



جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي \_ الطور الثاني \_

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة: عرعار وسام

بغـوان:

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في

المؤسسة

دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الواحات

تقرت 09 الى 30 افريل 2023

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 18/06/2023

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ الاستاذة/ بخالد امال ( استاذة محاضرة \_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

ب/ الاستاذة/ بزقاري حياة ( استاذة محاضرة – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

ج/ الاستاذ / محمد كويسي (استاذ محاضر \_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022





جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي \_ الطور الثاني \_

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة: عرار وسام

بـعـنـوان:

**دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في**

**المؤسسة**

**دراسة حالة بمؤسسة مطاحن الواحات**

**تقريباً 09 الى 30 افريل 2023**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 18/06/2023

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ الاستاذة/ بخالد امال ( استاذة محاضرة \_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

ب/ الاستاذة/ بزقاري حياة ( استاذة محاضرة – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

ج/ الاستاذ / محمد كويسي (استاذ محاضر \_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

## إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى واجملنا بالعافية.  
اهدي ثمرة هذا الجهد الى الوالدين الكريمين حفظهما الله والى كل افراد اسرتي.  
الى من ساندني، رفيق دربي من أرسله الله لي ليكون نعمة في حياتي زوجي الغالي.  
والى من قدم معروفا ومساعدة ولو بالكلمة المشجعة والنصيحة الرشيدة الى أساتذتي وأهل الفضل الذين  
غمروني بالمحبة والتقدير والنصح والإرشاد الى كل هؤلاء اهديهم هذا العمل المتواضع سائلا الله العلي  
القدير ان ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.

وسام

## شكر و عرفان

قال الرسول صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

أشكر الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع

وأنتقدم بالشكر الجزيل لوالدي الكريمين أطال الله في عمرهما بالصحة والعافية لما وفراه لي من راحة حتى أتم هذا العمل.

كما أتقدم بشكري الجزيل للأستاذة المشرفة بزقاربي حياة على ما قدمته لي من إرشادات وتوجيهات قيمة مكنتني من إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى عمال مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - الذين قدموا لي العون في تطبيق دراسة الحالة الميدانية لهذا البحث خاصة عمال مصلحة المالية والمحاسبة واخص بالذكر " بن ابراهيم ابراهيم ، غالب علي"

دون ان أنسى شكر لجنة المناقشة على بذلهم الجهد لقراءة عملي وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات قيمة من شأنها تصويب إثراء هذا البحث.

وسام

## المخلص

يهدف هذا البحث الى دراسة دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة, وهذا من خلال إظهار مدى مساهمتها في رفع كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة, وعلى هذا الأساس تم اختيار مؤسسة مطاحن الواحات \_تقرت\_ من اجل إثبات صحتها.

ولاختبار مدى صحة الفرضيات تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسؤولين ذوي الاختصاص بالمؤسسة، والتقرير الوصفي وقوائم الاستقصاء، وقد خلصت هذه الدراسة الى أن المراجعة الداخلية تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وأن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اكتشاف نقاط قوته ونقائصه وبالتالي مدى فعاليته.

**الكلمات المفتاحية:** مراجعة داخلية, نظام الرقابة الداخلية, فعال، مؤسسة مطاحن الواحات، تقييم، نقاط القوة.

## The summary

This research aims to study the role of internal audit in evaluating control system in the institution, and this is by showing the extent of its contribution to raising the efficiency and effectiveness of the internal control system in the institution under study , On this basis the touggourt oasis mills foundation was chosen in order to prove in validity.

to test the validity of the hypotheses, reliance interviews with competent officials in the institution, a descriptive report, and survey lists. this study concluded that the internal auditing works to develop and improve internal control systems, and that the goal of evaluating the internal control system is to discover points its strength and shortcomings and thus its effectiveness.

**Keywords:** internal audit, internal control system, effective, oasis mills foundation, evaluation, points of power.

## **Résumé**

Cette recherche vise à étudier le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne de l'institution, et ce en montrant l'étendue de sa contribution à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficace du système de contrôle interne de l'institution étudiée, c'est sur cette base que la fondation Touggourt oasis mille a été choisie afin de prouver sa validité.

Pour tester la validité des hypothèses, on s'est appuyé sur des entretiens personnels avec des responsables compétents de l'institution, un rapport descriptif et des listes d'enquête. Cette étude a conclu que l'audit interne travaille à développer et à améliorer les systèmes de contrôle interne, et que l'objectif l'évaluation le système de contrôle interne est de découvrir des points ses points forts et et ses défauts, et donc son efficacité.

**Motsclés** :audit interne, système de contrôle interne, efficace, fondation oasis mills , évaluation, points de pouvoir.

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الاهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VI	قائمة الاشكال
VI	قائمة الملاحق
VI	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ج	المقدمة
4	الفصل الاول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
6	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
33	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمطاحن الواحات - تقرت-
35	المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
39	المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية
51	الخاتمة
54	المراجع
57	الملاحق
64	الفهرس



قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
43	قائمة استقصاءات نظام مشتريات/ موردين.	1
44	شبكة تقسيم مهام نظام مشتريات/ موردين.	2
45	قائمة استقصاءات نظام مبيعات/ عملاء.	3
46	شبكة تقسيم مهام نظام مبيعات/ عملاء.	4

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
36	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة مطاحن الواحات تقرت.	1

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
58	البطاقة الفنية للمؤسسة	1
59	ورقة الرسوم المحاسبية	2
60	وصل استقبال بضاعة	3
61	جدول التدفق النقدي	4
62	بيانات الدخل	5
63	متطلبات الميزانية العمومية	6
64	أصول الميزانية العمومية	7
65	وصل تسليم بضاعة	8

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار	المعنى بالفرنسية	المعنى بالعربية
<b>OAIC</b>	Office Algérien Interprofessionnel des Céréales	الديوان الجزائري المهني للحبوب

مقدمة

أ- توطئة

اصبحت المؤسسات في وقتنا الحاضر تتميز بتوسعها وتعدد الوظائف المكونة لها، هذا ما أدى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة. وما سبق نتجت الحاجة الى المراجعة الداخلية التي تعتبر أداة إدارية تعتمد عليها الإدارة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها وتفعيلها، فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة يهدف الى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة، كما تهدف المراجعة الداخلية الى التحقق من الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة، إذ يقوم بها شخص مؤهل يدعى "المراجع الداخلي" الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة والعملية التشغيلية للأنشطة، وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها.

ب- طرح إشكالية:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت؟ ولمعالجة وتحليل هذه الإشكالية وتكوين إطار نظري وفكري، نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات تقرت؟
- ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات تقرت؟
- ماهي آليات المراجعة الداخلية المثلى لتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات تقرت؟

ت- فرضيات البحث:

وللإجابة عن التساؤلات المطروحة ننتقل من الفرضيات التالية:

- ✓ **الفرضية الأولى:** تعتبر المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف، يرأسها شخص مستقل وحيادي يقوم بمراجعة نشاطات وأعمال المؤسسة، ثم يقدم تقرير حولها إلى الجهات المعنية.
- ✓ **الفرضية الثانية:** تعمل نظم الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - على تحقيق أهداف المسطرة في المؤسسة من خلال التأكد من عدم حدوث الأخطاء بغية الوصول الى تسيير فعال والحفاظ على الاستقرار والوقاية للمؤسسة.

✓ **الفرضية الثالثة:** المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

#### ث- مبررات اختيار الموضوع

- الميول وحب ميدان المراجعة؛
- طبيعة التخصص الذي يتعلق بهذا الميدان؛
- الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات؛
- الحاجة الماسة للمراجعة الداخلية من قبل المؤسسات الاقتصادية؛
- تواجد المؤسسات في بيئة مليئة بالمخاطر.

#### ج- أهداف البحث

- محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة؛
- محاولة إبراز وإظهار دور المراجعة الداخلية في المؤسسة كونها باعتبارها أداة فعالة بها؛
- محاولة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات.

#### ح- أهمية البحث

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعية، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة.

#### خ- حدود البحث

\_ **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في مجمع الصناعات الغذائية "أقروديف" الشركة التابعة حبوب الزيبان مطاحن الواحات تقرت.

\_ **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من 09 الى 30 افريل 2023

#### د- منهج البحث

\_ **المنهج الوصفي** في الجانب النظري لمحاولة الوصول إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

\_ **منهج دراسة الحالة** لإسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة مؤسسة مطاحن الواحات.

## ذ\_ صعوبات البحث

\_ ضيق الوقت الممنوح من طرف الإدارة لإنجاز البحث؛

\_ نقص المراجع حول موضوع البحث؛

\_ تأخر المؤسسة محل الدراسة في الموافقة على طلب تربيصي وهذا ما سبب لي عرقلة كبيرة في انجاز هذا البحث.

## هيكـل البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة قسمنا البحث إلى فصلين الفصل الأول تقديم الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول تناول عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثاني تناول الدراسات السابقة، والفصل الثاني تمثل في الجانب التطبيقي وقسم إلى مبحثين الأول يتضمن الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة والمبحث الثاني يتناول تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الاطار النظري للمراجعة الداخلية

ونظام الرقابة الداخلية

**تمهيد**

تحتاج إدارة المؤسسات إلى وسيلة لحماية ممتلكاتها وأصولها من جميع أنواع السرقة او الاختلاس والتبذير لذلك ظهرت الحاجة إلى هيئة تقوم بهذه الوظيفة بصورة صادقة وهذه الهيئة تتمثل في المراجعة الداخلية، واهم وظيفة تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تمثل هذه الأخيرة الركيزة الأساسية لأي تنظيم.

ولدراسة الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

**المبحث الأول:** عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛

**المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وعلى هذا الأساس سنقدم في المبحث مطلبين مطلب يتناول أساسيات ومفاهيم حول المراجعة الداخلية ومطلب آخر يتناول ماهية نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: التعريف بالمراجعة الداخلية

في هذا المطلب سنقدم فرعين فرع يتناول ماهية المراجعة الداخلية وأهدافها وأهم المعايير التي تضبطها، وفرع آخر يتناول التخطيط والتنفيذ لمهمة المراجعة الداخلية.

### الفرع الأول: ماهية المراجعة الداخلية، أهدافها، معاييرها

#### أولاً: ماهية المراجعة الداخلية

يوجد عدة تعريفات للمراجعة الداخلية نذكر منها:

1) "المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها."<sup>1</sup>

2) ويمكن تعريفها أيضاً بأنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة، بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءة وفعالية هذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة وأداء الإدارات والأقسام."<sup>2</sup>

<sup>1</sup>محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1996، ص 103-104.  
<sup>2</sup>عبد الفتاح محمد صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الطبعة الاولى، دار الجامعة الجديدة، 2001، ص 215-216.



### ثانيا: اهداف المراجعة الداخلية

يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل التنظيم في أداء مسؤولياتهم بكفاءة. وعلى ذلك فإنه يمكن تلخيص الأهداف الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في تحقيق الأنشطة التالية:

1- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة؛

2- التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة؛

3- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية الحماية الأمان لتلك الأصول؛

4- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب وتقرير هذه المعلومات؛

5- تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام موارد المنشأة والتقرير عن الانحرافات عن المعايير العلمية - أن وجدت- وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات التصحيحية؛

6- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة؛

7- التوصية بالتحسينات التشغيلية.<sup>1</sup>

### ثالثا: معايير المراجعة الداخلية

تنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم تتمثل فيما يلي:

#### 1- الاستقلالية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعيا في أدائه لأعمال المراجعة.

#### 2- العناية المهنية اللازمة:

<sup>1</sup> وجدى حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، الطبعة الثانية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2010، ص 12 .

يجب ان تؤدي اعمال المراجعة بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا يتطلب ما يلي:<sup>1</sup>

أ- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر تأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين الداخليين القائمين بعملية المراجعة المعينة؛
- يجب أن تكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة، المهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة؛
- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

ب- بالنسبة للمراجع الداخلي:

- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك؛
- يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة، المهارات، والأصول الضرورية لأداء أعمال المراجعة؛
- يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر؛
- يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه لأعمال المراجعة.

