

# جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

## قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

فرع: العلوم المالية و المحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

### بعنوان:

مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع منظور لجنة  
رعاية المؤسسات الأمريكية Coso.

(Committee Of Sponsoring Organization)

دراسة حالة " ش.ذ.أ بـيات كاترينغ "

من إعداد الطالب : بريحة فتيح

نوقشت و أجزت علناً بتاريخ: 2016/05/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ عمر عزوي (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيساً.

أ.د/ قريشي خير الدين (أستاذ مساعد "أ"، جامعة ورقلة) مناقشاً.

أ.د/مقدم خالد (أستاذ محاضر "ب"، جامعة ورقلة) مشرفاً.

السنة الجامعية: 2016/2015



# جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

## قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

فرع: العلوم المالية و المحاسبية، تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

### بعنوان:

مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع منظور لجنة  
رعاية المؤسسات الأمريكية Coso.

(Committee Of Sponsoring Organization)

دراسة حالة " ش.ذ.أ بـيات كاترينغ "

من إعداد الطالب : بريحة فتيح

نوقشت و أجزت علناً بتاريخ: 2016/05/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ.د/ عمر عزوي (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيساً.

أ.د/ قريشي خير الدين (أستاذ مساعد "أ"، جامعة ورقلة) مناقشاً.

أ.د/مقدم خالد (أستاذ محاضر "ب"، جامعة ورقلة) مشرفاً.

السنة الجامعية: 2016/2015



## أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

- ✓ أولاً لهذا الوطن الكبير و لشهدائه العظام الذي ضحوا بأنفسهم لبعث هذه الأمة من جديد.
- ✓ صاحبي الفضل العميم الذي لا يضاھيه فضل و لا يدانيه بذل و لا يقوم بأدائه شكر، والدي العزيزين بارك الله في عمرهما.
- ✓ رفيقة الدرب بما فيه من حلو عذب وقاسٍ صعبٍ و ما شابه من اخفاقات و ما كلكه من نجاحات: زوجتي الغالية.
- ✓ ثمرتي فؤادي و فلذتي كبدي التان تمشيان على الأرض ابنتي: الغالية وصال و الحبيبة مريم.
- ✓ إخوتي و أخواتي و أولادهم كل باسمه.
- ✓ روح من فقدنا: جدي، خالي، خالتي، عمي و زوجة خالي تغمدهم الله برحمته و أسكنهم جنته.
- ✓ كل من يحبني من بعيد أو قريب، كل من أعانني أو دعمني.
- ✓ كل أصدقائي و زملائي و أساتذتي.

## فتيح بريحة

# تشكرات

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الله عز وجل قبل كل شيء و ثم إلى:

- ✓ المدير العام لمؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ السيد: بوجعدار عبد الفتاح.
- ✓ نائب الرئيس المدير العام السيد: بيات علية.
- ✓ المؤطر: السيد طولقي محمد الزبير.
- ✓ المشرف : الأستاذ مقدم خالد.
- ✓ السيد: طير رياض رئيس دائرة أنظمة التحكم بالمؤسسة.
- ✓ موظفي مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ وإطاراتها.
- ✓ موظفي الجامعة خصوصا السادة: عيسى معبدي و نور الدين خلادي.
- ✓ إلى كل من مد إلي يد العون ووجهني.

**فتيح بريحة**

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و مدى توافقها مع منظور **Coso**، المطور من طرف لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية (**Committee of sponsoring organizations of the Trade way commission**) من خلال دراسة حالة مؤسسة ش.ذ.أ. بيات كاترينغ و تقييم نظامها الرقابي على ضوء نفس المنظور ، وذلك بالبحث عن مدى توفر مكونات الرقابة الداخلية به و درجة تحقيقه للأهداف المرجوة منه ؛ و هذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في إنجازها و أسلوب الفحص و المقابلات مع إطاراتها كأدوات لإنجاز هذا العمل.

و قد خلصت الدراسة إلى أن مفهوم الرقابة الداخلية و مكوناتها الأساسية متوفرة بشكل كافٍ وفعال ، و هذا نتيجة لكون المؤسسة تعتمد منذ 2006 معيار **ISO** في أربعة مجالات من التسيير ، الشيء الذي ساهم كثيرا في ترسيخ مفهوم الرقابة بكل مكوناتها، و تهيئة الجو الملائم لسييرها الحسن خصوصا ما تعلق بتقييم المخاطر ، بث أنشطة الرقابة، تفعيل الاتصال و حركة المعلومات و متابعة و تقييم كل نشاط و الإجراءات المؤطرة له مهما كان نوعه أو حجمه ؛ و هذا بالرغم من عدم تبني المؤسسة لهذا المعيار صراحة.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة الداخلية ،تقييم المخاطر، لجنة رعاية المؤسسات، أنشطة الرقابة.

## Résumé :

Cette étude œuvre à mettre en évidence le contexte réel du système du contrôle interne au niveau des entreprises économiques algériennes en relief avec le degré de satisfaction de celles-ci quant aux exigences du référentiel **Coso**, à travers d'une étude de cas de l'entreprise activant dans la restauration collective « BAYAT CATERING SPA ». Il sera question bien sûr de rechercher les indices ou les repères qui peuvent mettre en œuvre du contrôle sur la base de ce référentiel et l'atteinte des objectifs attendus par celui-ci. La démarche adoptée dans ce cas-là répondra à une méthodologie descriptive et analytique dans sa réalisation en tenant compte d'une approche de consultation documentaire et interviews avec les cadres de l'entreprise pour la réalisation de ce travail.

L'étude a permis de conclure que le contrôle interne et ces composants sont déployés au sein de BAYAT CATERING SPA d'une manière suffisante et efficace, ceci a été largement conforté par la certification ISO de l'entreprise depuis 2006 dans quatre domaines de management et pour conséquence une meilleure intégration du contrôle interne dans les activités de l'entreprise et même que le contexte est plus au moins favorable à une gestion efficace et précisément en ce qui concerne l'évaluation des risques ,la vulgarisation et la généralisation des activités de contrôle, la mise en œuvre de la communication et du mouvement des informations et le suivi de l'évaluation de toute activité ainsi que l'adoption des mesures correctives pour chaque cas dont les résultats ne sont pas probants bien que ce référentiel n'a pas été adopté autant que tel par l'entreprise.

**Mots clés :** le contrôle interne, l'évaluation des risques, COSO, les activités de contrôle.

## الفهرس

I.....	الإهداء
II.....	التشكرات
III.....	الملخص
IV.....	الفهرس
VIII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الاختصارات
X.....	قائمة الأشكال
XI.....	قائمة الملاحق
01.....	المقدمة
01.....	إشكالية البحث
01.....	الإشكاليات الفرعية
02.....	فرضيات البحث
02.....	دوافع اختيار الموضوع
02.....	أهداف الدراسة
03.....	حدود الدراسة
03.....	منهج الدراسة و أدوات البحث
04.....	الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية _ مفاهيم و مرتكزات_
04.....	المبحث الأول: تطور نظام الرقابة الداخلية و طرق تقييمه
04.....	المطلب الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

04.....	الفرع الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية
06.....	الفرع الثاني: مميزات و خصائص الرقابة الداخلية
06.....	الفرع الثالث: أنواع الرقابة الداخلية و تقسيماتها
07.....	الفرع الرابع: مقومات نجاح الرقابة الداخلية
07.....	المطلب الثاني: الرقابة الداخلية وفق COSO
07.....	الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية وفق COSO
08.....	الفرع الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO
11.....	الفرع الثالث: تطور الرقابة الداخلية وفق COSO
13.....	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
13.....	الفرع الأول: طرق تقييم الرقابة الداخلية
14.....	الفرع الثاني: تقييم الرقابة الداخلية وفق COSO
18.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18.....	الدراسة الأولى: دراسة إيمان مؤيد الخيرو
18.....	أهداف الدراسة و أدواتها
18.....	نتائج الدراسة
19.....	نقد الدراسة
19.....	الدراسة الثانية: دراسة محمد سمير دهيرب
19.....	أهداف الدراسة و أدواتها
19.....	نتائج الدراسة
20.....	نقد الدراسة
20.....	الدراسة الثالثة: دراسة سليمان سند السبع



20.....	أهداف الدراسة و أدواتها.
20.....	نتائج الدراسة.
21.....	نقد الدراسة.
21.....	الدراسة الرابعة: دراسة يحي سعيدي.
21.....	أهداف الدراسة و أدواتها.
22.....	نتائج الدراسة.
22.....	نقد الدراسة.
23.....	خلاصة الفصل الأول:
24.....	الفصل الثاني:تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ
24.....	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية .
25.....	المطلب الأول: إطار الدراسة و حدودها.
26.....	المطلب الثاني: المناهج و الأدوات.
26.....	الفرع الأول: الأدوات المستعملة.
28.....	الفرع الثالث: المناهج المتبعة.
29.....	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق منظور COSO.
29.....	المطلب الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ.
29.....	الفرع الأول:مقومات نظام الرقابة الداخلية.
32.....	الفرع الثاني: وصف نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ.
32.....	أولا:البيئة الرقابية.
34.....	ثانيا: تقييم المخاطر.
36.....	ثالثا: أنشطة الرقابة.

37.....	رابعاً:المعلومات و الاتصال
38.....	خامساً: المتابعة.....
39.....	سادساً: أهداف المؤسسة.....
41.....	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة بيات كاترينغ وفق منظور COSO.....
41.....	الفرع الأول:نتائج الفحص و المحاوره.....
42.....	الفرع الثاني: مناقشة النتائج.....
43.....	الفرع الثالث: مناقشة الفرضيات.....
45.....	خلاصة الفصل الثاني:
46.....	الخاتمة.....
46.....	اختبار الفرضيات.....
46.....	نتائج الدراسة.....
47.....	التوصيات و الاقتراحات.....
48.....	آفاق الدراسة.....
49.....	المصادر و المراجع.....
50.....	الملاحق.....
51.....	الملحق 01: الاستفسار المصمم للمحاوره.....
52.....	الملحق 02: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
53.....	الملحق 03:خريطة وظائف المؤسسة.....
54.....	الملحق 04:السياسة العامة للمؤسسة.....
55.....	الملحق 05: بطاقة منصب.....
56.....	الملحق 06: ميثاق قيم المؤسسة.....

## قائمة الجداول

<u>الصفحة</u>	<u>البيان</u>	<u>رقم الجدول</u>
17	المبادئ السبعة عشر لـ_Coso2013	01
25	بيانات حول المؤسسة	02
42	نتائج الإجابة على الاستفسار المصمم	03

## قائمة الاختصارات

<u>الصفحة</u>	<u>الشرح</u>	<u>الاختصار</u>
42-05	لجنة رعاية المؤسسات المسعرة في البورصة	COSO
05	جمعية المحاسبين الأمريكيين	AAA
05	المعهد الأمريكي للمحاسبين المهنيين المعتمدين	AICPA
05	معهد المدققين الداخليين	IIA
05	هيئة المدراء الماليين الدوليين	FEI
05	اتحاد المحاسبين و الخبراء الماليين	IMA
14-07-06-05	عملية-وظيفة	Processus
34-32	المعيار العالمي للجودة-النظام الوثائقي	ISO9001-2008
35-34	المعيار العالمي-المحافظة على المحيط	ISO14000-2004
35-34	المعيار العالمي-الصحة السلامة في أماكن العمل	ISO18000-2007
43	تخطيط-انجاز-مراقبة-تصحيح	PDCA

## قائمة الأشكال

<u>الصفحة</u>	<u>الشرح</u>	<u>رقم الشكل</u>
11	مكعب كوسو 01	01
12	مكعب كوسو 02	02

## قائمة الملاحق

<u>الصفحة</u>	<u>البيان</u>	<u>رقم الملحق</u>
26	الاستفسار المصمم للمحاورة	01
29	التنظيم الهيكلي للمؤسسة	02
29	خريطة وظائف المؤسسة	03
30	السياسة العامة للمؤسسة	04
30	بطاقة منصب	05
32	ميثاق قيم المؤسسة	06

# المقدمة



### تمهيد:

إن الرقابة الداخلية تعد من أهم المواضيع المطروحة للنقاش في الأوساط الاقتصادية و السياسية على حد سواء ، و ذلك لما تكتسبه من أهمية بالغة في مجال التسيير و الحفاظ على موارد المؤسسات و ترشيد استعمالها للوصول بها إلى تحقيق الأهداف المرجوة ، و قد تعززت هذه المكانة لمفهوم الرقابة الداخلية بقوة بسبب ظهور عدة أزمات و فضائح مالية في العقود الثلاثة الأخيرة طالت كبريات المؤسسات و انتشر مفعولها إلى عدة بلدان و مناطق مختلفة ، مما دفع بالمسيرين و الهيئات العلمية في جميع أنحاء العالم إلى تكثيف الجهود و البحث على السبل الناجعة لتفادي ذلك من خلال تفعيل مفهوم الرقابة الداخلية و تطويره.

و قد كللت تلك الجهود بوضع عدة اتفاقيات و معايير لتسيير الرقابة الداخلية مع مراعاة التوحيد و التوافق بين مختلف المتغيرات و الخصائص المحلية لكل إقليم ، و لعل أبرز تلك المعايير هو معيار كوسو (COSO) المنبثق عن لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية والذي يعد أحد المرجعيات العالمية التي تحظى بالقبول و الانتشار في عديد الدول المتقدمة و حتى السائرة منها في طريق النمو ، فبعد نشر النسخة الأخيرة منه: COSO 2013 في ديسمبر 2013 ، دعت كثير المنظمات في جميع أنحاء العالم و في الدول الآسيوية خصوصا في عدة مؤتمرات اقتصادية إلى تبنيه و التشجيع على الالتزام بتوصياته و تطبيقه، نظرا لما عانته من ويلات الأزمة المالية الأخيرة، و ذلك لكونه يوفر إطارا تصورياً واضحاً و يمنح مستعمليه إرشادات عملية و ميدانية لتنظيم و تسيير الرقابة الداخلية داخل المؤسسات بطريقة عصرية و معيارية.

و الاقتصاد الجزائري كباقي الاقتصاديات الناشئة، و التي تفتقد إلى التجربة و النضج على كل الأصعدة و المستويات عموماً و في مجال الرقابة الداخلية خصوصاً ، ويسعى في نفس الوقت إلى الانفتاح على الاقتصاديات العالمية ، فإنه سيظل دوماً في صراع بين واقعه المتخلف و غير المنظم وما يحمله من صعوبات و مشاكل و بين ما يعترض طموحه من تحديات و رهانات كبيرة تطرحها المستجدات العالمية كالعولمة و حرية التبادلات و اختراق الاستثمار الأجنبي للحدود و الأقاليم، فمن هنا تأتي بعض التساؤلات التي تطرح نفسها:

- كيف هو واقع الرقابة الداخلية في الاقتصاد الجزائري أو بصفة أدق المؤسسات الجزائرية؟
- هل الظروف المحيطة بالبيئة الاقتصادية في الجزائر تساعد على تفعيل الرقابة الداخلية؟
- هل هذا الواقع قريب أم بعيد من المتطلبات و المفاهيم العالمية في مجال الرقابة الداخلية؟

**إشكالية البحث:** هذه التساؤلات حاولنا تلخيصها في تساؤل كبير و الذي سيكون إشكالية هذا البحث العلمي:

**ما مدى توافق واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع منظور لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية Coso ؟**

و ذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة اقتصادية خدمية هي : ش.ذ.أ بيات كاترينغ الكائن مقرها بجاسي مسعود.

### الإشكاليات الفرعية:

1. هل مفهوم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الجزائرية يتطابق مع المفهوم العام الذي يطرحه منظور COSO؟
2. هل الواقع التنظيمي و الهيكلي للرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية ذلك المصمم من طرف لجنة COSO؟
3. هل المبادئ المتبناة من طرف المؤسسات الجزائرية تتوافق مع تلك المعلنة من طرف لجنة COSO؟
4. هل الأهداف (المالية، التشريعية، العملياتية) المرجوة من الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية تماثل تلك المسطرة من طرف لجنة COSO؟



### فرضيات البحث:

1. الرقابة الداخلية كمفهوم عام وإطار تصوري هي أحد أركان السياسات التسييرية في المؤسسات الجزائرية و هذا بفضل التوجه الانفتاحي للاقتصاد و الاحتكاك الحاصل مع المؤسسات الأجنبية و هي تتطابق مع منظور COSO نتيجة لسعي الدولة و المؤسسات نحو التوحيد و التوافق مع الأنظمة العالمية و تبني الطرق الحديثة في التسيير.
2. العناصر الأساسية المكونة للرقابة الداخلية كالبيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، الاتصال و الرقابة المتنبئة من طرف منظور COSO موجودة داخل المؤسسات الجزائرية.
3. المرونة،الفعالية والرؤية الواضحة لمهمة جهاز الرقابة الداخلية التي يوفرهما منظور COSO يجعلها أداة سهلة الاندماج في الواقع العملياتي داخل المؤسسة و يخلق منها وسيلة فعالة في أيدي مسيري المؤسسات و مختلف الأطراف الخارجية الأخرى لتحقيق الأهداف المسطرة.
4. الأهداف، الأسس و المبادئ المطروحة و المتنبئة من طرف لجنة COSO، موضوعة على أسس علمية و منطقية مستمدة ومرتكزة على أحدث النظريات العلمية و البحوث الأكاديمية فهي لن تتعارض بدون شك مع تلك التي تبناها أي منظمة كانت من المنظمات الاقتصادية.

### دوافع اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع كان طبعاً استجابة لعدة دوافع منها ما هو موضوعي يفرض نفسه بقوة مستمدة من المحيط العام، و منها ما هو شخصي نابع من ميول الباحث و توجهه الشخصي نحو هذا النوع من المواضيع في التسيير.

### الدوافع الموضوعية:

1. تطوير أساليب التسيير و طرق إدارة المؤسسات الجزائرية خصوصاً في مجال الرقابة الداخلية باعتماد أحدث الطرق و المعايير العالمية الحديثة بمواكبة العصر و الاستفادة من أحدث التجارب.
2. الرقابة الداخلية و تنظيمها و إدارتها بصورة فعالة و ناجعة يشكل جانباً هاماً جداً يشغل بال المسيرين داخل المؤسسة و شركائها الاقتصاديين في الخارج لذا كان لزاماً التفكير في البحث عن أجمع و أحسن الطرق و أحدثها لتحقيق ذلك.
3. منظور COSO هو من بين المرجعيات والمعايير الحديثة الجديدة بالدراسة والبحث الأكاديمي خصوصاً في المرحلة الراهنة للاقتصاد الوطني.

### الدوافع الشخصية:

1. التوجه الشخصي و الميول الذاتي نحو موضوع الرقابة الداخلية و خصوصاً بتطبيق الطرق الحديثة و المعايير العالمية عموماً.
2. إثراء النقاش حول هذا الموضوع الحيوي و المهم جداً في تسيير المؤسسات و ضمان استمراريتها في ظل المنافسة الشرسة و المخاطر المالية الكبرى .
3. التعريف بهذا المعيار العالمي في الوسط الاقتصادي الجزائري من خلال طرحه على المؤسسة محل الدراسة.

### أهداف الدراسة:

- لهذه الدراسة بالطبع أهداف يمكن حصرها في ما يلي:
1. الاطلاع على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ و معاينة مدى توفر العناصر و المكونات المنصوص عنها من طرف لجنة COSO و تقييم مدى تطابقها معه.
  2. رصد أبرز نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ وتتبع مواقع الخلل والانحراف بالنسبة إلى نفس المعيار.
  3. التأكد من أن المبادئ المعلن عنها من طرف لجنة COSO قد تم تبنيها من طرف مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ.

4. التأكيد على أهمية تطوير نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ لتتماشى مع أحدث المعايير والطرق.
5. إبراز دور معيار COSO في تأطير الرقابة الداخلية وتكريسها داخل المؤسسات عموماً.

### حدود الدراسة:

هذه الدراسة محدودة في الزمان و المكان و تتمثل هذه الحدود في:

1. حدود زمنية: تمتد هذه الدراسة على طول الموسم الدراسي 2015-2016 .
2. حدود مكانية: تمتد هذه الدراسة في البعد المكاني لتخص مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ كدراسة حالة و الناشطة في مجال الفنادق و الإطعام و التي يقع مقرها في المنطقة الصناعية بحاسي مسعود كمجال للدراسة التطبيقية.

### منهج الدراسة و أدوات البحث:

هذه الدراسة تنقسم على قسمين: نظري و تطبيقي.

#### 1.الدراسة النظرية: سيتم التطرق فيها إلى:

- التعريف بنظام الرقابة الداخلية من خلال سرد مجمل التعريفات التي وضعتها الهيئات العلمية لها و تحليلها بصفة مبسطة و شرح مفصل لمكوناتها المنصوص عليها حسب تلك الهيئات نفسها متبعين في ذلك المنهج الوصفي.
- نبذة تاريخية حول الأسباب المؤدية والظروف المحيطة بظهور منظور COSO و تبلوره في الواقع الاقتصادي العالمي متبعين في ذلك المنهج الوصفي التاريخي.
- عرض مفصل للإطار العام التصوري ، المكونات ،العناصر ، الأهداف ، المبادئ و الوسائل التي يطرحها هذا المنظور متبعين في ذلك المنهج الوصفي .
- دراسة مراحل تطور المنظور من خلال جرد و تحليل و مناقشة مختلف التحسينات التي طرأت عليه بإتباع المنهج الوصفي التحليلي.
- عرض لمختلف الطرق المتبعة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
- كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق منظور COSO.

#### 2.الدراسة التطبيقية : سيتم التطرق فيها إلى دراسة ميدانية لمدى توافق منظور COSO مع واقع المؤسسة محل الدراسة و ذلك:

- تحديد مدى توافق الإطار التصوري العام لمنظور COSO مع ذلك الذي تتبناه المؤسسات الجزائرية .
  - استعراض مختلف مكونات المنظور و عناصره في المؤسسات الجزائرية و مقارنتها بتلك الموجودة فيه.
  - مقارنة الأهداف المسطرة من طرف المؤسسات الجزائرية بتلك التي وضعها المنظور.
  - التأكد من توفر المبادئ التي نص عليها المنظور في سياسيات تسيير مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ.
- و هذا بدراسة حالة من المؤسسات الجزائرية وهي مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ متبعين في ذلك المنهج الوصفي التشخيصي.

