وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة.
رقم: .....

ميدان: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
فرع: المالية والمحاسبة.
تخصص:تدقيق ومراقبة التسيير.

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطلبة:

- حمزة يحيات
- فوزية لعرابة

تحت عنوان

دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة: المركب الصناعي التجاري الحضنة -مسيلة-

لجنة المناقشة:

الأستاذ:شريط حسين الأمين	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســـا
الأستاذ: غربي حمزة	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا و مقررا
الأستاذ: قمان مصطفى	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

الشكر والعرفان

الفهرس العام.....I

فهرس الجداول..... III

فهرس الأشكال.....IV

قائمة الملاحق.....V

مقدمة عامة.....أ

الفصل الأول: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد.....2

المبحث الأول: المراجعة الداخلية.....3

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....3

المطلب الثاني: تنفيذ المراجعة الداخلية.....6

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.....10

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.....11

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.....15

خلاصة الفصل.....24

الفصل الثاني:دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة

تمهيد.....26

المبحث الأول : تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة.....27

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة الأم(الرياض سطيف).....27

المطلب الثاني: التعريف بالمركب الصناعي التجاري الحضنة و مراحل إنتاجه.....27

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة و موقعه.....29

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية دورة "مبيعات– تحصيلات"..32

المطلب الأول: تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية دورة "مبيعات– تحصيلات".....33

المطلب الثاني: تقييم الدورة" مبيعات– تحصيلات".....42

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة.....45

خلاصة الفصل.....51

الخاتمة العامة.....52

قائمة المراجع

الملاحق.....i

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أساليب جمع أدلة الإثبات	8
02	خريطة التدفق خاصة بالدورة " مبيعات – تحصيلات".	36
03	قائمة الإستقصاء الخاصة بالدورة " مبيعات – تحصيلات".	38
04	نتائج التقييم النهائي للدورة " مبيعات – تحصيلات".	41

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة–المسيلة–	**31**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	رسالة المهمة للمراجع الداخلي	.i
02	تقرير المراجع الداخلي	.ii
03	نموذج لفاتورة البيع بالمؤسسة	.v
04	نموذج وصل التسليم بالمؤسسة	.vi
05	مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة	.vii
06	منهجية المراجعة في المؤسسة	.viii

الإهداء

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة وأخرجنا من الظلمات إلى النور إلى نبي الرحمة ونور العالمين " سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ".

إلى من علمني العطاء بدون إنتضار ..... إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار والدي العزيز.

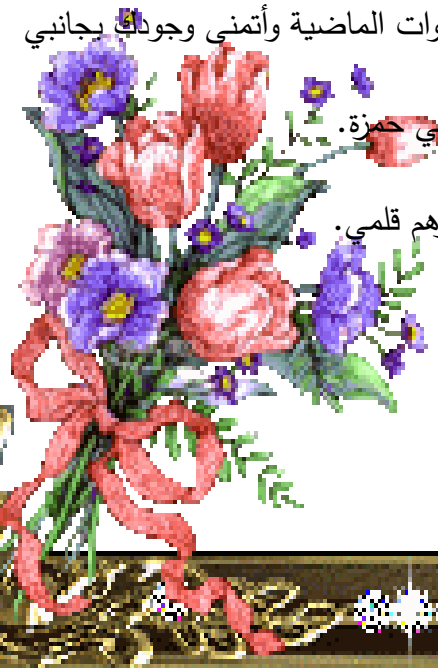
إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب ومعنى الحنان إلى ينبوع الصدق إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي التي أنجبتني والأم التي رعتني بدعائها.

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي وأخواتي وأخص بالذكر يوسف، عادل ومحمد

إلى أخاواتي في الله ورفيقات دربي إلى من علموني معنى الصداقة دليلة، أحلام وأمينة.

إلى من أخشى أن أحسد نفسي عليك يا نعمة بعثها الله لي وحدي أشكرك لوجودك في حياتي التي إمتلئت بالسعادة والأمان التي جعلتني أشعر بهما في كل السنوات الماضية وأتمنى وجودك بجانبي لآخر العمر زوجي ورفيق دربي حمزة.

إلى من وسعهم قلبي و لم يذكرهم قلمي.



فوزية

الإهـداء

إلى من رعتني بعينيها وكستني بحلها وعطفها....إلى أمي حفظها الله.

إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا إلى من أحسن تربيتي....إلى أبي حفظه الله.

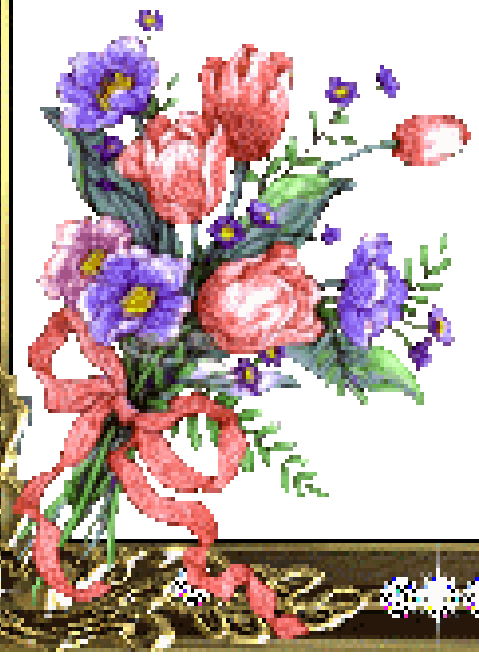
إلى من هي مثال للصدق والوفاء، إلى توأم روحي وزهرة فؤداي، إلى أغلى هدية وهبها الله لي إلى الجميلة الحنونة.... زوجتي العزيزة فوزية، وإلى عائلتها الكريمة.

إلى إخوتي وأخواتي، وكافة أفراد العائلة.

إلى أصدقائي وإخوتي سامي العيد، نور الإسلام، القري الربيع وإلى عائلته الكريمة.

إلى أبناء إخوتي سامي، محمد، زكرياء، وليد والكتكوت ملوك.

إلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء والزملاء إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.



حمزة

الشكر والعرفان

أحمد الله تعالى واشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بخالص شكري وامتناني للأستاذ الفاضل غربي حمزة على حسن قبوله الإشراف على هذا العمل، وتقديمه لنا النصح والتوجيه.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الذين وافقوا على مناقشة المذكرة.

كما أوجه شكري الخاص إلى الأستاذ رشيد عريوة .

وكافة أساتذة وعمال قسم المالية والمحاسبة.

كما لا أنسى عمال وإطارات مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

مقدمة عامة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الإقتصادية عبر الزمن والذي من أبرزه انفصال الملكية عن التسيير، التطور في مجال العلاقات الإقتصادية، توسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها و كبر حجم المشاريع جعل الملاك لا يتطلعون بشكل مباشر وبقدر كاف على واقع المؤسسة، كما صعب على مجلس الإدارة عملية تسييرها، مما أدى إلى ضرورة تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية للمؤسسة،مع تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية، كما يتوقف نجاح وفعالية هذه الرقابة على مدى توفر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لإيجاد نظام سليم وفعال داخل المؤسسة، وبداية فإن أي قصور في هذه المقومات والعناصر قد يؤثر بالسلب على أدائها وكلما توفرت بالشكل السليم والفعال كلما ازدادت فعالية وأهمية هذه الرقابة في تحقيق أهدافها داخل المؤسسة.

بعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية، تلاعبات وإفلاس العديد منها بسبب نقص الممارسات و الإجراءات في الإدارة، التنظيم و الرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية ظهرت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة للمؤسسة بواجباتها،وهذا من خلال التطوير في الإجراءات الرقابية، وباعتبار أن المراجعة الداخلية هي أحد أهم هذه الإجراءات والتي يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة كافة الإجراءات الأخرى و التأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية زاد الاهتمام بها ،وخير ما يبرر ذلك هو مبادرة معهد المراجعين الداخلين إلى تطوير كل من المعايير الدولية للمراجعة ، والمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ولاشك أن التطور في نطاق وأهداف المراجعة الداخلية يتطلب تطور موازيا في السلطات والصلاحيات الممنوحة للمراجع الداخلي ،والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبتعاون مع جميع العاملين في الشركة .

إشكالية البحث

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بتفصيل أكثر ، سنحاول من خلال هذا العمل الإجابة على سؤال الإشكالية التالي:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية؟

للإجابة عن هذا السؤال سيتم التطرق إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي :

- ما هو مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية، كأداة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ؟
- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية إيجاد قيمة إضافية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- ما طبيعة علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما مدى تأثير المسؤوليات الموضوعة على المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية ؟

فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة السابقة سيتم الانطلاق من الفرضيات الموالية:

- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة .
- يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يعين الإدارة في اتخاذ قراراتها.
- المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.
- هناك علاقة إيجابية بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

مبررات اختيار الموضوع

من أهم المبررات التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ما يلي :

1- المبررات الذاتية

- الاهتمام والميل الشخصي للخوض في مهنة المراجعة الداخلية.
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة والرقابة الداخلية.

2- المبررات الموضوعية

- الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة .
- المكانة التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية .
- تصحيح الاعتقاد السائد على أن مهنة المراجعة الداخلية تهتم فقط بتعقب الأخطاء وإنزال العقوبات.

أهمية موضوع البحث

تكمن أهمية الموضوع من الأهمية التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، فهي تعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الإستشارية والتأكيدية، والذي بدوره يعد أمرا مهما وحيويا يساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق أكبر قدر ممكن من أهداف المؤسسة والقيام بالتعديلات والتصحيحات الواجبة في وقتها .

أهداف البحث

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا الموضوع في :

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .
- التعرف أكثر على المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي والمعايير التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية .
- تحديد العلاقة الموجودة بين كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية .
- تحديد الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية .

المنهج المتبع

- سيتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع حيث سيتم التطرق الى كيفية تقيم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية وكذلك طريقة عمل المراجع الداخلي .

دراسات سابقة تناولت الموضوع

نظرا لأهمية الموضوع وخاصة تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية فإن غالبية المؤسسات والباحثين بالأخص اجتهدوا في هذا الميدان من البحث، محاولة للوصول إلى أدق التقنيات التي تساعد على الكشف عن معوقات تحقيق المؤسسات لنتائج جيدة، ذلك تفاديا للوقوع في أزمات يصعب حملها مستقبلا مثل

الإفلاس، إلا أن المجال شاسع وخصب فإن البحوث تطرقت إليه لكن من جوانب مختلفة، ومن بين هذه البحوث مايلي:

- شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية، مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، مذكرة ماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف الإدارة، كما أنه تطرق لإسهامات المراجعة الداخلية في التسيير وإلى معايير المراجعة المتعارف عليها والتي كانت سارية في ذلك الوقت .

- غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

تتمحور إشكالية بحثه في : إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية، وتطرق الباحث إلى دراسة منهجية عن طريقة القيام بكل من المراجعة الداخلية والخارجية من جهة وعن مساهمتها في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى، كما أن دراستها الميدانية كانت بإسقاط المراجعة الخارجية على واقع المؤسسة المستقبلة .

- عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ببسكرة**، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الإقتصادية، جامعة 20أوت 1955، سكيكدة، 2007.

تتمحور إشكالية بحثه في كيفية مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية وتحقيق نجاعة المؤسسة، أظهر الباحث في بحثه الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييم أداء هذا النظام .

في حين أن هذه الدراسة ستتطرق إلى دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، وهذا بدراسة حالة مؤسسة صناعية تجارية والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة بمدينة المسيلة، من خلال استطلاع رأي المراجع الداخلي في هذه المؤسسة حول درجة تأثير مهامه ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

تقسيم البحث

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين تتقدمهم مقدمة عامة وتليهم خاتمة عامة والتي تتضمن ملخص شامل للبحث وأهم النتائج المتوصل إليها وكذا بعض التوصيات.

بالنسبة للفصل الأول تحت عنوان "المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية" وهو مقسم إلى مبحثين، تم التطرق إلى المراجعة الداخلية، تعريفها، المعايير المهنية التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية وكذا تنفيذ المراجعة الداخلية في المبحث الأول، وإلى نظام الرقابة الداخلية، تعريفه، أهدافه، مقوماته وكذا علاقته بالمراجعة الداخلية في المبحث الثاني.

فيما يخص الفصل الثاني فهو عبارة عن دراسة ميدانية تم من خلالها مقابلة واستقصاء رأي المراجع الداخلي في مؤسسة مطاحن الحضنة بمدينة المسيلة، عن دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، متضمنا لمبحثين، خصص المبحث الأول منها لتقديم المؤسسة محل الدراسة و التعريف بها، لننتقل من خلال المبحث الثاني إلى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية دورة "مبيعات–تحصيلات"، مع تخصيص مطلب للمراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة

وكان ختام البحث خاتمة ضمناها أهم النتائج المتوصل إليها والإقتراحات التي ارتأيناها مناسبة لضمان نجاعة المؤسسات الإقتصادية ملخص عام للموضوع.

تمهيد

تسعى إدارات المؤسسات منذ زمن طويل إلى إيجاد وسائل وقائية لإدارة مؤسساتهم وتطبيقها بفعالية عالية بغرض المساعدة في المحافظة على الموجودات ومراقبة المطلوبات والالتزامات وكذلك منع أو تخفيف تأثير الأحداث السلبية المفاجئة عليها، وما يساعد على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء مجموعة من قواعد العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا، وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين، لتوفير قدر مقبول من الثقة والاطمئنان، لتحقيق أهداف المؤسسة من حيث كفاءة وفعالية العمليات، دقة، صحة، سلامة التقارير المالية والالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة.

تعتبر المراجعة الداخلية عملية من العمليات الرقابية في المؤسسة، إذ تعتمد عليها الإدارة في التخفيف من المسؤولية الملقاة على الإدارة، كما تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة عين للإدارة تراقب من خلالها كل كبيرة وصغيرة تحدث في المؤسسة، وتعتبر المراجعة الداخلية قديمة الممارسة إلا أنها لم تلقى الاهتمام الواسع إلا بعدما برزت الحاجة الملحة، فزادت من اهتمام الباحثين والمهنيين، فقاموا بتطويرها وإرساء مجموعة من القواعد اللازمة لممارستها داخل المؤسسة، وهذا لما تقدمه من خدمات تساعد الإدارة في تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وذلك من خلال الوقوف على مدى تطبيقه في المؤسسة، حيث إن المؤسسة لا يمكنها المحافظة على ممتلكاتها إلا من خلال نظام رقابة داخلية فعال، يعمل على الكشف عن الأخطاء، التلاعبات، حالات الغش والسرقة في المؤسسة وتحديد السلطات الممنوحة لكل فرد فيها بهدف تحمل كل فرد لمسؤولياته.

