

جامعة قاصدي مبراح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من اعداد الطالبة: بوخشبة مروة

بعنوان

فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين

نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 2016/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أستاذ مساعد / جامعة قاصدي مبراح ورقلة (رئيسا

الأستاذ / بدوي إلياس

أستاذ محاضر(ب)/ جامعة قاصدي مبراح ورقلة (مشرفا

الأستاذ / مقدم خالد

أستاذ مساعد / جامعة قاصدي مبراح ورقلة (مناقشا

الأستاذ / بزقاري حياة

السنة الجامعية : 2016/2015

الإهداء

إلى كل من يسعى لراحتنا وضمنا مستقبنا

إلى نبض روحي أُمي وأبي الغاليين حفظهما الله

إلى جميع الأهل والأقارب خاصة إخوتي وأخص بالذكر خطيبي ،

إلى كل من رفع القلم و سهر الليالي إلى أساتذتنا الكرام ،

إلى كل من رافقنا في درب العلم زملاء الدراسة، إلى كل صديقاتي وكل من سعى لرفع معنوياتي

في المعرفة ، و إلى كل من هو في القلب ولم يذكره

قلمي

مروة

الشكر

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم ويسرت لنا سبيله وسخرت لنا من

يعيننا على تحصيله وعلمتنا ما لم نكن نعلمه

وانطلاقا من قول الرسول صلى الله عليه وسلم " ... ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه،

فان لم تجدوا ما تكافئوه به، فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه "

أخص في هذه المذكرة بشكري إلى والدائي أطال الله في عمرهما اللذين سانداني في هذا

العمل روحيا وماديا جزاهما الله خير جزاء و أتقدم بالشكر إلى كل من جعلهم الله عوناً لي

وخصوصا المشرف مقدم خالد على مساعدته الكبيرة والى عمال شركة الاسمنت بتقريت

خاصة يونس حجاجي ودفورور الطاهر وباقي العمال الذين لم يذكرهم

قلمي

مروة

الملخص

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية في المؤسسة تساعد على تحقيق أهدافها في ظل التطورات الاقتصادية الحالية، حيث تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال إعدادها لبرنامج عمل محدد وتحديد الاختبارات اللازمة. تهدف هذه الدراسة إلى توضيح فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية: إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية المساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت؟ وهذا باستخدام بعض الأدوات مثل المقابلة الشخصية والملاحظة وقائمة الاستقصاء، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج أهمها: أن عملية المراجعة الداخلية في الشركة فعالة خاصة أنها تتم بشكل دوري وذلك من خلال تقارير المقدمة من طرف المراجع الداخلي التي ساعدت الشركة في تصحيح نقاط الضعف وزيادة فعاليتها .

الكلمات المفتاحية: مراجعة داخلية، نظام الرقابة الداخلية، مراجع داخلي .

Résumé

Audit interne est considéré comme une fonction essentielle dans l'entreprise pour les aider à atteindre leurs objectifs dans les développements économiques actuels, qui contribuent à l'activation du système de contrôle interne de l'institution à travers la préparation d'un programme de travail spécifique et de déterminer les tests nécessaires.

Cette étude vise à clarifier l'efficacité de l'audit interne dans l'amélioration du système de contrôle interne dans l'entreprise, ce qui est en répondant le principal problème suivant: dans quelle mesure peut un audit interne pour contribuer à l'activation du système de contrôle interne dans l'entreprise de ciment? Ce utilise certains des outils, tels que l'entretien personnel et de l'observation et une liste de l'enquête, nous avons atteint les conclusions suivantes: que le processus d'audit interne dans une entreprise efficace privée qu'ils sont périodiquement dans les rapports soumis par l'auditeur interne que l'entreprise a aidé à corriger les faiblesses et d'accroître son efficacité.

Mots clés: Audit interne, système de contrôle interne , Auditeur interne .

قائمة المحتويات

I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال والملاحق
أ	المقدمة

الجانب النظري

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

3	المبحث الأول: البعد النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
14	المبحث الثاني: البعد التطبيقي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

الجانب التطبيقية

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

20	المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة
23	المبحث الثاني: المناقشة والنتائج
د	الخاتمة
36	المراجع
40	الملاحق
41	الفهرس

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1.2	لمحة عن الشركة	18
2.2	مقارنة تقارير المراجع الداخلي للوحدة التجارية لسنة 2014 و 2015	23
3.2	تحليل نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .	24
4.2	قائمة الأسئلة الموجهة إلى مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية	26

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1.1	أنشطة الرقابة	9
2.1	مكونات نظام الرقابة الداخلية	10
1.2	مخطط سير الوثائق لنظام المبيعات (العملاء)	30
2.2	مخطط سير الوثائق لنظام المشتريات (الموردون)	31

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت للوحدة التجارية - تقرت -	40

المقدمة

أ. توطئة:

تقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤوليتها المحافظة عليه والتأكد من مدى سلامة تطبيقه. كما أن هناك التزاماً آخر قانونياً يقع على عاتقها بإمساك حسابات منتظمة، فمن خلال نظام الرقابة الداخلية تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية حيث لا يمكن أن يكون هذا إلا من خلال توفير نظام رقابة داخلية يتأقلم مع التحديات التي تواجه المؤسسة من أجل تحقيق هذا الشرط، كما تعتبر المراجعة الداخلية أحد الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسات في تحسين وتقويم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، إلا أن هذا الشرط مرتبط أساساً بكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية .

حيث تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة من وسائل التسيير التي تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها المنشودة، حيث تسهر على السير و الأداء الحسن لكل أنشطتها التي تنحصر في الجانب المحاسبي، مما يجعل الضرورة ملحة للقيام بعملية المراجعة الداخلية .

ب. طرح الاشكالية:

بغية الامام بالموضوع حاولنا طرح الاشكالية التالية:

- إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية المساهمة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت ؟

على ضوء الإشكالية الرئيسية سأقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1/ هل يوجد مراجعة داخلية فعالة في شركة الاسمنت ؟

2/ هل تنفيذ عملية المراجعة الداخلية في الوحدة التجارية يؤدي إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف ؟

3/ كيف يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية ؟

ت. فرضيات البحث:

1/ يوجد مراجعة داخلية في شركة الاسمنت (الوحدة التجارية) كفاءة؛

2/ تنفيذ عملية المراجعة الداخلية في الوحدة التجارية يؤدي إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف؛

3/ هناك علاقة وطيدة ومتكاملة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلي كون الأولى تساهم في تفعيل الثانية بناءً على التقرير

الذي يقدم لمدير الوحدة التجارية .

ث. مبررات اختيار الموضوع:

مبررات ذاتية:

1/ الرغبة الشخصية في دراسة موضوع المراجعة الداخلية لما له من أهمية كبيرة .

مبررات موضوعية:

1/ ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛

2/ بغية إجراء دراسة واقعية للموضوع في شركة الاسمنت لاكتشاف أهمية الموضوع وكيفية التعامل به .

ج. أهداف الدراسة و أهميتها:

01/ أهداف الدراسة:

إعطاء الصورة الحقيقية لمهنة المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت (الوحدة التجارية تقرت) ودورها في تقديم الإرشادات لمتخذي القرار ومحاولة إبراز أثرها على نظام الرقابة الداخلية .

02/ أهمية الدراسة:

تساهم هذه الدراسة في تحديد الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسة وخاصة المراجع الداخلي لتحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وزيادة فعاليته ، كون هذا الأمر يعتبر مهم جدا بالنسبة للإدارة والمساهمين والمراجعين الخارجيين ويساهم بدرجة عالية من تحسين كفاءة الشركة .

ح. حدود الدراسة:

تمت دراستنا على مستوى شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - وذلك خلال الفترة 2016/2015 وكانت الدراسة النظرية من 2016/02/03 إلى 2016/05/02 والدراسة التطبيقية كانت من 2016/02/03 إلى 2016/03/03 .

خ. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

استخدمنا لإعداد هذه الدراسة منهجين، الأول هو المنهج الوصفي لمحاولة الوصول إلى معرفة فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، والمنهج التجريبي من خلال إجراء دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - مستعملين الملاحظة والمقابلة الشخصية، وقائمة الاستقصاء .

د. مرجعية الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب والمقالات الأجنبية والرسائل العربية و الأجنبية من مختلف المصادر منها مكتبة الجامعة ومواقع الأنترنت بالإضافة الى الاستعانة بالدراسات السابقة في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على وثائق المؤسسة والمقابلات الشخصية

ذ. صعوبات البحث:

- عدم الحصول على بعض الوثائق نظرا لقوانين الشركة؛
- اقتصرت المقابلة مع مصلحة واحدة نظرا للضغط التي تعانيه الشركة مع المتربصين في تلك الفترة .

ر. هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة قسمنا البحث إلى فصلين، الفصل الأول مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية حيث قسم إلى مبحثين، الأول البعد النظري لكل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، والمبحث الثاني البعد التطبيقي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، والفصل الثاني تمثل في الجانب التطبيقي وقسم إلى مبحثين، الأول طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة، والمبحث الثاني النتائج المتوصل إليها ومناقشتها خلال دراسة الحالة للوحدة التجارية .

الفصل الأول

مدى فاعلية المراجعة الداخلية في

تحسين نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر وسيلة هامة تساعد مسؤولي الشركة على التحكم في العمليات التي هم بصدد إدارتها وتسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو الكشف عن الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها و تحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة الشركة .

وهذا هو الهدف الذي نحن بصدد دراسته من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

➤ المبحث الأول: البعد النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

➤ المبحث الثاني: البعد التطبيقي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: البعد النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: تفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط موضوعي مستقل يهدف إلى ضمان قيمة وتحسين عمليات المنظمة ، بحيث تساعد المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال إتباع نهج منهجي منضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة و الحوكمة .¹

بحيث ظهرت الحاجة إلى هذا النوع من المراجعة داخل المشروع نفسه في أوروبا بعد الأزمة العالمية 1933/1929 وفي الولايات المتحدة وغيرها من الدول وعلى اثر تعرض عدد من هذه الشركات في هذه الدول للإفلاس وتحميل إدارة هذه الشركات المسؤولية لعدم وجود نظام رقابة فعال مما اقتضى وجود مراجعة فعالة تضمن وجود نظم للرقابة الداخلية ملائمة وجيدة .²

الفرع الأول: نطاق المراجعة الداخلية: معظم الإدارات العليا حاليا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة الداخلية لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، يمكن القول أن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعية لتحقيق الكفاية والفعالية في بلوغ الأهداف بل أصبح يتسع أيضا لتقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات، ويحد أن المراجع الداخلي اتسعت اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا تتعلق بتحسين الأداء ولا يقصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فعالية الأداء الحالي أي أن المراجع في هذه الحالة سوف يوجه عناية الإدارة العليا إلى كيفية معالجة الانحرافات .³

أولا: التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية: يعد التخطيط أول العمليات الضرورية لتحقيق الأهداف الموضوعية لأية وحدة تنظيمية، وهذا الأمر ينطبق على وحدة المراجعة الداخلية كوحدة تنظيمية لها أهدافها، ومهمة التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية تقع على عاتق مدير المراجعة بالدرجة الأولى فهو الذي يحدد المجالات التي يجب مراجعتها، ويعين فريق العمل الذي يمكن أن يقوم بمراجعة تلك المجالات . وتشمل عملية التخطيط ما يلي:

➤ تحديد الأهداف التي وضعتها وحدة المراجعة الداخلية، ووضع جداول عمل محددة لإجراء المراجعات الداخلية؛

¹-12/02/2016; 11h:00 .The institute of internal Auditors www.theiia.org

² - Sridhar Ramamoorti, Internal Auditing : History, Evolution, and Prospects, **The Institute of Internal Auditors**, Research Foundation, Florida, 32701-4201, 2003, p 4.

³ - غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر 2003-2004 . ص (23/22) .

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة اللازمة لوحدة المراجعة الداخلية؛
- وضع خطة بالموازنات التقديرية المالية اللازمة للاحتياجات وحدة المراجعة؛
- تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف تصدرها وحدة المراجعة الداخلية عن الأنشطة التي سيتم إنجازها داخل هذه الوحدة.⁴

2/ أهداف المراجعة الداخلية:

مع أن الهدف الرئيسي لوحدة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية؛
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاته؛
- حماية أصول المشروع؛
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدى الاعتماد على نظم المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا؛
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية؛
- المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.⁵

3/ الدور المتغير للمراجعة الداخلية:

➤ تسخير الإمكانيات الكاملة للتدقيق الداخلي من خلال تعزيز وحماية قيمة المشروع:

يجب على الأنشطة الرئيسية لوظائف المراجعة الداخلية الرائدة أن تتماشى مع توقعات لجنة التدقيق والإدارة، وتكون مرنة بما يكفي لتلبية استراتيجيات واحتياجات منظمات الأعمال المتغيرة، في كثير من الأحيان نجد أن المراجعة الداخلية تركز فقط على المجالات المالية ومع ذلك، هناك منظمات تتبنى الآن التركيز على المخاطر في المؤسسة التي تعتبر المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية، أفضل عن

⁴ - غوالي محمد بشير ، مرجع سبق ذكره ص (23) .

⁵ - طواهر محمد التوهامي ، صديقي مسعود: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 ، ص(15).

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المخاطر المالية والتنظيمية، مع التدقيق الداخلي التي تخدم كمستشار استراتيجي إلى مواصلة تعزيز أداء وظيفة المراجعة الداخلية وقيمتها للمؤسسة، وفي الاعتقاد أن لجان التدقيق ينبغي أن تراقب بشكل دوري سواء التدقيق الداخلي وأداء الأنشطة المناسبة، لديها موارد كافية، وقدرة تحديد المخاطر .

01/ مواءمة وقياس توقعات التدقيق الداخلي: وظيفة التدقيق الداخلي الأمثل يمكن أن توفر التوازن بين حماية وتعزيز قيمة

المشروع عن طريق إتباع نهج شامل لإدارة المخاطر في المؤسسة و توفير ضمانات مستقلة و موضوعية مع تحقيق القيمة المضافة.

لكي تكون المراجعة الداخلية ناجحة، يجب عليها الفهم بوضوح ما يلي من لجنة التدقيق و الإدارة:

أ/ التوقعات المستقبلية للمراجعة الداخلية؛

ب/ تصور القيمة التي يضيفها التدقيق الداخلي من خلال تنظيم لجنة التدقيق؛

ج/ كيف يقاس نجاح أنشطة المراجعة الداخلية.(علاقة فعالة بين لجنة التدقيق و المراجعة الداخلية أمر أساسي لنجاح المراجعة

الداخلية للحسابات) .

02/ تأمين الموارد المناسبة للمراجعة الداخلية لتلبية توقعات: في العديد من المنظمات، لجنة التدقيق هي المسؤولة عن إقرار

الموازنة التدقيق الداخلي.ويجب عليها تقييم ما إذا كان التدقيق الداخلي:

● هل هناك استخدام فعال للموارد المتاحة؟

● هل تتم عملية التمويل بشكل مناسب يؤدي لتلبية التوقعات ؟

● هل لديه المزيج المناسب من المهارات اللازمة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية و تحديد و معالجة المخاطر الحالية و الناشئة؟

03/ فهم دور التدقيق الداخلي في المنظمة: في تقييم فعالية التدقيق الداخلي، نجد أن لجنة التدقيق تفهم كيف تتفاعل مع

مخاطر ذات صلة بوظائف أخرى، مثل إدارة المشاريع. وهذا يشمل تقييم من يفعل؟ ماذا ؟ وعمما إذا كان هناك أي ثغرات أو

الازدواجية بين المراجعة الداخلية وهذه المجموعات ؟ ومن المهم أيضا أن لجنة التدقيق تفهم كيف أن التدقيق الداخلي يتفاعل مع

المراجعة الخارجية .مزيد من الكفاءة والفعالية يمكن أن يتحقق لو كان الاثنان معا .وبالإضافة إلى ذلك، تصور المراجع الخارجي

لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة يمكن أن يكون مؤشرا هاما للجنة التدقيق.

04/ تعزيز علاقة منفعة متبادلة مع التدقيق الداخلي: التواصل هو عنصر هام في الحفاظ على علاقة فعالة بين لجنة المراجعة

والتدقيق الداخلي .وينبغي أن تكون اتصالات التدقيق الداخلي في الوقت المناسب، للتنفيذ، وذات الصلة، مع إعطاء الأولوية

لتنفيذ التوصيات وحل القضايا .تقوم لجان المراجعة بالنظر في الأهداف التالية للاتصالات التدقيق الداخلي في المساعدة على

التغيير الإيجابي في المنظمة:(الإحاطة بالمعلومات اللازمة، أن تكون موضوعيا ودقيقا، أن يكون بمثابة محفز للعمل، توفير الوضوح

بشأن القضايا الهامة والمعقدة، كسب الاحترام).⁶

⁶- Deloitte(the changing Role of Internal Audit (**Moving away from traditional Internal Audits**) 2015, p1/2.

➤ اتجاهات التدقيق الداخلي الحالية - الابتعاد عن المراجعة الداخلية التقليدية:

هناك تغيير مستمر ومشاريع جديدة في الأفق من خلال التعامل مع "الفكر الجديد" المطلوب للمراجعة الداخلية و المتعلق بالمشاريع الاستراتيجية الجديدة والمبتكرة، و من المهم عدم تحويل التركيز على المخاطر الصحية الأساسية والرقابة الإدارية، و كذلك مواكبة المخاطر والسيطرة على الأعمال لأنها تتطور إلى أعمال الغد، ولذلك المنظمات تستثمر أكثر على عمليات التدقيق المتخصصة، وقد تقدمت وظائف التدقيق الداخلي بشكل ملحوظ في العقد الماضي .

➤ الرقابة المتكاملة - رحلة نحو إدارة المخاطر وضمان الأداء لخلق القيمة :

تتكون الركائز الأساسية لمهمة الرقابة عادة من إدارة المخاطر والتدقيق الداخلي بينما توجد هذه الوظائف في بعض الأحيان في المنظمات، وتشمل مهام الرقابة الناشئة التي توجد في بعض المنظمات وحدة مراجعة الأداء ووظائف الرصد والتقييم في حين دعم الأهداف الاستراتيجية والاستدامة على المدى الطويل ، تغير دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المؤسسية بحيث أن هناك الكثير من الجدل حول الفرصة التي تقدم لرفع مكانة وفعالية التدقيق الداخلي، بحيث أن لجان التدقيق بدأت أن تكون لديها وعي متزايد لكيفية إضافة قيمة .العديد من المنظمات تخطط لتنفيذ إدارة مخاطر المؤسسات التي لا تزال تتطلع إلى المدققين الداخليين للمساعدة.⁷

الفرع الثاني: تقارير المراجعة الداخلية:

تبين لنا أن إدارة المراجعة الداخلية تمارس نشاطها في ضوء برنامج مراجعة داخلية يتم إعداده بعد دراسة وإفية لطبيعة التعليمات وأهداف المراجعة الداخلية نفسها ونوع التقارير المطلوب تقديمها إلى الإدارة ويجب أن يحتوي تقرير المراجعة الداخلية على ما يلي:

➤ التاريخ ورقم التقرير؛

➤ موضوع ونطاق المراجعة؛

➤ عرض للحالة المعروضة باختصار ووضوح؛

➤ الأسباب التي أدت إلى وجود الحالة والعوامل التي ساعدت على ظهورها والظروف المحيطة بها؛

➤ العمل الذي تم أدائه والإجراءات التي اتخذت للتوصل إلى النتائج؛

➤ التوصيات والمقترحات .

بحيث يجب أن يقدم التقرير بعد الانتهاء من كل عملية مراجعة، ويجب أن يكون التقرير مباشرا ومختصرا ومنظما وأن تكون مسودة التقرير جاهزة للمناقشة، بحيث توزع التقارير وترفق بمذكرة تتضمن فقرة توضح المجالات التي تم مراجعتها .

⁷-Deloitte Ibid., P 3/4.

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

أولاً: لجنة المراجعة: تنبثق من مجلس الإدارة وتعتبر إحدى لجانه الفرعية، تهدف إلى دراسة القوائم المالية الخاصة بالشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة، دراسة السياسات المحاسبية المطبقة بالشركة، دراسة خطة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها، دراسة تقارير المراجعة الداخلية، بحيث تتأكد هذه اللجنة من أن نتائج المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجعين الداخليين والآراء التي يتوصلون إليها قد تم رفعها بشكل مباشر، بحيث يشترط موافقة لجنة المراجعة على تعيين وتحديد وعزل مدير المراجعة الداخلية، ويتم ذلك بقرار من رئيس مجلس إدارة الشركة.⁸

ثانياً: معايير المراجعة الداخلية: تشمل المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية الصادرة من مجمع المراجعين الداخليين IIA على:

1/ معايير الاستقلال: يعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وتحقيق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية وتشمل هذه المعايير على المركز التنظيمي والموضوعية؛

2/ معايير الحرفية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية: وتشمل:

- التشكيل: يجب أن تقدم التأكيدات على أن الكفاءة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين مناسبة للمراجعات التي يقومون بها؛
- المعرفة والمهارات والتدريب: يجب أن يتوفر في قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والتدريب اللازم لتنفيذ مسؤوليات المراجعة المناطة به؛
- الإشراف: يجب أن يتوفر الإشراف على تنفيذ المهام في قسم المراجعة الداخلية؛
- العلاقات الإنسانية والاتصال؛
- التعليم المستمر: يجب على المراجعين الداخليين المحافظة على المستوى التنافسي لمعلوماتهم الفنية؛
- بذل العناية المهنية: أن تبذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أداء عملية المراجعة الداخلية .

3/ معايير نطاق العمل (الفحص) الميداني: يتطلب من المراجع دراسة وفحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نطاق الرقابة الداخلية ومدى كفاءة أداء المهام والمسؤوليات قبل تحديد نطاق العمل وذلك بهدف التحقق من مدى توفر ضمانات وضوابط كافية؛

4/ معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية: يشمل عمل المراجع الداخلي تخطيط عملية المراجعة الداخلية وفحص وتقييم المعلومات؛

5/ معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية: يجب أن يدير مدير إدارة المراجعة الداخلية إدارته بشكل سليم.⁹

⁸ - الصحن عبد الفتاح وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية 2008/2007، ص (384-385-386) .