أدوات و أساليب الدراسة : سنعتمد في هذه الدراسة و في جانبها النظري على جمع مختلف المعلومات و الأدبيات من مصادرها ، أما في الجانب التطبيقي فإننا سنستعمل أسلوب فحص و تحليل النظام الوثائقي و مختلف الإجراءات الوظيفية التي وضعتها هذه المؤسسة حيز التنفيذ بالإضافة إلى المقابلات الشخصية و الحوارات مع المسؤولين و المسيرين في مختلف مستويات القيادة و التسيير داخلها.

# الفصل الأول =

نظام الرقابة الداخلية \_ مفاهيم و مرتكزات \_

## المبحث الأول: تطور نظام الرقابة الداخلية و طرق تقييمه

### تمهيد:

لقد كان مفهوم الرقابة على الأعمال و تنفيذها في شتى نواحي الحياة أمرا معروفا عند معظم الناس منذ القدم في كل مكان، لكنه كان يتسم ببعض الخصوصيات بالنظر إلى اختلاف الثقافات و الأديان و العصور و مدى التطور الحضاري الذي وصله الإنسان.

حتى ظهرت الثورة الصناعية و التي أدت ظهور شركات الأموال و تخصيص الأعمال و المهن و تفرعها و تعقد العمليات الاقتصادية و ظهور المشاكل المالية و الصعوبات التسييرية علاوة على تسجيل الكثير من الإخفاقات التي طالت كبريات الشركات بفعل الغش و التلاعب و الفساد.

هذه الانشغالات دفعت بالكتاب و الباحثين إلى إيجاد تصور و مفهوم علمي لهذا المصطلح في بداية القرن العشرين و تحديدا في الثلاثينات منه ،وذلك تبعا لمخلفات أزمة 1929 في الولايات المتحدة خصوصا و العالم ككل،و التي عزيت أسبابها إلى قلة الرقابة و غياب الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المالية، فبرزت إلى الواقع الضرورة الحتمية إلى إرساء قواعد علمية و مفاهيم منطقية للرقابة داخل المنشآت لتفادي تكرار الخسائر التي حصلت و سد الطريق أمام كل التلاعبات و الغش.

و هذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث من خلال سرد أهم التعاريف التي وضعتها الهيئات العلمية للرقابة الداخلية ومقارنتها ببعضها و إلقاء الضوء على خصائصها ،أنواعها و تقسيماتها ومقومات نجاحها في المطلب الأول و في الثاني نعرض على الرقابة الداخلية وفق منظور COSO و هذا بمحاولة شرح الإطار التصوري لها و إبراز مكوناته بالتفصيل و عرض أهم التطورات التي طرأت على المرجع في نسخته الثالثة، أما في المطلب الأخير سنقوم بعرض أهم الطرق و الأساليب التي يتم بها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات و فحص أدائها، خصوصا وفق منظور COSO.

### المطلب الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية

#### الفرع الأول : تعريف الرقابة الداخلية

ظهر أول تعريف رسمي مهني للرقابة و الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) في عام 1949 حيث عرفها بأنها : " تتضمن الخطة التنظيمية للمؤسسة ،وما يتصل بها من وسائل و مقاييس تستخدم داخل المؤسسة بهدف حماية أصولها والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها ،ولتحقيق كفاية إنتاجية لعوامل الإنتاج المستخدمة ،و ضمان تنفيذ السياسات التي وضعتها الإدارة"<sup>1</sup>.

ثم جاء بعده اتحاد المحاسبين المعتمدين الفرنسيين في عام 1977 ليعرفها بأنها: " مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة و تهدف من جهة إلى حماية و الحفاظ على ممتلكات المؤسسة و نوعية المعلومات المحاسبية من جهة أخرى، و تطبيق تعليمات الإدارة و تحسين النجاعة و الأداء، و تتجلى رسميا في التنظيم و الطرق و الإجراءات الخاصة بكل نشاطات المؤسسة لضمان ديمومتها"<sup>2</sup>.

و بعد حوالي ثمان سنوات أي في 1985 اجتمعت خمس هيئات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية هي:

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2013، ص 130.

<sup>2</sup> L'ordres des experts comptables-région PARIS ile de France, cahiers de l'académie N°13(Les bonnes pratiques du contrôle interne dans les PME),France, paris ,2008,page17.

- اتحاد المحاسبين الأمريكيين AAA.
  - المعهد الأمريكي للمحاسبين المهنيين المعتمدين AICPA.
  - معهد المدققين الداخليين IIA.
  - هيئة المدراء الماليين الدوليين FEI.
  - اتحاد المحاسبين و الخبراء الماليين IMA
- هذا الاجتماع كان بعد ظهور العديد من الأزمات و الفضائح المالية و التي كانت كبيرة حيث اكتسبت صفة العالمية، اجتمعت هذه الهيئات من أجل إرساء إطار تصوري و قواعد علمية لتنظيم الرقابة الداخلية و تسييرها و قد انبثق عن هذه الاجتماعات ما عرف في بعد بمعيار لجنة كوسو للرقابة الداخلية و هي اختصار لـ Committee of Sponsoring Organization of the trade Way commission أي اللجنة الراعية للمنظمات<sup>3</sup>.
- و التي عرفتها في تقريرها الشهير المنشور عام 1992<sup>4</sup> بأنها: " منظومة أو مسار وظيفي (processus) تعتمد الإدارة العامة بمساعدة المسيرين و العمال و ذلك لضمان حد معقول بخصوص تحقيق الأهداف التالية:

1. ترشيد و تحقيق الأعمال.

2. موثوقية المعلومات المحاسبية المفصّل عنها.

3. مطابقة القوانين والتشريعات السارية المفعول.

مما سبق يمكن أن نلاحظ أن المفهوم السائد قبل 1992 حول الرقابة الداخلية أي قبل إصدار منظور COSO ، هو أنها نظام كامل ينطوي على مجموعة من السياسيات و الطرق و الوسائل الكفيلة ببسط نفوذ الإدارة العليا و الجهاز التنفيذي على مجريات الأمور في كل نواحي التسيير لتوجيه المؤسسة ككل نحو تحقيق الأهداف المرجوة و المحددة مسبقا و ضمان الفعالية و النجاح المطلوبة في الأداء التشغيلي مع الالتزام بالسياسات المسطرة لتأكيد دقة المعلومات التي ينتجها النظام بشكل عام؛ هذا في جانب التعريف و الماهية أم في جانب الأهداف فقد كانت الأهداف في السابق تركز على<sup>5</sup> :

1. رفع كفاءة العاملين.

2. تشجيع الالتزام بالسياسات و التوجيهات الإدارية.

3. توفير أكبر قدر من الدقة في المعلومات المحاسبية.

4. حماية أصول المؤسسة.

أما في ما بعد أي عند إصدار أول نسخة من الـ COSO فقد تغير مفهوم الرقابة الداخلية بحيث أصبح يركز أكثر على دمج الرقابة ضمن الأنشطة الروتينية للمؤسسة فلم تصبح نظاما خاصا و منفصلا للمراقبة و قياس الأداء، بل أصبحت جزءا لا يتجزأ من العمليات الإنتاجية و الأنشطة الداعمة لها داخل المؤسسة و تغطي جميع الجوانب، بل و ارتقى إلى أن صار أحد المكونات المفصلية للعمل و التسيير بالإضافة إلى أنها أصبحت مهمة كل أفراد المؤسسة و مسؤوليتهم إذ لا يكفّر أن تتبناها الإدارة و تسهر

<sup>3</sup> الموقع الإلكتروني للمنظمة : [www.coso.org](http://www.coso.org)، تاريخ الزيارة : 2016/03/25.

<sup>4</sup> SAIDI YAHIA, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise, Revue des sciences humaines N° 34, université Mouhamed Khider Biskra, Mars 2014, P47.

<sup>5</sup> L'ordres des experts comptables-région PARIS ile de France, cahiers de l'académie N°13(Les bonnes pratiques du contrôle interne dans les PME), France, paris ,2008, page17.

على تنفيذها ما لم يتبناها العاملون و يقتنعوا بأهميتها و ضرورتها و يسهروا بأنفسهم على تكريسها و تطبيقها و الاستفادة منها لأنها في الأخير ستتأثر حتما بتصرفاتهم و سلوكياتهم كما وصفها المنظور حين عبر عن ذلك بعبارة "أنها تتأثر بهم"<sup>6</sup>.

و من جهة أخرى فإن الرقابة قد صارت عملية وظيفية (processus) أي أنها مجموعة من النشاطات المتسلسلة و المترابطة في ما بينها تنتج مخرجات في الأخير باستعمال مدخلات في الأول ، الشيء الذي يحافظ على تماسكها و وحدتها و يدعمها من أجل الاستمرار و التطور دوما بالاستفادة من التغذية العكسية التي توفرها الإجراءات و التوجيهات داخل المؤسسة؛ كما ركزت على كونها تساهم في طمأنة الإدارة و إعطائها ضمانات معقولة بخصوص تحقيق الأهداف و السياسات المسطرة و لكنها لا تقدم بأي حال من الأحوال حلا لبلوغ الأهداف في حد ذاتها؛ في ما بقيت الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية ثابتة عموما إلا في ما يخص حماية الأصول فإنها لم تصبح أولوية كبرى في مقدمة الأهداف كما كان في السابق لأنها أصبحت منضوية تحت الهدف الأول ألا و هو ترشيد العمليات التشغيلية و تدنئة المصاريف من خلال تتبع كفاءة العاملين و تحسينها.

### الفرع الثاني: مميزات و خصائص الرقابة الداخلية:

- من خلال تعريفات الرقابة الداخلية السابقة يظهر جليا بأن لها مميزات و خصائص يمكن حصرها في ما يلي:
1. أداة هامة في يد المؤسسة: تتمكن من خلالها من تمرير سياساتها و تكريس فلسفتها و تحقيق أهدافها.
  2. عملية منظمة و مستمرة و تدار بواسطة خطة محكمة: و ذلك بواسطة أنشطة الرقابة المبثوثة خلال أنظمة وخطط التسيير.
  3. تتم في حدود أهداف مسطرة: لا يمكن أن تخرج عن الأهداف المسطرة للمؤسسة.
  4. تُقوِّم الأداء الفعلي للمؤسسة: تصحح الاختلالات و التجاوزات المسجلة في الأداء التشغيلي للمؤسسة و وحداتها.
  5. عملية تتطور بتطور أساليب التسيير: انطلاقا من دورها في تقييم و تحسين الأداء فهي تساهم بذلك في تطوير الأساليب التسييرية و التي ستعكس على أساليب الرقابة في حد ذاتها.

### الفرع الثالث: أنواع الرقابة الداخلية و تقسيماتها:

- تنقسم الرقابة إلى عدة أقسام و أنواع بحسب معيار التقسيم فهناك<sup>7</sup>:
1. من حيث الطبيعة: إلى إدارية (تتم بأداء العاملين و التزامهم) و محاسبية (تتم بالبيانات المحاسبية و طرق معالجتها).
  2. من حيث النوعية و التوقيت: إلى هادفة (تستهدف تحفيز العاملين)، ووقائية (تعمل على منع حدوث الأخطاء) و تصحيحية (اكتشاف الأخطاء و تصحيحها فورا).
  3. من حيث الأدوات: إلى يدوية (تعتمد في تنفيذها على العامل البشري) و آلية (تعتمد على الأساليب و الطرق التكنولوجية).
  4. من حيث الجهة المنفذة: إلى داخلية (تنفذها مصالح المؤسسة) و خارجية (تقوم بها أطراف و هيئات من خارج المؤسسة).

<sup>6</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie.alger2013,P122et123.

<sup>7</sup> عطالله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، عمان، 2009، ص 54.

### الفرع الرابع: مقومات نجاح الرقابة الداخلية:

- لكي يكتسب نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة صفة "النظام" بآتم معنى الكلمة ويتمكن من أداء وظيفته على أكمل وجه و تجني المؤسسة ثمار نجاحه و فعاليتها يجب أن تتوفر جملة من الشروط نوردتها في ما يلي:<sup>8</sup>
1. وجود خطة تنظيمية: تكفل هذه الخطة سير العمل على الوجه الأحسن و تركز انتظامه و أداءه بالطريقة التي وضعتها و سطرتها الإدارة من قبل في خططها الإستراتيجية، و لا يتأت هذا إلا بوضع إجراءات وظيفية موثقة تشرح تسلسل الطرق و الكيفيات التقنية لأنجاز الأعمال و الأنشطة و دلائل عملية تقدم نصائح و إرشادات لتحسين الأداء و ضمان الجودة مكوّنة بذلك مرجعية توظّر و توجه العاملين و المسؤولين على حد سواء خلال تأديتهم لمهامهم.
  2. وجود مجموعة من الموظفين الأكفاء: فوجود الكفاءات التقنية ذات التأهيل العالي و المتمرس و المتمكنة من اختصاصها و مجال عملها، سيرفع حتما من الكفاءة التشغيلية للمؤسسة عموماً لكون الخبرة والكفاءة و التحكم في الجانب التقني أشياء مهمة لنجاح أي نشاط مهني و مساهماً أساسياً في نضج المؤسسة و تطور خبرتها .
  3. وجود نظام مستمر لتدريب العاملين: و هذا بغرض رفع درجة كفاءتهم التشغيلية و تحسين مستواهم لمجابهة كل التطورات و الاستعداد لكل المنافسات و مواكبة الوسط الخارجي للمؤسسة.
  4. التقسيم المفصل للعمل و المهام: فهو يسمح لكل فرد بمعرفة حدود مسؤوليته و مجال تدخله لضمان أكبر قدر من المسؤولية و العدالة و الشفافية فتداخل المهام يفتح الباب أمام الاتكال و التلاعب و عدم القدرة على تحديد المسؤوليات في حالات وقوع الأخطاء و التجاوزات.
  5. وجود نظام محاسبي دقيق: يتيح أمام القائم بالرقابة قاعدة معلومات منقحة و جيدة للقيام بالرقابة على أكمل وجه خصوصاً في الجانب المحاسبي.
  6. وجود إدارة للمراجعة الداخلية: تتمتع بجانب كبير من الاستقلالية عن الإدارة و تضم موظفين أكفاء و على قدر كبير من الكفاءة و التأهيل العلمي و على دراية بالجوانب التشغيلية للمؤسسة.

### المطلب الثاني: الرقابة الداخلية وفق المرجع COSO

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية وفق منظور Coso:

- هذا المعيار يعرف الرقابة الداخلية بأنها مجموع الأنشطة (processus) التي يتبناها ويجسدها كل من مجلس الإدارة و العمال و المساهمون في المؤسسة والهادفة لتوفير ضمانات معقولة من أجل تحقيق الأهداف التالية:<sup>9</sup>
1. انجاز و ترشيد العمليات التشغيلية.
  2. موثوقية المعلومات المالية المفصح عنها.
  3. مطابقة القوانين و التشريعات السارية المفعول و الامتثال لها.
- مما سبق يمكن أن نبني تصوراً من نوع آخر و نكون فكرة مغايرة حول الرقابة الداخلية غير تلك المتداولة و السائدة بين عموم المختصين، فهذا المعيار يشرك جميع الفاعلين في المؤسسة على مختلف مستوياتهم و تنوع أدوارهم في تفعيل و تنفيذ مفهوم الرقابة

<sup>8</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2013، ص 130.

<sup>9</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie,alger2013,P59 et 60.

الداخلية و الذي يجسد في شكل نشاطات معينة و تعليمات محددة و سياسات مسطرة مسبقا من أجل توفير ضمانات معقولة و مطمئنة للمساهمين و المسيرين حول إمكانية تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تكاد تكون نفسها عند كل المؤسسات و هي: انجاز العمليات بالكفاءة اللازمة و الكفاية المطلوبة بأقل التكاليف أي بترشيد استعمال الموارد، و إصدار معلومات مالية موثوقة تمكن المستعملين من الداخل و الخارج من إبداء رأي سديد حول وضعية المؤسسة و نجاعتها، ومدى احترامها و مطابقتها لممارساتها للقوانين التي تحكم إقليم نشاطها و التشريعات السارية المفعول التي تؤطر و تسيّر نشاطها.

إذن فالرقابة مهمة الكل و يتحمل مسؤولية نجاحها جميع الأفراد العاملين في المؤسسة و ليست مهمة خاصة بالمسيرين و المساهمين الذين تضعهم مناصبهم و مواقعهم في محل الالتزام بوضع تلك الأنشطة و برمجة السياسات و التوجهات الإستراتيجية.

### الفرع الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق Coso:

#### أولاً: بيئة الرقابة

هي الجو العام و المحيط العملي الذي تخلقه المؤسسة و تصوغه من خلال مجموعة السياسات و التوجيهات التي تتبناها و تطرحها في وسط العمال و تبذل جهودها في تحسيسهم و توعيتهم بما لخلق الجو الملائم لتنفيذ الرقابة على كل النشاطات و غرس ثقافة و روح المبادرة و الانسجام و تكريس البعد الأخلاقي في كل الجوانب العملية. فنجاحة إجراءات الرقابة و تحقيقها لأهدافها مرتبطان أساساً بالنزاهة و الأخلاق العالية للموظفين الذين يقومون بتصميمها و تنفيذها و متابعتها، أي أن قيمة هذه الإجراءات سوف تعكس حتماً مستوى وعيهم وإدراكهم لأهميتها، و نجاعتها و تحقيقها لأهدافها يعكس التزامهم و حرصهم على تنفيذها و تحسينها؛ و يتم خلق هذه البيئة الملائمة من خلال التركيز على العناصر التالية:<sup>10</sup>

1. النزاهة والأخلاق السائدة بين العاملين بمختلف مستوياتهم فهي تساهم في تعزيز و تكريس الجو المناسب للرقابة و تجسيده.
2. كفاءة الأفراد و مستوى تكوينهم: هو من مفاتيح النجاح على كل المستويات كما يمكن أن يكون على العكس من ذلك فأى خلل أو نقص في أي ناحية أو مجال يؤثر مباشرة و بالسلب على مستوى الكفاءة و نوعية العمل المقدم.
3. كفاءة مجلس الإدارة و لجنة المراقبة و التزامهما بتنفيذ الخطط و السياسات في ظل استقلاليتها عن الإدارة العليا عامل محوري في نجاح الرقابة.
4. فلسفة مجلس الإدارة في التسيير: و نظرة أفراده للأمر و كيفية تحقيق الأهداف و تجسيد السياسات و الخطط المسطرة.
5. هيكل المؤسسة و طريقة تنظيمها: و تقسيمها إدارياً و الشكل المتبع في ذلك (الهيكلي الهرمي، الهيكلي المصفوفي... الخ).
6. تفويض المهام للأفراد و تحديد السلطات لهم: و تقسيم الأعمال في ما بينهم ينعكس على مردود الرقابة طبعاً من ناحية الأداء.
7. سياسات المنظمة في مجال الموارد البشرية: لا سيما في طريقة التوظيف، شبكات الأجور، أساليب تسيير العمال، أنظمة الترقية، تمييز الكفاءات و الاعتراف بالجهودات و الإسهامات الفردية.

<sup>10</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie.alger2013,P110et 141.



### ثانياً: تقييم المخاطر

هي عملية لا بد منها لكل مؤسسة، لأن المخاطر هي إحدى العناصر الأساسية المكونة للمحيط الاقتصادي لأي منظمة مهما كان نوعها أو شكلها أو مجال نشاطها و لا يكاد يخلو منها زمان أو مكان و منها ما هو ملازم أساسا لنشاطها و لا يمكنها تفاديه؛و تقوم هذه العملية على تحديد الأهداف المراد تحقيقها و تعيين المدى الزمني لها و هي بالطبع لن تتعدى المجالات الثلاثة المتعلقة بالإذعان و الانسحاق للقوانين ، ترشيد العمليات و تحقيق أكبر قدر من الكفاءة و النجاعة و توفير أقصى حد من الشفافية و المصدقية في المعلومات المالية المفصح عنها؛ ثم في مرحلة ثانية رصد المخاطر الممكنة الحدوث و التي يحتمل أن تؤثر على نشاط المؤسسة و التي لن تخرج حتما عن إطار الأهداف المسطرة سابقا؛ ثم في ما بعد تقوم بمجرد هذه المخاطر و تصنيفها حسب عدة معايير منها:

1. الخطورة.
  2. إمكانية الحدوث.
  3. التواتر(عدد تكرار حدوثها).
- و ثم القيام بترتيبها باعطاء معاملات لهاته الحالات الثلاثة و انجاز مصفوفة حسابية لها لترتيب هاته الأخطار تنازليا ، و في مرحلة أخيرة تحديد المعالجات و الطرق التي سيتم التصدي بها لتلك الأخطار و هي في الغالب لا تخرج عن بعض الخيارات المعروفة كما يلي:
1. تحويل المخاطر: أو مشاركته مع هيئة أخرى أو منظمة كما يحدث مع شركات التأمين حيث تقوم المنظمات بمشاركة هاته الأخيرة في تحمل الأضرار و المخاطر المحتملة الوقوع.
  2. التقليل أو التخفيض: و ذلك بإعداد معالجات و إرساء آليات و التأهب لكل الأمور المتوقعة و غير المتوقعة الحدوث لمعالجة الخطر حين وقوعه و الاستعداد لتحمل النتائج و الأضرار.
  3. التجنب : و من خلال هذا الخيار تعبر المؤسسة عن عجزها على معالجة المخاطر و عن عدم قدرتها على تحمل أضرارها و نتائجها فتقرر عدم الخوض في المجال الذي يمكن أن يولده ، أو التوقف عن النشاط الذي ينتج أصلا و تفاداه.
  4. القبول : و في هذه الحالة لا تكون أمام المؤسسة خيارات كثيرة متاحة خصوصا إذا كان المخاطر ملازما لصلب النشاط و لا يمكن مجال من الأحوال تفاديه أو التقليل منه أو التوقف عن ذلك النشاط المنتج له ،فتضطر لقبوله و تحمل نتائجه ،طبعاً مع أخذ الحيطة و الحذر و وضع آليات و إجراءات لتطويقه و التقليل من خطورته حين حدوثه و كيفية معالجة مخلفاته و نتائجه.