هذا النظام لابد له من عملية صيانة دورية تتم من طرف شخص يتمتع بالكفاءة والمهنية الاستقلالية في العمل ألا وهو المراجع الداخلي، حيث يعمل على الكشف على العيوب ونقاط الضعف الموجودة في النظام ثم تقديم الحلول اللازمة للإدارة العليا التي تعمل على تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية ومنه تحسين أداء المؤسسة، لذا تم تخصيص مبحثين في هذا الفصل أبرز فيهما أهم مميزات الرقابة والمراجعة الداخلية، لذا سيتم في المبحث الأول التطرق إلى التعريف بالمراجعة الداخلية والوقوف على أهدافها و المعايير التي تحكمها، أما في المبحث الثاني فسيتناول نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالمراجعة الداخلية.

المبحث الأول: المراجعة الداخلية

على الرغم من أن المراجعة الداخلية تمارس كوظيفة داخل التنظيمات المختلفة لعدة قرون مضت، إلا أن الاعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ في الانتشار خلال السبعين سنة الماضية فقط، وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1941.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

يستعرض هذا المطلب مفهوم المراجعة الداخلية و أهدافها وكذا المعايير المهنية المنظمة لهذه الوظيفة داخل المؤسسة.

1- مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية

يعطي المفهوم الدقيق و الشامل لوظيفة المراجعة الداخلية صورة عن الأهداف التي تصبو المؤسسة إلى تحقيقها التي سيتطرق إليها في هذا العنصر.

1-1 مفهوم المراجعة الداخلية

هناك عدة تعاريف تناولت هذا المفهوم بشكل مفصل، يتم استعراض أهمها كما يلي:

- قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي بتعريف المراجعة الداخلية على أنها وظيفة تقيمية، مستقلة تؤسس داخل المؤسسة لفحص وتقيم نشاطاتها كخدمة لها.[1]
- تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقيمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية، تقيم أداء الإدارات والأقسام في هذه المؤسسة،وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا.[2]
- كذلك يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المؤسسة.[3]
- كما يعرفها البعض بأنها مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة بغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية.[4]

[1] خالد أمين عبد الله، **"التدقيق والرقابة في البنوك"**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص146.
[2] وجدي حامد حجازي،**"أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي "**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص11.
[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **" الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة "**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص262.
[4] رائد محمد عبد ربه، **"المراجعة الداخلية"**، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2010، ص10

- كما تعرف المراجعة على أنها اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف.[1]
- كذلك مراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وهادف يمنح المؤسسة تأمين على درجة التحكم في العمليات ويقدم النصائح من أجل المساهمة والتحسين في إيجاد قيمة مضافة.[2]

1- 2 أهداف المراجعة الداخلية

الهدف المعلن للمراجعة الداخلية هو خدمة المؤسسة المعنية ، وليس إدارة تلك المؤسسة فقط أو مجموعة محددة داخلها.

فالمراجعون الداخليون، وهم يقومون بعملهم يخدمون المؤسسة ككل بدءاً بأصغر موظف وانتهاء بمجلس إدارتها . أما الخدمات التي يقدمونها فهي تتمثل فيما يلي :

- فحص وتقيم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق نظم الرقابة المختلفة.[3]
- مراجعة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها ، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد، قياس، تصنيف والتقرير عن تلك المعلومات.
- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.[4]
- التحقق من صحة وشرعية العمليات والتقويم واستقلالية الفترة المالية و الإفصاح في القوائم المالية.[5]
- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد، قياس، تبويب وتقرير مثل هذه المعلومات.
- ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة الإقتصادية للمؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية الأخرى.[6]
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

---

[1] ميلود عزوز، **"دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية"**، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007، ص6.

[2] Michel jonquiéres et Michel joras **"L'audit une même demarche intelligente pour tous"**، Editions EMS، France، 2015، p24.

[3] خالد أمين عبد الله، **"مرجع سابق"**، ص146.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **"الرقابة والمراجعة الداخلية"**، دار الفتح للتجليد الفني، الإسكندرية، 2006، ص204.

[5] وليم توماس، آمرسون هنكي، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق "**، دار المريخ، القاهرة، 2006،ص284.

[6] وجدي حامد الحجازي، **"مرجع سابق"**، ص12.

- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.[1]
- قيام المراجع المحايد بمراجعة القوائم المالية في إبداء الرأي عن مدى عدالة كلاً من المركز المالي، نتائج التشغيل، التدفقات النقدية واتفاق القوائم مع معايير المحاسبية.[2]
- تحسين الدورة الإدارية واقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة.[3]

2- المعايير المهنية للمراجعة الداخلية

تنقسم معاييرالمراجعة الداخلية إلى أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل فيما يلي:

- إستقلالية المراجع الداخلي، حيث يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها ويجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة .[4]
- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي،حيث تنص هذه المعايير على أن المراجعة الداخلية يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية المراجعة وعلى هذا الأساس فإن على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة وأن يظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.[5]
- العناية المهنية الملائمة، حيث يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة والواجبة عند ممارسة الفحص والمراجعة ويحدد هذا المعيار ماذا يجب أن يفعله المراجع وكيفية أداء هذا العمل.

فهذا المعيار يتحدد عن طريق عدة عوامل منها ما تنص عليه التشريعات والقوانين، كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين و مميز لمن

---

[1] شعباني لطفي، **"المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة"**،مذكرة ماجستير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص24.

[2] ألفين أرينز وجيمس لوبك، **"المراجعة مدخل متكامل"**، دار المريخ، الرياض، 2008، ص195.

[3] محمد بوتين، **"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق"**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،الطبعة الثالثة ،2008،ص28.

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **"الرقابة والمراجعة الداخلية"**، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص208.

[5] محمد بشير غوالي، **"دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"**، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص11.

يعمل في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي في القوائم المالية والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير،[1]حتى تتحقق الفائدة المرجوة من هذا المعيار لابد من التحديد الواضح للعناية المهنية المطلوبة وإبراز المقصود من هذا المستوى سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع اتجاه القوائم المالية والخبرة المطلوبة في المراجع والتي تتحدد كأساس لتفسير هذا المعيار وقد تم تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين:

الزاوية الأولي : تحديد مضمون المراجع الحذر

فقد تم تحديد مجموعة من القواعد التي لابد أن تتوفر في المراجع الحذر منها: [2]

– أن يحاول باستمرار أن يحصل على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة، والتي تمكنهم من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي تلحق الضرر بالآخرين، مثل التقييم الموضوعي لأنظمة الرقابة الداخلية.

– لابد أن يأخذ بالحسبان الظروف الطارئة التي يمكن أن تحدث سواء أثناء تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص.

– أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل، ففي حالة أظهرت الخبرة أن إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية للعميل تتميز بالفاعلية والكفاءة، فإن المراجع الحذر يعطي اهتماما أقل للمجالات التي يطبق من خلالها تلك الإجراءات .

– العمل على إزالة أي شكوك أو استفسارات لديه وتتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .

– العمل باستمرار على تطوير خبرته المهنية إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الدفاتر المحاسبية .

الزاوية الثانية : الإفصاح عن العناية المهنية التي بواسطتها تؤدى المهام المطلوبة من المراجع.

المطلب الثاني: تنفيذ المراجعة الداخلية

لتنفيذ المراجعة الداخلية لابد من الاعتماد على مجموعة من الطرق والأساليب التي تساد المراجع الداخلي في تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة والقيام بها على أحسن وجه.

[1] سعاد شدري معمر، **"دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية"**، مذكرة ماجستير تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص41-42.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **"أسس المراجعة-الأسس العلمية والعملية"**، الدار الجامعية، مصر،2004،ص76-77.

1-طريقة تنفيذ عملية المراجعة

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة تنشأ لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمؤسسة ككل وليس الإدارة فقط وهذا ما اتضح من التعريفات والأهداف سابقة الذكر.

وتقوم المراجعة الداخلية من خلال هذه الوظيفة بعدة أدوار، يمكن توضيح عناصرها على النحو الموالي:

- التحقق، حيث يهدف التحقق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تضمنته السجلات.
- التحليل، حيث يقصد به تحليل السياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص.
- الالتزام، حيث يقصد به الالتزام بالسياسات الادارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم .
- التقييم، حيث هو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفعالية وإقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء الوظيفي وتطويره ، ويقتضي التقييم جمع البيانات والمعلومات المتعلقة .
- التقرير،حيث أن تقرير المراجع الداخلي يدرج المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات، ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور، وتتمثل قدرة المراجع الداخلي في العرض الواعي والواقعي لنتائج ما قام به من فحص.[1]

2- أساليب جمع أدلة الإثبات

يحصل المراجع على دليل إثبات عن طريق أحد أو أكثر من أساليب جمع أدلة الإثبات وضح في الجدول رقم(01) [2]:

[1] سامح رفعت أبو حجر و إيمان أحمد محمد رويحه، **"دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"**، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص15.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة "**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 382.

الجدول رقم (01): أساليب جمع أدلة الإثبات

الأسلوب	التعريف	الأمثلة
الإستفسار	تتضمن البحث عن معلومات من أشخاص ذوي معرفة داخل أو خارج المؤسسة	الحصول على معلومات كتابية أو شفوية من العميل بالإستجابة إلى أسئلة خاصة أثناء عمله للمراجعة
الملاحظة	تتكون من التطلع إلى عملية أو إجراء محل الأداء عن طريق الآخرين	الملاحظة عن طريق المراجع لجرد المخزون عن طريق موظفي المؤسسة وزيارة مواقع أنشطة العميل
الفحص	تتكون من فحص السجلات والمستندات أو الأصول الثابتة	فحص أوامر المبيعات وفواتير المبيعات، مستندات الشحن وحسابات البنك ومستندات مرتجعات العميل وخطابات شكاوى العميل
إعادة العمليات الحسابية	تتكون من إختبارات الدقة الحسابية لمستندات الأساسية والسجلات المحاسبية وأداء عمليات حسابية مستقلة	عمليات التسريبات لفواتير المبيعات والمخزون ، وعمليات الجمع في اليوميات وسجلات الأستاذواختبار حساب مصروف الإهتلاك والمصروفات المدفوعة مقدما
إعادة الأداء	تتكون من التنفيذ المستقل لإجراءات وظوابط الرقابة الداخلية التي تم أدائها بصفة أصلية كجزء من الرقابة الداخلية	استخدام أساليب بمساعدة الكمبيوتر لاختبار ضوابط الرقابة المسجلة في قواعد البيانات وإعادة أداء تحديد أعمار حسابات المدينين
المصادقة	تتكون من الاستجابة إلى أحد الاستفسارات لتدعيم المعلومات المتضمنة في السجلات المحاسبية	تستخدم للمصادقة على وجود حسابات الدائنين والتحقق من أرصدة النقدية بالبنك

الإجراءات التحليلية	تتكون من تحليل المؤشرات والاتجاهات الجوهرية متضمنة الفحص الناتج للتقلبات والعلاقات غير المتسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو تلك التي تنحرف عن القيم المتنبأ عنها	حساب الاتجاهات في المبيعات عن السنوات الأخيرة السابقة ، ومقارنة صافي الربح كنسبة مئوية من المبيعات في السنة الحالية مع نفس النسبة في السنة السابقة، ومقارنة مؤشر التداول الحالي مع مؤشر التداول في االصناعة المماثلة ومقارنة الموازنات مع النتائج الفعلية

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،ص 382.

3-مسؤوليات المراجع الداخلي

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع الداخلي المختلفة إلي الأنواع الموالية :

- مسؤولية فنية: وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع وتتلخص في مجالين رئيسيين وهما:

مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولا عاما و كذا مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد طبقت تطبيقا سليما .

- مسؤولية أخلاقية : وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة وتقديم بيانات مضللة وغير حقيقية وكذا إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر، الإهمال أو التقاعس في أداء عمله أو إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقية لمنافقة أحد المسؤولين ولم يضمن تقريره كل الإنحرفات التي كشف عنها.

- مسؤولية مدنية: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع كحالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة وحالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته أو عدم قيامه أصلا بالمراجعة .

لذلك قد يتعرض المراجع نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضة للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للحرج أمام المسؤولين في المؤسسة.

- مسؤولية جنائية : وهي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمراجع كتآمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة أوفي مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة وكذا إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة أو الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.

مثل هذه التصرفات تعرض المراجع للمساءلة الجنائية واتخاذ الإجراءات القانونية عند اكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها ارتكبت عن عمد من قبل المراجع أو عن إهمال جسيم.[1]

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث إن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها ، ومما لاشك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع الداخلي عند إعداده لبرنامج المراجعة ، فكلما كان هذا النظام سليما وفعالا كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدارسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات ، وكلما كان ضعيفا اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

[1] محمد السيد سرايا، **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2005، ص ص 65-67.

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الإقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

1-تعريف نظام الرقابة الداخلية

عند التحدث عن تعريف نظام الرقابة الداخلية فإن له عدة تعاريف لعدة جهات من وجهة النظر الخاصة بكل منهم من هذه التعاريف ما يلي :

- عبارة عن العملية التي تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف .[1]

- كما تعرفها المعايير المهنية التي أصدرها معهد المحاسبين القانونين الأمريكي **American Institute of Certified Public Accountants**على أنها: خطة المؤسسة وإجراءاته وقيوده المتعلقة بالمحافظة على الأصول والثقة في القيود المالية .[2]

- عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية **Institu Français des auditeurs et Contrôleurs internes** على أنها نظام من المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات ،وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية ، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى.[3]

- تعرف أيضا بأنها : تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.[4]

- كما عرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 سنة 2007: بأنها العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقق أهداف المؤسسة فيما يتعلق

---

[1] أمين أحمد لطفي، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2006، ص382.

[2] ثناء على القباني، **"الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص14.

[3] http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controle-interne-78-html consulte le 12-03-2017.11:30.