⁹ - محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في

إطار حوكمة الشركات- تدقيق الشركات- تدقيق المصارف والمؤسسات المالية- (القاهرة: مركز المشروعات الدولية 2005 ص 9) .

المطلب 02: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

حسب منظمة COSO و المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فنظام الرقابة هو العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة، الإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم، بحيث يهدف إلى التحكم في المؤسسة، حماية أصول المشروع، ضمان الدقة وجودة المعلومات، تحسين ورفع الأداء، ويعتبر وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بمنشأة ما أمرا مهما بالنسبة لكل من إدارة المنشأة والمراجع فبالنسبة للإدارة نجد أنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية.¹⁰

الفرع الأول: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

- خطة تنظيمية دقيقة؛
- نظام محاسبي متكامل؛
- مجموعة من العاملين على مستوى مناسب من الكفاءة؛
- استخدام الوسائل الآلية.¹¹

وتشمل الرقابة الداخلية على عنصرين:

01/ الرقابة المحاسبية: تمثل الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصر رئيسيا من عناصرها في المشروع وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة، وتمثل أدوات الرقابة المحاسبية في: المراجعة المستندية، المراجعة الفنية، الرقابة المالية، المراجعة الداخلية، الضبط الداخلي، النظام المحاسبي .

02/ الرقابة الإدارية: تمثل الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصر رئيسيا من عناصرها، وتهتم بالإجراءات اللازمة لتحقيق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما أمثلا من ناحية والتحقيق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية وتمثل أدواتها في: الموازنات التخطيطية (التقديرية)، التكاليف المعيارية، موازنة البرامج والأداء، دراسة الوقت والحركة، التقارير الدورية، نظم تأهيل وتدريب العاملين، الإحصائية والرسوم البيانية، خرائط التدفق¹²

¹⁰ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، عمان الأردن ، دار وائل للنشر، ط1، 2000 ص(66) .

¹¹ -قلالة زكريا، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة 2013/2014 ص72 .

¹²-Chekroun Meriem: Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du SCI 2013/2014 p20.

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

ثانيا: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية: تتمثل أهداف نظام الرقابة وإدارة المخاطر داخل المنظمة فيما يلي:

- تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة؛
- مراقبة المخاطر وفقا لمستوى مخاطر المنظمة والتي حددها مجلس الإدارة بحيث يجب اتخاذ القرارات بطريقة واعية بما يتفق مع درجة المخاطر في المنظمة؛
- توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التنظيمية .

هذه الإجراءات والآليات تهدف إلى ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح وتطبيق التعليمات والإرشادات التي وضعتها الإدارة وحسن سير العمليات الداخلية للشركة وخاصة تلك التي تساهم في الحفاظ على الأصول بالإضافة إلى موثوقية المعلومات المالية.¹³

أنشطة الرقابة: يتم تنفيذ أنشطة مراقبة في كل عملية في المنظمة لأن مراقبة الأنشطة هي موضوع تقدير أو تقييم ذاتي، ويشرف على أنشطة المراقبة مراقب الوظائف من خلال الرسم التالي:¹⁴

الشكل رقم 1.1 : أنشطة الرقابة

أنشطة الرقابة ← ضوابط مستقلة من قبل الإدارة:

- المهام الإشرافية وفقا للوائح الداخلية (تقارير الأداء والمقارنات الميزانية)
- تدخل التدقيق الداخلي (خطة المراجعة والتقارير)؛
- استخدام الخبراء الخارجيين .

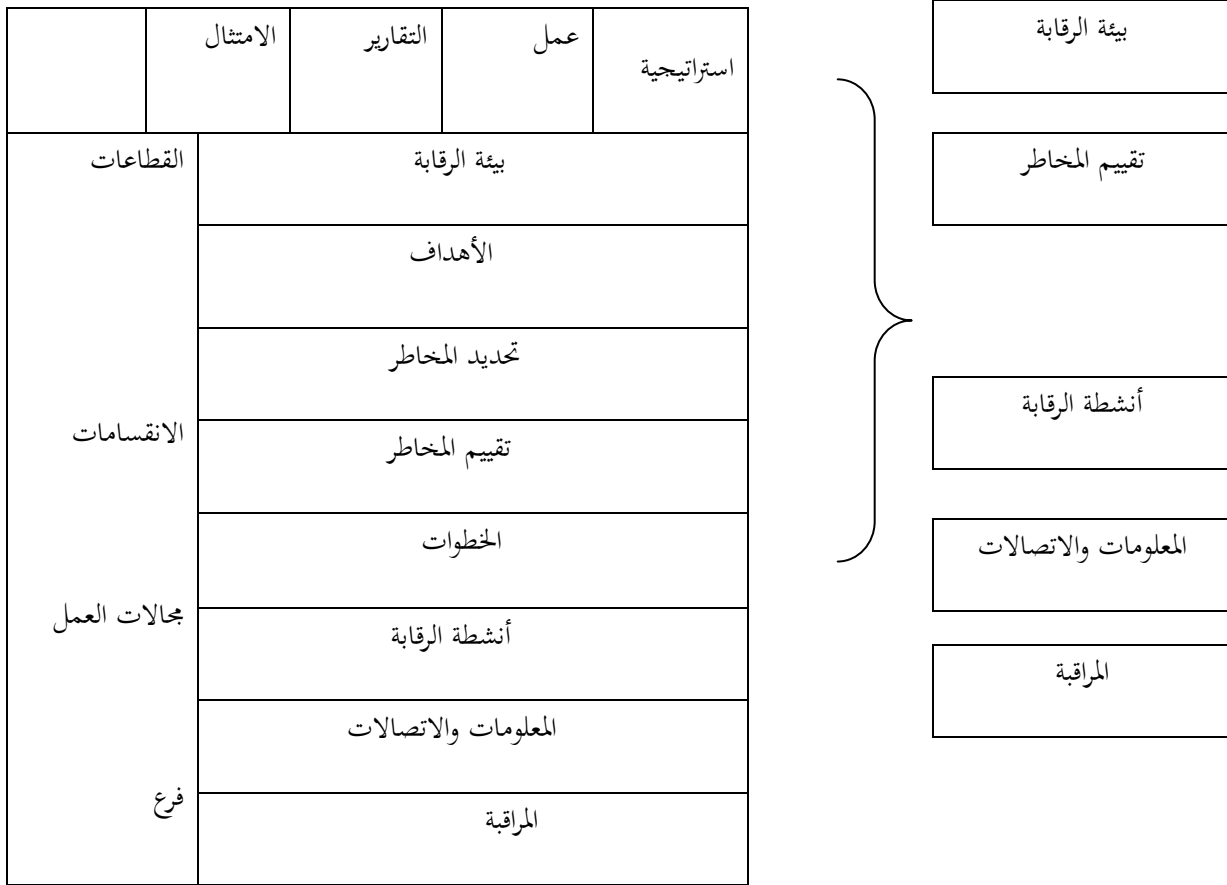
الضوابط الآلية	التحكم اليدوي
أمثلة: - حماية الوصول إلى (كلمات السر) . - اختيار الأرقام . - تعديل بيانات (سجلات الخطأ) .	أمثلة: - شيكات الامتثال (بالنسبة للترخيص وفقا للمهارة) . - شيكات رصيد (قوائم مقارنة) . - الضوابط المادية (ضوابط المدخلات وتصدير السلع والمخزون)

Source : Price water house Cooper : Système de contrôle interne p 7

¹³-Mlle KAFANDO Tarwendpanga Sylvie :**Contribution de l'audit interne dans la maitrise des risques opérationnels** :Cas de la sonapost, centre Africain d'études Supérieures en Gestion , 2011 p 43.

¹⁴- Price water House Cooper :**Système de contrôle interne** :un outil de gestion en pleine mutation p 7/8.

الشكل رقم 2.1 : مكونات نظام الرقابة الداخلية



Source : Price water House Cooper : Système de contrôle interne p 9 .

بيئة الرقابة: يتم تحديد بيئة الرقابة العامة من ميثاق الشركة، وتحديد المهام والمسؤوليات والأهداف، مع وجوب التحلي بالمهارات الأخلاقية للموظفين المهنيين؛

تقييم المخاطر: يجب أن يكون لكل شركة بيئة من المخاطر تتعرض لها وكيفية مواجهتها، وتحليلها لتحقيق أهداف المؤسسة، ويتم تقييم المخاطر التي تم تحديدها وفقا لاحتمال حدوثها ومدى الخسارة في حال تحققها؛

أنشطة الرقابة: تساعد في التأكد من أن التدابير التي اتخذتها الإدارة للسيطرة على المخاطر وتحقيق أهداف تنفيذ في الواقع، وينبغي أن تكون متكاملة قدر الإمكان، ويتم تصميم الضوابط الوقائية لمنع الأخطاء وتنظيم الصلاحيات؛

المعلومات والاتصالات: يجب تحديد قنوات المعلومات والاتصالات حتى يتمكن الموظفين من الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ الإجراءات اللازمة ويجب التأكد من المعلومات الهامة التي تم جمعها بطريقة موثوقة وفي الوقت المناسب وتوزيعها بشكل مناسب؛

المراقبة: تمثل إجراء مهم يستعمل في تغطية مخاطر جديدة وبعض الضوابط الرقابية .¹⁵

¹⁵ - Price water House Cooper, Ibid, p 9.

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الرصد المستمر وتقديم التقارير الدورية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية أداة فعالة إلا عندما تعمل الضوابط تماما وفي المدة المحددة، بحيث يجب أن تراقب بشكل مستمر وذلك لضمان الامتثال لإجراءات محددة وتتم المراقبة على مختلف المستويات .

الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولاً: مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

1/ دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

فعلى المراجع أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمنشأة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يُمكن الاعتماد عليه أو بذلك يُمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويُمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسئولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما أن عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي : أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

2/التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

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

خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيدا بعض السمات و المميزات مثل : أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة ... وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام .

3/إجراء اختبارات المراجعة: حيث يتم إجراء كلا من¹⁶:

- إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر؛
- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر لها لاعتماد على النظام، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق؛
- اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات ، وتقصي أي تغييرات غير عادية أو غير متوقعة.

¹⁶ - سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة: دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، مؤتمر

السنيوي الخامس حول المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة ص(17-18) .

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

ثانيا: الإجراءات التنفيذية لتقويم الرقابة الداخلية: وتتم تلك الإجراءات على النحو التالي:

1/ إجراءات تنظيمية وإدارية:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح وهو ما يساعد على تحديد تبعة الخطأ و الإهمال؛
- تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين، بحيث يتم الفصل بين بعض الوظائف مثل وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛
- تنظيم الأقسام، بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحد؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل، بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات، لما قام به من عمل.