### ثالثاً: أنشطة الرقابة

هي كل الأنشطة و الآليات التي تصممها المؤسسة و تنطوي في داخلها على مجموعة من الإجراءات التفصيلية و الطرق التقنية التي توضع من أجل مجابهة المخاطر التي تم جردها و دراستها وفق الطريقة المذكورة في الفقرة السابقة؛و التي يجب أن تُفَعَّلَ و تُنَفَّذَ بنجاعة كبيرة حتى تسمح للنظام الرقابي ككل من لعب دوره و إعطاء نتائج المرجوة منه، و هذه الأنشطة كما ينص على ذلك هذا المرجع<sup>11</sup> ، يجب أن لا تكون منعزلة عن الواقع وبعيدة عن المسار المهني لبقية أنشطة الإنتاج بل يجب أن تدمج و تبت خلالها حتى تبدو و كأنها جزء لا يتجزأ من عمليات و أنشطة الإنتاج العادية و لا يتأتى هذا إلا من خلال براءة الإداريين

<sup>11</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie,alger2013,P110et 141.

المسؤولين على تصميمها في صياغتها بطريقة مناسبة للواقع المهني المحيط بها و الجو الثقافي و المستوى الإدراكي للعاملين المنفذين لها حتى تكتسب المرونة الملائمة لجعلها حلقة مهمة من حلقات السلسلة الإنتاجية و منسجمة مع السياق العادي للعمل .

و يعتمد المرجع في ذلك خمسة عناصر ويجعلها شرطا لازما في تحقيق الأنشطة الرقابية لهدفها المنوط بها، و هي:

1. أساليب الترخيص بالأعمال و اعتمادها و المصادقة عليها.
2. أن تفحص الأعمال من طرف ثان للتأكد من نجاعة الأداء.
3. مطابقة الأنشطة و تسوية الاختلالات للتأكد من الصدقية.
4. التحقق من أن الأنشطة والأعمال المطلوبة قد أُنجزت فعلا.
5. فصل الوظائف عن بعضها البعض لتحديد المسؤوليات و سرعة الوصول إلى مكان التقصير و تعيينه.

### رابعاً: المعلومات و الاتصال

يركز المرجع كثيرا في هذه النقطة بالذات على الدقة و التحديد ، ففي مجال المعلومات يوصي بأن تحدد المؤسسة نوع و كمية المعلومات المطلوبة و طرق الحصول عليها و كيفية إنجازها و مصادرها الموثوقة و المعتمدة، و يتم تحديد هذا كله بتصميم نظام معلومات بأكمله يتضمن إجراءات و دلائل عملية، تعليمات و توجيهات مصاغة بطريقة تمكن مجلس الإدارة في الأخير من اتخاذ قرارات مناسبة و صائبة.

و يمكن تلخيصها في جانب المعلومات في ما يلي:<sup>12</sup>

1. تحديد الأطراف المشاركة سواء كانت مصدرا للمعلومة أو مستفيدة منها وداخلية كانت أو خارجية.
  2. تحديد نوعية تلك المعلومات وحجم الحاجة إليها ودرجة ملاءمتها للمؤسسة.
  3. نوعية التقارير و كيفية إنجازها و طرق الحصول عليها و شكلها المطلوب.
  4. توقيت الحصول على المعلومات و دوريته ، و تكرار ذلك زمنيا.
- أما في مجال الاتصال فيوصي بأن على المؤسسة التي تريد أن ترسي نظام رقابة فعال و ناجح فعليها إتباع ما يلي:
1. تحديد القنوات الرسمية التي تعتمد عليها لتنقل المعلومات.
  2. تحديد اتجاه سير المعلومات و تنقلها.
  3. تحديد نوع قناة الاتصال و اتجاهها الملائمين لكل معلومة.

### خامساً: المتابعة و التقييم:

ينص المرجع في هذا العنصر على أن أنشطة المتابعة يجب أن تسهر على تطبيق كل مكونات و عناصر الرقابة الداخلية و السير الحسن و الفعال ككل ، لكن النسخة الأخيرة 2013 ميزت بين المتابعة المتعلقة بالفحص و المراجعة التي تقوم بها المؤسسة و بين أنشطة الرقابة في حد ذاتها 13، و أنشطة المتابعة. فالأولى تعتبر في الحقيقة أنشطة رقابية تقوم بها المؤسسة استجابة و تصديا لخطر محقق تهدف من خلالها لكشف الاختلالات و تصحيحها، بينما أنشطة المتابعة فتهدف إلى البحث عن الأسباب التي أدت إلى

<sup>12</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie,alger2013,P 147.

<sup>13</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie,alger2013,P110et 141.

الاختلالات و تحدد التصحيحات و الأشخاص المسؤولين عليها. أما أنشطة المتابعة فتهدف إلى معرفة ما إذا كانت أنشطة الرقابة المتعلقة بالعناصر الخمسة تسيير على أحسن وجه.

إضافة إلى ذلك يبقى التقييم المستمر مدججا في الأنشطة العادية و ينفذ دوما باستمرار و أي تقييم آخر مستقل من أي طرف كان خارجي أو داخلي سيبقى تقدير دوريته متعلقا بقرارات المديرية العامة و تقديراتها لأهمية ذلك. لكن تبقى المتابعة مرتكزة على المبدأين رقم: 16 و 17 الذين يلزمان المؤسسة باختيار و انجاز و تنفيذ تقييمات مستمرة أو متقطعة للتأكد من توفر جميع عناصر الرقابة الداخلية ، و أن تخبر كل الأطراف المعنية بكل الاختلالات لتحتمل مسؤوليتها في اتخاذ التصحيحات اللازمة خصوصا الإدارة العليا.

### الفرع الثالث: تطور نظام الرقابة الداخلية وفق Coso:

مر هذا المرجع بعدة مراحل منذ ظهوره أول مرة سنة 1992 إلى أن بلغ النسخة الأخيرة سنة 2013 ، تميزت هذه المدة التي بلغت عشرين سنة بعدة تطورات مست كل جوانبه فبعد النسخة الأولى التي قامت بصياغة تعريف للرقابة خاص به و أرست الإطار التصوري و عرفت المكونات جاءت النسخة الثانية عام 2004 لتجلب للمستعملين مفهوما آخر هو : تسيير المخاطر ، و الذي عرفته و منحت له القواعد الأساسية لتجسيده على أرض الواقع ، كانت النسخة الأخيرة عام 2013 هي خاتمة التطوير و التحسين بصياغة مفهوم الرقابة و الإطار التصوري لها في 17 مبدأً مقسمة بين مختلف المكونات الخمسة بالإضافة إلى عدة نقاط مهمة تعدت الثمانين يمكن للمؤسسة أن تطورها.

### أولاً: النسخة الأولى coso1 (1992):

ظهرت هذه النسخة في عام 1992 و حوت في طياتها تعريفاً للمكونات الأساسية للرقابة من خلال وضع إطار تصوري ، و قد عرّفت الرقابة على أنها وظيفة أو عملية تتأثر بالإدارة العليا ، مجلس الإدارة و العاملين و مصممة لتوفير ضمانات معقولة إزاء تحقيق الأهداف الثلاثة الأساسية: الأهداف التشغيلية، المعلومات المالية، مطابقة التشريعات و القوانين؛ و قد رافق ذلك ظهور ما يسمى بمكعب كوسو و الذي يتشكل من تقاطع المكونات الخمسة المذكورة أعلاه في الفرع الثاني و الأهداف الإستراتيجية الثلاثة في بعديه الأول و الثاني و في البعد الثالث مختلف الوحدات و المنشآت الفرعية للمؤسسة. و تفسير ذلك أنه في كل الوحدات و المستويات يجب أن تتوفر كل المكونات الخمسة و يجب أن تحقق الأهداف

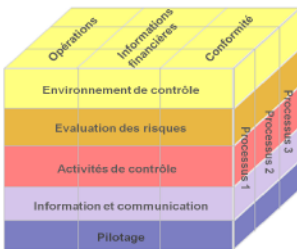
المسطرة من طرف المؤسسة في نفس الوقت، وقد كانت هذه انطلاقة

أخرى لمفهوم الرقابة الداخلية وفق منظور جديد يتيح للمؤسسات

إطاراً تصورياً يمكن من خلاله أن تضع الأسس القاعدية التي تبني

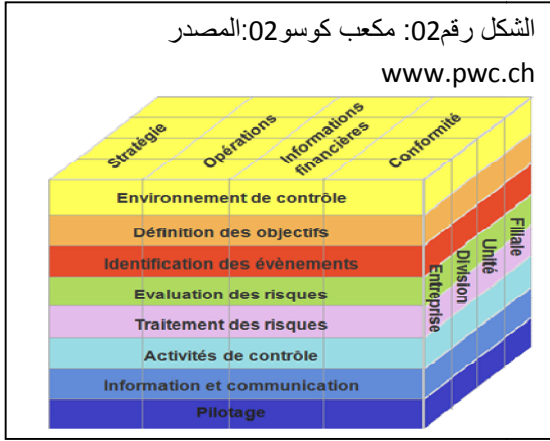
عليها نظامها للرقابة الداخلية و تحدد أهدافها الإستراتيجية .

شكل رقم 01: مكعب كوسو 1 :  
المصدر [www.pwc.ch](http://www.pwc.ch)



ثانياً: النسخة الثانية coso2 (2004).

جاءت هذه النسخة لتقدم إطاراً تصورياً حول عملية تسيير المخاطر التي هي في الواقع توسعة لمفهوم المكون الثاني تقييم المخاطر ليقوم برصد مجموع الأخطار الممكنة الحدوث في خضم نشاط المؤسسة و من ثم تقييم خطورتها و من بعد ذلك تحديد نوع المعالجة التي توافقها ، و قد عرفت هذه النسخة على أنها عملية أو وظيفة (PROCESSUS) يسهر على تنفيذها كل من مجلس الإدارة و المديرين و العمال و هذا بهدف وضع خطة إستراتيجية لمعالجة الأخطار المعروفة أو المتوقعة و التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة خلال مزاولتها لنشاطها في ظل تعقد المحيط الاقتصادي و بروز العديد من الرهانات و التحديات ، و هذه الدرجة من التحكم التي يتم التوصل إليها هي من سيوفر للمؤسسة ضمانات لتحقيق أهدافها المسطرة.<sup>14</sup>



لكن هذه العملية الوظيفية لا يجب أن تحد من تنافسية المؤسسة و اندفاعها نحو المخاطرة و يقيم شهية المخاطرة « l'appétence au risque » لديها، لأنه سيحد من طموحها و تقدمها لذا يجب أن تكون المؤسسة حذرة و مستعدة لكل طارئ و تمارس نشاطها بصفة عادية.

ثالثاً: النسخة الثالثة coso2013 (2013).

هذه النسخة قامت بترسيم التعريف النهائي للرقابة وفق هذا المرجع : " هو عملية ينفذها مجلس الإدارة ، المديرين و العمال بغية توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية، عرض المعلومات المالية و مطابقة القوانين و التشريعات"<sup>15</sup>. بالإضافة إلى ذلك قام المرجع بتقديم 17 مبدأً تخص المكونات الخمسة للرقابة الداخلية و مقسمة بينها؛ و تنضوي تحتها 85 نقطة هامة مرتبطة أساساً بالمبادئ و توفر وصفاً لها، لكن قد يظهر للمؤسسة في مرحلة تصميم نظام الرقابة الداخلية أن بعض المواصفات ليست ملائمة لوضعها و أن مواصفات أخرى قد تبدوا أكثر ملاءمة لها. و من جهة أخرى فإن المرجع لا يجبر المؤسسة على تفعيل كل النقاط بصفة شاملة بل بالعكس فإدارة المؤسسة يمكنها أن تركز على النقاط التي تناسبها من أجل تصميم نظام رقابة فعال و تقييم مدى توفر ما نصت عليه المبادئ و هل تنشيط بصورة صادقة.

### المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

#### الفرع الأول: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن متابعة نظام الرقابة الداخلية و السهر على فعاليته ، جاهزته ، و تحسين أدواته من خلال سد الاختلالات و القضاء على النقائص يبقى دوماً مسؤولية ملقاة على الجهاز التنفيذي لأي مؤسسة كانت مهما كان شكلها أو نوع نشاطها ، رغم أن تنفيذ ذلك و تكريسه يبقى مسؤولية كل العاملين فيها دون استثناء . و تكون هذه المتابعة مستخلصة طبعاً من تقارير المراجعة سواء كانت خارجية أو داخلية أو بصفة إرادية و تطوعية نابعة من إرادة المؤسسة في تقييم نفسها أو مفروضة بقوة القانون كما في حالة المراجعات القانونية.

<sup>14</sup> Le management des risques des entreprises, cadre de référence, IFACI, France.

<sup>15</sup> Françoise Bergé et Catherine Jourdan, COSO2013 que retenir de cette nouvelle version du référentiel?, revue : EXPERTISES PERFORMANCE, France, page 26, décembre 2013.

لكن الشيء الأكيد أن تلك التقارير و التقييمات ستختلف في نتائجها و توصياتها قليلا أو كثيرا تبعا لعدة أسباب منها:

- مهارة المراجعين و تمكنهم من فنيات المراجعة و التقييم.
  - درجة فهمهم لنظام الرقابة للمراجع أو المدقق الداخلي سيكون أكثر قدرة بالطبع من غيره في اكتشاف الاختلالات و النقائص.
  - قوة نظام الرقابة نفسه و متانته و درجة نضجه من ناحية شموليته للنشاطات و رصد مواطن الخطر و فاعلية معالجته وآلياته الفنية.
  - طريقة إجراء التقييم و المتابعة و فحص النظام فبعض الطرق لا تصلح دوما لكل الأنظمة إذ يبقى مشكل ملائمة الطريقة لعملية الفحص و التقييم مشكلا يظهر كل مرة أمام المراجعين على اختلافهم و المؤسسات على تنوعها.
- و بالتالي فإنه ينبغي على المراجع أو الباحث عموما أن يختار الطريقة التي تناسب ما يريد فحصه و التأكد منه مراعيًا في ذلك شمولية هذا الفحص و مقدار تعمقه و إمعانه في تتبع التفاصيل و حاجته إلى الاختبار و المقابلة و المطابقة من جهة، و ملائمة ذلك للعينة المفحوصة من حيث عددها و تنوعها و درجة تعقيدها و سهولة تحقيق ذلك على المستوى الميداني من ناحية أخرى فعل سبيل المثال:<sup>16</sup>

- **طريقة الاستبيان:** هو عبارة عن قائمة من الأسئلة و الاستفسارات و التي توضع بطريقة منهجية ، تغطي مجمل الإشكاليات المطروحة أو المراد الاستفسار عنها ، مع منح أفراد العينة خيارات مسبقة للإجابة عنها؛ و لهذه الطريقة مزايا منها: سهولة التطبيق، مرونة الأسئلة و بالتالي الإحاطة بكثير من الجوانب، تختصر الكثير من الوقت، تحظى بالقبول إذ أن المعنيين يكونون أكثر ارتياحا بوجود الخيارات؛ لكن لها كذلك عيوب هي : أن استباق الأسئلة يحدُّ من مقدرة المراجع في التعامل مع الواقع و الأمور الطارئة، وضع الأسئلة سيكون عاما في حالة تعدد العينات و لا يراع خصوصية كل طرف، وضع الأسئلة يكون انطلاقا من ذهن المراجع و توقعاته و ليس من الواقع المعاش داخل العينة المدروسة.
- **طريقة الملخص التذكيري:** يقوم المدقق بوضع قواعد و أسس نظام رقابة داخلية سليم، و ذلك دون تحديد أسئلة و استفسارات معينة. وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط، أما عيوبه فتتخصر في كونها لا تقود إلى التدوين الكتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع، كما أنه لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة. بالإضافة هذا الملخص أمر متروك للمدقق يضع الأسس و يقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.
- **طريقة التقرير الوظيفي:** وفي هذه الطريقة يقوم المراجع أو المدقق بفحص كل الإجراءات المتبعة في المؤسسة إنحاز العمليات و تتبّع مسار المستندات في طياتها مع تقييم أنشطة الرقابة الموضوعية خلالها و رصد نقاط القوة و الضعف فيها و من مزاياها: أنها تضمن شمولية العملية لكل الدقائق و التفاصيل، تعطي نتائج حقيقية، دقيقة وجيدة، إلا أنه يعاب عليها الإفراط في التفاصيل، كبر حجم الوقت اللازم لها، كبر عدد الأفراد الذين ينفذونها، قيمة تكلفتها وصعوبة تغطيتها لكل التفاصيل و الجوانب.
- **دراسة الخرائط التنظيمية:** وفيها المراجع أو المدقق باستغلال الخرائط التنظيمية، المخططات الوصفية للإجراءات و المسارات الوظيفية، مخططات تقسيم الأعمال و غيرها من الأمور المصاغة في خطط و مخططات و يقوم من خلالها بتقييم النظام برصد نقاط القوة و الضعف و من مزاياها : سهولة تنفيذ عملية التقييم و المراجعة ، سهولة اكتشاف نقاط القوة و الضعف لكن لها عيوب يمكن اختصارها في : هذه الطريقة تقيّم الأشياء العادية و المنظمة فقط فلا تتطرق

<sup>16</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2013، ص 216.

إلا الأمور غير المخططة، لا يمكن تحديد الإجراءات غير العادية أو بعض الوظائف المستثناة من التخطيط إلا أنها مهمة لعملية المراجعة و التدقيق.

● **فحص النظام المحاسبي:** و يقوم فيها المراجع أو المدقق بفحص السجلات المحاسبية للمؤسسة، أسماء المسيرين و المالكين لها، كافة المسؤولين و المنفذين، بالإضافة إلى المستندات و مساراتها و دور حياتها. و تتميز بأنها: تركز كثيرا على التفصيل و الأمور الدقيقة، و تتركز على حالة المؤسسة محل الدراسة و يعاب عنها الإمعان في التفصيل وأخذها لوقت كبير نوعا ما.

● **خرائط التدفق:** و هي عروض بيانية لنشاط معين أو لدورة عمليات (processus) و يتبع من خلالها المراجع جميع الإجراءات المرتبطة بالعملية و يتمكن من تقييمها بصورة بسيطة و مختصرة و في فترة وجيزة، و تتميز هذه الأخيرة بأنها توضح سير العمليات بين أجهزة النظام بسهولة كما تسمح بتوضيح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات و إخراجها يدويا و آليا.

● **أسئلة الرقابة الداخلية QCI:** و هذا النموذج من أنجح النماذج كونه يتجه مباشرة نحو الهدف المقصود و يشترط فيه أن يحيط بالجوانب الخمسة المعروفة و ذلك بطرح الأسئلة التالية:<sup>17</sup>

- من؟ و هذا معرفة العامل الذي يقوم بالعملية و ذلك من خلال فحص التنظيمات الهيكلية و الوظيفية و تحليل مناصب العمل و دراستهم.

- ماذا؟ و يختص بصلب العمل ، أي ما طبيعة المهمة الموكلة إلى العامل ؟ و ما هو المطلوب منه؟

- كيف؟ و هذا لتبيان طريقة و كيفية إنجاز العمل.

- متى؟ و هذا لتحديد الوقت و ترتيب الأولويات.

- أين؟ و هذا لتحديد مكان إنجاز العمليات بدقة لما لها من أهمية و علاقة بمنصب العمل.

كما يمكن للمراجع أو المدقق أن يستعمل طريقتين أو أكثر حسب الحالية المدروسة حتى يتسنى له أداء عمله على أحسن وجه.

### الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO:

إن لجنة رعاية المؤسسات و التي تسهر على رعاية المرجع COSO قد وضعت في بداية الأمر تعريفا واضحا للرقابة الداخلية و صاغت ضمن إطار تصوري، وجعلت لها مكونات مبنية على قواعد علمية راسخة و عميقة، و ما فتأت تطوره و تنميه تماشيا مع المستجدات ليستجيب لمتطلبات المؤسسات في كل حين ، و قد ظهر ذلك جليا في النسخة الأخيرة فقد سهلت على المؤسسات المفاهيم و المصطلحات و صاغت في تلك المبادئ الـ 17 .

ومن ثم فإن المؤسسة التي تسعى إلى المطابقة مع المعيار في نسخته الأخيرة، يجب أن يحقق مضمون نظامها و يتوفر في كل جوانبه تلك المبادئ المنصوص عليها، بالإضافة إلى ذلك فهناك من فرضها بقوة القانون كما فعلت سلطة الأسواق

<sup>17</sup> REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co ,Ifaci,IIA), Edition HOUMA,algérie,alger2013,P 375.

## الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية\_ مفاهيم و مرتكزات\_

المالية في فرنسا L'AMF و التي شرطت من أجل تكون المؤسسة مطابقة للمرجع فإنه يتوجب عليها تطبيق تلك المبادئ و إعطاء الدليل على توفرها.

و بالتالي فلتقييم هذا النظام الذي بين أيدينا سوف نبحت عن مدى توفر هاته المبادئ الـ 17 التي سيأتي ذكرها في ما يلي، و مراقبة مدى توفرها و وجودها في أرض الواقع في المؤسسة محل الدراسة.

### المبادئ السبعة عشر لنسخة 2013: coso

في الجدول قمنا بإظهار المبادئ السبعة عشر المنصوص عنها في النسخة الأخيرة 2013 Coso و قدما شرحا لها باللغة العربية لبيان مفهومها.