[4] مصطفى صالح سلامة، **"مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"**، دار البداية،عمان، الطبعة الأولى،2000، ص13.

بموثوقية تقديم التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف.[1]

- الرقابة هي مراجعة كل ما جرى في البرنامج وهي الأوامر الصادرة من طرف الإدارة وذلك بهدف تصحيح الأخطاء والانحرافات ومنع إعادتها وهي تنطبق على كل المجالات.[2]

2-أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف الواردة حول نظام الرقابة الداخلية نجد أن الأهداف المراد تحقيقها من وضعه متعددة وله أهمية بالغة في المؤسسة ، وعليه سيتم في هذا العنصر ذكر الأهداف التي وضع من أجلها وكذلك أهميته داخل المؤسسة وذلك فيما يلي:

2-1أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي الذي ينبغي أن تحققه المؤسسة من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في :

"التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعي إلي تحقيقها "

ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت إشراف صاحب المؤسسة مباشرة على سير الأعمال على أساس يومي .

على خلاف ذلك في المؤسسات الكبيرة ،فمن الضروري توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات وتحديد اختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة.وتمثل خريطة التنظيم الإداري واللوائح والاجراءات وسائل تنفيذ ذلك النظام الرسمي في إدارة أعمال المؤسسة،[3]وبصورة أوضح التحقق من أن التنفيذ والأداء الفعلي يسيران طبقا للخطة الموضوعة.[4]

ويمكن تفسير الهدف الرئيسي للمؤسسة من وضع نظام الرقابة الداخلية في عدد من الأهداف التشغيلية المساعدة وهي[5] :

– الرقابة المحاسبية وتشمل رقابة وتقييم السجلات والدفاتر المحاسبية، سجلات حماية أصول المشروع، البيانات المالية والقيود الدفترية ومدى تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها وكذلك مدى سلامة تسجيل العمليات المالية بالمشروع .

---

[1] علي حسين الدوغجي و إيمان مؤيد الخيرو، **"تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج coso"**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ،المجلد 19، العدد70،جامعة بغداد، ص405.

[2]Patrique Boisselier، **"controle de Gestion:court et Applications**،"paris، 02eme édition ،November 2001، p04.

[3] وليام توماس و أمرسون هنكي، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، دار المريخ ،الرياض ، 1997، ص 380.

[4] عبد الكريم طيار ،**"الرقابة المصرفية"** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1988، ص6.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري ، **"الرقابة والمراجعة الداخلية"** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2004 ،ص155.

– الرقابة الإدارية تشمل رقابة وتقيم الخطة التنظيمية، السياسات والإجراءات، الوظائف الإدارية، مدى سلامة اتخاذ القرارات الإدارية، مدى كفاءة الأعمال والأنشطة التي يمارسها المشروع وأهداف المؤسسة.

2-2 أهمية نظام الرقابة الداخلية

تتلخص أهمية الرقابة فيما يلي:

– الرقابة تشجع الإدارة على تحقيق الأهداف والسبب في ذلك أن الرقابة يبرز فيها الوقوف على تنفيذ الخطط وتقوم على كشف المشاكل والصعوبات المترتبة عليه ،وتقوم الرقابة في الوقت المناسب إلى توجيه الإدارة إلى ضرورة اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تفادي أي خطأ يقع عند تنفيذ الخطط.

– الرقابة تساهم في تغيير وتعديل الخطط والبرامج وذلك عن طريق النظر إلى ظروف التشغيل الفعلي أو النظر إلي العوامل التي تؤثر بشكل مهم في تطبيق الخطط ، وتعديل الخطط تكون عن طريق تحديد الإجراءات اللازمة لوضع الأمور في طريقها الصحيح قبل أن تكبر دائرة الانحرافات بشكل لا يمكن بعده من تحقيق الخطط المرجوة.

– الرقابة فيها ضمان لحسن سير العمل حيث الرقابة تضمن لنا نتائج سليمة في العمل لأنها تضع الأجهزة المسؤولة على مدى ما حققته الوحدات الاقتصادية أو القطاعات النوعية من أهداف اقتصادية وصناعية وذلك كله عن طريق الرقابة الداخلية أو الخارجية معا.

– الرقابة تحقق العدالة حيث العدالة المرجوة من الرقابة تكمن في معرفة المقصرين من العاملين وتشجيع للعمال الذين يبذلون الجهد لرفع مستوى الخطط التي وضعتها الإدارة ، والرقابة إذا تمت من قبل الأجهزة المسؤولة فإن ذلك يوفر لنا إنتاجية سريعة بكلفة قليلة.

– الرقابة تنير الطريق أمام الإدارة في معرفة مستوى العمل ،لأنها تقوم بتزويد المديرين من الموارد البشرية والموارد المادية الذي يمكن المدير من متابعة العمال سواء كان ذلك أسبوعيا أو شهريا .

– الرقابة فيها تجويد للأداء وتصحيح الأخطاء ومنع الانحرافات ويتم ذلك عن طريق الجودة في الإنتاج بأقل تكلفة وبمستوى الأسعار التي وضعتها السلطة الإدارية أو التنفيذية ، وتقوم بتصحيح الخطأ الذي يقع في العملية الإنتاجية عن طريق النظر إلى سرعة الإنتاج وجودة السلع بأقل وقت الذي في النهاية يشجع المسؤول على تحسين الإنتاج.

– التنسيق بين المجموعة الواحدة والذي يقوم على تحقيق أقصى نتائج سليمة وتنفيذ للخطط بشكل سليم وسريع وكشف مواطن الضياع بطريقة سريعة وذلك من خلال التنسيق الذي يتم عن طريق الرقابة.[1]

3- مكونات نظام الرقابة الداخلية

تتضمن مكونات الرقابة الداخلية طبقا لتقرير لجنة (coso) على خمسة عناصر وهي :

– بيئة الرقابة حيث تعد وتهيأ الاتجاه العام للرقابة في المؤسسة ولها تأثير علي شعور ووعي الموظفين بالرقابة وهي الأساس لجميع أنواع الرقابة الداخلية ، كما توضح فلسفة الإدارة وخطوط السلطة والمسئولية وهي تضم مجموعة من العوامل أهمها: سلامة واستقامة القيم (وهي تضم مجموعة السياسات والتعليمات والمعايير الإدارية التي تؤثر على سلوك العاملين داخل المؤسسة) وكذلك مشاركة أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة، فلسفة الإدارة ونظم المعلومات، هيكل المؤسسة، تحديد السلطة والمسؤلية، مصادر العمالة والتدريب.[2]

– تقييم المخاطر وهي عملية تحديد واستجابة لمخاطر ونتائج العمل لأغراض إعداد التقارير المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبقة، وهي تضم مجموعة من المكونات كالأحداث والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المؤسسة علي إصدار وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة بالإضافة إلى خطط الإدارة أو البرامج أو إجراءات تناول مخاطر معينة ، أو قبول مخاطر بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى ، وتنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل:تغيرات في البيئة التشغيلية، الموظفون الجدد، نظم المعلومات الجديدة أو المجددة، النمو السريع، التقنية الجديدة، إعادة هيكلة المؤسسة والإصدارات المحاسبية الجديدة.

– نظام المعلومات والإتصال ويتكون نظام المعلومات من بيئة تحتية (عناصر مادية وبرنامج حاسب) وأشخاص وإجراءات وبيانات ،كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية الإجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير والمحافظة على المسؤولية للأصول والالتزامات وحقوق المساهمين، ويتكون من أساليب وسجلات تشمل تحديد وتسجيل جميع المعاملات الصحيحة وتبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب

[1] معن محمود عياصرة و مروان محمد بني أحمد، **"القيادة والرقابة والاتصال الإداري"**، دار الحامد،عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 72-73 .

[2] محمد سمير أحمد، **"الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية"**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص ص 38-39.

للمعاملات لإعداد التقارير المالية كما تقيس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية بالإضافة إلى أنها تحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة وتعرض بالشكل المناسب المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية كما يتضمن الإتصال توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير المالية ، ويأخذ الإتصال أشكالا مثل:أدلة السياسات، أدلة إعداد التقارير المحاسبية والمالية والمذكرات، الاتصال إلكتروني أو شفوي ومن خلال إجراءات الإدارة.

-أنشطة الرقابة وهي السياسات والإجراءات التي تساعد في الضمان تنفيذ إجراءات الإدارة ،وتتضمن مراجعات الأداء، معالجة المعلومات، عناصر الرقابة الفعلية، فصل المهام ورقابة التفويض.

-المراقبة هي عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وتضم مراجعة الإدارة (المديرين)،تقيم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات، إشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الأخلاقية أو ممارسات العمل، الأطراف الخارجية (العملاء)، واضعي أنظمة الاتصال والمدققين الخارجين.[1]

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

سيتم عن طريق هذا المطلب التطرق الى العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

1- أساليب تقيم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام ، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة ،إلا أنه يفضل توفير تقرير مكتوب للمراجعة ،ويكون هذا التقرير بمثابة مرشد له قيمته خلال المراجعة، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستندي للأخطاء والعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية ويتم بحث وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية بطريقة رسمية أو غير رسمية ، فعند استخدام المدخل غير الرسمي والذي يستخدم عادة للمؤسسة الصغيرة يكون من الضروري وجود بعض

[1] أحمد حلمي جمعة، **"المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث- الإطار الدولي –أدلة ونتائج التدقيق"**، دار صفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2009 ،ص ص 207-209.

التعليمات المكتوبة ويتوقف مدى وكمية تلك المعلومات المكتوبة ويتوقف مدى وكمية تلك المعلومات المكتوبة بدرجة كبيرة على الحاجات المعينة في الظروف المعينة وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل تقريرية أو وصفية أو في شكل خرائط التدفق أو في شكل قائمة استقصاء (استبيان)، وسيتم عرض كل أسلوب من الأساليب في التقييم.

1-1 الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية

طبقا لهذا الأسلوب يقوم المدقق أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من اجلها والدفاتر التي تسجل بها.وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المؤسسة أداء هذه المهمة.بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلي نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة إذا يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب، ولكن يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية المهمة ، لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيقات في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الحجم.[1]

1-2- الاستقصاء (الاستبيان)

يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له. ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما "نعم" أو "لا" أو "يطبق" أو "لا يطبق"، حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام.

يستطيع مدقق الحسابات استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر في الوقت والجهد، ولا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة.

[1] حاتم كريم كاظم، رزاق صادق رزاق، **"دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق "**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 33،بغداد،2012، ص129.

1-3 خرائط التدفق

يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات الموالية :

- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها .
- بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية .
- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة في ملخص واجبات العاملين واجباتهم على استفسارات المراجع.

1-4- فحص النظام المحاسبي

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عن كل سجل وتدقيق تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية من خلال هل الكشوف يتمكن المراجع الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة .[1]

2- مقومات نظام الرقابة الداخلية

سيتم التركيز هنا على المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية وكذلك على المقومات المحاسبية والمالية لهذا النظام.

2-1 المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل التي تزيد من كفاءته وهي على النحو الموالي .

2-1-1 هيكل تنظيمي كفء

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفء في أي مؤسسة أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفء هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة الإدارات والأشخاص بدقة وبصورة

[1] غسان فلاح المطارنة،**"تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية- "**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص ص 212-218.

واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة وحجمها ومدى الانتشار الجغرافي لها وعدد القطاعات أو الفروع، ويجب أن يكون لكل شخص في الهيكل التنظيمي رئيسا يتابعه ويقيم أدائه باستمرار، وضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة، أي أن يتصف هذا الهيكل بالمرونة، ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفء على إعطاء كل فرد واجبات ومسؤوليات محددة،تتناسب وقدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة .

2-1-2 توافر الموظفين الأكفاء

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين بالمؤسسة، والذين تقع عليهم مسؤولية تنفيذهم لعملهم، إذ يجب على المؤسسة أن تتبع سياسات سليمة في تعيين موظفين جدد، أو ترقية موظفيها الحاليين من خلال إعداد برامج تدريبية لهم بصفة مستمرة لتطوير كفاءاتهم ومهاراتهم، إلى جانب ضرورة توفر المؤهلات الكافية لدى موظفي المؤسسة، يجب التأمين على المسؤولين، عن الإحتفاظ بالأصول وحيازتها ضد خيانة الأمانة .

لذلك يمكن القول أن تواجد مجموعة من الموظفين، على درجة عالية من كفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، أيضا حتى وفي ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات الموظفين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء للتغلب على هذه الضوابط .

يتطلب النظام الجيد للرقابة الداخلية دائما برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية، كذلك وجود نظام متكامل للحوافز على مختلف المستويات يقوم بتشجيع مختلف الكفاءات في مجال العمل خاصة في العمل الرقابي.

2-1-3 معايير أداء سليمة

وجود هيكل كفء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لايعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

2-1-4 مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما كان

التنظيم الذي تعتمده المؤسسة لا مركزي، حيث هناك بعد في المسافات بين الوحدات والسياسات الموضوعة هي ترجمة للأهداف المخططة، بينما الإجراءات تمثل الطريقة التي تنفذ بها تلك السياسات الموضوعة وبصورة أخرى، فإن السياسة هي الهدف الذي تسعي إليه المؤسسة، أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف .

يعتبر كل من السياسة والإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الإدارية، إذ تتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينها، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها كيفية تنفيذها.

2-1-5 قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلي الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة، فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية .[1]

2-2 المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل فيما يلي :

– نظام محاسبي سليم ويعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي المجموعة الدفترية، الدورة المستندية والدليل المحاسبي.

– الوسائل الآلية الالكترونية المستعملة حيث أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها .

[1] فضيلة بوطورة، **"دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك "**، مذكرة لإستكمال شهادة الماجستير تخصص علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف المسيلة ،2007، ص ص 23-25.

– الجرد الفعلي للأصول حيث تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

– الموازنات التخطيطية تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعلا بما هو مخطط، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة .

– نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وتعتبر 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 والرقابة واتخاذ القرارات، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءا على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة .[1]

3– دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب الإشارة إلى أن قيام مراجع الحسابات بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق يهدف إلي تحقيق ثلاث وظائف أساسية وتتمثل في ما يلي :الوظيفة الأولي وهي بيان ما إذا كانت المراجعة ممكنة أما الوظيفة الثانية فهي تحديد دليل المراجع بالإضافة إلى الوظيفة الثالثة وهي إعلام الإدارة العليا أو لجنة المراجعة.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن المراجع يهتم فقط عند دراسته وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالسياسات والإجراءات ضمن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الملائمة لتأكيد البيانات المالية.