2- إجراءات محاسبية وتضم النواحي التالية:

- إصدار معلومات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفق معها لوثائق الأخرى المؤيدة؛
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر؛
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين؛
- القيام بجدد دوري مفاجئ، للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة:

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع المسؤولية؛
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة، فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع، كتوقيع الشيكات و عهدة الخزائن النقدية؛
- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع، في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول.¹⁷

17 - سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة، (مرجع سبق ذكره) ص (19) .

المبحث الثاني: البعد التطبيقي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الفرع الأول: دراسة غوالي محمد بشير

دراسة غوالي محمد بشير: مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة، بجامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية والتي عالجت الإشكالية التالية " :إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ ولقد توصل إلى النتائج التالية ومن أهمها :ضرورة تصميم نظام الرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، تقييم المزرعة وإدراجها في المحاسبة، البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار، قبل أن يبدي المراجع موافقته على المهمة يجب أن يتوخى الحذر في اختيار للعملاء وأن لا ينظر للمهمة على أنها مجرد كسب للمال وزيادة في عدد العملاء بل هي التزام اجتماعي، إذا كانت للمراجع تحفظات عن صحة معاملات الإدارة يجب ترك المهمة الموكلة له، أو اتخاذ الإجراءات المناسبة، يعتبر المراجع محلا لثقة مستخدمي القوائم المالية والإدارة، ومن ثم على مزاولي المهمة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة، ضرورة اهتمام المراجع بتقنيات الكمية لها من أهمية في اختيار وتقدير المجتمع الإحصائي والمراد فحصه، ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية، ومحاولة التعرف والفهم الجيد للمسببات الأخطاء والغش وذلك لمنع وقوعها.

الفرع الثاني: دراسة سامح رفعت أبو حجر ودراسة CHEKROUN Meriem

01/ دراسة سامح رفعت أبو حجر(باحث ماجستير) إيمان أحمد محمد رويحة (باحثة ماجستير): مؤتمر حول المحاسبة في مواجهة التغييرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة مداخلة بعنوان (دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر) كلية التجارة جامعة دمياط:

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية حيث اتضح من خلال البحث والدراسة أن للمراجعة الداخلية دور فعال في إعادة هيكلة نظام الرقابة الداخلية، ومن أهداف الدراسة أيضا إثبات الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية هذا في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات. من خلال الانطلاق من الإشكالية التالية: في ظل تطبيق حوكمة الشركات، هل للمراجعة الداخلية دور في تقويم نظم الرقابة الداخلية ؟. هذا وقد تناولت أيضا العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في ظل بيئة مؤسسية تطبق مفهوم حوكمة الشركات وإبراز دور الحوكمة في التنسيق فيما بينهم. وقد اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على المنهج العلمي المعاصر، القائم على المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث يقوم الباحثان باستقراء ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات المنظمات المهنية وتحليلا لدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.وقد توصل الباحثان إلى عدة نتائج أهمها هو إثبات دور المراجعة الداخلية الفعال في تقويم نظام الرقابة الداخلية، و إظهار التطور الذي حدث لمفهوم المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات .

02 /CHEKROUN Meriem:Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes

حاولت الباحثة دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ومحاولة الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات من خلال طرحها للإشكالية التالية: هل وظيفة

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الجزائرية تعتبر أداة توجيه لنظام الرقابة الداخلية وضمان تحسين لهذا النظام والتأثير على أدائه؟ وتوصلت الباحثة إلى وجود العديد من أوجه القصور في المؤسسات خاصة على نظام الرقابة الداخلي كون عدم وجود أهداف محددة لكل وظيفة وتوصلت إلى أن مصلحة الشركة محل الدراسة غير مهتمة بالمراجعة الداخلية كوظيفة مهمة وبالتالي لا تستطيع تقييم إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

الفرع الثالث: دراسة Adil DIDI

02/Adil DIDI: LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEINDES ENTREPRISES MAROCAINES (Un essai sur les enjeux, les contraintes et les opportunités)

تطرت هذه الدراسة إلى دراسة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات المغربية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية وما إذا كانت تساعد هذه الوظيفة في التقييم الفني والتشخيص وتحديد نقاط القوة والضعف في الإدارة، وأوضحت أن المراجعة الداخلية هي إجراء تقييم شامل لنظم الإدارة التنظيمية بحيث يرتبط ممارستها مع البيئة الإدارية والثقافية والمؤسسات الاجتماعية والسياسية . وتوصلت إلى أن نظم الرقابة الداخلية لا توفر أية تأكيدات معقولة للإدارة لأن العوامل الداخلية والخارجية تتغير باستمرار بالإضافة إلى التطورات التقنية والتكنولوجية التي تتطلب العمل على تغيير جذري في أسس المنظمة وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية حتى تساعد في فعالية نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

نرى من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها تتفق مع الدراسة الحالية في أنها جميعا تبحث عن العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية ، إن هذه الدراسة هي امتداد للدراسات السابقة إلا أن ما يميزها:

الفرع الأول: أوجه التشابه:

- ✓ تتماثل هذه الدراسة مع الدراسات السابقة كونها استخدمت نفس الطريقة في تقصي وجمع البيانات ألا وهي دراسة الحالة لبعض المؤسسات .
- ✓ بالنسبة للمنهج المتبع كذلك كان النهج الوصفي التحليلي.
- ✓ تسعى هذه الدراسة مع الدراسات السابقة إلى تحقيق نفس الهدف و هو ان المراجعة الداخلية لها دور في تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و هذا مما يساعد المؤسسة على السير الحسن وتحقيق التكامل بين جميع وظائفها .

الفرع ثاني: أوجه الاختلاف:

الجدول رقم (1.1): مقارنة وجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
البيئة	أجريت الدراسات السابقة في بيئة عربية وغربية بشكل عام و كانت على عينة من المؤسسات	كانت هذه الدراسة في شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت .

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

	التي لديها مهنة المراجعة الداخلية .	
إن الوحدة المبحوثة في هذه الدراسة هي المراجع الداخلي و مصلحة المحاسبة والمالية كونها تمتلك لجميع تقارير المراجع الداخلي	تتفاوت الوحدة المبحوثة في الدراسات السابقة ما بين مصالح المراجعة الداخلية لعينة من المؤسسات .	الوحدة المبحوثة

المصدر: من إعداد الطالبة

خلاصة الفصل

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

الفصل الثاني

دراسة حالة شركة الاسمنت عين
التوتة الوحدة التجارية -تقرت-

تمهيد

في إطار استكمال بحثنا أردنا التأكد من إدراك أهمية الموضوع على شركة الاسمنت عين التوتة - الوحدة التجارية تقرت- وذلك من خلال إسقاط المعلومات المحصل عليها في الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراستنا هذه للمراجعة الداخلية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية بالوحدة التجارية .

وعليه قسمنا دراستنا إلى مبحثين :

➤ المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة .

➤ المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة

المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات

الفرع الأول: تحديد المنهج:

نظرا لطبيعة الدراسة في الجانب التطبيقي تم اعتماد المنهج الوصفي حيث يعتبر المنهج الأسلوب المتبع للوصول إلى الأهداف المسطرة كونه يقوم بوصف وتفسير وتحليل ما هو كائن، ويهدف إلى دراسة الظاهرة بجميع خصائصها وأبعادها في إطار معين، ويقوم بتحليلها استنادا للبيانات المجمع حولها هذا المنهج الوصفي التحليلي الذي اعتمده لوصف مهام المراجعة الداخلية ووصف نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء التريص بالشركة .

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت، بحيث أنشأت شركة الاسمنت منذ الاستعمار كملك خاص لصنع وبيع مواد البناء وتمت هيكلتها بعد الاستقلال فأصبحت تابعة للقطاع العام وسميت بالشركة الوطنية لبيع مواد البناء ذات طابع صناعي وتجاري في نفس الوقت .وتعتبر الوحدة التجارية بتقرت من بين أهم وأنشط الوحدات التي تقوم بعملية التسويق الكاملة وهي من بين أقدم الوحدات فقد كانت تسير من طرف الاستعمار إلى غاية 1970 وهي تتولى تعبئة وتوزيع الاسمنت، ولأهمية نشاطها تقوم الشركة بعملية المراجعة الداخلية والتي هي موضوع دراستنا بغية تحقيق الأفضل للشركة .

جدول رقم 1.2 : لمحة عن الشركة

شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت-	التسمية
بمقتضى المرسوم رقم 322/82 المؤرخ في 1982/10/30	الطبيعة القانونية
شارع 05 جويلية، ص ب 52، تقرت .	عنوان الشركة
تقرت، ورقلة، اليزي، جانت، برج الحواس، عين أمناس، برج عمر إدريس، دبداب، المغير، البرمة، الحجيرة و جامعة	مراكز البيع
تم تجميعها في 2010 في المجمع الصناعي للإسمنت الجزائري GICA بحيث تضم ناحية الشرق المصانع الموجودة في عنابة، قسنطينة، سطيف، باتنة.	التجميع
تغطي الوحدة كل من ولايات: ورقلة، ايليزي، والوادي .	توزيع النشاط
تقع وحدة تقرت في تراب دائرة تقرت ولاية ورقلة يحدها شمالا المنطقة الصناعية وجنوبا مصلحة الضمان الاجتماعي وشرقا مؤسسة النقل بالسكة الحديدية وغربا مؤسسة النقل البري، تبلغ مساحتها حوالي 16000 متر مربع وهي شركة أسهم وتستوعب يد عاملة تقدر ب62 عامل تابع للشركة و 41 تابعين لشركة الأوراس للأمن والخدمات ASS .	المقر الاجتماعي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة من طرف مصلحة تسيير الموارد البشرية .

نشاط المؤسسة:

أ- يتمثل نشاط الوحدة في استقبال مادة الاسمنت من: مصنع عين التوتة (باتنة)، مصنع عين لكبيرة (سطيف)، حجر السود (عنابة)، حامة بوزيان (قسنطينة)، تبسة، كذلك تخزين البضائع للتوزيع، مع توفير جميع لوازم العتاد واللوازم المكتتبية لمراقبة حركة دخول وخروج البضائع، ومن ثم توزيعها إلى مراكز البيع التابعة لها والتي تقع في كل من: ورقلة، جانت، ايليزي . كذلك تقوم المؤسسة بإعداد تقارير حول قيم وكميات المخزون الصادرة والواردة والمتبقي من المخزون ولسيرورة هذه العملية يقوم عليها قسمين هما:

قسم التموين (المكلف بالشراء): مهمته تموين الوحدة بمختلف احتياجاتها أي تزويدها بالمواد الأولية؛

قسم تسيير المخزون: مهمته تخزين المواد، متابعة حركة المخزون، إعداد التقارير حول قيم المدخلات والمخرجات والرصيد المتبقي في المخزن شهريا، ثلاثيا، سداسيا وسنوياً .

ومن أهم الوثائق المستعملة لهذه الأقسام: وصل الاستقبال، بطاقة المخزون، بطاقة الصنف .

