

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة



ميدان: العلوم الاقتصادية وللتجارية وعلوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

كلية العلوم الاقتصادية وللتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

رقم :

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر (أكاديمي)

إعداد الطالبة: بلطرش سميرة

تحت عنوان

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في

المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة -

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة	اسم ولقب الأستاذ: د. بن وارث حجيلا
مشرفا و مقررا	جامعة المسيلة	اسم ولقب الأستاذ: د. علي صوشة مارية
مناقشا	جامعة المسيلة	اسم ولقب الأستاذ: أ. فكار أحمد فضيل

السنة الجامعية: 2019/2018



شكر وتقدير

الشكر لله العليّ القدير على توفيقه لي
بإتمام هذا العمل، فهو عز وجل أحق بالشكر والثناء وأولى بهم
إلى أستاذتي الفاضلة "علي صوشة مارية" التي
أشرفت على هذا العمل حيث بفضل الله تعالى وأولاته
بفضل توجيهاتها وجهدها المتواصل تم إنجاز هذا العمل المتواضع
فلها مني كل الشناء والتقدير

إلى كل أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . . .

أتقدم بالشكر إلى كل أستاذتي في القسم

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى والدي عليّ تعبهما معي

طيلة فترة دراستي الميدانية .

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل عمال المركب

الصناعي التجاري - الحضنة - بالمسيلة، خاصة

المراجع الداخلي بالمركب .

وإلى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع .

سميرة

الإهداء

إلى من قال فيهما الحق « وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربني ارحمهما

كما رباني صغيرا » (الإسراء: 24)

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، صاحبة القلب الكبير، إلى من تحمل في ثنايا نفسها الطيبة

والطهر والحنان والعطاء وفاء بالعهد أن لا أنسى فضلك ما حييت والدي الغالية والحبيبة

أطال الله في عمرها .

إلى قدوتي الدائمة في الحياة إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول والدي الفاضل أطال الله

في عمره .

إلى إخوتي وأخواتي وأزواجهن كل واحد باسمه وإلى زوجة أخي

إلى الكناكيت محمد رشاد، حبيب الرحمان، نور الإسلام، والكتكوت القادم إياد سراج الدين .

وإلى خطيبي "ياسين" أهدي هذا العمل

إلى كل صديقاتي العزيزات .

إلى كل زملاء دفعة 2018-2019 م ماستر تدقيق ومراقبة التسيير .

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

أهدي ثمرة جهدي .

بلطرش سميرة

الفهـ رس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الشكر
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال
VI	فهرس الاختصارات و الرموز
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية
08	المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية
11	المطلب الثاني: أهداف و خطوات إنجاز المراجعة الداخلية
14	المطلب الثالث: أنواع و معايير المراجعة الداخلية
20	المبحث الثاني: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
20	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته
23	المطلب الثاني: أهداف و أنواع نظام الرقابة الداخلية

27	المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
29	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
29	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية
33	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
35	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة-	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة
38	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم - الشركة الفرعية حبوب قسنطينة-
40	المطلب الثاني: تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة و أهدافه
42	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
47	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة-
47	المطلب الأول: موقع المراجعة الداخلية في المركب محل الدراسة
49	المطلب الثاني: خطوات عمل المراجع الداخلي و محتوى تقاريره
52	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في المركب محل الدراسة
53	المبحث الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة-
53	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمركب محل الدراسة

60	المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمركب محل الدراسة
62	المطلب الثالث: التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المركب محل الدراسة
63	خلاصة الفصل الثاني
65	الخاتمة العامة
68	قائمة المراجع
73	الملاحق
المُلخَص	

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
26	جدول الاختلاف بين الرقابة و الرقابة الإدارية	(1-1)
32	جدول العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية	(2-1)
54	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	(1-2)
55	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	(2-2)
57	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات	(3-2)
58	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	(4-2)
59	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	(5-2)

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
24	أهداف نظام الرقابة الداخلية	(1-1)
28	مقومات نظام الرقابة الداخلية	(2-1)
30	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	(3-1)
46	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة-مسيلة-	(1-2)
48	موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمركب محل الدراسة	(2-2)

فهرس الاختصارات و الرموز

IIA	Institute of Internal Auditors معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations لجنة المنظمات الراعية

مقدمة عامة

1- توطئة :

أدى اتساع حجم المؤسسات وتشعب أنشطتها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، واستخدام عدد كبير من العاملين، وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة التي كانت عندما كان حجم المؤسسة صغيرا من ناحية، وإلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تحقيق الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبع وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة من ناحية أخرى، وبما أن للفكر البشري تنوع في طرق التضليل المختلفة بحيث لا يمكن حصرها ولا منعها بشكل كامل طالما وجد العنصر البشري في تنفيذ الأعمال، هذا الأمر جعل المؤسسات تواجه خطر الأخطاء في البيانات المالية.

وهو الأمر الذي أدى إلى اللجوء للمراجعة الداخلية كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يقوم بها شخص يطلق عليه "المراجع الداخلي" الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونه يقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها.

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلي يمتاز بالكفاءة والفاعلية يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن.

ويرجع الاهتمام بموضوع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية إلى ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية من خلال تتبع جوانب القصور والثغرات التي تؤدي إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية والعمل على رفع كفاءته وتحسينه في المؤسسة بصورة سليمة مما يحقق أهداف المؤسسة.

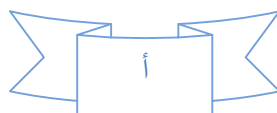
2- طرح الإشكالية :

بغية الإلمام بهذا الموضوع سنحاول طرح الإشكالية التالية:

- كيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

انطلاقا من هذا الإشكال يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ ما المقصود بالمراجعة الداخلية ؟
- ✓ ماذا نقصد بنظام الرقابة الداخلية ؟
- ✓ ما طبيعة العلاقة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟



✓ هل تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري

الحضنة ؟

3- فرضيات البحث :

للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة تم وضع الفرضيات التالية:

✓ المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها؛

✓ نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من السياسات للمحافظة على استقرار المؤسسة؛

✓ هناك علاقة وطيدة ومتكاملة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، لأن المراجعة الداخلية

تساهم في تنشيط نظام الرقابة الداخلية بناءً على التقرير الذي يقدم لمدير المؤسسة.

✓ تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة من خلال فحص كفاءته وفعاليتها؛

4- مبررات اختيار موضوع البحث :

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس صدفة، وإنما يعود لمبررات موضوعية وذاتية :

➤ المبررات الموضوعية:

تتلخص هذه المبررات فيما يلي:

✓ ارتباط الموضوع بمجال التخصص.

✓ يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحديثة الدراسة

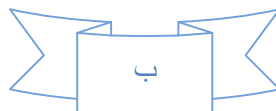
✓ الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.

➤ المبررات الذاتية:

✓ الرغبة الشخصية في اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية لمالهما من أهمية كبيرة.

✓ إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال.

✓ المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.



5- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث للوصول إلى النقاط التالية:

- ✓ محاولة الوصول إلى إجابة على الإشكالية المطروحة.
- ✓ توضيح ماهية المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وكيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية باعتبارها أداة فعالة.
- ✓ محاولة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة.

6- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه ومحاولة القضاء عليها من خلال إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة من أجل أن يكون نظام ذو كفاءة وفعالية عالية، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعة.

7- حدود البحث:

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.
- الحدود الزمنية: خلال شهر ماي 2019.

8- المنهج المتبع:

استخدمنا لإعداد هذا البحث منهجين، المنهج الوصفي لنتمكن من معرفة دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، والمنهج التجريبي من خلال إجراء دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، بالإضافة إلى أدوات البحث (الملاحظة، المقابلة الشخصية).

9- الدراسات السابقة:

➤ مرزاق أمال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية - دراسة حالة مديرية سونغاز بسكرة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

تضمنت هذه الدراسة موضوع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من الناحية النظرية والتطبيقية وتوصلت الدراسة إلى أهمية المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة لتجنب الوقوع في الانحرافات وذلك بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والذي يسهل بدوره نظام الرقابة الداخلية كونه جزء منه، وكفاءة نظامها الرقابي يتوقف على وجود وظيفة مراجعة داخلية مستقلة تقوم بالمتابعة والرقابة.

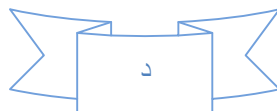
➤ غوالي محمد البشير، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة- دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة-، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.

تتصدر أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في:

- ✓ ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية.
- ✓ إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.
- ✓ ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة.
- ✓ الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات.
- ✓ يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمى القوائم المالية والإدارة.

- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

بالنظر لما تم عرضه بخصوص نتائج الدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، يتضح أن الدراسات السابقة عالجت دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وتوصلت لضرورة وجود مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة من أجل تعزيز نظام الرقابة الداخلية، كما تم في الجانب التطبيقي إسقاط الموضوع باستعمال الدراسة الاستبائية في المؤسسة محل الدراسة. وبالتالي تتميز دراستنا عن سابقتها في جانبها التطبيقي كوننا قمنا بدراسة الموضوع باستعمال (دراسة حالة) اعتمادا على المقابلات والملاحظات الشخصية.



10- صعوبات البحث:

- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة من المركب.
- ✓ قصر الفترة الممنوحة لإعداد البحث.

11- هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول يمثل الجانب النظري والفصل الثاني يمثل الجانب التطبيقي

- الفصل الأول: تناولنا فيه الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عموميات حول المراجعة الداخلية، أما المبحث الثاني عموميات حول نظام الرقابة الداخلية والمبحث الثالث دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الفصل الثاني: تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة-، وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول للتعرف بميدان الدراسة، أما المبحث الثاني تناولنا فيه المراجعة الداخلية وآلية عملها في المركب الصناعي التجاري الحضنة، والمبحث الثالث قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية لعدة أنشطة في المركب الصناعي التجاري الحضنة.

وختمت الدراسة بخاتمة تضمنت مجموعة من النتائج المتوصل إليها ومجموعة من الاقتراحات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام

الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة في المؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية ومدى كفاءتها وفعاليتها في المؤسسة، إذ يتوقف عمل المراجعة الداخلية على تفاعل إجراءاتها مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية من أجل اكتشاف نقاط قوته وضعفه وبالتالي مدى فعاليته، ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوظائف التي تركز عليها المؤسسات وأحد أهم الأنظمة الرقابية الموجودة بها، فهي أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة، كما تعد نشاط تقييمي لكافة العمليات في المؤسسة، حيث تعمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينيات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب التي أدت إلى ظهورها رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تنشط في الأسواق المالية إخضاع حساباتها للمراجعة الخارجية حتى يتم المصادقة عليها. وبقي دور المراجعة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث بدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.¹

أما في الجزائر فيمكن القول، أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال والاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة لتحسين أنماط سيرها وتسييرها بصفة مستمرة " كما نصت المادة 58 على أنه: " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير

¹ - أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص12.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونيا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.¹

ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية

1-تعريف المراجعة الداخلية

تعددت تعريف المراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بها، ومن هذه التعاريف نذكر:

➤ **التعريف الأول:** عرفها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية "IIA" بأنها نشاط مستقل للتقييم داخل التنظيم، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية الخاصة بقياس فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة²

➤ **التعريف الثاني:** عرف "خالد أمين" المراجعة الداخلية " بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة"³.

