



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بـعـنـوان

**فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة
الداخلية في المؤسسة
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -**

من إعداد الطالبة : جغل سميرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/مهاوة أمال (أستاذة مساعدة- جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسة

أ/ قوجيل محمد (أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

د/ مقدم خالد (أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2015 / 2016



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بـعـنـوان

**فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام
الرقابة الداخلية في المؤسسة
دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -**

من إعداد الطالبة : جغل سميرة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ/مهواة أمال (أستاذة مساعدة – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسة

أ/ قوجيل محمد (أستاذ محاضر – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

د/ مقدم خالد (أستاذ محاضر – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2015 / 2016

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا
إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، إلى سر وجودي
- والدتي الغالية رحمها الله -
إلى من كان السند لي ومرشد خطواتي إلى طريق العلم
- والدي الغالي حفظه الله وبارك في عمره -
إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية
- أخواتي وكل أفراد عائلتي -
وإلى من رام اللسان ذكرهم كي تحلى مسامعي بحلاهم من آناسوني
فأنسوني شجو البعاد فظلت لهم روحي
هي العماد صديقاتي الغاليات.

شكر و تقدير

إن الشكر لله سبحانه وتعالى أولاً وأخراً .

ثم لوالديّ الكريمين علي ما أولياه من رعاية وحرص على متابعة تعليمي، كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لأستاذي الفاضل " قوجيل محمد " الذي تفضل بالإشراف علينا وإنني إذ أتشرف لأدعو الله أن يحقق له كل ما يبتغيه من خير وسعادة الدارين كما لا أنسى أن أقدم شكري وخالص تقديري إلى " دكمة لخضر " الذي لم يبخل عليا في تقديم أي خدمة أو معلومة فجزاه الله خيراً إلى كل من أسدى إلي معروفاً، وقدم لي نصيحة وساعدني في إنجاح هذا العمل المتواضع، من قريب أو بعيد.

وما توفيقي إلا بالله،،،

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال معالجة الإشكالية التالية إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي الذي تم اختياره بناء على مدى ملائمته مع الموضوع و لدراسة هذا الموضوع تم اختيار مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت- باعتبارها أحد أهم الوحدات الإنتاجية بالمنطقة، ولجمع البيانات لقد استخدمنا أهم أدوات تحصيل المتمثلة في الملاحظة و المقابلة التي تمت مع بعض رؤساء مصالح المؤسسة.

وفي الأخير خلصت دراستنا إلى أن للمراجعة الخارجية دور فعال وتأثير مهم في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، نظام الرقابة الداخلية.

Résumé:

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle actif joué par l'audit externe dans l'amélioration du système de contrôle intérieur .

en abordant la controverse après, sur la mesure dans laquelle la vérification externe pour améliorer le système de contrôle interne contribue à la fondation économique.

Dans notre étude, nous avons adopté une approche descriptive a été choisie en fonction de son adéquation avec le sujet et à l'étude de ce sujet a été choisi institution _TOUGGOURT les moulins comme l'une des plus importantes unités de production les dans la région, et de recueillir les données que nous avons utilisé la collection la plus importante entre l'observation et l'entrevue, qui a avec quelques-uns des chefs de l'intérêt des outils d'entreprise.

Dans cette dernière étude a conclu que la vérification externe incidence instrumentale et important dans l'amélioration des systèmes de contrôle interne dans les institutions économiques.

Mots-clés: Audit externe et le système de contrôle interne.



Abstract:

This study aims at showing the effective role that external revising controlling in improving the internal controlling system, and that to what by

The problematic question that to what extent can extreme revising contribute on improving the internal controlling system on economy firms.

On this study ,we use the descriptive approach which have been chosen to agree with the subject and the study .

it has been chosen the economy of Touggourt which has been the important one and for collecting data we have use all the materials which used on analyzing the meetings with the directors of such firms .

At conclusion ,we conclude that ,and we confirmed our research question.

The key words :the external revising ,the internal revising system.

الصفحة	العناوين
III	الإهداء
IV	الشكر والعرفان
V	الملخص
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ، ب	المقدمة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
02	تمهيد الفصل الأول
04	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
23	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -
25	تمهيد الفصل
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
32	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة والمناقشة
41	خلاصة الفصل الثاني
43	الخاتمة

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
04	المفاهيم المرتبطة بعملية المراجعة	(1-1)
16	أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	(2-1)
29	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -	(1-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
57	أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة:	01
58	مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية	02

مقدمة

أ. توطئة:

لقد شهدت المؤسسات الاقتصادية على المستوى الدولي تطورا كبيرا، إلا أنها شهدت أيضا أزمات اقتصادية في بعض الدول وهذا راجع إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، ومن هنا يمكن اعتبار عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية الركيزة الهامة التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداده لبرامج المراجعة، وتحديد الاختبارات التي سوف يقوم بها والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة.

تعتبر المراجعة الخارجية باختلاف طرقها أداة ضرورية لتقييم نظام الرقابة الداخلية و الذي يمثل أحد معايير العمل الميداني للمراجعة، وذلك لتحديد أهم نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة، إذ تساعد على تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تقليلها، كما تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق هدف وجودها وهدف تحقيق الربح، قصد مواصلة نشاطها من جهة، والتوسع والنمو في قطاع نشاطها من جهة أخرى، فينبغي على المؤسسة انتهاج خطة إدارية جيدة لتحقيق أهدافها.

يهدف هذا البحث إلى علاقة المراجعة الخارجية بنظام الرقابة الداخلية بصفة عامة وللتعرف على فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

وبغية الإلمام بمجثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة، سنحاول من خلال دراستنا الإجابة عن الإشكالية التالية:

ب. إشكالية البحث:

✓ إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

الاقتصادية؟

والتي بدورها تنفرع إلى مجموعة من التساؤلات والتي تمثل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع.

1- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الخارجية كوسيلة لتحسين نظام الرقابة الداخلية؟

2- ما طبيعة العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية ؟

3 - هل يتم اعتماد تقارير المراجعة الخارجية في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية؟

ت. فرضيات البحث:

1- تعتبر المراجعة الخارجية من أهم الأدوات المستعملة للمتابعة المستمرة لأداء نظام الرقابة الداخلية.

2- تعمل المراجعة على إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية كما تعطي نصائح

تصحيحية وتعديلية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة.

3- لا يتم اعتماد تقارير المراجعة الخارجية بشكل دقيق في تحسين أداء أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة المدروسة.

ث. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى محاولة

- إبراز فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.

- معرفة العلاقة التي تربط بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

ج. أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من خلال إبراز الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية فهي تعمل على تحسينه من خلال فهم نظام وتقدير المخاطر وتصميم وتنفيذ اختباراتهما من ما يضمن للمؤسسة تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف .

خ. حدود الدراسة:

1- الحدود المكانية: الدراسة الميدانية تمت في مؤسسة مطاحن الواحات - تقرت -

2- الحدود الزمنية: تتعلق الحدود الزمنية بدراسة فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك في الفترة الممتدة من 20 مارس 2016 إلى غاية 30 أبريل 2016.

د. منهج البحث والأدوات المستخدمة: من أجل الإجابة على التساؤلات السابقة والأهداف المسطرة اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي .

ذ. مرجعية الدراسة: تم الاعتماد على العديد من المراجع في بحثنا هذا ومن أهمها الكتب، المذكرات، المقالات، و مواقع الانترنت.

ر. هيكل البحث:

تم إعداد هذا البحث وفق ما تتطلبه منهجية إعداد البحوث، حيث جاء على شكل مقدمة عامة، وفصلين أحدهما يهتم بالجانب النظري للموضوع محل الدراسة والآخر يهتم بالجانب التطبيقي.

ولقد تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، وتم تقسيمه إلى مبحثين القسم الأول تناولنا فيه الأسس النظرية لكل من المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فقد اهتم بإعطاء خلاصة حول الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع.

أما الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى الدراسة التطبيقية بمؤسسة مطاحن الواحات تقرت، حيث قسم إلى مبحثين الأول الطريقة وأدوات الدراسة أما المبحث الثاني فأهتم بالنتائج المتوصل إليها ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية
ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن المراجعة علم قائم بذاته يحظى باهتمام كبير من طرف المؤسسات وذلك لما تقدمه من خدمات، إذ استطاعت تحقيق جملة من الأهداف عن طريق إتباع نظام رقابي معين سواء كان داخليا أو خارجيا، غير أن المراجعة الخارجية تعد الأكثر تطبيقا من طرف المؤسسات، إذ يعتبر حقا لبعض الأطراف الخارجية التي لها مصلحة في نشاط المؤسسة لكي تراقب تصرفات الإدارة ومن أجل تصحيح الأخطاء واكتشاف التلاعبات التي تظهر من خلال المراجعة وذلك بالاعتماد على مجموعة من الإجراءات والوسائل.

ولدراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين، بحيث كان المبحث الأول يتناول الأدبيات النظرية حول المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، والمبحث الثاني الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية

سنعرض في هذا المبحث أساسيات ومفاهيم حول المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية وأهم المفاهيم المتعلقة بهما.

المطلب الأول: أساسيات حول المراجعة

الفرع الأول: مفهوم المراجعة:

- أ- المراجعة تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدما. ويجب أن تتم المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد.¹
- ب- يقصد بالمراجعة أو تدقيق الحسابات بأنها فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة، فحفا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح وخسارة.²
- ت- وتسمى أيضا بالتدقيق: وهو عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتنال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني ومحايد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل ومحايد.³
- ث- ويعتبر التعريف الحديث للمراجعة هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبية الأمريكية حيث عرفت المراجعة على أنها "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات، وتقومها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق"⁴
- من خلال هذه التعاريف نستنتج النقاط التالية:
- أ- مراجعة عملية منظمة وتتم وفق خطة عمل مسبقة.
- ب- تبرر النتائج التي توصل إليها المراجع بأدلة الإثبات التي تعكس الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.
- ت- يعد تقرير مراجع الحسابات جوهر عملية المراجعة.

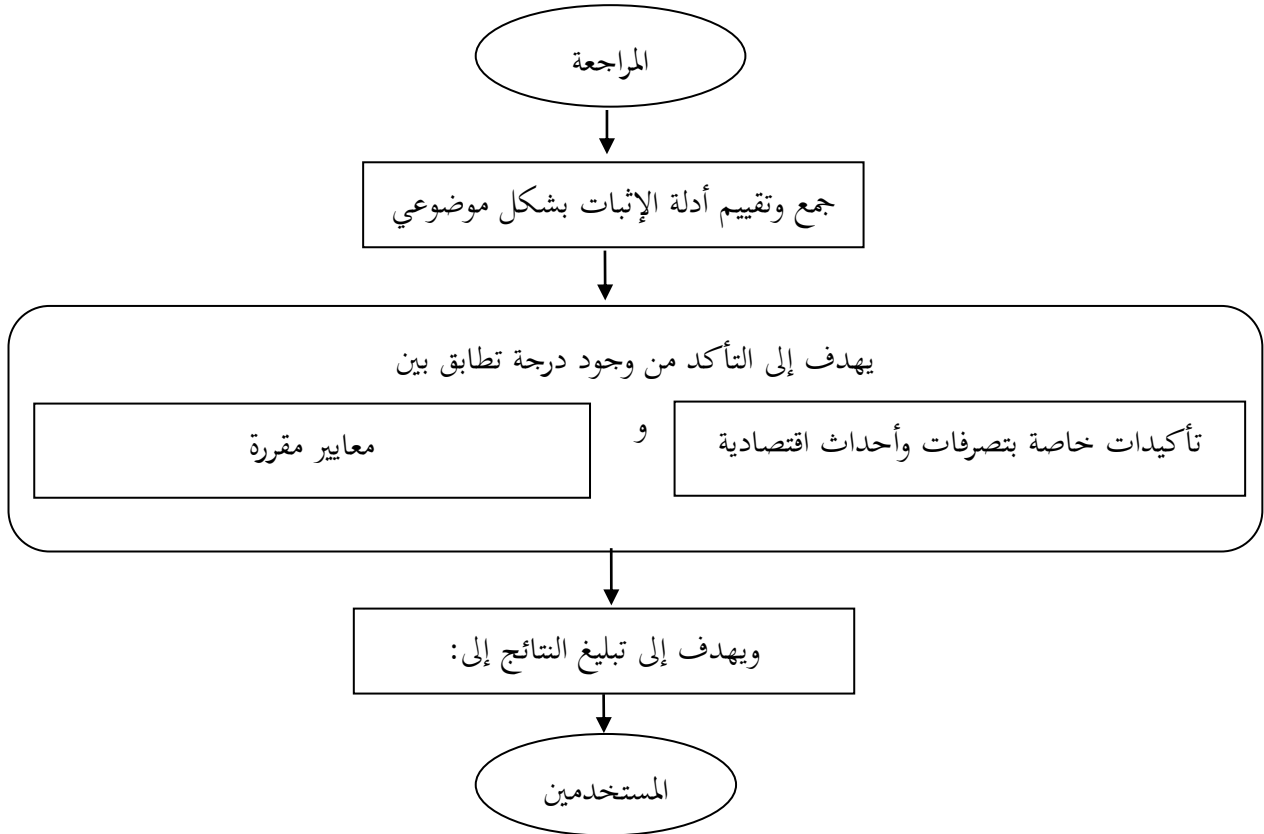
¹ حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الناشر المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ط01، مصر، 2007، ص 15.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر-عمان 2000، ص 13.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط01، الأردن، 2011، ص 21.

