير العمل وتحقيق أهداف المؤسسة؛
- التعرف على العلاقة المتكاملة التي تربط التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية.

## 5.1. منهج الدراسة

تماشياً مع طبيعة الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك من خلال الاعتماد على مختلف المراجع ذات الأهمية، كما تم استخدام منهج دراسة حالة وذلك من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الفرعي لوظيفة الشراء في مؤسسة ميناء الجزائر.

## 2. مدخل الى التدقيق الداخلي

تتمثل مهمة التدقيق الداخلي في زيادة قيمة المؤسسة والحفاظ عليها من خلال توفير ضمان موضوعي ومشورة ووجهات نظر تستند إلى نهج قائم على المخاطر.

## 1.2. تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي ومرت بمراحل عديدة، فبعدما كانت رقابة مالية تسعى لاكتشاف الأخطاء، أصبحت تقوم على تقديم الاستشارات لتحسين الأداء ومن بين تعاريفه نجد:

عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI بأنه "نشاط مستقل وموضوعي يمنح المنظمة تأكيداً على درجة التحكم في العمليات التي تقوم بها، يقدم نصائح حول كيفية تحسينها كما يساهم في خلق قيمة مضافة ويساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة". (IFACI, s.d.)

كما تم تعريفه بأنه "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس إدارة الكيان والإدارة والموظفين الآخرين، وهي مصممة لتقديم تأكيد معقول، تسعى لتوفير معلومات دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب". (fransisco)

التدقيق الداخلي هو عبارة عن "نشاط مستقل، يساهم في تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال عملية تقييم منظمة وممنهجة، للحد من مخاطر التسيير، وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها". (Daniela, 2013, p. 250)

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقلة، أنشأت داخل المنظمة بغرض فحص وتقييم أنشطتها كخدمة للكيان".

(gofe, 2019, p. 59)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي: "عبارة عن وظيفة مستقلة جزئياً يقوم بها موظف من داخل المؤسسة، بغرض تقييم أنشطتها لمعرفة الثغرات وايجاد حلول لها لتحقيق أهدافها".

## 2.2. أهداف التدقيق الداخلي

اكتسبت وظيفة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث يمكن القول أن هذه الوظيفة تعتبر كصمام أمان للمؤسسة إذ تحتوي على مجموعة من الأهداف سنوجزها في ما يلي: (مريم و حامد، 2016، صفحة 21)

- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- اكتشاف الانحرافات والمخالفات ومحاولة تقديم حلول لمعالجتها؛

- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها؛

- فحص الالتزام بالقوانين والإجراءات والسياسات الموضوعية من طرف المؤسسة.

من الملاحظ أن أهداف التدقيق الداخلي تتجه نحو تحقيق الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية أي التأكد من تنفيذ الضوابط والإجراءات التي يضعها نظام الرقابة الداخلية والتي تضمن حسن سير المؤسسة، وهذا دليل على تكاملها من حيث الأهداف.

### 3.2 أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في أنه وسيلة تهدف إلى تحقيق مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة فهو يقوم بمساعدة المؤسسة على معرفة النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلي، كما يقوم بكشف الأخطاء ومنع الغش والانحرافات عن الاجراءات الموضوعية، كما تساهم في محاولة تحسين الأداء الرقابي والمحافظة عليه. (مصطفى، 2019، صفحة 25)

### 4.2 مخاطر التدقيق الداخلي

اتسع نطاق التدقيق الداخلي حيث سعى لاكتشاف نقاط الضعف، الثغرات، الغش، التلاعبات والاحتيال الذي يهدد المؤسسة ويحول دون تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها، لذلك تعد مخاطر التدقيق من الأمور المهمة التي يجب الحد منها.

#### 1.4.2 مفهوم مخاطر التدقيق الداخلي وأنواعه:

عرف المعيار الدولي للأداء المهني للمراجعين الداخليين مخاطر التدقيق بأنها: "احتمال حصول أحداث تعيق المؤسسة على تحقيق أهدافها، كما تقاس المخاطر على أساس احتمالية حدوثها". (العمار، 2014، صفحة 35)

كما تشتمل مخاطر التدقيق الداخلي على ثلاثة أنواع رئيسية تتمثل فيما يلي: (العمار، 2014، الصفحات 38-41)

- المخاطر الملازمة: تكون قبل بداية عملية التدقيق، وتعد من أهم الاخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة لان لها تأثير جوهري على كفاية وفاعلية عملية التدقيق.

- المخاطر الرقابية: وتكون خلال عملية التدقيقويقصد بها الا يتم منع اكتشاف وجود غش أو خطأ في الوقت المناسب وذلك بسبب وجود ضعف وعدم فعالية في نظام الرقابة الداخلية، ان المخاطر الرقابية لها علاقة مباشرة بفاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، ويتحتم دائما وجود مخاطر رقابية.

- مخاطر عدم الاكتشاف: هي عدم اكتشاف المدقق وجود أخطاء وغش في أحد التأكيدات بعد العملية الرقابية، تنشأ هذه المخاطر من عدم فحص المدقق الحسابات كاملة وذلك لاعتماده على أسلوب العينات بسبب كبر حجم المؤسسات، وتختلف هذه المخاطر عن السابقة في كونها تعتمد على إجراءات المدقق فقط.

يتضح مما سبق أن هناك علاقة عكسية بين كل منالمخاطر الملازمة، مخاطر الاكتشافوالمخاطر الرقابية، فكلما زادت المخاطر الملازمة والرقابية ترتب عنها انخفاضدرجة مخاطر الاكتشاف والعكس صحيح.

#### 2.4.2 مراحل تقييم مخاطر التدقيق الداخلي

لاكتشاف المخاطر التي تهدد المؤسسة يتم اجتياز عدة خطوات متسلسلة تتمثل فيما يلي: (العمار، 2014، صفحة 37)

- تحديد طبيعة الخطر؛
- قياس الخطر من خلال احتمالية وقوعه وشدة الضرر الناتج عنه؛
- تحديد الإجراءات اللازمة لتجنب الاضرار؛
- تقليل الخطر المتوقع حدوثه بالاعتماد على نظام رقابة داخلية فعال، واتخاذ إجراءات من شأنها مجابهة الانحرافات؛
- تأمين الضرر وذلك من خلال تطبيق مختلف سياسات التأمين ضد المخاطر.

## 3. مفاهيم أساسية حول نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة الإجراءات الموضوعية وتنفيذ الخطط المرسومة من طرف المؤسسة وصولاً للأهداف التي تسعى لتحقيقها، وقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وذلك بسبب مرورها بعدة مراحل أدت لتطورها.

## 1.3. نشأة نظام الرقابة الداخلية

نظراً لعدم وجود فصل بين الملكية والإدارة لم يكن لنظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة حيث كان كل مالك يراقب ممتلكاته أي كانت هناك رقابة شخصية، يمكن تقسيم المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي: (عمر علي، 2018)

- مرحلة الرقابة الشخصية: وهي مرحلة الرقابة على النقدية، حيث كان المالك يقوم برقابة أمواله لوحده، أي لم يكن بحاجة إلى نظام رقابي، فقد اقتصر مفهوم الرقابة آنذاك على حماية النقدية فقط، نظراً لكونها واحدة من أهم أصول المؤسسة التي يتم تداولها بشكل كبير.

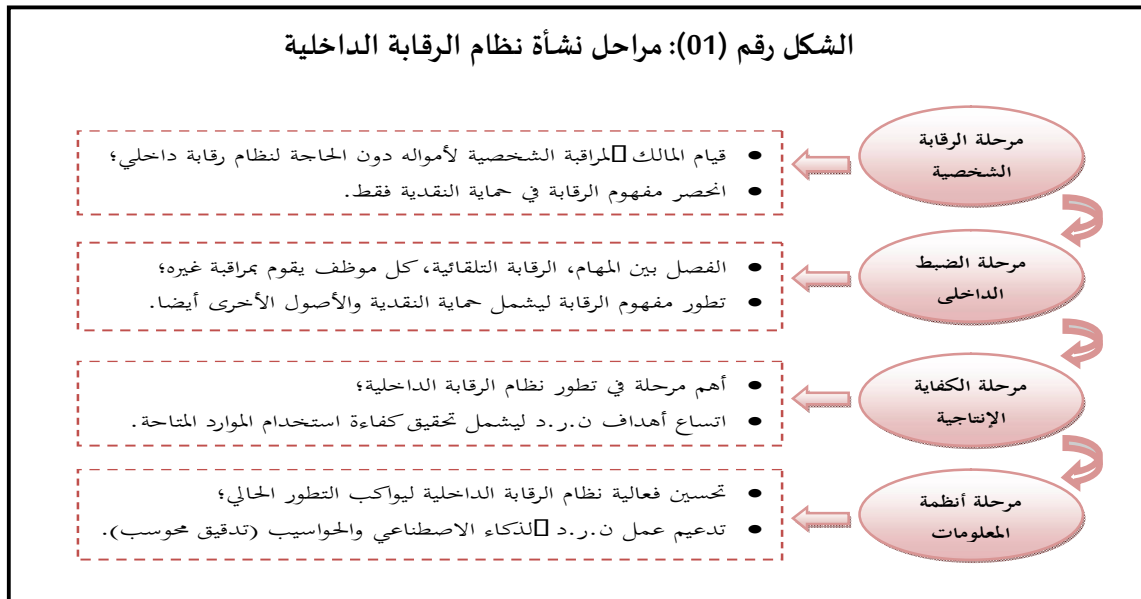
- مرحلة الضبط الداخلي: تهدف هذه السياسة والتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات والصلاحيات والفصل بينهما، من خلال تطبيق مبدأ عدم انجاز العمل بشكل كامل من قبل موظف واحد، بل يتم تداول المهام بين الموظفين لمراقبة كل عامل أداء زميله. هذا النهج يساهم في تحسين دقة العمل وتقليل حدوث الغش والتلاعب فيه.