➤ **التعريف الثالث:** هي وظيفة تقييم مستقل داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها وذلك لخدمة هذه المؤسسة⁴

➤ **التعريف الرابع:** عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين "IFACI" على أنها فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، ويقوم بهذا النشاط قسم مستقل عن الأقسام الأخرى، إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا الفحص الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية، وبصدق المعلومات، وبشرعية العمليات، وفعالية التنظيمات ووضوح وملائمة الهياكل⁵

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2، قانون 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م.

² - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 45.

³ - خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2000، ص13.

⁴ - محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 121.

⁵ - جربوع محمد يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص7

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

من التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الداخلية هي "عبارة عن وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، تعمل على تقييم ومراقبة كافة الأنشطة المحاسبية والمالية، وهي مكلفة بالفحص والتأكد من تنفيذ جميع السياسات والإجراءات اللازمة أثناء الأداء، كما تقوم بتقديم التوصيات والاقتراحات التحسينية للإدارة العليا".

2- خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص تتمثل في :

- **وظيفة تقييم مستقل:** تعني أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.
- **وظيفة استشارية:** تعمل على تزويد الإدارة ومجلس إدارة المؤسسة بالتحليلات و الدراسات والاستشارات و الاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- **وظيفة تأكيدية:** تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلي حيث تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بنشاط المؤسسة مفهومة و يتم التعامل معها بشكل مناسب.¹
- **وظيفة موضوعية:** أي أن يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله دون تمييز أو تحيز إلى أي طرف، ويمارس التجرد و العدالة في جمع أدلة الإثبات وتقييم النتائج، فهي تسمح للمراجع بأن يوفر خدمات التأكيد والاستشارة إلى مجلس الإدارة و الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.²

¹ - خلف عبدالله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي، مؤسسة الوراق، عمان، 2006م، ص ص، 34،

.44

² - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م، ص 463.

المطلب الثاني: أهداف و خطوات إنجاز المراجعة الداخلية

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية

تهدف المراجعة الداخلية بصورة أساسية إلى تحقيق الأنشطة التالية:¹

- ✓ فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة.
- ✓ التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير العام على أعمال المؤسسة.
- ✓ تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة مع الأصول ومدى كفاية الحماية والأمان لتلك الأصول.
- ✓ التحقق من مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقدير مثل هذه المعلومات.
- ✓ تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.
- ✓ زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعد في تنفيذ تلك الإستراتيجية.

ثانياً: خطوات إنجاز المراجعة الداخلية

إنجاز أعمال و مهام المراجعة الداخلية ينبغي أن يعتمد على مجموعة من الخطوات تتمثل في :²

الخطوة الأولى: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية.

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بإنجاز أعمال المراجعة أن يقوم بالتحضير الجيد لهذه المهمة حيث تتمثل خطوات التحضير للمهمة في مرحلتين هما:

1- الأمر بالمهمة: هو عبارة عن التفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، و الذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة.

¹- نور الدين مزباني : "دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد4، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2010، ص182.

²- بن حامد حليلة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014/2015، ص 05، غير منشورة.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

2- الدراسة و التخطيط: تعتبر هذه المرحلة ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

➤ الإطلاع و الفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يقوم بعملية الإطلاع و جمع المعلومات الكافية و اللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع.

➤ خطة التقارب: من خلال المعلومات التي قام المراجع بجمعها يقوم بإعداد خطة التقارب و هي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة من الأعمال الأولية.

➤ التقرير التوجيهي: يحدد هذا التقرير أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و نطاقها، و يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها.

➤ تحديد مواقع الخطر: على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به.¹

الخطوة الثانية: إنجاز مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من الدراسة و التخطيط للمراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني لمهمة المراجعة و التي من خلالها يقوم بجمع المعلومات و أدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، و تتمثل هذه الخطوات في:

1- اجتماع الافتتاح: يتم عقده في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤولوا النشاط محل المراجعة و فيه يتم بناء أولى للعلاقات بين الطرفين.

2- برنامج المراجعة(مخطط التنفيذ): يقوم على تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم و حسب الزمن.

3- العمل الميداني: يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة و اعتماده من مدير المراجعة. حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج في الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات و غيرها من

¹ - داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2007، ص235.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة و الكشف عن المشاكل أو الانحرافات التي قد تحدث.¹

الخطوة الثالثة: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.

تعتبر الخطوة الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل في:

1-التقرير الأولي للمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل، الذي تم إعداده أثناء تنفيذ برنامج المراجعة و التي تشتمل على كافة المشاكل و المخالفات التي تُكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة.

2- حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة و الأشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا إليها.²

3- التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، و يتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، و بالتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة.

4-متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها و التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، لتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.³

¹- بن حامد حليلة، مرجع سابق، ص06.

²- داود يوسف صبح، مرجع سابق، ص239.

³- بن حامد حليلة، مرجع سابق، ص07.

المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة الداخلية

أولاً: أنواع المراجعة الداخلية

تقسم المراجعة الداخلية إلى قسمين رئيسيين هما:

1- المراجعة المالية: **Audit financier**

يقصد بها فحص القوائم المالية والسجلات و العمليات المتعلقة بها الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع.

ويهدف المراجع الداخلي من خلال القيام بهذه العملية إلى التأكد من صحة تسجيل جميع البيانات المالية من ناحية، ومن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى، و هذا لتمكين الإدارة من الإعتماد عليها في رسم السياسات و اتخاذ القرارات الإدارية، ويعتمد المراجع الداخلي في هذا على : المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية.

2 - مراجعة العمليات:

إن الهدف الأول للمراجعة تمثل في حماية ممتلكات المؤسسة ليتوسّع مجال اهتمام هذه الأخيرة بشكل تدريجي ليشمل ضمان ديمومة، فعالية و فاعلية الرقابة على تنفيذ الإستراتيجية وتطبيق السياسات بغرض تحقيق الأهداف المسطرة، و هذا ماشكل الوجهة العملية للمراجعة، والتي يمكن تعريفها بأنها: " الفحص النظامي لنشاطات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار غاياتها و أهدافها " وهي بذلك تهدف إلى:¹

- ✓ التأكد و التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية و كذلك إجراءاتها.
- ✓ تطوير و تحسين العمليات بتطبيق سياسات الإدارة العليا.
- ✓ تقييم مدى تلاؤم الموارد و المناهج مع الأهداف المسطرة.

¹- كربوعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتفتيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012/2011، ص30، غير منشورة.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

وتتخذ مراجعة العمليات عدة أشكال لا يمكنها الانفصال عن بعضها البعض في تطبيقها، وهي مدمجة كاملة في مهمة المراجعة وهي كالتالي:

➤ مراجعة المطابقة: L'audit de conformité

في هذا النوع من المراجعة، يتأكد المراجع الداخلي من مدى توافق وتطابق الأداء الفعلي للأعمال التي قامت بها المستويات الإدارية المختلفة مع ما رسمته الإدارة العليا من سياسات، وما سطرته من خطط، و ما اتخذته من قرارات.

➤ مراجعة الفعالية: L'audit d'efficacité

نجد أن مراجعة الفعالية تعني تقييم السياسات والخطط والإجراءات وغيرها، للتأكد من أنها تحقق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. وفي هذا النوع من المراجعة نجد المراجع الداخلي لا يملك مرجع واضح ومحدد يستند إليه، بل يقوم بعمله التقييمي معتمدا على قدراته العلمية، وخبراته العملية في التعامل مع مختلف الأنشطة داخل المؤسسة.

➤ المراجعة التسييرية: L'audit de management

هذا النوع من المراجعة يتعدى الدور التقليدي للمراجعة، فهو يذهب إلى الحكم على قدرة الموارد البشرية و الاستغلال الأمثل للمحيط وللوسائل المتاحة. وفي هذه المراجعة يكون حكم المراجع مصحوب بالتوصيات التالية:

✓ مدى ملائمة الأهداف المسطرة (إمكانية تحقيقها)

✓ مدى ملائمة وسائل التسيير مع القيادة والوسائل البشرية.

➤ مراجعة الإستراتيجية: L'audit de stratégie

وتسمى أيضا بمراجعة المديرية " L'audit de direction "، ويفحص المراجع في هذه الحالة

الانسجام العام بين مجموع سياسات وإستراتيجيات المؤسسة مع المحيط الذي تنشط فيه.¹

¹- المرجع نفسه، ص 31، 33.

ثانيا: معايير المراجعة الداخلية

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من أهم الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين، حيث تغطي جوانب مختلفة لهذه العملية وهي: الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق العمل، أداء عمل المراجعة، إدارة قسم المراجعة الداخلية.

➤ المعيار الأول: الاستقلالية

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها، كما يجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة.¹

ويتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما:

1- مكان المراجع في المؤسسة: من حيث تحديد مايلي:

- ✓ المستوى الإداري التابع له.
- ✓ الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- ✓ سلطة تعيينه وعزله.
- ✓ تحديد احتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد و الأموال و الأدوات المختلفة و يتم ذلك سنويا.

لا شك أن تبعية المراجع الداخلي مباشرة لمجلس الإدارة في المؤسسة تتيح له فرصة الاتصال

المباشر بالإدارة بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام و الإدارات الأخرى.

2- الموضوعية: و التي تتمثل في الواقعية في :

- ✓ تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة.
- ✓ تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
- ✓ تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت لآخر.
- ✓ عدم قيام المراجع بمهام و أعمال تخص إدارات و أقسام أخرى.

¹- صديقي مسعود، أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص77.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

✓ عدم قيام أفراد تم تحويلهم من أقسام أخرى إلى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها.

✓ مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل كتابة التقرير.¹

➤ المعيار الثاني: العناية المهنية

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة بما يتفق والعناية المهنية اللازمة، أي عناية الشخص الحريص وهذا يتطلب مايلي:

1- بالنسبة لقسم المراجعة

- ✓ يجب أن يتأكد مسؤول قسم المراجعة الداخلية من أن المراجعين الداخليين لديهم التأهيل العلمي والعملية المناسبين للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة.
- ✓ يجب أن يكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، والمهارات، والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة.
- ✓ يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي

- ✓ يجب على المراجع الداخلي الالتزام بمعايير السلوك المهنية.
- ✓ يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة.
- ✓ يجب أن تتوفر لدى المراجع الداخلي المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد، والقدرة على الاتصال بفعالية.
- ✓ يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني والعلمي وتطويره عن طريق التعلم المستمر.
- ✓ يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.²

¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 131.

² - صديقي مسعود، أحمد نفاذ، مرجع سابق، ص 77، 78.

