

جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم المالية والحاسبية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

## مدي إستجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية مع إطار COSO دراسة حالة "مؤسسة مطاحن الواحات"

من إعداد الطالب : بن علي إلياس

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2017\_06\_15

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/بابنات عبد الرحمان (أستاذ محاضر أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ/مقدم خالد (أستاذ محاضر ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ/موساوي عمر (أستاذ محاضر ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016



جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم المالية والحاسبية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

# مدى إستجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية مع إطار COSO دراسة حالة "مؤسسة مطاحن الواحات"

من إعداد الطالب : بن علي إلياس

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2017\_06\_15

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/بابنات عبد الرحمان (أستاذ محاضر أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ/مقدم خالد (أستاذ محاضر ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ/موساوي عمر (أستاذ محاضر ب جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

# الإهداء

أهدي عملي المتواضع إلى

من أحمل إسمه بكل فخر واعتزاز وسندي وملاذي أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا

إلى....

ينبوع الحنان وبهجة الحياة ومن جعلت الجنة تحت أقدامها أمي العزيزة أسأل الله أن يحفظها لنا

إلى....

إخوتي حفظهم الله (بشير، سميرة، هشام، خيرالدين)

إلى....

رمز البهجة والسرور الكتاكت (علياء، بسمة، سراج الدين، لينا، إيناس)

إلى....

جميع أصدقائي في مختلف مراحل الحياة كل باسمه

ودون أن انسى زملاء دفعة دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي

إلياس بن علي

# الشكر

نشكر الله تعالى ونحمده على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل، ومن هنا يشرفني أن أشكر الأستاذ المشرف الفاضل (مقدم خالد) الذي لم يدخر أي جهد في سبيل مساعدتي لإتمام هذا العمل

كما أتقدم بالشكر الخاص إلى السيدة مليانة حنان رئيسة مكتب التدقيق الداخلي ورئيس مصلحة المالية والمحاسبة دكمة لخضر في مؤسسة مطاحن الواحات بتقرت على ما تفضلوا به من مساعدة ودون إستثناء يعود الشكر لكل عمال المؤسسة.  
كما أتقدم بالشكر لكل من ساهم ولو بكلمة صغيرة في إنجاز هذا البحث.

إلياس بن علي

## الملخص :

الهدف الرئيسي من هذا البحث هو تسليط الضوء على الإطار COSO وتحديد مدى التوافق بينه وبين نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الإقتصادية.

للإجابة على إشكالية البحث قمنا بدراسة حالة في مؤسسة مطاحن الواحات وتقييم نظامها الرقابي وفق إطار COSO، وذلك بدراسة مدى توفر عناصر هذا الإطار في نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، وهذا بإتباع أسلوب الفحص والمقابلة مع المسؤولين في إنجاز هذا العمل.

توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات يتوفر على عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO لكنها ليست بنفس الجودة والفاعلية التي يوفرها هذا الأخير، ولاتلبي كل إحتياجات المؤسسة من عدة نواحي.

الكلمات المفتاحية : رقابة داخلية، إطار COSO، نظام رقابي، فاعلية، عناصر نظام الرقابة

## Summary of the study

The main objective of this research is to highlight the COSCO framework and determine the compatibility between it and the internal control system applied in economic institutions.

In order to answer the research question, a case study was conducted at Oasis Mills and evaluated its regulatory system in accordance with the COSO framework by examining the availability of the elements of this framework in its internal control system by following the methods of examination and interviewing the officials in carrying out this work.

The study found that the internal control system in the Oasis Mills Corporation has elements of the internal control system according to the COSO framework, but it is not of the same quality and efficiency provided by the latter and does not meet all the needs of the institution in many respects.

**keywords :** Internal control, The COSCO window, Regulatory system, effectiveness, Elements of the control system.

## الفهرس

III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VIII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
XI	قائمة الرموز والبيانات.....
XI	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
<b>الفصل الأول : الإطار النظري للرقابة الداخلية وإطار COSO</b>	
3	المبحث الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية وإطار COSO.....
3	المطلب الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية.....
3	الفرع الأول : مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعريفه.....
5	الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية من المنظور الإجرائي وأهدافها.....
8	الفرع الثالث مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
9	المطلب الثاني : الرقابة الداخلية وفق COSO.....
9	الفرع الأول : تعريف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وأهدافها.....
10	الفرع الثاني : مراحل تطور إطار COSO.....
13	الفرع الثالث : مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO.....
14	الفرع الرابع :مبادئ إطار COSO.....
15	المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة ومن منظور إطار COSO
15	الفرع الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة.....
16	الفرع الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور إطار COSO.....
17	المبحث الثاني : الدراسات السابقة.....
17	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية.....

21	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية.....
21	المطلب الثالث : الاختلاف والتشابه بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية....
	<b>الفصل الثاني : دراسة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات</b>
25	المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية (الطريقة والأدوات).....
25	المطلب الأول : إطار الدراسة وحدودها.....
25	الفرع الأول : مجتمع الدراسة.....
26	الفرع الثاني : طبيعة متغيرات الدراسة.....
26	المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات والمعلومات.....
27	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
27	المطلب الأول : نتائج الدراسة.....
27	الفرع الأول : وصف نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات...
27	الفرع الثاني : دراسة مكونات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات
36	المطلب الثاني : مناقشة النتائج.....
38	الخاتمة.....
41	قائمة المصادر والمراجع.....
44	الملاحق.....



## قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
4	مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية	الشكل 1.1
11	هرم COSO1 لسنة 1992	الشكل 1.2
12	مكعب COSO2 لسنة 2004	الشكل 1.3
13	مكعب COSO3 لسنة 2013	الشكل 1.4
34	شرح عمليات خريطة التدفق لأنشطة وظيفة التمويه	الشكل 2.1
35	مخطط يوضح سير المعلومات	الشكل 2.2

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
15	مبادئ إطار COSO	الجدول 1.1
21	يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	الجدول 2.1
33	تحديث برامج التسيير	الجدول 1.2
34	شرح عمليات خرائط التدفق	الجدول 2.2

## قائمة الرموز والبيانات

المصطلح	العبرة
Coso	Committee Of Sponsoring Organization of the Tread Way Commissio اللجنة الراعية للجنة تريدواي

## الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	بطاقة منصب	45

# المقدمة

### أ. توطئة

تعتبر الرقابة من أهم المواضيع التي تشغل فكر المختصين في المجال المحاسبي الإداري، كونها تدخل في كافة مجالات نشاط المؤسسة وهي بمثابة وظيفة دائمة وعملية مستمرة ينبغي القيام بها، كما تعمل على المحافظة على المال وتدعوا إلى الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة بما يساهم في الوصول إلى الأهداف المسطرة والمنشودة.

وقد أدى التقدم التكنولوجي إلى زيادة منشآت الأعمال وتعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، كل هذا أدى إلى توسيع فجوة الخطر التي تحددها بالإضافة إلى ظهور حالات غش وتلاعبات مما إنعكس سلبا على قيمة المنشأة وأدائها المالي، وإنجر عنه عدم الوثوق في القوائم المالية الصادرة منها مما سلط الضوء أكثر على مدى كفاءة الرقابة المتبعة وكيفية بناء نظام رقابة داخلية قوي يجد من تلك المشاكل.

نظرا لهذه الأسباب فقد أبدت عدة جهات معنية مختصة في المجال المحاسبي والإداري الإهتمام بهذا النظام محاولة وضع مفاهيم وضوابط لتقييم الأنظمة الرقابية، وقد أصدرت عدة تقارير من عدة جهات مختصة لنظام الرقابة الداخلية الجيد ومن أهم تلك التقارير تقرير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي COSO الذي يعتبر أكثر التقارير شيوعا وانتشارا، وقد صدر تقريره الأول سنة 1992 الذي قدم تصورا شامل لمفهوم الرقابة الداخلية وتقومها.

ونتيجة لما سبق ظهرت الحاجة إلى إلقاء الضوء على البيئة الإقتصادية الجزائرية ومدى مواكبتها للتطورات الحاصلة في مجال أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في مؤسساتها خاصة إطار COSO، وعلى هذا الأساس تم طرح إشكالية الدراسة.

### ب. الإشكالية :

ما مدى إستجابة نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسسة مطاحن الواحات مع إطار COSO ؟

وهذه الإشكالية بدورها تتفرع إلى إشكاليات فرعية :

1. ما هو واقع الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات ؟

2. ما مدى توافق هيكل الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات مع إطار COSO ؟

### ت. فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى : نظام الرقابة الداخلية في مطاحن الواحات لا يفي بكل متطلبات المؤسسة.  
الفرضية الثانية : يتوفر هيكل الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات على مكونات إطار COSO لكن لم يتم تصميمه وفقه ولا يواكب فعلا إطار COSO.

### ث. مبررات إختيار البحث :

إن إختيارنا لموضوع البحث كان له عدة أسباب وهي كالتالي :

1. الدور الكبير الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.
2. التطور الحاصل في نظام الرقابة الداخلية والإهتمام المتزايد به.
3. الميول الشخصي والإهتمام بمثل هذه المواضيع.

### ج. أهداف الدراسة وأهميتها :

- تهدف الدراسة إلى إعطاء فكرة عن إطار COSO وما جاء به من مفاهيم ومبادئ ومقارنته مع نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسات الإقتصادية.  
- أما أهميه الدراسة فتتمثل في التعرف على مدى مواكبة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية في ضوء التطورات العالمية الحديثة في بناء هياكل الرقابة الداخلية.

### د. حدود الدراسة

الحدود المكانية : تم إختيار مؤسسة مطاحن الواحات تقرت

الحدود الزمنية : إمتدت فترة التبرص من 2017/04/08 إلى غاية 2017/04/08

### ر. منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

لمعالجة الموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة إستخدمنا المنهج الوصفي ومختلف الدراسات المتعلقة بالموضوع للإمام بالجانب النظري للدراسة، أما في الجانب التطبيقي إعتمدنا على منهج دراسة الحالة وذلك بالإعتماد على الوثائق والسجلات الإدارية التي تتعلق بموضوع الدراسة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع مسؤولي الشركة لإثبات صحة أو نفي فرضيات الدراسة.

### ز. تقسيمات البحث :

**الفصل الأول :** الذي كان بعنوان الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وإطار COSO، تم عرض فيه مختلف المفاهيم الأساسية لمتغيرات الدراسة بالإضافة لأهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.

**الفصل الثاني :** الذي كان بعنوان دراسة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات، تم عرض فيه الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة وكذا النتائج المتوصل إليها خلال الدراسة الميدانية.

وأخيرا الخاتمة التي تم فيها عرض مختلف النتائج المتوصل إليها والتوصيات وآفاق الدراسة.

### ر. مرجعية الدراسة :

لقد اعتمدنا في دراستنا على بعض الكتب، المقالات، المذكرات والمواقع.

### س. صعوبات البحث :

- تأخر وصعوبة الحصول على الموافقة لإجراء التريص.
- شح المعلومات المحصل عليها من طرف المسؤولين.
- صعوبة الإطلاع على الوثائق الخاصة بالشركة.