3- نطاق العمل:

يجب ان 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 القيام بما يلي:

- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على، قياس، تصنيف، والتقرير عن مثل هذه المعلومات؛
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة؛
- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً؛
- تقييم مدى كفاءة استخدام الأصول من الناحية الاقتصادية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 140-141.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 142-143.

#### 4- أداء أعمال المراجعة الداخلية:

يجب أن تتضمن أعمال المراجعة تخطيط المراجعة وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج ثم القيام بعملية المتابعة.

#### 5- إدارة قسم المراجعة الداخلية:

مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسئول الرئيسي عن الأداء السليم لقسم المراجعة الداخلية، وذلك من خلال القيام بما يلي:

- يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم؛
- يجب ان يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية؛
- ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم واعمالهم؛
- يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهاراتهم.

### الفرع الثاني: التخطيط والتنفيذ لمهمة المراجعة الداخلية

#### اولا: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية

ان معايير اداء المراجعة توضح ان تنفيذ اعمال المراجعة الداخلية ينبغي ان تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية هي:

- التحضير لمهمة المراجعة الداخلية؛
- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية؛
- التقرير النهائي عن مهمة المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وجدى حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 26-27.

1\_ التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة، ان يقوم اولاً بالتحضير الجيد لهذه المهمة من اجل تحديد اولويات مهمة المراجعة، بالتوافق مع اهداف المؤسسة. وتتمثل هذه الخطوة في نقطتين اساسيتين هما:<sup>1</sup>

أ- الامر بالمهمة: وهو عبارة عن التفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة والامر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريباً، او قد يكون على شكل امر شفهي.

ب- الدراسة والتخطيط: تعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد اولويات مهمة المراجعة، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي:

- الاطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي ان يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق اللآتي:
- معرفة الاهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة؛
- معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط او الوظيفة محل المراجعة وتحديد المشاكل الاساسية المتعلقة بها.

• خطة التقارب: بعد ان يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط او الوظيفة محل المراجعة الى مجموعة اعمال اولية، سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول الى عمودين، يبين العمود الاول تقسيمات الاعمال او التعليمات الاولية، بينما يبين العمود الثاني اهداف تلك الاعمال او العمليات.<sup>2</sup>

- تحديد مواطن الخطر: على المراجع الداخلي ان يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنشطة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به، وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لواقع الخطر، فإن المراجع يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:
- عمود ثالث: يحدد الخطر المرتبط بكل عمل؛
- عمود رابع: يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ضعيف؛

<sup>1</sup>Jaque renard, théorie et pratique de l'audit interne, 3<sup>eme</sup> édition, édition d'organisation, France, 2000,p189.

<sup>2</sup>La meme référence, p190.

- **عمود خامس:** ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر، بالاعتماد على الإجراءات والمعايير والادوات الملائمة او الأفراد المؤهلين؛
- **عمود سادس:** الإشارة الى وجود او عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات اهمية، وإنها موجودة ولا تؤدي عملها والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.
- **التقرير التوجيهي:** يحدد التقرير التوجيهي اسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف لبتي يسعى المراجع الداخلي الى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم، من حيث مجال العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة، ومجال العمل الجغرافي، أي مكان القيام بالمهمة، وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق المراجعة والطرف الآخر الطالب لها.<sup>1</sup>

## 2- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

- بعد ان ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، التي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات، بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة وتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:
- أ- **اجتماع الافتتاح:** يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة وفي يتم اولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم.
- ب- **برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ):** يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ويساعد على تتبع عمل المراجعين، لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل اليها من طرف المراجع ويعتبر مرجعا مهما للمهام المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب الثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.<sup>2</sup>
- ت- **العمل الميداني:** يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من طرف مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات،

<sup>1</sup>Jaque renard, op-cit, p190.

<sup>2</sup>عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG ومجني وخازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة القانونية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010، ص67.

المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق الأهداف لمهمة المراجعة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.<sup>1</sup>

### 3\_ التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم للجهات المعنية به، ولهذا التقرير صفات يتميز بها هي:<sup>2</sup>

أ- **هيكل التقرير:** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية التي تعتبر بدورها وثيقة تغطية ووسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم او جزء منه بنتائجه من جهة أخرى كما تعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

ب- **حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:** يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها.<sup>3</sup>

ت- **تقرير المراجعة الداخلية:** بعد انتهاء التدخل، يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها، ويعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

ث- **تقرير أعمال التحسين:** بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقاً من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات ومدى الالتزام بتطبيقها، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.<sup>4</sup>

### ثانياً: أساليب تنفيذ المراجعة الداخلية:

لكي يقوم المراجعون بإنجاز مهمة المراجعة الداخلية، فإنهم يحتاجون الى معلومات نوعية وأخرى كمية، يتم جمعها وتحليلها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات والتي تتمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 69.

<sup>2</sup> زهار سهام، المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات- زبانن ( دراسة حالة مؤسسة نفضال GPL البويرة)، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة 2013/2014، ص 41.

<sup>3</sup> جلال بالعروسي، وآخرون، أهمية المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد القرارات المالية (دراسة ميدانية)، مذكرة ماستر، في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حمّة لخضر، الوادي، 2017 / 2018، ص 10.

<sup>4</sup> زهار سهام، مرجع سبق ذكره، ص 41.

**1\_ المعاينة والجرد الفعلي:**

لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وكذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، هذه الوسيلة تعتبر أهم وأقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.<sup>1</sup>

**2\_ المراجعة الحسابية:**

يهدف هذا الإجراء الى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والدفاتر والكشوف المالية وذلك من الناحية الحسابية فقط، ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الحسابية للمراحل المختلفة من مراحل العمل المحاسبي.<sup>2</sup>

**3\_ المراجعة المستندية:**

ان المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة اقتصادية ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر المراجعة المستندي من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة ويتوقف نجاح عملية على دقة أدلة المراجعة المستندي، حيث تساعد المراجع على الربط بين الأحداث والتصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.<sup>3</sup>

**4\_ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

ان هذا الاجراء يعتبر هاما وضروري لعمل المراجع أو يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب ان يقوم بإجرائها لذلك فإنه يجب على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن الإجراءات الرقابية كافية وفعالة، كما يجب على المراجع الداخلي مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والخطط بالمؤسسة لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010، ص 81.

<sup>2</sup>نفس المرجع، ص 82.

<sup>3</sup>عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة مرجع سبق ذكره، ص 72.

<sup>4</sup>نفس المرجع، ص 75.

ثالثاً: طبيعة عمل المراجع الداخلي:

لتحقيق الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية، يقوم المراجع الداخلي بالأعمال التالية:<sup>1</sup>

**1\_** فحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف التأكد من صحتها ودقتها وتمشيها مع القواعد والمبادئ المتعارف عليها في هذا المجال. ويطلق على هذا العمل اصطلاح المراجعة المالية Financial Audit نظراً لأنها تتعلق بالنواحي المالية بصفة عامة، وبالنواحي المحاسبية بصفة خاصة.

**2\_** فحص أعمال الإدارات والأقسام المختلفة بالمؤسسة بهدف التأكد من تطبيق وتنفيذ الخطط والسياسات والاجراءات والنظم الموضوعة، وتقييمها لاقتراح التحسينات الواجب ادخالها عليها، بالإضافة الى تقييم أداء الإدارات والأقسام لمحاولة تحسين الكفاية. ويطلق على هذا العمل المراجعة التشغيلية Operational Audit او مراجعة الأعمال Operations Audit.

### المطلب الثاني: التعريف بنظام الرقابة الداخلية

سنقدم في هذا المطلب فرعين فرع يتناول مفهوم نظام الرقابة الداخلية واهم اهدافه والمقومات التي يقوم عليها وفرع اخر يتناول خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### الفرع الأول: مفهوم، أهداف ومقومات نظام الرقابة الداخلية

#### أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

يوجد عدة تعريفات لنظام الرقابة الداخلية وتختلف حسب الجهة التي وضعتها، نذكر منها:

(1) يعرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 على انها" العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة و الموظفين الآخرين غيرهم من الموظفين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق اهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة".<sup>2</sup>

(2) كما تعرف أيضا على انها"الخطة التنظيمية او الطرق التي تتبعها المنظمة لحماية أصولها، او إعطاء بيانات ومعلومات دقيقة يعتمد عليها، وكذلك لتحسين الفاعلية التشغيلية وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح الإدارية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وجمدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 15- 16.

<sup>2</sup> احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2008، ص 98.

<sup>3</sup> كريمة علي جهر وأخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، الطبعة العاشرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012، ص 39.



## ثانيا: اهداف نظام الرقابة الداخلية

تطورت الرقابة الداخلية وتطورت الأهداف التي أنشئت من اجلها فبعد ما كانت هدفها الأساسي حماية الأصول توسع ليشمل العديد من الأهداف:<sup>1</sup>

- 1- حماية أصول وسجلات المنشأة من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستخدام؛
- 2\_ توفير الدقة والثقة في البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات وحسابات المنشأة؛
- 3\_ التحفيز او النهوض بالكفاءة التشغيلية او الإنتاجية للمنشأة ككل, او لأقسامها وإدارتها كل على حدة؛
- 4\_ تشجيع السير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها؛
- 5\_ إدارة المخاطر.

## ثالثا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

من الضروري ان يتوافر في نظام الرقابة الداخلية بعض العناصر او الخصائص التي تؤدي الى تحقيق اهداف الرقابة الداخلية، وتمثل هذه الخصائص مجموعة من الدعائم او المقومات التي لا غنى عنها لأي نظام رقابة داخلية قوي وفعال.<sup>2</sup>

وفي واقع الامر فانه بالرغم من تعدد وتنوع هذه المقومات في الكثير من الكتابات الا انه يمكن عرضها في ثلاث مجموعات هي:

### 1\_ مقومات تنظيمية وإدارية؛

### 2\_ مقومات محاسبية؛

### 3\_ مقومات عامة.

سننظر لشرح كل واحدة على حدة:

### 1\_ المقومات التنظيمية والإدارية:

تمثل مجموعة الإجراءات والوسائل والأدوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الداخلية في جانبه الإداري والتنظيمي ويمكن ان نميز العناصر التالية:

<sup>1</sup> وحدى حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 82.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 89- 90.

(أ) خطة تنظيمية سليمة:

والمقصود بخطة التنظيم هيكل التنظيم الذي يحدد الإدارات والأقسام التي يشملها المشروع ويحدد اختصاصات وواجبات ومسؤولية كل إدارة أو قسم، وكذلك يوضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية. وتتوقف نوعية خطة التنظيم على طبيعة المشروع وطرق التشغيل المتبعة وعدد الأقسام وحجم المشروع والانتشار الجغرافي للوحدات المختلفة التي يتكون منها.

وترجع أهمية خطة التنظيم الى:

- إقامة علاقات إجرائية وتعريف وتحديد مجالات المساءلة.
- تحديد مسؤوليات الأقسام والافراد.
- تدنية تداخل المسؤوليات والواجبات وازدواج العمل والتعارض في الوظائف والأنشطة.

كما ان اهم العناصر الأساسية في الخطة التنظيمية تحقيق الآتي:

- الاستقلال التنظيمي:

ففي أي خطة للتنظيم من المرغوب تحقيق الاستقلال الوظيفي والمحافظة على فصل مناسب بين الإدارات المختلفة كالإدارات التشغيلية وإدارة الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

- تحديد واضح لخطوط المسؤولية:

فبالإضافة الى التقسيم المناسب للواجبات بين الأقسام فانه يجب أيضا وجود تعاريف واضحة للمسؤوليات داخل الأقسام نفسها بطريقة تتماشى مع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة، وكذلك وجود التفويض المناسب للسلطة لأفراد معينة في سبيل تمكينهم من مقابلة مسؤولياتهم بكفاءة وفاعلية.

(ب) الفصل المناسب للواجبات والاختصاصات:

يوجد عدد من الوظائف ذات الطبيعة المتعارضة والذي يمكن الجمع بينها إعطاء الشخص المعين فرصة تغطية أي تلاعب أو تزوير يقوم بارتكابه حيث يكون من الصعب اكتشاف هذا التلاعب أو التزوير، وهذه الوظائف يمكن حصرها في:

- وظيفة التصريح (الترخيص) بالعملية واعتمادها؛

<sup>1</sup>نفس المرجع السابق، ص 90- 91.