➤ المعيار الثالث: نطاق عمل المراجعة الداخلية

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص، وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين، وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة. ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع الداخلي القيام بما يلي:

- ✓ مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية التشغيلية، والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات، وتصنيفها ثم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.
 - ✓ مراجعة الوسائل وحماية الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
 - ✓ مراجعة النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والقوانين، واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.
 - ✓ مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.
- يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة وترشيد القرارات التي يتم اتخاذها للقيام بالإجراءات اللازمة لتحديد المسؤوليات المختلفة.¹

➤ المعيار الرابع: أداء عمل المراجعة الداخلية

يتضمن عمل المراجعة تحقيق العمليات التالية:²

- 1- التخطيط: يجب أن يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط الدقيق لكل عملية مراجعة.
- 2- فحص وتقييم المعلومات: يجب على المراجعين الداخليين جمع وتحليل وتفسير المعلومات والحصول على الأدلة الكافية التي تؤدي إلى نتائج المراجعة.
- 3- توصيل النتائج: يجب على المراجعين الداخليين كتابة التقرير أي إبلاغ نتائج المراجعة.
- 4- المتابعة: يجب على المراجعين الداخليين القيام بعملية المتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة على ضوء نتائج المراجعة.

¹- المرجع نفسه، ص ص 77، 78.

²- وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010م، ص ص 26، 27.

➤ المعيار الخامس: إدارة قسم المراجعة الداخلية

مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول الرئيسي عن الأداء السليم لقسم المراجعة الداخلية، وفي هذا السياق يتوجب عليه القيام بما يلي:

✓ يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.

✓ يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم.

✓ على مدير قسم المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية وجهود المراجعة الخارجية.

✓ يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع السياسات والإجراءات الداخلية، وكذلك يجب عليه وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة وتنمية مهاراتهم.

المبحث الثاني: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

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

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته

أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة للمحافظة على الموارد المتاحة واكتشاف العيوب والنقائص ومحاولة تصحيحها من خلال إتباع إجراءات إدارية ومحاسبية.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تتعدد التعارف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها، وقبل تناول مفهوم نظام الرقابة الداخلية، نبدأ بمفهوم الرقابة.

• **عرف هنري فايول الرقابة:** "بأنها التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تنطبق على كل شيء"¹.

• **تعريف الرقابة الداخلية حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:** "هي مخطط التنظيم ومجموع الطرق والمقاييس المصممة من طرف المؤسسة، من أجل حماية أصولها وضمان دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية وزيادة فعالية العمليات وتسهيل تطبيق السياسة المحددة من طرف الإدارة"².

• **تعريف الرقابة الداخلية حسب المعيار الدولي للمراجعة رقم 400:** "هي كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، منع واكتشاف الاحتيال والخطأ، دقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"³.

¹ - علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص24.

² - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2010/2011، ص84، غير منشورة.

³ - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار 400، ص113.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

• تعريف الرقابة الداخلية حسب هيئة السوق المالي الفرنسية: "هي أداة محددة في المؤسسة ويتم تنفيذها في إطار مسؤولياتها. وهي تشمل على مجموعة من المواد، والسلوكيات والإجراءات التي تعمل على:

✓ المساهمة في السيطرة على أنشطة المؤسسة، وفعالية عملياتها والاستخدام الفعال للموارد.

✓ الأخذ بعين الاعتبار المخاطر الهامة، سواء التشغيلية والمالية أو الامتثال"¹.

• تعريف الرقابة الداخلية وفقا للجنة حماية المنظمات **Coso**: "هي عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في:²

- كفاءة العمليات التشغيلية

- الموثوقية في التقارير المالية

- الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات".

من خلال ما تطرقنا إليه يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية: "هو نظام داخلي يعمل على وضع خطة تنظيمية، واستخدام كل الطرق والإجراءات التي تهدف إلى التحكم في المؤسسة من خلال حماية أصول المؤسسة، وضمان صحة و دقة البيانات المحاسبية من أجل زيادة درجة الاعتماد عليها، وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة لتحقيق الأهداف المرسومة".

¹ - مقدم خالد، عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، محاضرة مقدمة للسنة الثالثة و السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص14.

² - براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص5.

ثانيا: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

- إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل تتمثل في:¹
- 1- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها:** إن النمو الضخم في حجم المؤسسات وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، كل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسات الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية.
 - 2- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع:** يمكن إرجاعه إلي التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء في التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى تفويض السلطات والمسؤوليات للمديريات الفرعية مما يسمح باتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين.
 - 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة:** لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل. وهنا لابد من وجود نظم رقابية سليمة ومتمينة تعتمد عليها الإدارة في اطمئنان على صحة التقارير المقدمة إليها.
 - 4- حاجة إدارة المؤسسة لحماية وصيانة أموال المؤسسة:** على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابهما.
 - 5- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة:** تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعير، وحصر الكفاءات العلمية وما شابه.
 - 6- تطور إجراءات التدقيق:** فقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباره على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة المعنية

¹ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص ص190، 191.

المطلب الثاني : أهداف و أنواع نظام الرقابة الداخلية

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

أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، تتمثل في ¹:

1- **حماية الأصول** : إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض

حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) إن هذه

الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء أو المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة.

2- **التحكم في المؤسسة** : يتم التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات والإجراءات والقوانين.

3- **ضمان نوعية المعلومات** : بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول الى نتائج تتمثل في المعلومات.

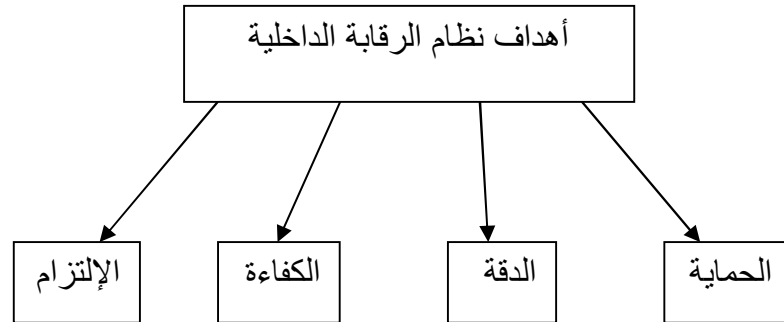
4- **تشجيع العمل بكفاءة** : إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة، و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

5- **تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية** : إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي الامتثال و التطبيق لأوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من اجل التطبيق الأمثل للأوامر.

¹- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص ص21، 22.

والشكل الموالي يعكس أهداف نظام الرقابة الداخلية المذكورة.

الشكل رقم (1-1) : أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص34

ثانياً: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية في ¹:

1- الرقابة المحاسبية : تتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات و القوانين التي تتعلق بحماية

الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية، ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات

المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسامها المختلفة ومخازنها.

ويتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية:

✓ تصميم نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة

✓ تصميم نظام مستندي متكامل وملئم لعمليات المؤسسة

✓ وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقاً للقواعد المحاسبية ومقارنة بيانات

السجلات المحاسبية التي يمسكها المسؤولون عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد المادي

للأصول الموجودة في حوزة المؤسسة.

✓ وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات

ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً و عملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1991، ص 19.

✓ وضع نظام المراقبة وحماية موارد المؤسسة وممتلكاتها ومتابعتها والتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له.

2- الرقابة الإدارية: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائلًا متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، تقارير الأداء، والرقابة على الجودة... الخ¹.
وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية فيما يلي:

- ✓ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- ✓ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاءت به من إجراءات وخطوات وبالتالي الأهداف الموضوعية.
- ✓ وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية.
- ✓ وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها على سبيل المثال سياسات وإجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها).
- ✓ وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة ليضمن سلامة اتخاذ القرار على أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناءً على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.²

¹ - عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الإصدار العلمي، عمان، الأردن، 2012، ص ص 227، 228.

² - كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2001، ص ص 237، 238.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

والجدول التالي يلخص أوجه الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية.

الجدول رقم (1-1) : يوضح الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية - التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح والسياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من طرف الإدارة - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما	- إعداد الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية وقياس الأداء المالي وإيجاد الانحرافات و معرفة أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة - التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر : شحاتة السيد شحاتة وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة (الرقابة الداخلية في بيئة

التشغيل الإلكتروني)، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 17.

3- الضبط الداخلي: يركز الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغلط أو التلاعب أو الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها".

ويمكن التفرقة بينه وبين التدقيق الداخلي من خلال كون الأول مصمم لكافة عمليات المؤسسة اليومية

التي تحدث ولكن التدقيق الداخلي مصمم لانتقاد أداء العمليات المختلفة.¹

¹ - كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية - دراسة استنبائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2016، ص 29، غير منشورة.

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية تتمثل في:

1- هيكل تنظيمي إداري: يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضيح الإدارات الرئيسية مع تحديد السلطات والمسؤوليات لهذه الإدارات بدقة تامة، مع مراعاة البساطة والمرونة لمقابلة أي تطورات في المستقبل، كذلك يجب أن تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل التنظيمي) استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول. والمقصود من استقلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها أي ألا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا إن لم يكن مستحيلا.

2- نظام المعلومات المحاسبية: يجب توفر نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات، ودليل مبوب للحسابات، ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المؤسسة، وتصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالة.¹

3- إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها.

4- اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين الأكفاء لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية فعال، ويراعى في اختيار الموظف العناصر الآتية:

✓ شهادات في ميدان العمل

✓ الخبرة

✓ الالتزام بالسياسات المرسومة

✓ احترام نظام التدريب.²

5- رقابة الأداء في إدارات المشروع و مراحلها المختلفة: وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه، ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص ص 193 - 195.

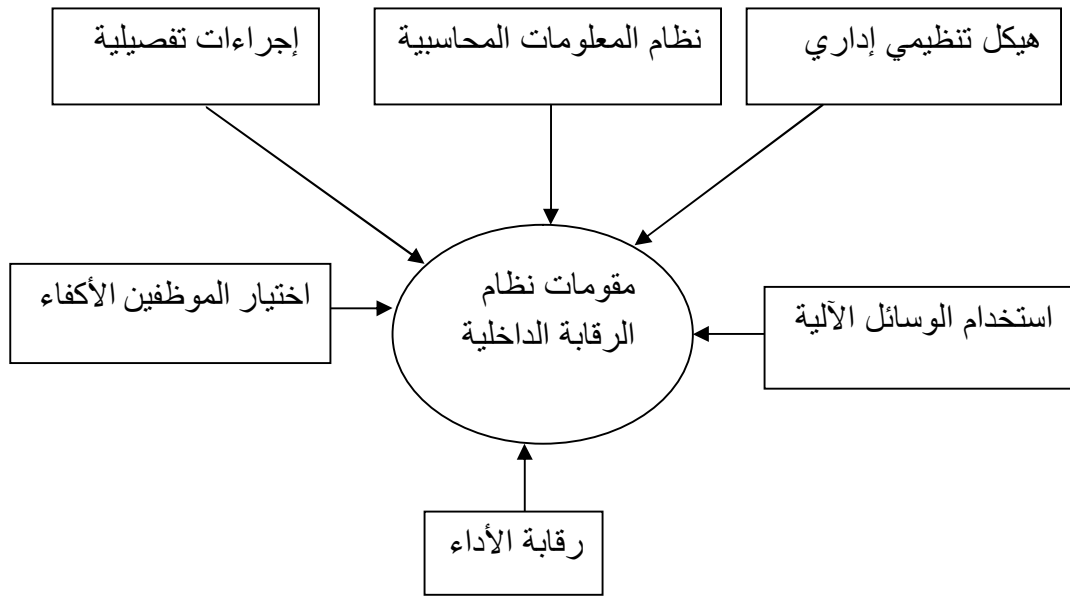
² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص ص، 100، 101.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه. وتتم رقابة الأداء بطريقة مباشرة كإشراف كل مسؤول على عمل من هم دونه، أو بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل (الميزانيات التقديرية، والتكاليف المعيارية، وتقارير الكفاية، والتدقيق الداخلي، وما شابه).