# الفصل الأول:

البعد النظري لنظام الرقابة

الداخلية و إطار COSO

تمهيد

أدى التطور الإقتصادي لكبر حجم مشاريع المنشآت وتعدد عملياتها بالإضافة لتعقد المشاكل الإدارية نتيجة تنوع نشاطاتها، نجم عنه ظهور مشاكل غش وتلاعبات ما أنجر عنه عدم الوثوق في القوائم المالية لتلك المنشآت، حيث سعت هذه الأخيرة إلى البحث عن حلول تحد من تلك الأخطار الواقعة فتبين وجود هشاشة في أنظمتها الرقابية سمحت بحدوث تلك المشاكل.

حيث أصبح من الضروري وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية مواكب للتطورات الإقتصادية لمواجهة التغييرات الممكن حدوثها.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وإطار COSO مع عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت مثل هذا الموضوع، وقد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين :

المبحث الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية وإطار COSO

المبحث الثاني: الدراسات السابقة



**المبحث الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية وإطار COSO**

من أجل التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية سيتم في هذا المبحث التطرق إلى أهم مفاهيم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه، إجراءاته، مقوماته كل ذلك خلال المطلب الأول، وفي المطلب الثاني سنقدم لمحة عن إطار COSO ومفهوم الرقابة الداخلية وفقه وكذا مراحل تطور هذا الإطار مروراً بعناصره والمبادئ التي جاء بها وسنتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة ومن منظور إطار COSO.

**المطلب الأول : مدخل لنظام الرقابة الداخلية**

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

**الفرع الأول : مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعريفه**

سنحاول فيه التطرق إلى المراحل التي مر عليها مفهوم نظام الرقابة الداخلية وبما تميزت كل مرحلة بالإضافة إلى التطرق تعريف هذا النظام من قبل عدة جهات مختصة.

**أولاً : مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية**

لقد مر نظام الرقابة الداخلية بخمسة مراحل ليصبح على ما هو عليه الآن والتي بينت محور الأهمية له من قبل الشركات وهي كالآتي<sup>1</sup>:

1. **مرحلة الرقابة الشخصية** : تتضمن المفهوم الضيق للرقابة وتمثل بالمحافظة على النقدية من الضياع والسرقة وإمتدت لتشمل باقي الأصول الأخرى وكانت تطبق في الشركات الصغيرة والفردية.
2. **مرحلة الضبط الداخلي** : شهدت هذه المرحلة نمو في حجم الشركات وزيادة في نشاطاتها وعملياتها وإتساع نطاقها الجغرافي ، وهو ما إقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية من أجل حماية النقدية والأصول الأخرى لضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر.
3. **مرحلة الكفاءة الإنتاجية** : تضمنت هذه المرحلة طفرة بمفهوم الرقابة الداخلية وشكلت قاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية وتميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية وإتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة إستخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية المتمثلة بالمحافظة على أصول المنشأة وضمان الدقة المحاسبية للعمليات والسجلات.

<sup>1</sup> محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة على جودة القوائم المالية، دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط 2006، ص18-19

4. مرحلة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية : توفر هذه المرحلة تأكيدا منطقيا بأن الأهداف التي تخص الوحدة الاقتصادية سوف يتم إنجازها.

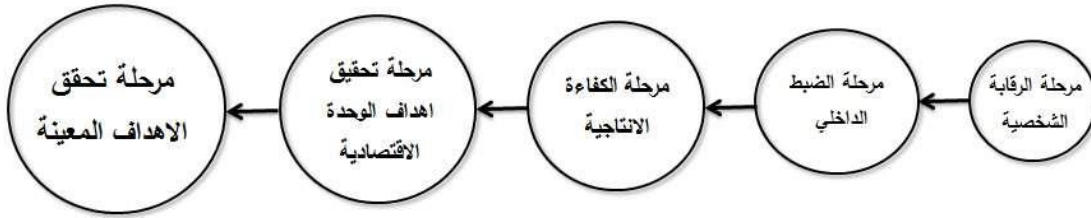
5. مرحلة تحقيق الأهداف المعينة : عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الأطراف ويتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب وليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية:

أ. الثقة بالتقارير المالية.

ب. الالتزام باللوائح المالية والقوانين.

ج. فاعلية وكفاءة المعلومات.

ويوضح الشكل التالي مراحل تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية :



المصدر : محمد حامد مجيد السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 19

ثانيا : تعريف نظام الرقابة الداخلية :

قدم لنظام الرقابة الداخلية عدة تعاريف من طرف الجهات المختصة سنحاول التطرق إلى البعض منها :

**التعريف الأول :** عرفته جمعية المدققين الأمريكيين: هو مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر ونتيجة للتطور في الجانبين الاقتصادي والإداري والتنبيه لأهمية الحفاظ على الأصول الأخرى بالإضافة للنقدية.<sup>2</sup>

**التعريف الثاني :** عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا<sup>3</sup> أنه : نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليها، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من :

- حماية الأصول.
- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.

<sup>2</sup>مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص12-13

<sup>3</sup>محمد حسان خمقاني ومسعود صديقي ، إختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مقال بمجلة المؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 05، 2014

- التسيير المنتظم و نجاعة عمليات المؤسسة.

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.

**التعريف الثالث :** عرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه : تعد الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من نظام حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر، الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة والتعامل مع التحديات التي تواجهها، بما يتسق مع إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية.<sup>4</sup>

**التعريف الرابع :** تشير الفقرة الثانية من المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 الموسوم "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" إلى أن الرقابة الداخلية تعني "السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان بالالتزام بالسياسات وحماية الأصول ومنع وإكتشاف الغش والخطأ ودقة وإكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب.<sup>5</sup>

من خلال ما سبق فإن الرقابة الداخلية عبارة عن خطة تضعها الإدارة من أجل حماية أصولها من السرقة والضياع وكذا تطبيق كافة الإجراءات والسياسات الموضوعة للوصول إلى أهدافها المسطرة.

### الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية من المنظور الإجرائي وأهدافها

سنوضح مكونات الرقابة الداخلية من المنظور الإجرائي بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى إليها.

#### أولاً : مكونات الرقابة الداخلية من المنظور الإجرائي:

تحتوي الرقابة الداخلية على 3 مكونات أساسية :

##### أ. الرقابة الإدارية :

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائلًا متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية وإستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.<sup>6</sup>

ويتم تطبيق الرقابة الإدارية من خلال الإجراءات التالية<sup>7</sup>:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام؛

<sup>4</sup>الإتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل الممارسات الجيدة-تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2013، ص.ص31.32

<sup>5</sup>العاب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، ملتنقى وطني، 11 و12 أكتوبر، ص5، 2010

<sup>6</sup>مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص15

<sup>7</sup>محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)،ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2005 ، ص45

- إثبات كل موظف للعمل الذي يقوم به عن طريق توقيع المستندات؛
- التقريب الجغرافي للأعضاء العاملين في نفس النشاط من أجل تسهيل العلاقات المهنية؛
- نوع من الروتينية تضمن القيام بكافة تفاصيل المهام؛
- فصل المهام بطريقة تسمح بكشف مصدر الأخطاء وتقلل من احتمال التواطؤ؛

#### ب. الرقابة المحاسبية :

- وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لإختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال إتباع نظام القيد المزدوج وإستخدام حسابات المراقبة الإجمالية وإتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام المصادقات، وإعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم ونظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين<sup>8</sup>، ويتم تطبيق الرقابة المحاسبية من خلال الإجراءات التالية<sup>9</sup>:
- 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؛
  - إستعمال المراقبة ومراجعة الحسابات؛
  - القيام بجرد مادي مفاجئ ومقارنة نتائجه بالأرصدة المحاسبية؛

#### ج. الضبط الداخلي :

- ويشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الإختلاس والضياع وسوء الإستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤولية<sup>10</sup>، ويتم تطبيق الضبط الداخلي من خلال الإجراءات التالية<sup>11</sup>:
- تأمين موجودات المؤسسة من شتى أنواع المخاطر؛
  - إستخدام طريقة الرقابة المزدوجة (خاصة في العمليات الهامة والتي تعنى بمبالغ ضخمة)؛
  - تبنى نظام متابعة البريد الصادر والمستلم؛
  - إستعمال الإعلام الآلي من أجل ضمان سرعة الأداء وإمكانية الحصول على المعلومات في ظروف زمنية قياسية والتقليل من نسبة الخطأ؛

<sup>8</sup>مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص15

<sup>9</sup>صديقي ومسعود طواهر توهامي محمد، مرجع سبق ذكره، ص45

<sup>10</sup>مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص16

<sup>11</sup>صديقي ومسعود طواهر توهامي محمد، مرجع سبق ذكره، ص45

ثانيا : أهداف الرقابة الداخلية:

من بين الأهداف العديدة للرقابة الداخلية نذكر:<sup>12</sup>

**1. التحكم في المؤسسة:** يعتبر التحكم في أهداف المؤسسة من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين، ويحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.

**2. حماية أصول المشروع :** يقصد بها حماية المؤسسة لأصولها وسجلاتها حماية فعلية ونجد في هذا المجال حامين الأولى مادية ويقصد بها حماية الأصول من الأخطار التي يمكن ان تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف إذا لم تحفظ في مخازن مهياة خصيصا لذلك، أما الحماية الثانية فهي محاسبية و يقصد بها إرتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول وتتضمن جميع تحركاتها حتى يمكن متابعتها بدقة مثل إستلام المواد وإدخالها إلى المخزن وعملية الإستثمار وغيرها من الحالات.

**3. ضمان الدقة و جودة المعلومات :** يعد أهم الأهداف على الإطلاق، بحيث يوفر للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة للمؤسسة، وبالتالي إتخاذ قرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى العاملين معها كذلك وهذا يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة.

**4. ضمان تطبيق المعلومات :** وهو بغرض التأكد من جميع التعليمات المكتوبة وغير المكتوبة قد تم تنفيذها كما يجب، وعليه فقبل إصدار هذه التعليمات يجب التأكد من أن التعليمات ذات هدف واحد ومناسبة وبسيطة وموجهة لمسؤولين وأشخاص محددين، بعد ذلك يتم التأكد من أن التنفيذ قد تم بكل صرامة.

**5. تحسين ورفع الأداء :** وهي قدرة المؤسسة إلى الوصول إلى الهدف الذي حددته سابقا في إطار وظيفة معينة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيز والذي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة والنوعية، هذه الأهداف يمكن تحقيقها في ظل وجود نظام معلوماتي ذي جودة عالية في الكم والكيف.

<sup>12</sup>عبد عباد مناور الرشيد، تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، الكويت، 2010، ص.ص14-15

الفرع الثالث : مقومات نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعال ويعطي النتائج التي وضع من أجلها لا بد وأن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه، ويشترط في هذه المقومات أن لا يكون هناك قصور فيها لعدم التأثير على فعالية هذا النظام وسنستعرض أهم المقومات:<sup>13</sup>

**1. وجود خطة تنظيمية :** تكفل هذه الخطة سير العمل على الوجه الأحسن وتكرس إنظامه وأدائه بالطريقة التي وضعتها وسطرتهما الإدارة من قبل في خططها الإستراتيجية، ولا يتأت هذا إلا بوضع إجراءات وظيفية موثقة تشرح تسلسل الطرق والكيفيات التقنية لانجاز الأعمال والأنشطة ودلائل عملية تقدم نصائح وإرشادات لتحسين الأداء وضمن الجودة مكوّنةً بذلك مرجعية تؤطر وتوجه العاملين والمسؤولين على حد سواء خلال تأديتهم لمهامهم.