- وظيفة التنفيذ؛
- وظيفة حيازة الأصول؛
- وظيفة التسجيل المحاسبي.

ونظام الرقابة الداخلية السليم يجب ان يقوم على الفصل الواضح والمحدد بين هذه الوظائف، بحيث لا يسمح ان يجمع بينها، وان يتم توزيعها على مجموعة من الافراد بحيث يكون كل فرد مسؤولا عن احد الوظائف فقط.

### ج- خطة سليمة لاختيار الموظفين المناسبين ووضعهم في الأماكن المناسبة وتدريبهم

ان العنصر الأكثر أهمية في أي نظام للرقابة الداخلية هو الافراد، واذا ما تم اختيار الأفراد المناسبين والموثوق فيهم ووضعهم في الأماكن المناسبة، فان ذلك يوفر خاصية هامة جدا لنظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يمكن القول معه انه يمكن ان تغطي على بعض الخصائص الأخرى لنظام الرقابة التي قد تكون غائبة، او في عبارة أخرى انه بفرض توافر جميع الخصائص والمقومات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية وغياب هذا العامل فإنه لا يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من وراء نظام الرقابة، فأساليب الرقابة يتم وضعها بواسطة الأفراد ويتم تنفيذها عن طريق الأفراد، ثم تتم متابعة التنفيذ والرقابة عليه أيضا بواسطة الأفراد، وبصدد التأكيد على أهمية الافراد في نظام الرقابة يقول احد الكتاب " اذا بحثت بعمق عن السبب الحقيقي لاي مشكلة فستجده دائما متمثلا في الأفراد". ولتحقيق هذه الخاصية يتطلب الامر وجود مدخل منظم لاختبار وتدريب العاملين للتأكيد على الأداء الجيد كما يلي:<sup>1</sup>

### • وجود خطة سليمة لاختيار الموظفين:

على أساس وجود تحليل للوظائف يتضمن وضع توصيف واضح لكل وظيفة يظهر مواصفات الدور المطلوب من الوظيفة وواجباتها وعلى ضوء ذلك المؤهلات المطلوب توافرها في شاغلها، ويتم وضع الاختبارات المناسبة لاختيار انسب العناصر.

### • تدريب الموظفين:

ويجب ان تكون هناك برامج تدريبية مستمرة للموظفين بناءا على سياسة تدريب مرسومة واضحة باعتبار ان التدريب هو أحد أوجه الاستثمار في رسمة الأصول البشرية.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 92-93-94.

• وجود خطة لتحفيز الأفراد:

لعمل على تحفيز الأفراد على الأداء الكفاء والفعال فضلا عن ضرورة الاخذ بعين الاعتبار النواحي السلوكية في ردود الأفعال الخاصة بالأفراد تجاه معايير الرقابة وإجراءات التصحيح اللازمة حال اتخاذها.

د-معايير سليمة لأداء:

يجب توافر معايير سليمة للأداء تتناسب مع طبيعة الاعمال، فالمعيار يمثل الأداء المستهدف بالنسبة لهدف معين، وقد يعتمد على تقدير او توقعات الإدارة على البيانات التاريخية، ويستخدم المعيار لوضع مستويات الأداء المرغوبة ولتحفيز الأداء حيث يمكن ان يستخدم كإشارة اتجاهية ترشد وتوجه الأداء الفعلي، فعلى سبيل المثال التكاليف المعيارية كمعيار يمكن استخدامها في الإنتاج لمحاولة تحفيز العاملين لرقابة تكاليف الإنتاج وأيضا لتقييم اداءهم، ومن وجهة نظر نظام الرقابة تتجه المعايير الى تسهيل الرقابة قبل الأداء والرقابة بعد الأداء، فالرقابة قبل الأداء تشير الى تحفيز الأداء قبل تنفيذ النظام التشغيلي، حيث تتجه المعايير الى التأثير على المستويات المرغوبة للأفراد، بينما تشير الرقابة بعد الأداء الى استخدام المعايير في تقييم الأداء الفعلي، وتخدم كأساس لإدارة المكافآت والتي بدورها تؤدي الى تدعيم الى تعديل الأداء في المستقبل، وكما يتضح مما سبق فان المعايير يجب ان تكون مقترنة بنظام لرقابة الأداء بهدف التأكد من اتباع المعايير وتنفيذ الأهداف والسياسات الموضوعة.

1\_ مقومات محاسبية:

يجب ان يتوافر في المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال والسليم وجود نظام محاسبي سليم يكفل إمكانية المحاسبة على مختلف أنشطة المشروع ويكفل للإدارة تحقيق الرقابة عليها، ولكي يكون النظام المحاسبي أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية فإنه يجب ان يشتمل على الآتي:<sup>1</sup>

أ- وجود دورات مستندية متكاملة وكافية تغطي كافة أوجه النشاط:

تؤدي المستندات وظيفة نقل وترجمة البيانات او المعلومات من خارج المنشأة (مستندات خارجية) او من داخلها (مستندات داخلية) ويجب ان تكون المستندات مناسبة للتأكيد على توفير وسلامة الرقابة على جميع الأصول وان جميع العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها على أساس سليم.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 95-96.

ويجب ان يكون هناك تعريف بكل دورة مستنديه بحيث يتم تحديد خط سير العملية الخاصة بهذه الدورة من بدايتها حتى تنتهي بإثباتها في الدفاتر، من حيث تسلسل كل عملية والإجراءات والإدارات المشتركة فيها والمستندات والدفاتر التي تثبت فيها.

#### ب- وجود مجموعة دفترية مناسبة:

وبداية يجب الوفاء بالمتطلبات القانونية في المجموعة الدفترية من حيث امساك دفتر يومية ودفتر جرد على الأقل كحد أدنى للدفاتر، مع امساك أي عدد آخر من الدفاتر تتطلب طبيعة نشاط المشروع وتظهر الحاجة اليه، واهم هذه الدفاتر:

- دفتر اليومية العامة؛
- دفتر الأستاذ العام؛
- دفاتر الأستاذ المساعدة؛
- دفتر الجرد لإثبات المخزون في نهاية الفترة؛
- دفتر الصنف لإثبات حركة الوارد والصادر من البضاعة.

مع ملاحظة انه توجد مرونة للمنشأة في امساك أي عدد من الدفاتر يتيح لها تحقيق المحاسبة السليمة عن عملياتها وتوفير معلومات محاسبية ملائمة، بمعنى ان معيار وجود أي دفتر في المجموعة الدفترية هو ان يكون لازما لخدمة غرض معين وضروري.

#### ج- دليل محاسبي:

وينطوي ذلك على وضع تبويب للحسابات يظهر فيه الحسابات الرئيسية والحسابات المساعدة والحسابات الفرعية التي تندرج تحتها.

ويجب ان يتضمن الدليل المحاسبي خريطة للحسابات ودليل للإجراءات المحاسبية فخريطة الحسابات تمثل اطارا للنظام المحاسبي بالكامل بحيث يشمل تبويب العمليات داخل حسابات الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وبطريقة تسهل جمع وتبويب المعاملات المختلفة، كما توضح طريقة أداء العمل المحاسبي في سبيل تحقيق اهداف الشركة، وكذلك يجب ان يوجد دليل للإجراءات المحاسبي والذي يخدم أغراض تحديد والمسؤوليات والواجبات، حيث يشمل الإجراءات المتعلقة بإمساك الدفاتر وتحديد تدفق المستندات وطرق الرقابة السليمة للأصول وتأتي أهمية وجود دليل للإجراءات في المساعدة على تحقيق الاتساق في الاستخدام والمعالجات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نفس المرجع السابق، ص 97-98.

د- استخدام الوسائل الآلية:

مثل الآلات الحاسبة وآلات تسجيل النقدية واستخدام الحاسب الآلي في معالجة البيانات والذي يترتب عليه إحكام عملية الرقابة فضلا عن دقة وسرعة الإنجاز.

و- الجرد الفعلي للأصول:

يتم القيام بعملية جرد الأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية والمخزون السلعي والأوراق المالية وأيضا بعض أنواع الأصول الثابتة، مع ملاحظة ان الجرد يتم بطريقتين:

- طريقة الجرد المستمر؛
- طريقة الجرد الدوري.

ويتم المقارنة بين نتيجة الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية، وإذا ما ظهرت فروق يتم تقصي أسبابها، وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ ما يلزم في شأنها من إجراءات تصحيحية، كما انه ولا شك ان أسلوب الجرد المفاجئ يعتبر من الأساليب الفعالة في منع الاختلاس والتلاعب في الأصول وتوفير الحماية اللازمة لها.

1\_ مقومات عامة:

وتشمل مجموعة من الأدوات والوسائل الرقابية الشاملة التي يمكن تطبيقها من خلال نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن تلخيصها في المقومات التالية:<sup>1</sup>

أ- التأمين ضد الاخطار:

يجب وضع سياسات واضحة للتأمين على المخاطر التي يتعرض لها المشروع والتي يترتب عليها خسائر له، ومن أبرز أنواع التأمين في هذا الصدد:

- التأمين على أمناء الخزينة والسيارفة الذي يعهد إليهم بالاحتفاظ بالنقدية ضد خيانة الأمانة؛
- التأمين على الأصول ضد السرقة والحريق.

ب- الرقابة المزدوجة:

وتقوم فكرة الرقابة المزدوجة على أداء نفس العمل بواسطة شخصين بحيث لا يمكن ان يقوم أحدهما بهذا العمل بمفرده، وربما من أوضح التطبيقات للرقابة المزدوجة قيام شخصين بالتوقيع على الشيكات بحيث لا

<sup>1</sup>نفس المرجع السابق، ص 99-100.

يمكن صرف الشيك إلا باستيفاء هذين التوقيعين. وأيضاً عملية فتح الخزينة بواسطة مفتاحين يحتفظ بهما شخصان مختلفان بحيث لا يمكن فتح الخزينة إلا بوجود الشخصين معاً. وغنى عن البيان القول ان الهدف من هذه الرقابة المزدوجة هو قيام الشخصين المسؤولين عن العمل بمراقبة كل منهما للآخر.

### ج- الرقابة الحدية:

وتعني الرقابة الحدية تحديد سلطة المسؤولين في اعتماد العمليات، أي يحدد لكل مستوى اداري الحد الأقصى لقيمة العملية التي تدخل في نطاق سلطته، وما يزيد عن هذا الحد يدخل في سلطة مستوى اداري اعلى.

### د- وجود سياسة واضحة للإجازات وتغيير واجبات العاملين:

من الركائز القوية في نظام الرقابة الداخلية قيام العاملين بإجازاتهم السنوية مرة واحدة حتى يمكن إحلال موظف آخر مكان الموظف الذي قام بالإجازة، بما يعني القيام بمراجعة كل ما يتعلق بالشخص القائم بالإجازة من واجبات وعهد وخلافة. وأيضاً من المعروف ان قيام موظف بأداء نفس العمل لمدة طويلة قد يتيح له إخفاء أخطائه\_ ان وجدت\_ وبالتالي فيجب ان يسمح نظام الرقابة الداخلية بتناوب الموظفين في أداء المهام كلما كان ذلك ممكناً وعملياً.

### و- المراجعة الداخلية:

تعتبر إدارة او قسم المراجعة الداخلية عنصراً هاماً من عناصر الرقابة الداخلية، حيث تعمل على التأكد من تشغيل جميع عناصر نظام الرقابة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من دقة وكفاءة وفاعلية هذا النظام في المنشأة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 100.

## الفرع الثاني: خطوات وطرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

## أولاً: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد ان عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي:<sup>1</sup>

## 1\_ جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة الى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة، وما يجب ان تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة.<sup>2</sup>

## 2- فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من ان تشغيله يتم وفقاً لما هو محدد مسبقاً، ومن ثم تهدف هذه الخطوة الى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسابقتها للحقائق التي تم التوصل اليها في الخطوة الأولى، والتي تحدد ما يجب ان يكون عليه النظام وتشتمل هذه الخطوة على نقطتين أساسيتين هما:

## أ- مجموعة من اختبارات مدى التمشي او مدى الالتزام:

حيث نلاحظ ان نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام ومدى تفهم العاملين لواجباتهم.