6- استخدام كافة الوسائل الآلية : تستخدم للتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات و المحافظة على أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.¹ والشكل الموالي يعكس المقومات السابقة لنظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (1-2) : مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقومات السابقة

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 196.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال مجموعة من الأساليب و وفق مراحل منهجية متعارف عليها تساعده في اكتشاف الثغرات الموجودة فيه.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد على مجموعة من الأساليب أهمها:

1- طريقة التقرير الوصفي: تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات، وعن طريق تحديد مركز السلطة والمسؤولية لكل دور عمليات، ويتم الوصف بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة ، وتعتبر المرنة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة الكتابة.¹

2- طريقة الاستقصاء (الاستبيان): يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.²

3- طريقة خرائط التدفق: إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدورة عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيا. وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي، وطريقة الاستبيان (الاستقصاء)، بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويا، آليا، الكترونيا).³

¹ جميلة الجوري، مفيد عبداللوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد5، جامعة حمه لخصر، الوادي، 2012، ص 212.

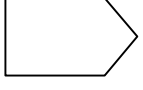
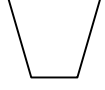
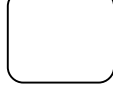
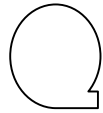

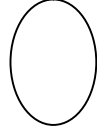
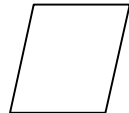
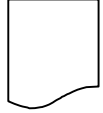
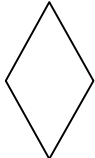
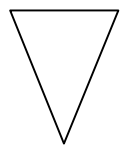
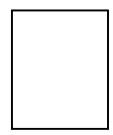

² جربوع محمد يوسف، مرجع سابق، ص116.

³ حسين القاضي، حسين حدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 275.

الفصل الأول.....الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

والشكل الموالي يوضح أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

الشكل رقم (1-3) : الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

موصل صفحات	عملية يدوية	بداية و نهاية	أشرطة محفظة
			
خط تدفق العمليات	موصل	اخراج	مستند
			
اتخاذ قرار	حفظ المستندات	مدخلات يدوية	وصف مستند
			

المصدر : أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة

الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص77.

4- **فحص النظام المحاسبي:** وهو أن يقوم المراجع بفحص السجلات المحاسبية وأسماء المؤسسين

للمؤسسة، المسؤولين والمسيرين وعهدتهم ومراجعتهم وكذلك فحص قائمة المستندات والدورة المستندية

وبناء على هذه القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، تتميز هذه الطريقة

بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تأخذ وقت كبير في المؤسسة

الكبيرة، خاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.¹

¹ - رضا خلاصي، مراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص217.

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

لطالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساسا لخدمة الإدارة من خلال عملية

الرقابة الداخلية، ولذلك يمكن حصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

❖ تتكون أي وظيفة من مجموعة من الوظائف الفرعية هي (التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، الرقابة)، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في انجازها المراجع ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

❖ يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، وتقييم الأداء من حيث فعاليته وكفاءته، وكذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها.

❖ يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة، وقربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.¹

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، مرجع سابق، ص42.

الفصل الأول..... الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

والجدول التالي يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

الجدول رقم (1-2) : يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، والرقابة، والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفاعلية.	- تحديد الصلاحيات التي تُخول للمراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة. - إعطاء الحق للمراجع الداخلي للحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة - تحديد نطاق عملية المراجعة اللازم لتأديتها.
مسؤولية المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقويم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة.	- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. - تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كفاية انجاز العمل.
الأقسام	تقسم الرقابة الداخلية إلى: رقابة إدارية ورقابة محاسبية وضبط داخلي.	تقسم المراجعة الداخلية إلى مراجعة مالية و مراجعة إدارية ومراجعة إستراتيجية
الهدف	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها والمحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية هدفها تقويم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأهداف.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار

الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 64.

نستنتج من الجدول أعلاه أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات، كما أن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هو التأكد من تطبيق وانجاز مهام نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لبعض المراحل الجوهرية هي:

1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل لنظام

المحاسبي للمؤسسة وأساليب الرقابة المحاسبية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما أن عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي: أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن للمراجع الداخلي أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة

الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب ومثال ذلك أن يختار عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم. ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.¹

¹ - عبد الفتاح الصحن وكمال خليفة أبو زيد، مرجع سابق، ص 182.

3- اختبارات الاستمرارية : يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام تعد نقاط قوة فعلية أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إذ تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا.¹

4- إجراءات اختبارات المراجعة: حيث يتم إجراء كلا من:

➤ إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

➤ اختبارات الالتزام: تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفعالية فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.

➤ اختبارات التحقق: يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصى أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.²

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف و نقاط القوة) يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة (تقرير)، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.³

¹ - عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007/2008، ص 144.

² - عبد الفتاح الصحن وكمال خليفة أبو زيد، مرجع سابق، ص183.

³ - بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص47.

خلاصة الفصل الأول :

تم التطرق في هذا الفصل إلى البعد النظري لكل من متغيرات الدراسة وهي المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وحاولنا التطرق لأهم المفاهيم والمرتكزات ومعرفة العلاقة بينهما وتبين أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة رئيسية في المؤسسة تساعد على تحقيق أهدافها إذ تلعب دوراً أساسياً ضمن مسار تحضير و إنتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعمها للرقابة الداخلية بواسطة الإجراءات التي تتناسب مع تقييم فعاليتها ومن ثم تقويمها وتشجيع تطويرها بشكل مستمر وفي الأخير تقديم تقارير تبين الإجراءات الواجب إتباعها والحلول الممكنة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة المركب الصناعي التجاري

الحضنة - المسيلة -

تمهيد:

لقد تناولنا في الجانب النظري المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها.

ورغبة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة -، فوجدنا أن المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة تعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها.

وبما أن أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية هي تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كان لابد علينا أن نقوم بدراسة تقييمية للمراجعة الداخلية الخاصة بالمؤسسة ومدى تفعيلها لنظام الرقابة الداخلية.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : التعريف بميدان الدراسة.

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية في المركب الصناعي التجاري بالمسيلة.

المبحث الثالث : واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة.

المبحث الأول : التعريف بميدان الدراسة

لتقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة يجب علينا أولاً التعرف على المؤسسة الأم والتي تعتبر من بين المؤسسات الرائدة في الجزائر، ثم نوضح الهيكل التنظيمي وما به من مختلف الوظائف، وفي الأخير نبين الأهداف والآفاق المستقبلية للمركب.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم -الشركة الفرعية حبوب قسنطينة-

أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم -الشركة الفرعية حبوب قسنطينة -¹

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها اتجهت إلى تحويل حبوب القمح بكل أنواعه إلى مواد غذائية لتلبية حاجيات ومتطلبات الاستهلاك الوطني كماً ونوعاً، ومن أجل تحقيق هذا الهدف عمدت الدولة إلى إنشاء عنصر اقتصادي ذا مفعول حساس والمتمثل في المؤسسة الوطنية للسميد والدقيق والعجائن بكل أنواعها، حيث تأسست هذه الشركة تحت وصاية وزارة الصناعة والطاقة بموجب المرسوم المؤرخ في 25 مارس 1965 والتي عرفت باسم شركة "السمباك" "SIMPAC"، وبالنظر إلى المسؤولية الكبيرة للشركة وتطور حجم أنشطتها أدى إلى ظهور مشاكل عديدة تعتبر نتيجة حتمية لا مفر منها، ومن أجل إعطاء ازدهار جيد للشركة تقرر إنشاء المؤسسة الوطنية للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها بقسنطينة في سنة 1982، وذلك بعد إعادة هيكلة شركة "السمباك" وتقسيمها إلى خمسة مؤسسات جهوية عبر الوطن كالتالي:

- مؤسسة الرياض بقسنطينة؛
- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس؛
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة؛
- مؤسسة الرياض بتيار؛
- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 376/82 المؤرخ في 1982/11/25 أنشئت الشركة الفرعية حبوب قسنطينة وتحويل المجمع ابتداءً من 1990/04/02 إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 10.000.000 دج، مقسما على 1000 سهم إسمي، منها 350 سهم لصندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية، و250 سهم لصندوق المساهمة للصناعات المتنوعة، 200 سهم لصندوق المساهمة للمناجم والمحروقات والمياه،

¹- مصلحة المحاسبة والمالية بالمركب.

الفصل الثانيدراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة-

وأخيرا 200 سهم لصندوق المساهمة للخدمات، وفي 1997/04/28 تم تحويل رأس المال الاجتماعي من صندوق المساهمة للصناعات الغذائية إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، وذلك بموجب الأمر 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة.

كما تمت إعادة هيكلة الشركة سنة 1997 إلى وحدات فرعية تابعة، والمجمع هو الذي يمتلك رأس مال كل الوحدات التابعة له وهو الذي يراقب تطبيقها للخطوط العريضة لسياسته، كما أن لتلك الوحدات الحرية في تحديد سياستها التجارية في حدود السياسة العامة للمجمع، وتتمثل المطاحن الفرعية التابعة في:

- مطاحن الببيان -برج بوعريريج-؛
- مطاحن الصومام -بجاية-؛
- مطاحن الحضنة -مسيلة-؛
- مطاحن الزيبان -بسكرة-؛
- مطاحن الواحات - توفرت-؛
- سيدي عيسى -مسيلة-؛

أما الشركات التابعة الأخرى، فمنها من هي متخصصة في النقل، ومنها من تتخصص في الفلاحة، وأخرى في الإنجاز والصيانة والصناعة.

ثانياً: مؤهلات الشركة الفرعية حبوب قسنطينة:

تتركز أهم مؤهلات الشركة فيما يلي:

- القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للمجمع، فهما عاملان يشجعان على التشهير بعلامة الشركة الفرعية حبوب قسنطينة.
- الخبرة الكبيرة المكتسبة في مجال تحويل الحبوب.
- كفاءة إطارات المؤسسة.
- الشفافية في التعامل مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، المحيط،....الخ)
- تنمية برامج تسيير حديثة وإنجاز مشاريع هامة.

وفي إطار سياستها التنموية وبالمراعاة للتحويلات والتغيرات المستمرة للسوق اعتمدت "الشركة الفرعية حبوب قسنطينة" جملة من الأساليب التي تسمح لها بتوطيد مكانتها الرائدة في مجال الصناعات الغذائية تتمثل في:

- توطيد وتجميع قدراتها الإنتاجية.
- إنشاء مصنع للعجائن الغذائية بطاقة إنتاجية تقدر بـ 200طن/يومياً ببجاية.
- إنشاء مصنع لتغليف المواد المنتجة بقسنطينة

ملاحظة : يقدر رأسمال الشركة الفرعية حبوب قسنطينة الحالي 5.000.000.000 دج.