[1] بلال برابح،**" تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية "**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ،جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015، ص ص20-21

3- 1الوظيفة الأولي: بيان ما إذا كان التدقيق ممكن

يتوقف هذا البيان على وجود نظام الرقابة الداخلية، فوجود هذا النظام يعتبر عاملا حاسما وقاطعا في تجميع البيانات المحاسبية، وإذا لم يتواجد هذا النظام أو كان غير مناسب، فإنه يصعب إن لم يكن مستحيلا على المراجع كلية تقييم ما إذا كان التدقيق ممكن.

كما أنه يصعب على المراجع أن يقوم بعملية تخصيص وتقييم صائب لبعض الأصول دون الوثوق والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وإذا اتضح للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية غير مناسب أو لا يعول أو يثق به – جزئيا– فإنه يجب أن يرفض عملية المراجعة أو أن يبدي رأيا مقيدا أو غير نزيه في التقارير المالية للمؤسسة.

3-2الوظيفة الثانية: تحديد دليل المراجع

يعتبر معيار التدقيق الدولي رقم 500 على أنه " يجب على المراجع أن يحصل على دليل تدقيق كافي ومناسب، وموثوق به، لتمكينه من رسم استنتاجات معقولة منه ".

وبناء على الفقرة السابقة، فسيتناول حول هذا الموضوع ما يلي :طبيعة دليل المراجعة، معايير قبول دليل المراجعة وإجراءات الحصول على المراجعة، وسيتم شرح ما تقدم وذلك على النحو الموالي.

3-2-1 طبيعة دليل المراجعة

يعد دليل المراجع تجميع للحقائق أو المعلومات والتي تستخدم في تحقيق فرضية أو افتراض معين وضعه المراجع أو مساعدوه، وذلك لوصول المراجع إلى الاستنتاجات التي يرتكز عليها في رأيه المهني في عدالة التقارير المالية.

ولذا تشمل مصادر دليل المراجع على ما يلي:

- الأنظمة المحاسبية والمستندية.
- الأصول الملموسة.
- الإدارة والموظفين والعمال.
- العملاء والموردين.
- المتصلون بالنشاط.

3-2-2معايير قبول دليل المراجعة

نظرا لقدرة المراجع في الحصول على دليل لعملية المراجعة من المصادر المختلفة، وبعد الوثوق في نظام الرقابة الداخلية، فإن هذا الدليل يجب أن يحقق المعايير الموالية:

- كفاية الدليل

حتى يستطيع المراجع أن يستنبط استنتاج معقول، وأن يتوافر لديه دليل تدقيق كافة، يجب أن يلم بالعوامل الآتية: حيث العامل الأول هو نشاط المؤسسة والعامل الثاني هو درجة خطر البيانات الناشئة من تواجد الأخطاء حيث يتأثر الخطر بطبيعة بنود أو مفردات التقارير المالية وأهميتها النسبية، خبرة ودراية المراجع، الثقة التي يوليها لإدارة المؤسسة وإدارة الحسابات وسجلاتها، التمييز الإداري المحتمل أما العامل الثالث فيتمثل في قدرة الدليل على الإقناع.

- مناسبة الدليل

يتحدد مدى مناسبة أو ملائمة الدليل بواسطة الإجابة كحد أدني على الأسئلة التالية:

هل تم تسجيل جميع الموجودات والالتزامات؟

هل كافة الأصول المسجلة موجودة ؟ وهل كافة الموجودات مملوكة للمؤسسة ؟

هل كافة الالتزامات ديونا عليها ؟

هل قيم الموجودات والالتزامات المسجلة في الدفاتر والموضحة بقائمة المركز المالي ثم الوصول إليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؟

هل تم الإفصاح عن الموجودات والالتزامات ورأس مال والاحتياطات على نحو صائب وكامل ؟

هل تم تسجيل الإيرادات وكافة النفقات ؟

هل معاملات الإيراد والنفقات المسجلة حدثت بالفعل ؟

هل تم قياس الإيراد والنفقات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة ؟

هل تم الإفصاح عن الإيرادات والنفقات على النحو المناسب والصائب والكافي ؟

- الثقة في الدليل

تعتمد الثقة في دليل عملية المراجعة على الظروف الخاصة لكل موقف من مواقف المراجعة، وحتى تتحقق الثقة في دليل المراجعة يجب أن يراعي المراجع الاستدلالات التالية: حيث في الإستدلال الأول الدليل المستندي أكثر ثقة من الدليل الشفوي، أما في الإستدلال الثاني فالدليل الأصلي المتحصل عليه بواسطة المراجع عن طريق التحليل والفحص المادي يكون أكثر ثقة ومعقولية من الدليل المتحصل

عليه من الآخرين وفي الإستدلال الثالث الدليل الذي يحصل عليه المراجع من خارج المؤسسة أكثر ثقة من داخل المؤسسة.

3-2-3 إجراءات الحصول على دليل التدقيق

يمكن للمراجع الحصول على دليل من خلال القيام باختبارات الوجود أي اختبار العمليات والأرصدة والفحص التحليلي، الذي يتعلق بتوفير دليل مراجعة على مستوى عال من الكفاية والدقة من حيث الحدوث، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص واختبارات الإذغان التي هي البحث عن توفير دليل مراجعة يشير إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية تكون مطبقة خلال العام وفقا للخطة التنظيمية المعتمدة وتشمل التصميم، والتشغيل وتقدير الخطر وإجراء اختبارات الرقابة وتحديد خطر الاكتشاف المخطط وحجم الاختبارات الأساسية وفي الأخير الثقة في نظام الرقابة الداخلية وهذا يتوقف عليه حجم أو نطاق اختبارات الوجود.

3-3 الوظيفة الثالثة: إعلام الإدارة العليا

بعد إتمام دراسة المراجع لنواحي القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة، يجب عليه إخطار رئيس مجلس الإدارة لإعلامه عن نواحي الضعف الجوهرية، وبعد نجاح المراجع في تحديد الوظائف السابقة، فإنه يقوم بعد ذلك بتحديد نطاق فحص نظام الرقابة الداخلية، ثم وصف هذا النظام للتخطيط لعملية المراجعة وتحديد مصادر المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، لتوثيق الفهم ثم يلي ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعد ذلك يقوم المراجع بتحديد نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وآثارها على عملية المراجعة .[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، **"مدخل إلى التدقيق الحديث "**، دار صفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص ص 100-105.

خلاصة الفصل

المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاءة وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الإستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

لضمان نجاح المراجعة الداخلية وأداء المراجع الداخلي، يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

تمهيد:

بعدما تنتهي المؤسسات الإقتصادية أو الإنتاجية أو الهيئات الحكومية من عملياتها المحاسبية وتحليل وتقييم العمليات التي قامت بها،تخصص فترة تكون في آخر كل سنة تقوم إثرها باستخراج النتائج السنوية ومعرفة مركزها المالي،أو بصفة أخرى تضطر هذه الشركات من وقت لآخر إلى معرفة وضعها الاقتصادي،أي معرفة قيمة موجوداتها الثابتة والمتداولة ومالها من ديون وما عليها من مطالب ولما كانت دفاتر المؤسسة هي المرجع الأول للحصول على هذه المعلومات والتطورات الهامة من جراء تغير قيمة الموجودات و المطالب لهذا يجب تعديل هذه الحسابات أو تسويتها بجعل قيود المؤسسة مطابقة للواقع.

الجانب النظري الذي تم التعرض له سابقا لابد من إعطاءه بعدا آخر من خلال دراسة حالة مؤسسات اقتصادية جزائرية، حيث تم إجراء الدراسة على المركب الصناعي التجاري الحضنة ، بإعتباره من أهم المؤسسات المتواجدة على تراب ولاية المسيلة ، وتم القيام بدراسة كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ودور مصلحة مراجعة الحسابات في تقييم هذا النظام .

في هذا الفصل تم تخصيص مبحثين، حيث عرضنا في المبحث الأول لمحة تاريخية عن المؤسسة ومراحل التي يمر بها المنتج في المؤسسة وكذا الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه كيفية تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية و تقييم للدورة التجارية "مبيعات – تحصيلات".

المبحث الأول : تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة

من خلال هذا المبحث سنقوم بتقديم المؤسسة و مراحل إنتاجها بالإضافة إلى موقعها و هيكلها التنظيمي .

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة الأم(الرياض سطيف)

بموجب مرسوم تنفيذي، تحت وصاية وزير الصناعات و الطاقة سنة 1963 أسست المؤسسة الوطنية للدقيق والقمح، حيث شملت جميع القطاعات الخاصة ، و اختصت في صناعة العجائن الغذائية و الكسكسي وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية و الكسكسي**SOMPAC** انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورات لها في توزيع مختلف منتجاتها وهذه المؤسسات هي :

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.
- مؤسسة الرياض بسطيف.

و بموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/82 بتاريخ 1982/11/27، نشأت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف ثم انتقلت إلى الاستقلالية إبتداءاً من 1990/04/02، واتخذت شكل مؤسسة مساهمة برأسمال 5.000.000.000 دج حيث تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

- 8% المؤسسة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- 11% المؤسسات المالية و البنوك و شركات التأمين.
- 09% أشخاص طبيعيين.

يكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب، و إنتاج و تسويق المواد المشتقة كالسميد و الدقيق و العجائن الغذائية و الكسكسى بتشكيل مجمع الرياض من 10شركات تابعة 7 منها مختصة في تحويل القمح الصلب و اللين موزعة عبر 6ولايات (سطيف، مسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة)

ما يهم هنا هي المؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة و التي هي محل الدراسة

المطلب الثاني: تعريف بالمركب الصناعي التجاري الحضنة و مراحل إنتاجه

سيتم من خلال هذا المطلب التعريف بالمركب الصناعي التجاري الحضنة ومراحل إنتاجه.

1- تعريف المؤسسة

تم تشغيل المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة أول مرة سنة 1981 ،وفي أكتوبر سنة 1997 حولت وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل مساهمة مطاحن الحضنة (مستخلص محضر اجتماع رقم 6 لمجلس الإدارة بتاريخ 97/09/27) و مبلغ المساهمة 60.000.000 دج و قد بلغ رأسملها 1.449.460.000.00دج .

تنقسم المؤسسة إلى قسمين قسم قديم وأخر جديد، أما القسم القديم فيتكون من مسمدة و مطحنة واحدة ، حيث تم إنجازها من طرف المؤسسة السويسرية **BUHLER** و تم تشغيلها سنة 1981، أما قدرات الإنتاج فقد كانت 100طن لليوم لكل من المسمدة و المطحنة، أما القسم الجديد فيتكون من مسمدة جديدة تم إنجازها من طرف المؤسسة الإيطالية **GOLFETTO** بقدرة إنتاجية بلغت 400طن /يوم.

2- مراحل العملية الإنتاجية

ترتكز العملية الإنتاجية بهذه المؤسسة على تحويل المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين للحصول على منتجات تامة الصنع كالسميد و الفرينة بمختلف أنواعها و كذلك الحصول على بقايا الطحن المتمثلة في النخالة ويتم هذا على مستوى عدة مراحل .

2-1 مرحلة التموين الداخلي

تعتبر مرحلة انتقال المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة التسيير المخزونات إلى مخازن الورشات وتكون هذه العملية بسيطة ولا تتوقف إلا في بعض الحالات مثل (تعطل آلات الطحن، أو التخفيض من الإنتاج، أو نقص عملية التموين) و يتم نقل المواد الأولية عن طريق ناقل ألي بين الصوامع التخزين و الوحدات الإنتاجية.

2-2 مرحلة التنظيف الآلي

بعد تموين مخازن الورشات، تلي ذلك عملية التنظيف الأولي، حيث تمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة للتنظيف الأولى تقوم بتنقية القمح من الزوائد و الشوائب الكبيرة ، حيث توجد آلات خاصة لتنقية القمح مادة الحديد، و أخرى بتصفية الأحجار و الحصى، و من خلال هذه المرحلة يكون القمح قد زالت منه معظم الشوائب و الأوساخ.

2-3 مرحلة التنظيف النهائي

في هذه المرحلة تنتقل كميات القمح بواسطة مضخات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف، و تتميز هذه الأجهزة بأنها تقوم بحركات اهتزازية لحبيبات القمح و لها ميل محدد للسطح الذي فوقه كميات القمح، حيث يتم تدحرج حبيبات القمح إلى الأسفل، و تجمع في مجارى التخزين أغلبا في الشوائب المتبقية من عملية التنظيف فإنها ترسل إلى الأعلى إلى سلة الأوساخ.

2-4 مرحلة إضافة المياه

هنا يقوم مسؤول الإنتاج بإضافة كميات من الماء حتى تصبح درجة الرطوبة ما بين 15% و 15، 8 %، هذه الدرجة محددة وفقاً لمعايير تقنية و ذلك أجل تسهيل عملية الطحن فيما بعد

و كذلك لمساعدة فصل الغلاف الخارجي ، و هناك أجهزة خاصة تقوم بتحديد كميات الماء المضافة و أخرى لمراقبة درجات الرطوبة.

2-5 فترة الانتظار التقني

من أجل امتصاص القمح لكميات الماء المضاف فإنه يتطلب وقتاً للقيام بذلك بالإضافة إلى رفع درجات الرطوبة إلى المستوى المرغوب، و تختلف فترة الانتظار حسب نوعية القمح، حيث أن متوسط الانتظار للقمح الصلب هو 4 ساعات بينما القمح اللين يصل حتى 8 ساعات، و كذلك حسب درجة الرطوبة الأولية في المادة التي تتراوح بين 7 %إلى 10%.

2-6 عملية الطحن

في هذه المرحلة تقوم آلات الطحن بكسر حبيبات القمح وفقاً لمتطلبات التقنية الموضوعة من طرف مصلحة الإنتاج ، و ذلك من اجل الحفاظ على خصوصية حبة القمح و كذلك لفصل الغلاف الخارجي عن اللب.