Le principe :	المبدأ	الرقم
<b><u>L'environnement de contrôle</u></b>	<b><u>بيئة الرقابة</u></b>	<b>I</b>
L'organisation manifeste son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.	على المؤسسة أن توضح رسميا التزامها بالنزاهة و القيم الأخلاقية.	1
Le Conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne.	على مجلس الإدارة أن يكون مستقلا في اتخاذ قراراته و يشرف على تصميم نظام الرقابة الداخلية ويسهر على سيره الحسن.	2
Le management, agissant sous la surveillance du Conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.	يجب على الإدارة العليا و من خلال مجلس الإدارة، أن تحدد الهياكل،العلاقات،السلطات و المسؤوليات الضرورية لتحقيق الأهداف.	3
L'organisation manifeste son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.	على المؤسسة أن توضح رسميا التزامها في مجال كسب و تكوين و المحافظة على الكفاءات الضرورية لتحقيق الأهداف.	4
Afin d'atteindre ses objectifs, l'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.	من أجل تحقيق أهدافها، على المؤسسة أن تكلف كل فرد بتوضيح مسؤوليته و دوره في الرقابة الداخلية.	5
<b><u>L'évaluation des risques</u></b>	<b><u>تقييم المخاطر</u></b>	<b>II</b>
L'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour rendre possible l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.	على المؤسسة أن تحدد أهدافها بالدقة اللازمة كي تتمكن من تحديد و تقييم الأخطار التي يمكن أن تعترضها.	6
L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et	على المؤسسة أن تحدد الأخطار المرتبطة بتحقيق الأهداف على مستوى إقليم نشاطها و تباشر تحليلها	7



procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés.	بالطريقة التي تمكنها من تسييرها.	
L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs.	يجب أن تأخذ المؤسسة في حسابها خطر الغش عند تحديد الأخطار التي يمكن تعترض تحقيق أهدافها.	8
L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.	على المؤسسة أن تحدد و تقيم كل التغييرات التي يمكن أن تؤثر بصورة واضحة في نظام الرقابة الداخلية.	9
<b><u>Les activités de contrôle</u></b>	<b><u>أنشطة الرقابة</u></b>	III
L'organisation sélectionne et développe les activités de contrôle qui contribuent à ramener à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs.	على المؤسسة أن تؤسس و تطور أنشطة الرقابة التي تساهم في تخفيض درجة الخطر إلى الحد المقبول الذي يمكن من تحقيق الأهداف.	10
L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.	على المؤسسة أن تؤسس و تطور الآليات و المنظومات المعلوماتية التي تسهل تحقيق الأهداف.	11
L'organisation met en place les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui mettent en œuvre ces règles.	على المؤسسة أن تضع حيز التنفيذ أنشطة رقابية عبر إرساء قواعد ثابتة تُمكن من تحديد الأهداف و تُفعل الإجراءات التي تضمن ذلك.	12
<b><u>La communication et l'information</u></b>	<b><u>المعلومات و الاتصال</u></b>	VI
L'organisation obtient ou génère, et utilise, des informations pertinentes et fiables pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.	على المؤسسة أن تسهر على مصداقية وملاءمة المعلومات التي يجوزها لمتطلبات باقي عناصر نظام الرقابة الداخلية.	13
L'organisation communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en matière d'objectifs et de responsabilités associés au contrôle interne.	على المؤسسة أن تضمن تزويد كل عناصر نظام الرقابة الداخلية بالمعلومات الضرورية لنشاطهم و خصوصا ما تعلق بتحديد الأهداف و توضيح المسؤوليات في هذا الإطار	14
L'organisation communique avec les tiers sur les points qui affectent le fonctionnement des autres composantes	يجب على المؤسسة أن تتحاور و تدرس مع الأطراف الخارجية النقاط التي تؤثر في سير نظامها الرقابي	15



du contrôle interne	الداخلي.	
<b><u>Le suivi :</u></b>	<b><u>المتابعة</u></b>	V
L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont mise en place et fonctionnent.	على المؤسسة أن تسهر على وضع الآليات الضرورية التي تمكن من التقييم المستمر أو الدوري لمجمل عناصر النظام الرقابي لضمان سيره الحسن و التأكد من توفر جميع متطلباته.	16
L'organisation évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu aux parties chargées de prendre des mesures correctives, notamment à la direction générale et au Conseil, selon le cas	على المؤسسة أن تقيم نقاط الضعف في نظامها الرقابي و تزود بها الأطراف المسؤولة عن تصحيحها خصوصا الإدارة العليا في الوقت اللازم أو مجلس الإدارة حسب الحالة	17

جدول رقم 01: المبادئ السبعة عشر لـ Coso2013

المصدر : من إعداد الطالب استنادا إلى تقرير IFACI et PWC حول Coso2013

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

### الدراسة الأولى: دراسة بعنوان: تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO

من إعداد الباحثة : إيمان مؤيد الخيرو ، بحث مأخوذ من رسالة ماجستير غير منشورة، منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية بكلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد، قسم المحاسبة، 2009 .

تقديم الدراسة: تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى تبني المؤسسات العراقية في بنائها لأنظمتها الرقابية على رؤية مرجع COSO و أركانها التي أرساها و درجة توفرها في تلك الأنظمة، و مدى ملاءمتها للبيئة العراقية من حيث القوانين و التشريعات السارية المفعول من جهة ، و من جهة أخرى حاولت الباحثة التركيز على بيان المقومات الأساسية التي تسمح لنظام الرقابة من أن ينجح و يلعب دوره الأساسي المنوط به في المؤسسة من خلال مناقشة و إيضاح الطرق و الوسائل التي يمكن لإدارة المؤسسة انتهاجها لتنفيذ مكونات الرقابة الداخلية لتحسين فاعليتها و نجاعتها لتنتج نظاما فعالا و ناجعا.

### 1/ أهداف الدراسة و أدواتها

#### أولاً: أهداف الدراسة

لخصت الباحثة أهداف دراستها في ما يلي:

1. التعرف على مدى تبني المؤسسات العراقية في بناء أنظمة الرقابة الداخلية على نموذج COSO و مقدار توافر مكوناتها الأساسية فيها.
2. بيان كيفية تحسين كل عنصر من عناصر الرقابة و ذلك بالتطرق إلى النقاط الأساسية التي يمكنها دعم ذلك و تحقيقه داخل المؤسسة.
3. مدى ملاءمة رؤية المرجع COSO في مجال الرقابة الداخلية مع البيئة العراقية و توافقه مع القوانين و التشريعات السارية المفعول.
4. بيان أهمية مفهوم حوكمة الشركات ضمن إطار الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO و إظهار دوره في بناء نظام جيد للرقابة و تفعيله.

#### ثانياً: أدوات الدراسة

اعتمدت الباحثة في إنجاز هذه الدراسة على الأدبيات المعروفة في مجال الرقابة الداخلية من خلال الاطلاع على مجموعة من المراجع و المصادر العلمية المختصة في هذا النطاق.

### 2/ نتائج الدراسة

خلصت الباحثة إلى مجموعة من النتائج نلخصها في ما يلي:

1. أن بيئة الرقابة هي الأرضية و المجال الحيوي الذي تنشط فيه باقي مكوناتها و من دونه لا يمكن الحديث عن وجود رقابة.
2. إشراك مختلف العاملين في الرقابة يضمن الشفافية و التشاركية في الرقابة على الأعمال و التدقيق الشيء الذي يعزز من حوكمة المؤسسة.
3. أن تقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسة هو جوهر الرقابة لذا يجب دعمه و السهر على تفعيله.

4. أن أنشطة الرقابة التي تضعها المؤسسة هي في الحقيقة الآليات الكفيلة بتجنبها المخاطر المتوقعة و مساعدتها في تحقيق الأهداف المرجوة.

### 3/ نقد الدراسة

في هاته الدراسة حاولت الباحثة أن يدرس مكونات أنظمة الرقابة في البيئة العراقية و مدى توفر عناصر الرقابة المنصوص من طرف المرجع و مدى توافرها و إمكانية نجاحها و تفعيلها في ظل التشريعات و القوانين العراقية إلا أن الباحث لم يتعرض بالذكر لتلك القوانين التي تراها ستعرق مسار الرقابة أو تعترض طريقها و هل هي قابلة للتطوير أو التغيير و هل تتسم بالمرونة الكافية التي ستسهل من اندماج الإصلاحات المقترحة في البيئة العراقية بسهولة.

### الدراسة الثانية: دراسة بعنوان : تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO

اعتماد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية... و مدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية و الإنتاجية العاملة في القطاع العام.

من إعداد الباحث :محمد سمير دهب، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد، 2010.

تقديم الدراسة: حاولت هذه الدراسة لفت نظر القائمين على المؤسسات الخدمية و الإنتاجية في القطاع العام في العراق إلى أن تبنيها المعايير العلمية في وضع أنظمة الرقابة الداخلية على ضوء COSO لن يؤدي ثماره إلا إذا تم تطبيقه على الوجه الصحيح الذي تم تصوره من طرف اللجنة فأغفال جانب منه- حسب رأيه- أو التقصير في تفعيله قد يضر بالمؤسسة خصوصاً جانب تقييم المخاطر و الذي يعتبر الجهاز المناعي أو الدفاعي للمؤسسة الذي يحميها من المخاطر و الانتكاسات و يضمن ديمومتها لذا فقد حاول أن يوضح كيف يتم تفعيله و كيف يتم وضع الضوابط الرقابية و الإجراءات الصحيحة المنفذة لها لضمان بقاء المؤسسة و تجديدها قدرتها على المنافسة في محيطها المليء بالتحديات و المخاطر.

### 1/ أهداف الدراسة و أدواتها

#### أولاً/أهداف الدراسة:

1. التركيز على تطبيق مفاهيم الرقابة الداخلية وفق COSO على الوجه الصحيح ، وضمان تفعيلها بإتباع الطرق العلمية الحديثة و الإجراءات السليمة.

2. اعتماد أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية على المؤسسات الاقتصادية الخدمية أو الإنتاجية وماله من مزايا لمواجهة المخاطر والتحديات التي تواجه المؤسسات.

ثانياً /أدوات الدراسة:اعتمدت الباحثة في إنجازها لبحثه على توزيع استبيان على 22 مؤسسة في مختلف نشاطات القطاع العام(مؤسسات تعليم و تربية،حكم مركزي،صحة، بلديات،معامل اسمنت،فروع شركات مقاولات) بواقع 78 موظف (رقابي،مدير،دائرة،موظف حسابي).

### 2/ نتائج الدراسة:توصلت الباحثة إلى عدة نتائج نختصرها في ما يلي:

1. وظيفة تقييم المخاطر ليست مُفَعَّلَةً بالقدر الكافي في المؤسسات حيز الدراسة لأن أغلب المؤسسات لا تقوم بتقييم المخاطر المحيطة بها لذا فهي تعاني من مشاكل جمة في التسيير.

2. التنسيق الناجم عن المشاركة و التواصل الحاصلين بين مختلف الفاعلين في المؤسسة في مجال تقييم المخاطر و تشخيصها يزيد من فاعلية هذه الوظيفة و نجاعتها.
3. التكوين و التدريب المستمرين للعاملين في مجال الرقابة عموما و في تقييم المخاطر خصوصا، يساهمان في رفع نوعية العمل المقدم و أدائه على الوجه الصحيح الذي يسهم في زيادة قوة المؤسسة و نجاعتها .
4. توفير البرامج الآلية و الطرق الحديثة و المعدات المتطورة يساعد العاملين في مجال الرقابة و تقييم المخاطر من أداء عمل مميز و ناجح.

**3/ نقد الدراسة:** هذه الدراسة و إن كانت تتعرض لنظام الرقابة الداخلية وفق منظور COSO عموما و مدى فاعليته في المؤسسات محل الدراسة إلا أنها تركز كلية على المكون الثاني لها ألا و هو : تقييم المخاطر و تكاد تكون مقتصرة عليه فقط، إذ أن الباحث خصص له مبحثا كاملا في الجانب النظري و خصه بالدراسة الميدانية كلها؛ بينما يتجه بحثنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق نفس المرجع في المؤسسة محل الدراسة لكن بصفة عامة و شاملة لتقييم مدى توافق واقعها و ما هو موجود فعلا مع تصور المرجع و رؤيته من مكونات نظامها و مدى تحقيقه لأهدافها المسطرة.

**الدراسة الثالثة: دراسة بعنوان: جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقا لإطار COSO.** من إعداد الأستاذة: سليمان سند السبع، محمد إبراهيم النوايسة، عبد الحكيم مصطفى جودة . بحث منشور في سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية، جامعة تشرين، الأردن، 2010.

**تقديم الدراسة:** تطرقت هذه الدراسة التي قام بها هؤلاء الدكاترة و التي تمت شملت مجموعة من المؤسسات الأردنية بلغ عددها 67 مؤسسة، إلى مدى توفرها على مكونات نظام الرقابة الداخلية و درجة تطابقها مع المفاهيم و المعايير العلمية و خصوصا الإطار التصوري الصادر عن لجنة COSO 1992.

### 1/ أهداف الدراسة و أدواتها

#### أولاً/ أهداف الدراسة:

1. التعرف على هياكل الرقابة الداخلية في المؤسسات الأردنية محل الدراسة و تقييم مدى تطابقها مع المفاهيم العالمية خصوصا الإطار العام الصادر عن لجنة COSO 1992.
2. رصد نقاط القوة و الضعف في هاته الهياكل و تأثير ذلك على عملية اتخاذ القرار و انجاز المعلومات و التقارير المالية المساعدة لها.
3. تقييم مدى انسجام واقع الهياكل الرقابية في المؤسسات مع المفاهيم العلمية والمعايير العالمية خصوصا الإطار الصادر عن لجنة COSO.

**ثانياً/ أدوات الدراسة:** اعتمد الباحثون في انجازهم لهذه الدراسة على توزيع استبيان على 67 مؤسسة ناشطة في بورصة عمان لعمان في مختلف النشاطات، و قد وجهت الأسئلة إلى كل العاملين باختلاف مستوياتهم العلمية و القيادية في تلك المؤسسات .

### 2/ نتائج الدراسة: توصل الباحثون في الأخير إلى عدة نتائج نختصرها في ما يلي:

1. الشركات الأردنية محل الدراسة تتوفر على بيئة رقابية جيدة، رغم وجود بعض النقصات في إعداد الأفراد و توفر إجراءات تفصيلية للقيام بالأعمال و تقسيم المهام بين الأفراد.
2. هذه الشركات تتوفر على جهاز فعال لتقييم المخاطر المحدقة بها و التي قد تحول دون تحقيق أهدافها..

3. هذه الشركات عموماً تتبع الإجراءات اللازمة لتفعيل أنظمة الرقابة لكن على المستوى التفصيلي و الدقيق هناك نقص واضح في بعض الإجراءات التفصيلية للقيام بالأعمال و تقسيم المهام بين الأفراد و بيان مسؤولياتهم و عدم انجاز تقارير دورية تفصيلية عن الأعمال المنجزة مما سيؤثر لاحقاً على التغذية العكسية التي تستفيد منها عمليتا الرقابة و التخطيط.
4. بالرغم من وجود أنظمة اتصال توفر تنقلاً سليماً للمعلومة إلا أن هذه المنظومة المخصصة للاتصال و المعلومات تعجز في أحيان كثيرة عن تزويد الأطراف المسؤولة بالمعلومات اللازمة في الوقت المطلوب و بالحجم المطلوب لاتخاذ القرار بسبب ضعف التغذية العكسية لنظام المعلومات و هو شيء مهم جداً و أساسي لكل نظام رقابة !
5. رغم أن الرقابة الدورية على نظام الرقابة الداخلية موجودة في هذه الشركات إلا أنها غير كافية و لا تفيد بالهدف المطلوب و لا توفر للأطراف المسؤولة بيانات كافية تمكنها من القيام بالتصحيات و التطويرات اللازمة.

**3/نقد الدراسة:** هذه الدراسة قامت بالبحث عن وجود الهياكل الرقابية في الشركات محل الدراسة من عدمه و رصدت مواقع القوة فيها ومدى مطابقتها للإطار الصادر عن لجنة COSO و وضعت اليد على مواطن الاختلال و نقاط الضعف وبعدها عنه لكنها لم تتطرق إلى مدى مساهمة هذه الهياكل الرقابية في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وإسهامها في تحقيق الأهداف العامة المسطرة من طرف هذه الشركات أو تأثيرها السلبي على عدم بلوغها تلك الأهداف المرجوة ، الشيء الذي ينص عليه هذا المنظور و يليه أهمية بالغة ، و نحاول نحن -من خلال بحثنا هذا المتواضع- لفت النظر إليه و التوصية به لأنه يشكل الغاية المرجوة و الهدف الأسمى من صياغة المنظور و السهر على تطويره.

### الدراسة الرابعة: دراسة بعنوان:

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

أثر تطور منظور كوسو على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة – مع الإشارة إلى حالة الجزائر كمرجع -

من إعداد "يحي سعيدي" دراسة منشورة في مجلة العلوم الإنسانية بجامعة محمد خيضر بالمسيلة ،مارس 2014.

**تقديم الدراسة:** تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى تعريف الرقابة الداخلية عموماً ثم عرض مختلف مكوناتها بشيء من الشرح والتفصيل ، و انتقل بعدها للتعريف بنظام الرقابة الداخلية وفق منظور COSO انطلاقاً من النسخة الأولى حتى الأخيرة ، و في موقع آخر أجرى مقارنات بين مختلف النسخ مبرزاً أهم التطورات و الفروقات، و اختتم الموضوع باستعراض أهم التشريعات القانونية التي سنتها الدولة و أبرز الإجراءات التي تم اتخاذها من أجل تطوير مفهوم الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الجزائرية.

### 1/ أهداف الدراسة و أدواتها

#### أولاً/ أهداف الدراسة:

1. تقديم و تحليل الرقابة الداخلية مع إظهار أهميتها في حوكمة الشركات.
2. رصد مراحل تطور المرجع COSO عبر الزمن مع التطرق إلى جميع نسخه بالتفصيل من خلال تبيان المميزات و الخصائص و شرح كل المفردات و المصطلحات مع إظهار الفروقات بين النسخ.
3. توضيح أثر تطور مرجع COSO على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات.

4. تسليط الضوء على وعي الحكومة الجزائرية بأهمية الرقابة الداخلية داخل المؤسسات خصوصاً الحكومية من خلال التشريعات و القوانين التي تم سنها في هذا المجال.

ثانياً/ أدوات الدراسة: اعتمد الباحث في إنجاز هذه الدراسة على الأدبيات المعروفة في هذا المجال مستخلصة من عدة دراسات سابقة باللغتين العربية و الفرنسية.

### 2/ نتائج الدراسة: توصل الباحث في الأخير إلى عدة نتائج نختصرها في ما يلي:

1. أن نظام الرقابة الداخلية الفعال هو جزء لا يتجزأ و ركن هام في تسيير أي مؤسسة بتوفيره أداء حذراً و مضموناً.
2. أن التنظيم و الهيكله لكل نشاطات المؤسسة و مكوناتها هو مفتاح نجاح نظام الرقابة الداخلية فلا يمكن مراقبة إلا ما هو منظم و واضح المعالم .
3. أن الرقابة الداخلية أصبحت أمراً مطلوباً و حاجة ملحة يفرضها الواقع بعد تلك الفضائح المالية التي طالت مختلف الشركات العالمية، و أن الكثير من الدول المتقدمة بذلت جهوداً كبيرة و أرست قواعد وآليات لفرضها بقوة القانون.
4. إن من بين الآليات التي اتخذتها الجزائر بخصوص تعزيز الرقابة كانت خلق لجان للتدقيق الداخلي في مختلف المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي لكنها تبقى غير كافية لأن معظم المسؤولين غير واعين و عيا كافيًا و لا يأخذون الأمر مأخذ الجد بالإضافة إلى ضعف هيئات الرقابة التابعة للدولة.

### 3/ نقد الدراسة: في هذه الدراسة حاول الباحث إبراز دور التطورات و التحسينات التي طرأت على مرجع COSO في تفعيل و

إنعاش الرقابة الداخلية في المؤسسة عموماً، لكنه يرى أنه في حالة الجزائر رغم أن مفهوم الرقابة ليس بجديد إلا أن لم يتعزز بعد و يفرض بقوة القانون و بالطريقة المثلى التي تضمن تفعيله و تنشيط دوره في التسيير رغم حدوث فضائح مالية كبرى ،ناجمة عن غياب دوره و هذا راجع في رأيه إلى غياب الوعي لدى المسؤولين و ضعف الأجهزة الرقابية الرسمية ، إلا أن ما يؤخذ على هذه الدراسة كونها اقتصرت على ما حدث في الجانب القانوني و تجربة البنك المركزي مع لجنة بال و لم تتوسع مجال الدراسة لتتضمن قطاعات أخرى.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل يمكن أن نستخلص أن دور الرقابة الداخلية على أعمال كل مؤسسة كانت و لا زالت تشكل جانبا هاما من جوانب التسيير ، و انشغالا كبيرا لا يكاد يفارق المسيرين و مالكي المؤسسات على حد سواء لتأثيره المباشر على حاضر و مستقبل المؤسسة ،لذا حظي هذا الجانب بقسط كبير من الدراسة و الاهتمام الشيء الذي أدى إلى تطوره كثيرا و اهتمام الكل به خصوصا على المستوى الأكاديمي.

هذا من جهة و من جهة أخرى و من خلال الدراسات التي تطرقنا لها فإننا نستخلص بأن تَعَمُّدَ الواقع الاقتصادي و انفتاحه على فضاءات جديدة و تسارع وتيرة التبادلات الاقتصادية و سيطرة التجمعات و التكتلات الاقتصادية و طغيانها على القرارات السياسية و الإجراءات القانونية و تأثيرها فيها ،بالإضافة إلى التطور الحاصل في كل المجالات و خصوصا الاتصال و تبادل المعلومات ،يفرضان على الدول قبل المؤسسات الالتفات إلى هذا الجانب المهم للتحكم في تسيير رؤوس الأموال و مكافحة الغش و الحد من التلاعبات الحاصلة في أسواق المال على وجه التحديد و ذلك من خلال إرساء قواعد و أسس منهجية علمية و تطوير المنظومات القانونية لضمان تسيير أحسن للمؤسسات و المنظمات و التحكم في توجيه الاقتصاديات من خلال الرقابة على الأعمال و التوجيه لتحقيق الشفافية و الحد من الغش و التلاعب في تسيير المؤسسات و المنظمات.