المطلب الثاني: تقديم المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة وأهدافه

تعد مؤسسة مطاحن الحضنة من ضمن المؤسسات الهامة في ولاية المسيلة نظراً لطبيعة منتجاتها ومشاركتها الفعالة في التنمية الاقتصادية وتشغيل اليد العاملة، بالإضافة إلى مردودها الإنتاجي الذي يغطي احتياجات الولاية والولايات المجاورة بمادة السميد والدقيق وغيرها.

أولاً: نشأة المركب:¹

يقع المركب الصناعي التجاري الحضنة على بعد 02 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين برج بوعريبيج والمسيلة (حي 270 مسكن)، بدأ بناؤه سنة 1980 حيث تم تشغيله لأول مرة سنة 1982.

لقد حولت وحدة الشركة الفرعية للحبوب بالمسيلة إلى شركة تابعة لشركة الفرعية حبوب قسنطينة في شكل شركة مساهمة (المركب الصناعي التجاري الحضنة) بمبلغ مساهمة قدر بـ 60.000.000 دج، وقد بلغ رأسماله 1.449.460.000 دج كما أصبح عدد عماله 159 عامل.

ثانياً: ممتلكات المركب

تمتلك الشركة التابعة للمركب الصناعي التجاري الحضنة مسمدتين ومطحنة واحدة، تتمثل في:

➤ القسم الأول:

تم إنجازه من طرف الشركة السويسرية من نوع « buhler »، يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، بدأ استغلاله سنة 1981 وتبلغ طاقته الإنتاجية 2000 قنطار يومياً بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 220.915.480.55 دج وارتفعت قدرته الإنتاجية بـ 242.202.253.51 دج.

¹ مصلحة المحاسبة والمالية بالمركب.

➤ القسم الثاني:

تم إنجازه من طرف الشركة الايطالية من نوع « Goifetto »، يتكون من مسمدة واحدة، وبدأ استغلاله سنة 1993 وتبلغ طاقته الإنتاجية 4000 قنطار يوميا بتكلفة إنجاز إجمالية قدرها 563.986.101.84 دج.

ثالثا: قدرات المركب:

- ✓ قدرة الطحن 5.500 قنطار/يوميا من القمح الصلب و 1.500 من القمح اللين.
 - ✓ قدرة الإنتاج 3.630 قنطار/يوميا من السميد (سميد ممتاز بـ 64% نسبة الاستخلاص)، و 1.080 قنطار/يوميا من الدقيق (دقيق خبز بـ 72% نسبة استخلاص).
 - ✓ قدرة تخزين 125.000 قنطار (قمح صلب 62.500 قنطار - قمح لين 62.500 قنطار).
 - ✓ طاقة الحمولة للمواد الأولية، حيث أن عدد الوحدات 19 وحدة والحمولة المقيدة 330 طن.
 - ✓ أما المنتجات بمختلف أنواعها حسب إحصائيات سنة 2019 فهي كالاتي: السميد 199.283 قنطار، بقايا الطحن 189.004 قنطار، العجائن الغذائية 531 قنطار.
- رقم الأعمال المنجز خلال سنة 2019 = 1.256.752.274.58 دج.

رابعا: أهداف المركب وآفاقه المستقبلية:

ينشط المركب في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس له داخل تراب الولاية لهذا فإن المركب يسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهمها:

- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية؛
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها؛
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية؛
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة؛
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية؛
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفريضة؛
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني؛
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة؛

- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه؛
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية؛
- محاولة القضاء على المشاكل داخل المركب مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع، والاتصال؛
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

يتمتع المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة بهيكل تنظيمي يسمح له بأداء مهامه وتحقيق أهدافه، وقد تم بناء هذا الهيكل التنظيمي وفق القانون الداخلي للمركب و وفق اجتماعات دورية، حيث تم تعديله في العديد من المرات تماشيا مع الطبيعة القانونية للمركب ومواكبة التطور الحاصل داخل المركب وخارجه، وفيما يلي شرح مختصر للمهام والمسؤوليات التي تخص الوظائف الإدارية والوظائف التشغيلية للمركب:

الرئيس المدير العام:¹

مكلف بإدارة جميع شؤون المركب والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالمركب وكذلك التنسيق بين المركب ومثيلاته من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط المركب، ولهذا توكل له عدة مهام أهمها:

- ✓ الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المركب.
- ✓ التنسيق بين المركب وممثليه من نفس القطاع.
- ✓ يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
- ✓ يقوم بإعلام الرئيس المدير العام بالشركة الفرعية حبوب قسنطينة بالحالة اليومية للمركب.

وتنقسم المصالح التي تعمل مع المدير العام إلى قسمين هما:

أولاً: قسم التنظيم والتسيير الداخلي - الهيكلية - للمركب: يتمثل في:

1- الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة ومكلفة بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.

¹. مصلحة المحاسبة والمالية بالمركب.

- 2- **مصلحة النوعية:** مكلفة بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف، أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.
- 3- **المراجع الداخلي:** يعمل لصالح الوحدة ويقوم بالمراقبة الداخلية بين كل المصالح، وسوف نرى ذلك في المبحث الثاني.
- 4- **المستشار القانوني:** يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف يصدرها المركب وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو أيضاً المحامي لدى المركب والمكلف بالمنازعات التي يدخل فيها المركب سواء كانت بين المركب ومورديه أو زبائنه أو داخل المركب.
- 5- **مكتب مساعد الأمن والوقاية:** مهمته حماية المركب داخلياً وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، والسرقة، وحركة مختلف وسائل النقل في المركب وحمايته من مختلف الأخطار.

ثانياً: قسم الإشراف على العمال والتسيير الإداري والمالي والمبيعات:

وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1- مديرية الاستغلال: وتنقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

➤ مصلحة التموين: ومن مهامها مايلي:

✓ شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.

✓ تزويد مختلف المصالح والمديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج.

➤ مصلحة الإنتاج: مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى

خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج

وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج، وتنقسم هذه

المصلحة إلى مصنعين هما:

✓ مصنع التحويل رقم (1) : يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية

قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

✓ مصنع التحويل رقم (2) : يضم آلات تحويل القمح الصلب و اللين إلى دقيق وفريزة

على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و 1500 قنطار من القمح

اللين خلال 24 ساعة.

- كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع :

- فرع محاسبة المواد.
- فرع الطحن والإنتاج.
- فرع الشحن والتوضيب.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة وكذا متابعة الوزن تبعاً للقانون.

➤ **مصلحة الصيانة:** مهمتها إصلاح التعطلات الخاصة بآلات الإنتاج، وتشغيل هذه الأجهزة 24 سا/24 سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- ✓ فرع الإلكترونيات والكهرباء: مهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجة والمكيفات.
- ✓ فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة آلات الطحن والشاحنات.

➤ **مصلحة تسيير المخزونات:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، وتتفرع إلى ثلاث فروع متمثلة في:

- ✓ فرع استقبال وتخزين الحبوب.
- ✓ فرع تسيير مخزونات الأكياس.
- ✓ فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

2- **مديرية التسويق:** وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

3- **مديرية الإدارة والمالية:** وتنقسم إلى ثلاث مصالح وهي:

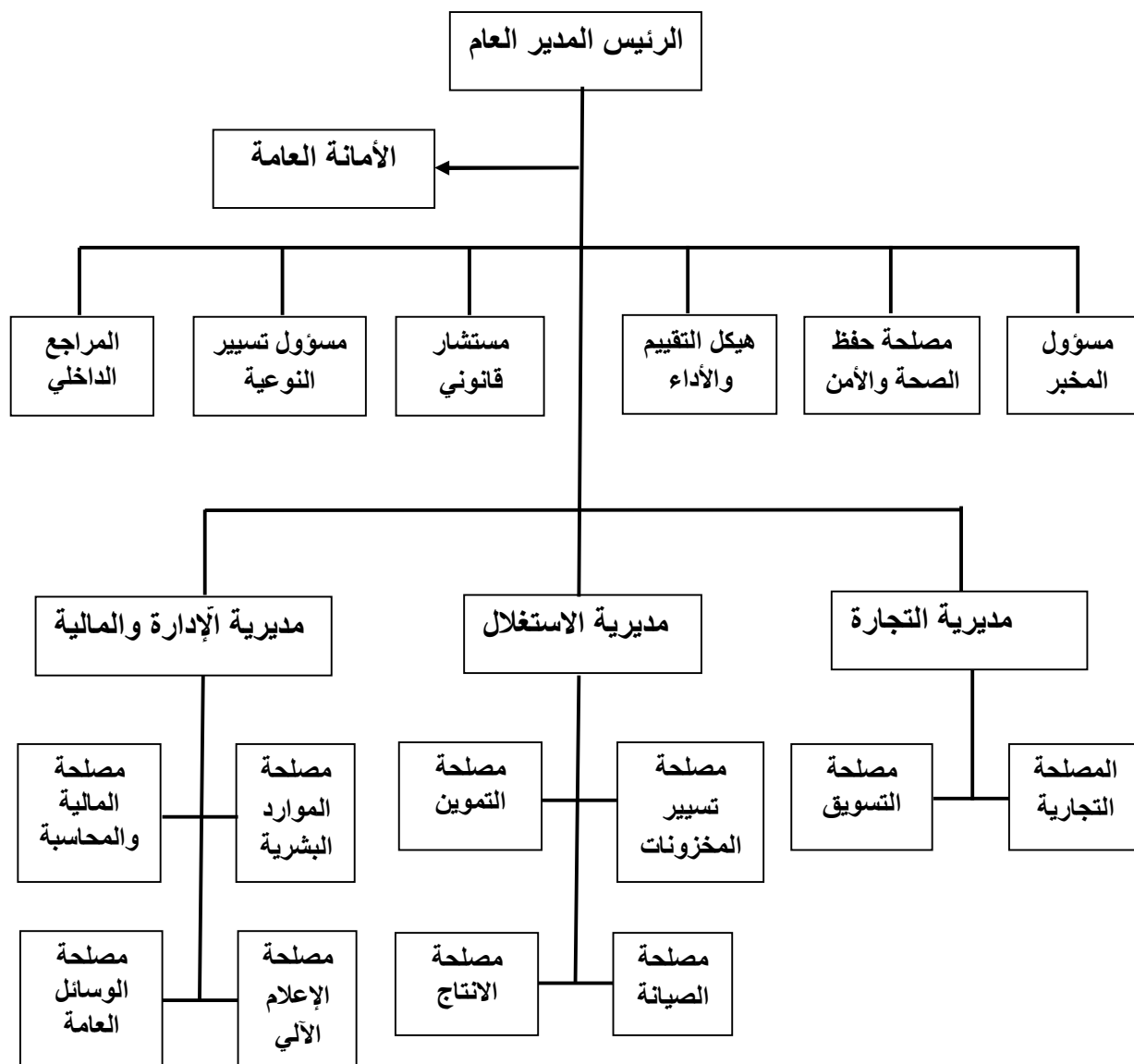
➤ **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- ✓ فرع المالية و الصندوق.
- ✓ فرع المحاسبة العامة.
- ✓ فرع محاسبة المبيعات.