⁴ احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء لنشر، عمان، 2000، ص 7-8.

الشكل رقم (1-1): المفاهيم المرتبطة بعملية المراجعة:



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 2006، ص 20.

طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على أدلة الإثبات التي تستمد جذورها إلى المنطق، ويكون ذلك بشكل موضوعي وإن قابلية التقييم ستعمل على مد المراجع بالأدلة لتأكد من وجود درجة تطابق بين تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية ومعايير مقررّة وكل هذا يهدف إلى إبداء المراجع رأيه في مدى سلامة أدلة الإثبات وتبليغ النتائج للمستخدمين لأنها هي الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين .

الفرع الثاني: فروض وأنواع المراجعة:

أ- فروض المراجعة:

يعد الفرض على أنه قاعدة تحظى بالقبول العام، ويستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد سلوك معين. تستند المراجعة إلى عدة فروض تدعم جانبه النظري والميداني، وتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:

1. قابلية البيانات المالية للفحص.
2. عدم وجود تعارض ضروري بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة.
3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث الأخطاء.
4. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية.

5. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك.

6. عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته فقط.

7. يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، التزامات مهنية تتناسب مع مركزه.¹

ب- أنواع المراجعة:

يمكن تصنيف المراجعة إلى عدة أنواع مختلفة ويرجع هذا الاختلاف إلى أغراض الوصف فقط، ويمكن حصر أنواع المراجعة فيما يلي:

1- من حيث القائم بعملية المراجعة:

أ- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة.

ب- المراجعة الداخلية: تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة وتهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.²

2- من حيث الإلزام

أ- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يجتم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له.

ب- المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية): وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يجتم القيام بها والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء.³

3- من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

أ- المراجعة الكاملة: وهي التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع.

ب- المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها.

4- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختيارات:

¹ محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، 2002، ص 17-18.

² نفس المرجع، ص 30.

³ محمد التهامي طواهر وصادقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية 02، الجزائر، 2003، ص 21.

أ- المراجعة الشاملة أو التفصيلية: وهي أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص.

ب- المراجعة الاختيارية: يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (الاجتمع).¹

5- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:

أ- المراجعة النهائية: وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية.

ب- المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة. وعادة يكون بطريقة منظمة وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقاً.²

الفرع الثالث: أهداف وإجراءات المراجعة

أ- أهداف المراجعة

يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة.

1- الأهداف التقليدية: وهي نوعان: رئيسية وفرعية.

1- أ) - أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2- ب) - أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش ومعاونة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

1- الأهداف الحديثة والمتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.¹

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، نفس المرجع السابق، من ص 40 إلى ص 48.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

أ- إجراءات تنفيذ عملية المراجعة:

1- التخطيط والإشراف في عملية المراجعة:

أ- الحصول على معلومات عن المؤسسة: على المراجع الحصول على معلومات حول المؤسسة والتي تسمح له بوضع علاقة بين المعلومات المحاسبية والواقع التي تحاول أن تظهره هذه الأخيرة وبالتالي تسمح له بالوصول إلى نتائج أكثر صحة ودقة.

ب- برنامج المراجعة: وضع المراجع لبرنامج يعتبر أحد النتائج التي يتوصل إليها في المرحلة التمهيديّة بحيث أن هذا البرنامج يجب أن يصادق عليه المديرون، فالبرنامج يحتوي على النتائج الأولية لتحليل الإجراءات والمخاطر المتعلقة بها.

ت- أوراق العمل: إن الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق العمل لأنها تزيد من الكفاءة المهنية وتساعد في أداء مهامه وإعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية، كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل من سجلات محاسبية ووثائق مالية لتدعيم وإثبات العمل الذي قام به.

ث- ملفات المراجعة: إن الطابع الدائم لمهمة المراجع يجعله ملزماً بمسك ملفين أساسيين: الملف الدائم والملف الجاري، وعلى المراجع أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة كما عليه أن يحتفظ بالملفين لمدة لا تقل عن عشرة سنوات وذلك طبقاً لأحكام المادة 12 من القانون التجاري.

2- الأدلة والقرائن في عملية المراجعة:

أ- أنواع أدلة الإثبات وقرائنه: الجرد الفعلي أو المادي والشهادات والعمليات المحاسبية تعتبر من أهم القرائن والأدلة والتي يجب على المراجع أن يقوم بها أثناء فحص المركز المالي للمؤسسة، دون الخلط بين الوجود الفعلي وملكية المؤسسة للأصل.

ب- قواعد المفاضلة بين الأدلة والقرائن: تقوم المفاضلة على أساس مدى صلاحية الأسلوب الفني المعتمد، مصدر القرينة، طبيعة القرينة، ارتباط القرينة بالعنصر محل الفحص، التوقيت المناسب، شقة المصادر الخارجية، سلوك المراجع عند جمع الأدلة والقرائن.

ت- وسائل جمع الأدلة والقرائن: هناك عدة وسائل متاحة أمام المراجع للحصول على الأدلة ومنها: الجرد الفعلي، المراجعة المستندية، طريقة المصادقات، طريقة الاستفسارات، المراجعة الحسابية، الربط بين المعلومات والمقارنات.

¹. رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 25-26.

3- التقرير عن عملية المراجعة:

أ- مفهوم التقرير: يعتبر التقرير في عملية المراجعة وسيلة لنقل البيانات والحقائق والرأي بشكل واضح ومفهوم لطالبي خدمات المراجعة، فالتقرير يؤدي وظيفة إخبارية، وإعلامية هامة وهو وثيقة مكتوبة صادرة عن المراجع ب- أنواع التقارير:

1. التقرير العام: يتم إعداده من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة:

* المصادقة بدون تحفظ: تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية والصدق ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

* المصادقة بتحفظ: وتعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بصدق وشرعية الحسابات.

* امتناع عن المصادقة: يعني هذا الرفض أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها أو لوجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.

2. التقرير الخاص: يكتب المراجع تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير والمنصوص عليها قانوناً¹.

الفرع الرابع: معايير المراجعة

أ- المعايير العامة: وتنقسم إلى:

1- معيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: ينص هذا المعيار على وجوب توافر التأهل العلمي والعملية المناسب للمراجع.

2- معيار استقلال الذهني للمراجع: ينص هذا المعيار على ضرورة الاستقلال الذهني للمراجع في جميع الأمور الخاصة ومتعلقة بعملية المراجعة.

3- معيار العناية المهنية: في هذا المعيار يجب يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة أثناء أداء مهمته وخلال إعداده لتقرير.²

¹. محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 49،50،51.

².حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص 107-135.

ب- معايير العمل الميداني

وتنقسم إلى:

- 1- معيار تخطيط العمل والإشراف على المساعدين: يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
- 2- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية: يجب أن تجرى دراسة وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.
- 3- معيار توفير الأدلة الكافية والملائمة: يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.

ت- معايير التقرير: وينقسم إلى:

- 1- معيار توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة.
- 2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.
- 3- معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية: ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
- 4- معيار وحدة الرأي: تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترب فيها اسم المراجع بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد، ودرجة المسؤولية التي يتحملها: ¹.

المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهم الإجراءات والأساليب التي يقوم عليها.

الفرع الأول: مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

أ- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول: لقد عرف المعيار 315 نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات "الضوابط الداخلية" التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل

¹. الصحن عبد الفتاح وآخرون، نفس المرجع السابق، ص 25.

والمتضمنة للالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب¹.

التعريف الثاني: هي إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية².

التعريف الثالث: هو نظام للتسيير يفرض به احترام كافة الإجراءات والالتزام بالقواعد القانونية التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة³.

التعريف الرابع: تتمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة من الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المشروع من أى تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع وتحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع⁴. من خلال التعاريف نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف الإدارة من أجل تحقيق أهدافها وحماية أصولها.

ب- أهداف نظام الرقابة الداخلية:

- 1- التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة عوامل الإنتاج داخلها ونفقاتها وتكليفها وعوائدها، في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة.
- 2- حماية الأصول: ذلك من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول.
- 3- ضمان نوعية المعلومات: ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل وصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.
- 4- تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها.
- 5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح بإطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر⁵.

¹ د/طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2006، الجزء الثاني.

² د/طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2006، الجزء الثاني.

³ Hamini allel. lecontrôle inteme et l'elaboration comptable, officedes publication univers, Alger, 2003, p13.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، دار النشر المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 79.

⁵ محمد التهامي طواهر و صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفرع الثاني: مكونات و أنواع نظام الرقابة الداخلية:

أ- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

- إن أي نظام قائم له مكونات يقوم عنها لهذا سنتطرق إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية
- 1 - محيط الرقابة: يمثل محيط الرقابة جوهر رقابة فعالة في المؤسسة، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المؤسسة ذلك وسيستحبون لها من خلال تنفيذهم لإجراءات الرقابة المنصوص عليها من طرف الإدارة، وفي المقابل إذا لم تعطي الإدارة أهمية للرقابة، فمن المؤكد أن أهداف الرقابة الداخلية لن يتم تحقيقها .
 - 2 - تقدير الخطر: إن تقدير الخطر يعد جزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء و المخالفات.
 - 3 - أنشطة الرقابة: يتخذها المراجع كأحد المعايير لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
 - 4 - نظم المعلومات المحاسبية و الاتصال: الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تسجيل و التقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للاحتفاظ بالمسائل المحاسبية .
 - 5 - المتابعة: ويهتم بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري¹.
- ب- أنواع نظام الرقابة الداخلية:

- 1 - الرقابة المحاسبية: تعرف الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب محاسبية تهدف إلى حماية الأصول، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات والدفاتر المحاسبية.²
- 2 - الرقابة الإدارية: تتضمن السياسات و الخطط التنظيمية و السجلات، التي تكون متعلقة باتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية.³
- 3 - الضبط الداخلي: يشمل الخطة التنظيمية و جميع الوسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع و سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية.⁴

¹ الفين اريتر، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل ترجمة د محمد عبد القادر الدسيطي ود أحمد حامد حجاج، دار النشر المملكة العربية السعودية، 2008.

² بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2011، ص 84 و ص 85.

³ كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة الاسكندرية مصر، 2006، ص 233.234.

⁴ محمد التهامي طواهر و صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 168.