**2. وجود مجموعة من الموظفين الأكفاء :** فوجود الكفاءات التقنية ذات التأهيل العالي والمتمرسة والتمكنة من اختصاصها ومجال عملها، سيرفع حتما من الكفاءة التشغيلية للمؤسسة عموما لكون الخبرة والكفاءة والتحكم في الجانب التقني أشياء مهمة لنجاح أي نشاط مهني ومساهما أساسيا في نضج المؤسسة وتطور خبرتها.

**3. وجود نظام مستمر لتدريب العاملين :** وهذا بعرض رفع درجو كفاءتهم التشغيلية وتحسين مستواهم لمجابهة كل التطورات والاستعداد لكل المنافسات ومواكبة الوسط الخارجي للمؤسسة.

**4. التقسيم المفصل للعمل و المهام :** فهو يسمح لكل فرد بمعرفة حدود مسؤوليته ومجال تدخله لضمان أكبر قدر من المسؤولية و العدالة والشفافية فتداخل المهام يفتح الباب أمام الاتكال والتلاعب وعدم القدرة على تحديد المسؤوليات في حالات وقوع الأخطاء والتجاوزات.

**5. وجود نظام محاسبي دقيق :** يتيح أمام القائم بالرقابة قاعدة معلومات منقحة وجيدة للقيام بالرقابة على أكمل وجه خصوصا في الجانب المحاسبي.

**6. وجود إدارة للمراجعة الداخلية :** تتمتع بجانب كبير من الاستقلالية عن الإدارة وتضم موظفين أكفاء وعلى قدر كبير من الكفاءة والتأهيل العلمي وعلى دراية بالجوانب التشغيلية للمؤسسة.

<sup>13</sup> . رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2013، ص 130

### المطلب الثاني : الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

سيتم في هذا المطلب تقديم مفاهيم الرقابة الداخلية وفق هذا إطار لجنة COSO.

#### الفرع الأول : تعريف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO وأهدافها

سنتعرف في هذا الفرع على معنى إطار COSO وتعريفه للرقابة الداخلية والأهداف التي يسعى إليها.

#### أولاً : تعريف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

قبل التطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية يجب أن نعرف ما معنى COSO ؟

كلمة COSO هي اختصار لـ

(Committee Of Sponsoring Organization of the Tread Way Commission)

أي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي، وهي اللجنة التي تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي والمالي في الولايات المتحدة الأمريكية المسماة لجنة رعاية المؤسسات بتقديم تصور شامل لمفهوم الرقابة الداخلية وتقويم الرقابة الداخلية<sup>14</sup>، والتي تأسست سنة 1985 وتضم في عضويتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين الإداريين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين)، متخصصة في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة هدفها تحسين نوعية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات من خلال الرقابة الكفؤة والإدارة الجيدة وتطوير أخلاقيات العمل.

حيث تم وضع أدوات ومفاهيم من قبلهم ليتم من خلالها تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية، بحيث يتم الوصول بعد إجراء التقييم إلى تحديد وتشخيص نقاط القوة والضعف في نشاط أنظمة الرقابة الداخلية من خلال اعتماد نموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية.<sup>15</sup>

تُعرف لجنة المنظمات الراعية الرقابة الداخلية تعريفاً على نطاق واسع كما يلي: الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة وإدارتها التنفيذية وغيرهم من الأفراد، يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وإعداد التقارير والإمثال.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي، الرقابة الداخلية-إطار متكامل-، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2009، ص5

<sup>15</sup> محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق لجنة (COSO)-إ اعتماد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية. ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية

والإنتاجية العاملة في القطاع العام، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة المنفى، 2010، ص2

<sup>16</sup> مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط-، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، 2015، ص17

وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في النواحي التالية :<sup>17</sup>

الأهداف التشغيلية : تتعلق بالاستخدام الكفؤ والفعال لكل موارد الوحدة الاقتصادية .

أهداف التقارير المالية : توجيه لإستخدام الإنتاج وتوثيقه بتقارير ترفع إلى الإدارة.

أهداف الإلتزام : توجيه لمتطلبات إلتزام الوحدة الاقتصادية بالمتطلبات القانونية للوحدات العامة.

### الفرع الثاني : مراحل تطور إطار COSO

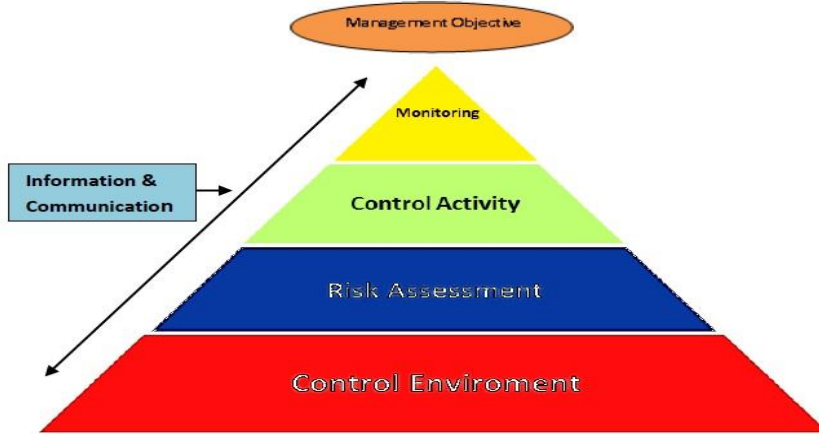
مر إطار COSO بثلاث نسخ إبتداء من أول نسخة سنة 1992 مروراً بالنسخة الثانية سنة 2004 وصولاً إلى النسخة الأخيرة سنة 2013 وفيما يلي سنستعرض أهم ما جاء في تلك النسخ الثلاث.

كان التركيز الأساسي للجنة تريداوي على الأسباب الكامنة وراء مشاكل الرقابة الداخلية التي أسهمت في فشل إعداد التقارير المالية، وصدر تقرير اللجنة الأول سنة 1987، حيث دعا الإدارة إلى أن تقدم تقريراً عن فعالية نظم الرقابة الداخلية وقد شدد على العناصر الرئيسية التالية : وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة رقابية قوية، مدونة لقواعد السلوك، لجنة التدقيق المختصة، إدارة قوية، إدارة مخاطر المشروع.

وفي سنة 1992 أصدرت هذه اللجنة إطار للرقابة الداخلية لتقييم وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، وهذا الإطار ملائم لإنجاز أهداف الوحدة الاقتصادية (التشغيلية، التقارير المالية، الإلتزام).

يرتكز الإطار على خمس مكونات مترابطة هي : (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة)

الشكل رقم : 2.1 هرم COSO لسنة 1992



المصدر : هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO-دراسة تطبيقية على

القطاعات الحكومية في قطاع غزة-،مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2016، ص31

<sup>17</sup> redha khallasi, **Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Coco ,Ifaci, IIA**, Edition HOUMA, algérie, alger 2013, P59 et 60.

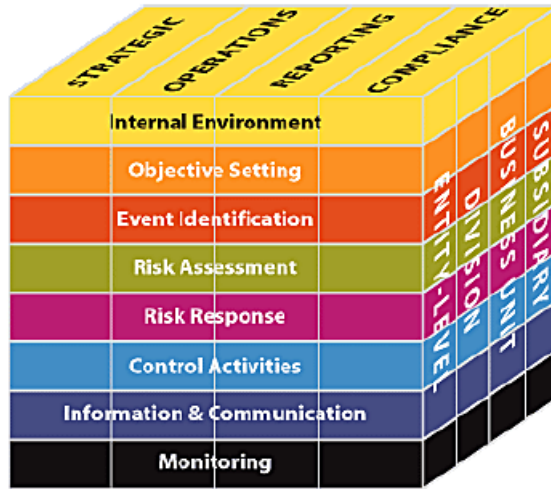


يمثل الشكل هرم COSO لسنة 1992 ويظهر لنا من خلال قاعدته أن البيئة الرقابية تعتبر القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها الإطار ويظهر لنا أنه يجب توفر العناصر الأخرى (تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المتابعة، حيث أنه يتم الربط بينهم عن طريق المعلومات والاتصالات للوصول في الأخير للأهداف المسطرة.

### ثانياً : النسخة الثانية COSO 2004

جاءت هذه النسخة لتقدم إطاراً تصورياً حول عملية تسيير المخاطر التي هي في الواقع توسعة لمفهوم المكون الثاني تقييم المخاطر ليقوم برصد مجموع الأخطار الممكنة الحدوث في خضم نشاط المؤسسة ومن ثم تقييم خطورتها ومن بعد ذلك تحديد نوع المعالجة التي توافقها، وقد عرفت هذه النسخة على أنها عميلة أو وظيفة (proceceur) يسهر على تنفيذها كل من مجلس الإدارة والمسيرين والعمال وهذا بهدف وضع خطة إستراتيجية لمعالجة الأخطار المعروفة أو المتوقعة والتي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة خلال مزاولتها نشاطها في ظل تعقد المحيط الإقتصادي وبروز العديد من الرهانات والتحديات ، وهذه الدرجة من التحكم التي يتم التوصل إليها هي من سيوفر للمؤسسة ضمانات لتحقيق أهدافها المسطرة.

### الشكل 3.1 مكعب COSO لسنة 2004



المصدر : هيا مروان إبراهيم لظن، مرجع سبق ذكره، ص32

يمثل هذا الشكل مكعب COSO الصادر سنة 2004 الذي ركز على تقييم المخاطر، حيث يبين في وجهه العلوي أهداف المؤسسة التنظيمية (الإستراتيجية، التشغيلية، التقارير، الإلتزام)، ويمثل الوجه الجانبي محل الرقابة (الفرع، الوحدة، القسم، المؤسسة)، ويمثل وجهه الأمامي مكونات إدارة المخاطر (البيئة الداخلية، تحديد الأهداف، تحديد الحدث، تقييم المخاطر، الإستجابة للمخاطر، الأنشطة، المعلومات والاتصال، المراقبة)

ثالثاً: النسخة الثالثة 2013 COSO

هذه النسخة قامت بترسيخ تعريف للرقابة وفق هذا المرجع : هي عملية ينفذها مجلس الإدارة، المديرون والعمال بغية توفير ضمانات معقولة حول تحقيق الأهداف التشغيلية، عرض المعلومات المالية ومطابقة القوانين والتشريعات، بالإضافة إلى ذلك قام المرجع بتقديم 17 مبدأ تخص المكونات الخمسة للرقابة الداخلية ومقسمة بينها ، وتنضوي تحتها 85 نقطة هامة مرتبطة أساساً بالمبادئ وتوفر وصفا لها. ولكن قد يظهر للمؤسسة في مرحلة تصميم نظام الرقابة الداخلية أن بعض المواصفات ليست ملائمة لوضعها وأن مواصفات أخرى قد تبدوا أكثر ملاءمة لها، ومن جهة أخرى فإن المرجع لا يجبر المؤسسة على تفعيل كل النقاط بصفة شاملة بل بالعكس فإدارة المؤسسة يمكنها أن تركز على النقاط التي تناسبها من أجل تصميم نظام رقابة فعال وتقييم مدى توفر ما نصت عليه المبادئ وهل تنشيط بصورة صادقة.<sup>18</sup>

الشكل 4.1 مكعب COSO لسنة 2013



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

يمثل هذا الشكل مكعب COSO سنة 2013 وهو النسخة الأخيرة لهذا الإطار حيث يبين الوجه العلوي الأهداف (العمليات، التقارير، الإمتثال)، والوجه الجانبي محل الرقابة (مستوى المؤسسة، القسم، وحدة العمليات، الوظيفية)، أما الوجه الأمامي مكونات الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، أنشطة المتابعة)

<sup>18</sup>فتح بريجة، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع منظور لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية COSO -دراسة حالة ش.ذ.أ.بيات كاترينغ، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 11-12

الفرع الثالث: مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يتكون نظام الرقابة الداخلية حسب إطار COSO من خمسة عناصر تتمثل في: <sup>19</sup>

**1. بيئة الرقابة :** تُعرف بيئة الرقابة على أنها مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تُعد أساساً لتطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة. وتتضمن قيم المؤسسة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من القيام بمسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحكومة، والهيكلة التنظيمية وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وعملية إستقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء، ويكون لبيئة الرقابة الناشئة عن ذلك أثر واسع الانتشار في نظام الرقابة الداخلية بالكامل.