- **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل المركب بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكيف الوسط العمالي، وتتفرع هذه المصلحة إلى:
 - ✓ فرع تسيير المستخدمين.
 - ✓ فرع الخدمات الاجتماعية.
- **مصلحة الوسائل العامة:** ومن مهامها:
 - ✓ متابعة جميع الأشغال والتزميمات التابعة للمركب.
 - ✓ المتابعة الميدانية للاستثمارات.
- **مكتب الإعلام الآلي:** ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

والشكل التالي يوضح هذه المديریات بمختلف مصالحها:

الشكل رقم (1-2) : الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة -



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية في المركب محل الدراسة

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة -

سوف نتناول في هذا المبحث أهم الجوانب الخاصة بالمراجعة الداخلية بالمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، وذلك من خلال المقابلة مع المراجع الداخلي لمعرفة موقعها في الهيكل التنظيمي، ثم التطرق إلى كيفية عملها، وعلى ماذا يحتوي تقريرها، وفي الأخير نتطرق إلى أهمية المراجعة الداخلية في المركب.

المطلب الأول: موقع المراجعة الداخلية في المركب محل الدراسة¹

تبنى المركب الصناعي التجاري الحضنة المراجعة الداخلية سنة 2006 لأول مرة، حيث تعتبر مصلحة المراجعة الداخلية مصلحة مستقلة عن باقي المصالح تابعة مباشرة إلى الرئيس المدير العام، تتكون من فرد واحد مستقل وحيادي يقوم بكل أعمال المراجعة، وتتمثل مهامه في مراجعة نشاط المركب وتقديم التقارير للمدير العام حول نتيجة أعماله، وله عدة مهام تتمثل في:

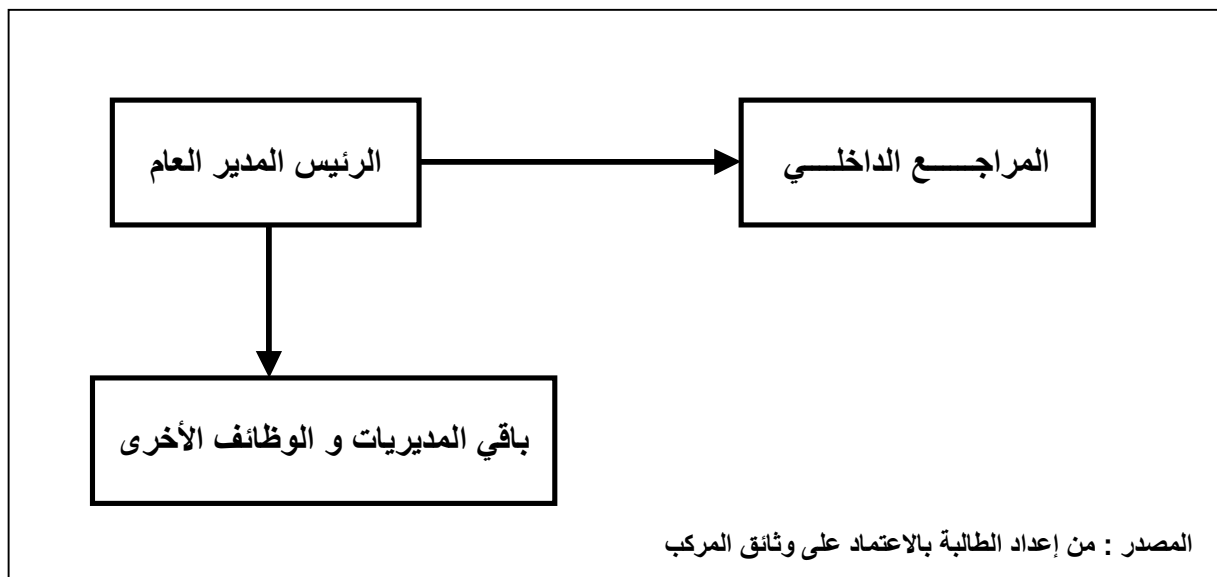
- ✓ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بعمليات المركب؛
- ✓ تقديم التأكيدات للمدير العام حول تطبيق خطة العمل المعتمدة؛
- ✓ تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى؛
- ✓ اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها عن طريق اقتراح الحلول المناسبة؛
- ✓ جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط محل المراجعة وتحليلها للخروج بالتوصيات؛
- ✓ رفع تقارير للإدارة العامة تتعلق بنتائج المراجعة المتوصل إليها.

¹ - عمري عمر، مصلحة المراجعة الداخلية، عموميات حول المراجعة الداخلية، 2019/05/20 (مقابلة شخصية).

الفصل الثانيدراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة-

وفي الشكل الموالي سوف نبرز مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمركب.

الشكل رقم (2-2) : موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمركب



من خلال المقابلة مع المراجع الداخلي نجد أن مصلحة المراجعة الداخلية تعمل على مستوى المركب

وفق برنامج سنوي يتم إعداده في آخر السنة المالية، ويكون مؤشر من طرف المدير العام، ويحتوي على أجندة سنوية للمراجعة الداخلية لكل المصالح الأخرى، بالإضافة إلى بعض مهمات المراجعة الداخلية التي تظهر خارج البرنامج تكون بأمر المدير العام أو باقتراح من المراجع الداخلي تخص مراجعة بعض الملفات العالقة أو المستجدة، لذلك يقوم المراجع الداخلي باستغلال البرنامج السنوي وجدولته حسب الحاجة.

المطلب الثاني : خطوات عمل المراجع الداخلي ومحتوى تقاريره

أولاً: خطوات عمل المراجع الداخلي¹

يعتمد المراجع الداخلي على الخطوات الموالية في عملية المراجعة داخل المركب الصناعي التجاري الحضنة والمتمثلة في العناصر التالية:

➤ الخطوة الأولى: التحضير لمهمة المراجعة

يقوم المراجع الداخلي للمركب بالتحضير الجيد لمهمة المراجعة، من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة، بالتوافق مع أهداف المركب، ويكون التحضير للمهمة من خلال الأمر بالمهمة (وثيقة مكتوبة أو أمر شفهي) ومن خلال الدراسة والتخطيط (الإطلاع وجمع المعلومات حول موضوع المراجعة).

➤ الخطوة الثانية: عقد اجتماع الافتتاح

يتم عقد اجتماع في مقر المصلحة التي سيقوم المراجع الداخلي للمركب بمراجعتها، وفيه يتم بناء أولي للعلاقات بين المراجع الداخلي ومسؤولوا المصلحة محل المراجعة.

➤ الخطوة الثالثة: إعداد برنامج المراجعة

في بداية السنة المالية يعد مجلس إدارة المركب برنامج عمل سنوي للمراجع الداخلي من أجل فرض الرقابة لتحقيق الأهداف المرجوة، ويرسل هذا البرنامج إلى المؤسسة الأم من أجل المصادقة عليه، حيث يسمح هذا البرنامج للمراجع الداخلي للمركب بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعده على تحديد المراحل التي تم التوصل إليها. كما يستطيع المراجع الداخلي القيام ببعض أعمال المراجعة الاستثنائية خارج البرنامج إذا تطلب الأمر ذلك.

¹- عمري عمر، مصلحة المراجعة الداخلية، عموميات حول المراجعة الداخلية، 2019/05/20 (مقابلة شخصية).

➤ الخطوة الرابعة تنفيذ المهمة

في هذه الخطوة يقوم المراجع الداخلي بإرسال إشعار إلى رئيس المصلحة المراد مراجعتها وذلك يكون قبل مدة زمنية من بداية المهمة، حيث يحتوي الإشعار على المعلومات الواجب توفرها من أجل مراجعتها وتوقيت بداية المهمة.

وعند بداية المهمة يقوم المراجع بالتوجه إلى المصلحة المراد مراجعتها، حيث أن رئيس المصلحة يكون قد حضر جميع الوثائق والمعلومات المطلوبة منه سابقا من أجل مراجعتها، كما يقوم المراجع الداخلي بتوثيق كافة أعمال المراجعة بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المراجع الداخلي ورقة إبراز وتحليل المشاكل، حيث يقوم المراجع الداخلي بتعبئة هذه الورقة كلما إكتشف مشكلة أثناء تنفيذه للمهمة، وتحتوي هذه الورقة على نوع المشكلة، الأسباب، النتائج والتوصيات المقترحة (أنظر الملحق رقم 1).

➤ الخطوة الخامسة: إعداد التقرير

في هذه الخطوة يتولى المراجع الداخلي إعداد تقرير أولي باعتماد على أوراق إبراز وتحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ المهمة، حيث أنه يقوم بعرض هذا التقرير على رئيس المصلحة التي أجريت فيها المراجعة من أجل مناقشته تصحيحه، وفي الأخير يتم إمضائه من طرف المراجع الداخلي ورئيس المصلحة.

وفي المرحلة التالية يقوم المراجع الداخلي بإعداد التقرير النهائي ويرسله إلى المسؤولين المعنيين والإدارة ومعه الملخص، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والإختلالات التي تم اكتشافها خلال عملية المراجعة.

➤ 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 أخذ الإجراءات اللازمة.

ثانيا: محتوى التقارير¹

يعتبر تقرير المراجع الداخلي الخطوة الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وهو وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح، حيث يحتوي تقرير المراجع الداخلي للمركب على:

- **رقم التقرير:** يحتوي تقرير المراجع الداخلي على رقم خاص به يميزه عن التقارير الأخرى.
 - **عنوان التقرير:** وهو عبارة تعبر عن نوع مهمة المراجعة التي سوف يقوم بها المراجع الداخلي.
 - **البرنامج:** هو عبارة عن الخطة التي يتبعها المراجع الداخلي عند قيامه بالمراجعة أو بالمراقبة.
 - **اسم المصلحة المراد مراجعتها:** يتم ذكر اسم المصلحة التي سيتم مراجعتها.
 - **عناصر التقرير:** تتمثل عناصر التقرير في:
 - ✓ **التمهيد:** يحتوي على معلومات حول التقرير، والأهداف المرجوة منه، وتحديد ما يجب القيام به.
 - ✓ **الملاحظات:** يجب على المراجع الداخلي أن يذكر جميع الملاحظات التي لاحظها أثناء مراجعته، إما إيجابية أو سلبية، ويجب أن لا تخرج هذه الملاحظات عن نقاط البرنامج.
 - ✓ **النتائج والتوصيات:** هي عبارة عن النتيجة التي تم التوصل إليها من خلال إعداد التقرير، والتوصيات التي سجلها أثناء قيامه بالمهمة وتكون هذه التوصيات إما توصيات لعدم تنفيذ الإجراءات (مراقبة تنفيذ الإجراءات الخاصة بها أم لا) أو توصيات لتحسين الأداء (يقوم المراجع الداخلي بإعطاء اقتراحات من أجل تطوير وتحسين طرق العمل إذا لاحظ بعض الخلل في ذلك).
 - ✓ **تاريخ تنفيذ التوصيات:** يقوم المراجع بإعطاء مدة زمنية كافية لتنفيذ التوصيات الواردة في التقرير.
 - ✓ **رأي المراجع الداخلي:** في نهاية التقرير يقوم المراجع الداخلي بإبداء رأيه عن مدى مصداقية البيانات المقدمة إليه .
 - ✓ **التوقيع:** يجب أم يتضمن التقرير توقيع المراجع الداخلي ورئيس المصلحة التي تم مراجعتها، وذلك من أجل إثبات صحة التقرير.
- ويكون التقرير مرفق بملخص يحتوي على أهم النقاط التي تم مراجعتها والتوصيات المتوصل

¹ - عمري عمر، مصلحة المراجعة الداخلية، عموميات حول المراجعة الداخلية، 2019/05/25 (مقابلة شخصية).