الفرع الثالث: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

أ- مقومات نظام الرقابة الداخلية

- 1- خطة واضحة للوظائف التنظيمية: مشتملة على تحديد للصلاحيات والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، مع ضرورة الفصل بين الوظائف المتعارضة مثل التسجيل والاحتفاظ بالأصول.
 - 2- نظام مالي سليم ومتكامل: يشمل على إجراءات واضحة لاعتماد وتسجيل العمليات والمحافظة على أصول المؤسسة وسجلاتها.
 - 3- نظام الإشراف والمتابعة: يشمل جميع أنشطة المؤسسة ومشتتلا بصفة أساسية على نظام المراجعة الداخلية.
 - 4- كوادر بشرية مؤهلة: توفر موظفين أكفاء شيء ضروري لنجاح تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
- ويجمع الباحثون في المراجعة على أنه لا بد من توفر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية:
- هيكل تنظيمي ونظام المعلومات المحاسبية؛
 - إجراءات تفصيلية واختيار الموظفين الأكفاء؛
 - رقابة الأداء واستخدام كافة الوسائل الآلية والتكنولوجيا؛
 - المخطط المحاسبي الوطني¹.

ب- إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

1- الإجراءات العامة:

- تأمين موجودات المؤسسة من شتى أنواع المخاطر.
- استخدام طريقة الرقابة المزدوجة (خاصة في العمليات الهامة والتي تعني بمبالغ ضخمة).
- تبنى نظام متابعة البريد الصادر والمستلم.
- استعمال الإعلام الآلي من أجل ضمان سرعة الأداء وإمكانية الحصول على المعلومات في ظروف زمنية قياسية والتقليل من نسبة الخطأ.

2- الإجراءات الإدارية: وهي تلك التي تحكم الجانب التسيري وكيفية تشخيص المهام وطريقة مزاولتها

وتقسيمها بشكل يمكن من تحقيق الفعالية والشجاعة في الوصول إلى الأهداف:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام.
- إثبات كل موظف للعمل الذي يقوم به عن طريق توقيع المستندات.
- التقريب الجغرافي للأعضاء العاملين في نفس النشاط من أجل تسهيل العلاقات المهنية.

¹. سعاد شدرى معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009/2008،

- خلق نوع من الروتينية تضمن القيام بكافة تفاصيل المهام.
- فصل المهام بطريقة تسمح بكشف مصدر الأخطاء وتقلل من احتمال التواطؤ.
- 3- الإجراءات المحاسبية:** نعني بها الإجراءات التي تحكم وتقيّد الجانب المحاسبي انطلاقاً من الحصول على وسائل الإثبات إلى غاية ترجمتها في شكل قيود ومعلومات محاسبية ومنها:
 - إصدار تعليمات تقتضي إثبات العمليات فور وقوعها بالدفاتر من أجل تقليل الغش.
 - إصدار تعليمات تمنع إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من طرف المسؤولين عليه.
 - استعمال المراقبة ومراجعة الحسابات.
 - القيام بمجرد مادي مفاجئ ومقارنة نتائجه بالأرصدة المحاسبية¹.

الفرع الرابع: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يقوم بها المراجع وهناك عدة طرق وهي كالتالي:

أ- الأسلوب الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، ويقوم المراجع بتسجيل الإجابة وترتيبها بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، ولهذا يصعب عليه استخراج مواطن الضعف في النظام ويصعب كذلك على القارئ الخارجي الفهم لأنه ليس هو من قام بالعمل².

ب- أسلوب خرائط التدفق لنظام الرقابة الداخلية:

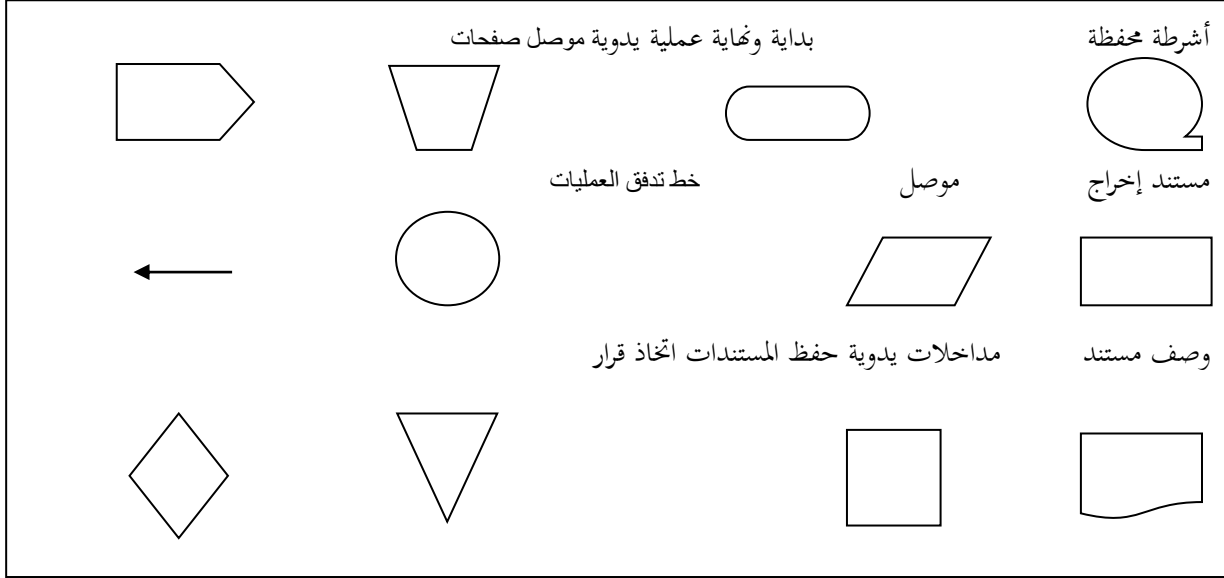
يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين النشاطات المختلفة للمؤسسة وما يتعلق بسندات أخرى لنظام الرقابة الداخلية، حيث يتم إعطاء كل خريطة تدفق رقم أوراق المراجعة الخاصة بها وكذلك اسم ونوع النظام وكذلك ذكر اسم الوظيفة، القسم أو الشخص المختص مع توضيح مسؤوليات كل وظيفة والسندات المعدة والمتداولة بواسطة المسؤولين ذلك في العمود الخاص بالوظيفة، القسم أو الفرد، كذا الملاحظات والمقابلات.

¹ محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2005، ص 45.

² لطفي شعباني، نفس المرجع السابق، ص 111.

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة وأيضاً لا تبين الإجراءات الاستثنائية وقد تعتبر ذات أهمية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية ويتطلب إعدادها وقتاً كبيراً¹.

الشكل (1-2): يوضح أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق:



المصدر: د/ عصام قريط، أصول المراجعة، المحاضرة 13، ص 14.

ت- أسلوب قوائم الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية:

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وتوزع على العاملين لتلقى الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يختص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه القائم للحصول على إجابات نعم أو لا فإذا أتت الإجابة بالنفي قد تعني احتمال وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداماً بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا أهمها:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
- تمدنا بمعيار يمكن استخدامه كمقياس لمدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية الموجودة وهذا ما تفتقر إليه الوسائل الأخرى للتقييم.

كما يعاب على هذه الطريقة في صعوبة التوصل إلى تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية ككل حيث إنها تركز الاهتمام على كل مجال من مجالات النشاط على حدة، والعيب الآخر بأن الإجابة التي نتحصل عليها تمثل وجهة

¹ د/ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004، ص 214.

نظر من تقدم إليهم الأسئلة، كما تعتبر الإجابة بنعم أو لا قرينة غير كافية في غالبية الحالات لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية¹.

المطلب الثالث: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم ما يقوم به المراجع وتتضح علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:

الفرع الأول: الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بخلفية ومعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية وطبيعة تدفق المعلومات من ناحية أخرى.

✓ أولاً: طبيعة النظام المحاسبي في المنشأة:

- 1- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها.
 - 2- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها.
 - 3- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي، وهي مجموعة القوائم والتقارير المالية.
- ✓ ثانياً: طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع:

- 1- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية.
- 2- التعرف على توزيع وطبيعة خطوط الاتصال والمسؤولية داخل هذه المستويات.
- 3- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة.
- 4- التعرف على وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- 4- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة².

الفرع الثاني: نتيجة الفحص المبدئي:

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع يصل إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

✓ أولاً: عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يصل المراجع إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية:

- 1- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي.

¹ محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (حالة تعاونية الجيوب والخضر الجافة بورقلة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003/2002، ص .

² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 88.

2- أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة. وبناء على هاته النتائج يتوقف المراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يقوم المراجع بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة .

✓ ثانيا: الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يصل هذا المراجع إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته، ولذلك فعليه الاستمرار في فحص وتقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية وفي هذا المجال يركز المراجع في فحصه للنظام على أساليب وإجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من الأخطاء ومخالفات محددة ويتضمن هذا الفحص من قبل المراجع ما يلي:

1- الاستفسار من موظفي المؤسسة والعاملين فيها.

2- فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة.

3- مراقبة بعض العمليات عن قرب.

4- مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة¹.

الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

✓ أولا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

ويقوم هذا الإجراء بناء على التقييم المبدئي ونتائج الاختبارات، وبناء على هذا التقييم يستطيع المراجع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة وهما:

1- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها.

2- التعرف على مواطن ضعف النظام، حيث ينبغي على المراجع عند اكتشافه لمواطن الضعف أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال تقرير يتضمن بعض التوصيات اللازمة للقضاء على مواطن الضعف.

✓ ثانيا: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة:

يهدف المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو نوعين من المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية وهما:

1- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.

2- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء².

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوى , محمد السيد سرايا , مرجع سبق ذكره , ص 245, 246.

² محمد السيد سرايا, مرجع السابق ذكره, ص 91 .

الفرع الرابع: القيود

يوجد العديد من القيود التي تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية ومن أهمها مايلي:

- 1- قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين للتعليمات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.
- 2- قد تحدث الأخطاء نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي لبعض العمليات والإجراءات من طرف الأفراد العاملين.
- 3- قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم قيام العاملين بوظائفهم ومهامهم بعناية وجهد كافي.
- 4- قد تحدث الأخطاء أو الانحرافات نتيجة تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية.
- 5- قد تقوم الإدارة في بعض الحالات بالتحايل على نظام الرقابة الداخلية بارتكاب بعض الأخطاء أو المخالفات تكون في مقدرتها إخفائها بحيث لا تعرف أمرها بعد ذلك¹.

¹ .كمال الدين مصطفى الدهراوى ، محمد السيد سرايا ، نفس المرجع السابق ذكره ، ص 248 و249

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

إن الجهود المبذولة من طرف الباحثين في مختلف العلوم ترفع من مستوانا ويمكن الاستفادة منها في دراستنا ولهذا سنعرض أهم الدراسات التي حول موضوع المراجعة ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وقد تناولت هذه الدراسات كيفية عمل المراجع وأهم الإجراءات التي يجب أن يتتبعها للوصول إلى نظام رقابة فعال والمعايير المتعلقة بالمراجعة، وتناولت هذه الدراسات أيضا كل المفاهيم المتعلقة بالمراجعة ونظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: دراسات السابقة

—دراسة عزوز ميلود:

تناولت هذه الدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا للمراجعة الخارجية والداخلية، وكان الهدف من هذا التقييم هو محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية ومدى اسهامها في خلق التوازن داخلي للمؤسسة، وقام الباحث بدراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية وذلك من خلال المنهج الوصفي التحليلي مستخدما الوصف الكتابي لمخطط سير العمليات والقوائم الاستقصاء وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة.
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات المالية والمعلومات.
- نشاط المراجعة الخارجية يعمل على اختيار مدى الالتزام بالسياسات والقوانين الموضوعة.
- تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل الأخطاء.¹

—دراسة خالد عمر الكحلوت:.