- مرحلة الكفاءة الإنتاجية: تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم نظام الرقابة الداخلية، وتميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية لتشمل حسن استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، إلى جانب الأهداف التقليدية المتمثلة في حماية أصول المؤسسة وضمان معلومات محاسبية دقيقة.

- مرحلة تحقيق الأهداف: توفر هذه المرحلة تأكيداً بأن أهداف المؤسسة سوف يتم إنجازها فعلياً حسب ما سطر له.

- مرحلة النظم: تزايد حجم المؤسسات دفع بإدارة المؤسسات إلى النظر في تعزيز نظام الرقابة الداخلية لضمان حفظ الموارد المتاحة بشكل فعال، ومع تقدم تكنولوجيا المعلومات أصبح من الضروري إعادة النظر في نظام الرقابة الداخلية وتحسينه لتحقيق التوافق مع التطورات الحديثة.

والشكل أسفله يلخص أهم مراحل نشأة نظام الرقابة الداخلية:



المصدر: (من إعداد الباحثين) بالاعتماد على ماسبق.

### 2.3. عوامل تطور نظام الرقابة الداخلية

- أدت التغيرات في بيئة الأعمال وزيادة التطور العلمي والتكنولوجي إلى تطور المؤسسات وزيادة مسؤولياتها فضلا عن تعدد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها، ما ساهم في بروز الحاجة لنظام رقابة داخلية فعال فقد مر هذا الأخير بعدة مراحل ساهمت في تطوره ويمكن تلخيصها كما يلي: (عمر علي، 2018، صفحة 165)
- كبر حجم المؤسسات: الحاجة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات لصعوبة عملية التواصل ونقل المعلومات بين مختلف أقسام ومصالح المؤسسة.
  - الحاجة إلى بيانات دقيقة: ينبغي لإدارة المؤسسة الحصول على تقارير دورية حول جوانب مختلفة من نشاطها لاتخاذ القرارات المناسبة وتصحيح الاختلالات. ومن ثم، يجب توفر نظم رقابية موثوقة وقوية تضمن دقة وصحة هذه التقارير.
  - حاجة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموالها: ينبغي توفير نظام رقابة داخلي سليم يساعدها في تقليل المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش ومعرفة احتمال وقوعها.
  - يتوجب على المؤسسة إنشاء نظام رقابة داخلي فعال يساعدها في تحديد الثغرات والسلوكيات غير القانونية التي يمكن أن تؤدي إلى خسائر للمؤسسة كما يساعدها للوصول إلى مستوى عال من الشفافية والنزاهة.
  - تطور إجراءات التدقيق: وذلك من خلال تغيير أسلوب الفحص من فحص كامل وتفصيلي إلى فحص يعتمد على العينات الإحصائية، وذلك استنادا إلى قوة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة.

### 3.3. مفهوم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية سنتطرق أولا لتعريف مصطلح الرقابة حيث عرف معهد المدققين الداخليين الرقابة على أنها: "أي إجراء يتخذه مجلس الإدارة وأطراف أخرى من أجل إدارة المخاطر، تنظيم وتوجه الأداء بطريقه مرضيه لتوفير ضمان معقول أن أهداف المؤسسة سوف تتحقق" (The IIA The Institute of Internal Auditors, 2024).

عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) بأنه "نظام رقابي داخل المؤسسة يضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من المعايير، السلوكيات والإجراءات التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة والمالية من جهة أخرى ويمكنها من تجنب جل المخاطر التي تؤثر فيها بطريقة مناسبة". (IFACI, s.d.)

كما تم تعريفه في معيار التدقيق الدولي (IFAC 2017) (Isa 315) بأنه "اكتشاف وتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها، ويتم تصميمه لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المؤسسة التي تتعلق بموثوقية التقرير المالي وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المعمول بها".

عرفت جمعية التدقيق ورقابة أنظمة المعلومات (ISACA) نظام الرقابة الداخلية على أنه عبارة عن "مجموع السياسات، الخطط، الإجراءات، والهياكل التنظيمية المصممة لتوفير ضمان معقول بأن أهداف المؤسسة ستتحقق، حيث يقوم باكتشاف الاختلالات أو منعها وتصحيحها". (ISACA, s.d.)

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه: "نظام رقابي فعال في تنظيم أعمال المؤسسة وضمان سيرها بشكل صحيح اذ يجب أن يكون النظام مبنيًا على معايير وإجراءات دقيقة تحافظ على أصول المؤسسة وتضمن دقة معلوماتها، ما يساهم في حتمية تطبيقه". (عمر علي، 2018، صفحة 163)

كما اعتمدت لجنة (2013COSO) على مرتكزات ومفاهيم أساسية في تعريفها تتمثل في:

- نظام الرقابة الداخلية وسيلة يساهم في تحقيق الأهداف وليس هدف في حد ذاته؛
- هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات المتكاملة فيما بينها والتي لا يشترط ترتيبها تسلسلياً؛
- يعتمد على عمليات تطبيقها الإدارة والموظفون أي لا يعتمد على الإجراءات والسياسات الساكنة؛
- لا يفرض تأكيد مطلق وإنما ضمان معقول فلا وجود لنظام رقابة داخلية بدون نقاط ضعف. (عمر علي، 2018، الصفحات 164-165)

#### 4.3. مقومات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من العناصر، تتمثل هذه الأخيرة في المدخلات والمتمثلة في المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، أما العنصر الثاني فهو المعالجة والتي يوضح فيها كيفية عمل هذا الأخير وفي الأخير المخرجات والمتمثلة أساساً في أهداف نظام الرقابة الداخلية والتي سيتم توضيحها فيما يلي: (عمر علي عبد الصمد، 2018، الصفحات 162-165)

##### 1.4.3. المقومات المحاسبية

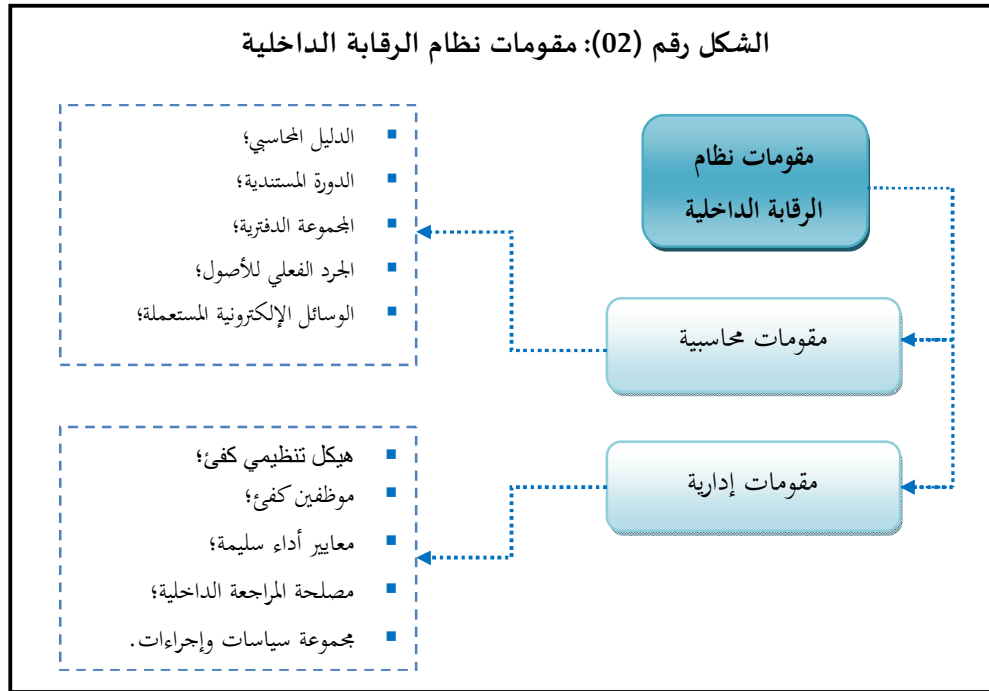
تتضمن مقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من العناصر يمكن تبيانها على النحو التالي:

- الدليل المحاسبي: يتضمن الدليل المحاسبي العمليات الخاصة بترتيب الحسابات بشكل يتناسب مع نوع النظام المحاسبي المستخدم وأهداف المؤسسة، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وحسابات فرعية وشرح كيفية استخدام كل حساب وتسجيل العمليات المحتواة فيه.
- الوثائق المستندية: هي جميع الوثائق التي تثبت العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة، وهي عبارة عن أدلة اثبات تتحصل عليها المؤسسة كمحضر المقاربة البنكية، محضر الجرد، فواتير الشراء والبيع وصل الاستلام، كشف الأجور.
- المجموعة الدفترية: وهي مجموع الدفاتر المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة، والتي تعد حسب طبيعة أنشطة المؤسسة والمتمثلة في دفتر اليومية العامة وما يرتبط بها من يوميات مساعدة، كما هناك دفاتر محاسبية إجبارية والمتمثلة في دفتر اليومية العام، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد.
- الوسائل الإلكترونية المستعملة: توفر استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية في الأعمال المحاسبية سرعة ودقة عالية، مما يساعد في تحسين كفاءة العمل المحاسبي، فمثلاً يمكن استخدام الآلات الحاسبة لإجراء العمليات الحسابية بدقة وسرعة، بينما يساهم استخدام آلات تسجيل النقدية في تحكم ورصد حركة النقدية المحصلة.
- الجرد الفعلي للأصول: يقصد به التأكد الفعلي من وجودها وذلك عن طريق إحصاء جميع أصول المؤسسة مادياً من خلال الذهاب إلى الميدان، هذه العملية تسمح بمقارنة ما هو مسجل محاسبياً مع ما هو موجود فعلاً وتحديد الفروقات الحاصلة وتوضيح أسبابها.
- المعارف المحاسبية: هي مجموعة المفاهيم والمعايير المستمدة من إطار الفكر المحاسبي، تستخدم لتحليل وتقييم العمليات المالية وتجميعها وتلخيصها، بهدف التعرف على الوضع المالي للمؤسسة.

## مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق - دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر -

### 2.4.3. المقومات الإدارية: تتمثل المقومات الإدارية في:

- الهيكل التنظيمي: هو الأساس الذي يبنى عليه نظام رقابة داخلية فعال، فهو يساهم في ضمان تسلسل الاختصاصات والمسؤوليات لكل قسم بشكل دقيق وواضح، يتفاوت الهيكل التنظيمي من مؤسسة إلى أخرى حسب حجمها ونشاطها.
  - كتيب السياسات والإجراءات: هو عبارة عن دليل شامل مفصل لكافة الأعمال والإجراءات في المؤسسة، يشرح مهام أقسام المؤسسة، كما يحدد مسؤوليات وسلطات موظفيها، يساهم في تطبيق الهيكل التنظيمي وتحقيق أهدافه.
  - موظفين كفاء: يعتبر اختيار الموظف المناسب أحد العوامل الحاسمة في نجاح وتحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي يلعب دورا مهما في نظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الأهداف المرسومة، فبدون العاملين الكفاء والحريصين على أداء أعمالهم بكل اجتهاد وتفان، لا يمكن أن نحصل على نظام رقابة داخلية فعال.
  - سياسات وإجراءات لحماية الأصول: حماية الأصول المؤسسية من التلف والضياع هي جزء أساسي من نظام الرقابة الداخلية، ولذلك يجب وضع سياسات وإجراءات فعالة لضمان سلامتها والحفاظ عليها.
  - قسم التدقيق الداخلي: إن توفر مصلحة للتدقيق الداخلي بات أمرا ضروريا خاصة في المؤسسات الكبرى، والتي تساهم بدورها في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية شريطة أن تكون مبنية على أسس مهنية للتدقيق الداخلي.
  - التعليمات تمثل مختلف الأوامر التي يقدمها الرؤساء للمرؤوسين من أجل حسن تسيير نشاطات المؤسسة اليومية، فهي عبارة عن أوامر وتوجيهات شفهية صادرة من رئيس قسم مصلحة ما إلى موظفيه.
  - القوانين الداخلية والخارجية: هي مختلف القوانين التي سنتها المؤسسة والتي تم صياغتها من طرف الدولة والتي لها علاقة بالوظيفة المالية والمحاسبية كقانون المالية، النظام المالي والمحاسبي المستخدم، قانون الضرائب... الخ.
- والشكل أسفله يوضح مقومات نظام الرقابة الداخلية:



المصدر: (من إعداد الباحثين) بالاعتماد على ما سبق.

## 5.3. تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل عملية التدقيق حيث ليستحيل على المدقق فحص كل حسابات المؤسسة وجميع العمليات التي قامت بها وذلك لكبر حجم المؤسسات واتساع بياناتها وعملياتها، لذلك يقوم بتدقيق جزء منها عن طريق أخذه لعينة إحصائية منظمة أو عشوائية، وللحكم على أن كل العمليات صحيحة عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة أي باستمرارية الإجراءات وطرق العمل المتبعة، كما أن سلامة التسجيل المحاسبي لا يعني بالضرورة صدق المعلومة المحاسبية، فقد يكون هناك تسجيل لعمليات وهمية أو غير معبرة عن الواقع الفعلي، فتقييمه لنظام الرقابة الداخلية واكتشافه لنقاط القوة ونقاط الضعف واجرائه لاختبارات الاستمرارية للتأكد من ان نقاط القوة تطبق فعلا يمكنه من توجيه عملية فحصه وكيفية اختياره للعينة الإحصائية، هذا ما يسهل عمل المدقق في مرحلة فحص الحسابات. (اسماعيل، 2020، صفحة 77\_78)

## 1.5.3. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام الدقيقه الحسابات بمهمته عليه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وهذا معرفه ماده تطبيق الفعل للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة ، وكذا معرفه مدى الالتزام المؤسسة بهذه العناصر ، حيث يستعمل المدقق عبر مراحل تقييم كفيه نظام الرقابة الداخلية العديد من الوسائل كالمشاهدة العينية تقديم استفسارات للمؤسسة الاطلاع على المستندات والتي تعتبر وسائل مدعمه لوسائل أخرى، ويمكن تبين أهمها فيما يلي: (بختي، 2019-2020، صفحة 39\_40)

❖ **الأسلوب الوصفي:** يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتدوين وتلخيص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة على شكل نظري، حيث يمكن تحضير قائمه تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويتم إعداد هذه المذكرة من خلال المقابلات مع العاملين والرجوع إلى كتيب السياسات والإجراءات في المؤسسة، كما يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، حيث يسجل المدقق أو مساعدتهكل الإجابات في دفاترهم، بعد ذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات المسجلة والتي توضح سير العملية من البداية إلى النهاية ويحدد إذ كان النظام يتضمن نقاط ضعف أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

من عيوب هذه الطريقة نجد صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، كما أن معظم الأجوبة المتحصل عليها تتسم في بعض الأحيان بالغموض، وهذا ما يصعب على المدقق التعرف على مواطن الضعف في النظام، بالإضافة إلى صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، في بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

❖ **خرائط التدفق:** يقوم المدقق بتقديم وصفا دقيقا للعملية التي حدثت من خلال استعمال الرموز وأشكال تصف العمليات وتتابعها. بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة وكذلك بواسطة المحادثات مع موظفي المؤسسة، وفحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، والهدف من هذا هو معرفه القنوات التي تمر بها المعلومات انطلاقا من حدوث عملية ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييمها.

- من المميزات الرئيسية لهذه القوائم هو أنها تساعد على تقديم فكرة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية وتوفر للمدقق إمكانية سريعة لتقييم جودته.
- من عيوب هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقت طويلا، كما أنها إذا تضمنت تفاصيل كثيرة تصبح صعبة الفهم بالإضافة إلى أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات الأهمية كبيرة.

## مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق - دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر -

❖ أسلوب قوائم الاستقصاء: تسمى كذلك قوائم الاستبيان، هذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمال من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها لمعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.  
من مزايا هذا الأسلوب نذكر:

- إمكانية تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال تساهم في تغطية جميع الجوانب التي تهتم المدقق؛
- إمكانية استخدام هذا النهج من قبل الأشخاص ذوي الخبرة المحدودة والتأهيل الأقل، على عكس الأساليب الأخرى التي تم ذكرها سابقا.

من العيوب التي يمكن ملاحظتها في هذا الأسلوب هو:

- الإجابات قد تكون مجرد ردود جاهزة دون ان تعكس حقيقة العمل المنجز، وقد تكون مجرد إجابات روتينية دون كشف المشاكل الحقيقية.