## ب- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات:

حيث نلاحظ ان هذه الاختبارات تتم عادة خلال الفترة المالية محل الدراسة وفي داخل الوحدة.

## 3\_ تقييم النظام:

تمثل هذه الخطوة، آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية. فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله، سيصبح مراقب الحسابات في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف اعداد التقرير وابداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص، وتشتمل هذه الخطوة على ابراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل الوحدة.

<sup>1</sup>محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 56.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 60.



**ثانياً: طرق (وسائل) تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:**

ولقد اعتمد مراقبو الحسابات في ضل المدخل السائد حالياً لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق، الوسائل لأجراء ذلك التقييم، ومن هذه الوسائل:<sup>1</sup>

**1\_ التقرير الوصفي:**

يعد مراقب الحسابات او أحد مساعديه هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها. ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع الى دليل الإجراءات والدورة المستندية واية قرائن أخرى ملائمة.

**2\_ قوائم الاستقصاء:**

وتسمى أيضا قوائم الاستبيان، تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي نشاط داخل الوحدة، وتوزع على العاملين لتلقى الردود عليها، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل الوحدة.

ومن الأفضل ان تقسم قائمة الأسئلة الى عدة أجزاء، يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات الن وفي بعض الحالات تصمم هذه الأسئلة على اجابات (نعم) او (لا) حيث أن الاجابة بالنفي قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في الرقابة الداخلية. وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً طرف مراقبي الحسابات.

**3\_ خرائط التدفق:**

يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم، ولذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل الوحدة. وبعبارة أخرى تظهر خريطة التدفق الدورة الكاملة لكل مستند او سجل يستخدم داخل الوحدة.

وبالإضافة الى ذلك فإن خريطة التدفق قد تظهر كذلك كيفية الفصل بين الواجبات، وإجراءات الفحص الداخلي، ونظام الاعتماد الموجود.

<sup>1</sup>نفس المرجع السابق، ص 21-22-23-25.

## ثالثاً: مشاكل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

من الملاحظ ان عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تؤدي لسوء الحظ الى ظهور بعض المشاكل لعل أهمها:

1- ان مراقبي الحسابات سوف يتوصلون الى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لأحدى المنشآت، قد يكون ذلك بسبب:

\_ استخدام طرق مختلفة للتقييم؛

\_ وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

2- ان عملية التقييم تستنفذ جزءا كبيرا من الزمن، ولذلك يجد المراقب نفسه امام معيارين أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم الى حد يجعل العمليات الأخرى تفقد الأهمية اللازمة لها، والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم الى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها.

3- صعوبة الحكم على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة، نتيجة للعلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص والدراسة.

غير ان هذه المشاكل لا تقلل من ضرورة واهمية عملية التقييم، ويجب العمل على تذليلها بما يحقق كفاية في الأداء.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>نفس المرجع السابق، ص 55-56.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

خلال هذا المبحث نحاول عرض ما نعتبره من اهم الدراسات السابقة فيما يتعلق بموضوع البحث، وذلك لغرض الإحاطة أكثر بالموضوع، حيث تم تقسيم هذه الدراسات حسب اللغة الى مطلبين، كما تم تخصيص المطلب الاول للدراسات باللغة العربية والمطلب الثاني للدراسات باللغة الاجنبية.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

اولا: دراسة غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة (دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة ورقلة) رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع ادارة الاعمال جامعة الجزائر "2014/2013". كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة الى اي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث تم اعتماد المنهج التحليلي خاص بالقسم النظري للدراسة والقسم التطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة مستخدم في ذلك جداول الاستقصاءات. كما توصلت هذه الدراسة النتائج التالية:

- ضرورة تصميم فعال للرقابة الداخلية؛
- انشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية؛
- ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة انواع التنفيذ والاطارات المتوسطة؛
- الاعترام بتوصيات مندوب الحسابات؛
- يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمي القوائم المالية والادارة ومن ثم على مزاولي المهنة ان يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة.

ثانيا: دراسة عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر "2010/2009". كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تنفيذ مهمة المراجعة بما يحقق اعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وللمؤسسة؟ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، والفصل الأخير المتعلق بالدراسة الميدانية تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي الى جانب منهج دراسة الحالة.

كما توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يقوم المراجع الداخلي بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة بحكم تواجده اليومي في المؤسسة، اما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط لان عدد مرات نزوله الى المؤسسة لتنفيذ مهمة المراجعة محدودة وعادة تكون بعد تنفيذ الاعمال وهذا ما يستدعي ضرورة التكامل والتعاون بين الطرفين.
- ان النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه.

**ثالثا:** دراسة زهار سهام **المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات-زبائن**(دراسة حالة مؤسسة نفضا GPL البويرة) مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة أكلي محند أولحاج البويرة "2014/2013". كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كيف تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن في المؤسسة الاقتصادية؟ حيث تم اعتماد المنهج التحليلي خاص بالجزء النظري للدراسة والجزء التطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة مستخدم في ذلك جدول استقصاء وتقييم استبيان الرقابة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن.

كما توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يكمن الهدف الاساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي الى جانب حماية الممتلكات من جهة اخرى؛
- تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل الاخطاء هذا ما يزيد الحاجة اليها؛
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية؛
- تعمل المراجعة الداخلية لدورة مبيعات-زبائن على التأكد من فعالية الرقابة الداخلية لهذه الدورة من اجل حماية المبيعات وحقوق الزبائن من الاختلاس والسرقة.

**رابعا:** دراسة جلال بالعروسي, محمد ميهي, محمد الصالح فقيهي, **اهمية المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد القرارات المالية** (دراسة ميدانية على عينة من المتخصصين في المجال) مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي "2018/2017". كما تدور الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة الى مدى يمكن ان تساهم المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات المالية؟ حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في التقييم النظري اما الجانب التطبيقي تم الاعتماد فيه على المنهج التحليلي باستخدام استبيان مستتب من الجانب النظري بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS.

كما توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- تساهم القرارات المالية بشكل كبير في ترشيد قرارات المؤسسة إذا وفرت المقومات الاساسية لمهنة المراجعة؛
- يجب على المؤسسات اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية ويجب ان تكون تحت ظل المعايير المعتمدة من اجل الاستقلالية والعناية المهنية والموثوقية وذلك للوصول الى اقصى فعالية؛
- القرارات المالية الرشيدة مرتبطة إيجابيا مع زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية؛
- هناك وعي واحاطة كبيرة على مستوى المؤسسات ومتخذي القرار بأهمية الداخلية وتفعيل دورها داخل النظام بدليل اعتماد بعض المؤسسات الوطنية حديثا على المراجعة الداخلية.

**خامسا:** دراسة بن عزيزة محمد، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة بامتثال هياكل غرب\_ وحدة عين الدفلى\_ ) **مذكورة** ماستر في علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجيلالي بونعامة خميس مالاينة 2018/2019". حيث تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كيف يمكن تفعيل نظام الرقابة الداخلية باستخدام المراجعة الداخلية في مؤسسة باتيمينال؟ حيث تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة باستخدام الملاحظة والمقابلة الشخصية، وقائمة الاستقصاء.

كما توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفة مهمة لا غنى للمؤسسة عنها؛
- يعتمد المراجع الداخلي على مختلف القوانين والتشريعات والمراسيم والجرائد الرسمية في اداء مهمته؛
- الرقابة الداخلية هي مجموعة الاجراءات الموضوعية من طرف ادارة المؤسسة لضمان السير الناجح لوظائف المؤسسة.

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- ZIANI Abdelhakim, **Le Rôle De Audit Interne dans l'Amélioration de La Gouvernance d'entreprise: Car Entreprise Algériennes**, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Université Abou Baker Belkaid de tlemcan, 2013/2014.

**اولا:** دراسة زيان عبد الحق، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات "عينة من الشركات الجزائرية" أطروحة دكتوراه في علوم الاقتصاد جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان "2014/2013". كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كيف يمكن للمراجعة الداخلية ان تساعد في تحسين حوكمة

الشركات؟ لتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم حكومة الشركات والمراجعة الداخلية وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة الشركة.

كما توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- ان الشركات الجزائرية تعطي لوظيفة المراجعة الداخلية دورا هاما في إدارة أعمالهم، وذلك من اجل تحسين أدائها وضمان القدرة التنافسية؛
- ان تطبيق معايير المراجعة الدولية وفق مستوى استقلالية المراجعة الداخلية يمكن ان تساعد في تحقيق أهدافها؛
- ان المراجعة تعتبر واحدة من اهم عناصر حكومة الشركات.

- Cheron Meriem, **Le rôle de L'audit interne dans Le pilotage et La performance du Système de contrôle interne: cas d'un échantillonsd'entreprises algériennes**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, "2013/2014".

ثانيا: دراسة شقرون مريم, دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية " عينة من الشركات الجزائرية" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان "2014/2013". كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: ان وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية وان اداة الادارة هي نظام الرقابة الداخلية، هل ان وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها؟ حيث تم استخدام الدراسة التجريبية للتحقق فيما اذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في الشركات العامة الجزائرية تساعد على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

كما توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- انه على الرغم من ان وظيفة المراجعة الداخلية هي نوع من مرحلة التعلم، الا انه توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة؛
- نتائج المقابلات مع المراجعين وجد ان المدققين الداخليين لا يعطي اهمية لظهور كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة السابقة والدراسة الحالية

• الدراسات العربية

بالنسبة للدراسة الأولى: لقد تناولت هذه الدراسة نفس موضوع دراستنا، يكمن الاختلاف فقط في عينة دراستها (تعاونية الحبوب والخضر الجافة ورقلة) عن عينة دراستنا (مؤسسة مطاحن الوحات تقرت)؛

- بالنسبة للدراسة الثانية: رغم ان هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الداخلية والعلاقة التكاملية بينها وبين المراجعة الخارجية، الا انه لم يربطها بنظام الرقابة الداخلية وهذا ما تتوولناه في دراستنا هذه؛
- بالنسبة للدراسة الثالثة: تناولت هذه الدراسة موضوع يشبه موضوع دراستنا تقريبا من حيث دور المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ويكمن الاختلاف في مجال الدراسة عن مجال دراستنا؛
- بالنسبة للدراسة الرابعة: تناولت هذه الدراسة اهمية المراجعة الداخلية وهذا ما يربطها بموضوع دراستنا الا انه لم يربطها بنظام الرقابة الداخلية الذي تطرقنا له في دراستنا؛
- بالنسبة للدراسة الخامسة: تناولت هذه الدراسة نفس موضوع دراستنا فقط يكمن الاختلاف في عينة الدراسة عن عينة دراستنا.

• الدراسات الاجنبية

- بالنسبة للدراسة الاولى: تناولت هذه الدراسة دور واهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات، الا انه لم يربطها بنظام الرقابة الداخلية، وهذا ما سنتطرق له في دراستنا؛
- بالنسبة للدراسة الثانية: لقد تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية وكانت الدراسة الميدانية على عينة من الشركات الجزائرية، الا ان دراستنا قد تناولت نفس الموضوع تقريبا لكن الدراسة تمت على عينة واحدة من المؤسسات الجزائرية.

## خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية وبعض الدراسات السابقة التي تندرج في سياقها، حيث بينت لنا الدراسة النظرية ان عملية المراجعة الداخلية لها أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية بحيث تعمل المراجعة الداخلية على منع الغش والاختلاس وايضا اكتشاف الأخطاء ونقاط القوة والضعف من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعطاء الحلول والاقترحات الممكنة.



الفصل الثاني:  
دراسة ميدانية بمطاحن الواحات  
\_تقرت\_

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الاول الى بعض الدراسات السابقة ومفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية وكذا نظام الرقابة الداخلية، لابد من اسقاط ما تم التطرق اليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن الواحات – تقرت – معتمدين في ذلك على التقرير الوصفي وقوائم الاستقصاء. وتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

**المبحث الاول:** الطريقة المتبعة وادوات الدراسة؛

**المبحث الثاني:** تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

## المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

في هذا المبحث سنقوم بأخذ معرفة عامة عن المؤسسة.