تناولت هذه الدراسة مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، ولعرفة هذا الالتزام قام الباحث بدراسة تطبيقية وذلك من خلال المقابلات والاستبانة التي قام بها مع مجموعة من مدققي الحسابات الخارجيين وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

— أن هناك مسؤولية ملقاة على عاتق مدقق الحسابات الخارجي تجاه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية.

— قد أكدت الدراسة أن هناك علاقة بين المؤهل العلمي ودرجة التزام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تبين أن حملة CAP يولون نظام الرقابة الداخلية اهتماما كبيرا أكثر من غيرهم، ويرجع ذلك إلى ما يمتاز به المدقق المهني المؤهل بالمعرفة الكافية والفهم الشامل لتطبيق المعايير الدولية المنظمة لهذه المهنة.

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير تخصص اقتصاد تسيير المؤسسات في كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2007/2006.

- ضعف أداء مساعدي المدققين أثناء قيامهم بتدقيق العمليات المصرفية وعدم التزامهم بالتوجيهات الإرشادية الصادرة عن مكاتب التدقيق التي يعملون من خلالها¹.

-دراسة بوطورة فضيلة:

وعنوان هذه الدراسة هو دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك " دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي- بنك، وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في استقرار المعاملات والمؤسسات المصرفية وتقييم نظام الرقابة الداخلية في صندوق الوطني للتعاون الفلاحي-بنك وأوضحت الدراسة إلى ضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية وحتمية تطبيقه في جميع المؤسسات وذلك باعتبارها أداة لتحقيق الكفاءة والفعالية لكل عمليات المؤسسة، قامت الباحثة بدراسة تطبيقية وذلك باستخدام المنهج الوصفي والتحليلي كما استخدمت المنهج الإحصائي الإستقرائي وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- إن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية، من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام، لأن فشله يرجع إلى وجود قصور في إجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسات التي ترغب في بناء نظام فعال للرقابة الداخلية، أن تجري تحليلاً للتكاليف والمنافع لأنه مكلف للغاية، والأساس في النظام وجود مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة وعينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية أو التقييمية.

- كما توصلت إلى أن الرقابة الداخلية تمثل مجموعة من الإجراءات التي تضمن عن يقين إدارة الأعمال بصفة منتظمة وحذرة، استعمال اقتصادي ناجح للوسائل المحبذة، المعرفة والتحكم في المخاطر، نزاهة ومصداقية المعلومات المالية².

-دراسة وجدان علي أحمد :

عنوان هذه الدراسة هو دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقديم معلومة عن مدى مساهمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة من خلال عرض بعض أدواتها ودور كل أداة في تحسين أداء المؤسسة ومحاولة تقديم نموذج يعكس دور التكامل بين المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء الإدارة وقامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي في دراستها، و توصلت إلى النتائج التالية :

-لكي تتمكن إدارة المؤسسة من تحقيق نتائج مرضية فيجب عليها تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية .

-إن المراجعة بشكل عام تعتبر وسيلة من وسائل الرقابة سواء كانت داخلية أو خارجية.

¹ . خالد عمر الكحلوت، التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة، 2004م.

² فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك " دراسة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي، رسالة ماجستير في علوم التسيير من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة مسيلة، 2006/2007.

-المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة للتأكد من مدى صدقها وشرعية تلك المعلومات وإعطاء الرأي الفني المحايد عن سلامتها فإنه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية .

-تعد الإدارة هي مسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية¹.

-دراسة زكريا قلاله :

عنوان هذه الدراسة هو دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة حالة مجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية بسكرة " وكان الهدفها إبراز مهام ودور المراجعة ومدى إسهامها في خلق نظام رقابة داخلية كفى وإظهار الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ,ولمعرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية قام الباحث بدراسة تطبيقية وذلك من خلال الإستبانة التي قام بها مع مجموعة من المراجعين الخارجيين و توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- 1- للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء و جودة نظام الرقابة الداخلية.
- 2- للمراجع الخارجي أهمية بالغة في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة البيانات والمعلومات.
- 3- تعاون المراجع الخارجي والداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية يجعل منه أكثر كفاءة.
- 4- إنالرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الادارة بالاعتماد على المراجع الخارجي .
- 5- إن كل من المراجع الداخلي وخارجي يكملان بعضهما البعض في تقييم الرقابة الداخلية².

- دراسة حسين أحمد دحدوح:

يتناول هذا البحث دراسة وتحليل دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، وكانت الإشكالية على النحو التالي: ما الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية ؟ وهدفت هذه في التعرف على الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وتؤدي إلى تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات وفعاليتها، وتوصلت الدراسة إلى أن لجنة المراجعة يمكنها زيادة المصدقية وتحسين النزاهة للتقارير المالية وتوصلت أيضا إلى أهم الأنشطة التي تمارسها لجنة المراجعة وهي:

- العمل على تفعيل دور المراجعة الداخلية بوصفها من أهم مكونات بيئة الرقابة في الشركة.

¹ .وجدان علي أحمد,دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ,مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق ,جامعة الجزائر 2010/2009.

² .زكريا قلاله ,دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية مذكرة لنيل شهادة الماستر (دراسة حالة مجموعة من المراجعين في ولاية بسكرة),جامعة محمد خيضر بسكرة,2014/2013.

- تقييم اللجنة لتقرير الإدارة عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وكفائتها للشركة.
- التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية وعرض التوصيات ومتابعة تنفيذها.¹

دراسة Fawzi al sawalqa a Atala qtish

تناولت هذه المقالة العلاقة بين بعض مكونات نظام الرقابة الداخلية (تقييم المخاطر، البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية) وفعالية برنامج المراجعة في الشركات الأردنية والهدف منها تحديد مدى قدرة المراجعين على جودة تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة، ومعرفة مدى مساهمة مكونات نظام الرقابة الداخلية في فعالية برنامج المراجعة، وللوصول إلى النتائج تم الاعتماد 43 استبيان صالح نتيجة لردود المراجعين الخارجيين في الأردن وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن تقييم المخاطر يساهم بشكل كبير في فعالية المراجعة .
- أن أنشطة الرقابة والبيئة الرقابية ليس لها تأثير كبير على فعالية المراجعة.
- أن هناك ارتباط قوي بين تقييم المخاطر وفعالية المراجعة على عكس أنشطة الرقابة والبيئة الرقابية².

دراسة: Ayobami Oluwagbemiga Oyinlola Mr

هدفت هذه إلى إبراز دور مراجعي الحسابات في الكشف ومنع الاحتيال وتبليغ عنه وهدفت أيضا إلى تأكد من إذا كانت تصورات مستخدمي التقارير أن من مسؤوليات المراجعين الكشف عن الغش، وللحصول على البيانات تم الاعتماد على الاستبيان، وتم توزيع 200 نسخة، وذلك على أفراد العينة التي تتكون من مديري المصارف والمستثمرين والمحاسبين وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن تصورات المستخدمين ليست صحيحة حول الهدف الأساسي للمراجعة، بحيث يرونا تكمن الحاجة إلى المراجع فقط حول إبداء رأيه حول البيانات المالية .
- حيث توصلت الدراسة إلى وجود غياب الوعي القانوني لدى أفراد العينة وجهلهم للأحكام القانونية للمراجع الذي من شأنه أن يوسع فجوة التوقعات.
- وأن مسؤوليات مراجعي الحسابات منع واكتشاف الغش وحماية الأصول من سرقة وذلك من خلال تقييم المخاطر لنظام الرقابة الداخلية³.

¹ . حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 24- العدد الأول، 2008.

²Fawzi al sawalqa, atala qtish, Internal Control and Audit Program Effectivenessm, International Business Research; Vol. 5, No. 9; 2012ISSN 1913-9004 E-ISSN 1913-9012m, Published by Canadian Center of Science and Education

³ Ayobami Oluwagbemiga Oyinlola, the role of auditors in fraud de tecton ,p prevention and reporting in Nigeria, University of Nebraska – Lincoln, 11-2-2010.

المطلب الثاني : أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

تميزت دراستنا الحالية والدراسات السابقة في المضمون النظري والمتمثل في توضيح علاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية و الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على المؤسسات الاقتصادية، بينما اختلفت كل من الدراسات سواء السابقة أو الحالية من حيث طرق المعالجة ومجتمع الدراسة فنجد أن الدراسة الحالية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، بينما دراسة عزوز ميلود اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي مستخدما الوصف الكتابي لمخطط سير العمليات والقوائم الاستقصاء، دراسة خالد عمر الكحلوت كانت في شكل مقابلات واستبيان التي قام بها مجموعة من مدققي الحسابات الخارجين دراسة بوطورة فضيلة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي كما تم استخدام المنهج الإحصائي الاستقرائي، دراسة وجدان على أحمد لقد تم استخدام مناهج متعددة في هذه الدراسة وتم تركيز على المنهج الوصفي في معظم الأجزاء، دراسة زكريا قلاله تم إتباع الأسلوب الوصفي والتحليلي وتم الاستعانة بالإستبانة، دراسة حسين أحمد دحدوح اعتمد على الدراسة الميدانية وذلك من خلال الإستبانة التي وزعت على عينة من شركات المساهمة وعينة من مراجعين الخارجين على هذه الشركات،

ودراسة Fawzi al sawalqa a Atala qtish تم الاعتماد على الاستبيان نتيجة ردود المراجعين الخارجيين ،

ودراسة Ayobami Oluwagbemiga Oyinlola Mr، التي اعتمدت على الاستبيان من خلال توزيع على مديري المصارف المستثمرين والمحاسبين. في الحين تهدف دراستنا إلى معرفة فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مطاحن الواحات -تقرت- لتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد مقابلة و الاعتماد على الملاحظة لغرض جمع البيانات الرئيسية لدراسة.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لكل من المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، والعلاقة بينهما، وتطرقتنا أيضا إلى أهم المفاهيم الخاصة بهما، وخطوات المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، ولمعرفة أكثر عن موضوع البحث ركزنا في الجزء الثاني من الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع، والتي هدفت إلى تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال أهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي.

ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة، تطبيق ما تم استخلاصه ومعرفة أثر تطبيقه على نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد التطرق في الفصل الأول للأسس النظرية، وكذا إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، وسنحاول في هذا الجزء والمتمثل في الدراسات الميدانية، ومن خلال النتائج سوف نتعرف على مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية. ومن أجل تحقيق هذا واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة سنقوم بالدراسة التطبيقية في جزئين الجزء الأول الطريقة والأدوات المستخدمة، وفي الجزء الثاني عرض نتائج الدراسة ومناقشتها والخروج في الأخير باستنتاجات.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

سنتناول في هذا المبحث وصفا لمنهج الدراسة وتفسيرها وكذلك الأدوات المستخدمة، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قمنا بها لتطبيق أدوات الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

من أجل معالجة الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من أجل إسقاط الجانب النظري من الدراسة على أحد المؤسسات الاقتصادية، لذلك سنتطرق إلى عرض منهج وعينة الدراسة وكذا طبيعة متغيرات الدراسة.

الفرع الأول : المنهج الدراسة

يعتبر المنهج العلمي الطريق المؤدي للكشف عن الحقيقة في العلوم المختلفة وذلك عن طريق جملة من القواعد العامة التي تسيطر على سير العقل وتحدد عملياته حتى يصل إلى نتيجة مقبولة¹ وحتى تصل أي دراسة علمية إلى تحقيق أهدافها من الضروري أن تتبع منهجا يتلاءم مع الدراسة وفرضياتها، وعليه فلقد اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي حيث عرفه المشوخي على أنه دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها كفيما أو كميما،² وعليه فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لأنه يتلاءم مع موضوع دراستنا .

الفرع الثاني : عينة الدراسة

لدراسة هذا الموضوع تم اختيار مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت- باعتبارها أحد أهم الوحدات الإنتاجية بالمنطقة، وتمت هذه الدراسة مع بعض رؤساء مصالح المؤسسة.