2-7 عملية الغربلة

تلي كل عملية طحن مباشرة عملية غربلة ، حيث تمر جزيئات القمح المكسورة على غربال مصنف تقنياً حسب درجات انفتاح و انغلاق المسامات، تنتج عن هذه العملية إما جزيئات خشنة ترجع لعملية الطحن مجدداً و إما مادة جاهزة قابلة للتصنيف، و تشكل عمليتي الطحن و الغربلة حلقة مغلقة أي لا تتوقف عملية الطحن حتى يتم تصنيف الجزيئات إلى مادة جاهزة.

2-8 مرحلة تجميع الأصناف و تخزينها

ينتج عن عملية الغربلة تصنيف الجزيئات، و يعبر كل صنف على نوع من المنتوج و يسلك كل صنف مجرى معين ينتهي به المطاف إلى صوامع التخزين للمواد الجاهزة.

2-9مرحلة التوضيب و التخزين

بعد عملية التخزين في صوامع الورشات للمادة الجاهزة تأتي عملية التوضيب، حيث يقوم العامل بتحضير الأكياس، مجرد وضع الكيس على فتحة قنوات التفريغ، والضغط على زر تتم عملية التفريغ تلقائيا مع الوزن المحدد.

بعد ذلك يتم إخراج المنتوج من الورشات إلى مساحات التخزين بناقلات خاصة يصبح المنتوج جاهزا للتسويق.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة و موقعه

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى الهيكل التنظيمي وموقع مركب الحضنة

1- الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة

1-1المديرية العامة:يشرف على تسيرها مدير وحدة له عدة مهام أهمها:

- التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة.

- التنسيق بين الوحدة و مثيلاتها من نفس القطاع.
- التنسيق بين الوحدة و المؤسسة الأم.

تستعين المديرية العامة بعدة مصالح تتمثل فيما يلي:

- الأمانة العامة، تابعة للمدير العام و تقوم بتسجيل البريد الصادر و الوارد و طبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.
- مكتب مساعد الأمن و الرقابة، و مهمته حماية المؤسسة داخليا و كذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، الرقة، و حركة مختلفة و وسائل النقل في الوحدة.
- المستشار القانوني، يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني و هو مكلف بالمنازعات التي تدخل فيها سواء كانت بسبب المؤسسة و زبائنها أو مورديها أو داخل المؤسسة.
- المحتسب(المراجع الداخلي)، ويقوم بمساعدة المدير العام بمراجعة الحسابات.
- مساعد مكلف بالنوعية، مكلف بمراقبة الإنتاج وفقا للمعايير المحددة سواء كانت تخص الكمية، التغليف أو الجودة.

تشرف المديرية العامة على كل من مديرية الاستغلال و مديرية الإدارة و المالية:

2-1 مديرية الاستغلال

تتمثل مهمة مدير الاستغلال تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال، و تنقسم إلى خمسة مصالح.

1-2-1 مصلحة التموين،هذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بعملية الاستغلال و تنقسم إلى نوعين هما:

فرع التغيير و شراء الحبوب و مهمته شراء الحبوب و تعبير النوعية، وفرع المشتريات، وهذا الفرع الخاص بتسجيل كل عمليات شراء.

2-2-1 مصلحة الصيانة، مهمتها إصلاح التعطلات الخاصة بآلات الإنتاج، و تشغيل هذه الأجهزة 24 سا/24سا

3-2-1 مصلحة الإنتاج، مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة، أي من بدء دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مرورا بكل دورات العملية الإنتاجية، و تهتم برسم و تنظيم مخطط الإنتاج و عمليات تنفيذه في الورشات الإنتاج، و العمل في احترام كل مراحل الإنتاج و طرق تنفيذها

4-2-1 مصلحة تسيير المخزونات، تتمثل بتخزين المواد الأولية والمنتجات دورها الرئيسي هو تسجيل حركة التخزين والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في: فرع استقبال وتخزين الحبوب فرع تسيير مخزونات الأكياس و فرع تسيير قطع الغيار و التجهيزات.

1-2-5 مصلحة التسويق، بعد خروج المنتوج من الدورة الإنتاجية تقوم هذه المصلحة ببيع و تصريف المنتوج و تنقسم إلى فرعين هما:فرع التوزيع و فرع المبيعات.

1-3 مديرية الإدارة و المالية

تتمثل مهمة مديرية الإدارة و المالية في إدارة المصالح المالية و التنسيق بينهما.

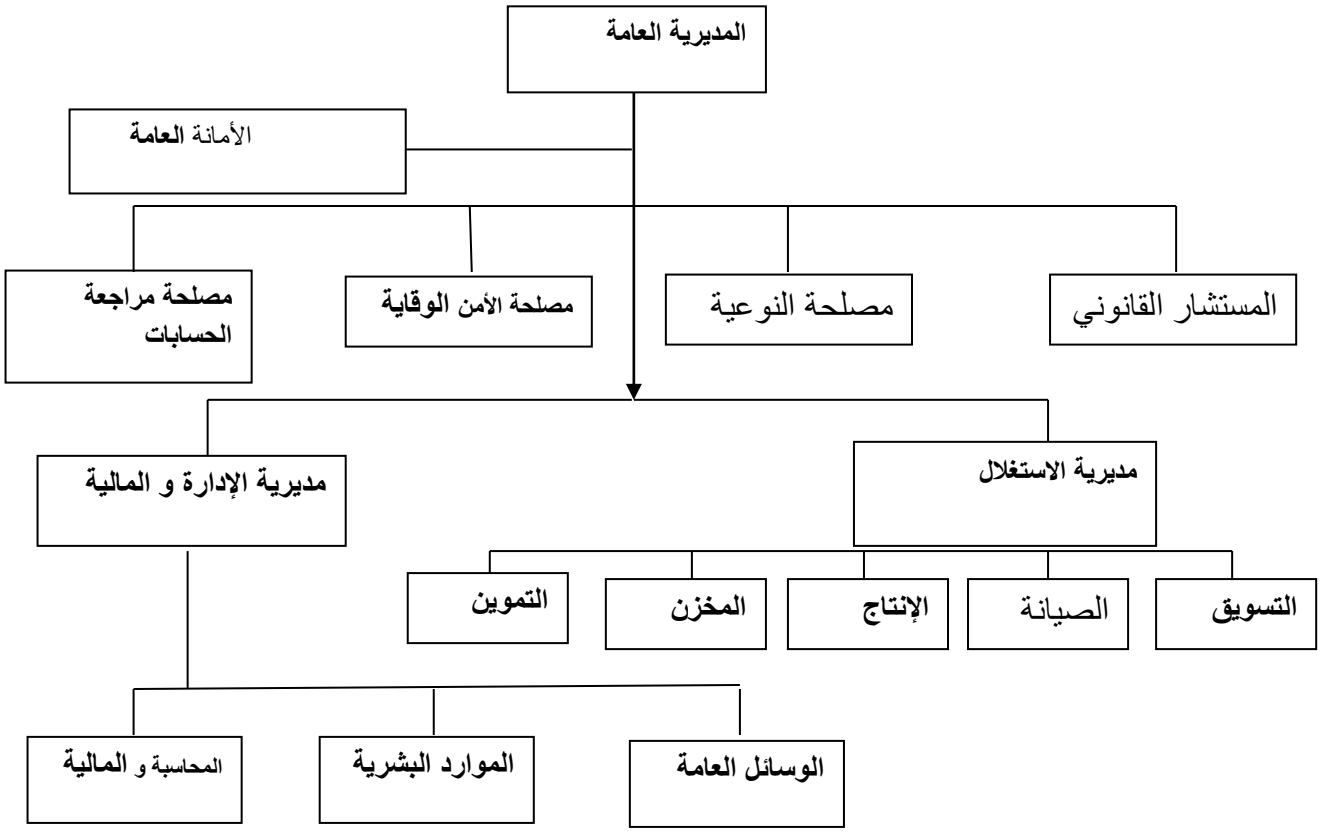
1-3-1 مصلحة المحاسبة و المالية، وتعتبر من أهم المصالح حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى و يقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، و تتفرع هذه المصلحة إلى فرع المالية و الصندوق ، فرع المحاسبة العامة والمحاسبة والمبيعات.

1-3-2 مصلحة الموارد البشرية،لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال، و تتفرع هذه المصلحة إلى ثلاث فروع و هي فرع تسير المستخدمين، فرع الأجور وفرع الخدمات الاجتماعية.

1-3-3 مصلحة الوسائل العامة، تشرف على جميع التجهيزات و الوسائل العامة داخل المؤسسة

يمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمؤسسة في المخطط الآتي:

الشكل رقم(01) الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة -المسيلة-



المصدر : وثائق مقدمة من طرف مديرية الإدارة و المالية

2-1موقع الوحدة

تقع رياض الحضنة على طريق الوطني المؤدي من مدينة المسيلة إلى مدينة برج بوعريريج على أطراف المدينة، يحدها غربا الطريق الوطني، و شرقا مساحات زراعية، أما شمالا هي بمحاذاة مجمع سكني حيث يسكن الكثير من عمال المؤسسة، و جنوبا فتحدها مساحة خالية و ما يمكن الإشارة إليه أن الوحدة تبعد حوالي 3كلم عن مصدر التوريد للديوان الجهوي للحبوب و مشتقاتها بالمسيلة المتموقع في المنطقة الصناعية جنوب الولاية وهو الممول الرئيسي و الوحيد في المنطقة.

2-2موقع قنوات التوزيع:

قنوات التوزيع المستغلة من طرف الوحدة التابعة لمطاحن الحضنة في مجالها هي عبارة عن بنايات مستأجرة، ماعدا واحدة و هي نقطة البيع رقم 32 المتموقعة في الوسط الولاية و مساحتها تقدر بحوالي 40مترا مربعا، و ما يمكن الإشارة له أن جميع نقاط البيع الخاصة بالوحدة تقع في وسط المدن كما يلي:

- **نقطة بيع المعاضيد**، مساحتها 40 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم2006/12.
- **نقطة بيع الديس**، مساحتها 40 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم:2005/1568.
- **نقطة بيع اشبيليا**، مساحتها 58 متر مربع، مستأجرة بموجب العقد رقم:2005/3710.
- **نقطة بيع أولاد عدي**، مساحتها 32 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم:2005/1738.
- **نقطة بيع عين الخضراء**، مساحتها 54 متر مربع مستأجرة بموجب العقد رقم:2005/1840.
- **نقطة بيع برهوم**، مساحتها 40 متر مربع مستأجرة بموجب العقد لبدي بمبلغ 4500 دج شهريا.
- بالإضافة نقاط البيع المتواجدة في كل من سيدي عامر ، مجدل ، حي 1000 مسكن بمدينة المسيلة ، العلمة ، ونقطتين للبيع في الجزائر العاصمة .

المبحث الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية دورة " مبيعات – تحصيلات"

تعتبر المراجعة الداخلية أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة ، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا، لابد أن تتوفر على الوسائل وإجراءات رقابية ، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح ، أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته.

على هذا سيتم التطرق إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول وفي المطلب الثاني تقييم نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية.

المطلب الأول: تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الدائرة التجارية دورة "مبيعات– تحصيلات"

تتمثل الأدوات المستعملة لوصف الإجراءات المطبقة من طرف الدائرة التجارية ودائرة المالية والمحاسبة في العناصر الموالية.

1- وصف كتابي لسير العمليات

الوصف الكتابي لمخطط سير العمليات: ويتم إعداد هذه المخططات انطلاقا من إجراء مقابلات مع المسؤولين الذين لهم علاقة بالدورة من أجل الحصول على وصف للإجراءات المتبعة من طرفهم ومحاولة فهمها عن طريق مساءلتهم وتسجيل الإجابات المعطاة من طرفهم ، وانطلاقا من هذه الإجابات تم تمثيل هذه الإجراءات في شكل مخططات لسير العمليات .

يجب التأكد بأن المديرية التجارية (التسويق)لا تتولى مهمة إبرام العقود لوحدها بل هذه المهمة تتكفل بها لجنة مختلفة ويصادق عليها من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، وهذه المديرية تهتم خاصة بتنفيذ بنود العقد المبرم من طرف المؤسسة مع الزبون، أي توزيع المنتج للزبون وفوترته .

كما يجب الاشارة الى أن المديرية لا تتحكم في إبرام العقود لوحدها بصفة مطلقة ولكن لها دور كبير في المفاوضات التي تتم مع الزبائن .

فعند دراسة العمليات التي تقوم بها هذه المديرية يمكن أن نستخرج عمليات رئيسية و المتمثلة في:إعداد برنامج الطلبيات، برمجة عملية الشحن، عملية الفوترة، عملية التحصيل وعملية الموازنة ومراقبة التسيير

1-1 إعداد برنامج الطلبيات

يتم إعداد برنامج إعداد الطلبيات من طرف المصلحة التجارية التابعة للمؤسسة وذلك باستقبال إحتياجات الزبائن،تشرف وتصادق عليه لجنة مختصة.

ففي البداية تتحصل المديرية التجارية على مخطط الإنتاج الشهري وعلى أساس هذا المخطط تقوم بإعداد الطلبيات التي إستقبلها من الزبائن ،والهدف من هذه العملية هو إعداد برنامج الإنتاج الذي يكون على أساس حجم الطلبيات المقدمة من طرف الزبائن وتعديله إن استوجب الأمر ذلك .

قبل الموافقة على ملف الزبون يجب دراسته من كل الجوانب مثلا كأن يكون الزبون في لائحة الزبائن المرفوضين في المجمع الذي تتبع له هذه المؤسسة أو لديه ديون سابقة مع المؤسسة ، وبعد التأكد من أن ملف الزبون كامل وغير ناقص ويراعي الشروط التي وضعتها المؤسسة يتم الموافقة عليه ثم يتم إعداد ورقة إثبات بأنه زبون متعامل مع المؤسسة .

تحديد السعر يكون من طرف المجمع الذي تتبع له المؤسسة الذي هو السعر المحدد من طرف الدولة ويعتبر أدنى سعر في السوق.

1-2 برمجة عملية الشحن

تكون بعد تقديم وصل الرفع المسلم من مصلحة البيع من أجل الشحن، ويعني بعملية الشحن بأنها تحميل معدات النقل للمنتجات المباعة في المخازن من أجل السماح لها بالخروج وهذا بعد أن يقوم الزبون بتسليم وصل الرفع والاستلام من مصلحة البيع ويكون هذا بعد القيام بالإجراءات السابقة الذكر.