# الفصل الثاني =

تقييم نظم الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ



## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول في الدراسة النظرية إلى مفهوم الرقابة الداخلية عموماً و وفق منظور COSO على وجه التحديد و مكوناتها و أهدافها بالتفصيل من خلال الشرح و التحليل ، سنتحول في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من خلال وصف و تحليل و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة مختبرين الفرضيات التي تم وضعها و ذلك للإجابة على الإشكاليات الفرعية الشيء الذي سيمكن من صياغة جواب كاف للإشكالية الرئيسية للبحث، و ذلك وفق الخطوات التالية: تقدم المنهج المتبع في الدراسة و الأدوات المستعملة فيها، و وصف مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ محل الدراسة، و وصف و تقييم نظام الرقابة الداخلية بماته المؤسسة انطلاقاً من مطابقته مع ما يطرحه منظور COSO. عبر الخطة التالية:

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

#### المطلب الأول: إطار الدراسة و حدودها

#### المطلب الثاني: المناهج و الأدوات

### المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

#### المطلب الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ

#### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سنقوم في هذا المبحث بتحديد الإطار العام للدراسة وحدودها الزمنية و المكانية وتقديم الطريقة التي اتبعناها في دراستنا الميدانية و أهم المناهج المستعملة فيها ،و ذلك من خلال تحديد مجال الدراسة و متغيراتها و الأدوات المستعملة فيها و كذا وصف إطار و مجتمع الدراسة و هذا لتحديد معالم الدراسة و رسم حدودها بإيضاح لتفادي الانحراف نحو بعض التفرعات التي لا تخص الدراسة ، و التعمق أكثر في مجال الدراسة و متطلباتها.<sup>18</sup>

### المطلب الأول: إطار الدراسة و حدودها

#### أولا: مجال الدراسة

1. المجال الجغرافي : كان موضع هذه الدراسة مؤسسة ش.ذ.أ. بيات كاترينغ في مقرها الرئيسي الواقع بالمنطقة الصناعية بجاسي مسعود .و هي مؤسسة إحدى أكبر المؤسسات الجزائرية الناشطة في مجال الخدمات الفندقية في هذه السنوات الأخيرة مع بداية القرن الجديد،وذلك انطلاقا من عدة مؤشرات اقتصادية منها على سبيل المثال :

الرقم	المؤشر	القيمة
01	رأس مال	385 000 000.00 دج
02	حجم رقم الأعمال السنوي	8 500 000 000.00 دج
03	عدد العمال	أكثر من 5600 عامل
04	عدد المستثمرات و الورشات	أكثر من 73 ورشة
05	عدد الزبائن (المؤسسات الكبرى): Sonatrach ,Halliburton,sahara-well,Gwd,Enafor,Entp,Ensp,Iap,Sarpi,Stone,Kca,Fcp	أكثر من 20 زبون
06	مجالات النشاط(الفندقة، الاطعام،تسيير القواعد،التموين،الصيانة،تصميم الغرف)	06 مجالات

جدول رقم 02: بيانات حول المؤسسة محل الدراسة

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى معلومات من وثائق المؤسسة

<sup>18</sup> سيد الهواري، دليل الباحثين في إعداد البحوث العلمية، مكتبة عين شمس، مصر، 2004، ص. 34.

### 2.المجال الزمني:

تمت هذه الدراسة بالمؤسسة المذكورة أعلاه لمدة حوالي شهر على مستوى المقر الرئيسي خلال شهر مارس 2016.

### ثانيا: متغيرات الدراسة

**1. المتغير المستقل:** منظور COSO.

**2. المتغير التابع:** نظام الرقابة الداخلية.

**3. العلاقة:** مدى توافق نظام الرقابة الداخلية مع منظور COSO.

### المطلب الثاني: المناهج و الأدوات

#### أولاً: الأدوات المستعملة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على الملاحظة و دراسة النظام الوثائقي للمؤسسة و طرق عملها، معززين ذلك بالمقابلة الشخصية مع أفراد العينة محل الدراسة للاستعانة بهم على الوصف الجيد للنظام و تحديد معالمه، و محاولة الوصول إلى الحقائق و تقصيها من خلال طرح الأسئلة و الاستفسارات التي قمنا بصياغتها على شكل استفسار كبير يضم عدة أسئلة يقوم هؤلاء الأفراد بالإجابة عليها تمكن في الأخير من الحصول على الأهداف المرجوة من ذلك. 'ملحق رقم 01'

#### 1. فحص الوثائق و المستندات:

و يتم ذلك بالاطلاع على مجمل النظام الوثائقي للمؤسسة ككل بفحص الوثائق و المستندات لتقييم مدى احتوائها على المعلومات المناسبة و اللازمة لمستعملها و طرق التحكم فيها و تصنيفها و حفظها و من يقوم بانجازها و إمضاؤها؛ و تتبع مساراتها و تنقلاتها بين مختلف المصالح و الإجراءات الرقابية الموكلة بها. و التطرق إلى كل الإجراءات الموضوعية حيز التنفيذ بالوصف في مرحلة أولى من أجل شرحها و تبسيطها و هناك عدة طرق لانجاز ذلك فقد يكون بصفة غير موجهة أي وصف عادي و قد يكون بصفة موجهة من خلال تحضير استفسار منظم يحوي أسئلة مسطرة و واضحة لاختبار نجاعتها و أدائها.

### 2.المقابلة الشخصية:

تعرف المقابلة لغة بأنها المواجهة أو المعارضة بين شيئين، و هي كذلك كحادثة تتم بين شخصين أو أكثر بهدف الوصول إلى حقيقة معينة أو الحصول على معلومة مفيدة.

أما اصطلاحاً فهي: حوار لفظي مباشر هادف و واعي يتم بين شخصين (باحث ومبحوث ) أو بين شخص (باحث) ومجموعة من الأشخاص، بغرض الحصول على معلومات دقيقة يتعذر الحصول عليها بالأدوات أو التقنيات الأخرى ويتم تقييده بالكتابة أو التسجيل الصوتي أو المرئي.<sup>19</sup>

و بهذا فهي اتصال بين شخصين أو أكثر من خلال التحوار و الكلام المباشر باستعمال السؤال و الجواب من أجل الحصول على معلومات مفيدة تخص الموضوع الذي يشتغل الباحث أو الطرف المستجوب عليه، أي أنها ليست مقابلة للتسلية أو الدردشة أو لغرض شخصي فكل هذا لا يعد مقابلة بالمفهوم العلمي. و يتعلق نجاح المقابلة و تحقيق الأهداف المرجوة منها بدرجة التخطيط لها وانتقاء أسئلتها المناسبة للغرض المطلوب و قدرة الباحث على تسيير المقابلة و دفع الأشخاص إلى الإجابة على تساؤلاته بالطريقة التي يرحوها و يريدوها. و يمكن أن نلخص ذلك في ما يلي:

#### ● صفات المقابل:

- الصدق و الأمانة في طرح الأسئلة و تسجيل المعلومات و الحقائق.
- الدقة في طرح الأسئلة و تسجيل المعلومات.
- التكيف مع الأشخاص المستجوبين و ظروفهم المحيطة بهم.
- التمتع بشخصية فذة و مزاج جيد للتمكن من تسيير المقابلة بصورة جيدة.
- الذكاء و الثقافة الواسعة.

#### ● طريقة طرح الأسئلة:

- أن تكون الأسئلة واضحة و ليست غامضة و محررة بلغة مفهومة للأشخاص المستجوبين.
- أن تكون في متناول فهم المستجوبين و مستواهم الثقافي.
- عدم وضع أسئلة معروفة الإجابة مسبقاً.

19رجاء وحيد دويدري،البحث العملي، أساسياته النظرية، و ممارسته العلمية، دار الفكر، ط1، 1421، هـ، ص 322.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

○ أن تكون الأسئلة متعلقة بصلب البحث وأهدافه و تثري المعلومات الخاصة به والابتعاد عن السطحية و

العمومية.

○ التدرج في طرح الأسئلة لكسب ثقة المستجوبين .

○ عدم طرح أكثر من سؤال مرة واحدة.

### ثانيا: المناهج المستخدمة:

اعتمدنا في هذه الدراسة الميدانية على عدة مناهج و ذلك تبعا لحاجتنا أثناء الدراسة و ما يمليه واقع الحال أثناء سير العمل الميداني

لمراعاة ما هو مناسب، كما يلي:

- المنهج الوصفي التشخيصي لوصف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.
- و على المنهج الوصفي التحليلي عند القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- و على منهج دراسة الحالة في كل الدراسة عموما.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO

سنقوم في هذا المبحث بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ وفق منظور COSO و ذلك باستعراض مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق هذا المنظور، و ما يطرحه كإطار تصوري لهذا المفهوم و البحث عن توفرها في نظام هذه المؤسسة لرسم صورة واقعية يمكن من خلالها إبداء رأي علمي صحيح و موضوعي عن واقع الرقابة الداخلية في هاته المؤسسة؛ انطلاقاً من وصف النظام ككل بمختلف مكوناته المنصوص عنها في المرجع و محاولة الحكم على مدى قدرة هذا النظام على تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وفقاً لرؤية المرجع دوماً.

### المطلب الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ

#### الفرع الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يجمع الكثير على أنه هناك مجموعة من العناصر يجب توفرها في كل نظام رقابي حتى يمكن اعتباره نظاماً فعالاً يمكن دراسته، يطلق عليها مقومات نظام الرقابة الداخلية وتعتبر كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة ومتانتها بالإضافة إلى حضورها الجلي يعكسان قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذا سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:<sup>20</sup>

#### أولاً: وجود تنظيم كاف و واضح للجميع داخل المؤسسة و خارجها: تتوفر المؤسسة محل الدراسة على نوعين من التنظيم

الإداري يظهران مكان و تموضع كل المديرات و الدوائر التابعة لها أولهما: التنظيم الهيكلي العام للمؤسسة 'ملحق رقم 02' و الذي يُظهر أنها تتكون من الإدارة العامة و الأمانة العامة التابعة لها ثم تأتي في المستوى الثاني المديرات الرئيسية و التي تمثل أهم الأنشطة الموجودة في المؤسسة (المشتريات، التموين، تسيير الموارد البشرية، المالية و المحاسبة، المديرية التقنية، التجارية)، و في المستوى الأخير باقي الدوائر التي تشكل الأنشطة الداعمة لمجموع المؤسسة (النقل، مراقبة النوعية، مراقبة التسيير، المراقبة، أنظمة التحكم في النوعية). و ثانيهما: خريطة المسارات أو الأنشطة (la cartographie des processus) وهو تنظيم هيكلي مبني على النظرة التشغيلية للمؤسسة و التي تركز على إظهار مسار الأنشطة الأساسية و علاقتها ببعضها البعض و تموضعها في الحيز العام لنشاط المؤسسة 'ملحق رقم 03'. و هاته التنظيمات الهيكلية تتسم بالوضوح و الشفافية و هي معروضة في جميع فضاءات

20 عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، ص 81.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

المؤسسة في أشكال و تنسيقات لافتة للنظر و في كل المكاتب و المصالح و باللغتين العربية و الفرنسية لتسهيل الوصول إليهما و الاستفادة منهما بغرض .

بالإضافة إلى كل هذا هناك

**ثانياً: كفاءة العاملين:** و هي من أهم العناصر التي تساهم في بناء نظام الرقابة لكونها حجر الأساس و عليها تركز نجاعة نظام الرقابة داخل المؤسسة لكون أي تخاذل منهم أو تقاعس أو نقص في الخبرة أو الكفاءة سيؤثر على مسار النظام بالسلب و يعيقه عن إنجاز مهامه و تحقيق أهدافه. و لقد لاحظنا الاهتمام الشديد الذي توليه مؤسسة بيات كاترينغ بهذا الجانب الهام من خلال عدة معطيات هي:

- التعبير الصريح في السياسة العامة للمؤسسة عن التزامها الدائم بتعيين عمال و موظفين أكفاء. 'ملحق رقم 04'.
- العناية الشديدة بكل المناصب مهما كانت أهمية المنصب و ذلك من خلال إنجاز بطاقة لكل منصب تضم تعريفا له ، شرحا لمهمته، الكفاءة و الشهادات المطلوبة ، سرد لمختلف الأعمال و المهمات التي يكلف بها و السلطات المخولة له و في الأخير بيان لتبعيته الوظيفية و السلم الإداري التابع له. 'ملحق رقم 05'
- وضع إجراء كامل دقيق و معقد لعملية التوظيف من أجل ضمان النزاهة و الشفافية و تكافؤ الفرص و هي الآن في نسختها الثالثة بعد تحديثها مرتين في السابق (P-DRH-02 Procédure de recrutement V03).
- تقييم دوري مستمر لعملية التوظيف من طرف الأنشطة المستفيدة من التوظيف لتحسين الأداء.
- التكوين المستمر داخليا من خلال تخصيص مصلحة كاملة تحوي عدة مؤطرين من أجل تحسين مستوى العاملين باستمرار، أما خارجيا فهناك برنامج سنوي للتكوين و تحسين المستوى مع مكاتب و أكاديميات متطورة و تأطير ذلك بإجراء عملي هو: (P-DRH-03 procédures des formations et sensibilisations) .
- تخصيص مصلحة كاملة لتسيير الكفاءات و المسارات المهنية و ترمين الطاقات و تطويرها. و هي كذلك تتوفر على إجراء عملي هو: ( P-DRH-04 procédure gestion des compétences ) .

**ثالثاً: نزاهة العاملين و استقامة الإداريين:** إن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية مرتبط في نظر كل المختصين بمهدين العاملين ، و قد لمسنا سعي المؤسسة محل الدراسة في هذا المجال من خلال حرصها في كل مرحلة من مراحل تصميم الإجراءات و التعليمات

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

على حمايتها بضوابط رقابية بتحديد المسؤوليات و تقسيم العمليات و إشراك العاملين في انجاز تلك الإجراءات ووضع التعليمات اللازمة بأنفسهم و حثهم على التحلي بهذه الأخلاق في سياساتها المعلنة و مختلف تعليمات العمل.

**رابعاً: توفر نظام وثائقي جيد:** يجب على المؤسسة أن تقوم بوضع نظام وثائقي و إجرائي الغاية منه وضع دليل أو طريقة منظمة لمختلف الأنشطة التي تقوم بها حتى تضمن سيرها على الوجه الأمثل و تضبطها ضبطاً دقيقاً من خلال تشفيرها و تشفير الوثائق التي تستعملها خلال ذلك، و قد لاحظنا أن النظام الوثائقي لمؤسسة بيات كاترينغ يتمتع بالثراء و التنوع من ناحية و من ناحية أخرى فكل نشاط من أنشطتها يحتوي على إجراء واحد على الأقل ينظمه و يفصل مختلف مراحل الانجاز و الإنتاج، مع توثيق كل معلومة مهمة ، مهما كانت مرجعية الأهمية سواء تشغيلية أو قانونية أو غيرها و هذا من خلال تشفير و ترميز كل الوثائق المستعملة في العمل اليومي و تخصيص إجراء وظيفي لهذه العملية حتى لا تكون عشوائية و خاضعة لتقديرات الأشخاص بل مجلس الإدارة وحده من يقرر ذلك مع ترك هامش من الحرية للمستعملين في إبداء آرائهم و الاستفادة من خبراتهم في تحسين شكل و مضمون الوثائق عبر تقديم اقتراحاتهم في شكل طلبات تغيير أو تعديل لمجلس الإدارة و المسئولين عن أنظمة التحكم في نفس الإجراء أي أن الإجراء يمثل دورة حياة للوثائق و يضمن تطويرها آلياً لتستجيب للتغيرات.

**خامساً: توفر نظام محاسبي جيد :** هو أحد المتطلبات اللازمة لإمداد الإدارة بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرار<sup>21</sup> ، و ذلك بعد تطور مفهوم النظم المحاسبية و تبلور مهمتها و تغيير موقعها من كونها حافظة للمعلومات إلى مراكز للتزويد بالمعلومات الموثوقة و المدروسة التي ستساعد في اتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة على كل المستويات و الأصعدة خصوصاً بعد اعتماد معظم الدول و المنظمات للمعايير الدولية المحاسبية في إعداد التقارير المالية و انجاز المعالجات المحاسبية، و جهود التوحيد التي طالت الكثير من الميادين بسبب الانفتاح الاقتصادي على الخارج و الاستثمار الأجنبي في معظم الدول ،لذا فإن النظام المحاسبي أصبح في خضم الرهان من أجل ضمان معلومات مفيدة و مساعدة و متوفرة في الوقت اللازم لمتخذي القرار. و ليحقق النظام المحاسبي أهداف الرقابة الداخلية يجب أن تتوفر فيه:

- أن يكون قائماً على أسس و قواعد محاسبية واضحة ومعيارية.

- منظومة مستندية

21 رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة ، درا هومة،الجزائر،الجزائرالعاصمة،2013 ص.205



## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### الفرع الثاني: وصف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة بيات كاترينغ

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق منظور COSO سيمر حتما بوصف هذا النظام والبحث عن تواجد مكونات هذا النظام و مدى توفرها في مؤسسة بيات كاترينغ و مدى تحقيق هذا النظام لأهداف المؤسسة المسطرة مسبقا .

#### أولاً: البيئة الرقابية

لقد رأينا في ما سبق أنها كل السياسات و التوجيهات التي تصوغها المؤسسة بالإضافة إلى درجة وعي العمال بالحاجة إلى المراقبة والتي تخلق بتفاعلها جوا و محيطا ملائمين لخلق نظام للرقابة الداخلية، و ذلك ن خلال العناصر المنصوص عليها في المنظور.

1. النزاهة و القيم الأخلاقية: لاحظنا من خلال اطلاعنا على وثائق المؤسسة أنها تولي جانبا كبيرا من الأهمية لذا العنصر لا سيما في السياسة العامة للمؤسسة في فرعها الخاص بتقييم المؤسسة، فالإدارة تعبر صراحة عن تبنيها لعدة قيم منها: الالتزام، الإخلاص، الانضباط و تؤكد كثيرا على التطوير في كل المجالات. 'ملحق رقم 06'.

2. الكفاءة: و هي المستوى المطلوب و الموصى به من أجل تنفيذ أي عمل داخل المؤسسة و قد لاحظنا حرص مؤسسة بيات كاترينغ على ذلك فهي قد خصصت لكل منصب لديها مهما كانت أهميته و وضعيته في الهيكل التنظيمي بطاقة منصب تحوي كل المعلومات و الشروط المطلوب توفرها، وتحدد المهام و المسؤوليات و السلطات المفوضة له، و موقعه و تبعيته هيكليا و وظيفيا في المؤسسة، بالإضافة إلى متابعة هاته الكفاءات و تحسينها و تطويرها من خلال الإجراءات العملية المخصصة لذلك مثل : إجراء التكوين و التوعية (P-Drh-03) ، إجراء تسيير الكفاءات (P-Drh-04) . و الحرص دوما على مراقبة تلك الكفاءات من خلال انجاز تقييم ذاتي للكفاءات سنويا ينجز من طرف المصالح و المديرات نفسها و آخر محايد تقوم به دائرة مراقبة النوعية و دائرة أنظمة التحكم و المشرفون من خلال عمليات المراقبة و المراجعة و مهام التفتيش الدورية.

3. مجلس الإدارة وهيئة المراجعة: إن من بين الشروط و العوامل التي تعزز من نجاعة نظام المراقبة الداخلية هو تلك العلاقة التي تربط مجلس الإدارة بمصلحة المراجعة الداخلية و المراقبة فكلما كانت العلاقة تشاركية و تعاونية و مرتكزة على اقتناع مجلس الإدارة بأن فاعلية و نجاعة هاته المصلحة نابعة من مدى استقلاليتها و حيادها في إبداء رأيها التقني ، و من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي ووثائق المؤسسة و طريقة عملها و محاورتنا للموظفين المعنيين لاحظنا أن مفهوم المراجعة داخل المؤسسة مرتبط كثيرا بذاك المنصوص عليه من طرف المعيار ISO-9001 و الذي يعتبر المرجع المتبع في تصميم نظام

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

المؤسسة ككل و بالتالي فإن مصلحة المراجعة تنضوي تحت دائرة أنظمة التحكم في الجودة فهي التي تقوم بتخطيط المراجعات الدورية وتنفيذها و تسهر على ذلك في إطار الإجراء الوظيفي المخصص (P-SYS-04)، هو يؤطر عدة جوانب تسييرية و نوعية في المؤسسة، إلا أن مفهوم المراقبة و الاستقلالية في إبداء الرأي التقني المحايد و المستقل يتمتع بجانب كبير من الأهمية و في عدة مستويات داخل المؤسسة، فدائرة مراقبة النوعية و الأمن و دائرة مراقبة التسيير و مديرية المالية و المحاسبة لهم صلاحيات واسعة في ذلك فعلى سبيل المثال:

- دائرة مراقبة النوعية : تملك كل الحرية عن طريق موظفيها في إبداء رأيها التقني في قبول أو رفض اقتناء أي سلع أو بضائع ،طريقة حفظها أو نقلها،إمكانية استهلاكها من دونه ،طرق العمل و إمكانيته في الأماكن الحساسة و الحرجة ، تنقل الأشخاص و ظروف عملهم و إقامتهم و ذلك من خلال عدة إجراءات موثقة منها: (P-APP-01)الخاصة بطريقة التموين و حفظ السلع و نقلها، (P-HSE-09) و التي تنظم طرق العمل ومنح التفويض بمزاويلته، (P-HSE-07) هاته الأخيرة تسيير و تنظم حركة تنقل المركبات،(P-HSE-12)و هذا لتقييم مطابقة وسائل النقل لمتطلبات الأمن و السلامة و عزل التي تشكل الخطر منها.فكل هذه الإجراءات المنصوص عليها و الموثقة تضمن الحرية في اتخاذ القرار للأشخاص المعنيين دون تدخل أي سلطة أخرى مهما كان مستواها في المؤسسة.

- دائرة مراقبة التسيير: تقوم هذه الأخيرة بعد مراجعة و تحليل نتائج التسيير لكامل هيكل المؤسسة كل على حدى بانجاز مراجعات هادفة بناء على تلك النتائج للمستثمرات أو الهياكل المعنية،بالإضافة إلى برمجة مراجعة و تفتيشات عشوائية للتأكد من الالتزام بتطبيق التعليمات و قواعد التسيير و الإجراءات الوظيفية الموضوعية حيز التنفيذ.بالإضافة إلى إسناد قياس عدد كبير من مؤشرات الأداء (les indicateurs de performance) الخاصة بالمصالح الأخرى إلى هذه الدائرة لخلق جو من الحيادية في التقييم و مصداقية المعلومات ،كل هذه المساحة من الحرية تجعلها أداة فعالة في تعزيز دور المراجعة.

- مديرية المالية و المحاسبة: و هي كذلك تتمتع بحرية القيام بدورها بإجراء بعض المراجعات و التفتيشات اللازمة إن دعت الضرورة لذلك.

4. فلسفة مجلس الإدارة في التسيير: و قد عبر عنها مجلس الإدارة في السياسة المعلن عنها .

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### ثانياً: تقييم المخاطر

كل مؤسسة مهما كان نوعها أو حجمها معرضة حتما لحزمة من الأخطار الداخلية أو الخارجية والتي يجب تحديدها و تقييمها و مدى تأثيرها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة و تمر هذه العملية كما رأينا سابقا بتحديد الأخطار و تعريفها و تحديد مدى خطورتها و اختيار طريقة التصدي لها و الإجراءات الواجبة اتخاذها لمعالجة تلك الأخطار.