### المطلب الأول: الطريقة المتبعة

سنأخذ في هذا المطلب فرعين حيث ان الفرع لأول يتناول تقديم المؤسسة محل الدراسة. اما الفرع الثاني فتطرقنا فيه لتحديد متغيرات الدراسة وتلخيص المعطيات.

### الفرع الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

سنتناول في هذا الفرع نشأة المؤسسة بالإضافة الى تعريفها.

### أولاً: بطاقة فنية لمؤسسة مطاحن الواحات

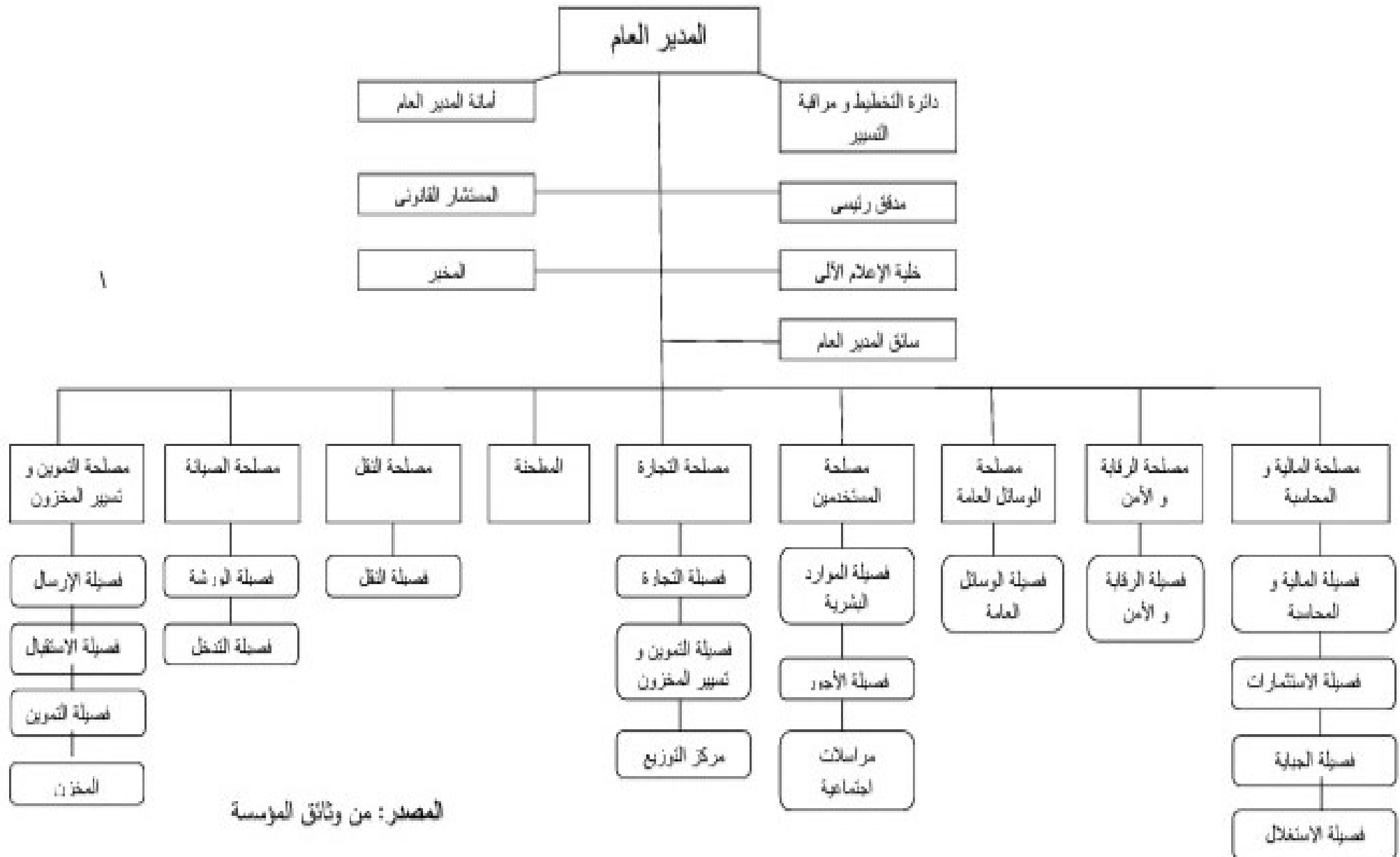
تعتبر مؤسسة مطاحن الواحات من اهم الوحدات الإنتاجية بتقرت نظرا لطبيعة نشاطها المتمثل في انتاج وتسويق مادتي السميد والدقيق وكذا العجائن الغذائية والكسكسي. حيث انها تقع في الجنوب الشرقي للبلاد ص ب 173 المنطقة الصناعية تقرت، تصل مساحتها الاجمالية الى 50, 61822 م<sup>2</sup>

تأسست المؤسسة طبقا للمرسوم الوزاري المؤرخ في 1980/11/30 تحت اسم مجمع الصناعات الغذائية " اقروديف" الشركة التابعة حبوب الزيبان مطاحن الواحات تقرت، فهي تعتبر مركب صناعي وتجاري. وبدأت الإنتاج في 1983/05/27 برأس مالمقدره 89626000,00 دينار جزائري ويمثل الرقم الجبائي 135 2270 0999 3001، ورقم الضمان الاجتماعي 64 354 501 30، بالإضافة الى انها تحتوي على 145 عامل موزعين على مصالح مختلفة.

### ثانياً: تقديم الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة مطاحن الواحات

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من عدة وظائف ومصالح كلها تعمل في سبيل تحقيق اهداف المؤسسة وتقديم أفضل انتاج لتلبية طلبات الزبون.

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة مطاحن الواحات توقرت



المديرية العامة: تعد المديرية العامة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتظم تسعة مصالح ويترأسها المدير العام التي من بين مهامه: <sup>1</sup>

- الموافقة على القرارات؛
- المصادقة على الوثائق والسندات.

مصلحة المالية والمحاسبة: تضم هذه المصلحة أربعة فئات:

- \_ فصيلة المالية والمحاسبة: تهتم بمراقبة الملفات والمستندات مثل وصل تسديد او وصل طلب او وصل استلام او فاتورة وكذلك تحرير الشيكات؛
- \_ فصيلة الجباية: تقوم بالعمليات الجبائي للمؤسسة؛
- \_ فصيلة الاستثمارات: مراقبة الاستملاكات والاستثمارات وتثبيتها؛
- \_ فصيلة الاستغلال.

مصلحة التجارة: تهتم هذه المصلحة ب:

- استقبال الطلبات من الزبائن؛
- البيع وتسليم المنتج للزبائن؛
- مراقبة عملية الدفع للزبائن.

مصلحة التسويق: تهتم هذه المصلحة ب:

- التعريف بالسلعة وإشهارها عن طريق المشاركة في المعارض والأسواق.

مصلحة التموين وتسيير المخزون: تعتبر مصلحة التموين اهم مصلحة في الوحدة لأنها تقوم بتموين كل مصالح وفروع المؤسسة، ومن بين مسؤولياتها ما يلي:

- التعامل مع الموردين؛
- استقبال طلبات الشراء من المصالح؛
- شراء واستلام السلعة؛
- تسليم السلعة المطلوبة؛

<sup>1</sup>ابراهيم بن ابراهيم، مصلحة المالية والمحاسبة، عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، 10 افريل 2023 (مقابلة شخصية).

- اصدار طلبات التمويل.

مصلحة الإنتاج (المطحنة):تقوم هذه المصلحة ب:

- انتاج وتعليب المنتج(السميد، الفرينة، الكسكي....).

مصلحة الارسال والتوزيع: تقوم هذه المصلحة ب:

- ارسال المنتج وتوزيعه على نقاط البيع.

### الفرع الثاني: منهجية الدراسة وطبيعة المتغيرات

أولاً: منهجية الدراسة

من اجل تحقيق اهداف الدراسة والإجابة عن اسئلتها واختبار فرضياتها، اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي سيعتمد على اسلوبين من أساليب البحث العلمي المتعارف عليها وهما:

1\_ أسلوب الدراسة النظرية: حيث قام الباحث بوصف الظاهرة وتحليل عناصرها للوصول الى نتائج يمكن تعميمها.

2\_ أسلوب الدراسة الميدانية: " حيث قام الباحث بإسقاطا ميدانيا على المؤسسة محل الدراسة مستخدمين في ذلك أساليب المقابلة وقوائم الاستقصاء، من اجل استخلاص النتائج وتحليلها.

ثانياً: طبيعة المتغيرات

من خلال موضوع الدراسة والمتمثل في دور المراجعة الداخلية في تقييم يتبين لنا متغيرين مستقل وتابع.

1\_ المتغير المستقل: المراجعة الداخلية؛

2\_ المتغير التابع: نظام الرقابة الداخلية.

**المطلب الثاني: أدوات الدراسة**

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة في جانب نظري وآخر تطبيقي.

**الفرع الأول: الجانب النظري**

لقد اعتمدنا في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع من الكتب والادبيات والتصفح في شبكة الانترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي توفرت لدا الباحث، وساعدته في إغناء هذه الدراسة.

**الفرع الثاني: الجانب التطبيقي**

لقد اعتمدنا في الجانب التطبيقي من الدراسة على مجموعة من الوسائل للحصول على المعلومات المطلوبة، من بينها:

**- المقابلة الشخصية:**

اعتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع افراد المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في المراجع الداخلي وبعض رؤساء مصلحة المالية والمحاسبة، وهذا من اجل الحصول على البيانات المطلوبة.

**- التقرير الوصفي:**

ويقوم على وصف مختلف الأنظمة للرقابة الداخلية في المؤسسة، والطريقة التي تسير عليها.

**- قوائم الاستقصاء:**

وهي مجموعة من الأسئلة قمنا بطرحها على المراجع الداخلي والمستجوبين من مصالح مختلفة في المؤسسة.

## المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة والهدف من هذه الدراسة هو اختبار ما تم التوصل اليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

### المطلب الأول: نتائج الدراسة التطبيقية

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل اليها بناءا على المعلومات التي تم جمعها، وتلخيصها، ومعالجتها.

### الفرع الأول: المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

تعتبر المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات مصلحة مستقلة عن باقي المصالح، يترأسها شخص مستقل وحيادي يقوم بمراجعة أنشطة المؤسسة، وفي الأخير يقدم تقرير حولها.

تعمل المراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة طبقا لمخطط سنوي يصادق عليه مجلس إدارة المؤسسة، اذ يحتوي هذا المخطط على اجندة سنوية للمراجعة الداخلية لمختلف مصالح المؤسسة.

### أولاً: سيرعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة

تمر عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة بالخطوات التالية:<sup>1</sup>

**(1) التخطيط لعملية المراجعة:** في كل سنة يقوم مجلس الإدارة بإعداد مخطط سنوي خاص بعملية المراجعة، اذ يحتوي هذا المخطط على اجندة سنوية بالمصالح المعنية بالمراجعة، وعندما يصادق المجلس على هذا المخطط يستلم المراجع الداخلي رسالة مهمة المراجع للمصالح المعنية ممضاة من طرف المديرين يقوم بإعلام المصالح المعنية بالمراجعة قبل يومين او ثلاث من تنفيذ العملية؛

**(2) تنفيذ عملية المراجعة:** بعد تفاهم المراجع الداخلي مع رئيس المصلحة المعنية بالمراجعة تأتي مرحلة العمل الميداني اذ يتوجه المراجع الداخلي الى المصلحة محل المراجعة، ويطلب المستندات والوثائق الخاصة بالمصلحة ويقوم بفحصها وتقييمها ومدى مطابقتها للواقع وفي الأخير يخرج بجملة من النتائج؛

<sup>1</sup> رئيس خلية المراجعة الداخلية، عموميات حول المراجعة الداخلية، 17 افريل 2023 (مقابلة شخصية).