كما أن عملية تسليم الطلبية تكون على مراحل فالمؤسسة تأخذ بعين الاعتبار قدرتها الانتاجية مقارنة مع الطلبيات المتعددة والمختلفة فهي تحاول أن توفق وترضي زبائنها من خلال توفير احتياجات الجميع مع الأخذ بعين الاعتبار الزبائن الأوفياء، والمؤسسات التي تتعامل مع هيئات ومؤسسات حكومية مثلا: المخابز التي تنتج الخبز للجامعات والثكنات العسكرية، بالإضافة إلى العمر الإنتاجي لمادة السميد.

وعملية الشحن يتم برمجتها بخدود يوم عن طريق مصلحة المخازن بالتنسيق مع مصلحة البيع والذي يتوافق مع برنامج الطلبيات والانتاج المعد مسبقا.

يوقع وصل الشحن من طرف أمين المخزن وبعدها يسلم إلى الزبون وصل للاستلام لكي يوقع عليه (الإمضاء زائد البصمة)، وكذلك يسلم له وصل الخروج من أجل استعماله عند مدخل المؤسسة للسماح بالمرور بعد التفتيش والتحقق من صحة المعلومات المدونة في الوصل.

1-3 عملية الفوترة

تقوم الدائرة التجارية بإعداد الفاتورة بعد حضور الزبون أو ممثل عنه لتسلم الطلبية بعد القيام بكافة الإجراءات اللازمة لتفادي أي خطأ، ويتم إعداد أربع نسخ، وكل نسخة يميزها لون معين، حيث تسلم الفاتورة الأصلية للزبون ويكون لونها أبيض، أما باقي النسخ فترسل واحدة لدائرة المالية والمحاسبة، وأخرى لوحدة الوقاية والأمن، وتحتفظ الدائرة التجارية بنسخة لديها في ملف الزبون، لإستعمالها للإثبات عند الحاجة لذلك.

1-4 عملية التحصيل

توجد ثلاثة طرق لعملية التحصيل حسب الزبون الذي تتعامل معه المؤسسة وهي كما يلي:

- حالة المستهلكين الأفراد، عندما يتقدم المستهلك العادي لنقاط البيع التابعة للمؤسسة فإنه يقوم بالتسديد نقدا وعملية التسليم لا تحتاج إلى أي إجراءات إدارية وبالتالي المعاملة تكون بين مشتري وبائع عادي.
- الزبائن أصحاب الطلبيات، في هذه الحالة يتقدم الزبائن للمؤسسة بالملف مرفقين بوصل تحويل للأموال المقدم من طرف " بنك الفلاحة والتنمية الريفية"، حيث يحول الزبون من حسابه إلى حساب البنك مبلغا بقيمة الطلبية المقدمة وهذا وفقا لشروط المؤسسة بوجوب الدفع المسبق قبل تحقيق الطلبية، ويكون التسليم على أقساط، ولهذا يتم إعداد بطاقة متابعة للزبون، حيث يسجل فيها كل عمليات البيع التي تمت بين الزبون والمؤسسة ويتوقف التسجيل بإنتهاء المبلغ المحول من طرف الزبون إلى حساب المؤسسة وفي حالة رغبة الزبون مواصلة التعامل مع المؤسسة يقوم بضخ الأموال لحسابها من أجل تلبية الطلبيات أخرى .
- المؤسسات التي تتعامل مع هيئات ومؤسسات الحكومية، فالمؤسسات التي تتعامل مع هيئات حكومية تخدم قطاعا حساسا وإستراتيجيا ولهذا وضعت المؤسسة على عاتقها التعامل مع هذه المؤسسات بالبيع على الحساب شرط أن تقدم هذه المؤسسات، وثائق اثباتية تثبت صحة معاملاتها مع هذه الهيئات الحكومية وتقوم المؤسسة بتحصيل ديونها مباشرة فور تحويل الأموال إلى هذه المؤسسات، وبالتالي هناك نوع من التعامل على أساس الثقة بين مؤسسة مطاحن الحضنة وهذه المؤسسات ، هذه الثقة نابعة من أن المؤسسة متأكدة من التغطية التي تحصل عليها هذه المؤسسات من الهيئات الحكومية .

1-5 عملية الموازنة ومراقبة التسيير

تقوم دائرة الموازنة ومراقبة التسيير بعد استلام استحقاقات البيع وفواتير البيع من الدائرة التجارية تقوم بالتأكد من عناصر الفواتير وتصحيحها إن تطلب الأمر ذلك ، كما تعمل على إعداد الحالة الشهرية للمبيعات .

2- إعداد خريطة التدفق الخاصة بالدورة

خريطة التدفق تعد انطلاقا من الوصف الكتابي للإجراءات ومخطط سير العمليات ، تم تسجيل العمليات المتتالية ومن طرف مختلف المديريات والدوائر والمصالح الخاصة بتسيير الفاتورة

باعتبارها الوثيقة الأساسية لتقييم الدورة "مبيعات–تحصيلات" ونظرا لبساطتها تم الاعتماد عليها بشكل كبير.

انطلاقا من البحث الكتابي لسير العمليات الخاصة بإجراءات التعامل مع الزبائن وذلك بواسطة استقبال الطلبيات فوترتها في حالة حدوث البيع التي يتم معالجتها من طرف مختلف الدوائر والمصالح نظرا لأهميتها في تقييم الدورة " مبيعات، تحصيلات " .

لقد تم إعداد خريطة التدفق العمومية أي وصف كتابي من اليمين والوصف البياني من يسار الجدول رقم (2).

الجدول رقم (02): خريطة التدفق خاصة بالدورة " مبيعات – تحصيلات".

الوصف الكتابي	الوصف البياني
لجنة دراسة الطلبيات - دراسة الطلبيات واتخاذ القرار.	اتخاذ القرار إما : - القبول - الرفض
دائرة التسير الإداري : - استقبال الطلبيات الصادرة عن الزبائن العاديين - مراقبة ملفات الزبائن - إعداد الفاتورة الشكلية تتضمن الأسعار المعلنة - انتظار الرد من الزبون بالقبول أو الرفض	- طلبيات نقاط البيع - طلبيات الزبائن العاديين - طلبيات المؤسسات التي تتعامل مع الهيئات الحكومية
مصلحة البيع: - استقبال الرد بالقبول من الزبون بالأسعار المعلنة - إصدار الأمر بموجب الطلبيات	- الرد بالقبول /الرفض - برمجة الطلبيات المقبولة
مصلحة تسير المخازن: - تحديد الزبون لتاريخ رفع الطلبية - إعداد برنامج الرفع	- إستقبال الطلبيات المقبولة - برمجة الطلبيات

- تحضير الطلبية - تسليم الطلبية للزبون مع إمضاء وصل الإستلام	- إعداد الطلبيات - تسليم الطلبيات للزبائن
إطار الفاتورة: - الحصول على وثائق رفع الطلبية - القيام بمراقبة برنامج الرفع - إعداد الفاتورة (أربع نسخ) - إدخال عناصر الفاتورة بالحاسوب (الفوترة تكون آلية) - رقم الفاتورة يعطي من طرف النظام الآلي (الحاسوب) - تسجيل آلي في حساب الزبائن توزيع الفاتورة : - نسخة لدائرة التسيير التجاري - نسخة لدارة المالية والمحاسبة - نسخة لوحدة الأمن والوقاية - نسخة للزبون	- وصل الاستلام - الحصول على وثائق الزبون الخاصة بالطلبية - إعداد الفاتورة الخاصة بالمبيعات - إدخال عناصر الفاتورة وترقيمها آليا - دائرة التسيير التجاري - دائرة المالية والمحاسبة - الزبون - وحدة الأمن والوقاية
إصدار الإذن بالخروج للمبيعات:	- إصدار الإذن بالخروج بالمبيعات للزبون
مصلحة التحصيل: - الحصول على نسخة من فاتورة الزبائن - الحصول على وصولات استلام - إعداد برنامج استحقاقات الدفع مع تطبيق شروط الدفع حسب العقد المبرم - الحصول من بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR على إشعار الدفع مع تحديد القيمة والتاريخ - مراقبة الاستحقاقات بالدفع. - إعداد بطاقة متابعة للزبون	- فاتورة الزبائن . - وصلات الاستلام. - إشعار بالتحصيل من البنك(BADR). - تسجيل إستحقاقات بالدفع.

دائرة المالية والمحاسبة: - الحصول على نسخة من فاتورة الزبائن . - التحقق من توافق عناصر الفاتورة مع وصولات الاستلام. - حالة الحقوق من حساب الزبائن. - تحليل حساب الزبائن .	- فواتير الزبائن . - مقارنة الفاتورة مع وصل الاستلام. - تحليل حالة الزبائن
دائرة الموازنة ومراقبة التسيير :تتحصل على - إستحقاقات المبيعات . - نسخة من وصولات الاستلام الممضية من طرف الزبائن . - نسخة من فواتيير الزبائن. - التحقق من عناصر الفواتير . - مقاربة المبيعات مع برامج الرفع . - إعداد الحالة الشهرية للمبيعات . - إعداد الحالة الشهرية للمقبوضات . - إعداد الحالة الشهرية للمالية. - إعداد تقارير شهرية حول الوضعية المالية للمؤسسة. - إعداد لوحة القيادة المالية.	- وصل الاستلام . - فواتير الزبائن. - مقارنة المبيعات ببرنامج الدفع . - الحالة الشهرية للمبيعات. - الحالة الشهرية للمقبوضات. - إعداد ومراقبة الحالة الشهرية لمالية المؤسسة . - تقارير شهرية حول الوضعية المالية. - لوحة القيادة المالية.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مصادر المؤسسة.

3- قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة (مبيعات – تحصيلات)

بالإضافة إلى عملية الوصف الكتابي للإجراءات وخريطة التدفق المنجزة ، قمنا بملأ قائمة استقصاء والتي تكون بطرح استفسار والإجابة عليه من طرف المسؤولين "بنعم" أو "لا" ويتضمن ملاحظة الباحث حول الإجابة عن الإجراء، وفي مايلي قائمة الإستقصاء.

الجدول(3): قائمة الإستقصاء الخاصة بالدورة " مبيعات – تحصيلات".

تحديد نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	ملاحظة
– هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع؟	×		– يوجد الزبائن المتعاقدين والزبائن العاديين بدون عقود مبدئية .
– هل العقود تتم بواسطة لجنة أو مصلحة معينة ؟	×		– العقد بدون محضر اللجنة لا يمكن تمريره .
– هل يتم إعداد قبل عملية البيع تقرير حول النشاط ؟	×		– وثائق التسليم والإذن بالخروج يتم إظهارها عند الخروج لدى وحدة الأمن والوقاية .
– هل الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا؟	×		– تكون مرقمة ومختلفة الألوان وتعمل عنها كنسخ (برنامج الحاسوب هو من يرقم).
– هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق التنفيذية ؟	×		– بدونها لا معنى للتعليمة .
– هل الوثائق التنفيذية يصادق عليها ؟	×		
– هل هناك تحمل للمسؤولية؟	×		– المصلحة التجارية.
– هل يوجد إمكانية لحضور ممثل عن الزبون ؟	×		– الإمضاء والبصمة على وصل الاستلام (إجراء إحتياطي).
– هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من وجود الفاتورات لكل الوثائق التنفيذية ؟	×		– مقارنة الفاتورة مع برنامج الشحن ووثائق الشحن والتسليم.
– هل يتم التحقق من عناصر الفواتير مع عناصر العقد ؟	×		– ملف المتابعة.

– هل يكون العقد محدد بسقف التموين ؟		×	– لكن هناك طاقة إنتاجية محدودة.
– هل يتم التأكد من الصحة الحسابية للفاتورة ؟ – هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول ؟	× ×		– التحقق يكون من طرف مصلحة المخزونات.
–هل يمكن التفريق بين الفواتير الأصلية والفواتير طبق الأصل ؟	×		– بالألوان الفاتورة الأصلية تكون بيضاء.
– هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل الفواتير تم تسجيلها ؟	×		– بواسطة جهاز الحاسوب (التسجيل يكون رقميا).
– هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل المجاميع المحاسبية في الفواتير مضبوطة ؟	×		– المسؤولية تتحملها الدائرة التجارية (مراقبة يومية).
– هل هناك حساب مفصل لكل زبون ؟	×		– التسديد مسبق وتوجد بطاقة متابعة.
– حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل.	×		– من أجل الشفافية.
– هل يتم إصدار موازنة لحساب الزبائن بصفة دورية ؟	×		عملية المراجعة شاملة ودورية.
– مجموع موازنة الزبائن هل يتم مقاربته مع دفتر الأستاذ كل شهر؟	×		
–هل يتم فحص هذه الموازنة من طرف شخص مؤهل ؟	×		– كل الجهاز يراقب هذه العملية.
– هل يتم تذكير الزبائن في حالة التأخر		×	– الدفع مسبق أو وجود عقد.

في الدفع ؟			
– هل توجد سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل مؤونات لتحويل الحقوق المشكوك فيها وصعبة التحصيل إلي ديون معدومة؟	×		– المعالجة سنوية ، معيار شهري أي كل تأخر بشهرين تكون 20% في نهاية العام 100%.
– هل يتم مقارنة المخطط مع المنجز(المبيعات) ؟	×		– مخطط للميزانية السنوية (لوحة قيادة).
– هل يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية ؟		×	– ليس دائما.
– هل توجد رزنامة محددة لإعداد وإرسال الفواتير في آجال معقولة ؟		×	– لا توجد رزمانة.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على الإجابات المقدمة من طرف المراجع الداخلي.

مع العلم أن الإجابات "بنعم" تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية بينما الإجابات "بلا" فتمثل نقاط ضعف ، طبعا هذه الملاحظة بعد التأكد منها.

الجدول(4):نتائج التقييم النهائي للدورة " مبيعات – تحصيلات".

الملاحظة المسجلة من الإجراء	الإجابة حول مدى التقيد بأسس الرقابة الداخلية
أعوان وموظفو المديرية التجارية هل يتدخلون في كل الأعمال التسيرية	نعم يتدخل موظفو المديرية التجارية في أعمال التسيير.
هل يوجد تنسيق بين المديرية التجارية ومديرية المحاسبة والمالية؟	نعم يوجد تنسيق.
هل يوجد فصل بين وظيفة التسويق والوظيفة التجارية؟	لا يوجد.