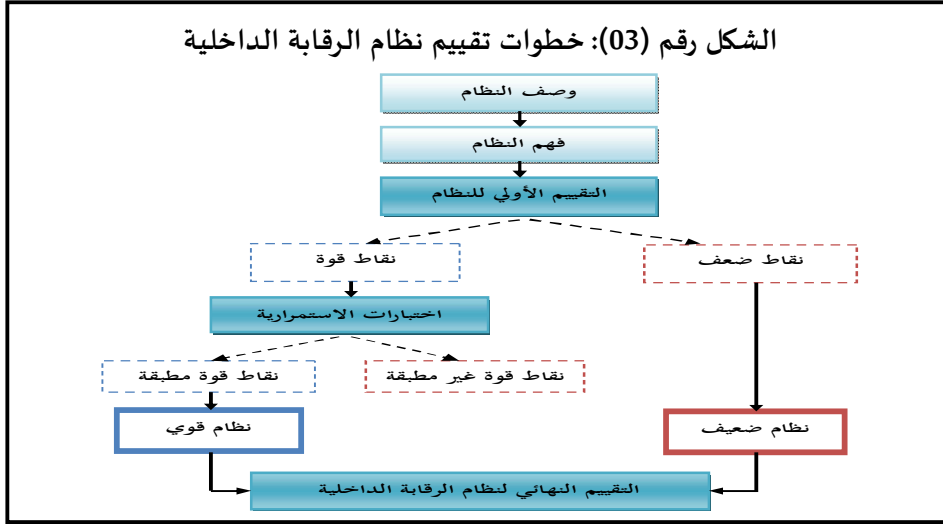
### 2.5.3. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة، يتم اتباع خمسة خطوات مهمة، نستعرضها بإيجاز كما يلي: (عمر علي، 2018، الصفحات 202-205)

- جمع الإجراءات: يقوم المدقق بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة لنظام الرقابة الداخلية وتدوينه للمخصات له، وذلك باعتماده على الأساليب التي تم ذكرها سابقا.
- اختبارات الفهم: يهدف المدقق في هذه المرحلة إلى فهم النظام المتبع من خلال إجراء اختبارات الفهم والوجود للتحقق مما إذا كانت الإجراءات موجودة فعلاً أم لا، وليس الهدف منها التأكد من تطبيقها بشكل صحيح، كما يحرص على فهم جميع جوانب النظام وتلخيصها بدقة.
- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال تحديدهلنقاط القوة (الضمانات التي تسمح بتسجيل العمليات بشكل صحيح) ونقاط الضعف (العيوب التي قد تؤدي إلى الأخطاء والتزوير)، ويعتمد غالباً على استبيان لهذا الغرض.
- اختبارات الاستمرارية: يهدف المدقق من خلال هذه الاختبارات إلى التأكد من استمرارية تطبيق نقاط القوة التي تم اكتشافها في التقييم الأولي للنظام، فهذه الاختبارات تعتبر أكثر أهمية من اختبارات التطابق حيث تسمح للمدقق بالتأكد من استمرارية تطبيق الإجراءات دون وجود أية انقطاعات أو خلل.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يعتمد هذا التقييم على نتائج المراحل السابقة، حيث يقوم المدقق بإعطاء تقييم شامل حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، يقزم بعدها بتلخيص هذه التقييمات في تقرير يحدد نقاط الضعف ويشرح تأثيراتها على المعلومات المالية. كما يتعين على المدقق أن يوضح بشكل كامل وكافي القصور المهمة في نظام الرقابة الداخلية وتأثيراتها المحتملة.

ولقد تطرق معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 265) الإبلاغ عن النواحي القصور في النظام الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة (IFAC 2017) إلى مسؤولية المدقق المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل كتابي وفي الوقت المناسب عن أوجه القصور في النظام الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المدقق عند قيامه بتدقيقه لنظام الرقابة.

الشكل أسفله يوضح مراحل خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:



المصدر: (من إعداد الباحثين) بالاعتماد على ماسبق.

### 6.3. علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية والذي يأتي في قمة الهرم (المتابعة والمراقبة) ويعتبر من أهم وسائل التقييم والفحص التي تساهم في تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الثغرات ومحاولة وضع حلول للتخلص منها.

#### 1.6.3. مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه نظام الرقابة الداخلية

تتضمن مسؤولية المدققين الداخليين فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية في ما يلي: (خضرش، 2022، الصفحات 5-

(6)

- تقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة بطريقة منهجية وشاملة؛
- اختبار امثال الأفراد للضوابط، لتحديد ما إذا كانت السياسات والإجراءات المعمول بها من قبل الإدارة يتم تطبيقها، أي تحقيق جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المسندة؛
- فحص وتقييم بموثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد قياستها وتصنيفها وتقديم تقارير عنها؛
- فحص وتقييم الاستخدام الفعال والكفاء لموارد المؤسسة؛
- مراجعة الوسائل المستخدمة في حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول عند الاقتضاء؛
- القيام بتحليلات وتقييمات وإصدار توصيات وتقديم المشورة والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تعرض على إدارة وأقسام المؤسسة لمساعدتهم في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال.

#### 2.6.3. دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية

يتمثل دور التدقيق الداخلي في اقتراح التحسينات اللازمة لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث ارتبط نشاط التدقيق الداخلي من بداية ظهوره في المؤسسات بفحص وتقييم درجة كفاءة وفعالية نظم الرقابة المطبق، وذلك بهدف التأكد من تحقيق هذا الأخير للأهداف المصمم من أجلها، حيث يقوم التدقيق الداخلي باكتشاف أوجه الضعف والثغرات إن وجدت واقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها، كما يقوم بمتابعة اقتراحات الإصلاح للتأكد من تنفيذها، بالإضافة إلى ذلك، يقع

## مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق - دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر -

على عاتق التدقيق الداخلي تقديم تقارير دورية لإدارة المؤسسة ولجنة التدقيق الداخلي بالمعلومات والتوصيات اللازمة لضمان سلامة وفعالية عمليات وأنشطة المؤسسة، كما أن للتدقيق الداخلي دورا هاما في مساعدة الإدارة على تحقيق أهداف المؤسسة وتعزيز الامتثال بالقوانين واللوائح المعمول بها.

بذلك تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهو يعتبر أحد مكوناته، ما ساهم في الاهتمام به بشكل أكبر خصوصا مع المستجدات التي ظهر في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون sarbens Oxley 2002، كما ساهم تطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (معياري الإبلاغ المعيار 2410) والتي نصت على أن التدقيق الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية:

- تقديم الخدمات الاستشارية: إذ باستطاعة المدققين الداخليين في حالات عديدة من تزويد لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين، الإدارة العليا، وكل الأطراف ذات العلاقة بنتائج التقييم والتوصيات الضرورية؛
- ضمان استمرارية عملية المراقبة: حيث أن التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي والتوصيات والتقارير التي يعدها بصفه مستمرة خلال السنة يحقق الاطمئنان لجميع الأطراف، كما أن الاستمرار في التدقيق يساهم في إحداث الإصلاحات والتحسينات في الوقت الملائم؛
- المساهمة في ضمان جودة العمليات: تتضمن جودة العمليات الالتزام بالإجراءات لضمان انجاز المؤسسة لأهدافها بكفاءة وفعالية، ويكمن دور المدققين هنا في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات. (اسماعيل، 2020، الصفحات 77-78)

### 4. الدراسة التطبيقية

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تدعيم هذا البحث بدراسة حالة تتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلي الفرعي لوظيفة الشراء، والذي يعتبر أحد الأنظمة الفرعية لنظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أحد أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية والمتمثل في "خرائط التدفق"، من خلال القيام بمقابلة مع مسؤول قسم المحاسبة والمالية من أجل جمع معلومات خاصة بعملية شراء بضاعة غير مخزنة (البنزين) وإبراز دور التدقيق الداخلي في إيجاد نقاط القوة والضعف لهذا النظام الفرعي وما هي أهم التوصيات المقدمة لاستمرارية نقاط القوة مع توضيح أهم التعديلات المقترحة للحد أو التقليل من نقاط الضعف.