3) التقرير النهائي لعملية المراجعة: في هذا المرحلة يوضع نقاط القوة والضعف التي توصل اليها المراجع من خلال فحص المستندات الخاصة بالعمليات في المصلحة المعنية وكذلك الانحرافات واسبابها، ثم يقدم تقرير حول وضعية هذه المصلحة مرفق بأدلة الإثبات الى المدير العام للمؤسسة وتقرير الى مديرية المراجعة الداخلية للمجمع، وفي كل تقرير يقدم المراجع جملة من الاقتراحات و الملاحظات فيما يخص الانحرافات التي توصل لها حول الملف المدروس، حيث يقوم بمتابعة مدى تطبيق هذه الاقتراحات والملاحظات بعد فترة ( ثلاثة اشهر) من انتهاء عملية المراجعة.

#### ثانيا: اهداف المراجعة الداخلية في المؤسسة

تهدف المراجعة الداخلية الى تحقيق ما يلي:

- ضمان احترام السياسات والإجراءات الموضوعية؛
- ضمان تحديث ملفات الزبائن (شهادات الميلاد)؛
- ضمان مدى تطبيق السياسة التجارية؛
- ضمان تحديث ملفات العمال؛
- ضمان احترام إجراءات التعويضات والترقي؛
- ضمان احترام وتطبيق الإجراءات المتعلقة بعمليات الشراء والتموين؛
- ضمان احترام إجراءات تعيين وإبرام عقود العمال؛
- ضمان وجود الوثائق الثبوتية للعمليات.

#### الفرع الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

في هذا الفرع سنقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الواحات وذلك من خلال التطرق الى العناصر التالية:

- التقرير الوصفي لنظام (مشتريات/ موردين) ونظام (مبيعات/ عملاء)؛
- قوائم الاستقصاء وشبكة تقسيم المهام لنظام (مشتريات/ موردين) ونظام (مبيعات/ عملاء).

#### أولاً: التقرير الوصفي

سنقدم في هذه المرحلة التقرير الوصفي الخاص بنظام (مشتريات/ موردين) ونظام (مبيعات/ عملاء).

1/ التقرير الوصفي لنظام مشتريات/موردين:

تعتمد المؤسسة في تموين احتياجاتها على:

- **ال شراء من عند الديوان الوطني للحبوب (O.A.I.C):** ان العلاقة مرتبطة بشكل مباشر مع الشركة الام وإجراءات الشراء عبر الديوان الوطني للحبوب تتم من خلال قيام رئيس مصلحة التموين على أساس ما يلي:
  - يجبان يكون الديوان الوطني للحبوب على دراية مسبقة ببرنامج التموين الذي يتم اعداده من قبل المؤسسة؛
  - يتكلف المورد بعملية نقل المواد الأولية الى المؤسسة، كما يمكن تتكلف بها المؤسسة عن طريق إمكانيات النقل الخاصة بها؛
  - بعد وصول المواد الى المؤسسة تمر عبر الميزان الخاص بالمؤسسة، ثم يتم اعداد بطاقة الوزن وتمر بقسم مراقبة النوع ليتم التأكد من ان النوعية المطلوبة هي نفسها النوعية المستلمة وفي الأخير يتم اعداد وثيقة خاصة بمراقبة النوعية؛
  - بعد ان يستقبل رئيس فرع المواد الأولية بطاقة الوزن يقوم بإعداد قائمة استلام يومية للقمح، ثم يتم تحويل هذه القائمة الى مصلحة التموين وتسيير المخزونات من اجل الرقابة والمتابعة والتسجيل؛
  - يتم اعداد كشف الاعتماد او المعاينة كل عشرة أيام بشكل مشترك بين الديوان الوطني للحبوب ومؤسسة مطاحن الواحات اذ يتم فيها تحديد نسب ومعدل الموافقة ويتم ارفاق كشف الاعتماد بالفاتورة النهائية والأصلية ثم يتم ارسالها لكل من رئيس فرع المواد الأولية من اجل المعالجة الآلية ورئيس مصلحة التموين من اجل المعالجة وإعداد طلب الدفع؛
  - ان تسوية فواتير شراء القمح يتم تنفيذها في كل عشرة أيام وذلك بقيام وظيفة تسيير المخزونات بتحويل فاتورة الشراء ووصل الاستلام الى وظيفة التموين من اجل اعداد طلب الدفع، ثم يتم ارسال كل من الفاتورة ووصل الاستلام وطلب الدفع الى رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزونات من اجل الموافقة عليه، ثم تحويلها الى قسم الإدارة والمالية من اجل الدفع نقدا وتحرير الشيك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزونات، التقرير الوصفي لنظام مشتريات/ موردين، مؤسسة مطاحن الواحات تقرت، 17 افريل 2023 (مقابلة شخصية).

2/ التقرير الوصفي لنظام مبيعات/ عملاء

- تبدأ عملية البحث عندما يقدم الزبون الى المؤسسة كشف يوضح وضعيته المالية ومدى قدرته على تسديد التزاماته في حالة منحه ائتمان يتضمن آجال التسديد لفاتورة البيع وعند موافقة المؤسسة لطلب الزبون تحدد له شروط البيع؛
- وبعد موافقة الزبون لشروط البيع يودع ملفه لذا قسم المبيعات ويقدم طلبه ويقدم طلبه الى فصيلة المبيعات والتحصيل؛
- تقوم مصلحة المبيعات والتحصيل بالمصادقة على طلب الزبون، ثم يدفع الزبون مبلغ مالي معين الى حساب المؤسسة عن طريق شيك بنكي ويستلم وصل الدفع؛
- يتم تقديم وصل الدفع الى مصلحة التجارة لتقوم هذه الأخيرة بإعداد ثلاث فواتير للبيع، ترسل نسخة الى مصلحة المالية والمحاسبة، والنسخة الثانية تحتفظ بها مصلحة المبيعات والتحصيل، ويتحصل الزبون على الفاتورة الاصلية ويقدمها الى امين المخزن ليقوم بالتأكد من وجود المشتريات المطلوبة من الزبون وتحضيرها ثم فحصها للتأكد من انها مطابقة لفاتورة البيع؛
- ثم يتم تعبئة السلعة وتغليفها واعداد أربع نسخ من وصل الخروج، اذ ترسل نسخة الى وظيفة المبيعات والتحصيل، وتبقى نسخة عند امين المخزن، وترسل نسخة أخرى الى الزبون مع الفاتورة، والنسخة الأخيرة ترسل الى مصلحة المالية والمحاسبة.<sup>1</sup>

ثانيا: قوائم الاستقراءات وشبكة تقسيم المهام

سنوضح فيما يلي القوائم التي استعملناها في هذا البحث

الجدول رقم(2-1) قائمة استقصاء نظام المشتريات/ الموردين

الترقيم	الأسئلة	نعم	لا
1	هل يتم مراقبة كمية ونوعية البضاعة المستلمة من طرف مصلحة الاستلام؟	×	
2	هل يتم مقارنة البضائع المستلمة كما ونوعا من طرف مصلحة الاستلام مع تلك التي تظهر في طلب البضاعة؟	×	
3	هل يتم مراقبة فروقات الجرد للمخزون؟	×	
4	هل يتم مراقبة الفواتير حسابيا؟	×	
5	هل يتم المقارنة بين الفاتورة وطلب البضاعة ووصل الاستلام؟	×	

<sup>1</sup> رئيس مصلحة التجارة، التقرير الوصفي لنظام مبيعات/ عملاء، مؤسسة مطاحن الواحات تقرت، 23 افريل 2023 (مقابلة شخصية).

6	×	هل يتم مراقبة دخول البضاعة؟
7	×	هل يتم الرقابة اثناء التسجيل المحاسبي بأن الوثيقة ليست صورة طبق الأصل او ان الفاتورة قد سجلت او الغيت بعد التسديد؟
8	×	هل يتم مراقبة التسجيل في حساب المشتريات والموردين كل البضائع المستلمة وغير المفوترة؟
9	×	هل يتم مقارنة المبالغ المدفوعة والمبالغ المدونة في الفاتورة؟
10	×	هل يتم مراقبة الموردين المدينون؟
11	×	هل يتم مراقبة تصحيح الأخطاء؟

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

#### التعليق:

نلاحظ من خلال الأجوبة على الأسئلة في الجدول أعلاه ان نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات فعال لأنه توجد رقابة على كل عمليات المؤسسة وذلك للتأكد من عدم وجود او حدوث خطأ لضمان صحة المعلومات المالية المقدمة من طرف كل المصالح وهذا يدل على ان المؤسسة تحتوي على نظام رقابة داخلي فعال تسهر عليه خلية المراجعة في المؤسسة لضمان عمله بكل كفاءة والتأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء والتلاعبات او الغش.

الجدول رقم(2-2) شبكة تقسيم مهام نظام مشتريات/موردين

الترقيم	المهام	مصلحة الشراء	المدير	المدير المالي	امين المخزن	المحاسب
1	إرسال طلب الشراء	×				
2	المصادقة على طلب الشراء	×	×		×	
3	إعداد طلبية البضاعة	×				
4	الترخيص بطلب البضاعة		×			
5	استلام البضاعة				×	
6	مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	×		×		
7	التسجيل في دفتر يومية المشتريات					×
8	الرقابة المحاسبية					×
9	التسجيل في يومية الموردين					×

10	تحصيل الشيكات					×
11	إمضاء وإرسال الشيكات				×	
12	القيود المحاسبي					×
13	متابعة دخول المشتريات					×
14	التفاوض مع الموردين				×	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة التموين.

التعليق:

نلاحظ من خلال جدول تقسيم المهام لنظام مشتريات/ موردين ان كل ما يتعلق بطلب البضاعة او الترخيص بطلب البضاعة يكون من طرف مصلحة الشراء او المدير وينحصر دور امين المخزن على استلام البضاعة ومتابعة دخول المشتريات وأما التسجيل المحاسبي والمراقبة المحاسبية فهي تقتصر على المحاسب فقط. وحتى يتأكد المراجع من مصداقية هذه الإجابات، يجب عليه اختبارها عن طريق اختيار عينة ممثلة في الوثائق المحاسبية ومتابعة سير هذه الوثائق من بداية هذه العملية الى غاية الانتهاء منها.

الجدول رقم(3-2) قائمة استقصاءات نظام مبيعات/ عملاء

الترقيم	الأسئلة	نعم	لا
1	هل يفترض وجود عقد او طلبية قبل البدء في عملية البيع؟	×	
2	هل العمليات تتم بواسطة لجنة او مصلحة معينة؟	×	
3	هل يتم اعداد تقرير حول النشاط قبل عملية البيع؟	×	
4	هل الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا؟		×
5	هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق؟	×	
6	هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من وجود الفواتير لكل الوثائق التنفيذية؟	×	
7	هل يتم التحقق من عناصر الفواتير مع عناصر العقد؟	×	
8	هل يتم التأكد من الصحة الحسابية للفاتورة؟	×	
9	هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول؟	×	
10	هل يتم تنفيذ رقابة من ان كل الفواتير تم تسجيلها؟	×	
11	هل يتم تذكير الزبائن في حالة التأخر عن الدفع	×	
12	هل هناك حساب مفصل لكل زبون؟	×	
13	هل توجد سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل مؤمنات لتحويل حقوق	×	

		الزبائن المشكوك فيها وصعوبة التحصيل الى ديون معدومة؟	
14	×	هل هناك وثيقة موقعة من طرف المؤسسة تثبت ان العميل قد استلم البضاعة؟	
15	×	هل يتم مقارنة رصيد الحسابات الاجمالية في دفتر الأستاذ مع رصيد ميزان المراجعة؟	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المقابلة مع رئيس مصلحة التجارة.

التعليق:

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة تطبق رقابة على المبيعات وهذا واضح من خلال الأجوبة على الأسئلة في الجدول حيث يتم التأكد من كل الأمور المتعلقة بتسيير المبيعات حتى لا يترك مجال لحدوث الأخطاء، حيث تسعى خلية المراجعة من التأكد من التسيير الحسن للمبيعات.