ب- تتمثل السوق السوداء من أهم وأكبر المنافسين للوحدة، وهي سوق يقوم فيها التجار بشراء أكبر كمية من السلع بأقل سعر وإعادة بيعها، وكذلك من المنافسين لها تجار التجزئة وهم التجار العاديين مثل مالكي محلات مواد البناء وغيرها، ومن زبائن الوحدة مركز ورقلة، جانت، واليزي .

أهداف المؤسسة:

- تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بأقل تكلفة ممكنة؛
- المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني؛
- توفير احتياجات المستهلكين وتقريب المسافات؛
- العمل على تطوير إمكانيات المؤسسة من أجل ازدهارها؛
- السير الحسن داخل مصالح المؤسسة ومحاولة التقليل من البيروقراطية؛
- كسب ثقة العملاء من خلال تلبية رغباتهم .

الفرع الثالث: طبيعة المتغيرات:

يتضمن موضوع الدراسة متغيرين أساسيين الأول هو المراجعة الداخلية وهي متغير مستقل بما في ذلك تقارير حول وضعية المؤسسة، أما المتغير الثاني يتمثل في نظام الرقابة الداخلية وهو متغير تابع والذي يتمثل في سياسات عمل نظام الرقابة الداخلية في الوحدة التجارية .

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

الفرع الأول: المقابلة الشخصية:

اختيار المقابلة راجع إلى طبيعة الدراسة الاستكشافية في ميدان البحث والتي تمثل نقطة البداية في البحث، وتهدف إلى الحصول على معلومات أولية من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية ومختلف المصالح الأخرى، بحيث مكنتنا هذه المقابلة من الإجابة على أسئلة البحث واختبار الفروض لأنها ساعدتنا في شرح الأسئلة وبالتالي تكون الإجابة دقيقة ومعلومات موثوقة .

الفرع الثاني: الملاحظة:

إن الملاحظة العملية وبما تتميز به من خصائص تعتبر أداة أساسية من أدوات الحصول على البيانات، فقد قمنا بملاحظة طريقة العمل في الوحدة التجارية و اطلعنا على تقارير المراجع الداخلي .

الفرع الثالث: الوثائق الإدارية:

في الجانب التطبيقي تم الاستعانة بالوثائق الإدارية من مختلف مصالح المؤسسة أولها مصلحة المحاسبة والمالية والتي ساعدتنا كثيرا في دراستنا بالإضافة إلى مصلحة تسيير الموارد البشرية التي قدمت لنا مختلف المعلومات عن الوحدة التجارية .

المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

في هذا المبحث سنتطرق إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت وتأثير المراجعة الداخلية عليها .

المطلب الأول: نتائج الدراسة

الفرع الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية

01/ نظام المشتريات:

تقوم كل من (مصلحة المحاسبة، مصلحة النقل، مصلحة المستخدمين) بطلب للسلعة التي يحتاجونها وتقوم مصلحة الشراء بتجميع الطلبات وتعد طلب شراء ترسله لمصلحة المحاسبة لتقوم هاته الأخيرة بالتأكد من توفر السيولة ثم يوقع مدير المالية على الطلب ويرسل مصلحة الشراء لتقوم بالاتصال بالموردين وبعدها تعد جدول محاولة اختيار المورد الأقل تكلفة، ترسل له الطلب وعند وصول السلعة يقوم أمين المخزن أولاً بمقارنة وصل الطلب مع وصل الاستلام وثانياً يقارن وصل الاستلام مع وصل السلعة وفي حالة تطابقا يقوم بإدخالها للمخازن ويتم تسجيلها محاسبيا في حساب المورد والبنك؛

➤ وصل الطلب تبقى نسخة منه عند المورد؛

➤ وصل الاستلام يجب أن يكون موقع من طرف أمين المخزن؛

➤ المحاسب المالي يقارن مبالغ الفاتورة مع وصل السلعة، بعد التأكد يتم التسديد؛

➤ في حالة التسديد نقداً أو بشيك يعد المحاسب المالي وصل إثبات التسديد؛

➤ طلب الشيك (يحمل رقم الشيك، مبلغ التسديد) وهو خاص بالمورد ويحمل توقيع (مصلحة الشراء، مدير الوحدة،

مصلحة المحاسبة والمورد) .

02/ نظام المبيعات:

عند وصول طلبات للوحدة التجارية تقوم مصلحة التجارية بالاتصال بالمؤسسة الإنتاجية التابعة لها للتأكد من توفر الكمية، وتتصل بمصلحة النقل التي تقوم بنقل أكياس الاسمنت من المؤسسة الإنتاجية للوحدة التجارية ، بعد إتمام عملية النقل يقوم مسؤول مصلحة التجارية بمراقبة المخزون وتقوم باستقبال الطلبات من الزبائن وترسل إلى مصلحة المحاسبة ليقوم مسؤولها بالمقارنة بين ما تحصلت عليه الوحدة من أكياس الاسمنت والكمية المطلوبة وبعدها تقوم بمنح الموافقة بالبيع .

- يجب أن تحتوي ملفات الزبائن على المعلومات الضرورية المطابقة لنظام الوحدة التجارية .

03/ نظام الاستثمارات:

يوجد حالتين في الوحدة التجارية:

- سابقا كان مسؤول مصلحة المشتريات يعد جدول فيه الاحتياجات الخاصة بالمؤسسة وترسلها للمؤسسة الأم بباتنة عين التوتة وتقوم هاته الأخيرة بشراء الاستثمارات التي تحتاجها الوحدة التجارية من حسابها الخاص (البنك) ثم تنازل عليه للوحدة وتسجل محاسبيا في ح/18؛
- حاليا أصبحت الوحدة التجارية تابعة للمؤسسة الإنتاجية مباشرة أي تقوم الوحدة بشراء ما يخصها من استثمارات من حسابها الخاص؛
- المحاسب المالي يقوم بإعداد موازنات لغرض شراء الاستثمارات؛
- يقوم مسؤول مصلحة المشتريات بإعداد دفتر الاستثمار يحتوي على المعلومات اللازمة (تاريخ الشراء، اسم المورد، اسم الاستثمار، مكان التخزين)؛
- تقوم لجنة مختصة في الوحدة تتبعها فريق عمل بعملية جرد الاستثمارات .

04/ نظام المخزونات:

- يتولى بواب المخزن في الوحدة التجارية بتوقيع إشعار إرسال البضاعة؛
- تتم مراقبة أماكن تخزين البضائع من طرف أمين المخزن؛
- أمين المخزن يمسك دفتر يسجل فيه جميع العمليات الصادرة والواردة وبتواريخها؛
- منع دخول أيا كان للمخازن إلا من له مصلحة؛
- تقوم لجنة مختصة بعملية الجرد المادي للبضائع المخزنة .

05/ نظام الأجور:

- أي عامل بالوحدة التجارية يعد له عقد تشغيل يحمل إمضاءه ويكون عقد عمل محدد المدة يحتوي على المعلومات الضرورية (شروط العمل، الأجر، العلاوات، المنح ... الخ)؛
- تقوم مصلحة تسيير المستخدمين بإعداد كشف أجر للعامل يحمل الترتيب السلمي له؛
- توفر دفتر خاص بتحركات العمال يوميا وإجباريا؛
- الملفات الخاصة بالعمال توضع لدى مصلحة تسيير المستخدمين وهي تتولى شؤونهم؛
- تقوم مصلحة تسيير المستخدمين بإعداد دفتر خاص بمفتشية العمل (الصحة، طب العمل... الخ).

06/ نظام المقبوضات والمصروفات:

- يقوم أمين الصندوق بإيداع المقبوضات في البنك في آخر كل يوم وهو بدوره يجب أن يكون مؤمن هو والخزينة مراعاة لحالات السرقة أو الحرائق، ويقوم بأخذ المقبوضات بنفسه آخر كل يوم إلى البنك؛
 - أمين الصندوق يعد تقرير للخبير بجميع الوثائق لمنحه نسبة التأمين؛
 - يمنع دخول أي موظف لأمين الصندوق حتى وان كان مدير الوحدة؛
 - المسير المالي يقوم بإعداد المقاربة البنكية ويوقع عليها وفي حالة غيابه ينوبه موظف آخر في مصلحة المحاسبة؛
 - محضر جرد صندوق الإيرادات يحمل توقيع المدير وأمين الصندوق .
- المصدر: مقابلة شفوية مع مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية يوم 2016/02/15 .

الفرع الثاني: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية

الجدول رقم 2.2: المقارنة بين تقارير المراجع الداخلي

التوصيات التي تضمنها تقرير المراجع الداخلي لسنة 2015	التوصيات التي تضمنها تقرير المراجع الداخلي لسنة 2014
<p>01/ مصلحة المحاسبة والمالية:</p> <p>- عند مراجعته لعملية الجرد للمخزون والاستثمار وجد أن العملية تسير بطريقة جيدة وطبقا لنظام الوحدة؛</p> <p>- قام بمراجعة دفتر الاستثمارات ووجد أن المعلومات كلها متوفرة وصحيحة؛</p> <p>- قام بمراجعة ما طلب منهم تصحيحه في التقرير لسنة 2014 ووجد أن الوضعية تمت تسويتها طبقا لما يتماشى مع نظام الرقابة الداخلية .</p> <p>02/ مصلحة الشراء:</p> <p>- عند مراجعته لعمليات الشراء وجد أن الوحدة تجاوزت قانون الصفقات الذي ينص على عدم شراء أكثر من 1000.000 دج وألزمهم بتدارك الخطأ؛</p> <p>- قام بمراجعة وصل الطلب وجد كل المعلومات المتوفرة فيه صحيحة وهذا دليل على الالتزام بتوصيات المراجع الداخلي</p>	<p>01/ مصلحة المحاسبة والمالية:</p> <p>- وجد أن دفتر الجرد غير صحيح وألزمهم بإعادة النظر؛</p> <p>- الشيكات الخاصة بالزيائن الذين اشتروا الاسمنت للسنوات 2011، 2012، 2013 لم تسدد وبالتالي مطالبتهم بإتمام عملية التسديد؛</p> <p>- وجد أن هناك تراكم في المؤونة التقديرية الخاصة بالعطل وطالبهم بتصفيتها .</p> <p>02/ مصلحة الشراء:</p> <p>- وجد أن سجل وصل الطلب تنقصه الكثير من المعلومات الضرورية لما يتماشى مع نظام الرقابة الداخلية للمصلحة وجب عليهم تصحيحها؛</p> <p>- وجد أن جدول مقارنة الموردين عند شراء السلعة مع وصل الطلب غير صحيح وألزمهم المراجع الداخلي بالالتزام بنظام المصلحة؛</p>

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تفرت-

<p>الخاصة بسنة 2014؛</p> <p>- قام بمراجعة حالة شراء قطع غيار وجددهم لم يذكروا اسم المورد وألزمهم بتصحيح ذلك .</p> <p>03/ مصلحة التجارة:</p> <p>- وجد قيمة المبيعات مسددة وجميع العمليات صحيحة</p> <p>- وجد ملفات الزبائن جيدة ومعلومات صحيحة وملائمة لإجراءات الوحدة .</p> <p>04/ مصلحة تسيير المستخدمين:</p> <p>- قام بمراجعة الدفتر الخاص بمفتشيه العمل وجد الوضعية جيدة لا تحتاج نقاش؛</p> <p>- التقرير الخاص بمصلحة تسيير المستخدمين موجود ولكن لا يحتوي على المعلومات الضرورية .</p>	<p>- وجد أن الوحدة التجارية تتعامل مع مورد واحد على مدار السنة فألزمها بالتنوع .</p> <p>03/ مصلحة التجارة:</p> <p>- هنا لم يقدر المراجع الداخلي أية ملاحظات إلا أنه كتب أن مسؤول مصلحة التجارة غائب وطالب بتوضيح الأسباب .</p> <p>04/ مصلحة تسيير المستخدمين:</p> <p>- عند تتبعه ملفات المتقاعدين وجد أن عامل لم يصل لسن التقاعد وتمت ترقيته بدرجةتين وهذا اعتبره مخلا بنظام الرقابة الداخلية للمصلحة وطلب تسوية الوضعية؛</p> <p>- عند مراجعته ملف الخدمات الاجتماعية وجد الوضعية جيدة ولا تحتاج نقاش .</p>
---	---

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تقارير المراجع الداخلي للوحدة التجارية

تعتبر الرقابة الداخلية دورية في الوحدة التجارية أي كل 3 أشهر يقوم المراجع الداخلي بمهمته ثم يكتب تقرير ويرسله لمدير الوحدة، ويقوم المدير بتوجيه كل تقرير للمصلحة المعنية، ويقوم بعقد اجتماع لرؤساء المصالح التي وجد المراجع الداخلي أن بها خلل ويطالبهم المدير بتوضيح الأسباب وتصحيحها في أقرب وقت حتى يكون نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية فعال .