أ- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة :

مؤسسة مطاحن الواحات هي فرع من فروع رياض سطيف وهي من المؤسسات الصناعية التابعة للقطاع العمومي وهي شركة ذات أسهم، وقد تم تأسيسها طبقا للمرسوم الوزاري المؤرخ في 1980/11/30 برأس مال قدره 261.000.000 دينار جزائري، وتقع بالمنطقة الصناعية بتقرت، لقد تم إنجاز المؤسسة من طرف الشركة السويسرية BUHLER وهذا بمساهمة إطارات جزائرية من معهد EIM البلدية.

ب- نشاط المؤسسة:

يتمثل النشاط المؤسسة في كراء صوامع القمح وإنتاج وتسويق مادتي السميد والدقيق بنوعها العادي والممتاز بالإضافة إلى النخلة، يتم توزيع منتج الوحدة إلى مراكز البيع التابعة لها وهي تقرت، الدبداب، تمر ست، إليزي وركلة، لمغير، جانت، غرداية، برج باجي مختار.³

¹ .حوبة عبد القادر، محاضرات منهجية البحث العلمي 2016.02.29

² .مصطفى عمر التير، مقدمة وأساليب البحث العلمي النظرية والتطبيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط2003، ص1، ص33.

³ .معلومات من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

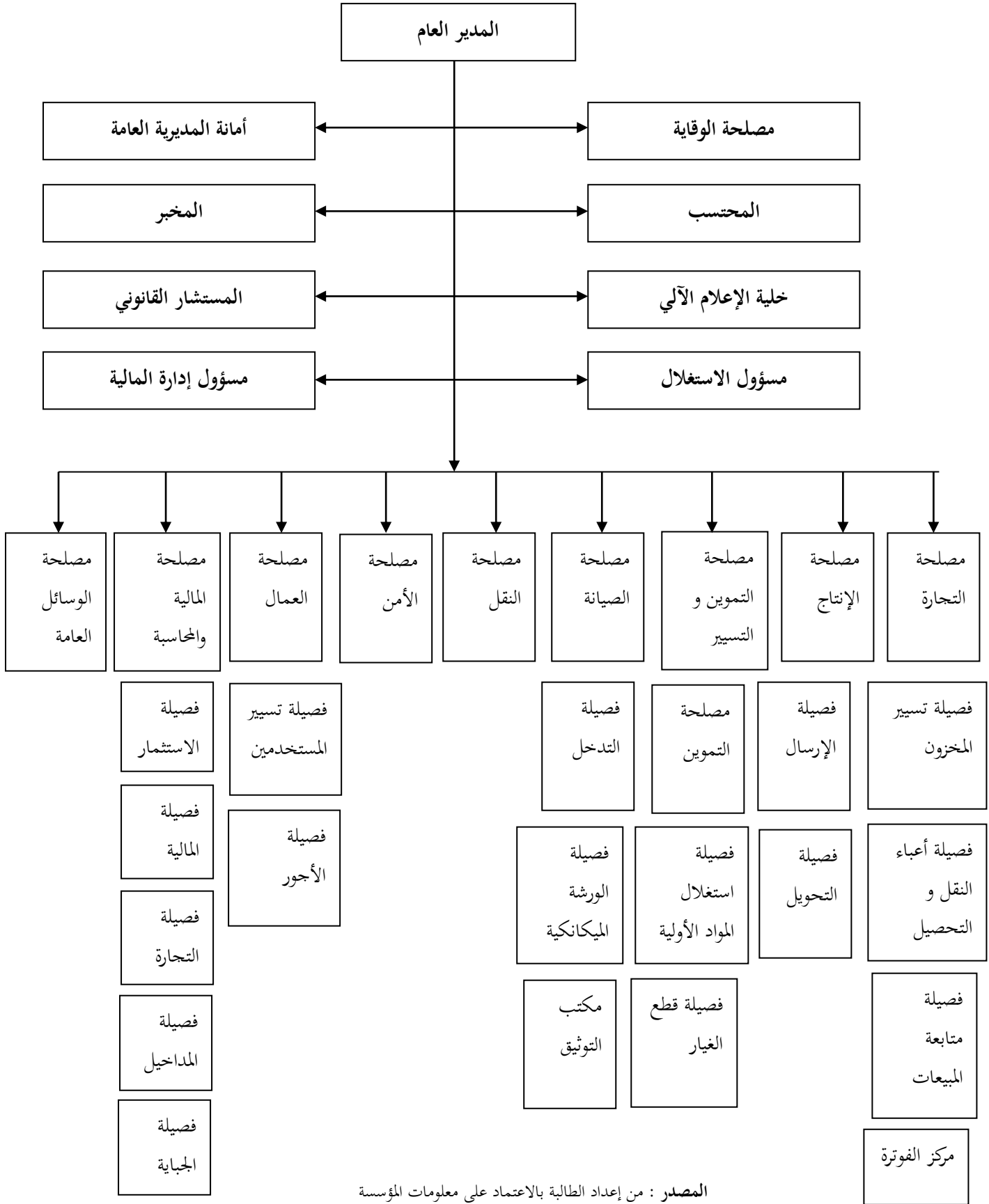
ت - مجالات الدراسة:

- 1- المجال المكاني: المؤسسة محل الدراسة "مطاحن الواحات -تقرت-" تقع هذه الأخيرة في الجنوب الشرقي للبلاد وبالتحديد في المنطقة الصناعية، يحدها شمالا الديوان الوطني للتمور، ومن الغرب السكة الحديدية، وشرقا مؤسسة صناعة الحديد والصلب، ومن الجنوب المؤسسة الوطنية لأشغال البترول .
- 2- المجال الزمني: ويقصد به تحديد الوقت الذي استغرق في إعداد الدراسة، والوقت الذي استلزم في جمع البيانات من المبحوثين، وهو الفترة التي يستغرقها الباحث في جمع المادة العلمية والمعلومات المرتبطة بالظاهرة المدروسة من بداية شروع في دراستها إلى أن ينتهي من كتابة التقرير النهائي، يتعلق المجال الزمنية بدراسة فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك في الفترة الممتدة من 20 مارس 2015 إلى غاية 20 أبريل 2016.

ث - عرض ودراسة الهيكل التنظيمي لمطاحن الواحات - تقرت -

تتميز مؤسسة "مطاحن الواحات-تقرت-" بهيكلها التنظيمي في شكل بسيط إلا انه محكم وهذا راجع إلى طبيعة نشاطها، حيث يشمل عدة دوائر ومصالح والتي تسعى كلها على تحقيق أهداف المؤسسة .

الشكل يوضح الهيكل التنظيمي لمطاحن الواحات - تقورت -



- شرح مصالحي المؤسسة:

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجمع بين التنظيم الوظيفي والتنظيم حسب مراحل الإنتاج
- المدرية العامة:** تعتبر المحرك الرئيسي للمؤسسة يترأسها المدير العام وله مهام عديدة منها يهتم بتمويل المؤسسة بمختلف المواد الأولية واللوازم الأخرى وقطع الغيار؛
- أ- مصلحة النقل: تتكفل هذه المصلحة بنقل العمال والموظفين من وإلى المؤسسة أو مهام أخرى وكذلك نقل المنتجات إلى مراكز ونقاط البيع؛
- ب- مصلحة العمال: تقوم هذه المصلحة بكل المهام التي تتعلق بالعمال المتواجدين في المؤسسة وتضم فصلتين.
- فصيلة الأجور: تقوم هذه الفصيلة بتسوية الأجور بالنسبة للعمال بما فيها المنح المقررة؛
 - فصيلة تسير المستخدمين؛
- ت- مصلحة المالية والمحاسبة: تعتبر الوظيفة المحاسبية والمالية من الوظائف الرئيسية والمهمة في المؤسسة حيث أنها تعمل على المحافظة على التوازن والصحة المالية للمؤسسة وذلك بالتسيير الجيد والعقلاني للموارد المالية المتاحة كما تساهم في مسك الملفات المحاسبية وتعمل على برجة الميزانية السنوية.
- فصيلة الاستثمار: وهي فصيلة خاصة بمجرد الاستثمارات الجديدة والقديمة، كما تتكفل بمتابعة حسابات الاستثمارات التي تدخل إلى الاستغلال وحساب الإهلاكات وتسجيلها؛
 - فصيلة الضريبة: هذه الفصيلة لها علاقة بمصلحة الضرائب، حيث تقوم بحساب الضريبة في حالة الشراء والبيع والتصريح بها؛
 - فصيلة المحاسبة العامة: هي فصيلة النتائج السنوية حيث تجمع كل العمليات وتقيدها وتراجعها؛
 - فصيلة التجارة: وهي متخصصة في مراقبة المراكز التابعة للوحدة؛
 - فصيلة المداخيل.
- ث- مصلحة الوسائل العامة: تعتبر هذه المصلحة الممون الرئيسي حيث تلي احتياجات المؤسسة من أثاث مكتبي وأدوات الكتابة كما تقوم بمراقبة كل ما هو للمؤسسة بصفة عامة، وتتولى تقديم الخدمات لجميع المصالح الأخرى؛¹
- ج- مصلحة الصيانة: تتمثل مهمة هذه المصلحة في صيانة الآلات والمعدات والمحافظة عليها، كما تنقسم هذه المصلحة إلى:
- فصيلة التدخل: تشرف على تصليح الآلات في حالة وقوع عطل مهما كان نوعه؛
 - فصيلة الورشة: تتكفل بالصيانة الدورية للآلات وتحديد قطع الغيار عند اللزوم؛

¹. المعلومات من وثائق المؤسسة.

- مكتب التوثيق : يقوم هذا المكتب بالمحافظة على وثائق المؤسسة لسنوات السابقة؛
- ح- مصلحة التموين والتسيير : تعتبر أهم مصلحة في المؤسسة حيث تشرف على عملية تموين المؤسسة بما تحتاجه من مواد أولية وقطع غيار وأكياس، وتضم المصلحة ثلاثة فصائل هما :
 - فصيلة التموين : مهمتها الشراء حيث تقوم بتلبية حاجيات كل من مصلحة الصيانة والإنتاج والنقل من المخزن؛
 - فصيلة الإرسال : مهمتها تجميع المواد المصنعة والإشراف على عملية خروج المواد المصنعة من المؤسسة؛
 - خ- مصلحة الإنتاج : وهي بمثابة العمود الفقري للمؤسسة حيث تتكفل بتسيير مراحل الإنتاج داخل المؤسسة وكذا المستخدمين التابعين لها، كما تقوم بدراسة الطلب لتحديد كمية الإنتاج اللازمة لتحقيق لأنها تعد قلب المؤسسة وتضم فصلتين هما :
 - فصيلة الإرسال
 - د- فصيلة التجارة : تقوم هذه المصلحة بالتكفل بالمبيعات من مواد منتجة، وهذا عن طريق الاتصال المباشر والدائم مع مراكز البيع التابعة لها، و تندرج تحت هذه المصلحة الفصائل التالية :
 - فصيلة المبيعات : تتكفل بتسويق المواد المنتجة عبر مراكز البيع؛
 - فصيلة تسيير المخزون : هي فصيلة تهتم بمتابعة المخزون وتسجيل كل المعلومات في السجلات؛
 - فصيلة تغطية الديون : تتكفل بتغطية ديون المؤسسة¹.
- ج- طبيعة متغيرات الدراسة

يتضمن موضوع الدراسة والمتمثل في فعالية المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وهناك متغيرين:

1- المتغير المستقل المتمثل في المراجعة الخارجية.

2- المتغير التابع والمتمثل في نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في جمع البيانات

الفرع الأول : المقابلة

تعرف على أنها عملية اجتماعية صرفة بين شخصين، الباحث أو المقابل الذي يستلم المعلومات، ويجمعها ويصنفها، والمبحوث الذي يعطي المعلومات إلى الباحث بعد إجابته على الأسئلة الموجهة إليه من قبل المقابل².
اعتمدنا بشكل كبير في هذه الدراسة على أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في رؤساء المصالح في المؤسسة وعلى رأسهم رئيس مصلحة المالية والمحاسبة، ومراجع الداخلي، وهذا كله بغرض الوصول إلى

¹. المعلومات من وثائق المؤسسة.