سعر البيع هل يتم تحديده من طرف المديرية التجارية أم جهة أخرى	سعر البيع يحدد من طرف المديرية العامة للمجمع .
إذا كان من جهة أخرى كيف يكون شكل التعليمة ؟	كتابيا
كيف يتم ترتيب الزبائن ؟	الزبون الوفي ، الزبون العادي.
هل يتم مراقبة ملفات الزبائن ؟	نعم
هل يتم توريد الزبائن وفق طلبات سابقة ؟	ليس دوما.
مسار المعلومات داخل المديرية حول العمليات هل هو واضح أم غامض ؟	واضح
من هي الجهة المختصة بالفوترة ؟	المديرية التجارية.
كيف تعالجون حقوق المؤسسة على الزبائن ؟	المتابعة
ماهي طبيعة الشيكات المقبولة لضمان أو وسيلة التسديد ؟	التسديد لا يكون بشيك بنكي بل بالتحويل مباشرة إلي حساب المؤسسة في بنك " BADR".
ماهى طبيعة المفاتيح المستخدمة في تسجيل الزبائن ؟	ليس ضروريا
طبيعة الوثائق المسلمة للزبائن من أجل التسديد .	وصل التحويل
هل تأخذ بعين الاعتبار المدة التي يمنحها الموردون للمؤسسة ؟	نعم
كيف تعالج الديون صعبة التحصيل ؟	المتابعة أو التحويل إلى مكتب الشؤون القانونية.

المصدر:تم إعداد الجدول بناء على الإجابات المستخلصة من المراجع الداخلي.

المطلب الثاني: تقييم الدورة" مبيعات– تحصيلات"

لقد تناول المطلب السابق وصفا مفصلا للدورة محل الدراسة"مبيعات – تحصيلات" باستعمال الأدوات التي تم التطرق إليها في الجانب النظري وهي الوصف الكتابي لسير العمليات وتمثل خرائط التدفق و القوائم الاستقصائية وسنقوم من خلال هذا المطلب بتقييم نفس الدورة " مبيعات – تحصيلات" انطلاقا من الوصف السابق.

لهذا سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تقييم الدورة.

1- تقييم الدورة " مبيعات – تحصيلات"

من أجل نجاح تقييم الإجراءات المعمول بها، تم افتراض وجود حالات سهو و التي تمت معالجتها، بحيث أن هذه المعالجة هي التي تظهر إمكانية حدوث هذه الأخيرة أم لا.

1-1 كمالة التسجيلات

- سهو في تسجيل خروج الطلبات من المخازن، حدوث مثل هذا النوع من السهو لا يمكن نظريا خاصة أن عملية خروج و تسليم الطلبيات تكون على أساس برنامج الخروج والمعد من طرف مصلحة البيع للدائرة التجارية، حيث إن مصلحة المحاسبة والمالية تقوم بالمقارنة ما بين ما تم تسجيله من طرف المصالح الأخرى وبرنامج الخروج المعد، بالإضافة إلى أن التسجيل يكون آليا عن طريق برامج الحاسوب.
- سهو في تسجيل فاتورة البيع، حدوث سهو في تسجيل فاتورة البيع مستحيل الحدوث نظريا لأن قسم الأمن و الوقاية التابع للمؤسسة يقوم بمراقبة كل عمليات الخروج والتأكد من صحة الفاتورة المسلمة وكذا ومقارنته مع المسجل آليا في برامج الحاسوب.
- سهو في تسجيل وصل الاستلام، إعداد وصل الاستلام يتم من طرف الدائرة التجارية التابعة للمؤسسة بطريقة آلية ، والزبون عند إستلامه للطلبية عليه إستظهار وصل الاستلام، وعند خروجه من المؤسسة يقوم قسم الأمن والوقاية بمراقبة صحة البيانات الموجودة فيه مع الموجود في البرنامج الحاسوبي واتخاذ الإجراء المناسب لكل حالة.
- خروج الطلبيات دون فوترتها، الفاتورة عنصر أساسي في عملية البيع و التسليم لذلك لا يمكن أن يتم إخراج الطلبية دون وجود وثيقة إثباتية كالفاتورة تثبت عملية البيع التي تمت بين المؤسسة و الزبون.

- عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات الخاصة بالتحصيلات في حساب العملاء(الزبائن)، عملية الدفع التي يقوم بها الزبون تتم عن طريق البنك، وبالتالي تظهر في الكشف التقاربي الذي يقوم به المراقب(المراجع) بصفة دورية بعد وصول كشوفات البنك الشهرية مع دائرة المالية و المحاسبة، وبالتالي حتى في حالة عدم التسجيل فيمكن أن يظهر المشكل انطلاقا من الكشف وبالتالي تسويته بعد القيام بالمقاربة البنكية.
- إهمال الديون صعبة التحصيل، إهمال الديون شيء غير وارد نظريا، لأن التسديد يكون مسبقا في حساب المؤسسة في البنك للزبائن العاديين أو الشيك مع المؤسسات العمومية، إلا أنه في حالة وجود ديون صعبة التحصيل تحول إلى المستشار القانوني للمتابعة و الفصل فيها في أقرب الآجال الممكنة.

1-2 حقيقة التسجيلات

- تسجيل عملية بيع غير منفذة، تسجيل عملية بيع غير منفذة لا يمكن لها أن تحدث نظرا لتعدد الإجراءات المتعلقة بعملية البيع فعملية البيع، أو تسجيلها يبدأ من إعداد الطلبات إلى برنامج الخروج للطلبات، ولا يتم تنفيذها إلا بوجود إثباتات لهذه العملية.
- عدم اكتشاف خطأ موجود بالفواتير، مراقبة عناصر الفاتورة يتم أولا من طرف دائرة المالية و المحاسبة و مقارنتها بوثائق الخروج ، بالإضافة إلى أن الفوترة تكون آلية و هذا ما يجعل من المستحيل حدوث أي خطأ في عملية الفوترة .
- عدم اكتشاف خطأ في التسجيل المحاسبي، هذه الحالة من الأخطاء غير ممكن لا الحدوث أو المرور، نظرا لكون المعلومات المحاسبية تقارن مع حالة البيع من طرف دائرة المالية والمحاسبة.
- التسجيل لعملية خزينة غير منفذة، مثل هذه الحالات لا يمكن لها أن تحدث نظرا لقيام مصلحة المالية و المحاسبة بمقاربة بنكية بين الكشف المرسل من طرف البنك و السجلات المحاسبية، وهذه المقاربة تنفذ شهريا (دوريا) دون انقطاع.

1-3إستقلالية الدورات المالية

- الربط الخاطئ لإيرادات السنوات السابقة، مقاربة الفواتير المسجلة محاسبيا تقوم به مصلحة مراقبة التسيير، الشيء الذي يجعل حدوث مثل هذا الخطأ شبه مستحيل"تقارب الفواتير مع الموازنة الشهرية للخروج" وهكذا يتم التأكد من أن كل فواتير السنة سجلت في السنة الموافقة لها.

- غياب و نقص في المؤونات نهاية السنة المالية لعدم وجود أو كمالة الوثائق، لا يمكن أن يكون نقص في المؤونات راجع لعدم وجود الوثائق الإثباتية نظرا لما تتركه عملية البيع من وثائق الخروج و فاتورة البيع، كما أن التسديد يكون مسبقا في حساب المؤسسة في البنك.

2- الملاحظات المسجلة والتحسينات المقترحة

عملية المراجعة والتقييم للدورة "مبيعات- تحصيلات"، سمحت بتسجيل مجموعة من النقائص في الإجراءات وكذلك فوارق في تطبيقها.

كما يجب التأكيد على أن هذه النقائص في الرقابة الداخلية، ليست لها تأثير على المعلومات الموجودة المعبرة عن الحالة المالية للمؤسسة.

أهم هذه الملاحظات المسجلة والتي أرفقناها بمجموعة من الاقتراحات التحسينية في المصلحة التجارية، إن الأعوان والموظفين العاملين بهذه المصلحة يتدخلون ويلعبون دورا كبيرا في عملية التسيير، هذا ما أدى ظهور نوع من التعدد في مهام الموظفين والأعوان، هذا يؤدي إلى مشاكل في تحديد المسؤوليات، أو حتى استحالة اكتشاف فوارق في التسيير .

فالاقتراح يتمثل في تطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام، من أجل التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء وتحديد المسؤوليات على كل المستويات.

غياب وصف كتابي مفصل لمهام وأعمال الأعوان والموظفين بالمصلحة التجارية، فأعمال رئيس المصلحة وإطار الفوترة هما الوحيدتين التي تم وصفهما وتحديدهما.

من أجل تفادي كل خلط في المسؤوليات للأعوان والموظفين لابد من وضع تحت الطلب كل عون وموظف وصف كامل ودقيق للأعمال والمسؤوليات.

يجب التزام الزبائن بتقديم كل المعلومات الخاصة بهم، وهذا من أجل تفادي تعرض المؤسسة لعقوبات عدم التصريح الصحيح لمصالح الضرائب، ومنه تدنية التكاليف .

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة

سيتم في هذا المطلب تناول أهم الجوانب الخاصة بالمراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة من خلال المقابلة مع المراجع الداخلي، نجد أن المؤسسة تعتمد على مراجع داخلي واحد، حيث يقوم بعملية المراقبة الداخلية على كل المصالح والمديريات بصفة دورية، وهذا من خلال تطبيق البرنامج

السنوي لمهمة المراجعة، وتنتهي كل مهمة بكتابة تقرير يحتوي على التوصيات، ويوجه هذا التقرير إلى الرئيس والمدير العام للإطلاع على نتائج الفحص واتخاذ القرارات اللازمة.

1- خطوات عمل المراجع الداخلي

يعتمد المراجع الداخلي على الخطوات الموالية في عملية المراجعة داخل مؤسسة مطاحن الحضنة والمتمثلة في العناصر الموالية.

1-1 الخطوة الأولى: إعداد البرنامج

في بداية السنة المالية يعد مجلس إدارة المؤسسة برنامج سنوي للمراجع الداخلي من أجل فرض الرقابة لتحقيق الأهداف المرجوة، ويرسل هذا البرنامج إلى المؤسسة الأم من أجل المصادقة عليه، كما يمكن للمؤسسة الأم أن تضع بعض التعديلات عليه، حيث يشمل هذا البرنامج المصالح المراد مراجعتها وكذا نقاط المراقبة (نقاط التدخل)، بالإضافة إلى الفترة التي تتم فيها المراجعة، كما توجد هناك بعض أعمال المراجعة الاستثنائية خارج البرنامج وهذا إذا تطلب الأمر ذلك حيث يقوم المراجع الداخلي بالتنفيذ مباشرة .

1-2 الخطوة الثانية: بداية تنفيذ المهمة

هذه الخطوة في يقوم المراجع الداخلي بإرسال إشعار إلى رئيس المصلحة المراد مراجعتها وذلك يكون قبل مدة زمنية من بداية المهمة، حيث يتضمن الإشعار جميع الإجراءات المتعلقة بالمراجعة ونذكر على سبيل المثال المعلومات الواجب توفرها من أجل مراجعتها ووقت بداية المهمة، وذلك من أجل تحضير نفسها.

عند بداية المهمة في الوقت المحدد يقوم المراجع بالتوجه إلى المصلحة المراد مراجعتها، حيث أن رئيس المصلحة يكون قد حضر جميع الوثائق والمعلومات المطلوبة منه سابقا، ويحق للمراجع الداخلي كذلك رؤية كيفية سير العمل وكذا الاستفسار عن الأشياء الغامضة إن وجد ذلك.

1-3 الخطوة الثالثة: كتابة التقرير

بعد الانتهاء من المهمة يتولى المراجع الداخلي كتابة تقرير أولي بخصوص العملية التي قام بها، حيث يقوم بعرض هذا التقرير على رئيس المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة من أجل مناقشته وإيضاح جميع النقاط الغامضة، وتصحيح ما يجب تصحيحه، وفي الأخير يتم إمضاءه من طرف المراجع الداخلي ورئيس المصلحة.

في المرحلة التالية يقوم المراجع الداخلي بكتابة التقرير النهائي ويوجه إلى المدير العام للمؤسسة ومعه الملخص، حيث يشمل هذا التقرير على جميع التوصيات، وبعدها يتولى هذا الأخير بإعطاء التعليمات لتطبيق تلك التوصيات.

4-1 الخطوة الرابعة: متابعة تنفيذ التوصيات

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وفي حالة عدم تنفيذها وتطبيقها، يقوم المراجع بإعداد تقرير حول الموضوع وإرساله إلى المدير العام من أجل الإجراءات اللازمة .

2-رسالة المهمة للمراجع الداخلي

تعتبر رسالة المهمة المستند الذي تشخص من خلاله الأهداف الرئيسية التي يبني عليها المراجع عمله، والمتمثل في المراجعة الداخلية لمطاحن الحضنة بالمسيلة، وبعد تحديد الموضوع يقوم المراجع بتحديد مايلي من الأهداف الرئيسية.

سيتم التطرق في هذا البحث إلى عرض رسالة المهمة للمراجعة الداخلية لمصلحة التسويق لمطاحن الحضنة بالمسيلة لسنة 2015.

رسالة مهمة المراجعة الداخلية

مصدر الطلب:

- مخطط المراجعة لسنة 2015

موضوع المهمة:

- مراجعة مصلحة التسويق

هدف المهمة:

- احترام الاجراءات المتعلقة بالوظيفة
- احترام حفظ ومسك الملفات والوثائق الخاصة بمتابعة عملية البيع
- احترام آجال تسليم الطلبيات

من خلال الرسالة نلاحظ أن المراجع الداخلي قد وضع مهمته ورسم أهدافه، ومن خلال عملية المراجعة يقوم المراجع الداخلي بتدوين مجموعة من الملاحظات التي توصله إلى النتيجة(التوصيات)، وبعد إتمام المراجع مهمته والوصول إلى نتيجة،يقوم بتقديم تقرير خاص عن مصلحة التسويق للإدارة العامة حسب موضوع عملية المراجعة يتضمن التوصيات التي تم التوصل إليها ومناقشة إمكانية تطبيقها وجدواها ومدى ملائمتها للأهداف المرجوة، والفترة الزمنية لتطبيقها.

تبرز التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي والمتعلقة بمصلحة التسويق كما يلي:

- تحسين إجراءات وظيفة التسويق
- القيام بتوزيع ونشر مختلف الوثائق الخاصة بعملية البيع
- تقديم الوثائق المستعملة في متابعة التسويق للمسؤولين المعنيين
- المصادقة على الوثائق اليومية لتسليم الطلبيات من طرف مسؤول المخزن

بعد صدور التوصيات يتم عقد اجتماع (محضر) بين المدير العام والمراجع الداخلي ورؤساء المصالح من أجل المناقشة والتحليل والترتيب للتوصيات ومدى ملائمتها وقابلية تطبيقها ومنفعتها.