مقابلة شفوية مع مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية يوم 2016/02/17

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

الفرع الأول: التحليل:

الجدول رقم 3.2: تحليل نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية

نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية	نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية
<p>- سير عمليات الجرد بطريقة جيدة خلال سنة 2015 يؤدي إلى التقدير الجيد والصحيح للبضائع؛</p> <p>- صحة دفتر الاستثمارات يؤدي إلى زيادة فعالية النظام؛</p> <p>- إعداد الموازنات لغرض عمليات الشراء يؤدي إلى التأثير الجيد</p>	<p>- وجد المراجع الداخلي دفتر الجرد غير صحيح والسبب أن الوحدة التجارية قامت بشراء استثمارات خلال فترة 2014 ولم تقم بتسجيلها في دفتر الجرد وهنا الحل هو الالتزام بالنظام وعدم تأجيل تسجيل المشتريات</p>

<p>على سيولة الوحدة التجارية؛</p> <p>- توفر المعلومات الضرورية في وصل الطلب خلال سنة 2015 يدل على الالتزام بتوصيات المراجع الداخلي لسنة 2014؛</p> <p>- تسديد قيمة المبيعات في أجالها يؤدي إلى زيادة فعالية نظام الوحدة ويعزز ثقة الزبائن مع الوحدة التجارية؛</p> <p>- توفر جميع المعلومات الضرورية في ملفات الزبائن يؤدي إلى تسهيل عمليات البيع وعمليات التسديد؛</p> <p>- عملية مقارنة وصل الطلب مع وصل الاستلام من طرف أمين المخزن في عمليات الشراء يؤدي إلى التدفق السلعي الجيد وتأكد من صحة العمليات وتطابق المعلومات؛</p> <p>- إبقاء نسخة من وصل الطلب عند المورد يؤدي إلى تقليل حالات الغش وصحة عمليات الشراء؛</p> <p>- قيام المحاسب المالي بإعداد وصل إثبات التسديد يؤدي إلى سلامة عمليات التسديد؛</p> <p>- مراقبة أماكن التخزين من طرف أمين المخزن يؤدي إلى أبعاد حالات تلف المخزونات؛</p> <p>- توفر دفتر خاص بتحركات العمال يؤدي إلى الرقابة الجيدة للعمال ويجعلهم يواظبون على الدوام .</p>	<p>في دفاتر الجرد؛</p> <p>- الشيكات الخاصة بالزبائن التي لم تسدد: هنا نجد حالات تتعرض لها الوحدة التجارية : (عدم وجود رصيد في حساب الزبون (شك بدون رصيد) ، قد يكون كشف الزبون ملغى أي غير مقبول لا يتلاءم من نظام الوحدة، الزبون يتعامل مع بنك مختلف عن البنك الذي تتعامل معه الوحدة)، وهنا يكمن الحل في قيام مسؤول المصلحة التجارية بمتابعة الزبائن ووضع إجراءات تؤدي إلى منع تراكم عمليات التسديد؛</p> <p>- التراكم في المؤونة التقديرية سببه أن الوحدة في بعض الحالات تحتاج إلى عامل في مصلحة ما ولا يستطيع خروج عطلة والحل هو منح نقود كل عامل في وقتها سواء خرج عطلة أم لا؛</p> <p>- سجل وصل الطلب غير صحيح سببه أن مسؤول مصلحة المشتريات كانت لديه ضغوطات خلال فترة 2014 وعليه يجب الالتزام بالنظام وملاءم السجل حسب النظام الساري المفعول؛</p> <p>- عدم إعداد جدول المقارنة سببه أن الوحدة تتعامل مع مورد واحد والحل هو تنويع الموردين وإعداد جدول المقارنة؛</p> <p>- غياب مسؤول مصلحة التجارة سببه أنه قدم عطلة بدون تبرير؛</p> <p>- تجاوز مصلحة الشراء لقانون الصفقات سببه الحاجة الكبيرة للمشتريات في فترة 2015 والحل هو محاولة الالتزام بالقانون لعدم التأثير على سيولة الوحدة التجارية؛</p> <p>- عدم ذكر اسم مورد في حالة شراء قطع غيار سببه سهو أو إغفال والحل هو تصحيح الوضعية؛</p> <p>- ملفات التقاعد وضعيتها غير جيدة سببها أن الوحدة</p>
---	--

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت-

	<p>التجارية في نظامها (في حالة التقاعد المسبق لا تقوم بترقية العامل) وهذا سبب خلل وهم ملزمون بإعادة النظر فيه؛</p> <p>- عدم وجود المعلومات الضرورية في دفتر الجرد يؤدي إلى تعقد في عمليات شراء الاستثمارات وتأخير التسديد يؤدي إلى التأثير على السيولة؛</p> <p>- نقصان المعلومات في وصل الطلب يؤدي إلى صعوبة متابعة حركة المشتريات .</p>
--	--

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تقارير المراجع الداخلي

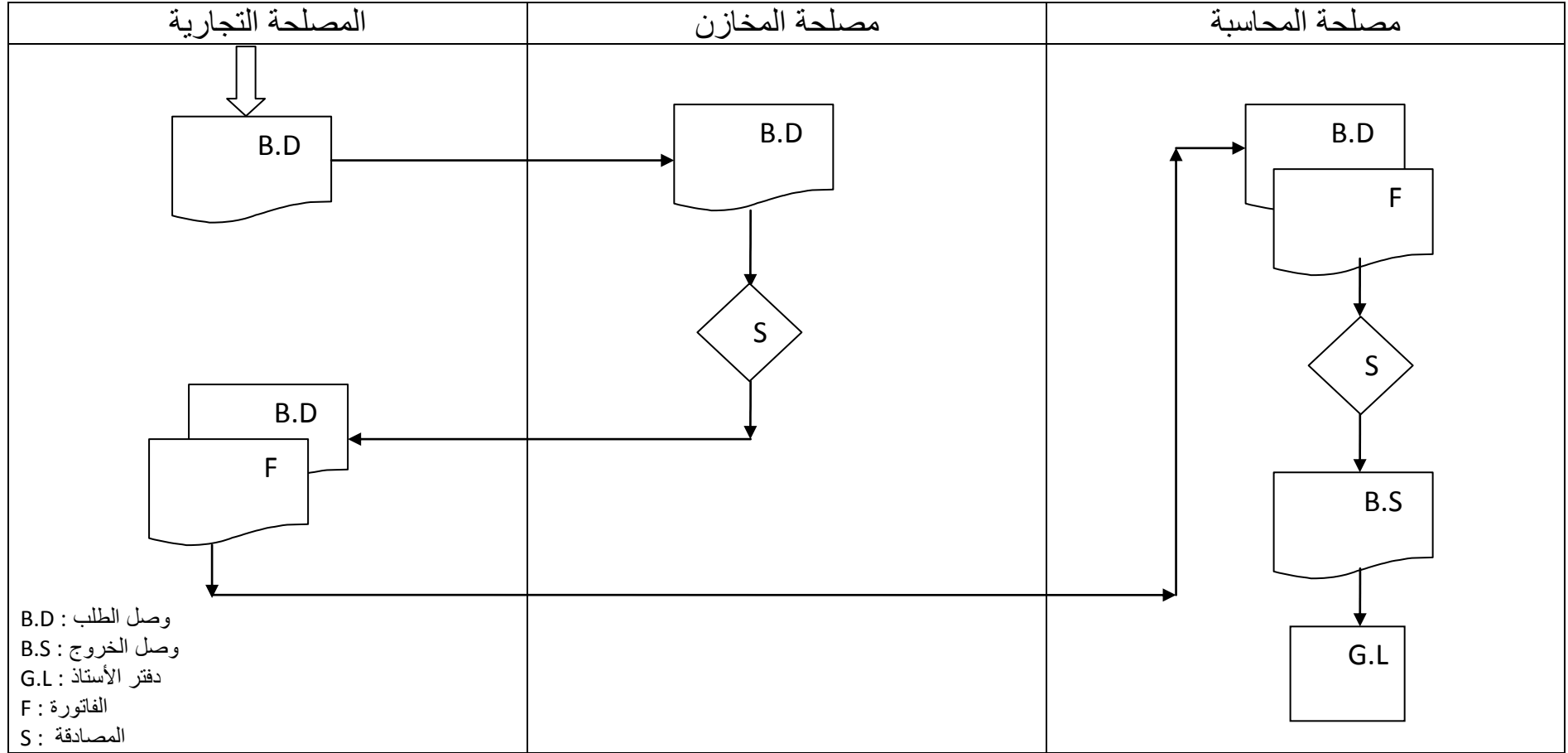
جدول رقم 4.2: قائمة الأسئلة الموجهة إلى مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية

الرقم	الأسئلة	نعم	لا
1	هل يعتبر نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية فعال	X	
2	هل تحتاج الوحدة إلى المراجعة الداخلية لتساهم في فعالية نظام الرقابة الداخلية	X	
3	هل يعتبر عمل المراجعة الداخلية لديكم منظم ومنسق مع جميع المصالح	X	
4	تعتمد المراجعة الداخلية لديكم إما على الجانب المالي أو على الجانب القانوني		X
5	يتمتع المراجع الداخلي لديكم بالاستقلالية ومستوى عال من اتخاذ القرارات	X	
6	تساهم المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للوحدة التجارية	X	

المصدر: مقابلة شفوية مع يونس حجاجي مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية يوم 2016/02/17