ومؤسسة بيات كاترينغ تمتلك خبرة كبيرة في هذا المجال فقد بدأ مع تبنيها معيار iso9001-2000 و الذي ينص على أن على المؤسسة أن تحدد الأخطار التي يمكن أن تؤثر على نوعية المنتج و جودته خصوصا في الفقرات 7-4-2<sup>23</sup>، وتتعزز مكانة هذا المفهوم عند الانتقال إلى المعيارين الآخرين الخاصين بالصحة و السلامة في أماكن العمل iso18000-2007 و المحافظة على البيئة iso14000-2004 ، فهما يفرضان ذلك فمثل هذا الإجراء العملي أمر واجب و من متطلبات المعيارين الضرورية ، لكن ما يجب أن نلفت إليه النظر هو أن المؤسسة لديها أنظمة و إجراءات لتقييم كل المخاطر و تسييرها عامة ، إلا أن التزامها و اعتمادها للمعايير المذكورة أعلاه و تماشيا مع تخصص كل معيار في ناحية، فإنها خصصت لكل مجال من الأخطار إجراءات وظيفية وتنظيمات هيكلية مناسبة بإتباع نفس الطريقة التي تنص عليها المراجع العالمية في مفهوم تقييم المخاطر نذكر منها:

- الأخطار المتعلقة بالجوانب القانونية: هذا الجانب مهم جدا و خطير في حياة كل مؤسسة لذا فإن هذه المؤسسة قد وضعت للتكفل به عدة آليات منها : اشترك دائم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية باعتبارها القناة الرسمية الأولى لصدور التشريعات و القوانين بالإضافة إلى وضع إجراء وظيفي يدعى "الالتزامات القانونية" (P-SYS-16) و الذي من خلاله تبين كيفية التعامل مع القوانين و التشريعات و انتقائها و ترجمتها و توفير الآليات لتطبيقها، وآخر لتقييم مدى مطابقة المؤسسة لتلك التشريعات التي تخصها (P-SYS-17) évaluation de la conformité كإجراء رقابة وقائي و تصحيحي ،زيادة على ذلك فالمؤسسة متعاقدة مع محامي معتمد من طرف المجلس القضائي بورقلة من أجل الاستشارة و التوجيه من ناحية و من ناحية أخرى للتكفل بالنواحي القانونية و الإنابة على المؤسسة في المنازعات و القضايا.

- الأخطار المتعلقة بالجوانب التشغيلية: إن الجانب التشغيلي هو من أكبر الجوانب التي تشغل بال المسيرين في كل المستويات و على كل الأصعدة لارتباطه بسلامة الأشخاص و الجو الذي ينشطون فيه و ما يترتب عنه من نتائج، لذا

23 La norme ISO9001-2008(F), ISO2008, Quatrième édition 15-11-2008, p11,

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

فتماشيا مع القوانين السارية المفعول و متطلبات المعيار (ISO18000-2007) فإن المؤسسة وضعت إجراء وظيفيا

حيز التنفيذ هو:

Identification des dangers et évaluation des risques en SST (P-HSE-06) V03 يتابع و يقيم

داخليا باستمرار و مرة كل سنة من طرف المؤسسة العالمية الراعية للمعيار.

هذا في جانب سلامة الأشخاص و الأجواء المحيطة بهم أما في جانب الأداء فقد وضعت تدابير عدة منها : إجراء وظيفي

للتنبؤ بكل الوضعيات الخطيرة و التي يمكن أن تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة و هو:

Identification des situations des urgences potentielles (P-SYS-13) و الذي يهدف إلى كشف و

معالجة كل الأخطار و الوضعيات الخطيرة التي يمكن أن تواجهها المؤسسة على كل الأصعدة و في جميع النواحي و مع كل

الأطراف و ذلك من خلال تصنيفها و جردها و تحديد مسؤولية كل فرد و عمله حين حدوثها.

- الأخطار المتعلقة بالبيئة(المحيط): تماشيا مع التوجه للدولة و السياسات الحكومية فإن كل المؤسسات الناشطة في مجال

الطاقة خصوصا لارتباطه بعمال التلوث ،مطالبة بإيضاح سياستها و مجهوداتها في هذا المجال و المؤسسة محل الدراسة

خطت خطوة كبيرة باعتمادها للمعيار (ISO14000-2004) و الذي يهدف إلى التكفل بالمظاهر و التصرفات التي

قد تشكل خطرا على البيئة و المحيط و يركز أساسا على وضع إجراءات لتقييم تلك المخاطر و التكفل بها للحد منها،

و هو مترجم في نظام المؤسسة في الإجراء الوظيفي (P-HSE-14) Identification et évaluation des

aspects environnementaux V04 و الذي يلم بهذا الجانب.

- الأخطار المتعلقة بالجوانب التسييرية و المالية: هناك جانبان فيها ما هو خارجي و ما هو داخلي :

○ خارجي : و هو ما تعلق بالشركاء و الأطراف الاقتصاديين الخارجيين من عملاء و موردين فالأخطار التي

يمكن أن يكون هؤلاء متسببين فيها أو ناجمة عن تصرفاتهم ، منتجاتهم أو خدماتهم متابعة و مقننة من خلال

تنظيمات و إجراءات العمل على كل مستوى من خلال عمل دائرة المراقبة و النوعية المشروح أعلاه بالإضافة

إلى أفراد إجراء وظيفي خاص لمتابعته هو (P-SYS-07) Maitrises des fournisseurs et sous-

traitants،يسهر عليه طرف محايد هو دائرة أنظمة التحكم ، أما العملاء فهم يحضون بحصة الأسد من

الاهتمام لما من دور بارز في حياة المؤسسة ككل ، إذ خصصت لهم متابعة من بدء التخطيط للمشروع إلى

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

نمايته لتحديد المخاطر المتوقعة ووضع الآليات للوقاية و الحد منها وقد ضبط ذلك بعدة إجراءات وظيفية

هي:

▪ (P-SYS-09) gestion des projetsV07

▪ (P-SYS-18) écoute et satisfaction clientv01

○ داخلي:و هو ما تعلق بعمليات التسيير اليومية من طرف المصالح و المديرات فهناك إجراءات لكشف

الأخطاء و الاختلالات الممكنة : maitrises des produits non conformes (P-SYS-03)، و

متابعة لكل الوظائف من خلال : maitrises des processus V04 (P-SYS-06)، تصحيح

الاختلالات و متابعتها : actions correctives et préventives (P-SYS-05)، و هناك إجراء

آخر لتقييم الأداء العام لمختلف الوظائف و مدى فعاليتها : (P-SYS-10) surveillance et mesure

.des performancesV00

### ثالثاً: أنشطة الرقابة

كما سبق الإشارة إليه في الدراسة النظرية فإن المرجع يعتمد في وضع أنشطة الرقابة على خمسة عناصر ويجعلها شرطاً لازماً في

تحقيقها لهدفها المنوط بها، لذلك فسنعرض لها بالتفصيل في ما يلي:

1. أساليب الترخيص بالأعمال و اعتمادها و المصادقة عليها: لقد لاحظنا من خلال دراسة وثائق المؤسسة و إجراءاتها و طرق

عملها أن هناك عدة أساليب في هذا المجال، منها ما هو محدد في بطاقات المناصب و التي تحوي تفصيلاً عاماً لمهام المنصب و

المسؤوليات الملقاة على عاتقه، و ما هي الوثائق التي يمكنه أن يصادق عليها ؛ و منها ما هو محدد في الإجراءات الوظيفية و

مشروح فيها ؛ و منها ما هو مضبوط بواسطة الوثائق و التي هي بدورها مسجلة و مشفرة بواسطة إجراء وظيفي هو :

maitrises des documents (P-SYS-01) و بالتالي فمن يصادق عليها محدد مسبق و لا يمكن تغييره.

2. أن تفحص الأعمال من طرف ثان للتأكد من نجاعة الأداء: فالعمليات المنجزة من طرف مختلف المصالح لا يتم الموافقة عليها و

استعمالها إلا بعد المصادقة عليها من مصلحة أخرى كدائرة المراقبة و النوعية مثلاً : في المصادقة على السلع المشتراة عند استقبالها

في مصلحة التمويل أو عند إرسال السلع إلى المستثمرات، و عملية التسيير مثلاً تتم على عدة مستويات فيتم إنجازها في المستثمرات

و تحديد نتيجة التسيير شهرياً ثم ترسل إلى دائرة مراقبة التسيير ليتم مراقبتها ثانية و اختبار صحتها و مصداقية المعلومات الموجودة

فيها و إبداء الرأي فيها قبل استعمالها في إنجاز النتيجة الكلية، و هكذا فإن معظم العمليات يتم المصادقة عليها من طرف ثان.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

3. مطابقة الأنشطة و تسوية الاختلالات للتأكد من الصدقية: و ذلك من خلال السهر على تطبيقها للإجراءات الوظيفية الموثقة

و احترامها للقوانين السارية المفعول و تطبيقها للتعليمات الإدارية المستجدة بإتباع عدة طرق منها: المراقبة الدائمة التي توفرها أنظمة العمل في حد ذاتها كما سبق و أن أشرنا إليها في الفقرة السابقة ،وضع نقاط مراقبة قوية مسندة إلى دائرة مراقبة النوعية بالخصوص في كل المراحل الهامة في النشاط العام للمؤسسة من أجل المصادقة على مطابقتها و صدقيتها مثل: تحرير المنتج،استقبال البضائع،تنقل الأشخاص،تأدية الخدمات، استعمال الوسائل و الفضاءات،الحصول على معدات جديدة،كراء المنشآت. بالإضافة إلى قياس الأداء لكل وظيفة على حدى دوريا ، القيام بعمليات تفتيش و مراجعات دورية و عشوائية.

4. التحقق من أن الأنشطة والأعمال المطلوبة قد أُنجزت فعلا: في هذا العنصر لاحظنا في طريقة عمل المؤسسة أن فصل المهام و تحديد المسؤوليات و ربط الوظائف ببعضها ببعض من خلال تطبيق مبدأ "أحدهما يعمل و الآخر يراقب" و التسلسل الوظيفي الحاصل بينها ،يوفر في حد ذاته حدا أدنى من الاستمرارية و التأكد من إنجاز الأعمال ، لكن ذلك لم يمنع من تعزيزه بتقنين و ضبط بعض الأنشطة المهمة بإعداد قوائم مطابقة أولية (check-list de contrôle) عند نهاية كل نشاط و بداية آخر أولا لتوضيح مدى المطابقة وثانيا للتأكد من إنجاز العمل كليا بالصفة المطلوبة قبل الانطلاق إلى المرحلة الموالية.ناهيك عن المراجعة و المراقبة التي تتم دوريا و بانتظام .

5. فصل الوظائف عن بعضها البعض لتحديد المسؤوليات و سرعة الوصول إلى مكان التقصير و تعيينه:و يتم ذلك على مستوى بطاقات المناصب فكل منصب معرف بالتفصيل من خلال تعيين مهمته و مختلف الأعمال التي يقوم بإنجازها و المؤهلات العلمية المطلوبة لذلك المنصب و تبعيته الإدارية و ارتباطاته الوظيفية مع المصالح الأخرى، بالإضافة إلى ما يوفره النظام الوثائقي كذلك إذ أن توثيق المستندات و تشفيرها و تحديد المعلومات المتضمنة فيها يضمن تأطيرها و توجيهها،فهاتين الآليتين تضمنان فصلا للمهام و تحديدا للمسؤوليات.

### رابعاً: المعلومات و الاتصال

كما رأينا في الدراسة النظرية فإن المرجع ينص على أن: من واجب المؤسسة أن تقنن عملية إنتاج المعلومات و طرق الاتصال و كيفية إرسالها و استقبالها، و قد وضعت المؤسسة محل الدراسة لتحقيق ذلك عدة إجراءات وظيفية نذكر منها:

أولاً: في جانب الاتصال: إجراء وظيفيا خاصا بذلك هو: ( P-SYS-12) communication consultation et participation V02 ، الهدف منه وصف الآليات المناسبة للاتصال الداخلي و الخارجي مع كل الأطراف و الأعوان

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

الاقتصاديين و فيها يتم تأطير قنوات الاتصال و سير المعلومات وفق نظرة مبنية على خمسة أسئلة هي: من؟ ماذا؟ كيف؟ متى؟ إلى من؟.

### ثانياً: في جانب المعلومات:

- إجراءات وظيفية أخرى لحفظ المعلومات عموماً: maitrises des enregistrements V05 (P-SYS-02) و آخر يخص معلومات الإعلام الآلي:

### (P-SYS-08) sauvegarde des données informatiques V01

وهناك عدة تدابير اتخذتها المؤسسة لتسهيل عملية الاتصال و انتقال المعلومات و صياغتها بالطريقة التي تريدها المؤسسة و تراها ملائمة لتحقيق أهدافها المسطرة منها: الاجتماعات الدورية التي تعقد كل أسبوع من طرف المديرين و رؤساء الدوائر، اللقاءات القصيرة (les briefings) التي تعقد كل يوم قبل بدأ العمل بين المديرين و بين العمال فيما بينهم، التقارير (les rapports) (journaliers) التي ترفع كل يوم من طرف مختلف المصالح إلى الإدارة العامة، و باستعمال كل وسائل الاتصال المتاحة و الحديثة مثل: شبكة اتصالات داخلية (بريد الكتروني، خط هاتف داخلي، فاكسات، طابعات مشتركة، شرائح نقال) تربط كل المناصب المهمة في كل المستويات، بريد الكتروني خارجي متاح لكل المديرين و رؤساء الدوائر، برنامج الكتروني لتخطيط الموارد ERP.

### خامساً: المتابعة

تقوم المؤسسة كما ينص على ذلك المرجع بمتابعة نظامها الداخلي للرقابة على الأعمال و ذلك بإتباع عدة طرق و أساليب منها:

- تزويد كل وظيفة من وظائف المؤسسة خصوصاً المهمة منها و التي تشكل صلب نشاطها بمؤشرات للأداء لقياس نجاعتها و أدائها .
- وضع أهداف عملية لكل وظيفة من الوظائف لقياس مدى تحقيقها لأهداف و توجهات السياسات العامة للمؤسسة.
- تكليف كل الوظائف بانجاز تقارير دورية عن نشاطاتها و تقديم حوصلة شهرية لها (un bilan d'activité mensuel).
- تنفيذ مراجعات دورية و تفتيشات عشوائية تقوم ببرمجتها دائرة أنظمة التحكم أو دائرة مراقبة التسيير كل ما دعت إلى ذلك الضرورة.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

- وضع آليات لاكتشاف الاختلالات و الانحرافات و تعيين السبل الكفيلة بمعالجتها و الحلول الملائمة لها منها الإجراء المسمى : (la procédure : rapport de non-conformité) .
- وضع إجراءات وظيفية للتحكم في تسيير الوظائف و انجاز الأعمال .
- تأطير جميع الأنشطة و قياس أدائها و مراقبته مثل : وضع مؤشرات لقياس الأداء، تسقيف بعض الإستهلاكات، تحديد أهداف مالية و تشغيلية لمختلف الوظائف.
- تقييم سنوي لكل نشاط المؤسسة من خلال الاجتماع السنوي و مناقشة أداء الإجراءات و الوظائف.

### سادساً: أهداف المؤسسة

لا يمكن أن نتكلم عن منظمة اقتصادية أو مؤسسة مهما كان نوعها أو نشاطها أو شكلها القانوني دون أن نتكلم على أهدافها و غاياتها و التي يجب أن تكون واضحة و دقيقة من بداية نشاطها و خلاله، هذه الدقة و الوضوح توفر جوا من الشفافية و الرؤية لما هو قادم و لطريقة التعامل مع المستحقات و التأقلم معها و تطويعها لخدمة المؤسسة و الاستفادة منها، و لعل الذي شدنا في هذه المؤسسة هو هذان الأمران فالإدارة العامة و من خلال سياستها المنشورة تكون قد حددت هدفا استراتيجيا كبيرا يظهر الغرض من إنشائها و ما تريد تحقيقه و هو تحقيق التفوق في مجال نشاطها على المستوى الوطني 'ملحق رقم 07'، و مشفوعا بأهداف عملية هي من ضروريات العمل في ميدانها و متطلبات النشاط الاقتصادي ككل، كمطابقة القوانين و تقديم خدمات راقية و خلق جو من الشراكة بينها و بين جميع الفاعلين في محيطها الاقتصادي من موردين و زبائن و تنمية روح المبادرة و الجدية في وسط عمالها بالتواصل معهم و حمايتهم من الأخطار و تامين كفاءاتهم و جهودهم و غيرها من الأهداف و الغايات الضمنية التي لا تظهر من القراءة الأولية للسياسة.

1. **تحديد الأهداف** : لقد تم تحديد و تفصيل هذه الأهداف العامة التي رصدتها المؤسسة لرسم توجهاتها و ترجمتها إلى

أهداف عملية (objectifs opérationnels) على المستوى التشغيلي لتتمكن من انجازها و تنفيذها على أرض

الواقع و تخصصها للنشاطات الموكلة بتحقيقها و تلخيصها في لوحة قيادة عامة تمكن من الوقوف دوريا على مدى و نسبة

تحقيق تلك الأهداف، و قد راعت في تحديد تلك الأهداف عدة معايير منها:

- **قابلة للتحديد**: يجب أن تكون الأهداف قابلة للتحديد والحساب و ذات قيمة معينة ليتمكن حسابها و تحديد قيمتها.



## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

- الشمولية: وتعني أن تكون شاملة للنشاطات فلا يستثنى أي منها ، فلا يمكن للمؤسسة أن تسيّر نشاطا دون أن تكون ملزمة بما تريده منه أو أن تكون غير قادرة على تحديد كفاءته أو الحكم على أدائه.

- التنوع: أن تكون الأهداف متنوعة بين مختلف ميادين التسيير و النواحي المهمة في النشاط الاقتصادي و أن تأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل نشاط على حدى و الالتزامات المتعلقة به و المخاطر التي يمكن أن تحيط بنشاطه أو تعيقه .

- قابلية للقياس: بحيث تترجم مدى و نسبة التحقيق و مستوى الأداء و درجة الكفاءة بصدق و توفر لمتخذي القرار معلومات تمكنهم من اتخاذ قرارات صائبة.

- ملائمة: أي تلائم النشاط و تنسجم مع المتغيرات التي تواجهه و تقيس مدى تحكم المؤسسة فيه بالإضافة إلى امتلاكها القدرة على التعبير بصدق عن أدائه و مدى نجاعته و كفاءته.

- الواقعية: يجب أن تكون الأهداف نابعة من واقع النشاطات و ذات علاقة مباشرة بكل مراحلها و غير بعيدة عنها و تتعد عن الخيال و التعقيد و صعوبة الفهم.

2. قياس تحقيق الأهداف: التقييم هو أحد مكونات عملية التسيير ، ليس في الإدارة و الاقتصاد فقط بل في جوانب الحياة العامة كلها؛فالتقييم يعطي صورة صادقة عن أداء و كفاءة العمليات التي تم تنفيذها و يرصد جميع الاختلالات و الانحرافات و يضع تصورا حول كيفية إيجاد حلول لها للانطلاق من جديد و تحسين الأداء للوصول إلى الرفع من درجة تحقيق الأهداف.

و في المؤسسة محل الدراسة وجدنا أنها قد اختارت الدورية السنوية (كل سنة) حيث يتم تقييم الأداء و نسبة التحقيق و تحديث المعطيات من تغيير للمؤشرات و تعديلها على ضوء النتائج و الإمكانيات و المستجدات و ما يرجى تحقيقه من أهداف في المستقبل.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ وفق منظور Coso:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ وفق منظور COSO، سيمر حتما باستعراض مكونات النظام و أجزائه على متطلبات المنظور و شروطه التي يجب أن يستوفيه أي نظام للحكم على مدى مطابقتها.

ولهذا الغرض فإننا لتقييم نظام الرقابة الداخلية سوف نقوم بعرضه على متطلبات المنظور و شروطه من خلال مناقشة و تحليل الإجابات التي تم الحصول عليها الاستفسار المصمم.

#### الفرع الأول: نتائج الفحص و المحاور:

فبعد تتبعنا لمختلف وثائق النظام الرقابي للمؤسسة محل الدراسة و تفحصه بتأمل، و المحاور المطولة التي قمنا بها مع المسؤولين عن في دائرة أنظمة التحكم خصوصا و باقي المسؤولين في المؤسسة عموما من خلال الاستجواب المصمم آنفا في شكل أسئلة تخص المبادئ التي نص عليها منظور COSO، تمكننا من رصد مدى توفر نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة بيات كاترينغ على كل المكونات و الخصائص المنصوص عليها في ذات المنظور ومدى إسهام تلك المكونات في تحقيق الأهداف المعلنة من طرف المؤسسة، و قد تم تبويب المعلومات المحصل عليها في الجدول أدناه.

الرقم	المبدأ	الوجود		المستند/التبرير
I	بيئة الرقابة:	لا	نعم	
1	الالتزام بالنزاهة و القيم الأخلاقية	X		السياسة العامة للمؤسسة، ميثاق المؤسسة (رؤية المؤسسة و قيمها).
2	صلاحيات مجلس الإدارة	X		السياسة العامة للمؤسسة، الإجراءات الوظيفية، بطاقة المنصب
3	تحديد المسؤوليات و السلطات	X		بطاقات المناصب، الإجراءات الوظيفية، الهيكل التنظيمي، خريطة الوظائف.
4	المحافظة على الكفاءات المهنية	X		الإجراءات الوظيفية: P-DRH-02، P-DRH-03، P-DRH-04، إجراءات تحفيزية.
5	توضيح دور الأفراد	X		كل الإجراءات الوظيفية تحوي تحديدا لدور الأفراد، السياسة العامة للمؤسسة،
II	تقييم المخاطر:			
6	تحديد الأهداف بدقة	X		السياسة العامة للمؤسسة، لوحات القيادة الثلاث، الإجراءات الوظيفية.
7	تحديد الأخطار بدقة	X		الإجراءات الوظيفية: P-HSE-02، P-HSE-06، P-HSE-14، P-HSE-03
8	عدم إغفال خطر الغش	X		الإجراءات الوظيفية، تقسيم الأعمال، بطاقة المنصب.
9	تحديد التغييرات المؤثرة في نظام الرقابة	X		الإجراءات الوظيفية: P-SYS-16، P-SYS-18
III	أنشطة الرقابة:			
10	تقليص الأخطار	X		لوحات القيادة الثلاث، مخطط التحكم في المحيط، مخطط التحكم في الأمن.
11	تطوير الآليات و المنظومات المعلوماتية	X		الإجراءات الوظيفية: P-SYS-02، P-SYS-08، برنامج E.R.P، تطبيق QUALI-PRO.
12	تصميم و تنفيذ الأنشطة الرقابية	X		الإجراءات الوظيفية، مصنف التعليمات، دليل التوجيهات
VI	المعلومات و الاتصال:			
13	ملاءمة و مصداقية المعلومات	X		الإجراءات الوظيفية: P-SYS-01، P-SYS-02

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

14	تطوير طرق الاتصال الداخلية	X	الإجراء الوظيفي: P-SYS-12، الوسائل المادية الاتصال، الوسائل الالكترونية للاتصال.
15	الاتصال مع الشركاء حول النقاط المشتركة	X	الاجراء الوظيفي: P-SYS-12, P-SYS-18
V	المتابعة:		
16	التقييم المستمر	X	الإجراءات الوظيفية: P-SYS-10، P-SYS-06، P-SYS-03، P-SYS-17
17	آليات التقييم	X	الإجراء الوظيفي: P-SYS-04، P-SYS-17، مؤشرات الأداء، الأهداف الاستراتيجية.