1.4 المعلومات المستخلصة من المقابلة التي تمت مع مسؤول المحاسبة والمالية والوثائق المقدمة من طرف مصلحة المشتريات حول قيام مؤسسة ميناء الجزائر بعملية شراء البنزين GAS-OIL من طرف مؤسسة NaftalMarine والمتضمنة ما يلي:

تتم معالجة عملية الشراء في مؤسسة ميناء الجزائر بإتباع الخطوات التالية:

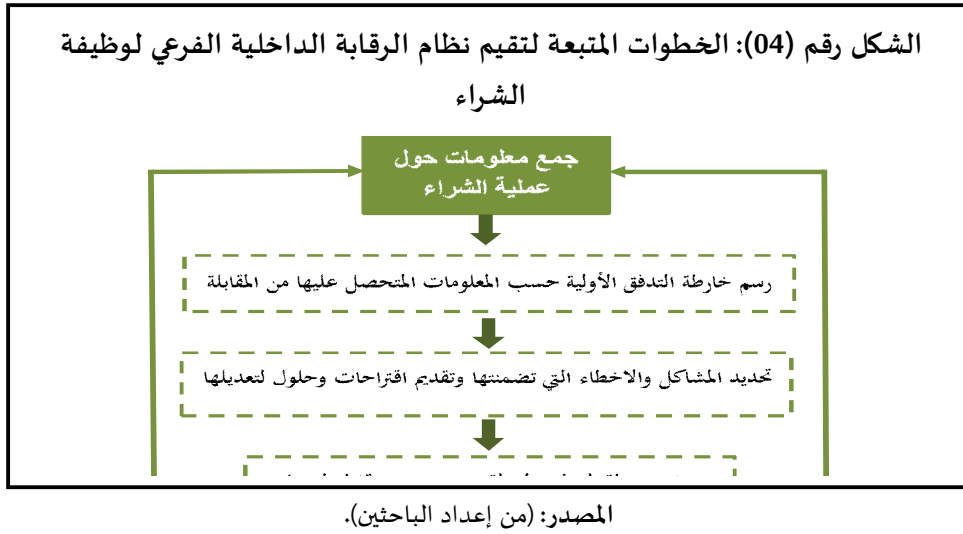
المرحلة الأولى عندما تريد المؤسسة شراء سلعة تقوم بتقديم وصل طلب الشراء "bon de commande" للمورد، أما إذا كان المبلغ المتعامل به يفوق مليار ومائتا دينار 12000000 دج فتقوم بإعداد وصل سوق "bon de marché"، في حالة ما إذا ما تمت عملية الشراء من عند مورد له عقد مع المؤسسة تقوم المؤسسة بإعداد وصل عقد "bon de contrat" لمدة سنة قابلة للتجديد.

وفي المرحلة الثانية وعند إرسال المورد للسلعة المطلوبة مع الفاتورة "la facture" والتي تحتوي على كمية السلعة وسعرها تقوم المديرية المسؤولة عن عملية طلب الشراء بالتأكد منها لتقوم بإعداد وصل استلام "bon de réception"

ثم ترسل كل من الفاتورة ووصل طلب التسديد ووصل الاستلام إلى مديرية المحاسبة والمالية لأنها المسؤولة على تدقيق الوثائق الرسمية ومراقبتها للتأكد من أن الملف كامل وهذا يتعلق بالمرحلة الثالثة.

أما فيما يخص المرحلة الرابعة والأخيرة أي بعد التأكد من صحة الوثائق الرسمية، تقوم مديرية المحاسبة والمالية بإرسالهم إلى الخزينة التابعة لها لتقوم هذه الأخيرة بإعداد الوثيقة المالية المتعلقة بسداد المورد وهي طلب السداد "demande de paiement"، وتتم عملية السداد حسب ما يقتضيه الاتفاق بين المؤسستين أي عن طريق شيك، كمبيالة أو يكون السداد نقداً، وفي مؤسسة ميناء الجزائر يتم السداد نقداً أو عن طريق شيك فقط دون الاعتماد على الكمبيالة هذه الوثيقة جد مهمة لأنها تثبت أن عملية السداد قد تمت قانونياً.

والشكل أسفله يوضح المراحل المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية:



#### 2.4 تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظيفة الشراء

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف والمتمثلة فيما يلي:

##### ❖ نقاط القوة

- تعدد خيارات وصل الطلب بحسب خصوصية كل عملية الشراء؛
- التأكد من صحة الوثائق الرسمية بعد كل عملية.

##### ❖ نقاط الضعف

- عدم بروز الاحتياج: عدم الإشارة في المرحلة الأولى إلى أن المؤسسة تشتري البضائع في حالة وصل مخزون الأمان إلى الحد الأدنى (الحالة الأولى)، أو في حالة تم استلام طلبية من زبون يريد كمية محددة من البضاعة والتي لا تتوفر كاملة داخل المخزن (الحالة الثانية).
- عدم الفصل بين الوظائف: ففي المرحلة الثانية تم ملاحظة أنه لا توجد مصلحة تسليم من أجل التأكد أن البضاعة التي وصلت وتم استلامها متوافقة من حيث الكمية والنوعية مع طلبية المؤسسة، حيث تم ملاحظة تداخل في الوظائف بين مصلحة المشتريات ومصلحة الاستلام (وهذا ما لا يتوافق مع مبادئ لجنة COSO)، ففي هذه الحالة تم استلام وتحرير وصل الاستلام للبضاعة من طرف مصلحة المشتريات، في حين كان يجب استلامها، التأكد منها وتحرير وصل الاستلام من طرف مصلحة الاستلام (في حالة عدم وجود هذه المصلحة على الأقل يتم التأكد منها من قبل أمين المخزن).

## مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق - دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر -

- عدم ملائمة الوثائق: حيث لم يتم تقديم النسخ المناسبة إلى كل مصلحة (الشراء، المحاسبة، التخزين، المورد)، كما لم يتم الإبقاء على نسخة من هذه الوثائق في كل مصلحة.

❖ التعديلات: هناك العديد من التعديلات المقترحة والمتمثلة في:

### المرحلة الأولى: عدم بروز الاحتياج

- الحالة الأولى: من المفروض أن مسؤول المخزن يرسل إشعار يدوي أو إلكتروني إلى مصلحة المشتريات ليبلغها بوصول مخزون الأمان من البضاعة إلى حده الأدنى؛

- الحالة الثانية: من المفروض أن المصلحة التجارية تشعر أمين المخزن بأن الزبون يحتاج كمية محددة من البضاعة، في حالة توفر البضاعة يتم تحرير الفاتورة وإرسالها إلى الزبون من أجل إتمام باقي عملية الشراء، وفي حالة عدم توفر البضاعة الكافية أو عدم توفرها كلية، يقوم أمين المخزن بإرسال إشعار لمصلحة المشتريات بضرورة شراء الكمية اللازمة من الطلبية.

### المرحلة الثانية: عدم الفصل بين المهام

- يجب استحداث مصلحة تسليم تتولى مهام استلام البضائع والتأكد من مطابقتها كما ونوعا مع الطلبية.

### المرحلة الثالثة: عدم ملائمة الوثائق

كان من الواجب تقديم نسخ إلى كل مصلحة بالطريقة التالية:

- نسخة إلى مصلحة التسليم لتتأكد عند الاستلام من أن البضاعة المرسله من طرف المورد مطابقة كما ونوعا مع طلب الشراء؛

- نسخة من طلب الشراء إلى قسم التخزين ليتأكد أمين المخزن عند إدخال البضاعة من نوعها وكميتها وطريقة شحنها؛

- نسخة من طلب الشراء تقدم إلى قسم المحاسبة والمالية للتأكد من أن البضاعة عند تسجيلها محاسبيا متوافقة مع الفاتورة التي أرسلها المورد؛

- بعد استلام البضاعة لم يتم إرجاع نسخة من وصل الاستلام إلى مصلحة الشراء للتأكد من أن البضاعة التي طلبها القسم تم استلامها، ونسخة إلى مصلحة المحاسبة من أجل تسجيل قيد الإدخال؛

- بعد عملية التسديد للمورد (الأمر بالدفع) من طرف الخزينة لم يتم إعادة إرسال نسخة من وصل الدفع إلى مصلحة الشراء من أجل أن تتأكد هذه الأخيرة أن ثمن البضاعة قد تم سدادها، وإلى مصلحة المحاسبة من أجل تسجيل عملية الدفع للمورد.

### 4.2.4 خريطة التدفق:

تم الاعتماد في هذه الدراسة التطبيقية على أحد أهم وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في خرائط التدفق.

وحتى يتسنى لنا فهم عرض خريطة التدفق يجب أولا عرض المعلومات التالية:

- يتمثل مجال الدراسة في: سيرورة تموين مخزن مؤسسة ميناء الجزائر بمادة البنزين GAS-OIL من طرف مورد.

- تتمثل الأطراف الداخلية في: مصلحة المشتريات، مصلحة المحاسبة، مصلحة الخزينة.

- تتمثل الأطراف الخارجية في: المورد.

-تتمثل الوثائق والملفات في: وصل طلب الشراء (و.ط.ش) أو- وصل سوق (و.س)، وصل عقد (و.ع) - يتم الاختيار بينهم حسب سعر الطلبية، وفي هذه الحالة لم يتم تحديد السعر، الفاتورة (ف)، وصل استلام (و.إ)، طلب السداد (ط.س)، شيك (ش)، رقم العملية (ع).