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

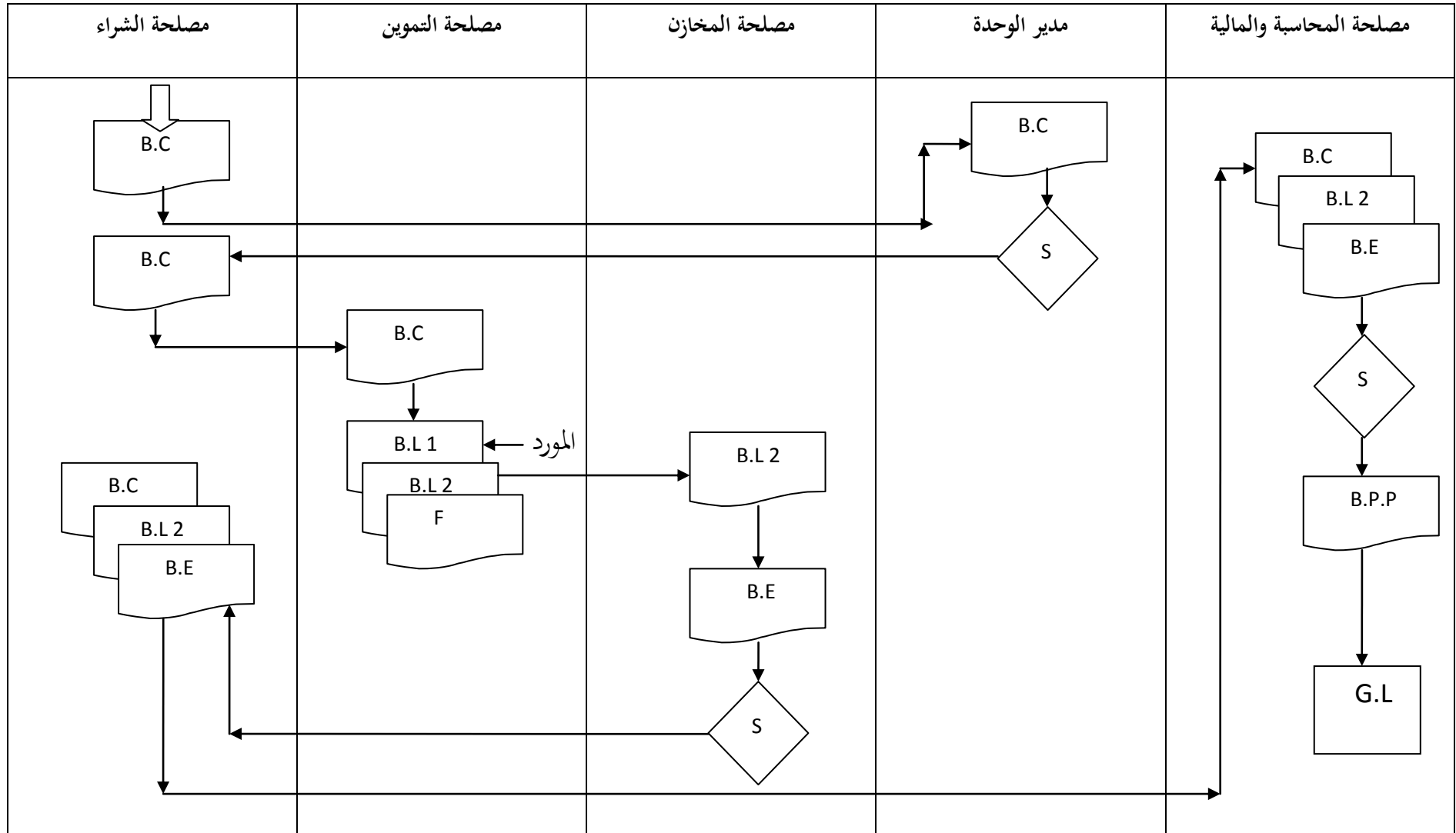
الشكل 1.2: مخطط سير الوثائق نظام المبيعات (العملاء)



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المقابلة الشفوية

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

الشكل 2.2: مخطط سير الوثائق نظام المشتريات (الموردون)



تابع للمخطط:

وصل الطلب	B.C
وصل التسليم	B.L
وصل الدخول	B.E
فاتورة	F
دفتر الأستاذ	G.L
وصل إثبات التسديد	B.P.P
المصادقة	S

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المقابلة الشفوية

بعد القيام بإعداد مخطط سير الوثائق لكل من نظامي المشتريات والمبيعات للوحدة التجارية تبين أن:

➤ نظام المبيعات يسير بطريقة جيدة ومبسطة تسهل على المتعاملين مع الوحدة التجارية التعامل معها، وتبين أن إجراءات عملية البيع تتم كما يقتضي به نظام الوحدة دون مخالفات؛

إلا أن هناك نقد للمخطط فيما يخص وصل الخروج الذي تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بإعداده بعد موافقتها على وصل الطلب والفاتورة، فهنا نقترح لو أن وصل الخروج يتم إعداده من طرف مصلحة المخازن كونها المصلحة المسؤولة عن المخزون في الوحدة وهي على علم تام بالكمية المتوفرة لديها وهكذا حتى تكون عملية البيع سليمة ولا يكون هناك ضغط على مصلحة المحاسبة، وكلما كانت إجراءات البيع خالية من الأخطاء كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال ولا تحتاج الوحدة إلى عملية المراجعة الداخلية .

➤ فيما يخص نظام المشتريات تبين أن العملية فيها نوعا من الغموض والإجراءات معقدة، مما تستغرق الكثير من الوقت عند عمليات الشراء خاصة عند عملية المصادقة على وصل التسليم ووصل الدخول من طرف مصلحة المخازن بإرجاعها لمصلحة الشراء وهي بدورها ترسلها لمصلحة المحاسبة والمالية للمصادقة عليها، كان بالإمكان لمصلحة المخازن أن تقوم بالإرسال مباشرة إلى مصلحة المحاسبة والمالية للمصادقة عليها وبذلك حتى تسهل العملية، وفيما يخص مصلحة التموين تبين أن عملها مركب كونها تقوم باستلام وصل التسليم من طرف المورد ووصل الطلب من مصلحة الشراء وتقوم بإعداد الفاتورة، فمن الأحسن لو أن مصلحة الشراء هي من تقوم بإعداد الفاتورة، أما باقي الإجراءات جيدة، وكلما كانت إجراءات الشراء مبسطة كلما سهلت عمليات الشراء وكان نظام الرقابة أكثر فعالية في المؤسسة .

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

يوجد مراجعة داخلية في المؤسسة تتمتع بالاستقلالية وكفاءات لدى موظفيها وبالتالي فهي تتوافق مع معايير المراجعة مما يجعلها كفئة وقادرة على أداء مهامها بفعالية؛

الفرضية الثانية:

تتم عملية المراجعة الداخلية في الوحدة التجارية بشكل دوري من طرف المراجع الداخلي وبصفة مفاجئة مما نتج عنه اكتشاف العديد من نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية؛

الفرضية الثالثة:

يقوم المراجع الداخلي بتقديم تقريره من خلال نتائج أعمال المراجعة الدورية التي يقوم بها، حيث يقدم توصيات لمدير الوحدة التجارية من أجل تفادي نقاط الضعف والتي يتم دراستها ووضع الإجراءات المناسبة للقضاء عليها أو تقليلها مما يسمح بتحسين نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثالث: نتائج الدراسة:

بعد القيام بجمع المعلومات حول موضوع البحث، وبعد إجراءات دراسة حالة الوحدة التجارية بتقرت وإجراء المقابلات توصلنا إلى النتائج التالية:

- الدور الحديث للمراجعة الداخلية الذي يقتصر على جميع الأنشطة في المؤسسة بما فيها العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية زاد من فعالية وأهمية المراجعة الداخلية وقدرتها العالية على اكتشاف الانحرافات .
- كلما كانت المؤسسة لديها نظام رقابة فعال ومتكامل كلما قلت الحاجة إلى مهنة المراجعة الداخلية .
- المراجعة الدورية للمؤسسة وبطريقة منتظمة لمختلف المصالح تؤدي إلى التوصل إلى نتائج فعالة تنفيذ الإدارة في تحقيق الأفضل.
- التكامل والترابط الوثيق بين مكونات نظام الرقابة الداخلية في الوحدة يزيد من فعالية النظام وتكون هناك قدرة عالية على تحديد المخاطر .

أما فيما يخص نتائج دراسة الحالة توصلنا إلى ما يلي :

- للوحدة التجارية نظام رقابة فعال جعلها في مكانة جيدة وتعتبر أهم وأنشط وحدة تجارية؛
- قيام المراجع الداخلي بمهمته بصفة دورية ومفاجئة أدى بالعاملين إلى القيام بمهامهم على أكمل وجه؛
- تقدم تقارير المراجعة الداخلية لمدير الوحدة سهل عليه اكتشاف المصالح التي يوجد بها خلل وذلك باستدراك الأخطاء وتنظيم العمل؛
- عمل المراجع الداخلي في الوحدة زاد من فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تفرت-

- مهنة المراجعة الداخلية أضافت قيمة كبيرة للوحدة التجارية من خلال القيام بالمقارنة بين تقارير المراجع الداخلي لسنتين 2014 و 2015 تبين أن كل المصالح تلتزم بالتوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي؛
- المراجع الداخلي يتميز بالاستقلالية ومستوى عال من اتخاذ القرارات وهذا ما جعل من المراجعة الداخلية مهنة فعالة وذات قيمة .

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى معرفة كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت- حيث توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية فعال بدرجة كبيرة كون الوحدة مهمة بوظيفة المراجعة الداخلية بشكل دوري على جميع مصالحها مما يؤدي إلى اكتشافها لنقاط القوة والضعف وتحديد المخاطر ومحاولة التقليل من الأخطاء قدر الإمكان .

الخطمة

تهتم المؤسسات حالياً بالسير الحسن والأفضل والسعي دائماً إلى تواجدها في مكانة تضمن بقائها في المجتمع وذلك من خلال امتلاكها لإدارة ناجحة وموظفين أكفاء في مجال عملهم من خلال الاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية كونها مهمة وتساعد المؤسسة على المضي قدماً واكتشاف الانحرافات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، والذي بدوره يكون بينه وبين المراجعة الداخلية علاقة وطيدة ومتكاملة من خلال الأدوات التي يستخدمها المراجع الداخلي من تقارير وتوصيات للمدير العام للمؤسسة من خلال بحثنا حاولنا إبراز فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقسيم البحث إلى فصلين أساسيين بدراسة الجانب النظري لكل منها وقمنا بدراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - وذلك بمساعدة مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية الذي أفادنا بالكثير من المعلومات والتقارير التي يقدمها المراجع الداخلي، وبذلك توصلنا إلى أهم النتائج في هذه الدراسة:

1. يتضح أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً أساسياً ضمن مسار تحضير وإنتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعم المراجعة الداخلية للرقابة الداخلية بواسطة الإجراءات التي تتناسب مع تقييم فعاليتها ومن ثم تقويتها وتشجيع تطويرها بشكل مستمر؛
2. الدور الحديث للمراجعة الداخلية الذي يقتصر على جميع الأنشطة في المؤسسة بما فيها العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية زاد من فعالية وأهمية المراجعة الداخلية وقدرتها العالية على اكتشاف الانحرافات؛
3. كلما كانت المؤسسة لديها نظام رقابة فعال ومتكامل كلما قلت الحاجة إلى مهنة المراجعة الداخلية؛
4. المراجعة الدورية للمؤسسة وبطريقة منتظمة لمختلف المصالح تؤدي إلى التوصل إلى نتائج فعالة تنفيذ الإدارة في تحقيق الأفضل .