الجدول رقم(4-2) شبكة تقسيم مهام نظام مبيعات/ عملاء

الترقيم	المهام	مصلحة التجارة	المدير	المدير المالي	امين المخزن	المحاسب
1	امساك الطلبة	×				
2	الترخيص بإرسال البضاعة		×			
3	مراقبة البضاعة قيد الارسال	×				
4	اعداد الفاتورة	×				
5	مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	×				
6	مقارنة وصل الارسال بالفاتورة	×				
7	اعداد القيد المحاسبي			×		×
8	التسجيل في دفتر يومية المبيعات					×
9	التسجيل في حساب العميل					×
10	مقارنة ميزان المراجعة/ حساب العملاء					×
11	اعداد كشف العملاء					×
12	ارسال احتجاجات للعملاء	×				
13	إعطاء الامر بتمديد فترة تسديد	×				
14	تسليم البضاعة	×			×	

15	الموافقة على شروط التسديد	×			
----	---------------------------	---	--	--	--

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

#### التعليق:

من خلال الجدول نلاحظ ان كل العمليات المتعلقة بتسيير المبيعات تكون من طرف مصلحة التجارة وبالنسبة للعمليات المحاسبية فهي تقع على عاتق المحاسبأما الترخيص بإرسال البضاعة وتسليمها يتولاها كل المدير المالي وأمين الخزينة، وحتى يتأكد المراجع من مصداقية هذه الإجابات يجب عليه اختبارها على ارض الواقع من خلال اختيار عينة متمثلة في الوثائق المحاسبية ومتابعة سير هذه الوثائق من بداية العملية الى نهايتها.

#### المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها

##### الفرع الأول: تحليل ومناقشة نتائج المراجعة الداخلية في المؤسسة:

1- من خلال نتائج المقابلة لاحظنا أن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا ومهم في المؤسسة، نظرا لما تقدمه للمؤسسة من نصائح وإرشادات تظهر في تقرير المراجع حول وضعية المؤسسة ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

2- من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة لاحظنا ان خلية المراجعة الداخلية تابعة للمديرية العامة، انن فهي تحقق أحد معايير المراجعة الداخلية والتي تهدف إلى استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا ما يسمح له بأداء ومسؤوليته والمهام المخولة له؛

3- ان خلية المراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية لان الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي للمؤسسة هو اكتشاف نقاط قوته وضعفه وبالتالي مدى فعاليته؛

4- من خلال نتائج الدراسة لاحظنا أن للمراجعة الداخلية أهمية كبيرة على نشاط المؤسسة، وذلك لما لها من تأثير على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام.

5- من خلال المقابلة وما وجدنا داخل خلية المراجعة الداخلية ان المراجع الداخلي للمؤسسة يتمتع بالنزاهة والموضوعية في أداء مهامه وهذا نظرا لخبرته الطويلة في المؤسسة ومتمكن في أداء عمله وذلك لاتباعه لمختلف المعايير سواء المتعلقة بمدى ملائمة المراجعة الداخلية لاحتياجات المؤسسة من حيث الآليات والمناهج التي يتبعها المراجع الداخلي عند أداء مهمته.

### الفرع الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من خلال الإجابات المتحصل عليها من اختبار الأسئلة المتعلقة بقوائم الاستقصاءات وشبكة تقسيم المهام والتقرير الوصفي لنظام مشتريات/موردين ونظام مبيعات/عملاء، لاحظنا ان نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة مقبول على العموم إلا انه لا يعتبر دليل قاطع على ان النظام قويونزيه حيث تبين لنا هذا من خلال ارتكاز معظم الأعمال بين ايدي مصلحة الشراء والمحاسب فيما يخص جدول تقسيم مهام نظام مشتريات/موردين، وفي ايدي مصلحة التجارة والمحاسب فيما يخص جدول تقسيم مهام نظام مبيعات/عملاء، وهذا يدل على ان هناك احتمال وارد لحدوث الأخطاء والتلاعبات ولتجنب هذا الاحتمال يجب اعادة تنظيم وتقسيم المهام على مجموعة من الموظفين.

من خلال الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية لاحظنا ان المراجعة الداخلية تلعب دور فعال ومهم في المؤسسة حيث تساهم في التخلص من نقاط الضعف والتقليل من الأخطاء والعمل على الاستفادة من نقاط القوة، وهذا يدل على أن مسؤولين المصالح يأخذون بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات التي تظهر في تقرير المراجع الداخلي.

### الفرع الثالث: اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** تعتبر المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت وظيفية إدارية مستقلة عن باقي الوظائف، يتولاها شخص حيادي ومستقل يقوم بمراجعة نشاطات وأعمال المؤسسة، ثم يقدم تقرير حولها الى الجهات المعنية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- **الفرضية الثانية:** تعمل نظم الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - على تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة من خلال التأكد من عدم حدوث الأخطاء بغية الوصول الى تسيير فعال والحفاظ على الإستقرار والوقاية للمؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- **الفرضية الثالثة:** المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت - من اجل ابراز فعاليته واكتشاف نقاط الضعف ونقائصه



وذلك من خلال المخاطر التي يحددها المراجع الداخلي مع إعطاء بعض الحلول والتوصيات المناسبة وهذا ما يدل على صحة الفرضية.

### الفرع الرابع: الاستنتاجات

- المراجعة الداخلية تعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات والقوانين من طرف الإدارة؛
- المراجعة الداخلية تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة؛
- نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الاجراءات والقوانين والتعليمات الموضوعة من طرف المؤسسة؛
- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف، تعمل لذي اعلى سلطة في المؤسسة؛
- هناك علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الداخلية تعتبر العنصر الأساسي والمهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ اجراءاتها.

### خلاصة الفصل

في هذا الفصل تطرقنا الى معرفة كيف تتم عملية المراجعة الداخلية وكيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات حيث وجدنا ان نظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة قوي وفعال، كما تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود النظام وفعاليتة، وذلك بتقييمه ومدى كفاءته، وذلك بتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

الخاتمة

### خلاصة عامة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خاصة مع كبر حجمها وتوسع نشاطها من أجل الحفاظ على بقائها واستمرارها، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف دون وضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات من شتى أعمال التلاعب والإهمال، حيث يضمن سير نشاطاتها و سلامة العمليات من حالات الأخطاء والغش والتزوير، وهذا النظام يعمل على التنظيم الجيد والتقسيم البناء لمختلف الوظائف وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابة ملائمة، وهذا ما دفعها الى التركيز على المراجعة الداخلية، فهي تؤدي دورا هاما في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييمات الإدارية.

ومن خلال هذا البحث حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع دراستنا المتمثل في دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث وجدنا انها جد ضرورية في المؤسسات، كونها اداة ادارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل اكتشاف نقاط قوته وضعفه ومعالجتها وإعطاء التوصيات اللازمة لتحسين وتطوير هذا النظام من طرف الإدارة العليا.

ومن خلال اسقاط الجانب النظري على مؤسسة مطاحن الواحات قد تبين لنا كيفية سير عملية المراجعة الداخلية ومدى أهميتها في المؤسسة، وكيف تساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية الذي تبين لنا انه قوي ومقبول على العموم، وهذا ما يثبت لنا ان للمراجعة الداخلية دور فعال في المؤسسة.

### نتائج حول الموضوع

- المراجعة الداخلية تعتبر العنصر الاساسي والمهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تعمل لذا اعلى سلطة في المؤسسة؛
- مؤسسة مطاحن الواحات تطبق إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- تقع مسؤولية وضع نظام للرقابة الداخلية على ادارة المؤسسة؛
- يعتبر نظام الرقابة المحاسبية نقطة بداية بالنسبة لمهام المراجع الداخلي، والأساس الذي يرتكز عليه عند اعداده لبرنامج المراجعة؛
- تعمل المراجعة الداخلية على التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة والتلف وما يتبع ذلك من خسائر للمؤسسة.

### توصيات

- استعمال ادوات اخرى لتقييم نظام الرقابة الداخلية الى جانب قوائم الاستقصاء مثل خرائط التدفق؛
- القيام بدورات تكوينية للمراجعين الداخليين من اجل تأهيلهم؛
- زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسة باعتبار انها ذات نشاط واسع وكبيرة الحجم؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تظهر في التقرير النهائي للمراجعين الداخليين وتصحيح نظرة الموظفين نحوهم.

### أفاق الموضوع

نظرا لاعتبار المراجعة الداخلية أداة رقابية كونها تعطي مصداقية للمعلومات لمختلف الوثائق المتعلقة بالنشاطات التي تقوم عليها المؤسسة الاقتصادية، لذلك تمحور موضوع دراستنا حول دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة التي لها اهمية بالغة في هذه الأخيرة، ومنه نجد ان هذا الموضوع يمكن ان يتطور أكثر في مواضيع اخرى لذا ارتأينا طرح بعض المواضيع التي يمكن ان تكمل هذا العمل نذكر منها:

- اهمية المراجعة الداخلية في ترشيد القرارات المالية؛
- دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة مبيعات \_ مشتريات؛
- دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات.

المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

#### ➤ الكتب

- 1/ احمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2008.
- 2/ صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010.
- 3/ عبد الفتاح محمد صحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، 2016.
- 4/ محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1996.
- 5/ كريمة علي جوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012.
- 6/ وجدى حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2010.

#### ➤ المقابلات الشخصية

- 1/ ابراهيم بن ابراهيم، مصلحة المالية والمحاسبة، عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، 25 افريل 2023 (مقابلة شخصية).
- 2/ رئيس مصلحة التموين وتسيير مخزونات، التقرير الوصفي لنظام مشتريات/ موردين، مؤسسة مطاحن الواحات تقرت، 18 افريل 2023 (مقابلة شخصية).
- 3/ رئيس مصلحة التجارة، التقرير الوصفي لنظام مبيعات/ عملاء، مؤسسة مطاحن الواحات تقرت، 18 افريل 2023 (مقابلة شخصية).

#### ➤ رسائل ماجستير

- 1/ عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر "2010/2009".
- 2/ غوالي محمد البشير، دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة (دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة ورقلة) رسالة ماجستير في علوم التسيير فرع ادارة الاعمال جامعة الجزائر "2014/2013".

#### ➤ مذكرات ماستر

## المراجع

1/ بن عزيزة محمد، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة (دراسة حالة مؤسسة بامتثال هياكل غرب\_ وحدة عين الدفلى)\_مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجبالي بونعامة خميس مليانة 2018 / 2019".

2/ جلال بالعروسي، محمد ميهي، محمد الصالح فقيهي، أهمية المراجعة الداخلية ودورها في ترشيد القرارات المالية (دراسة ميدانية على عينة من المتخصصين في المجال) مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الشهيد حمي لخضر الوادي "2017/201".

3/ زهار سهام المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات-زبائن (دراسة حالة مؤسسة نفط GPL البويرة) مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة أكلي محند أولحاج البويرة "2013/2014".

### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

#### ➤ الكتب

1/ Chekroun Meriem, **Le rôle de L'audit interne dans Le pilotage et La performance du Système de contrôle interne: cas d'un échantillons d'entreprises algériennes**, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, "2013/2014".

2/ Jaque renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, 3<sup>eme</sup> édition, édition d'organisation, France, 2000. البحوث الجامعية.