**2. تقييم المخاطر :** يتضمن تقييم المخاطر عملية ديناميكية متكررة لتحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف وتقييمها، وتقاس تلك المخاطر من كافة أنحاء المؤسسة بالنسبة لدرجة تحمل المخاطر المحددة، ويشكل تقييم المخاطر أساساً لتحديد أسلوب إدارة المخاطر. كما يتطلب تقييم المخاطر دراسة أثر التغييرات المحتملة في البيئة الخارجية وداخل المؤسسة نفسها، مما قد يجعل الرقابة الداخلية غير فعالة.

**3. أنشطة الرقابة :** أنشطة الرقابة هي الأعمال الموضوعة من خلال السياسات والإجراءات لضمان تنفيذ توجيهات الإدارة بشأن الحد من المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف. وتؤدي هذه الأنشطة على كافة المستويات في المؤسسة وعلى مراحل مختلفة ضمن عمليات المؤسسة وبيئة تكنولوجيا المعلومات.

وقد تكون هذه الأنشطة وقائية أو كشفية بطبيعتها وقد تتضمن مجموعة من الأنشطة اليدوية والمؤتمتة من بينها الحصول على الموافقات والإعتمادات والتصديقات والتسويات ومراجعات الأداء.

**4. المعلومات والتوصيل :** يتمثل الغرض من نظام المعلومات والتوصيل المحاسبي في تعريف، تجميع، تبويب والتقرير عن العمليات المالية للوحدة وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها، ويوجد لنظام المعلومات والتوصيل المحاسبي عدداً من المكونات الفرعية، تتشكل أساساً من مجموعات العمليات المالية مثل المبيعات، مردودات المبيعات، التحصيلات، الحيازة وغيرها.<sup>20</sup>

**5. أنشطة المتابعة :** يُستعان بعمليات التقييم المستمرة أو المنفصلة أو الجمع بين عمليات تقييم مختلفة للتأكد من أن كلاً من مكونات الرقابة الداخلية الخمس قائم ويعمل بالشكل المناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية

<sup>19</sup> مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، 2015، ص.ص 17-18

<sup>20</sup> ألفين أريتر و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 383

اللازمة لتنفيذ المبادئ الخاصة بكل عنصر على حدة. وتجري مقارنة النتائج بالمعايير التي وضعتها الجهات المشرفة أو الهيئات المعروفة في مجال تحديد المعايير أو الإدارة ومجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور.

### الفرع الرابع: مبادئ إطار COSO

في نسخة 2013 الأخيرة التي أصدرتها لجنة COSO تم تقديم مجموعة من المبادئ التي ينص عليها المعيار والتي يعتبرها بمثابة ركائز يعتمد عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

#### الجدول 1-2 : مبادئ إطار COSO

العناصر	المبادئ
بيئة الرقابة	1. إبداء الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية 2. ممارسة مسؤولية الإشراف 3. إنشاء الهيكل والسلطة والمسؤولية 4. إبداء الالتزام بالكفاءة 5. تعزيز المساءلة
تقييم المخاطر	6. تحديد أهداف مناسبة 7. تحديد المخاطر وتحليلها 8. تقييم خطر الإحتيال 9. تحديد التغييرات المهمة وتحليلها
أنشطة الرقابة	10. إختيار أنشطة الرقابة وتطويرها 11. إختيار أنشطة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها 12. نشر السياسات والإجراءات في المؤسسة
المعلومات والإتصالات	13. استخدام معلومات ذات صلة 14. التواصل الداخلي 15. التواصل الخارجي
أنشطة المتابعة	16. إجراء عمليات تقييم مستمرة و/أو منفصلة 17. تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها

المصدر: مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط-، مرجع سبق ذكره، ص 18

المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة ومن منظور إطار COSO

سنقوم بعرض كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجعة بالإضافة إلى كيفية التقييم بواسطة

إطار COSO.

الفرع الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجعة

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم محافظ الحسابات بدراسة وتدقيق منتظم، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب، وتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

**1. طريقة الاستقصاء (الاستبيان):** تشمل قائمة الاستقصاء على مجموعة شاملة من الأسئلة وكتطوير لهذا المدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية يستخدم بعض المحافظين ما يسمى بقائمة تدقيق تشمل على بيان تفصيلي للطرق والإجراءات التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية، وتستخدم تلك القائمة لتذكير محافظ الحسابات والتوجيه عند القيام بالفحص، فعند استخدام قائمة الاستقصاء يتم استكمال جميع إجراءات التقييم مرة واحدة في وقت واحد أو على دفعات.

تأتي البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة محافظ الحسابات من عدة مصادر مثل :

- الوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلية وخرائط سير العمليات؛
- المناقشة مع العاملين لدى العميل والمصدران السابقان مكملان لبعضهما؛
- إختيار مدى الإلتزام بالنظام؛

وتتميز هذه الطريقة بسهولة التطبيق وتوفير الوقت حيث يستغني محافظ الحسابات عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية تدقيق موحد، وتتميز عن باقي الطرق بأن العملاء لا يعترضون عن تطبيقها حيث يعتبرونها كجزء من إجراءات التدقيق، ومع ذلك يعاب على أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المؤسسات ذات النشاط المتشابه، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمؤسسة، كما أنها تستوفي بشكل آلي دون الاهتمام، وبالرغم من هذه العيوب فلا يزال إستخدامها يلقي قبول عاما في كل مكان.<sup>21</sup>

**2. التقرير الوصفي:** يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة

والتفاصيل على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال نظام هذا التقرير الوصفي يصل محافظ الحسابات إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف وما هي نقاط الضعف، يشمل هذا التقرير جميع الإجراءات المستخدمة في المؤسسة لكل عملية وتراجع المستندات،

<sup>21</sup>نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية-دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص64

ويختلف من محافظ إلى آخر وفقا لاحتياجاته، حيث أن الموصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.<sup>22</sup>

**3. الخرائط التنظيمية :** هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على محافظ الحسابات دارستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها. وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وقائمة الاستقصاء، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية. ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط :

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم؛
- إذا لم تكن الخريطة واضحة تماما، يمكن إضافة معلومات في أسفلها لزيادة الإيضاح؛
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده)، والجهة التي يرسل إليها؛<sup>23</sup>

**4. الملخص التذكيري :** يشمل هذا الملخص الذي يعده محافظ الحسابات على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع، فكأن الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الرقابة حيث أنه متروك لمساعديه حرية إتخاذ إجراءات الفحص التي يرونها.<sup>24</sup>

#### الفرع الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية من منظور إطار COSO

إن لجنة رعاية المؤسسات والتي تسهر على رعاية المرجع COSO قد وضعت في بداية الأمر تعريفا واضحا للرقابة الداخلية وصاغتها ضمن إطار تصوري، وجعلت لها مكونات مبنية على قواعد علمية راسخة وعميقة، وما فتت تطوره وتنميه تماشيا مع المستجدات ليستجيب لمتطلبات المؤسسات في كل حين، وقد ظهر ذلك جليا في النسخة الأخيرة فقد سهلت على المؤسسات المفاهيم والمصطلحات وصاغتها في تلك المبادئ الـ 17.

<sup>22</sup>المطارنة غسان الفلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص220

<sup>23</sup>جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص.ص114-115

<sup>24</sup>صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص87

ومن ثمّ فإنّ المؤسسة التي تسعى إلى المطابقة مع المعيار في نسخته الأخيرة، يجب أن يحقق مضمون نظامها ويتوفر في كل جوانبه تلك المبادئ المنصوص عليها، بالإضافة إلى ذلك فهناك من فرضها بقوة القانون كما فعلت سلطة الأسواق المالية في فرنسا L'AMF والتي شرطت من أجل تكون المؤسسة مطابقة للمرجع فإنه يتوجب عليها تطبيق تلك المبادئ وإعطاء الدليل على توفرها.<sup>25</sup>

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سيتم في هذا المبحث إستعراض بعض الدراسات المتعلقة بالموضوع.

### المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

#### الدراسة الأولى: سليمان سند السبوع وآخرون<sup>26</sup>

تطرقت الدراسة إلى مدى توفر مكونات نظام الرقابة الداخلية في الشركات الأردنية ودرجة تطابقها مع المفاهيم والمعايير الصادرة عن لجنة COSO 1992. ولقد إعتد الباحث في هذا البحث على منهجين : المنهج الكمي لبيان أثر الخصائص الشخصية للمدراء الماليين على جودة هياكل الرقابة الداخلية والمنهج الوصفي لوصف خصائص هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية، ولتحقيق أهداف هذا البحث طورت إستبانة وزعت على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان لسنة 2007.

وقد أظهر البحث وجود هياكل رقابة داخلية جيدة في الشركات الصناعية الأردنية، كما وجد أيضاً بعض نواحي الضعف في عدة مجالات منها : كفاية الأفراد، وجود أنظمة لوصف الأعمال وبيان المسؤوليات، إنتاج معلومات لإنجاز الوظائف التخطيطية والرقابية.

#### الدراسة الثانية : محمد سمير دهيرب<sup>27</sup>

تمثلت مشكلة البحث في عدم تطبيق المفاهيم الحديثة لأنظمة الرقابية الداخلية وذلك من خلال تحديد المخاطر التي تحيط بالمؤسسة ومدى أهميتها والضوابط الرقابية التي يتم وضعها من قبل القائمين على إدارة تلك

<sup>25</sup>فتيح بريجة، مرجع سبق ذكره، ص 14

<sup>26</sup> سليمان سند السبوع وآخرون، جودة هياكل الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية وفقاً لإطار COSO، بحث مأخوذ من مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 2010

<sup>27</sup> محمد سمير دهيرب، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفق مفهوم لجنة COSO - إعتداد أنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الخدمية والإنتاجية العاملة في القطاع العام، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2010

المؤسسة ونوعها ودرجة تأثيرها بهدف إبقائها قادرة على ممارسة أعمالها ودمومة نشاطها الاقتصادي أو الاجتماعي أو الخدمي.

وللإجابة على هذه الإشكالية إنتهج الباحث في الجانب النظري على الأدبيات ذات العلاقة بالموضوع وما توفر من كتب ومراجع، أما الجانب التطبيقي فقد إعتد على نتائج إستمارة الإستبيان وقد هدفت الدراسة إلى إعتداد أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية على المؤسسات الإقتصادية الخدمية أو الإنتاجية وما له من مزايا لمواجهة المخاطر والتحديات التي تواجه المؤسسات.