أما بالنسبة لما توصلنا إليه من خلال دراسة الحالة وإجراء المقابلة توصلنا إلى ما يلي:

1. للوحدة التجارية نظام رقابة فعال جعلها في مكانة جيدة وتعتبر أهم وأنشط وحدة تجارية؛
2. قيام المراجع الداخلي بمهمته بصفة دورية ومفاجئة أدى بالعاملين إلى القيام بمهامهم على أكمل وجه؛
3. تقديم تقارير المراجعة الداخلية لمدير الوحدة سهل عليه اكتشاف المصالح التي يوجد بها خلل وذلك باستدراك الأخطاء وتنظيم العمل؛
4. عمل المراجع الداخلي في الوحدة زاد من فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
5. مهنة المراجعة الداخلية أضفت قيمة كبيرة للوحدة التجارية من خلال القيام بالمقارنة بين تقارير المراجع الداخلي لسنتين 2014 و 2015 تبين أن كل المصالح تلتزم بالتوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي؛
6. المراجع الداخلي يتميز بالاستقلالية ومستوى عال من اتخاذ القرارات وهذا ما جعل من المراجعة الداخلية مهنة فعالة وذات قيمة .

الاقتراحات: يمكن أن نقدم بعض الاقتراحات:

1. محاولة إضافة مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية بالوحدة التجارية نظرا لكبر حجم نشاطها؛
2. زيادة الاهتمام بالمراجع الداخلي لما له من دور هام في تفعيل وتقوية مهام المراجعة الداخلية مما يؤدي بدوره إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية؛
3. العمل على متابعة وتطوير معايير المراجعة الداخلية ومدى علاقتها بنظام الرقابة الداخلية؛
4. القيام بإجراء دورات تدريبية للمراجعين الداخليين على معايير المراجعة الداخلية؛
5. إجراء دراسات متكررة لنظام الرقابة الداخلية بهدف تعزيزه وتقوية مقوماته لضمان حماية الشركة .

آفاق الدراسة:

كآفاق مستقبلية نرى أنه من الضروري:

1. زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية؛
2. ضرورة وجود التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية؛
3. الدور الكبير للمراجعة الداخلية في صنع واتخاذ القرار؛
4. التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية من خلال توجيهات المراجعة الداخلية .



المراجع

قائمة المراجع :

الكتب:

- *1- الصحن عبد الفتاح وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية،الدار الجامعية الإسكندرية 2008/2007 .
- *2- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط 1، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2000 .
- *3- طواهر محمد التوهامي ، صديقي مسعود: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر 2003 .

المذكرات:

- *1- قلاله زكريا، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2013 .
- *2- غوالي محمد بشير ، دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر ، 2003-2004 .

المذكرات باللغة الأجنبية:

- 1*- Chekroun Meriem :Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du SCI, THESE DE DOCTORAT , Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen , Alger ,2013/2014 .
- 2*- Mlle KAFANDO Tarwendpanga Sylvie :Contribution de l'audit interne dans la maitrise des risques opérationnels : Cas de la sonapost, mémoire de fin d'étude, centre Africain d'études Supérieures en Gestion , 2011 .
- 3*- Adil DIDI: LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES ENTREPRISES MAROCAINES (Un essai sur les enjeux, les contraintes et les opportunités), MASTERE AUDITING, MANAGEMENT ACCOUNTING & INFORMATION SYSTEMS, 2003/2004.

الملتقيات:

- *1- سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحة: دور المراجعة الداخلية كآلية لتقوم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، مؤتمر السنوي الخامس حول المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة ، مصر، ص .
- *2- محمد عبد الفتاح إبراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات - تدقيق الشركات -تدقيق المصارف والمؤسسات المالية- (القاهرة: مركز المشروعات الدولية 2005 .

المقالات:

- 1*- Deloitte(the changing Role of Internal Audit (**Moving away from traditional Internal Audits**) 2015 .
- 2*- Price water House Cooper :**Système de contrôle interne** : un outil de gestion en pleine mutation .
- 3*- Sridhar Ramamoorti, Internal Auditing : History, Evolution, and Prospects,**The Institute of Internal Auditors**, Research Foundation, , Florida, 32701-4201, 2003 .

مواقع الإنترنت:

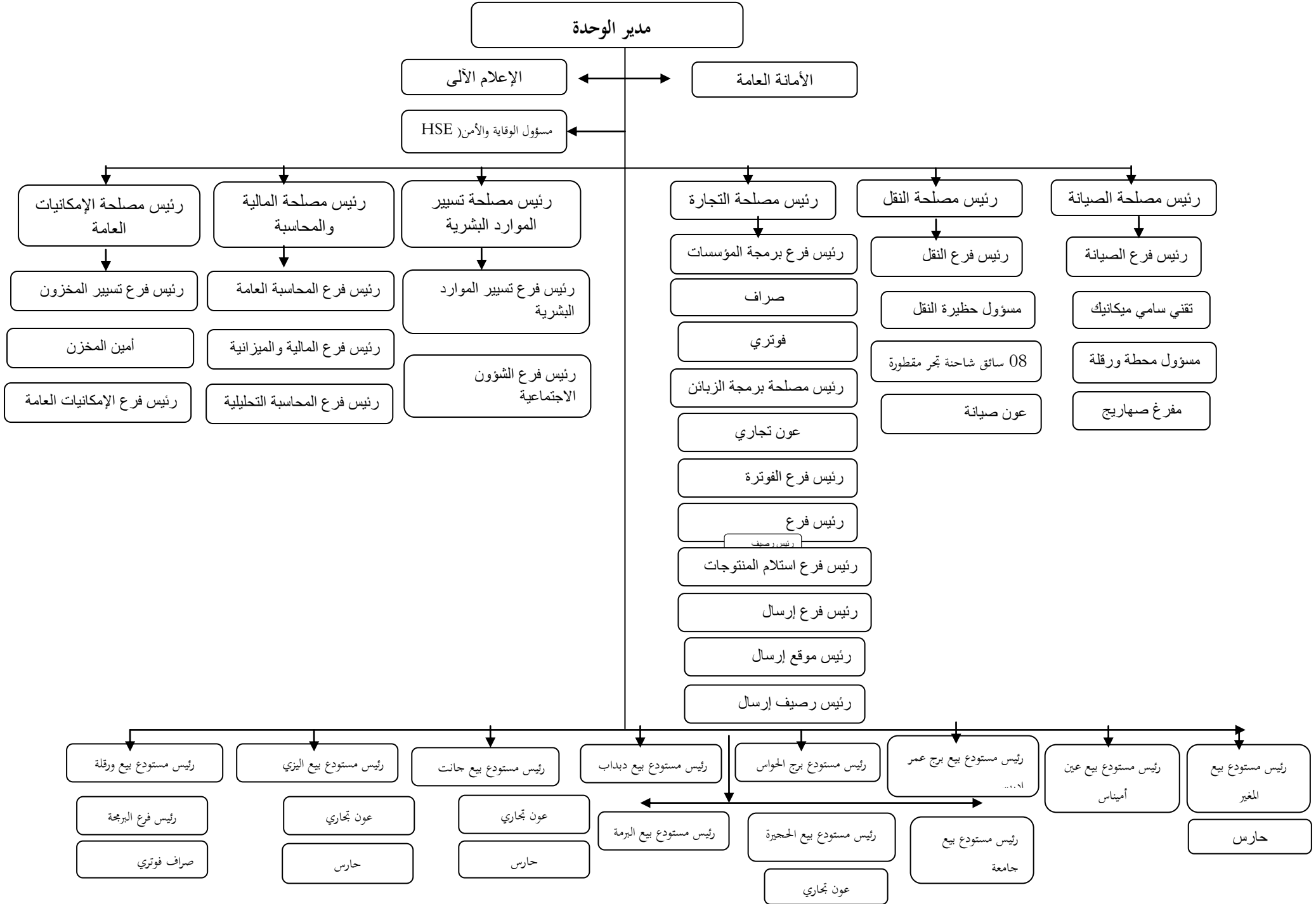
The institute of internal Auditors www.theiia.org ,12/02/2016, 11h:00

المقابلات:

- 1* - حجاجي يونس، مصلحة المحاسبة و المالية، وصف لنظام الرقابة الداخلية والمقارنة بين تقارير المراجع الداخلي لسنتي 2014 و 2015، تقرت، (2016/02/15)،(2016/02/17)، (مقابلة شخصية) .

الملاحق

الملحق رقم 01: الهيكل التنظيمي للوحدة التجارية - تقرت -



الفهرس

I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VI	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة.....

الفصل الأول: مدى فاعلية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: البعد النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
3	المطلب الأول: تفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسة
3	الفرع الأول: نطاق المراجعة الداخلية
3	أولاً: التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية
4	ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية
4	ثالثاً: الدور المتغير للمراجعة الداخلية
6	الفرع الثاني: تقارير المراجعة الداخلية
7	أولاً: لجنة المراجعة الداخلية
7	ثانياً: معايير المراجعة الداخلية
8	المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
8	الفرع الأول: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.....
8	أولاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية
9	ثانياً: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية
10	ثالثاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية
11	الفرع الثاني: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....
11	أولاً: مراحل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

12	..... ثانيا: الإجراءات التنفيذية لتقويم الرقابة الداخلية
13	..... المبحث الثاني: البعد التطبيقي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
13	..... المطلب الأول: الدراسات السابقة
13	..... الفرع الأول: دراسة غوالي محمد بشير
13	..... الفرع الثاني: دراسة سامح رفعت أبو حجر ودراسة CHEKROUN Meriem
14	..... الفرع الثالث: دراسة Adil DIDI
14	..... المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
14	..... الفرع الأول: أوجه الشبه
14	..... الفرع الثاني: أوجه الاختلاف
15	..... خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -	
17	..... تمهيد
18	..... المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة
18	..... المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات
18	..... الفرع الأول: تحديد المنهج
18	..... الفرع الثاني: مجتمع الدراسة
19	..... الفرع الثالث: طبيعة المتغيرات
20	..... المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
20	..... الفرع الأول: المقابلة الشخصية
20	..... الفرع الثاني: الملاحظة
20	..... الفرع الثالث: الوثائق الإدارية
21	..... المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
21	..... المطلب الأول: نتائج الدراسة
21	..... الفرع الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية
23	..... الفرع الثاني: مقارنة تقارير المراجع الداخلي لسنتي 2014 و 2015
24	..... المطلب الثاني: مناقشة النتائج
24	..... الفرع الأول: التحليل

33	الفرع الثاني: اختبار الفرضيات.....
33	الفرع الثالث: نتائج الدراسة
35	خلاصة الفصل
د	الخاتمة
36	المراجع
39	الملاحق.....
40	الملحق الأول: الهيكل التنظيمي للوحدة التجارية تقرت
41	الفهرس.....