3/ ZIANI Abdelhak, **Le Rôle De Audit Interne dans l'Amélioration de La Gouvernance d'entreprise: Car Entreprise Algériennes**, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Université Abou Baker Belkaid de tlemcan, 2013/2014



الملاحق

## البطاقة الفنية للمؤسسة

المؤسسة: المركب الصناعي والتجاري تقرت

تسمية المؤسسة: مجمع الصناعات الغذائية "قروديف" الشركة التابعة حبوب

الزيبان مطاحن الواحات تقرت

عدد العمال في المؤسسة: 145 عامل

طبيعة نشاط المؤسسة: إنتاج وتسويق مادتي السميد والدقيق

رقم الهاتف: 029.69.62.63

العنوان: ص ب 173 المنطقة الصناعية تقرت

رقم الضمان الإجتماعي: 30 501 354 64

الرقم الجبائي: 0999 3001 2270 135

رأس مال المؤسسة: 89626000.00 دينار جزائري

AGRODIV LES MOULINS DES OASIS  
ZONE INDUSTRIELLE BP 173  
TOUGGOURT

PAGE:1  
EDITION DU 18/10/2018 8: 8  
EXERCICE:01/01/18 AU 31/12/18

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	1-JOURNAL INVESTISSEMENTS
PIECE	00004
FOLIO	5
DATE	28/05/18
LIBELLE	OCNST FAC 050/18 BR 10/18

COMPTE	AUXILIAIRE	UNITE	DEBIT	CREDIT
2181100		71A	152 521,02	
4041300	PF537157	71A		181 500,01
4452110		71A	28 978,99	
TOTAL GENERAL			181 500,01	181 500,01

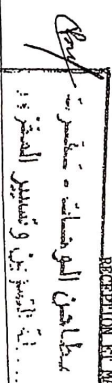

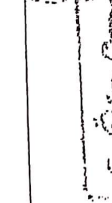
الملحق رقم (03): وصل استقبال بضاعة

E.R.I.A.D - SETIF / S.R.A  
 UNITE : SIEGE UPC TONGOURT  
 CODE : 70 00 00  
 EXERCICE :

B O N D E R E C E P T I O N NIBON : 10

PAGE : 1  
 DATE D'EDITION : 26/07/2018 HEURE D'EDITION : 11:26:45

2018/07/26

NOM DU RAISON SOCIAL DU FOURNISSEUR : SPA CONDOR ELECTRONICS		BON LIVRAT OU FACT N : 050/18		BON DE COMMANDE N : 157/18		MOTIF DE TRANSPORT: 000		DATE DE RECEPTION : 28/05/2018		
ADRESSE COMPLETE: ZONE INDUSTRIELLE T93		DU: 28/05/2018		DU: 16/05/2018		IMPRÉCULATION:		ACHETEUR: BOUGAFIA KAMEL		
CODE FOURNISSEUR : PF531157		PARTIE RESERVE AU MAGASIN		PARTIE RESERVE A LA GESTION STOCKS		VALORISATION				
DESIGNATION	REFERENCE EXACTE	QUANTITE	COMMANDE	RECEPTION	P.U MARCHA	FRAIS D'APP.U	TOTAL	PROD NOV. P.U. ET	NOUVEAU VAL. ET	TVA A RECUPERER
10288	CLIMATISEUR CONDOR SS18	3.00	KEPU 13	3.00	50840.34000	0.00000	50840.34000	19	50840.34000	28978.99380
2181521							TOTAL		152521.02000	28978.99380
M A G A S I N										
RECEPTION PAR M: MOULATI YAZID										
Livraison conforme à la prise en charge conforme à la commande, à la réception et à la facture										
MAGASINIER: BERRAH MED NADJIB										
commande										
LE : 28/05/2018										
SIGNATURE DU MAGASINIER										
SIGNATURE DU CHEF DE SECTION										
RECEPTION ET MAGASINAGE										
Signature:  Signature:  LE RESPONSABLE DE LA STRUCTURE										
Signature:  LE : 28/05/2018										

بدر محمد نجيب

## Tableau des Flux de Trésorerie

(Méthode Directe)

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Intitulé	Not	Exercice	Exercice Précédent
<b>Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles</b>	<b>11</b>		
Encaissement reçus des clients et autres		1 118 120 384,82	834 358 262,20
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel et autres		-1 017 833 225,53	-748 416 051,29
Intérêts et autres frais financiers payés		-222 691,60	-355 602,76
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Virement de fond		-14 395 449,36	
Souscription DAT			
Restitution DAT			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</b>		<b>85 669 018,33</b>	<b>85 586 608,15</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement</b>	<b>12</b>		
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-2 042 255,25	-5 041 095,02
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissement d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</b>		<b>-2 042 255,25</b>	<b>-5 041 095,02</b>
<b>Flux de trésorerie provenant des activités de financement</b>			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Décaissements rachat des actions ERIAD SETIF/Spa			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
<b>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</b>			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
<b>Variation de trésorerie de la période (A+B+C)</b>		<b>83 626 763,08</b>	<b>80 545 513,13</b>
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		202 537 968,04	121 992 454,91
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		286 164 731,12	202 537 968,04
<b>Variation de trésorerie de la période</b>		<b>83 626 763,08</b>	<b>80 545 513,13</b>
<b>Rapprochement avec le résultat comptable</b>		<b>157 058 565,99</b>	<b>96 249 483,26</b>

GRUPE AGRODIV  
LES MOULINS DES OASIS TOUGGOURT  
Exercice 2017

DATE: 31/03/2018  
HEURE: 18:21  
PAGE: 1

## Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 137 407 267,44	749 997 254,59
Ventes marchandises		26 115 246,57	129 037 945,94
Ventes produits finis		1 103 725 206,70	618 916 028,98
Ventes autres produits		454 800,00	359 520,00
Autres prestations		7 112 014,17	1 683 759,67
Variation stocks produits finis et en cours		-339 211,48	1 470 458,26
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		2 358 000,00	2 718 000,00
Cessions inter-complexes		15 595 276,71	
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 155 021 332,67</b>	<b>754 185 712,85</b>
Achats consommés		-897 146 439,42	-617 246 236,90
Services extérieurs et autres consommations		-32 269 164,18	-28 491 948,86
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-929 415 603,60</b>	<b>-645 738 185,76</b>
<b>III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>225 605 729,07</b>	<b>108 447 527,09</b>
Charges de personnel		-100 987 869,66	-88 236 812,93
Impôts, taxes et versements assimilés		-4 674 128,00	-2 270 778,70
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>119 943 731,41</b>	<b>17 939 935,46</b>
Autres produits opérationnels		10 724 515,85	15 793 435,96
Autres charges opérationnelles		-1 076 267,34	-2 049 911,00
Dotations aux amortissements		-35 694 544,94	-20 909 148,54
Dotations aux provisions et petede valeur		-4 478 572,07	-175 733 901,33
Reprise sur pertes de valeur et provisions		8 773 664,60	181 525 977,42
<b>V. RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>98 192 527,51</b>	<b>16 566 387,97</b>
Produits financiers			
Charges financières			
<b>VI. RESULTAT FINANCIER</b>			
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>98 192 527,51</b>	<b>16 566 387,97</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-18 456 173,16	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 895 448,56	-862 417,84
Participation des travailleurs au bénéfice		-8 200 000,00	
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 174 519 513,12</b>	<b>951 505 126,23</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-1 101 087 710,21</b>	<b>-935 801 156,10</b>
<b>VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>73 431 802,91</b>	<b>15 703 970,13</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
<b>IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>73 431 802,91</b>	<b>15 703 970,13</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			



GRUPE AGRODIV  
LES MOULINS DES OASIS TOUGGOURT  
Exercice 2017

DATE: 31/03/2019  
HEURE: 16:21  
PAGE: 2

## Bilan Passif

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Exercice	Exercice Précédent
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		73 431 802,91	15 703 970,13
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Liaison inter-complexes ( Fusion Absorption)		563 774 124,96	563 774 124,96
Liaison inter-complexes		29 874 582,10	21 523 595,91
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>		<b>667 080 509,97</b>	<b>601 001 691,00</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		249 546 461,00	249 546 461,00
Impôts (différés et provisionnés)		1 264 173,60	1 264 173,60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		14 730 791,16	19 170 282,17
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>		<b>265 541 425,76</b>	<b>269 980 916,77</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		63 486 340,85	47 511 146,95
Impôts		20 396 966,49	3 323 852,83
Autres dettes		469 745 205,22	462 316 966,91
Trésorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>		<b>553 628 512,56</b>	<b>513 151 966,69</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>1 486 250 448,29</b>	<b>1 384 134 574,46</b>
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

## الملحق رقم (07): اصول الميزانية العمومية

GRUPE AGRODIV  
LES MOULINS DES OASIS TOUGGOURT  
Exercice 2017

DATE: 31/03/2019  
HEURE: 16:21  
PAGE: 1

## Bilan Actif

Arrêté à : Decembre13 < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099730139156509

Libellé	Not	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIFS IMMOBILISE ( NON COUR</b>					
Ecart d'acquisition ( ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		43 212 404,15	43 015 435,95	196 968,20	93 406,31
Immobilisations corporelles		1 967 928 066,15	1 004 561 171,35	963 366 894,80	770 779 227,85
Terrains		29 927 489,63		29 927 489,63	29 927 489,63
Bâtiments		1 003 430 578,01	347 954 922,73	655 475 655,28	667 819 047,80
Installation technique, matériel et outl.ind.		765 473 506,88	539 583 019,47	225 890 487,41	25 578 159,33
Autres immobilisations corporelles		169 096 491,63	117 023 229,15	52 073 262,48	47 454 531,09
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours		46 700 472,50		46 700 472,50	262 363 902,17
Immobilisations financières		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Titres filiales					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		352 780,00		352 780,00	352 780,00
Immobilisation destinés à la cession					
Impôts différés actif		8 879 388,87		8 879 388,87	6 983 940,31
Liaison inter - complexes		36 552 475,12		38 552 475,12	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>2 105 625 596,79</b>	<b>1 047 576 607,30</b>	<b>1 058 048 979,49</b>	<b>1 040 573 256,64</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et encours		79 153 755,07	1 443 065,00	77 710 690,07	100 015 398,60
Créances et emplois assimilés		230 321 572,09	155 847 804,30	74 473 767,79	50 869 772,88
Clients		161 059 262,97	118 378 144,82	42 681 118,15	11 928 584,40
Autres débiteurs		67 351 217,74	37 469 659,48	29 881 558,26	32 805 152,60
Impôts et assimilés		1 911 091,38		1 911 091,38	6 136 035,88
Autres actifs courants					
Disponibilités et assimilés		286 164 731,12	10 147 720,18	276 017 010,94	192 676 146,34
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		286 164 731,12	10 147 720,18	276 017 010,94	192 676 146,34
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>595 640 058,28</b>	<b>167 438 589,48</b>	<b>428 201 468,80</b>	<b>343 561 317,82</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>2 701 265 645,07</b>	<b>1 215 015 196,78</b>	<b>1 486 250 448,29</b>	<b>1 384 134 574,46</b>





الفهرس

الصفحة	العنوان
I	الاهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	الفهرس
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الاشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ج	المقدمة
4	الفصل الاول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
5	تمهيد
6	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
6	المطلب الاول: التعريف بالمراجعة الداخلية
6	الفرع الاول: ماهية المراجعة الداخلية، أهدافها، معاييرها
6	اولا: ماهية المراجعة الداخلية
7	ثانيا: اهداف المراجعة الداخلية
8	ثالثا: معايير المراجعة الداخلية
9	الفرع الثاني: التخطيط والتنفيذ لمهمة المراجعة الداخلية
9	اولا: خطوات تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية
13	ثانيا: أساليب تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية
14	ثالثا: طبيعة عمل المراجع الداخلي
14	المطلب الثاني: التعريف بنظام الرقابة الداخلية
14	الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية، أهداف، مقومات
14	أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
15	ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية
16	ثالثا: مقومات نظام الرقابة الداخلية
22	الفرع الثاني: خطوات وطرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
22	اولا: خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
24	ثانيا: طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
25	ثالثا: مشاكل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
29	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
30	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة ودراسة الحالية
32	خلاصة الفصل
33	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمطاحن الواحات - تقرت-
34	تمهيد

35	المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
35	المطلب الأول: الطريقة المتبعة
35	الفرع الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
35	أولاً: بطاقة فنية لمؤسسة مطاحن الواحات
35	ثانياً: تقديم الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة مطاحن الواحات
37	الفرع الثاني: منهجية الدراسة وطبيعة المتغيرات
38	أولاً: منهجية الدراسة
38	ثانياً: طبيعة المتغيرات
39	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
39	الفرع الأول: الجانب النظري
39	الفرع الثاني: الجانب التطبيقي
39	المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية
40	المطلب الأول: نتائج الدراسة التطبيقية
40	الفرع الأول: المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
40	أولاً: سير عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة
41	ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية في المؤسسة
41	الفرع الثاني:
41	أولاً: التقرير الوصفي
43	ثانياً: قوائم الاستقرارات وشبكة تقسيم المهام
47	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
47	الفرع الأول: تحليل نتائج المراجعة الداخلية في المؤسسة
48	الفرع الثاني: تحليل نتائج الوسائل المستخدمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية
48	الفرع الثالث: اختبار الفرضيات
49	الفرع الرابع: الاستنتاجات
50	خلاصة الفصل
51	الخاتمة
54	المراجع
57	الملاحق
64	الفهرس