وقد خلصت الدراسة إلى: عدم قيام أغلب المؤسسات العاملة في القاع العام بتقدير وقياس المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات وبالتالي عدم إعتدادها لأنموذج التقييم الذاتي للمخاطر الرقابية كوسيلة لتقييم وتقوم نظام الرقابة الداخلية، أن عملية تدريب موظفي أقسام الرقابة الداخلية في جميع المؤسسات والدوائر بخصوص مدى تطبيق التقييم الذاتي للمخاطر يؤدي ذلك إلى التطبيق الصحيح للأسلوب، إن إعتداد منهج لتدريب القيادات الإدارية و المحاسبين و إشراكهم في دورات تدريبية لمعرفة أسلوب التقييم الذاتي يقوي و يعزز العلاقة و الفهم لبيعة العمل بين هذه القيادات وبين الأقسام الأخرى.

### الدراسة الثالثة: زياد الزعي 28

حيث تمثلت إشكالية الدراسة حسب رأي الباحث أن الرقابة الداخلية من الأمور التي يجب أن يدركها المحاسبين القانونيين وأنه يجب دراستها وبيان أهميتها وإيجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها، هدفت الدراسة إلى قياس مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لإختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، وذلك باستخدام عناصر معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO وبيان مدى إدراك المحاسبين القانونيين إلى وجود علاقة بين فعالية الرقابة الداخلية ومصادقية التقارير المالية، بيان العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية وفعالية الرقابة الداخلية.

لقد إستخدم للإجابة على الإشكالية المطروحة المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لإستعراض أهم الأدبيات المتعلقة بالدراسة ومنهج البحث الميداني في الجانب التطبيقي، حيث تمثلت عينة الدراسة على مجموعة من المحاسبين القانونيين في الأردن، حيث تم توزيع 100 إستبانة على عدد منهم، ولقد توصل الباحث عدة نتائج منها : وجود علاقة إيجابية بين التعرف على إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن كيفية التعرف من قبل المنشأة على الخطر وإدارته، أن المنشأة قادرة على تقييم نظامها الرقابي والتعرف فيما إذا كانت لجان الرقابة تقوم بواجبها، أن بيئة الرقابة من أهم عناصر الرقابة الداخلية و هي بمثابة المحطة لباقي العناصر الأخرى.

<sup>28</sup> زياد الزعي، مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الأردن لإختبار فعالية الرقابة الداخلية عند تدقيق البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، قسم المحاسبة، جامعة الزينونة الأردنية، الأردن



الدراسة الرابعة : فايز مرزوق حمد صغفك العازمي<sup>29</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية بحسب النموذج الأمريكي COSO وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية. حيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية البالغ عددها 27 شركة، وقد تمثلت أفراد عينة الدراسات من 111 مستجيباً من أعضاء مجلس الإدارة، وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة بين تطبيق معايير الرقابة الداخلية وبين تحقيق الأهداف الخاصة بالتقارير المالية وأهداف الإلتزام والأهداف التشغيلية في الشركات الكويتية.

الدراسة الخامسة : صبري ماهر مشتهي<sup>30</sup>

تمثلت إشكالية هذه الدراسة في مدى إنسجام مكونات الرقابة الداخلية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين مع إطار COSO وتبيين مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية وفق هذا الإطار على أداء هذه الشركات. هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى تطور أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال توافيقها مع نموذج COSO للرقابة الداخلية، التعرف على تأثير نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، التعرف على تأثير نظام الرقابة الداخلية على قيمة الشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمد الباحث على تصميم إستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بمدى تطبيق مكونات الرقابة الداخلية في عينة الدراسة المتمثلة في 40 شركة مساهمة عامة مدرجة خلال سنة 2013 ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركات المساهمة العامة في فلسطين تنسجم مع إطار الرقابة الداخلية المتكامل COSO بدرجة مرتفعة كذلك وجود أثر لتطبيق مكونات الرقابة الداخلية وفقاً لأطار COSO على مؤشرات الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

<sup>29</sup>فايز مرزوق حمد صغفك العازمي، دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012

<sup>30</sup>صبري ماهر مشتهي، بعنوان تقييم مدى إنسجام أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية مع إطار COSO وأثر ذلك على أداء الشركة وقيمتها، دراسة منشورة في مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الأزهر بغزة، العدد 1، 2015

الدراسة السادسة : دراسة عبد السلام خميس بدوي<sup>31</sup>

تمثلت إشكالية الدراسة في معرفة أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطور بناء هياكل أنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، الوقوف على مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة وكذا تحليل إطار COSO للرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية العامة في قطاع غزة، وللإجابة على إشكالية الدراسة إستخدم الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي وتم توزيع 99 إستبانة على عينة الدراسة.

وكانت أهم نتائج الدراسة يوجد إهتمام ووعي كبير من قبل المنظمات الأهلية العاملة في قطاع غزة لأهمية تطبيق نظم الرقابة الداخلية الفعالة مما يدل على تطور هذه الأنظمة في تلك المنظمات، كذلك أظهرت الدراسة أن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المنظمات الأهلية تعمل على تحقيق أهداف الرقابة بدرجة كبيرة، وأن أهمية توفر مقومات البيئة الرقابية لأغراض تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية في المنظمات الأهلية باعتبارها تشكل الأساس العملي الذي يؤدي إلى خدمة تلك الأهداف وبالتالي الوصول إلى تحقيق غايات تلك المنظمات.

الدراسة السابعة: إيمان مؤيد الخيرو<sup>32</sup>

تمثلت إشكالية الدراسة في مدى إعتتماد الوحدات الإقتصادية على الإطار المتكامل COSO في بناء أنظمتها الرقابية، وقد هدفت الدراسة إلى تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق انموذج COSO ومن ثم تحسين فعالية كل مكون من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون بالإضافة إلى دراسة مدى ملائمة إطار COSO مع القوانين والتشريعات السارية المفعول في البيئة العراقية.

من أبرز نتائج الدراسة أن بيئة الرقابة هي أساس نظام الرقابة الداخلية بكاملة فعدم فعاليتها يؤدي إلى نظام رقابة داخلية غير فعال، أن جوهر عمل الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي تواجه تحقيق أهداف الوحدة وتحديد كيفية إدارة تلك المخاطر، أن مايعزز شفافية نظام الرقابة الداخلية هو إشتراك كل العمال في تطبيقه.

<sup>31</sup>عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق الأهداف-دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة-، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2011

<sup>32</sup>إيمان مؤيد الخيرو، تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO، بحث مأخوذ من رسالة ماجستير غير منشورة، منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية بكلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، قسم المحاسبة، 2009

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

الدراسة الأولى : yahia saidi<sup>33</sup>

هدفت الدراسة إلى تقديم وتحليل الرقابة الداخلية مع إظهار أهميتها في حوكمة الشركات، رصد مراحل تطور إطار COSO عبر الزمن مع التطرق إلى جميع نسخه بالتفصيل، توضيح أثر تطور مرجع COSO على تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن الرقابة الداخلية أصبحت أمرا مطلوباً وملحاً بالنظر للفضائح المالية التي طالت الشركات العالمية، وأن نظام الرقابة الداخلية هو جزء مهم في تسيير أي مؤسسة، وأن تنظيم نشاطات المؤسسة ومكوناتها هو أساس نجاح الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث : الإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

بعد إستعراضنا للدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع نجد هناك أوجه إختلاف وأوجه تشابه في عدة جوانب أهمها مايلي :

الجدول 1.3 : يوضح المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

العنصر	الدراسة الحالية	الدراسة السابقة
من حيث الهدف	تهدف الدراسة الحالية إلى إستكشاف نموذج COSO ومدى بينه وبين نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسسة مطاحن الواحات	إختلفت الأهداف الدراسات منها تقييم مدى تطور أنظمة الرقابة، دور المجالس في تطبيق معايير الرقابة، تطبيق المفاهيم الحديثة
من حيث العينة ومنهج الدراسة	تمثلت عينة الدراسة في مؤسسة مطاحن الواحات، وللوصول إلى النتائج تم إستخدام منهج دراسة حالة والإعتماد على المقابلات والملاحظة	أنحصرت عينة الدراسة بين المنظمات الأهلية، المؤسسات الإقتصادية، المحاسبين القانونيين أما منهج الدراسة فمعظمهم ركز على الإستبانة و الدراسة الميدانية
من حيث المتغيرات	تمثلت متغيرات الدراسة في نظام الرقابة الداخلية وإطار COSO	تعدد متغيرات الدراسة بين نظام الرقابة، إطار COSO، هيكل الرقابة، الحوكمة

<sup>33</sup> Saidi yahia, L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise- avec référence au cas l'Algérie-, Revue des sciences humaines N° 34, université Mouhamed Khider Biskra, Mars 2014

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا للفصل الأول وإنطلاقاً مما جاء في المبحث الأول الذي تضمن مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية وإطار COSO، والمبحث الثاني الذي تضمن الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، تبين أن نظام الرقابة الداخلية كان ولا زال من أهم ركائز المؤسسات طوال حياتها العملية لما له من أثر على أدائها خاصة إذا كان ذو فعالية كبيرة، وأن نظام الرقابة الداخلية يعتبر بمثابة الطريق لتحقيق أهداف المؤسسة خصوصاً إذا تم تقويمه وفق إطار COSO الذي يعد مرجعاً يحظى بالثقة العالمية.

أما من خلال الدراسات السابقة فقد تبين أن الأنظمة الرقابية المدروسة يلزمها بعض التعديلات لتتماشى مع ما يتطلبه إطار COSO من أنشطة ومبادئ تساهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

**الفصل الثاني :**  
**دراسة نظام الرقابة الداخلية**  
**في مؤسسة**  
**مطاحن الواحات**

### تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول للأدبيات النظرية و الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، في هذا الفصل نحاول الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال إسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في مؤسسة مطاحن الواحات تفرقت التابعة لمجمع الرياض سطيف.

وقد قسمنا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة (الطريقة والأدوات)

المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

### المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية (الطريقة والأدوات)

قبل التطرق إلى مدى إستجابة نظام الرقابة الداخلية مع إطار COSO سنقوم في هذا المبحث بإستعراض إطار الدراسة وحدودها من خلال المطلب الأول وأدوات جمع البيانات والمعلومات من خلال المبحث الثاني.

#### المطلب الأول : إطار الدراسة وحدودها

سنستعرض في هذا المطلب مجتمع الدراسة وكذا متغيرات الدراسة.

#### الفرع الاول : مجتمع الدراسة

وقع إختيارنا على مؤسسة مطاحن الواحات لإسقاط موضوع الدراسة عليها بصفتها مؤسسة رائدة في مجالها وذات سمعة جيدة في المنطقة.<sup>34</sup>

### 1. لمحة تاريخية عن مؤسسة مطاحن الواحات تقرت

تم إنشاء مطاحن الواحات شركة ذات أسهم طبقا للمرسوم الوزاري المؤرخ في 1980/11/30 والتي باشرت نشاطها بتاريخ 27 ماي 1983 برأسمال قدره 261.000.000 دج، وتنتمي الوحدة إلى المؤسسة الجهوية للصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها برياض سطيف، فهي تعتبر مؤسسة صناعية وتجارية، وقد تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية BUHLER، وهذا بمساهمة إطارات جزائرية من معهد EIM البليدة، وهذا يعني أن التجهيزات المستعملة في المصنع هي تجهيزات مستوردة وذات تقنية تكنولوجية متطورة.