يقوم رئيس مصلحة الإنتاج بأخذ التوصيات بعين الاعتبار والمدة المقررة لتطبيقها كما يقوم بإعطاء أهمية كبيرة لنقاط الضعف على مستوى المصلحة ليشرع بعد ذلك في تطبيق التوصيات ومتابعتها، ويؤكد ذلك على تأثير المراجع الداخلي الإيجابي على حسن أداء المصلحة.

3-محتوي تقرير المراجع الداخلي

يعتبر تقرير المراجع الداخلي المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة، وبقدر ما يجيد المراجع هذه الخطوة بقدر ما يكتمل عمله بصورة جيدة، يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطي أهداف المراجعة ونطاق الفحص والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع .

فيما يلي عرض مكونات ومحتوي التقرير المعد من طرف المراجع الداخلي للمصلحة محل الدراسة .

3-1 رقم التقرير

حيث يشمل كل تقرير على رقم وذلك لأن عمل المراجع الداخلي يكون بشكل دوري.

3-2 عنوان التقرير

هي نوع المهمة التي سوف يقوم بها المراجع الداخلي .

3-3 البرنامج

هي عبارة عن ما يجب على المراجع الداخلي مراجعته أو مراقبته(نقاط التدخل).

3-4 اسم المصلحة المراد مراجعتها

هي مصلحة التي ستتم بها عملية المراجعة .

3-5 عناصر التقرير

تتمثل عناصر التقرير فيما يلي :

- **التمهيد:**

حيث أن المراجع يقوم بتحديد ما يجب القيام به .

- **الملاحظات:**

على المراجع الداخلي أن يدلي بجميع ملاحظاته وبعد عملية المراجعة وتكون هذه الملاحظات إما إيجابية أو سلبية، ولكن لا يجب أن تخرج الملاحظات عن النقاط المراد مراجعتها.

- **التوصيات:**

هي عبارة عن حلول تنقسم إلى قسمين هما :

توصيات لعدم تنفيذ الإجراءات، بحيث يقوم المراجع الداخلي باكتشاف ما إذا تم تنفيذ الإجراءات الخاصة بها، إذ أن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة السياسات المتبعة داخل كل مصلحة .

توصيات لتحسين الأداء، بمعنى أن المراجع الداخلي يعطي اقتراحات من أجل تطوير وتحسين طرق العمل إذا لاحظ بعض الخلل في ذلك فمثلا يجب أن تكون هنالك وثائق إثبات لتعامل المصالح فيما بينهم .

- **تاريخ تنفيذ التوصيات:**

في هذه الحالة يقوم المراجع بإعطاء مدة زمنية لتنفيذ هذه التوصيات ويكون تحديد المدة على أساس أهمية التوصية وضرورة تطبيقها.

- **رأي المراجع الداخلي:**

في نهاية التقرير يقوم المراجع بإبداء رأيه.

- **التوقيع:**

ينبغي توقيع التقرير من طرف المراجع ومن طرف رئيس المصلحة وذلك من أجل إثبات صحة التقرير .

يكون مع التقرير ملخص يحتوي على أهم النقاط التي تمت مراجعتها والتوصيات المتوصل إليها وكذا النتائج، وذلك من أجل سهولة قراءة التقرير وتوفير الوقت.

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم التطرق إلى معرفة مدى استخدام المراجعة الداخلية كأداة إدارية من أجل تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، حيث تم الوصول إلى أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حقق أهدافه وذلك عن طريق تحديده للمخاطر التي تحيط بالمؤسسة وحماية أصولها من الضياع.

حيث كانت المراجعة الداخلية من الأدوات الإدارية الرئيسية المساعدة على ذلك والتي كانت قائمة على متابعة تنفيذ الإجراءات التي تبين طريقة تنفيذ جميع العمليات التي تخص كل مصلحة وفي الأخير قمنا باختبار الفرضيات التي بنينا عليها دراستنا.

الخاتمة العامة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات و موجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد، وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

فالرقابة الداخلية جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

من خلال هذا البحث وفي الجانب التطبيقي تم إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية في إذ تتجلى أهميتها في المؤسسات الاقتصادية لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأنها أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة، حيث تعمل هذه الأداة على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام.

كما تم التطرق لنظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر جد ضروري في المؤسسات الاقتصادية، كون أنه يتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد جميع الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها لضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة.

ثم التعمق في الدراسة بالربط بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية على أساس أن الأولى أداة إدارية تسعى لتقييم الثانية من التأثير الإيجابي عن طريق الوقوف على مدى تنفيذ الإجراءات والقوانين التي تسير كل مؤسسة.

أما في الجانب التطبيقي فتم إسقاط الجانب النظري على المركب الصناعي التجاري الحضنة بمدينة المسيلة انطلاقا من الفرضيات التي بني عليها هذا البحث، حيث إن وظيفة المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة تتبنى أغلب الخصائص المميزة للمراجعة الداخلية من هذا ما ترتب عنه تحقيق أغلب الأهداف المسطرة، كما أنها تعتمد إعتمادا كبيرا على تقرير النهائي الذي يناقش بالتفصيل في اجتماع مجلس الإدارة وهذا لتفادي بعض النقائص إن وجدت، كذلك تم التوصل في هذه الدارسة التطبيقية أن المراجع الداخلي يقوم بإعطاء نصائح لبعض الأطراف التي تدخل في خانة إبداء الرأي.

فبعد معالجة وتحليل لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين، تم التوصل للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات.

النتائج

– وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية ممتلكاتها من الاختلاس،التلاعب والضياع وهذا عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع أنشطة وأعمال المؤسسة.

– تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

– تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة والتي بدورها تستند إلى مجموعة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تسمح لها بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها على حالة المؤسسة.

– الرقابة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح وفعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة.

– يقوم المراجع الداخلي بتقوية وتفعيل نظام الرقابة نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا.

– المراجعة الداخلية في المؤسسة تتمثل في موظف واحد وهو المراجع الداخلي حيث أنه لا يوجد من يستخلفه أثناء غيابه هذا يمكن أن يتسبب في ثغرة داخل نظام الرقابة الداخلية.

– المراجع الداخلي يقوم بعمله باستقلالية نسبية أي أنه تابع لمدير المؤسسة.

– اعتماد المراجع الداخلي على الاجراءات المعدة من طرف المديرية العامة للمجمع دون أخذ رأيه في الصعوبات التي تواجهه أثناء تطبيق هذه الإجراءات.

مناقشة الفرضيات

- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية، وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته، وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى التي جاء فيها أن المراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.
- يعتبر نظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية ومجموعة من الأساليب والإجراءات التي تستخدمها الإدارة لحماية أصولها وضبط ومراجعة بياناتها المحاسبية والتأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها، ويشجع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة، كما أنه يمكن الإدارة من السيطرة على أنشطتها بفعالية ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة مع الأخذ في الحسبان كافة المخاطر المؤثرة عليها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي تتضمن، يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يعين الإدارة في اتخاذ قراراتها.
- المراجعة الداخلية وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية والمحاسبية، وتقييم مدى تماشي النظام القائم بالمؤسسة مع متطلبات الإدارة، كما قد وضح ذلك أيضا معهد المراجعين الداخليين والذي نص على أنها نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها كما يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر، الرقابة و الحوكمة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة أن المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.
- إن مهام المراجع الداخلي كلها تهدف إلى اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة وتقديم خدمات استشارية من أجل تحسينه، كما بينت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية و التي نصت على أنه يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة في

الحفاظ على ضوابط رقابة فعلية من خلال تقييم فعاليتها وكفايتها والدفع المستمر لتحسينها، وبالتالي هناك علاقة إيجابية بين المراجع الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة والتي جاء فيها أنه هناك علاقة إيجابية بين مهام المراجع الداخلي وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

من خلال مناقشة الفرضيات السابقة الذكر يمكن الإجابة عن الإشكالية الرئيسية بالقول أن المراجعة الداخلية لها دور مهم ورئيسي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.

الاقتراحات والتوصيات

– زيادة عدد المراجعين الداخليين باعتبار أن المؤسسة كبيرة الحجم وعدم ترك فراغ في قسم المراجعة الداخلية في حال غياب المراجع الداخلي.

– زيادة الدورات التدريبية الخاصة برؤساء المصالح، وخاصة بالنسبة للمراجع الداخلي.

– إعطاء إستقلالية أكبر لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

– نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يتم تقييمه من طرف المراجع الداخلي على أساس مدى التزام المصالح بتنفيذ الإجراءات.

آفاق الدراسة

– أثر حوكمة الشركات على إستقلالية المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.

– دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

– إسهام المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة.

المراجع باللغة العربية:

الكتب

1- أحمد لطفي أمين السيد، "**التطورات الحديثة في المراجعة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

2- أحمد لطفي أمين السيد، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

3- أحمد محمد سمير، "**الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**"، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

4- أرينز ألفين و لوبك جيمس ، "**المراجعة مدخل متكامل**"، دار المريخ، الرياض، 2008.

5- بوتين محمد، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة ، 2008.

6- توماس وليم و هنكي آمرسون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق** "، دار المريخ، القاهرة، 2006.

7- توماس وليم و هنكي آمرسون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، دار المريخ ، الرياض ، 1997.

8- حجازي حامد وجدي، "**أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي**"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.

9- حلمي جمعة أحمد، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث- الإطار الدولي –أدلة ونتائج التدقيق**"، دار صفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

10- حلمي جمعة أحمد، "**مدخل إلى التدقيق الحديث** "، دار صفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2005.

11- سرايا محمد السيد، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2005.

12- سلامة مصطفى صالح، "**مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**"، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

13- الصحن محمد عبد الفتاح و السوافيري رزق فتحي ، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**" ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2004.

14- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، "**أسس المراجعة-الأسس العلمية والعملية**"، الدار الجامعية، مصر، 2004.

15- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

16- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، " **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

17- الصحن محمد عبد الفتاح وآخرون، "**الرقابة والمراجعة الداخلية**"، دار الفتح للتجليد الفني، الإسكندرية، 2006.

18- طيار عبد الكريم ، "**الرقابة المصرفية**" ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 1988.

19- عبد الله أمين خالد، "**التدقيق والرقابة في البنوك**"، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012.

20- عبد ربه محمد رائد، "**المراجعة الداخلية**"، الجنادرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2010.

21- علي القباني ثناء، "**الرقابة المحاسبية في النظامين اليدوي والإلكتروني**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

22- عياصرة معن محمود و بني أحمد مروان محمد، "**القيادة والرقابة والاتصال الإداري**"، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 2008.

23- المطارنة غسان فلاح، "**تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية-** "، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2006.

مذكرات الماجستير

24- برابح بلال، **" تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية "**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2015.

25- بوطورة فضيلة، **"دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك "**، مذكرة لإستكمال شهادة الماجستير تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2007

26- شدري معمر سعاد ، "**دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية**"، مذكرة ماجستير تخصص مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009.

27- شعباني لطفي، "**المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**"، مذكرة ماجستير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004.

28- عزوز ميلود ، "**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية**"، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.

29- غوالي محمد بشير، "**دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**"، مذكرة ماجستير تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004.

المجلات و الملتقيات

30- علي حسين الدوغجي و إيمان مؤيد الخيرو، "**تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج coso**"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ، المجلد 19، العدد70، جامعة بغداد.

31- سامح رفعت أبو حجر و إيمان أحمد محمد رويحه، "**دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر**"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

32- كاظم حاتم كريم، رزاق صادق رزاق، "**دور المدقق في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحديد حجم عينة التدقيق** "، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 33،بغداد،2012.

المراجع باللغة الفرنسية

Les livres

33- Boisselier Patrique ، **"controle de Gestion:court et Applications** ،"paris ، 02eme edition ، November 2001.

34- jonquiéres Michel et joras Michel **" ،L'audit une même demarche intelligente pour tous** ،**"** Editions EMS ، France ، 2015.

المواقع الإلكترونية

35- http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controle-interne-78-html consulte le 12-03-2017.11:30.

ملخص

يهدف هذا البحث إلى إظهار الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية، حيث تم إجراء مقابلة مع المراجع الداخلي في المركب الصناعي التجاري الحضنة–مسيلة –من أجل تحديد درجة تأثير كل من مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تقييم هذا النظام، ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الإدارة يقوم بمهامها المراجع الداخلي، وتستعملها المؤسسة من أجل تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية، المالية، التشغيلية والإدارية، و الكشف عن نقاط الضعف ، وتنبيه الإدارة بما قد تواجهه من مخاطر مستقبلية وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة ذلك، كما تم التوصل إلى أن المؤسسة تعتمد على مراجع داخلي واحد فقط وهذا ما يؤثر على عملية المراجعة في حال خلو المنصب، بالإضافة الى اعتماد المؤسسة على إجراءات في المراجعة الداخلية معدة مسبقا وهذا ما يؤثر على استقلالية المراجع الداخلي في تقييمه لأداء نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة.

الكلمات المفتاحية :الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي، المؤسسة الاقتصادية.

Résumé

Cette recherche vise à montrer le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne de l'enterprise économique, où il effectuait une entrevue avec l'auditeur interne au l'entreprise moulin Hodna -M'sila- afin de déterminer le degré d'impact de leur principes et des tâches professionnelles sur l'évaluation de ce système. Les résultats les plus importants obtenus sont:

l'audit interne comme un outil d'administration utilisé pour l'évaluation de diverses activités comptables, financière, opérationnelle et administratives et aussi pour détecter les point faibles et faire les recommandations nécessaires pour y faire face.

il a également été conclu que l'enterprise repose sur un seul auditeur interne qui est le seul qui affecte le processus de l'audit que ce fait une point faible surtout en cas de vacance de ce poste. Et aussi lorsque l'entreprise agit sur des procédures d'audit interne préparé à l'avance et cela affecte à l'indépendance d'auditeur interne dans son évaluation de la performance du système contrôle interne dû à l'entreprise moulin Hodna -M'sila- .

Mots-clés: le contrôle interne, l'audit interne, l'auditeur interne, l'entreprise économique.