إليها وكذا النتائج من أجل سهولة قراءة التقرير.

المطلب الثالث : أهمية المراجعة الداخلية في المركب محل الدراسة¹

تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات الأساسية التي يستعين بها المركب في تقييم نظام الرقابة داخل المركب حيث تقوم المراجعة الداخلية بهذا الدور من خلال تقارير المراجعة، والتي توضح النتائج التي توصل إليها المراجع الداخلي من جراء الفحص الذي قام به.

حيث تعتمد إدارة المركب على تقارير وتوصيات المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، والتي تساهم إلى حد كبير في الوصول إلى أهداف المركب المسطرة سابقا، كما تلجأ الإدارة في حال وجود أمر مستعصي إلى المراجعة الداخلية داخل المركب لطلب المساعدة في حله وبذلك يبرز الدور المهم للمراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المركب.

ومن خلال مقابلة التي جرت مع المراجع الداخلي للمركب، لاحظنا أن المراجعة تلعب دور مهما داخل المركب وتعتبر كقيمة مضافة بالنسبة للمركب وذلك لما تقدمه من مساعدة للإدارة العليا من خلال النصائح والملاحظات التي تظهر في التقرير حول وضعية المركب ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المركب، ومن خلال ملاحظة الوثائق (التقارير) تبين أن مجلس الإدارة يصادق على معظم التوصيات التي يخرج بها المراجع من جراء مراجعته للوظائف المختلفة للمركب، ويعتبر المراجع كذلك مستشار من طرف المدير.

¹- عمري عمر، مصلحة المراجعة الداخلية، عموميات حول المراجعة الداخلية، 2019/05/25 (مقابلة شخصية).

المبحث الثالث : واقع نظام الرقابة الداخلية في المركب الصناعي التجاري الحضنة – المسيلة –

سنقوم في هذا المبحث بدراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لكل من (المشتريات، والمخزونات، والمبيعات، والمدفوعات، والمقبوضات النقدية)، وهذا من أجل تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام ثم تحليلها والخروج بمجموعة من الاستنتاجات والاقتراحات.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمركب محل الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق إجراء مقابلة مع رؤساء المصالح معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المركب محل الدراسة في شكل جداول كالآتي :

- الجدول الأول : المشتريات
- الجدول الثاني : المخزونات
- الجدول الثالث : المبيعات
- الجدول الرابع : المقبوضات النقدية
- الجدول الخامس : المدفوعات النقدية

أولا : المشتريات

الجدول رقم (1-2): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟	×		
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات ؟	×		
03	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مستلمة عن عملية الشراء ؟	×		
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات ؟	×		
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات ؟		×	وجود قسم الوسائل العامة
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات ؟	×		
07	هل هناك قسم خاص أو أقسام خاصة للاستلام أو الفحص قبل التخزين ؟	×		
08	إذا كان كذلك هل يتم إعداد مستندات الاستلام والفحص عن كل طلب شراء ؟	×		
09	هل هذه المستندات متسلسلة الأرقام للمتابعة ؟	×		
10	هل ترسل صورة من مستند الفحص ومستند الاستلام إلى قسم الحسابات ؟	×		ترسل الوثيقة الأصلية
11	هل تتطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام ؟	×		
12	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية القانونية والحسابية قبل الصرف ؟	×		
13	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات ؟	×		
14	هل تُرسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات ؟	×		
15	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام	×		

الفصل الثانيدراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة-

			الجزئي لصفقة شراء معينة ؟
		×	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل الموظف المسؤول ؟
مصلحة المحاسبة		×	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات ؟
		×	هل يرفق الشيك المحرر للموارد بجميع المستندات المؤيدة لذلك ؟
		×	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناءً على تقرير قسم الاستلام والفحص ؟
	×		هل لوثائق الشراء ألوان مختلفة ؟

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة المشتريات

ثانيا : المخزونات

الجدول رقم (2-2): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص ؟	×		
02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراج بموجب مستند الاستلام ومستند الصرف ؟	×		
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر الصرف الكتابية ؟	×		بواسطة وصل الخروج
04	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد و البضائع تحت التشغيل والتامة الصنع ؟	×		
05	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟		×	نفس المصلحة أو القسم

الفصل الثانيدراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة-

		×	هل يجرى جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة ؟	06
		×	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟	07
لوجود علاقة بين مصلحة التجارة و المنتجات النهائية فقط	×		هل يشمل نظام المخازن إعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المصلحة التجارية ؟	08
		×	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضاعة في المخازن؟	09
		×	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة ؟	10
لكل نوع مخزن خاص	×		هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها ؟	11
		×	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات ؟	12
		×	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات ؟	13
		×	هل يتم معالجة فروق الجرد في المخزون خلال أعمال نهاية السنة ؟	14
		×	هل يتم تسعير السلع بالمخازن من قبل هيئة مستقلة ومؤهلة ؟	15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة التموين

ثالثا : المبيعات

الجدول رقم (2-3): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع ؟	×		
02	هل توجد رقابة على عمليات البيع ؟	×		
03	هل تجرى مقارنة بين الطلب والكمية المباعة ؟	×		
04	هل هناك رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ والحروف كتابية ؟		×	
05	هل يتم مراقبة الأسعار الوحدوية ؟	×		
06	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي ؟	×		
07	هل يتم مراقبة التسلسل الرقمي لدفتر فواتير البيع ؟	×		
08	هل دفتر أدونات الإرسال مراقب و مرقم تسلسليا ؟	×		
09	هل يتم مراقبة الإمضاءات في الفاتورة من قبل المصالح المعنية ؟	×		مصلحة المحاسبة والتجارة
10	هل هناك رقابة على شيكات الزبون ؟	×		
11	هل هناك مقارنة بين سجل المبيعات و دفتر الأستاذ ؟	×		
12	هل كل الفواتير مسجلة محاسبيا ؟	×		
13	هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد ؟	×		

الفصل الثانيدراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة-

		×	هل توجد رقابة على تسجيل المردودات ؟	14
		×	هل دفتر الزبائن مراقب و مرقم ؟	15
برنامج DLG		×	هل تستعملون نظام الإعلام الآلي في تسجيل عمليات البيع؟	16

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة التجارة

رابعا : المقبوضات النقدية

الجدول رقم (2-4): قائمة أسئلة المقابلة بنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة ؟	×		
02	هل تُجرى مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية و الكشف البنكي ؟	×		
03	هل دفتر المقبوضات موجود و مُراقب ؟	×		
04	هل يُجرى جرد محاسبي للمقبوضات ؟	×		الجرد اليومي
05	هل تُجرى مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء ؟	×		
06	هل هناك رقابة على أوراق القبض ؟	×		
07	هل تُجرى مقارنة بين أوراق القبض وبين جدول المقبوضات ؟		×	
08	هل يوجد دفتر لإيصالات القبض ؟	×		
09	هل هو مطابق على المقبوضات الفعلية ؟	×		
10	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة ؟		×	
11	هل يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع ؟	×		
12	هل تتم مراجعة مؤونة العملاء المشكوك فيهم ؟	×		

الفصل الثانيدراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة- المسيلة-

		×	هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة ؟	13
		×	هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملة الصعبة ومقارنتها بسعر الصرف ؟	14

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية

خامسا : المدفوعات النقدية

الجدول رقم (2-5): قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

الرقم	الأسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يتم مراقبة المبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير؟	×		
02	هل يتم مراقبة قيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات ؟	×		
03	هل يتم مراقبة الأرصدة الدائنة للعملاء ؟	×		
04	هل يتم مراقبة وسائل السداد (شيكات) من حيث المبلغ و الإمضاء ؟	×		
05	هل توجد مقارنة بنكية ؟	×		
06	هل هناك مراجعة لمجاميع المدفوعات في دفتر الأستاذ وميزان المراجعة ؟	×		
07	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة ؟	×		
08	هل تُعالج الفروقات ؟	×		
09	هل يتم مراقبة معدلات الصرف للمدفوعات بالعملة الصعبة ؟	×		
10	هل يتم مراجعة القيود المحاسبية ؟	×		
11	هل تُراقب الإمضاءات على الشيكات؟	×		
12	هل تُجرى مقارنة بين تواريخ الدفع و تواريخ الكشف البنكي؟	×		

13	هل دفتر الشيكات مراقب و محفوظ ؟	×
14	هل تُراقب الشيكات الملغاة ؟	×
15	هل تُجرى عملية التسوية لها ؟	×

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة المحاسبة والمالية

المطلب الثاني : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمركب محل الدراسة

باستعانة بقوائم أسئلة نظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المركب (الشراء، التخزين، البيع، المقبوضات والمدفوعات) وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية بالمركب له نقاط قوة ونقاط ضعف.

أولاً: تحليل نتائج نظام الرقابة الداخلية لوظائف الشراء والتخزين والبيع

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

- وجود تنظيم محكم لعمليات الشراء والبيع والتخزين في المركب؛
- استقلال أمناء المخازن عن الموظفون القائمون بالجرد وهذا ما يعطي نتائج عملية الجرد تتميز بالمصداقية.
- استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات.
- الحصول على السلع والخدمات بالكمية والجودة المتفق عليها مع المورد؛
- الاستعمال الإيجابي لأنظمة الإعلام الآلي (برنامج DLG) من طرف موظفي مصلحة المالية والمحاسبة أدى إلى تحسين وتسهيل مختلف العمليات، مثل معرفة ما إذا كان الزبون يملك ملفاً لدى المركب أو لا؛
- وجود ترتيب وبرمجة لطليبات الزبائن لكسب ثقتهم وتجنب التأخر في استلام طلباتهم؛
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ التي عليهم واتخاذ ما يلزم من الإجراءات القانونية؛
- التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم إلا بتوفر الوثائق الثبوتية التي يتلقاها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع والتخزين؛
- وجود دفتر الزبائن مراقب ومرقم يسهل عملية المراقبة على المبيعات.
- وجود تقسيم للمهام على مستوى الأقسام، وهذا التقسيم للمهام يمكن من محاسبة الموظفين في حالة التقصير في أداء أعمالهم؛

- الوقاية من حالات نفاذ المخزون، من خلال المتابعة في كل لحظة للتعرف على مستويات المخزون؛
- الكشف عن أي ركود أو تراكم في المخزون أو أي اختلافات أو استهلاك غير عادي وذلك من خلال أنظمة الرقابة على المخزون؛

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية :

- قد يكون المخزون في عدة أماكن مختلفة مما يؤدي إلى صعوبة الرقابة الفعلية.
- عدم استعمال الألوان المتباينة للوثائق في عملية الشراء والبيع.
- عدم وجود عمليات الشراء بقسم المشتريات فقط قد يؤدي إلى صعوبة عملية الرقابة في المركب.
- عدم وجود رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ والحروف الكتابية في المبيعات.