تعتبر مؤسسة مطاحن الواحات من أهم الوحدات الإنتاجية بتقرت، تقع 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، تقدر مساحتها الإجمالية 61822,50 م<sup>2</sup>، منها 935664 م<sup>2</sup> مساحة مغطاة.

### 2. نشاطها :

من الناحية الإنتاجية يتمثل إنتاج المؤسسة في مادتي السميد والدقيق بنوعيهما العادي و الممتاز بالإضافة إلى النخالة غذاء الأنعام، ويتم توزيع منتج الوحدة إلى مراكز البيع التابعة لها، وهي كالأتي :تقرت، الدبداب، تمنراست، إليزي، ورقلة، المغير، جانت، غرداية، برج باجي مختار.

<sup>34</sup>من وثائق المؤسسة

تتمتع مؤسسة مطاحن الواحات بموقع يسمح لها بالسيطرة على أسواق السميد والدقيق المنتشرة في الجنوب الشرقي للبلاد. أما عن أنواع الزبائن فهي: تجار الجملة، الخبازين، المستهلكين.

### الفرع الثاني : طبيعة متغيرات الدراسة

يتضمن موضوع الدراسة و المتمثل في مدى إستجابة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات مع إطار COSO متغيرين أساسيين الأول يتمثل في نظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع، أما الثاني يتمثل في إطار COSO كمتغير مستقل.

### المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والمعلومات

طبيعة الموضوع هي من تحدد أدوات جمع البيانات والمعلومات التي تفي بأغراض الموضوع، للإجابة على للإشكالية المطروحة إستخدمنا :

**1. المقابلة :** إعتدنا على المقابلة الشخصية مع المراجع الداخلي وبعض رؤساء المصالح، للحصول على المعلومات الأولية من أجل الإجابة على أسئلة البحث وإختبار الفرضيات، والإحاطة الشاملة بكل ما يتعلق بالمؤسسة محل الدراسة.

**2. الملاحظة :** تعتبر كإحدى أدوات جمع البيانات والمعلومات في الدراسة الميدانية، بحيث سجلنا ما تم ملاحظته في ميدان الدراسة، سواء كان كلاما أو سلوكا.

**3. الوثائق والسجلات الإدارية :** تتمثل في مختلف الإجراءات والسياسات وكيفية سير بعض الإجراءات والعمليات الخاصة بالمؤسسة



### المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بإستعراض نتائج الدراسة ثم نتطرق إلى تحليل ومناقشة هذه النتائج.

#### المطلب الأول: نتائج الدراسة

سنستعرض في هذا المطلب وصف لنظام الرقابة الداخلية المتبع ودراسة مكوناته.

#### **الفرع الأول : وصف نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات**

نظام الرقابة الداخلية المتبع في مؤسسة مطاحن الواحات مكون من مجموعة من الإجراءات التي توضح دور ومسؤوليات كل مصلحة وخطوات العمل التي يجب إتباعها من طرف المسؤولين والعمال لتحديد دور كل أفراد المؤسسة وعدم وجود خلط في المهام أو تداخل بين الوظائف، ويتم إرسال هذه الإجراءات من المديرية العامة للمجمع أو التي ينشأها مجلس الإدارة الخاص بالمؤسسة والتي يراها مناسبة لتقوية نظام الرقابة الداخلية، ويتكون هذا النظام أيضا من القانون الداخلي للمؤسسة الذي ينص على قرارات يجب إتباعها وعدم مخالفتها وكذلك الإتفاقية الجماعية التي تظهر هي الأخرى السياسات المتبعة في المؤسسة (كحقوق وواجبات العمال، العطل، الأجور، تعويضات....).

كل هذه الإجراءات والسياسات تنفذ من طرف أفراد المؤسسة كل حسب دوره المكلف به وهذا لعدم التداخل في المهام وأدائها في الوقت والجودة المطلوبة بغية المحافظة على المؤسسة وتحقيق الأهداف المنشودة.

#### **الفرع الثاني : دراسة مكونات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات**

للإجابة على إشكالية البحث توجهنا إلى دراسة مدى توافر مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة المعلنة من طرف إطار COSO في مؤسسة مطاحن الواحات وذلك بالتطرق إلى كل مكون وما يحتويه من عناصر فرعية.

#### **أولا : البيئة الرقابية :**

تتمثل البيئة الرقابية في مؤسسة مطاحن الواحات في كافة السياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة العليا لتبيين وتوضيح دور كل فرد من أفراد المؤسسة بدءا من أعلى رتبة إلى أقل رتبة للتحكم والمحافظة على إستقرار المؤسسة وللتوضيح أكثر سنتطرق لكل مبدأ على حدى :

**1. الالتزام بالنزاهة و القيم الأخلاقية :** تعتبر هذه القيم من بين الأشياء التي تعتبر أولويات بالنسبة للمؤسسة كونها تم التصريح عنها في النظام الداخلي الذي يلزم كل أفراد المؤسسة بالعمل النزيه والإخلاص وإتقان العمل، بالإضافة إلى وجوب الإحترام المتبادل بين عمال المؤسسة ومع الأطراف الخارجية (الموردين، العملاء، المراجع

الخارجي...) لخلق جو مناسب للعمل يسمح بتطبيق سياسات المؤسسة دون تقصير وضمن سمعة الشركة مع الغير.

وقد لاحظنا هذا الأمر من خلال أسلوب التعامل بين العمال فيما بينهم من خلال الزيارات المتكررة للمؤسسة والتنقل بين مصالحها ولاحظنا كذلك الحرص على القيام بالمهام الموكلة لكل فرد في وقتها ودون تقصير.

**2. الهيكل التنظيمي :** تمتلك مؤسسة مطاحن الواحات هيكل تنظيمي مناسب تستطيع من خلاله معرفة الإدارات والمصالح الموجودة وتدرجها من المدير إلى آخر مصلحة و يوفر تدفق ملائم للمعلومات الضرورية لإدارة أنشطة المؤسسة.

**3. تفويض المسؤوليات :** يتم تفويض المسؤوليات في مؤسسة مطاحن الواحات عن طريق الإجراءات الوظيفية (les procedures) الخاصة بكل مصلحة سواء المرسل من المديرية العامة للمؤسسة أو المنبثقة من مجلس الإدارة، ويراعى في ذلك الحرص على فهم وإدراك من طرف المسؤولين لأهداف المؤسسة والتناسب بين المسؤولين وحجم الصلاحيات المفوضة لهم.

**4. مجلس الإدارة :** يتكون مجلس إدارة مطاحن الواحات من أشخاص لا تنتمون للمؤسسة لضمان الإستقلالية يتم تعيينهم من طرف المديرية العامة للشركة، يجتمع أفراده 6 مرات في السنة وفق برنامج مرسل من المديرية العامة للمجمع ويمكن أن تكون هناك إجتماعات طارئة.

يقوم هذا المجلس بعدة مهام ومسؤوليات أهمها تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التقرير المقدم من طرف المدقق الداخلي وتطبيق ما جاء فيه للوقوف على مواطن الخلل ومحاوله إصلاحها ويقوم أيضا بدراسة تقرير المراجع الخارجي وتطبيق ما جاء فيه من توصيات وفي نهاية كل جلسة يخرج المجلس بلوائح تتضمن إما حلول للمشاكل الموجودة في التقرير أو إصدار إجراءات جديدة تساهم في تقوية نظام الرقابة.

**5. هيئة المراجعة :** بالنسبة لهيئة المراجعة فهي مرتبطة بالإدارة من حيث برنامج المراجعة (plan d'audit interne) المرسل من طرف المديرية العامة للمجمع ثم يحال إلى مجلس الإدارة للمصادقة عليه، وتملك هيئة المراجعة الإستقلالية في إعداد التقرير دون تدخل أي طرف.

**6. عملية إستقطاب الكفاءات :** من خلال المقابلات الشخصية مع رؤساء المصالح وبعض عمالها وسؤالهم عن المستوى التعليمي تبين حصولهم على شهادات عليا أو ماستر أو ليسانس بالإضافة إلى شهادات معاهد متخصصة، مما يشير إلى سياسة المؤسسة في جلب الكفاءات المهنية للوصول إلى تحقيق عمل منظم و متقن وإمكانية التحسين في نوعية العمل وفهمهم أهمية تطبيق إجراءات وسياسات المؤسسة.

من سياسات المؤسسة في التوظيف عمل إختبارات للمتقدمين للشغل وذلك بإخضاع الموظف الجديد لفترة تجريبية تحت إشراف رئيس المصلحة لمدة محددة حسب طبيعة الوظيفة ويظهر ذلك في بطاقة المنصب حيث تحدد فيها مدة الإختبار و تكون هذه المدة :

- قصيرة إذا كانت ذات طابع تنفيذي  
- من شهرين إلى ثلاثة أشهر إذا كانت الوظيفة ذات طابع تحكيمي أي (مسؤول عن مجموعة من العمال التنفيذيين).

- من ستة أشهر إلى أكثر حسب النتائج المسجلة في تلك الفترة بالنسبة للإطارات السامية؛  
عند إنتهاء الفترة التجريبية للموظف الجديد يتم تقييمه حسب النتائج المسجلة من طرف رئيس المصلحة ويراعي في عملية التقييم النزاهة

- فإذا كانت نتائجه بنسبة 90% يتم قبوله مباشرة؛  
- إذا كانت تساوي أو أكثر من 50% يتم قبوله لكن مع تمديد الفترة التجريبية؛  
- إذا كانت أقل من 50% يتم رفضه؛  
وفي الأخير يتم تعريف الموظفين بمسئولياتهم وما المتوقع منهم.

- تتم سياسة الترقية في المؤسسة كل عامين وذلك حسب ما هو منصوص عليه في الإتفاقية الجماعية، وهذه الترقية قد لا تكون ملموسة كالإنتقال من منصب إلى منصب وإنما تكون في الدرجات فقط وهناك مناصب لا توجد فيها ترقية مثلا : مسؤول مكتب التدقيق يتم ترقيته في الدرجات فقط؛

والفرق بين الترقية الملموسة والغير ملموسة هو أن الأولى تعني الإنتقال من منصب إلى منصب أعلى سلطة وأعلى درجة والثانية تكون في الدرجات فقط وفي كلتا الحالتين يتم الزيادة في الراتب حسب الترقية ويؤخذ بعين الإعتبار سلوك العامل في الترقية.

**7. الحوافز والمكافئات :** تصرف الحوافز والمكافئات لعمال المؤسسة نظير إعتراف المؤسسة بمجهودات أحد أو مجموعة عمال في الحفاظ على المؤسسة والإخلاص في العمل أو للمحافظة على بقائهم أو لتحفيزهم أو لقيامهم بعمل غير إعتيادي كإبتكار ساهم في تطوير أو تحسين الإنتاج أو الأداء من إجتهدهم الخاص لصالح المؤسسة.