². أحمد عياد، مدخل لمنهجية البحث الاجتماعي، ديوان المطبوعات، الجزائر، 2006، ص128.

البيانات التي تخدم الدراسة بشكل دقيق، وهذا بغرض الحصول على المعلومات بشكل أدق حتى يتسنى لنا تحديد النتائج بشكل واضح، وكذلك توفير المعلومات التي تخص تحديد عمليات الدورة في المؤسسة وسير نشاطات المؤسسة.

الفرع الثاني: الملاحظة

وهي طريقة علمية مباشرة للوصول إلى المعلومات الدقيقة حول الظاهرة المدروسة وتعتبر الملاحظة من أهم الأدوات المستخدمة في الدراسات الوصفية وتكمن أهمية هاته الأداة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة وتعد الملاحظة من بين التقنيات المستعملة في الدراسات الميدانية لأنها تجعل الباحث أكثر اتصالاً بالمبحوث استخدمنا أسلوب الملاحظة كذلك إلى جانب المقابلات الشخصية، وذلك من خلال الزيارات التي قمنا بها للمؤسسة محل الدراسة، وإطلاع على كل الوثائق اللازمة لاستخراج المعطيات التي تفيدنا في الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة والمناقشة

في هذا المبحث سنحاول عرض النتائج المتوصل لها، من أجل دراسة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات اقتصرنا على دراسة وصفية لأنظمة المؤسسة بالإضافة إلى مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول : أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

لإبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات قمنا بإجراء مقابلة مع بعض رؤساء المصالح وذلك بالإجابة على الأسئلة التالية:

س1- هل تعتمد الإدارة على تقرير المراجع الخارجي عند تصميمها لنظام الرقابة الداخلية ؟

ج-تعتمد الإدارة عموماً على تقرير المراجع الخارجي عند تصميمها لنظام الرقابة الداخلية إلا في بعض الخصوصيات التي تهم المؤسسة وليس لها أي خطر قانوني .

س2-هل تمتلك المؤسسة مراجع داخلي ؟

ج-نعم تمتلك المؤسسة مراجع داخلي.¹

س3-ما هو دور المراجع الداخلي؟

ج-تكمّن فلسفة دور المراجع الداخلي في اكتشاف المخاطر وتقليل من دائرة المخاطر و تأكد من صحة الوثائق الثابتة .

-بعد إعداد مخطط المراجعة من طرف المراجعين على مستوى المجمع يحال إلى مجلس إدارة مطاحن الواحات وبعد المصادق عليه ينفذ من قبل مراجعها الداخلي .

-يقوم بإعداد تقرير كل ثلاثي وتقرير كل سداسي وتقرير سنوي وفق المخطط وتقارير خارج المخطط نتيجة لظروف الاستثنائية.²

س4-هل يتم الاستعانة بالمراجع الداخلي في اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

ج-نعم يتم الاستعانة بالمراجع الداخلي في اتخاذ القرار وذلك من خلال توصيات والملاحظات التي يقدمها في تقاريره .

-مثال: نظام المنح

أحمد رئيس ورشة ميكانيكية تمنح منحة الضرر 20% من الأجر القاعدي حسب الاتفاقية الجماعية

¹مقابلة مع، رئيس مصلحة المالية، مؤسسة مطاحن الواحات تقرت، بتاريخ 2016/03/27.

²مقابلة مع، مراجع الداخلي للمؤسسة مطاحن الواحات تقرت، بتاريخ 2016/03/27.

قام المراجع الداخلي بالمقاربات باعتماد على الوثائق الثبوتية والمتمثل في عقد العمل (الوثيقة الأم)، محضر تنصيب، مقرر تعين (وثيقة نظرية)، كشف الأجرة (وثيقة عملية)، اكتشف المراجع أنه لم يتم تسديد 20% ل أحمد كانت ملاحظة وتوصية المراجع إما بتعديل المقرر أو تسديد 20%، على أساس تقرير المراجع اتخاذ المدير قرار تسديد 20%¹.

س5- هل يوجد تحديد للعلاقات وتقسيم العمل بين العاملين داخل المؤسسة أي تحديد مسؤوليات كل فرد؟

ج- نعم يوجد تحديد للعلاقات وتقسيم العمل بين العاملين داخل المؤسسة .

-مثال: في مصلحة المشتريات (وصل استقبال السلع)

يوقع عليه المخزني ثم رئيس فصيلة المخزون ثم رئيس المصلحة التجارة , المراجع يؤكد على صحة الموقعين إن وجد توقيع رئيس مصلحة دون الآخرين يجب أن يرفق بمحضر الاستخلاف وفي حالة عدم وجود محضر يمثل دائرة خطر يقوم المراجع بإعداد إلى المدير يحتوي على توصية بتحسين الأداء وإنشاء محضر استخلاف .

س6- هل يتم عمل اختبارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية في المؤسسة ؟

ج- نعم يتم عمل اختبارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية في المؤسسة وذلك بإخضاع الموظف الجديد لفترة تجريبية تحت إشراف المؤطر من المصلحة المعينة لمدة محددة في الاتفاقية الجماعية وتكون مدة الاختبارات للوظائف محددة حسب طابع الوظيفة كالتالي:

1-الاختبار للوظائف ذات طابع تنفيذي تكون في مدة قصيرة وتعتمد على معطيات علمية .

2-الاختبار للوظائف ذات طابع تحكيمي (هو مسؤول عن مجموعة معينة من عمال التنفيذيين)تكون الفترة التجريبية تتراوح بين شهرين إلى ثلاثة أشهر.

3-الاختبار للإطارات السامية تكون الفترة التجريبية ستة أشهر أو أكثر وذلك حسب النتائج المترتبة عن الفترة فإن كانت النتائج إيجابية بنسبة 90% لا تمدد له الفترة وإن كانت فوق 50% تمدد له الفترة و إن كانت أقل من 50% يرفض.

س7- هل يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية ؟

ج- نعم يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية وذلك في تقرير السداسي الأول والثاني يتأكد المراجع من حالة تطبيق ملاحظات وتوصيات المراجع للمراجعة السابقة.

-مثال :

في شهر جانفي 2015 في الإنتاج طلب المراجع شهادة المطابقة للموازن.

¹مقابلة مع ،رئيس مصلحة المالية ،مؤسسة مطاحن الواحات تفتت،بتاريخ 2016/03/28.

في السداسي الأول جوان 2015 في الإنتاج المراجع يتأكد هل تم الالتزام بالملاحظة أم لا ونفس الشيء في السداسي الثاني .

س8- هل يتم تبديل للمهام والوظائف بين المسؤولين من فترة إلى أخرى ؟

ج- نعم يتم تبديل المهام طبقا للكفاءة وبمحض استلام .

مثال:

مسؤول الإنتاج له شهادة في التكنولوجيا وفي المخبر يمكن أن يستخلف مسؤول المخبر¹.

س9- هل مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين و ذو خبرة في نظام الرقابة

الداخلية؟

ج- نعم مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص محددين في الاتفاقية الجماعية ومؤهلين وذو خبرة

في نظام الرقابة الداخلية وخاصة في الأمور المحاسبية والقانونية².

س10- هل المؤسسة تقوم بتحديد المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ؟

ج- نعم تقوم المؤسسة بتحديد المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تحديدها وتوصيفها في

تقارير المراجع الداخلي ويتم تفاديها حسب درجة الخطورة :

1- تلقائيا للخطر الأكبر.

2- بالإجراءات الإستباقية التي تخص المؤسسة تتطلب وقتا معين، مثلا: المؤسسة ليس لها رخصة استغلال المتعلقة

بالمصنع ورخصة تتطلب وقت معين لتستخرج من الولاية ويصادق عليها الوالي المسؤول على المنطقة الصناعية ،

مادام الإجراءات أرسل إلى الوالي ولدى المؤسسة وثيقة استلام ممضاة من طرف الوالي فهي محصنة.

س11- هل المؤسسة تقوم بفحص ودراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

ج- نعم تقوم بفحص ودراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية ويكون الفحص في الثلاثي الأول والثاني والثالث والرابع

من طرف مجلس الإدارة والمراجع ثم يقوم المراجع بالفحص في السداسي الأول والسداسي الثاني ويكون التقرير

حول حالة تطبيق التوصيات والملاحظات للمراجعة السابقة وبعد الفحص يقوم المراجع بتقييم سنوي وذلك

بإعداد تقرير سنوي للتسيير حول التوصيات والملاحظات التي لم تطبق .

مثال: ويكون شكل التقرير السداسي كالتالي:

حالة التطبيق		توصيات والملاحظات	التاريخ	مخطط مجلس الإدارة
لم يطبق	طبق			
		شهادة مطابقة	2016/01/01	الإنتاج

وهكذا مع جميع الوظائف³.

¹.مقابلة مع مراجع الداخلي للمؤسسة مطاحن الواحات تقرت ،بتاريخ 2016/04/01.

².مقابلة مع رئيس مصلحة المالية، مؤسسة مطاحن الواحات تقرت ، بتاريخ 2016/04/03.

³.مقابلة مع مراجع الداخلي للمؤسسة مطاحن الواحات تقرت ،بتاريخ 2016/04/04.

س12- هل يساهم نظام الرقابة الداخلية في جودة الكشوف المالية ؟

ج- نعم يساهم نظام الرقابة الداخلية في جودة الكشوف المالية وذلك من خلال إضافة وثائق تحليلية وتوصفيه لبعض العمليات .

مثال: مؤسسة قام بطلب شاحنة لنقل البضاعة إلى نقطة بيع معينة

عند تسديد الفاتورة نقل بضاعة طبقا لوصل المؤسسة لحساب 62 للمورد اكتشف أن الفاتورة تحمل نشاط نقل المحروقات وهنا يكمن الخطر¹.

الفرع الثاني: مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

لتحديد مدى اعتماد إدارة مؤسسة مطاحن الواحات على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية قمنا بإجراء مقابلة مع بعض رؤساء المصالح وذلك بالإجابة على الأسئلة التالية:

س1- هل تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة ؟

ج- نعم تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة وذلك من خلال مصالحتها بإعداد التقارير إلا ما جهلته من مخاطر يتكشف عنها المراجع ,برنامج المراجعة موجود وفق المخطط الذي تم إعداده من طرف المراجعين على مستوى المجمع ثم يحال إلى مجلس الإدارة مؤسسة للمصادقة عليه وهو عبارة عن أجدنة زمنية ثم ينفذ من طرف المراجع.

س2- هل تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة ؟

ج- لا تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة لان المراجع يتحصل على الإجراءات من خلال :
-تكونه في التدقيق .

-ميثاق المراجعة الذي يشتمل على منهجية المراجعة .

س3- هل يمتلك المراجع الخارجي حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين؟

ج- نعم المراجع الخارجي يمتلك حرية الوصول إلى أي نقطة في المؤسسة لأن المراجع مسلح بترسانة قانونية .

س4- هل الإدارة تدخل في كتابة التقرير؟

ج- للمراجع الحرية في إعداد تقاريره دون تدخل أي طرف إلا لعدم حصول المراجع على الوثائق الضرورية لتدخل الإدارة في إعداد التقرير وذلك من خلال إظهار الوثائق الثبوتية عند عدم حصول المراجع عليها.

مثلا: المستخلف لا يعطي وثائق إلى المراجع ويترتب عنه تدخل الإدارة بإظهار الوثائق وإن لم تظهر الوثائق المراجع يتحفظ عن رأيه².

¹.مقابلة مع رئيس مصلحة المالية، مؤسسة مطاحن الواحات، بتاريخ 2016/04/05.

².مقابلة مع رئيس المديرية العامة، مؤسسة مطاحن الواحات تفرت، 2016/04/08.