جدول رقم 03: نتائج الإجابة على الاستفسار المصمم

### الفرع الثاني: مناقشة النتائج :

من خلال معطيات الجدول فإننا نستنتج ما يلي:

- الرقابة الداخلية كإطار عام و مفهوم و فلسفة في التسيير متوفرة في المؤسسة محل الدراسة و بصورة واضحة جدا و جلية.
- مكونات الرقابة الداخلية حسب ما ينص عليها منظور COSO متوفرة في نظام الرقابة الداخلية المصمم من طرف المؤسسة محل الدراسة بكل عناصرها الأساسية المشكلة لها.
- الأهداف التي تتبناها المؤسسة محل الدراسة في مجال الرقابة الداخلية و تحاول تحقيقها و الوصول إليها هي نفس تلك الأهداف التي يركز عليها المنظور.
- المؤسسة خطت خطوات كبيرة و معتبرة جدا خصوصا في العناصر التالية:
  - تقييم المخاطر: فقد قامت بمعالجة و وضع آليات تحكم لعدد الأخطار المرتبطة بنشاطها الحساس.
  - أنشطة الرقابة: فقد بثت الكثير و الكثير من أنشطة الرقابة في مختلف مراحل عملياتها منها ما هو مفروض من المعايير و القوانين و التنظيمات و ما هو اختياري من تصميم المؤسسة نفسها.
  - المتابعة: المؤسسة تركز كثيرا على متابعة الوظائف خصوصا المؤثرة مباشرة في نشاطها الرئيسي لذا فإننا نجد أنها تحيطها بمجموعة كبيرة من المؤشرات و التحاليل و المتابعات و المراجعات الدورية.
- على العموم فإن مقومات قيام نظام رقابة داخلي وفق منظور COSO متوفرة بكل شروطها و عناصرها و لا ينقص المؤسسة سوى تبني هذا المنظور صراحة.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### الفرع الثالث: مناقشة الفرضيات:

أ. الفرضية الأولى: كانت حول الإطار العام التصوري و مفهوم الرقابة الداخلية و مدى توفرها في النظام الرقابي للمؤسسة، و قد

توصلنا إلى التأكد من ذلك بالاعتماد على عدة مؤشرات هي:

- أنظمة التسيير في المؤسسة كلها و نظامها الوثائقي مبنيان على أساس معياري ألا و هو المعيار العالمي ISO-9001/2008، و الذي يشترط أن تقوم المؤسسة بالتخطيط لكل النشاطات و تطيرها بإجراءات وظيفية و طرق منهجية تضمن تادية الأعمال على الوجه الأكمل، ومراقبة أدائها و تصحيح الإختلالات الملاحظة بإتباع القاعدة العالمية المشهورة في عالم الجودة بعجلة دي مينغ (P.D.C.A) بالإضافة إلى ضرورة مراقبة و قياس أداء الوظائف (les processus) في الفقرة 8.2.3<sup>24</sup> surveillance et mesure des processus .

- المستوى الثقافي السائد في المؤسسة و نوعية التأهيل العلمي الذي يميز معظم الإطارات فهم من الشباب خريجي الجامعات و الحاصلين على مؤهلات علمية حديثة بالإضافة إلى التكوينات التي تلقوها داخل المؤسسة تجعلهم مدركين لأهمية و ضرورة وجود نظام للرقابة الداخلية و دورها في ضمان تسيير أمثل و تحقيق أكمل لأهداف المؤسسة و غاياتها.

- أهمية و دقة النشاط الذي تمارسه المؤسسة والذي يفرض عليها مستوى معيناً من الرقابة و المتابعة لتعلقه مباشرة بصحة الأفراد و سلامتهم.

- الاحتكاك الحاصل مع الزبائن و الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الكفاءة سواء ما تعلق بالزبائن من الجنسية الوطنية الذين يتركزون في مجمع سونطراك و فروع أو الأجانِب الذين يمثلون أكبر الشركات العالمية المتطورة.

ب. الفرضية الثانية: كانت عن تواجد العناصر و المكونات المنصوص عليها من طرف المنظور COSO و درجة توفرها في المؤسسة و تفاعلها في ما بينها كمنظومة، و قد لمسنا هذا التواجد و التفاعل بقوة و ووضوح في كل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة و ذلك بناء على مايلي:

- توافر المكونات الخمسة للرقابة الداخلية بكل عناصرها و هي مترابطة و متفاعلة بصورة تضمن ديناميكية و مرونة جيدة نظراً لنضج نظام التسيير في المؤسسة عموماً بفضل مطابقته للمعيار العالمي ISO في عدة مجالات.

<sup>24</sup> La norme ISO9001-2008(F), ISO2008, Quatrième édition 15-11-2008, p13

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

- مكونات الرقابة تحظى باهتمام كبير من المؤسسة محل الدراسة عبر توفير الوسائل المادية و غير المادية و الطرق و الإجراءات لضمان نجاحها و ترقية أدائها .

- الأهداف محددة بدقة انطلاقا من الرؤية على المستوى الاستراتيجي و وصولا إلى المستوى العملياتي و مؤطرة بمؤشرات للأداء و مدعمة بتوفير الوسائل اللازمة لتحقيقها بضمان التزام المؤسسة و سهرها على ذلك.

- تأطير كل الأنشطة و العمليات الهامة و الحساسة بإجراءات وظيفية و إرشادات عملية و تعليمات توجيهية لضمان تأديتها على أحسن وجه.

ج. الفرضية الثالثة: كانت الفرضية الثالثة حول مرونة جهاز الرقابة الداخلية التي يوفرها منظور COSO تشكل أداة سهلة الاندماج و تجعل منه وسيلة فعالة في أيدي المسؤولين في المؤسسات من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، و بالفعل فقد وجدنا ذلك على أرض الواقع فما تحرزته المؤسسة من نجاحات و تحقيقها لأهدافها على مختلف المستويات المالية و التشغيلية حسب ما توفر لدينا من معلومات من لوحات القيادة و التقييمات السنوية.

د. الفرضية الرابعة: كانت الفرضية الرابعة حول مدى توافق مبادئ منظور COSO و تصوراته مع المبادئ ، الأهداف و المكونات الأساسية التي تتبناها مؤسسة ش.ذ.أ بيات كاترينغ و هذا ظاهر ذلك جليا من خلال سياستها العامة المنشورة و المعلنة أمام الجمهور و التي من خلالها التزمت باحترام القوانين و التشريعات السارية المفعول و تحقيق الأهداف التشغيلية و خلق جو ملائم مع شركائها الاجتماعيين من موردين و زبائن و عمال؛ و هذه الهدف تكاد تكون مشتركة بين جميع المؤسسات الاقتصادية.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### خلاصة الفصل :

لقد كان هذا الفصل هو خاتمة العمل و الذي من خلاله تمكنا من الحكم في الأخير على مدى توافق واقع الرقابة الداخلية في مؤسسة بيات كاترينغ و تقييمه على ضوء منظور COSO، و هذا بعد وصف و تحليل النظام الوثائقي و الإجرائي لها، و تلخيص الإجابات التي تحصلنا عليها من طرف المسؤولين و الإطارات في ذات المؤسسة و لمسناه عبر ملاحظتنا و استنتاجاتنا طيلة مدة الدراسة في المؤسسة، الشيء الذي مهد إلى تأكيد كل الفرضيات التي وضعناها في بداية البحث و أفضى في الأخير إلى الإجابة على الإشكاليات الفرعية له و التي كونت بدورها ردا كافيا على التساؤل الكبير المطروح في الإشكالية العامة لهذا البحث و هي : ما مدى توافق واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع منظور COSO؟ و قد استطعنا في الأخير تأكيد تبني المؤسسات الجزائرية للرقابة الداخلية و توفر مكوناتها بصورة كافية رغم أن هذا المنظور غير متبنى صراحة.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

**الخاتمة :** مما سبق التعرض إليه في الدراسة ككل يظهر أن الرقابة الداخلية من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات في تنظيم

أعمالها و نشاطاتها و أن ركن أساسي في عملية التسيير و أن مختلف المعايير و القوانين تركز عليها و تدعو إلى تعزيزها و إبراز دورها ،خصوصا في الوقت الحالي الذي يتميز بالانفتاح السريع و الواسع على الممارسات و المناهج العالمية في التسيير و الاحتكاك بالأجانب الذي يحمل في طياته الكثير من المخاطر و الرهانات التي على المؤسسات الجزائرية أن تكسبها و تديرها بطريقة ذكية و احترافية و تحاول تنمية قدراتها و تعزيز تحكمها بأحدث التقنيات لذا يظهر أن تطوير أنظمة الرقابة على وجه الخصوص و التسيير عموما ضرورة لا بد منها ،و ذلك باقتناء أحدث التكنولوجيات و تبني أحسن المعايير مثل هذا المعيار الذي يعد رائدا في مجال الرقابة الداخلية فالمؤسسة محل الدراسة و التي استفادت كثيرا من تبنيتها لمعيار ISO في المجالات التي طورتها مطالبة بقوة إذا ما أرادت مواصلة نجاحاتها و التحكم في عملية التسيير و بالنظر إلى حجمها أن تولي هذا المعيار اهتماما واضحا كي تتمكن من تأطير و التحكم في عملية الرقابة الداخلية لتعزيز النجاعة المالية و التشغيلية لتحقيق أهدافها الاستراتيجية مستغلة في ذلك البنية التحتية المتينة لجهازها الرقابي و الذي لا ينقصه سوى تبني المنظور صراحة و السعي إلى الاهتمام بإبرازه.

### I. اختبار الفرضيات:

**1. الفرضية الأولى:** كانت الفرضية الأولى حول الإطار العام التصوري و مفهوم الرقابة الداخلية و مدى توفرهما في النظام الرقابي

للمؤسسة، و قد توصلنا إلى صحتها من خلال الوثائق المتوفرة و نتائج المحاوره.

**2. الفرضية الثانية:** كانت هذه الفرضية حول مدى توفر مكونات الرقابة الداخلية الخمسة: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة

الرقابة، المعلومات و الاتصال، المتابعة وفق منظور COSO في النظام الرقابي للمؤسسة، و قد تأكدت صحتها من خلال: النظام

الوثائقي ، الإجراءات الوظيفية و التعليمات و الآليات الموضوعية حيز التنفيذ من طرف المؤسسة.

**3. الفرضية الثالثة:** كانت حول الفوائد و الإضافات التي يمكن أن تجنيها المؤسسة من خلال اعتماد هذا المنظور في صقل نظامها

الرقابي و تعزيز نجاعته و هو الشيء الذي لمسناه و تأكدنا من صحته طيلة مدة الدراسة في حوارنا مع المسؤولين و الإطار الذين

أبدوا إعجابهم بطريقة طرح المنظور للرقابة الداخلية و تصوره لها ،وكانوا متحمسين جدا لتبنيه ،بل و متأكدين مما سيفرزه من

تحسينات و نتائج مستقبلية.

**4. الفرضية الرابعة:** كانت حول مدى تقبل الواقع الاقتصادي الجزائري بكل مشاكله و معوقاته لمثل هذه المعايير المتقدمة و

المصممة لاحتياجات الاقتصاديات المتطورة جدا إلا أن هذا الاختلاف أو الفارق في المستوى سوف لن يشكل عائقا أمام

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

المؤسسات الجزائرية الطامحة إلى التطور و التي تريد اللحاق بالركب، فالعايير العالمية مصممة بطريقة عقلانية جدا و مخططة بصورة علمية و دقيقة، و نظرة شاملة يراعى فيها تنوع الثقافات و الخصائص و هذا طبعا سعيًا و راء إيجاد مناخ أمثل من التوافق و فضاء أوسع من الشمولية لذا فلن تتعارض بحدة مع أي واقع مهما كانت خصائصه وهو الأمر المؤكد في الواقع الجزائري.

### II. نتائج الدراسة:

في نهاية هذه الدراسة وصلنا إلى النتائج التالية:

- التركيز على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية و تعزيزها و تحسينها باستمرار تعد أحسن الوسائل لضمان النجاح المالية و الكفاءة التشغيلية لأي منظمة مهما كان حجمها أنواعها أو نشاطها.
- الرقابة الداخلية الفعالة و المتابعة بانتظام هي صمام الأمان الذي يطمئن أصحاب المؤسسات حول تحقيق أهدافهم و وسيلة ناجعة في أيدي المديرين التنفيذيين لتحقيق أفضل النتائج في التسيير.
- مفهوم الرقابة الداخلية أصيل و قديم في الثقافة التسييرية للمؤسسات الجزائرية إلا أنه يحتاج إلى نوع من التحسين والتفعيل حتى يلعب دوره المنوط به.
- الإطار التصوري و مكونات الرقابة الداخلية التي نص عليها منظور COSO متوفرة بصورة واضحة و قوية، تحتاج فقط إلى التركيز عليها و دعمها و تفعيل دورها.
- الاعتماد على المعايير العالمية الحديثة في التسيير يعطي المؤسسات دفعة قوية في مجال النجاح و الكفاءة و يسهل عليها الاندماج في الواقع الاقتصادي على كل الأصعدة و الاستجابة لكل المستجدات.
- معيار COSO بإطاره التصوري و مبادئه و أسسه يوفر أداة فعالة و وسيلة ناجحة في أيدي المسيرين و المسؤولين لإرساء قواعد نظام رقابي فعال و ناجح يسهم في تحقيق الأهداف المرجوة و المسطرة من طرفها.
- تبني معيار ISO من طرف المؤسسة سوف يسهل عليها تبني أي معيار آخر في شتى المجالات التسييرية لكون هاته المعايير يراعى فيها التوافق و عدم التعارض عند وضعها من طرف اللجان المختصة بحيث تكوّن في الأخير مزيجا متكاملا يساعد المؤسسة ويزيد من مرونة العمل.

### III. التوصيات و الاقتراحات:

من خلال المدة التي قضيناها في المؤسسة و ما قمنا به من دراسة يمكننا بكل تواضع اقتراح التوصيات التالية:



## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

- يجب التركيز على تفعيل و تعزيز دور الرقابة ككل سواء الداخلية أو الخارجية في المؤسسات الجزائرية بقوة و هذا للحد من الغش و التلاعب و إهدار الثروات خصوصا و أن الاقتصاد لا زال مبنيا على القطاع العام الشيء الذي يخلق جوا مناسبا للتلاعب و الغش.
- إثراء الجانب القانوني الذي يعد ضعيفا جدا في هذا المجال و تكوين منظومة قانونية متينة مبنية على أسس و تصورات حديثة بعيدة عن النظرية البعيدة المتأخرة للأشياء و ثقافة العقاب و فقط.
- تطوير التكوين الداخلي و صقل الكفاءات و المهارات داخل المؤسسات و عدم الاكتفاء بالتكوينات الأولية لأن التخصص و التأهيل يلعبان دورا كبيرا في الرفع من الكفاءة الفردية للأشخاص.
- تشجيع المؤسسات على تبني المعايير الدولية في شتى مجالات التسيير لتحقيق النجاعة و الاستمرارية على المستوى الداخلي واكتساب القدرة على التنافسية على المستوى الخارجي.
- في حالة مؤسسة بيات كاترينغ نقتراح عليها و ندعوها إلى استكمال خطوة تبني هذا المعيار لكونها قريبة جدا من مستلزماته.

### IV. آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو بالطبع من بعض النقائص كما قال الشاعر قديما: "لِكُلِّ شَيْءٍ إِذَا مَا تَمَّ نُقْصَانٌ" و هذا راجع لعدة أسباب منها عدم القدرة على استيفاء كل التفاصيل المتعلقة بالبحث و هذا راجع لضيق الوقت الممنوح لإنجاز العمل و ارتباطات موظفي المؤسسة و إطاراتها بأعمالهم المعقدة و الصعبة بسبب كثافة النشاط، فقد ظهرت خلال الدراسة عدة نقاط أخرى و تفرعات مهمة في الموضوع يمكن أن تكون نقاط انطلاق لدراسات مستقبلية منها:

- أثر تبني المرجع COSO من طرف المؤسسات الجزائرية في مكافحة التلاعبات و الغش.
- أثر تبني مرجع COSO في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.
- أثر تبني المرجع COSO في تغيير السياسات و الخطط الإستراتيجية للمؤسسات الجزائرية.
- مساهمة المرجع COSO في الرفع من درجة تحقيق أهداف المؤسسات الجزائرية.
- دور المرجع COSO في إعادة هيكلة المؤسسات الجزائرية.

## الفصل الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO في مؤسسة بيات كاترينغ

### المصادر والمراجع:

#### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2013.
- عطالله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، عمان، 2009.
- سيد الهواري، دليل الباحثين في إعداد البحوث العلمية، مكتبة عين شمس، مصر، 2004.
- رجاء وحيد دويدري، البحث العملي، أساسياته النظرية، و ممارسته العلمية، دار الفكر، ط1، 1421 هـ.
- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .

#### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

### 1. الكتب:

- L'ordre des experts comptables-région PARIS ile de France, cahiers de l'académie N°13(Les bonnes pratiques du contrôle interne dans les PME), France, paris ,2008.
- REDHA KHALLASI, (Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Co.co, Ifaci, IIA), Edition HOUMA, algérie, alger2013.
- Le management des risques des entreprises, cadre de référence, IFACI, France.

### 2. المجالات:

- Françoise Bergé et Catherine Jourdan, COSO2013 que retenir de cette nouvelle version du référentiel?, revue : EXPERTISES PERFORMANCE, France, page 26, décembre 2013.
- SAIDI YAHIA, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise, Revue des sciences humaines N° 34, université Mouhamed Khider Biskra, Mars 2014.

### 3. مواقع الانترنت:

- [www.coso.org](http://www.coso.org).

- [www.iso.org](http://www.iso.org).

- [www.ifaci.org](http://www.ifaci.org).

# الأملا حرق



الملحق رقم 01:

الاستفسار المصمم للمحاورة

# EVALUATION DE LA MISE EN ŒUVRE DU CONTROEL

## INTERNE SELON COSO 2013

N°	COMPOSANTES DU CONTROEL INTERNE SELON COSO 2013	PRINCIPES DU CONTROLE INTRTENE SELON COSO 2013	POINTS D'ATTENTION	Oui	Non
1	<u><b>Environnement de contrôle</b></u>	1. L'organisation manifeste son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.	<p>- L'intégrité du personnel et les valeurs d'éthique sont-elles explicitées, fixées, affichées au sein de l'organisme.</p> <p>-L'intégrité et les valeurs de l'entreprise sont –elles déployées et communiquées au niveau des partenaires et prestataires.</p> <p>- Existe –il des dispositions au sein de l'organisme de vérification du respect de l'intégrité et des valeurs d'éthique au sein du personnel employé et avec les prestataires et partenaires ?</p> <p>-Lorsque l'intégrité et les valeurs d'éthique ne sont pas respectées, des décisions sont –elle entreprises pour remédier à la situation ?</p>		
		2. Le Conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne.	<p>-Les administrateurs de l'organisme sont –ils formés suffisamment et qualifiés sur le contrôle interne ?</p> <p>-Les administrateurs agissent –ils en indépendance au management ?</p> <p>-Les administrateurs surveillent –ils le processus du control interne au sein de l'organisme et dans toutes ses phases ( conception , mise en œuvre , pilotage).</p> <p>-Les résultats issus de la surveillance des administrateurs reflètent bien l'intégrité et les valeurs d'éthique fixés ?</p>		
		3. Le management, agissant sous la surveillance du Conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités.	<p>Les rôles , les responsabilités et pouvoirs sont –ils clairement définis pour tout le personnel au sein de l'organisme ?</p> <p>Les responsabilités et autorités sont –elles communiquées et vulgarisées au sein de l'organisme ?</p> <p>Existe –il un système d'information clairement définit pour mieux communiquer au sein de l'organisme et avec les partenaires et prestataires ?</p> <p>Une organisation est –elle mise en place définissant les niveaux hiérarchiques et les points d'attachement.</p>		
		4. L'organisation manifeste son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents.	<p>-La politique de l'organisme définit elle un engagement à pourvoir en compétences ?</p> <p>- Existe –il des procédures liées à l'acquisition de compétences ?</p> <p>-Les compétences acquises sont –elles sélectionnées et recrutées selon des critères bien définis et répondant aux objectifs de l'organisme ?</p> <p>-Ces compétences sont-elles formées, perfectionnées, protégées , motivées et fidélisées ?</p> <p>-Existe-t-il des dispositifs et/ou dispositions pour fidéliser et/ou motiver les compétences acquises ?</p> <p>-Les compétences acquises sont elles évaluées périodiquement et des actions sont décidées lorsque ces évaluations ne sont pas satisfaisantes ?</p>		