ثانيا: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات والمدفوعات :

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

- وجود رقابة على المبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير تساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تقع؛
- وجود رقابة على قيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات تساعد على التأكد من صحة المعلومات التي وردت في القوائم المالية؛
- وجود مطابقة لقيود مبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة يساهم في تقليل الأخطاء؛
- وجود دفتر للمقبوضات مراقب ؛
- وجود دفتر إيصالات القبض يساعد على مطابقة المقبوضات الفعلية مع المسجلة محاسبيا؛
- وجود رقابة على وسائل السداد (الشيكات) من حيث المبلغ والإمضاء حيث يجب تعيين شخص للتوقيع على الصكوك الصادرة ويجب أن تكون توقعاته معتمدة في المصارف.

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

- القيام بإجراءات الجرد وإعداد ملف الجرد للخزينة معدة وموقعة من طرف نفس الشخص وهو رئيس مصلحة الخزينة لوحده؛
- عدم وجود مقارنة بين أوراق القبض وجدول المقبوضات وهذا ما يؤدي إلى وجود الإختلاس والتلاعب؛
- المقاربة البنكية ودفتر المبيعات للعملاء يتم إعدادها من طرف نفس الشخص وموقعة من طرفه في غياب رقابة لاحقة على عمل المقاربة البنكية؛
- عدم وجود جرد مفاجئ لخزينة المقبوضات.

المطلب الثالث : التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المركب محل الدراسة

بهدف زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تحسين القرارات المتخذة في المركب، نقترح بعض التحسينات تتمثل في:

- يجب أن تخزن المنتجات حسب نوعها في مكان واحد لتسهيل عملية الرقابة الفعلية؛
- ضرورة حصر عمليات الشراء في قسم واحد(قسم المشتريات) لتسهيل الرقابة على قسم المشتريات؛
- يجب أن تكون إجراءات الجرد وإعداد ملف الجرد للخزينة معدة من طرف شخص وموقعة من طرف شخص آخر؛
- يجب أن تكون هناك مقارنة بين أوراق القبض وجدول المقبوضات لمنع الاختلاس والتلاعب؛
- يجب أن يختلف الشخص الذي يعد المقاربة البنكية ودفتر المبيعات عن الشخص الذي يوقعها، ويجب أيضا وجود رقابة على عمل المقاربة البنكية.
- ضرورة توفير الجرد المفاجئ لخزينة المقبوضات لمنع الاختلاس والسرقة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية هي أداة رقابية تخدم الإدارة العليا في المركب وتستخدم لتعزيز وتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة كافة أنشطة المركب. ومن خلال قيامنا بهذه الدراسة الميدانية في المركب، قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على رؤساء المصالح لمعرفة مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية لكل مصلحة، وقمنا بتحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من المشتريات والمبيعات و المخزون، بالإضافة إلى المقبوضات والمدفوعات، وتوصلنا في الأخير إلى اقتراح بعض التحسينات التي من شأنها أن تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال و يرقى إلى تطلعات المركب.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل على تقييم هذا النظام من أجل اكتشاف نقاط قوته وضعفه واستخراجها ومعرفة أسبابها، وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين وتطوير هذا النظام من طرف الإدارة العليا.

إن إسقاط الجانب النظري على المركب الصناعي التجاري الحضنة قد أظهر لنا كيفية سير عملية المراجعة الداخلية ومدى أهميتها في المركب، وكيف تساهم في تفعيل وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، الذي تبين لنا أنه مقبول على العموم، وهذا ما يثبت لنا أن للمراجعة الداخلية دور فعال في المركب. وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين السابقين، توصلنا لمجموعة من النتائج العامة ونتائج خاصة باختبار الفرضيات، مع مجموعة من الاقتراحات:

1- النتائج العامة:

انطلاقا مما تم التعرض إليه من خلال الدراسة التفصيلية تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- المراجعة الداخلية هي عبارة عن أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، حيث تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تتحقق هذه الوظيفة لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية.
- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات وموجودات المؤسسة من مختلف أساليب التلاعب أو من الأخطاء محتملة الوقوع وهذا ما يساعد على اكتشاف الثغرات ومعالجتها.
- يقوم المراجع الداخلي بتقديم تقرير لإدارة المؤسسة يبين فيه النتائج ويستخرج الأخطاء الموجودة، ثم يعطي نصائح وحلول وتوصيات كي يتم تطبيقها لتفعيل أنظمتها الرقابية.
- يعتمد المراجع الداخلي على مختلف القوانين والتشريعات والمراسيم في أداء مهمته.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة وحماية أصولها وتوفير مصادر المعلومات التي يعتمد عليها في تقييم هذا النظام.

➤ هناك علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

2- اختبار الفرضيات :

انطلاقاً من الدراسة النظرية والميدانية في هذا الموضوع تم الإجابة على الفرضيات كما يلي:

➤ **الفرضية الأولى:** المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة داخل المؤسسة لها دور فعال في إعطاء معلومات ذات مصداقية يمكن الاعتماد عليها؛ تعتبر فرضية صحيحة نظراً لتوافق الفرضية مع ما جاء في الدراسة النظرية والتطبيقية، حيث أن المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية، تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق تقديم تأكيدات مبنية على أدلة وبراهين كافية للالتزام بالجميع بالمسار المرسوم من قبل الإدارة، وبكونها أداة فعالة لتصحيح الأخطاء والانحرافات التي تواجه المؤسسة من خلال دورها الاستشاري.

➤ **الفرضية الثانية:** نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من السياسات والإجراءات للمحافظة على استقرار المؤسسة؛ تعتبر فرضية صحيحة نظراً لتوافق الفرضية مع ما جاء في الدراسة النظرية والتطبيقية؛ حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تطبقها الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة، حيث يساعد النظام الرقابي الفعال في المؤسسة على حماية أصول المؤسسة وضبط الأداء بها، لضمان استخدام الموارد المتاحة اقتصادياً وبكفاءة وفعالية.

➤ **الفرضية الثالثة:** هناك علاقة وطيدة ومتكاملة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، تعتبر فرضية صحيحة نظراً لتوافق الفرضية مع ما جاء في الدراسة النظرية والتطبيقية، حيث أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، مهمتها التأكد من تطبيق وإنجاز مهام نظام الرقابة الداخلية.

➤ **الفرضية الرابعة:** تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص كفاءته وفعاليتها؛ تعتبر فرضية صحيحة باعتماد على تصريحات المراجع الداخلي ورؤساء المصالح التي أكدت على كون المراجعة الداخلية أداة رقابية تعمل على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية من خلال دراسته وتقييمه لاكتشاف أوجه القصور فيه وبالتالي اقتراح الحلول الملائمة، كما هناك عدة عوامل تساعد المراجع الداخلي في تعزيز نظام الرقابة الداخلية أبرزها التزام المراجع الداخلي بالمهام وبتعايير المراجعة الداخلية الدولية.

3- الاقتراحات:

انطلاقاً من الدراسة الميدانية تم التوصل إلى بعض الاقتراحات منها:

➤ زيادة عدد المراجعين الداخليين في المركب باعتباره ذو نشاط واسع وكبير الحجم.

- زيادة الاهتمام بالمراجع الداخلي لما له من دور هام في تفعيل وتقوية مهام المراجعة الداخلية مما يؤدي بدوره إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية.
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم.
- الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية من خلال اختيار موظفين ذوي المؤهلات العلمية والخبرة والكفاءة اللازمة.
- التركيز على دراسة نظام الرقابة الداخلية واستيعاب أهميته البالغة والعمل على تعزيزه وتقوية مقوماته من أجل ضمان الحماية للمركب.

4- الآفاق المستقبلية للبحث :

رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة على تناول كل شيء بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون جسر يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وهناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل معايير المراجعة الجزائرية؛
- المراجعة الداخلية ودورها في صنع القرار في المؤسسة؛
- دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الإلكترونية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 .
- 2- بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعة، الجزائر، 2003.
- 3- جريوع محمد يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
- 4- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2007.
- 5- وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل علمي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010.
- 6- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 7- كمال الدين الدهراوي، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2001.
- 8- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 9- سرايا محمد السيد، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 10- سرايا محمد السيد و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
- 11- عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي، عمان الأردن، 2012.
- 12- عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علمًا و عملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991.
- 13- عبد الفتاح الصحن، سرايا محمد السيد، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.

- 14- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرياىة للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.
- 15- علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال، الطبعة الأولى، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- 16- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990.
- 17- فتحي رزق السوافيري و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 18- صديقي مسعود، أحمد نقاز، المراجعة الداخلية الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.
- 19- قايد نور الدين أحمد، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 20- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
- 21- شحاتة السيد شحاتة و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية (الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني)، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.
- 22- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2000.
- 23- خالد أمين، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
- 24- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي، مؤسسة الوراق، عمان، 2006.

ثانيا: المذكرات و الرسائل الجامعية

- 1- براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014.

2- بن حامد حليلة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية -دراسة حالة مطاحن الواحات بتقوت-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2015/2014.

3- بوبكر عميروش، دور التدقيق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.

4- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

5- كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية-دراسة استثنائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016/2015.

6- كربعة أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2012/2011.

7- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة-دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2008/2007.

ثالثا: المجلات و المحاضرات

➤ المجلات

1- جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، "الاجراءات المالية و العملية للمراجعة الخارجية" ، مجلة دراسات الاقتصادية و المالية، العدد5، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2012.

2- نور الدين مزياني، "دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، العدد 4، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2010.

➤ المحاضرات

مقدم خالد، عبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، محاضرة مقدمة للسنة الثالثة و السنة الأولى ماستر،

تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2016/2015.

رابعاً: القوانين

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق، معيار 400.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، قانون 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

الملاحق

الملحق رقم (01): نموذج ورقة تحليل وإبراز المشاكل



الشركة الفرعية للحبوب قسنطينة
 المركب الصناعي التجاري « الحضنة »
 Filiale Céréales Constantine
 Complexe Industriel et Commercial « Hodna »

Entreprise	Titre	Index
	Sous titre	N°
	FRAP	Date
		Collaborateur
Le problème		
Les faits		
Les causes		
Les conséquences		
RISK		
Les recommandations		

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، قمنا أولاً بتقديم الجانب النظري للدراسة بالتعرض لمفهوم المراجعة الداخلية، أهدافها، خطواتها، ومعاييرها، كما تطرقنا لمفهوم نظام الرقابة الداخلية، أهدافه، أنواعه، ومقوماته، و أبرزنا دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أساليب التقييم والعلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

وكمحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة، اعتماداً على المقابلات والملاحظات الشخصية، تم التوصل إلى أن المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط قوتها وضعفها وبالتالي مدى فعاليتها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، فعالية.

Abstract :

This study aims to know the Internal Audit which is a necessary tool in the establishment we touched on its goals and steps of its completion, we cleared up its types and standards, also we knowed the system of the internal control and we delt with its goals, types, and its different fundamentals , we explained the role of this internal audit to evaluate the system of the internal control and we showed the evaluation methods and the relation between the internal audit and the internal control.

By doing an empirical study on the industrial commercial compound of Hodna in M'sila, depending the personal noted and many interviews, I found that the internal audit helps to activate the system of the internal control by evaluating control's systems to discover its strength point and we weakness so its effectiveness

Keywords : Internal Audit – system of the Internal Control - Effectiveness