من خلال المقابلة مع رئيس مصلحة المستخدمين ورئيس فصيلة الأجور خاصة تبين أن المؤسسة تقدم نسبة من الأرباح كتحفيزات للعمال مثال : قامت المؤسسة بتقديم مكافئات لإطارين ومجموعة عمال نظير قيامهم بتطوير طريقة عمل ساهمت في تحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسة.

8. توضيح دور الأفراد : يتم توضيح دور الأفراد في أي مؤسسة لعدم وقوع الإتكالية والتقصير في العمل والإخلال بالنظام، يحدد دور كل فرد من خلال بطاقة المنصب التي نجد فيها الوظائف الأساسية الموكلة لكل فرد في المؤسسة بالإضافة إلى الإجراءات الوظيفية (les procedures) الخاصة بكل مصلحة. (أنظر الملحق 1)

### ثانيا : تقييم المخاطر

تتم عملية تقييم المخاطر في المؤسسة بصفة مستمرة لأنها معرضة للأخطار سواء داخلية أو خارجية لذلك تعمل مؤسسة مطاحن الواحات على عملية تحديد الأخطار المحيطة بها من مختلف الجوانب ابتداء بالأمن الداخلي للأفراد وإنتهاء بالمخاطر السوقية التي تحيط بها من أجل القضاء على المشاكل أو العراقيل التي تحول بينها و بين تحقيق أهدافها.

#### 1. تحديد الأهداف :

تحدد أهداف المؤسسة عن طريق المديرية العامة للمؤسسة ومجلس الإدارة وأخذ بعين الإعتبار نتائج السنة السابقة، تقوم المديرية العامة للمجمع بإرسال ما يسمى بـ(plan et budget) الذي يتضمن الأهداف المسطرة والخطة التي يجب إتباعها لتحقيق ذلك، يقوم مجلس الإدارة بدراسة هذه الأهداف ومقارنتها بنتائج السنة السابقة ومدى ملائمتها لإمكانيات المؤسسة، إن كانت هذه الأهداف ملائمة لإمكانيات المؤسسة فإنه يصادق عليها ويشرع بتطبيقها وإن وجدت أنها لا تتماشى مع قدرات وإمكانيات المؤسسة الإنتاجية يتم تعديلها وإرسال تقرير للمديرية العامة للمجمع يتضمن ما تستطيع المؤسسة تحقيقها بالنظر لإمكانياتها.

#### 2. تحديد المخاطر :

تعمل المؤسسة على تحديد المخاطر المحيطة بها سواء كانت داخلية ( الأمن الداخلي، كفاءة الموظفين....) أو خارجية ( المنافسة السوقية، العملاء....)

أ. المخاطر الداخلية :

ويقصد بها المخاطر المتوقع حدوثها داخل محيط المؤسسة من ناحية أمن وسلامة الأفراد والممتلكات، فالمؤسسة وضعت إحتياطات لهذا بتخصيص مصلحة الوقاية والأمن خاصة بهذه الأخطار يسير عملها وفق خطوات مدروسة، بالمقابلة مع رئيس مصلحة الوقاية والأمن بين لنا أنهم يعتمدون في عملهم على مخططين في تحديد الأخطار الممكن حدوثها وهما :

. (plan de sureté interne) : ويتم به تحديد المخاطر الممكن حدوثها كعدم جاهزية العمال وعدم تركزهم في الأماكن المحددة لهم، عدم توفر الألبسة الخاصة بعمال المطحنة أو إنتهاء صلاحية مطافئ الحريق أو أخطار خارجية تهدد سلامة الأفراد كدخول أفراد غرباء ليس لهم أي علاقة بالمؤسسة.

. **(plan interne d'intervention)** : ويتم به تحديد المخاطر كتعطل مخارج النجدة أو تعطل إحدى

الكاميرات وكافة الأخطار الممكن حدوثها داخل المؤسسة للأفراد أو الممتلكات.

يوجد أيضا مخاطر داخلية خاصة بمدى كفاءة الموظفين وفهمهم لأهداف المؤسسة ومدى تقيدهم بسياسات وإجراءات المؤسسة المنصوص عليها، بالإضافة إلى احتمالية (وجود نقص في الإنتاج لتعطل إحدى الآلات أو إنقطاع التيار الكهربائي أو إضراب العمال...) وكذلك مخاطر الوفاء من العملاء كتأخر تسديد الدين أو الإفلاس بالإضافة إلى عدم قيام الموظفين بالمسؤوليات المفوضة لهم في الوقت المناسب كدفع الضرائب المترتبة على المؤسسة كالضرائب على الدخل أو إقتطاعات الضمان الإجتماعي، احتمال تعرض المخزونات للتلف نظرا لعدم القيام بإجراءات التخزين، كل هذا يؤدي إلى خلل في النظام يشكل خطرا على فعالية نظام الرقابة الداخلية وإمكانية تحقيق الأهداف المنشودة.

### ب. المخاطر الخارجية :

يقصد بها المخاطر المتوقع حدوثها للمؤسسة من خارج محيطها (المنافسة السوقية، العملاء، تقلبات السوق، الموردين، مصلحة الضرائب...)، تواجه مؤسسة مطاحن الواحات سوق تنافسية قوية في محيطها نظرا لوجود منافسين (مطاحن جديع، مطاحن قنوعة) في نفس القطاع لمنافسة المؤسسة من حيث الجودة والسعر، إضافة إلى العملاء والموردين وتقلبات السوق فيتم تصنيف العملاء (مخازن، تجار الجملة...) وترتيبهم حسب درجة الثقة وقيمة دينه إن وجد أما الموردين فهي تتعامل مع مورد هام هو الديوان الوطني للحبوب الذي قد يتأخر في إرسال الكمية المطلوبة أو إرسالها ناقصة مما يعيق عملية الإنتاج، وكذلك تقلبات السوق مثلا :

- قيام المخازن بإضراب لأيام سيؤدي إلى توقف الطلب على مادة الفرينة والدقيق وبالتالي تكسب السلع عند المؤسسة أو عند تجار الجملة أو فروعها (محلات بيع منتجاتها)، بالإضافة إلى الغرامات المفروضة على المؤسسة نتيجة التأخر في دفع الضرائب.

ج. إدارة المخاطر : بعد تحديد المؤسسة لمجمل المخاطر الممكن أن تتعرض لها تقوم بإتخاذ إجراءات وقائية وأخرى بعدية فمن ناحية المخاطر الداخلية المذكورة في الأعلى فإن المؤسسة تعتمد على مخططين للأمن وسلامة الأفراد هما (plan de sureté interne) و (plan interne d'intervention) يتضمنان إجراءات منها ما هو وقائي ومنها ما هو آني وهما :

. **(plan de sureté interne)** : ويقصد به خطة الأمن الداخلي ويجدد كل سنة ويعتمد عليه من حيث معرفة مدى كفاءة عمال الأمن داخل المؤسسة ومدى توفر وسائل الوقاية والتدخل كلباس العمال في المطبخ أو كمطافئ الحريق بالإضافة إلى مدى جاهزية الخطوط الساخنة مع الأطراف الخارجية (الشرطة، الحماية المدنية...) . **(plan interne d'intervention)** : ويقصد به خطة التدخل الداخلية ويتضمن مجموعة من الإجراءات والإحصائيات الخاصة بالمؤسسة (مساحتها، عدد مخارج النجدة، عدد الكاميرات، عدد عمالها...) بالإضافة إلى

تحديد لجنة التدخلات وكم يجب توفر من أفراد أمن داخل المؤسسة لضمان سلامة الأفراد والممتلكات، ويعبر هذا المخطط عن دراسة كاملة للمؤسسة وكيفية مواجهة الأخطار المتوقع حدوثها كالحرائق.

ومن ناحية المخاطر الأخرى مثل كفاءة الموظفين فالمؤسسة تعتمد على تقرير المراجع الداخلي والخارجي في معالجة أخطاء ومشاكل نظام الرقابة الداخلية، تحرص المؤسسة على فهم المسؤولين للمهام الموكلة إليهم كدفع الضرائب في وقتها لعدم الوقوع في مخالفات تحملها دفع غرامات التأخير وكذا تخصيص مصلحة للصيانة في حال تعطل إحدى الآلات ودراسة مجموعة من الموردين إحتياطاً لأي طارئ يحدث من قبل المورد المعتاد، وتقوم المؤسسة بعمليات مراجعة مفاجئة للوقوف على مدى توفر الإحتياجات اللازمة ومدى تطبيق سياساتها وإجراءاتها، كما تقوم المؤسسة كل فترة بإطلاق صافرة إنذار مغلوطة وهذا للوقوف على مدى جاهزية أفراد الأمن والعمال لمواجهة مثل هذه الأمور مثال :

المؤسسة تقوم كل فترة بإطلاق صافرة إنذار مغلوطة بوجود حريق، وهذا لتري ردة فعل العمال ورجال الأمن ومدى جاهزيتهم تجاه الأمر وقدمو الحماية لتوضيح مايجب فعله في بعض الحالات، بحسب المقابلة تبين أن كل مصلحة تتحمل مسؤولية تحديد ومعالجة المخاطر الخاصة بها بإستثناء بعض المخاطر يحددها المدقق الداخلي.

### ثالثاً : أنشطة الرقابة

يقصد بها السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة للحرص على قيام الموظفين بتطبيق القرارات والإجراءات الخاصة بالمؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المطلوبة، وقد تكون إجراءات وقائية أو كشفية (كالفصل بين المهام، المصادقة على الوثائق.....).

### أ الفصل بين المهام :

يتم بتحديد مهام ومسؤوليات كل مصلحة أو فصيلة أو فرد من خلال الإجراءات الوظيفية أو بطاقات المنصب وتتخذ المؤسسة هذا المبدأ من أجل تفعيل نشاط الرقابة أي كل مسؤول فوqe مسؤول بمعنى كل عمل من طرف يتم مراقبة من طرف آخر وهذا لمنع الوقوع في الأخطاء وضمان سير النشاطات بصورة قانونية ومنظمة مثلاً:

-عملية الشراء عند تحرير طلب الشراء يجب أن يحتوي على توقيع كل من رئيس مصلحة التموين وتسيير المخزونات ومسؤول الإستغلال الذي يراقب مصادقة رئيس مصلحة التموين والمخزونات وأخير المدير ليقدم أمر الشراء وخلال عملية المراجعة يقوم المدقق الداخلي بفحص كل المصادقات إن وجد مصادقة دون أخرى يسجلة في تقريره لتصحيحه.

تطوير الآليات والمنظومات المعلوماتية :

تحتوي مؤسسة مطاحن الواحات على خلية تسمى الإعلام الآلي تختص بكل ما آلي ومعلوماتي في المؤسسة من صيانة أو تطوير أو شراء.

بالمقابلة مع رئيس خلية الإعلام والاتصال تبين أن المؤسسة تسعى دائما إلى تحسين برامجها وأنظمتها لمسايرة التطورات الحاصلة في مجال المعلوماتية من تقنيات حديثة أو برامج متطورة تساهم تسهيل المهام وضمان تحكم جيد فيها وتحسين الأداء الوظيفي للمؤسسة، في حالة تعطل أحد الأجهزة (كمبيوتر، آلة النسخ، آلة الطباعة...) يقوم مسؤول خلية الإعلام الآلي بمعاينة الخلل الواقع ويتم إصلاحه وإن كان الخلل لا يمكن إصلاحه يرسل إلى طرف خارجي ليتم صيانتها. وتعتمد المؤسسة على عدة برامج في تسيير أنشطتها على مختلف المصالح ودائما ما تسعى إلى تطويرها ومن خلال هذا الجدول سنوضح تغيير المؤسسة لبعض البرامج.