❖ شرح مراحل سير المعلومات في خريطة التدفق:

تعتمد خريطة التدفق الموضحة أسفله على مجموعة خطوات لسير المعلومات يتم توضيحها فيما يلي:

-العملية الأولى: تقوم مصلحة المشتريات بإرسال وصل طلب الشراء الى الطرف الخارجي والذي يمثل المورد؛  
-العملية الثانية: يقوم المورد بإرسال السلعة متضمنة الفاتورة الى مصلحة المشتريات لتقوم هذه الأخيرة بإعداد وصل الاستلام والتسديد؛

-العملية الثالثة: تقوم مصلحة المشتريات بإرسال كل من الفاتورة ووصل طلب التسديد ووصل الاستلام الى مصلحة المالية لمحاسبة للتأكد من سلامة الوثائق؛

-العملية الرابعة: تقوم مصلحة المحاسبة بإرسال نسخ من وصل طلب التسديد ووصل الاستلام والفاتورة للتأكد من صحتها؛

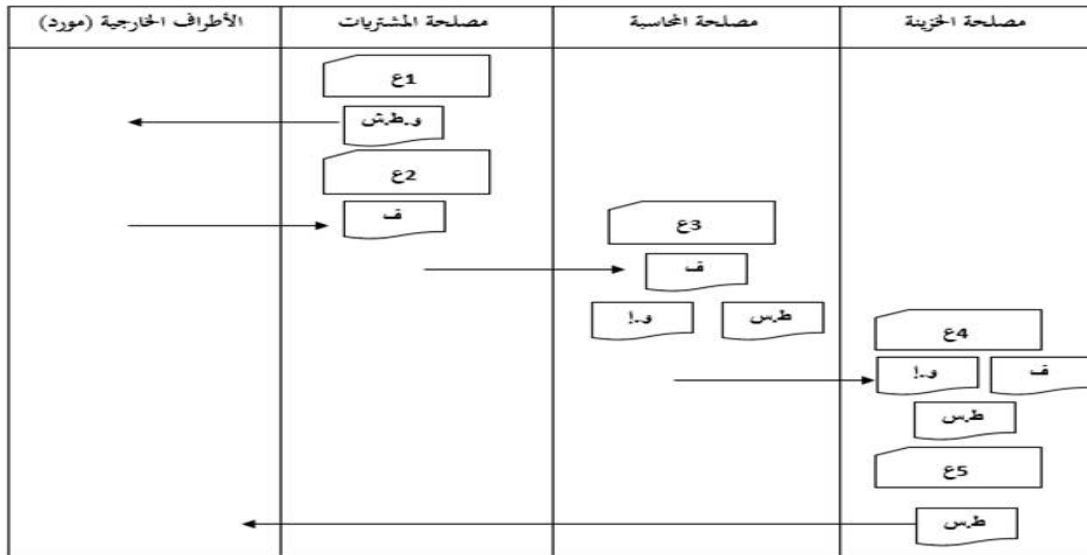
-العملية الخامسة: تقوم مصلحة الخزينة بتسديد المورد نقدا أو بشيك.

❖ خريطة التدفق الخاصة بسير معلومات مجال الدراسة في المؤسسة:

سنحاول من خلال الجدول اسفله توضيح عملية الشراء التي قامت بها مؤسسة ميناء الجزائر عن طريق أحد أساليب

نظام الرقابة الداخلية والمتمثل في خريطة التدفق.

جدول رقم (01): خريطة تدفق موضحة لعملية شراء يتزين



المصدر: (من إعداد الباحثين)

5.2.4 خريطة التدفق المقترحة بعد تصحيح نقاط الضعف

بعد ملاحظة نقاط الضعف على مستوى مجال دراسة سيرورة عملية تموين مخزن مؤسسة ميناء الجزائر والأخذ بعين الاعتبار أهم مبادئ لجنة COSO الخاصة بنظام الرقابة الداخلية تم اقتراح التعديلات التالية من أجل تحسين سيرورة عمل النظام:

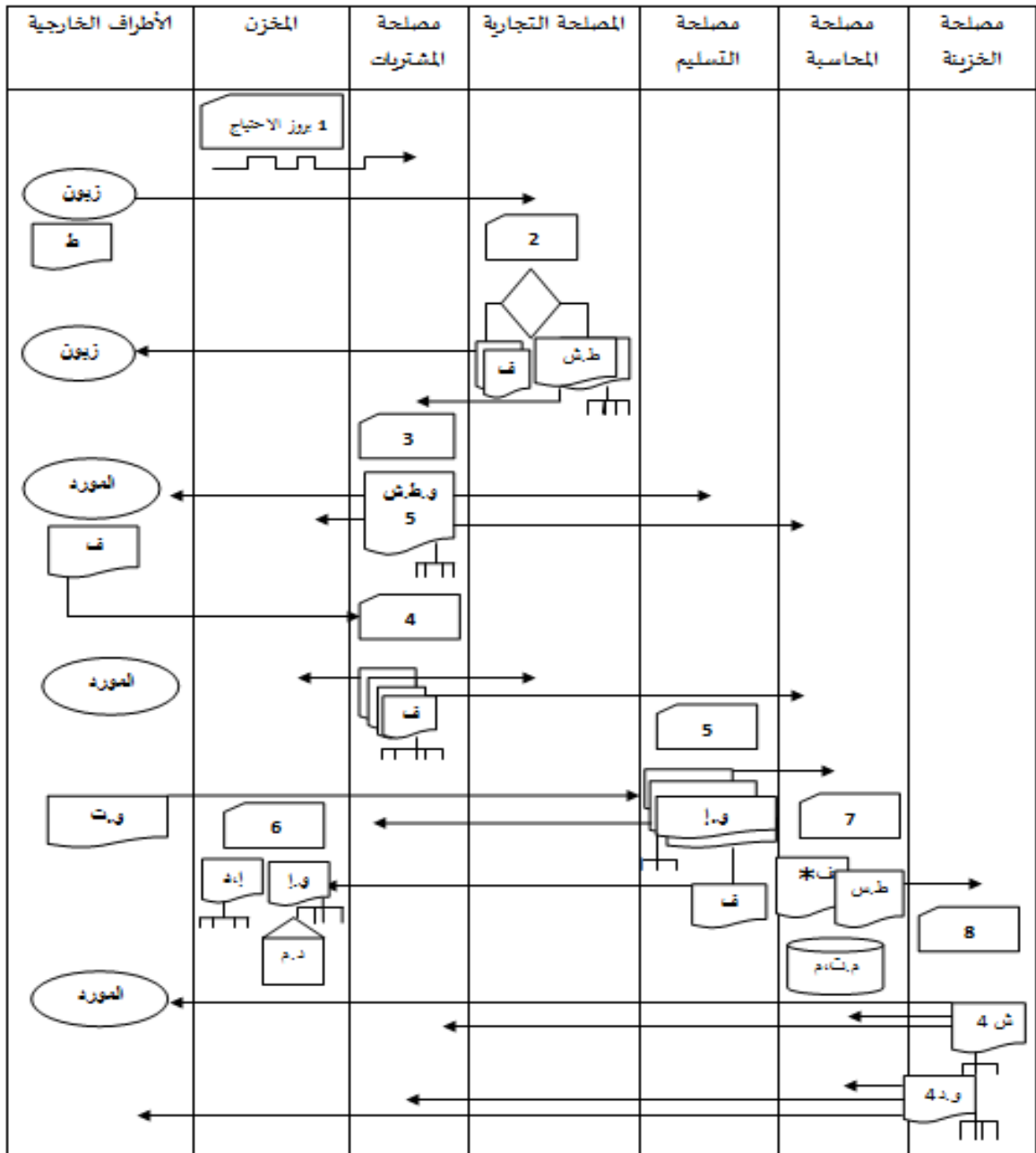
- يتمثل مجال الدراسة في: سيرورة تموين مخزن مؤسسة ميناء الجزائر بمادة البنزين GAS-OIL من طرف مورد.

مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق  
- دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر -

- تتمثل الأطراف الداخلية في: المخزن، مصلحة المشتريات، مصلحة التسليم، مصلحة المحاسبة، مصلحة الخزينة.
- تتمثل الأطراف الخارجية في: الزبون، المورد.
- تتمثل الوثائق والملفات في: طلبية (ط)، طلب الشراء (ط.ش)، وصل طلب الشراء (و.ط.ش)، الفاتورة (ف)، وصل استلام (و.إ)، وصل التسليم (وت)، إذن الدخول (إ.د)، دفتر المواد (د.م)، ملف التسجيل المحاسبي (م.ت.م)، طلب السداد (ط.س)، شيك (ش).
- خريطة تدفق سيرورة عمل النظام بعد التعديلات المقترحة:

الجدول أسفله يوضح خريطة تدفق نظام الرقابة الداخلي الفرعي لوظيفة المشتريات بعد التعديل.

جدول رقم (02)، خريطة التدفق المقترحة بعد التعديل



المصدر: (من إعداد الباحثين).