- س5- هل المراجع الخارجي يقوم ببعض الخدمات في إدارة المنشأة؟
- ج- لا يقوم المراجع ببعض الخدمات في إدارة المنشأة وذلك نظرا للميثاق الأخلاقي للمراجع أن لا يزوج بين المراجعة والعمل بالمؤسسة¹.
- س6- هل يتميز التقرير بالحيادية؟
- ج- يتميز التقرير بالحيادية طبقا للقانون أخلاقيات المهنة لأن الحيادية تذكر في التقرير.
- س7- هل يتميز التقرير بالوضوح والشفافية؟
- ج- يتميز بالوضوح والشفافية لما يحتويه من توصيف وأرقام وجداول وقوائم المالية الإيضاحية .
- س8- هل يحتوي التقرير على توصيات وملاحظات تخدم المؤسسة؟
- ج- يحتوي تقرير مراجع الخارجي على توصيات وملاحظات يتخذها المراجع الداخلي أرضية للمراجعة .
- س9- هل إصدار التقرير يكون في الوقت المناسب؟
- ج- نعم يكون في الوقت المناسب طبقا للعقد وفي حالة التأخير يذكر السبب مثلا لعدم إيفاء المراجع الخارجي بالوثائق اللازمة.
- س10- هل يحتوي تقرير المراجع الخارجي على حلول بديلة من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؟
- ج- تقرير المراجع الخارجي فيه اقتراحات لا تمس من قانونية والإجراءات وإنما تصب في الإطار التنظيمي .
- مثال : كل الوثائق الثبوتية لصفات التجارية تجمع وفق إجراء معين في يومية البنك
- اقترح المراجع الخارجي أن تصنف الوثائق وتدرج حسب نوعيتها في اليوميات الأخرى على حسب صفتها².

مثلا نموذج المؤسسة كان كالتالي:

يومية المشتريات يسجل القيد فقط	يومية المخزون يسجل القيد فقط	يومية البنك يسجل القيد وتجمع كل الوثائق الثبوتية
-----------------------------------	---------------------------------	---

واقترح المراجع الخارجي كان كالتالي:

يومية المشتريات الفاتورة , وصل الطلب .. وتسجيل القيد	يومية المخزون وصل الاستلام وتسجيل القيد	يومية البنك الصك, وصل التسديد وتسجيل القيد
---	---	---

¹ مقابلة مع رئيس مصلحة المالية ،مؤسسة مطاحن الواحات ،بتاريخ 2016/04/10.

² مقابلة مع مراجع الداخلي للمؤسسة مطاحن الواحات تفرت ،بتاريخ 2016/04/16.

س10- هل تتم مناقشة التوصيات مراجع الخارجي على مستوى الإدارة؟

ج- تناقش توصيات المراجع الخارجي على مستوى الإدارة إلا من خلال

- ما يطبق لما فيه من إلزامية قانونية أو نظامية.

- لم يطبق إجراءات لا تتلاءم مع ظروف المؤسسة .

مثال :

توصيات المراجع الخارجي هي تكليف لجنة للجرد الشهري لنقطة البيع في إيزي.

إجراءات المؤسسة : بسبب البعد وتكاليف المهمة المؤسسة قامت بالجرد عن طريق محضر قضائي بدلا من

تكليف لجنة للقيام به، بذلك المؤسسة تفادت الكلفة من جهة وقانونية الجرد من جهة أخرى.

س11- هل يتم الاعتماد على توصيات المراجع الخارجي في تحسين النظام الرقابي؟

ج- يتم الاعتماد على توصيات المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابي إن كانت تتلاءم مع ظروف المؤسسة ولا

تمس من الإجراءات وقانونية المؤسسة¹.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

بعد النتائج المتوصل إليها نقوم في هذا المطلب بتحليلها ومناقشتها واستخلاص أهم الاستنتاجات المتوصل

إليها.

الفرع الأول: تحليل وتفسير النتائج

أ- المحور الأول: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

- تعتمد الإدارة على تقرير المراجع الخارجي عن تصميمها إلى نظام الرقابة الداخلية وهذا من ما يكسبه القوة و الوصول إلى نظام متكامل وفعال.

- تمتلك المؤسسة مراجع داخلي وهذا يدل على اهتمام وإدراك المؤسسة لأهمية المراجعة الداخلية .

- إلمام المراجع الداخلي بجميع هذه المهام يعزز من فعالية الرقابة الداخلية ومن جودة المراجعة ويمكن المؤسسة من تقليل الوقوع في دائرة الخطر.

- تكمن درجة الاستعانة وإمكانية المراجع الداخلي في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة إلا من خلال التوصيات والملاحظات التي يقدمها في تقريره وينبغي على المؤسسة أن تستعين بالمراجع الداخلي في اتخاذ القرارات لتحقيق الاستغلال الأمثل ولأنها تحسن وتعزز من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- يوجد تحديد للعلاقات وتقسيم العمل بين العاملين داخل المؤسسة أي تحديد مسؤوليات كل فرد وهذا يدل على تصنيف الواضح للوظائف، ليس هناك تداخل لأن وظائف المؤسسة مكتملة لبعضها، والهدف من

¹ . . مقابلة مع رئيس مصلحة المالية، مؤسسة مطاحن الواحات، بتاريخ 2016/04/18

تحديد المسؤوليات لكل فرد هو معرفة الثغرات الموجودة على كل مستويات وكذا سهولة تقييم الكامل لنظام الرقابة الداخلية .

- يتم عمل اختبارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية داخل المؤسسة لأن الدورات التدريبية لموظفي الوظائف الرقابية يعزز من كفاءة نظام الرقابة الداخلية ويمكن الموظفين من اكتساب الخبرات والمهارات ويسمح بتحديد المؤهلات العلمية والمهنية من ما لها من تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية وذلك من خلال عملية المتابعة لنتائج الدورية المبلغ عنها وذلك من خلال إعادة زيارة الوحدات التي تمت مراجعتها من أجل التأكد من تنفيذ الاقتراحات والتوصيات المذكورة في التقرير وهذا من مؤشرات الرقابية التي تمكن من اكتشاف الأخطاء وتجنب التلاعب والاختلاس ،ولها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- يتم مسك الدفتر والوثائق المحاسبية من قبل أشخاص مؤهلين وذو خبرة في نظام الرقابة الداخلية لأن عملية مسك الدفاتر تعد مهمة بالغة الأهمية وتساهم في جودة نظام الرقابة الداخلية، حيث كلما زادت قدرة تأهيل وخبرة الأشخاص الذين توكل إليهم عملية المسك تمكنهم من الإلمام بكل إجراءات واللوائح الخاصة بالمؤسسة وتمكنهم من اكتشاف نقاط القوة والضعف في النظام وتقل الأخطاء والعيوب .
- يتم تحديد للمخاطر المتعلقة بالنظام الرقابة الداخلية من ما يوحي الوقوع في الخطر أثناء القيام بعملية المراجعة ولها تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية .
- يتم فحص ودراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة الهدف منه تحديد كفاءة النظام واختبار درجة إمكانية الاعتماد عليه لأن المراجعة الجيدة لنظام تحسن من كفاءته وفعاليتته.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في جودة الكشوف المالية لأن كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال تكون الكشوف المالية عالية المصدقية وتعبّر بشكل صحيح عن وضعية المالية للمؤسسة وهذه الأخيرة تسمح بتقييم واختبار درجة إمكانية الاعتماد على النظام ساري المفعول للمؤسسة.

ب- المحور الثاني: مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية

- تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة وهذا يمس من استقلالية التي تعتبر من أهم المبادئ التي على كل مراجع أن يتميز بها، لأن تدخلها لا يسمح للمراجع القيام بمهامه بجرية.
- عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة هذا يدل على عدم وجود ضغوط تأمر باستبعاد بعض المسائل على المراجعة ولها تأثير هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .
- حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين تأثير هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية لأن حرية الوصول إلى السجلات والأشخاص المطلوبين عند القيام بعملية الفحص من أهم العوامل التي تساعد في السير الجيد والسليم للمراجعة الخارجية .

- عدم تدخل أي طرف في إعداد تقارير من ما يجعل تقرير يكون صحيحا ويكون صحيح إذا كان خالي من الأخطاء والتحريفات ووفيا للوقائع التي يستند عليها.
 - لا يزوج المراجع بين عمله وقيام ببعض الخدمات في المنشأة لأن ليس من المنطقي أن يراجع عمله بنفسه وعلى المراجع الالتزام بكافة القوانين والإجراءات التي تحكم عمله لما لها من تأثير على أدائه.
 - إن تميز تقرير بالإنصاف وعدم التحيز تأثر هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية ويكون التقرير منصف ومحايدا وغير متحيز لما يكون ناتج عن التقييم المتوازن لجميع الوقائع.
 - يتميز التقرير بسهولة الفهم والوضوح وهذا يدل على أنه خالي من المصطلحات المعقدة من أجل تسهيل عملية توصيل المعلومات وإظهار نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يمكن الإدارة من معالجتها
 - احتواء التقرير على توصيات وملاحظات تأثير هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية فإن كان التقرير يخلو من التوصيات والملاحظات لا معنى لتقرير.
 - يكون إصدار التقرير في الوقت المناسب وذلك من ما يسمح بتدارك الأخطاء واتخاذ حلول في حالة الوقوع في الخطأ وهذا ما يعزز من تحسين نظام الرقابة الداخلية .
 - إن احتواء التقرير على ملاحظات وحلول بديلة من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية وتوصيات بالتحسينات مستقبلية تأثير هام على تحسين نظام الرقابة الداخلية وهذا يعني أنه لا معنى لتقرير وهذا يدل على عدم إمكانية المراجع استخراج نقاط الضعف، وإن لم يكن له بدائل يقترحها في التقرير لابد من أن يحتوي على ملاحظات .
 - تقوم الإدارة بمناقشة التوصيات من أجل تحليل النظام وتحديد الانحرافات من أجل تدارك الأخطاء الحاضرة و الاستفادة منها في المستقبل، وحيث تقوم بتدعيم نقاط القوة لنظام والخروج بإجراءات تصحيحية حول نقاط الضعف من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- الفرع الثاني: النتائج والفرضيات:**

- 1-** حسب الفرضية الأولى والتي تنص: تعتبر المراجعة الخارجية من أهم الأدوات المستعملة للمتابعة المستمرة لأداء نظام الرقابة الداخلية.
- من خلال دراستنا تبين لنا أن المراجعة الخارجية من أهم الأدوات الإدارية التي تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وإظهار مدى فعاليته من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية.
- 2-** حسب الفرضية الثانية والتي تنص : تعمل المراجعة على إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية كما تعطي نصائح تصحيحية وتعديليه لمتخذي القرارات داخل المؤسسة.

- من خلال دراستنا تبين لنا أن المراجعة الخارجية تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية واختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح القانونية وكافة الإجراءات لتحقيق من كفاءتها ومدى انتظامها وذلك من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية، والتي تبدأ بتقييم هذا النظام وصولاً إلى التقييم النهائي له ومعرفة مواطن قوة وضعف هذا النظام للوصول في الأخير إلى نتائج تصحيحية كنتيجة لتقييم هذا النظام .

3- حسب الفرضية الثالثة والتي تنص: لا يتم اعتماد تقارير المراجعة الخارجية بشكل دقيق في تحسين أداء أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة المدروسة.

- من خلال الدراسة الميدانية أظهرت لنا أن تقارير المراجعة الخارجية هي عبارة عن تقرير موجه للمراجع الداخلي للاستفادة من خبرة المراجع الخارجي واتخاذها أرضية لمراجعته و هو أداة تقوم من خلالها المؤسسة بالتصحيحات اللازمة إن كانت تتلاءم مع ظروف المؤسسة ولا تمس من إجراءاتها.