		5. L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.	<p>-L'obligation de rendre compte est –elle explicitée clairement dans les dispositifs du contrôle interne de l'organisme à savoir dans les procédures et dans les responsabilités du personnel ?</p> <p>-Le personnel selon son rang dans l'organisme rends –il compte à la hiérarchie de ses responsabilités, des résultats de ses tâches et objectifs ?</p> <p>-Le retour d'information du personnel aux managers voire aux administratifs bénéficie t-il d'un intérêt de leur part ?</p> <p>-Engagent –ils des décisions lorsque cela est nécessaire ?</p>		
2	<b><u>Evaluation des risques</u></b>	6. L'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour rendre possible l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.	<p>-Les objectifs opérationnels sont –ils mis en place ?</p> <p>-Une évaluation des risques est mise en place pour assurer l'atteinte des objectifs ? (sous forme de procédure ou document ou directive ,etc).</p>		
		7. L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés.	<p>-L'organisme procède t-il à l'évaluation des risques pouvant affecter la réalisation de ses objectifs ?</p> <p>-Quand ces risques ont identifiés, des actions sont décidées pour les contenir ?</p>		
		8. L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques	<p>-L'organisme est –il conscient du risque de fraude ?</p> <p>-L'organisme a -t-il mis en place des dispositifs pour parer à ce risque pour mieux le gérer ?</p> <p>-Si oui : les dispositions mises en place pour éviter le risque de fraude préconisent –elles : l'analyse des facteurs de motivation et des pressions, l'analyse des opportunités d'acquisition, d'utilisation ou de cession non autorisées d'actifs, l'analyse des opportunités de modification des registres comptables, l'analyse des possibilités de commettre et de justifier des actes inappropriés ?</p> <p>-Lorsque l'évaluation des risques de fraude a révélé des points de vulnérabilité, l'organisme a-t-il mis en places des mécanismes alternatifs au contrôle interne en fonction des résultats de l'analyse, l'organisation devra définir des contrôles et mettre en place un suivi des principales zones de vulnérabilité ?</p>		
		9. L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.	<p>-Dénote –on des changements pouvant affecter considérablement le contrôle interne ?</p> <p>-Les changements identifiés sont –ils détectés de manière systématique ou obéissent –ils à une règle bien précise ?</p> <p>-Si oui , les changements identifiés sont –ils évalués pour prévoir et maîtriser l'impact sur le processus du contrôle interne ?</p> <p>-Existe –il une procédure ou une directive ou document mettant l'évidence de cette démarche ?</p> <p>-L'évaluation des changements identifiés a-t-elle fait bonifier le processus interne ?</p> <p>-En quoi consiste l'apport positif de cette démarche (résultats de l'évaluation) ?</p>		
3	<b><u>Activités de contrôle</u></b>	10. L'organisation sélectionne et développe les activités de contrôle qui contribuent à ramener les risques à des niveaux acceptables.	<p>-Les activités sélectionnées visent –elles un niveau de risque acceptable ?</p> <p>-Des seuils de tolérance du risque sont-ils définis ?</p> <p>-Avons-nous adoptés des contrôles automatiques ou manuels, des contrôles de prévention ou de détection aux</p>		

			fins de maîtriser les risques?		
		11. L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques	-L'organisme a-t-il adopté et adapté un système de contrôle interne informatique ? -Le contrôle interne informatique est-il mis à jour aux développements de l'environnement informatique ?		
		12. L'organisation met en place les activités de contrôle par le biais de règles et de procédures qui mettent en œuvre ces règles. Information et communication	-Le contrôle interne est-il documenté ? -Des procédures et règles de travail sont mises en place pour mieux aborder le contrôle interne et sa mise en œuvre par le personnel ? -Toute activité de contrôle interne liée à ses composantes énumérées ci haut est-elle enregistrée ?		
4	<b><u>Information et communications</u></b>	13. L'organisation génère des informations pertinentes et fiables nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.	-les données issues des activités de contrôle ont-elles bénéficiées d'une analyse de risques à laisser la direction et les administrateurs à prendre des décisions sans pour autant risquer quelque chose ? -Les données pertinentes et les décisions qui ont découlées ont-elle été mises en œuvre et de surcroît le système de contrôle a-t-il été amélioré pour autant ?		
		14. L'organisation communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.	-Un système de communication interne a-t-il été mis en place entre les différentes composantes du contrôle interne ? -Avons-nous définis les canaux de communications ( émetteur , destinataire),, les moyens de communication , les supports de communication, les responsabilités dans ce plan ? -Si oui , ce flux de communication est-t-il mis en œuvre et apporte-t-il les résultats escomptés ?. -Si non quelles sont les mesures entreprises pour résorber cette défaillance d'un processus très remarquable dans le contrôle interne ?		
		15. L'organisation communique avec les tiers sur les points qui affectent le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.	-Avons-nous adopté un système de communication externe avec les différentes parties externes ( actionnaires, client , fournisseurs, ) ? -Les informations issues des tiers sont-elles analysées et évaluées quant à leur impact sur les autres composants du contrôle interne ? -Des mesures correctives sont-elles décidées et mise en œuvre lorsque cela s'avère nécessaire ? -Un retour d'information aux tiers est-t-il mis en place ?		
5	<b><u>pilotage</u></b>	16. L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent.	-Un système d'évaluation du contrôle interne est-t-il mis en place ? -Si oui , l'évaluation du contrôle interne tient-elle dans son objectif l'évaluation de la conformité de la mise en œuvre de chaque composant du système de contrôle interne quant à son adéquation aux « exigences du référentiel COSO2013 ». -L'évaluation des composants du contrôle interne a-t-elle révélée des points négatifs ? -Si oui , avons-nous entrepris des mesures correctives ?		
		17. L'organisation évalue et communique en temps voulu les faiblesses de contrôle interne aux parties chargées de prendre des mesures correctives.	-Les administrateurs ont-ils un retour d'information instantané des faiblesses du contrôle interne de l'organisme pour décider des mesures correctives nécessaires ? -Les mesures correctives décidées ont-elles été déployées aux activités et/ou structures managériales pertinentes à la prise en charge des écarts ?		

الملحق رقم 02 =

الهيكل التنظيمي للمؤسسة



# BAYAT CATERING

SPA au capital de 380 000 000 DA

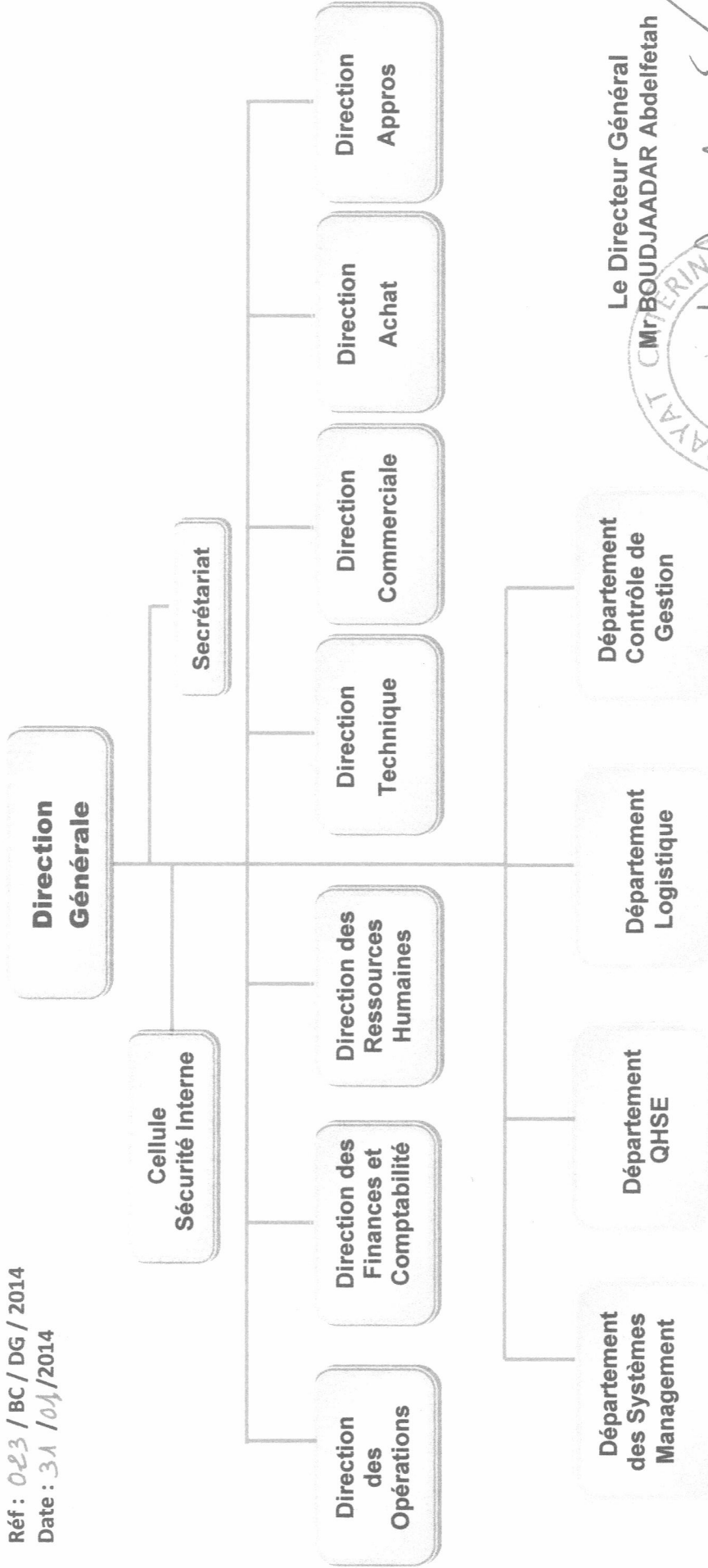
« Restauration – catering aérien – Gestion bases de vie – Entreposage frigorifique (-/+)  
Approvisionnement agroalimentaire – Espaces verts – Entretien – traitement des ordures »

Société de service d'Hôtellerie et de Restauration

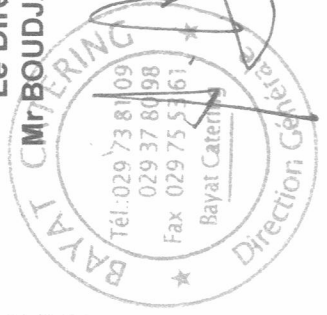


## ORGANIGRAMME BAYAT CATERING / SPA

Réf : 023 / BC / DG / 2014  
Date : 31 / 01 / 2014



Le Directeur Général  
Mr BOUDJAADAR Abdelfetah



الملحق رقم 03 =

خريطة وظائف المؤسسة

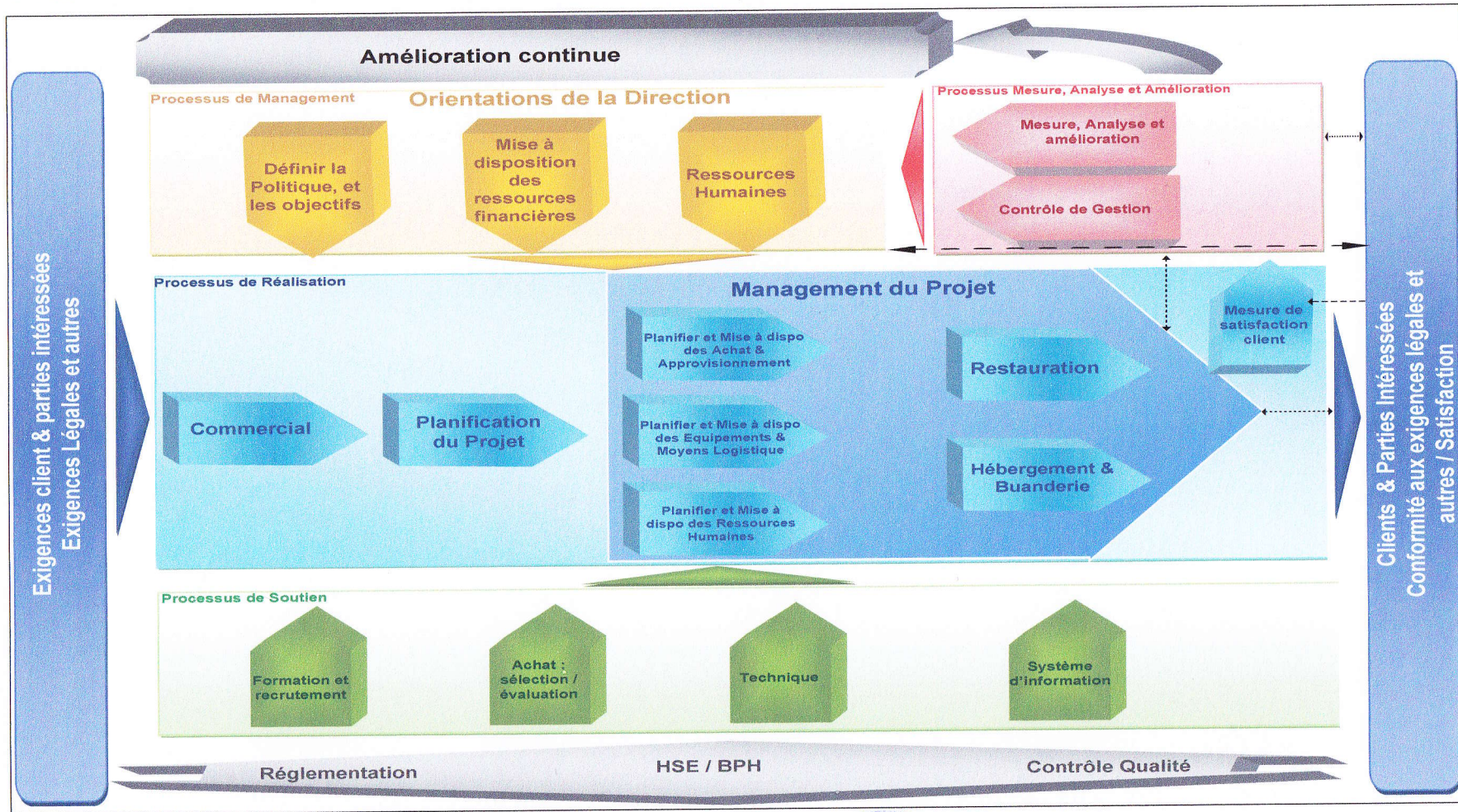


# CARTOGRAPHIE DES PROCESSUS

Date : 01 Janvier 2013

Réf : E-SMI-04

Version : 03



NOM : TER Ryad  
Fonction : Chef Dépt des Systèmes de Management

*Mr TER Ryad*

*Bayat Catering*

NOM : BOUDJAADAR Abdelfetah  
Fonction : Directeur Général

*Le Directeur Général*

**A. BOUDJAADAR**

الملحق رقم 04 =

السياسة العامة للمؤسسة



# بيات كاترينغ / ش. ف. أ.

شركة خدمات الفندقة و الإطعام و تسيير قواعد الحياة



## سياسة الجودة، السلامة الغذائية، الحفاظ على البيئة و السلامة المهنية

تموين قواعد الحياة بمنتجات صحية وآمنة، ، استخدام وسائل نقل مطابقة للمعايير، تعيين عمال و موظفين أكفاء و مؤهلين

و ضمان خدمة عالية الجودة تستجيب لتطلعات و متطلبات زبائننا، هي إلتزاماتنا اليومية في **بيات كاترينغ / ش. ف. أ.**  
الحفاظ على شهادات نظم إدارة الجودة (ISO 9001 V2008)، والصحة والسلامة في العمل ( OHSAS 18001V2007) والبيئة (ISO 14001V2004).

الشروع في إجراءات الحصول على شهادة المطابقة لسلامة الأغذية (ISO 22000 V2005) هو خطوة نحو التميز في  
فن الإطعام الجماعي.

رؤيتنا الاستراتيجية هي:

### " فرض وجود بيات كاترينغ كشركة رائدة في مجالها في الجزائر "

أهدافنا الاستراتيجية هي:

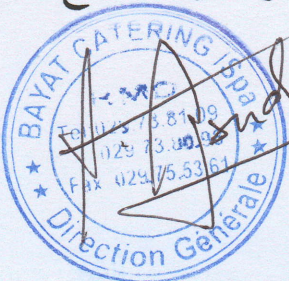
- الإمتثال للشروط القانونية و التنظيمية المطبقة في مجال نشاطنا و كذا الشروط و المتطلبات التي إلتزمنا بها في جميع أعمالنا و مواقعنا.
- تنمية روح الشراكة و الجودة العالية مع الزبائن والموردين؛
- ضمان سلامة العمال و الموظفين من الأخطار المضرة بصحتهم؛
- الوقاية من التلوث في جميع المجالات التي نعمل فيها و ذلك بالحد من التأثيرات السلبية على البيئة؛
- التحسين المستمر لأدائنا؛
- إعتداد ترتيبات فعالة للتواصل مع موظفي الشركة، مع مواقع العمليات، مع زبائننا و كل الجهات المعنية.

ولهذه الغاية، بصفتي المدير العام لشركة **بيات كاترينغ / ش. ف. أ.** نلتزم بتوفير جميع الموارد لتلبية متطلبات زبائننا و الأطراف المعنية، و كذا التحسين المستمر لفعالية أنظمة الإدارة لدينا.

المدير العام

حاسي مسعود في: 17 سبتمبر 2013

بوجعدار عبد الفتاح





الملحق رقم 05 =

بطاقة منسوب

## Poste : Directeur des Approvisionnements

**1. Mission** : Diriger, organiser, coordonner et contrôler les activités de la structure.

**2. Tâcher** :

- Respecter et appliquer les procédures et le règlement intérieur de l'entreprise.
- Assurer le strict respect des exigences réglementaires et des textes régissant le domaine d'activité de la structure.
- Respecter et appliquer les dispositions relatives au système de management intégré de l'entreprise mis en place conformément aux normes : 9001/2008, 14001/2004, 18001/2007.
- Exécuter les tâches assignées par le responsable hiérarchique.
- Assurer la discipline générale et le respect des règles de sécurité.
- Assister aux réunions et aux briefings.
- Définir la stratégie de la structure en collaboration avec les autres responsables de structures.
- Préserver l'image de marque de l'entreprise.
- Assurer une meilleure utilisation des infrastructures.
- Participer aux réunions, anticiper les évolutions en terme de métiers, de compétences et de formations.
- Contribuer à l'élaboration et à la mise en œuvre des démarches QSST en vigueur dans l'entreprise.
- Établir le planning des livraisons en collaboration avec la structure achats, DOP et département logistique.
- Veiller à la réception et livraison des produits.
- S'assurer de l'approvisionnement des exploitations.
- Assurer le suivi permanent de réalisation du planning des livraisons et réceptions.
- Veiller à la sécurité des magasins.
- Contrôler les magasins et le mouvement des produits.
- S'assurer de la qualité, quantité et l'état d'entreposage des produits.
- Suivre de manière permanente l'évolution des stocks (les niveaux des stocks).
- Déterminer les niveaux des stocks (stocks de rotation - stocks minimum - maximum et stocks de sécurité).
- Identifier le rythme des consommations (produits et matières à consommation lentes - rapides et moyennes).
- Assurer les calculs économiques relatifs aux prix unitaire - les prix d'acquisition - aux coûts de stockages.
- Assure la responsabilité des moyens humains et matériel mis à sa disposition.
- Mesurer périodiquement -suivant les exigences de l'entreprise- les indicateurs de performances, la réalisation des actions et objectifs opérationnels.
- Veiller à la sensibilisation du personnel sur les risques en milieux professionnels.
- Veiller à la mobilisation du personnel de l'entreprise en cas de mesure d'urgence déclenchée au sein de la base.

- Veiller à la levée des réserves enregistrées lors des inspections QHSE.
- Veiller à la santé et la sécurité du personnel de l'entreprise.
- Veiller à la protection de l'environnement.
- Lever les écarts portant sur l'hygiène corporelle et vestimentaire du personnel de la direction approvisionnement et gestion des stocks, sur l'hygiène des équipements et des bureaux.
- S'assurer de la sensibilisation du personnel de la structure sur, procédures, instructions, modes opératoires et tout autre document relatif à la qualité.
- Contribuer à la sensibilisation continue du personnel sur la qualité.
- Rendre compte régulièrement au responsable hiérarchique.
- Identifier tout produit ou prestation non conforme, informer le responsable hiérarchique, élaborer un rapport de non conformité.
- Signaler toute situation dangereuse ou potentiellement dangereuse pour la santé, sécurité ou environnement .
- Veiller à l'application de la politique intégrée QHSE
- Accorder à la prévention une importance égale à celle de la production, de la qualité, des coûts et de la gestion des ressources humaines.
- S'assurer que chaque structure subordonnée mette en œuvre les PME et PMSST établis
- Vérifier que les principes de prévention et les procédures et instructions HSE sont respectées dans toutes les activités
- Décider d'autorité de toute activité de prévention commune à l'ensemble du personnel subordonné, ainsi que toute action corrective nécessaire en cas de non atteinte des objectifs et cibles fixés.
- S'assurer que toutes les entreprises ou unités extérieures qui œuvrent à l'intérieur des limites de l'entreprise respectent et appliquent les procédures et instructions HSE
- Veiller à l'établissement du tableau de bord HSE pour les besoins de la revue de direction
- Signaler toute situation dangereuse ou potentiellement dangereuse pour la santé, sécurité ou environnement

### **3. Critères de compétence d'accès au poste:**

- Formation : Licence en gestion, autres diplômes universitaire.
- Expérience souhaitée : 10 années dans un poste similaires.
- Formation supplémentaire souhaitée: Parfaite maîtrise de l'outil informatique et méthode d'entreposage.

### **4. Liaison hiérarchique :**

- Le Directeur Général

### **5. Liaison fonctionnelle :**

- Responsables des structures
- Superviseurs.

Approuvé par : Le Directeur Général



*A. Boujaadar*  
Le Directeur Général  
A. BOUDJAADAR



الملحق رقم 06 =

ميثاق قيم المؤسسة



## **NOS VALEURS**

L'Effacité,  
La Discipline,  
L'Amélioration continue,  
L'Engagement et le dévouement,  
L'Ambition.

## **NOTRE VISION**

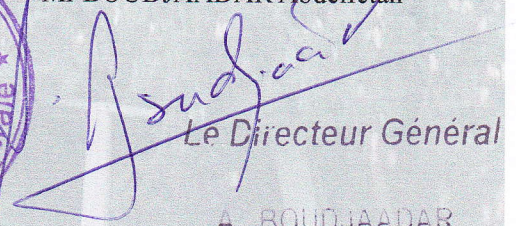
« Imposer la présence  
de BAYAT CATERING parmi les  
leaders en Algérie »

## **NOTRE SLOGAN**

« Notre Devise est  
Votre Satisfaction ».

**LE DIRECTEUR GENERAL**

Mr BOUDJAADAR Abdelfetah



Le Directeur Général  
A. BOUDJAADAR