## 6.2.4 شرح مراحل سير المعلومات في خريطة التدفق المعدلة

تعتمد خريطة التدفق المعدلة والموضحة أعلاه على مجموعة خطوات لسير المعلومات يتم توضيحها فيما يلي:

- العملية الأولى: بعد ملاحظة انخفاض مخزون المؤسسة من مادة البنزين يقوم مسؤول المخزن بإرسال اشعار الكتروني لمصلحة المشتريات من أجل اعداد طلبات الشراء التي ترسلها للمصلحة التجارية من أجل تمويل المخزن، كما يؤدي ارسال زبون لطلبية شراء إلى المصلحة التجارية إلى نفس العملية في حالة عدم توفر ما يكفي لطلبية داخل المخزن.
- العملية الثانية: تقوم المصلحة التجارية بالتأكد من وجود ما يكفي لطلبية الزبون في المخزن. في حالة كفايته ترسل للزبون السلعة المطلوبة مرفقة بالفاتورة في نسختين، أما في حالة عدم كفايته تقوم مصلحة الشراء بتحرير طلب شراء في نسختين تحتفظ بنسخة، وترسل الأخرى إلى مصلحة المشتريات.
- العملية الثالثة: تقوم مصلحة المشتريات بتحرير وصل طلب الشراء في خمسة نسخ، نسخة للاحتفاظ بها ونسخة ترسلها إلى المورد، والباقي يرسل إلى المخزن ومصلحة التسليم والمحاسب.
- العملية الرابعة: يقوم المورد بإرسال الفاتورة إلى مصلحة المشتريات التي تقوم بنسخها في أربع نسخ تقوم بالإحتفاظ بواحدة وإرسال الباقي إلى المخزن والمصلحة التجارية ومصلحة المحاسبة.
- العملية الخامسة: يقوم المورد بإرسال السلعة المطلوبة مرفقة بوصل التسليم إلى مصلحة التسليم التي تتأكد من مطابقتها للطلبية. بعد ذلك تقوم مصلحة التسليم بتحرير وصل استلام السلعة في أربعة نسخ، نسخة للاحتفاظ بها ونسخة مرفقة بالفاتورة إلى المخزن، نسخة لمصلحة المشتريات وأخرى للمحاسب من أجل تسجيل العملية.
- العملية السادسة: بعد تأكد أمين المخزن من مطابقة السلعة للكمية والنوعية المطلوبة في الطلبية بالتنسيق مع مصلحة التسليم، يقوم بإدخال السلعة إلى المخزن وتحرير إذن الدخول مع الاحتفاظ به إضافة إلى وصل الاستلام، بعد ذلك يقوم تسجيل السلعة في دفتر المواد للمخزن.
- العملية السابعة: بعد استلامه لوصل الاستلام يقوم المحاسب بالتسجيل المحاسبي للعملية وتحرير طلب السداد وإرساله إلى مصلحة الخزينة مع فاتورة مؤشر عليها من أجل الدفع للمورد.
- العملية الثامنة: تقوم مصلحة الخزينة بتحرير وصل الدفع مع شيك من أربع نسخ تقوم بإرسال الأصلي مع وصل دفع للمورد ونسخة منهما تؤرشفهما، نسخة من وصل الدفع والشيك إلى مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي ونسخة منهما إلى مصلحة المشتريات.

## 4. النتائج:

بعد القيام بدراسة حالة على مستوى مؤسسة ميناء الجزائر تم التوصل إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

- وجود عدة نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلي الفرعي لوظيفة المشتريات كعدم الفصل بين الوظائف، قد تؤدي إلى نقص فعالية وكفاءة هذا الأخير، فقد تمكن التدقيق الداخلي المطبق في مؤسسة ميناء الجزائر من تحديد مواطن الضعف وأوجه القصور على مستوى النظام بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق في التقييم، هذا ما يسمح للمدقق الداخلي من تصحيح الاختلالات والتقليل من الأخطاء من خلال محاولة إيجاد حلول سريعة للمشاكل المحددة.
- وجود عدد من نقاط القوة التي ساهمت في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلي الفرعي لعملية الشراء هنا يبرز الدور الفعال للتدقيق الداخلي في تحسين هذا الأخير من حيث تأكده أن الإجراءات والضوابط الموضوعية قد طبقت فعلا كما

يسعى للتأكد من أن نقاط القوة المكتشفة مستمرة، هذا ما يعني أن المدقق الداخلي قام بدوره الرقابي من هذا الجانب على أكمل وجه؛

- نظام الرقابة الداخلية يعتبر كدعامة لعملية التدقيق الداخلي فهو يساعد في جمع المعلومات الدقيقة لإعداد تقريره؛
- التدقيق الداخلي يعتبر كألية رقابية وظيفتها التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية عن طريق المتابعة والمراقبة المستمرة لعمل النظام، أي يعتبر جزء هام من نظام الرقابة الداخلية، فهو يمثل أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمس والتي جاء بها إطار الرقابة الداخلية COSO والمتمثلة في (المراقبة والمتابعة) وفي نفس الوقت مستقل عنه من حيث المهام، أي متكاملان من حيث الأهداف ومنفصلان من حيث الوظيفة.

##### 5. خاتمة:

التدقيق الداخلي ووظيفة مستقلة تابعة للإدارة العليا، كما يعتبر وسيلة لفحص وتقييم جميع عمليات المؤسسة، كما يسعى لتأكيد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييم المستمر لهذا الأخير عن طريق مجموعة من الأساليب والتأكد من أن اجراءاته مطبقة فعلا، فكلما كانت نتائج التقييم جيدة أي نقاط القوة أكبر كلما زادت فعالية نظام الرقابة الداخلية، ما يدعم المدقق الداخلي للقيام بأعماله بكل يسر ودقة، من هنا تبرز العلاقة المتبادلة التي تجمع بينهما. من خلال النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي والاطلاع على الجانب النظري تم استخلاص من هذه الدراسة ما يلي:

- ✓ تكامل التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية من حيث الأهداف وفي نفس الوقت كلاهما مستقل عن الآخر من حيث المهام ومنه يمكن القول أن الفرضية الأولى خاطئة؛
- ✓ يتابع التدقيق الداخلي التطبيق الفعلي للإجراءات والسياسات التي تعتبر أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية وضمان تطبيقها بفعالية ومنه يمكن تأكيد صحة الفرضية الثانية؛
- ✓ يساعد التدقيق الداخلي في اكتشاف الثغرات الموجودة على مستوى نظام الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الممكنة للحد منها فقد تمكن التدقيق الداخلي المطبق في مؤسسة ميناء الجزائر من اكتشاف الثغرات الموجودة على مستوى نظام الرقابة الداخلية الفرعي لوظيفة الشراء وتم اقتراح الحلول الممكنة لتجنبها ومنه نفي صحة الفرضية الثالثة؛ حيث خلصت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات تتمثل في:
- العمل على وضع إجراءات وقائية للحد من الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية الفرعي لوظيفة الشراء؛
- العمل على تحسين وتعزيز نظام الرقابة الداخلية الفرعي لوظيفة الشراء بالتأكد من استمرارية تطبيق نقاط القوة المكتشفة وضمان التقييم المستمر لهذا الأخير من طرف المدقق الداخلي؛
- تصحيح الاختلالات المكتشفة، من خلال فهم سبب حدوث الخطأ والتأكد من عدم تكراره مرة أخرى؛
- التأكد من أن المدقق الداخلي ذو خبرة وعلى درجة كبيرة من الكفاءة، للتأكد من سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها لضمان حسن سير العمل.

## 6. قائمة المراجع:

### 1.6. المؤلفات:

1. يوسف مصطفى كافي، التنمية المستدامة، دارالأكاديميون للنشر والتوزيع عمان- الاردن، 2016.
2. مريم عمارة، حامد نور الدين، "التدقيق الداخلي للتبثبات في المؤسسات الاقتصادية". الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، 2016.
3. عمر علي عبد الصمد، "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي" الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر- الجزائر، 2018.
4. خضر شيراز محمد "التدقيق الداخلي"، الطبعة الأولى، دار الأكاديمية للطباعة والنشر والتوزيع، لندن- المملكة المتحدة، 2022.
5. العمارعمار بن عبد الله، "الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية"، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2014.

### 2.6. المقالات:

6. حنيش إسماعيل، "أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية". مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 18، العدد 03، 2020.
7. دواح بلقاسم، العيد محمد، بن نعي سليم، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة ولفاعلية للمؤسسة الاقتصادية مجلة الاقتصاد والمناجمنت، المجلد 14، 2015.
8. علي زبلج، سالم بشير قجيونة، عبد الله الشويرف، "فاعلية نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط بين البيئة التنظيمية وكفاءة المراجعة الداخلية – دراسة تطبيقية على المصارف التجارية -" مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 02، 2020.
9. مصطفى صفية، لوزة بهاز، حورية عجيلة، "دور المراجعة الدالية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 01، العدد 02، 2019.
10. محمد براغ، براج بلال، "المراجعة الداخلية ودورها في تحسين نظم الرقابة الداخلية – دراسة عينة من الراجعين الداخليين-" ، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 01، 2022.
11. Daniela, Petrascu. " **internal audit-difining, objectives, functions and stage**" journal of Procedia economics and finance, number 06, speciality business and economics, university of sibiou- Luciana blaga, Roman, 2013.
12. gofe, Tesfaye ersso. "Astudy on the role and effectiveness of internal audit in public enterprises of nekmete city **administration**" journal of business and management , VOL 11, N 7, 2019.

### 3.6. محاضرات منشورة:

13. بختي زولبخة، "محاضرات في مقياس التدقيق المالي"، موجهة لطلبة الماجستير 2، علوم مالية ومحاسبة- تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جيلالي اليابس، سيدي بلعباس- الجزائر، 2019-2020.