خلاصة الفصل:

هدفت هذه الدراسة التطبيقية إلى إبراز دور ومساهمة المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت- وذلك من خلال تقييمها لنظام الرقابة الداخلية باعتباره أحد خطوات ومراحل المراجعة وخاصة أنه معيار من معايير العمل الميداني، وكذلك مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة الخارجية التي تعتمد على هذا التقييم، ومن خلال هذا الفصل قمنا بعرض النتائج المتوصل إليها ومناقشتها وتفسيرها وهذا بعد إجراء مقابلة مع بعض رؤساء مصالح المؤسسة حيث مكنتنا للوصول إلى أهم الاستنتاجات التالية :

- أ- أن للمؤسسة نظام رقابة داخلية فعال من ما يساعدها على الحفاظ على أصولها وممتلكاتها، فهي تقوم بتصميمه وتنفيذه وتعمل على تفعيله من خلال سد الثغرات وتصحيح الأخطاء.
- ب- إن تقييم نظام الرقابة الداخلية باستمرارية يساهم بدرجة كبيرة في تحسين وذلك من خلال دراسة فعالية النظام واكتشاف الأخطاء ونقاط الضعف .
- ت- إن المراجعة الخارجية أداة رقابية فعالة.
- ث- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقييمها لنظام واكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة، وتعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء .
- ج- تعتمد المؤسسة على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال ما تقدمه من اقتراحات و توصيات و تحسينات لنظام أن كانت تتلاءم مع ظروف المؤسسة ولا تمس من قانونيتها وإجراءاتها.



الخاتمة

الخاتمة

حاولنا في هذه الدراسة تسليط الضوء على المراجعة الخارجية ودراسة فعاليتها في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

وللإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات قدمنا البحث في فصلين رئيسيين، ومن خلال هذه الخاتمة سنعرض نتائج البحث وتوصياته، ثم تقديم آفاه كما يلي:

حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الخارجية نظراً لأهميتها في المؤسسات ومن خلال ما تقدمه من مساعدات مختلفة لنظام الرقابة الداخلية في تحسين مخرجاته، ومد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية وذلك من خلال الإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة الخارجية تتم من خلال عدة خطوات والمتمثلة في:

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- نتيجة الفحص المبدئي.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

وكما تناولنا الإطار النظري والمفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية وتطرقنا إلى كل ماله علاقة وصله بهذا النظام من إجراءات، مقومات، مكونات، حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات كونها أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة تحقيق أهدافها.

في حين تطرقنا في الفصل الثاني إلى دراسة الميدانية من خلال الملاحظة والمقابلة مع بعض رؤساء أقسام المصالح في مؤسسة مطاحن الواحات -تقرت- حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى الإعتماد على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية .

أ- نتائج اختبار الفرضيات

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات وهي كالآتي:
وعليه من خلال تناول الجانب النظري من الدراسة فقد توصلنا إلى الاتفاق مع مضمون الفرضية الأولى المقترحة لهذا الجانب والتي افترضنا فيها أن المراجعة الخارجية من أهم الأدوات المستعمل للمتابعة المستمرة لأداء نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية والذي يبدأ بكيفية تصميم هذا النظام وصولاً إلى التقييم النهائي له ومعرفة فعاليته وقوته للوصول في الأخير إلى اكتشاف أداء النظام.

أما في خصوص الفرضية الثانية والتي افترضنا فيها أن المراجعة الخارجية تعمل إبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية كما تعطي نصائح تصحيحية وتعديلية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية وذلك من خلال الدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن الواحات وحول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة محل الدراسة، وتوصلنا كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية تعطي نتائج تصحيحية وتعمل على

إبراز نقاط القوة والضعف من خلال ما تقدمه من ملاحظات وتوصيات التي يتضمنها التقرير حول مراجعة النظام.

أما في خصوص الفرضية الثالثة التي افترضنا فيها لا يتم اعتماد تقارير المراجعة الخارجية بشكل دقيق في تحسين أداء أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة المدروسة وتوصلنا إلى صحة الفرضية وذلك من خلال الدراسة الميدانية حول مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية, نظرا لدور الذي تلعبه تقارير المراجعة في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية من خلال ما تقدمه من اقتراحات وتحسينات لنظام ويتم الاعتماد عليها من طرف المؤسسة إلا إذا كانت لا تمس من قانونية وإجراءات المؤسسة .

من خلال نتائج اختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية :

1. إن نظام الرقابة الداخلية هو أداة لتسيير والوقاية, ويعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها وتحقيق أهدافها.
2. إن المراجع الداخلي والخارجي يكملان بعضهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية من ما يجعله أكثر كفاءة وفعالية.
3. لاستقلالية المراجع الخارجي أثر مهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية .
4. للمراجعة الخارجية دور كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقييمها لنظام وما تقدمه من اقتراحات وتحسينات له وبالإضافة إلى تقليل ومنع وقوع الأخطاء.

ب- التوصيات:

من خلال الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية:

- على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظات والاقتراحات الموجهة إليها من طرف المراجع الخارجي والاستفادة منها قدر الإمكان.
- يجب على المراجع الخارجي متابعة تنفيذ ملاحظاته واقتراحاته.
- يجب على إدارة المنشأة توعية مختلف أقسامها بضرورة توفير كل متطلبات النظام.
- منح الحرية والصلاحيات الكاملة للمراجع الخارجي في أداء مهامه بهدف الوصول إلى نتائج أفضل.

ت- آفاق الدراسة:

أخير يمكن أن نشير إلى أن بحثنا هذا يمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال المراجعة ولذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكتملة لهذا البحث :

- مساهمة التكامل الوظيفي بين المراجعين الداخليين والخارجيين في تحسين جودة الكشوف المالية.
- واقع المراجعة الخارجية في ظل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مقارنة بالمعايير الدولية .



المراجع

أولاً: قائمة الكتب باللغة العربية :

- 1- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، 2006.
- 2- الفين اريترز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل ترجمة د محمد عبد القادر الدسيطي ود أحمد حامد حجاج، دار النشر المملكة العربية السعودية، 2008.
- 3- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء لنشر، عمان، 2000.
- 4- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، الناشر المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ط01، مصر، 2007.
- 5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر - عمان - 2000/1999.
- 6- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط01، الأردن، 2011.
- 7- عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، 2004.
- 8- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 9- عبد الفتاح محمد الصحن ، د/ محمد السيد سرايا، د/ فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- 10- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004.
- 11- محمد التهامي طواهر وصديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ط02، الجزائر، 2003.
- 12- محمد التوهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة العملية)، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2005.
- 13- محمد بوتين ، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 14- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر على، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، 2002.
- 15- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، دار النشر المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

- 16- كمال الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة الاسكندرية، مصر، 2006.
- ثانيا: الأطروحات ورسائل الجامعة:
- 17- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2010.
- 18- خالد عمر الكحلوت، التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة، 2004م.
- 19- سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009/2008.
- 20- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك " دراسة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي، رسالة ماجستير في علوم التسيير من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية جامعة مسيلة، 2007/2006.
- 21- محسن بابقي عبد القادر أحمد، مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير ، 2002.
- 22- محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة(حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2003/2002.
- 23- محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- 24- ميلود عزوز ، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007/2006.
- 25- زكريا قلاله ، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية مذكرة لنيل شهادة الماستر(دراسة حالة مجموعة من المراجعين في ولاية بسكرة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.

➤ المقالات والمجلات:

26- حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 24- العدد الأول، 2008.

27- طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية مصر، 2006، الجزء الثاني.
➤ المراجع بالأجنبية:

- 28- Fawzi al sawalqa, atala qtish, **Internal Control and Audit Program Effectiveness**, International Business Research; Vol. 5, No. 9; 2012ISSN 1913-9004 E-ISSN 1913-9012m, Published by Canadian Center of Science and Education
- 29- Ayobami Oluwagbemiga Oyinlola, **the role of auditors in fraud detection ,p prevention and reporting in Nigeria**, University of Nebraska – Lincoln, 11-2-2010.
- 30- Hamini allel, **lecontrôle inteme et l'elaboration comptable**, officedes publication univers, Alger, 2003



الملاحق

الملحق رقم(1)

المحور الأول: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة:

- ✓ هل تعتمد الإدارة على تقرير المراجع الخارجي عند تصميمها لنظام الرقابة الداخلية ؟
- ✓ هل تمتلك المؤسسة مراجع داخلي ؟
- ✓ ماهو دور المراجع الداخلي ؟
- ✓ هل يتم الاستعانة بالمراجع الداخلي اتخاذ القرارات داخل المؤسسة؟
- ✓ هل يوجد تحديد للعلاقات وتقسيم العمل بين العاملين داخل المؤسسة أي مسؤوليات كل فرد؟
- ✓ هل يتم عمل اختبارات خاصة للمتقدمين لشغل الوظائف الرقابية في المؤسسة ؟
- ✓ هل يوجد نظام للمراجعة الداخلية للعمليات المالية ؟
- ✓ هل يتم عمل تقارير دورية بنتائج المراجعة الداخلية ؟
- ✓ هل يتم تبديل لمهام والوظائف بين مسؤولي الإدارة المالية والحسابات من فترة لأخرى؟
- ✓ هل مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين ذو خبرة في نظام الرقابة الداخلية ؟
- ✓ هل المؤسسة تقوم بتحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الرقابة الداخلية؟
- ✓ هل المؤسسة تقوم بفحص ودراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟
- ✓ هل يساهم نظام الرقابة الداخلية في جودة الكشف المالية ؟

المحور الثاني: مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية :

- هل تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة ؟
- هل تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة ؟
- هل المراجع الخارجي يمتلك حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين ؟
- هل تدخل الإدارة في كتابة التقرير ؟
- هل المراجع الخارجي يقوم ببعض الخدمات في إدارة المنشأة؟
- يتميز التقرير بالحيادية
- يتميز التقرير بسهولة الفهم والوضوح
- يحتوي التقرير على توصيات تُخدم المؤسسة
- يحتوي التقرير على ملاحظات هامة
- إصدار التقرير يكون في الوقت المناسب
- يحتوي التقرير على حلول بديلة من أجل زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية
- هل تتم مناقشة التوصيات على مستوى الإدارة ؟
- هل يتم الاعتماد على توصيات المراجع الخارجي في تحسين النظام الرقابي ؟



الفهرس

الصفحة	العناوين
III	الإهداء
IV	الشكر والعرفان
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ، ب	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية	
02	تمهيد الفصل الأول
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
04	المطلب الأول: أساسيات حول للمراجعة
04	الفرع الأول: مفهوم المراجعة
05	الفرع الثاني: فروض و أنواع المراجعة
06	الفرع الثالث: أهداف وإجراءات المراجعة
09	الفرع الرابع: معايير المراجعة
10	المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
10	الفرع الأول: مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية
11	الفرع الثاني: مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية
12	الفرع الثالث: مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية
13	الفرع الرابع: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
15	الفرع الأول: الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية
16	الفرع الثاني: نتيجة الفحص المبدئي
16	الفرع الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية
17	الفرع الرابع: القيود
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	الفرع الأول: دراسة عزوز ميلود، خالد عمر الكحلوت
19	الفرع الثاني: دراسة بوطورة فضيلة، وجدان علي أحمد

20	الفرع الثالث: دراسة زكريا قلاله، حسين أحمد دحدوح
21	الفرع الرابع: دراسة Ayobami ،Fawzi al sawalqa a Atala qtish Oluwagbemiga Oyinlola Mr
22	المطلب الثاني: أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
23	خلاصة الفصل الأول
25	الفصل الثاني: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الواحات -تقرت -
25	تمهيد الفصل
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
26	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
26	الفرع الأول: منهج الدراسة
26	الفرع الثاني: عينة الدراسة
30	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات
30	الفرع الأول: المقابلة
31	الفرع الثاني: الملاحظة
32	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة والمناقشة
32	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
32	الفرع الأول: أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
35	الفرع الثاني: مدى اعتماد الإدارة على تقارير المراجعة الخارجية
37	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
37	الفرع الأول: تحليل وتفسير النتائج
39	الفرع الثاني: النتائج والفرضيات
41	خلاصة الفصل الثاني
43	الخاتمة
46	المراجع
50	الملاحق
53	فهرس