### 4.6. مواقع الانترنت:

14. <http://www.ifaci.com/mtiers-de-laudit-controle-internes/.com>، تاريخ الاطلاع: 2023/06/04.
15. <https://audit.ucsf.edu/internal.com>، تاريخ الاطلاع: 2023/06/04.
16. <http://www.isaca.com>، تاريخ الاطلاع: 2023/06/04.
17. <https://www.theiia.org>، تاريخ الاطلاع: 2024/02/28.

الملحق رقم (01): وصل طلب الشراء

ENTREPRISE FORTUAIRE D'ALGER  
( E. P. AL )  
Crée par Décret N° 82286 du 14 Août 1982

DIRECTION .....  
R.C N° : 00 B 0010310  
N° Identification F : 000016001153069  
N° Article Fiscale : 16040131007  
Compte : 117.401.70117.01/92  
Domicile : CPA El Khettabi Alger  
CPA Port : 124.40170117.01/84  
CCP. N° : 15.230.35

2, Rue d'Angkor BP 259 Alger RP  
Tel : (021) 42.36.16/42.36.18  
Fax : (021) 42.36.03/42.36.06

Fait à Alger le 28/10/2018

**BON DE COMMANDE** N° 47083

DELAI: LIVRAISON IMMEDIATE  
COMPTE CLIENT N° : STATION 1/2  
S.G. N°

Mr .....NAFTAL MARINE.....

N°.B	Désignation	Qty.	P.U	Prix Total
	GAS - OIL	60,00	1512,61	90 756,60
			400,000	TA S P 24000,00
			0,19%	TVAVPP 21803,75
			40,500	TRANS 2430,00
			30,000	T D D 1800,00
			0,19%	TAX T 461,70
			TOTAL T.T.C	141252,05

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة ميناء الجزائر

الملحق رقم (02): فاتورة خاصة بعملية الشراء



Account Number / Cpte Bancaire

002 00016 16016 61 934 /63

BEA - PINT MARITIMES ALGER

# FACTURE INVOICE

DIVISION AVIATION MARINE

AEROPORT HOUARI BOUMEDIENE

BP 70 - Dar El Beida - Alger

Tél (213) 21 50 72 74 - Fax (213) 21 50 95 61

R.C : 99 B 9691

1A82 0518296

CDS    A 0518296

I.F : 099916000969164

F A C T U R E  A	ENTREP PORTUAIRE D'ALGER		Lieu de l'opération CENTRE MARINE ALGER			
	2 RUE D'ANGKOR ALGER PORT		Date de l'opération 04/03/2018			
	Code Client Q0079		15		Code de Monnaie A	
					Code du Régime Droit Plein = 1 Droit Réduit = 2 Douanier Sous Douane = 3	
N O	DESIGNATION	CODE PRODUIT	UME	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT
1	GAS OIL	16020	799	160.000	1 512.61	242 017.80
4	TVA SUR VENTES P.PETROLIERS	5477			0.19	58 143.34
4	TAXE ADDITIONNELLE SUR LES	5478				4 800.00
4	IPP SUR	70701				64 000.00
<p>Ordonnateur soussigné, certifie avoir vérifié et constaté que les fournitures et prestations objets du présent mémoire ont été réellement et fidèlement effectuées et qu'il y a lieu de payer et d'émettre la somme de <b>TROIS CENT SOIXANTE HUIT MILLE NEUF CENT SOIXANTE DINARS, 94 CTS</b></p>						
TOTAL						368 960.94
Montant en lettres : TROIS CENT SOIXANTE HUIT MILLE NEUF CENT SOIXANTE DINARD ALGERIEN QUATRE-VINGT QUATORZE CENTIME						
OBJET BON DE N°47092 Liste Bon de Livraison: M 0525206						
<p align="center"><b>CONDITION GENERALES DE VENTE</b></p> <p>Les produits livrés par NAFTAL sont absolument conformes aux spécifications techniques en vigueur au moment de leur livraison. Les clients s'engagent à dégager NAFTAL de toute responsabilité lorsque la manipulation, les mises à bord et le transport sont assurés par ses soins, et ce, dès la sortie des installations de NAFTAL. Les clients reconnaissent, comme probants l'exactitude des quantités qui leur sont livrées et considèrent les poids et mesure de NAFTAL comme exacts. Néanmoins, les clients auront toute faculté pour vérifier les quantités des produits livrés en présence d'un représentant de NAFTAL. Toute réclamation relative aux quantités livrées, devra être faite obligatoirement au moment de la livraison et être mentionnée sur les documents relatifs à cette livraison. Sauf convention écrite concernant les prix applicables des produits livrés par NAFTAL, sont ceux en vigueur le jour de la livraison.</p> <p><b>Le client s'engage à exiger de NAFTAL un bon pour toute marchandise livrée.</b></p> <p>Ces conditions générales de vente ne sont pas limitatives. En effet, les clients doivent strictement se conformer aux dispositions réglementaires en vigueur au moment de la livraison. L'entreprise NAFTAL décline toute responsabilité en cas d'observation de ces dispositions. Tout litiges, de quelque nature que ce soit concernant les commandes et les livraisons des marchandises, sera soumis obligatoirement au tribunal d'Alger, statuant en matière commerciale, à l'exclusion de toute autre juridiction. Le tribunal d'Alger demeure compétent même en cas d'appel de garantie de NAFTAL ou de pluralité des parties.</p>						
LE RESPONSABLE						

Impression Imp. NAFTAL

e-mail : avm @ wissal.DZ

Réf 002 R Original - Client (Adresse, Facturation) - 2 Copie compte Client 3-Copie Emetteur 4- Copie Douane 5 Copie Commandant de Bord

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة ميناء الجزائر

مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على أسلوب خرائط التدفق  
- دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر -

الملحق رقم (03): وصل استلام بضاعة

ENTREPRISE PORTUAIRE  
D'ALGER (E.P.AL)

**BON DE RECEPTION**

N° 041357

Direction : ..... **DCL** .....  
..... **Dpt / APPROS** .....

**STATION EVICO**

Accusons réception des fournitures désignées dans la forme et les délais prévus par le bon de commande N° ..... **48428** ..... du **25/03/2018**  
ou lettre de commande réf : ..... du ..... correspondant au bon de livraison N° ..... du **25/03/2018**  
**FACT. N° 518298**

Désignation	Pos	Référence	Qte	Prix	Montant	Observations
<b>GAS - OIL</b>			<b>8000L</b>	<b>19,4261</b>	<b>155408,80</b>	
<b>TVA Sur Vente produit pétrolier</b>				<b>19%</b>	<b>29071,67</b>	
			<b>TOTAL</b>	<b>T.T.C</b>	<b>184480,47</b>	

Acheteur  
Nom : ..... **ACHAT LOCAL** .....  
Prénom : .....

Fait à Alger le ..... **25/03/2018** .....  
Magasinier  
Nom : ..... **CHAREFI** .....  
Prénom : ..... **BRAHIM** .....

La Responsable

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة ميناء الجزائر

الملحق رقم (04): طلب سداد

ENTREPRISE PORTUAIRE D'ALGER  
"E. P. AL"  
**DCL APPROS N° 51**  
(Cachet Direction Electrique)

مؤسسة ميناء الجزائر  
مديرية المالية والمحاسبة  
E.P.A.L. D.C.L.  
Comptable Arrivé  
Le: ..... **04/04/18** .....  
N°: ..... **8091 D.F.C.** .....  
N° 2148

**DEMANDE DE PAIEMENT**

En vertu des crédits ouverts par le budget de l'exercice **2018**  
veuillez procéder au paiement des dépenses détaillées ci-dessous :

PARTIE PRENANTE	OBJET DU PAIEMENT	MONTANT	OBSERVATIONS
<b>NAFTAL MARINE</b>	<b>ACHAT GAS-OIL</b>	<b>368960 , 94</b>	<b>FACT. N 518296</b>
		<b>184480 , 47</b>	<b>FACT. N °518295</b>
		<b>368960 , 94</b>	<b>FACT. N° 518304</b>
		<b>141252 , 05</b>	<b>FACT. N° 518302</b>
		<b>368960 , 94</b>	<b>FACT. N°518310</b>
		<b>184480 , 47</b>	<b>FACT. N°518318</b>
		<b>368960 , 94</b>	<b>FACT. N° 518324</b>
		<b>184480 , 47</b>	<b>FACT. N° 518328</b>
	<b>TOTAL T.T.C</b>	<b>2 170 537 , 22</b>	

ARRÊTÉ A LA SOMME DE : ..... **DEUX MILLIONS CENT SOIXANTE DIX MILLE CINQ** .....  
..... **CENT TRENTE SEPT DINARS, 22CTS** .....

REFERENCES :  
- Lettre n° ..... du .....  
Bon de Commande n° ..... du .....  
Ordre de service n° ..... du .....

PIECES JOINTES :  
**BC N° /47092/47081/47093/47083/47094/48426/47095/48428.**  
**BR N° /40525/40524/41352/41351/41354/41355/41356/41357.**

Alger le **31/03/2018**  
**LE DIRECTEUR**

مدير مركزا الفتى للميناء الجزائر  
ع. ز. ع.

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة ميناء الجزائر