الجدول 1.2: تحديث برامج التسيير

المصلحة	إسم النسخة القديمة	إسم النسخة الحديثة
الأجور	DB paie Sous dos	PL paie Sous windows et réseau
المحاسبة	Cetic Sous dos	Big finance Sous windows et réseau
المشتريات	Gpr Sous dos	Gpr Sous windoxs et réseau

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المقابلة مع مسؤول خلية الإعلام الآلي

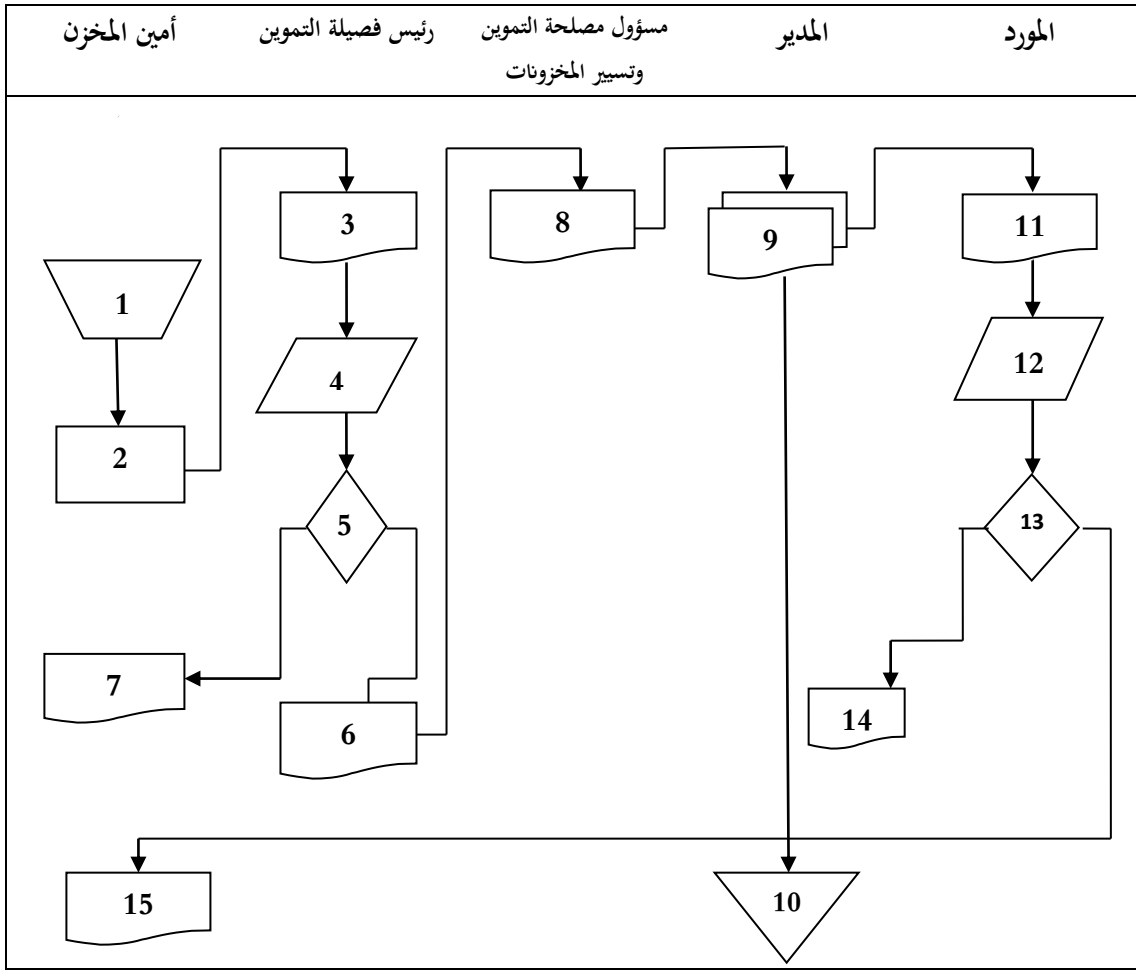
رابعا : المعلومات والاتصال

يجب أن تتوفر المؤسسة على نظام معلوماتي وتقنيات إتصال جيدة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها وتسهيل على الأفراد تلقي رسائل الإدارة فيما يخص عمل المؤسسة، تتوفر مؤسسة مطاحن الواحات على مجموعة من الوسائل ويتم عن طريقها تبادل المعلومات اللازمة والتواصل بين الإدارات والمصالح وبينها وبين المديرية العامة.

**1. ملاءمة ومصداقية المعلومات :** هنا يتم تبادل المعلومات فيما يخص مختلف عمليات المؤسسة كالشراء أو البيع وتكون هذه المعلومات محددة وموجهة وواضحة ومؤكدة مثلا في عملية تمويل :

يتم دراسة إحتياجات المؤسسة ثم يقوم أمين المخزن بإعداد طلب التوريد يضم معلومات حول إحتياجاته (تحديد الكمية، النوعية)، ثم يرسله إلى فصيحة التموين لتقوم بإعداد طلب الشراء الذي يصادق عليه رئيس الفصيحة ثم يرسل إلى المدير ليقوم بالموافقة عليه لتتم عملية الشراء، وتقدم نسخة للمورد حيث يقوم بإرسال البضاعة مع وصل التسليم الذي يراقبه ويقارنه أمين المخزون مع البضاعة المرسله.

الشكل 1.2 : خريطة التدفق لأنشطة التموين



المصدر : من إعداد الطالب إعتقادا على المقابلة

الجدول 1.2: شرح عمليات خريطة التدفق

رقم العملية	شرحها	رقم العملية	شرحها
1	دراسة إحتياجات المؤسسة	9	المصادقة على طلب الشراء وعمل نسختين وإرساله
2	إرسال طلب توريد	10	أرشفة نسخة من طلب الشراء
3	إستقبال طلب التوريد	11	طلب الشراء
4	معاينة والتأكد من الطلب	12	معاينة وجود السلعة
5	إتخاذ قرار نعم/لا	13	إتخاذ قرار نعم/لا
6	إلغاء طلب التوريد	14	إرجاع طلب الشراء للمؤسسة
7	إعداد طلب الشراء وإرساله	15	إرسال الطلبية للمؤسسة
8	المصادقة على طلب الشراء وإرساله		

المصدر : من إعداد الطالب إعتقادا على المقابلة



2. قنوات الإتصال : من الأشياء التي يتم الحرص عليها في مؤسسة مطاحن الواحات مسار المعلومات الذي يشترط فيه الدقة والوضوح سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي تسير وفق طريق محدد من ...إلى، كذلك التغذية العكسية يجب أن تكون واضحة وفي موعدها.

الشكل 2.2 : مخطط يوضح سير المعلومات



### التغذية العكسية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المقابلة

3. التواصل الداخلي : يقصد به التواصل الذي يحدث في المحيط الداخلي للمؤسسة بين المصالح لتبادل المعلومات والمستندات التي تتطلب ذلك ويتم هذا عن طريق مجموعة من وسائل الاتصال سواء الالكترونية كالبريد الالكتروني أو الهاتف الأرضي أو الفاكس بالإضافة إلى الهاتف اللاسلكي (النقال) الذي توفره المؤسسة لبعض رؤساء المصالح.

4. التواصل الخارجي : يقصد به التواصل الذي يحدث بين المؤسسة والأطراف الخارجية (الزبائن أو الموردون أو المراجع...) وهذا بإستعمال وسائل إتصال كالهاتف أو البريد الالكتروني مثلا : كإرسال طلبية أو طلب مواد أولية ويتم هذا عبر إجراءات وخطوات موضوعة.

### خامسا : أنشطة المتابعة

ويقصد بها عمليات التقييم التي تحدث بهدف التأكد من مدى تطبيق كافة مكونات الرقابة وكذا عناصر كل مكون بالنظر للمقابلة تبين أن :

#### 1. إجراء عمليات تقييم مستمرة أو منفصلة :

تقوم المؤسسة بعملية فحص وتقييم لفعالية نظام الرقابة الداخلية بواسطة مجلس الإدارة بالإعتماد على التقرير المقدم من طرف المدقق الداخلي كل ثلاثي، ويقوم المدقق الداخلي بتطبيق برنامج المراجعة الداخلية من خلال ما جاء في مخطط التدقيق الداخلي (plan d'audit interne) المرسل من المديرية العامة للمجمع وتتم عملية فحص وتقييم فعالية هذا النظام للوقوف على النقائص ومدى تطبيق التوصيات والملاحظات التي تم تسجيلها في تقرير السنة الماضية، يطبق المدقق الداخلي برنامج الفحص والتقييم حسب الخطة، أي كل شهر مخصص لدراسة وفحص مصلحة معينة، ويتم إرسال تقرير كل ثلاثي للمديرية العامة وهناك أيضا عملية تقييم

وفحص نظام الرقابة الداخلية خارج المخطط تكون بأمر المدير العام أو مديرية المراجعة الداخلية للمجمع وتخص بعض الملفات العالقة أو المستجدة.

**2. تقييم أوجه القصور والإبلاغ عنها :** من خلال عملية مراجعة التي تتم كل ثلاثي يقوم المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة وإستخراج نقاط القوة والضعف ومعرفة الإنحرافات وأسبابها وتحديد مختلف المشاكل التي واجهها أثناء عملية التدقيق، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير يتضمن مجموعة من التوصيات والملاحظات التي وردت في التقرير السابق ولم تطبق بالإضافة إلى ملاحظات وتوصيات جديدة وإقتراحات لمشاكل مطروحة وبناءا على هذا التقرير يتم الأخذ بالملاحظات التي أشار إليها المدقق الداخلي ومعالجتها.

### المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بعد قيامنا بدراسة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات من خلال الإطلاع على وثائق المؤسسة التي تم موضوع الدراسة، والإعتماد على الملاحظة طوال فترة التبرص بالإضافة إلى المقابلة المطولة التي قمنا بها مع المسؤولين وطرح عليهم الأسئلة المصممة إعتقادا على ما ورد في إطار COSO، تكمننا من رصد مدى توافق مكونات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات مع مكونات إطار COSO.

#### **السؤال الأول: ما هو واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات ؟**

من خلال الدراسة تبين أن مؤسسة مطاحن الواحات تملك بيئة رقابية إيجابية تسمح بتطبيق سياسات وإجراءات نظامها الرقابي الداخلي لكن يوجد فيه بعض النقائص التي تشكل تهديد للمؤسسة داخليا وخارجيا.

#### **السؤال الثاني: ما مدى توافق مكونات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات مع مكونات إطار**

COSO ؟

من خلال الدراسة تبين أن مكونات نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات هي نفسها مكونات إطار COSO لكن لا تملك نفس جودة وفعالية هذا الأخير من عدة نواحي.

## خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة مطاحن الواحات تقرت والتي كان الهدف منها إسقاط ما تم التوصل إليه في الجانب النظري وإختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي. تبين لنا أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسسة مطاحن الواحات يتوفر على مقومات نظام الرقابة الجيد لكن يتخلله بعض النقصان في عدة عناصر قد تؤثر على فعاليته وتجعل المؤسسة عرضة للأخطار طيلة نشاطها الإقتصادي

### الخاتمة

أصبح لنظام الرقابة الداخلية دور جوهري في المؤسسات الاقتصادية لمساهمته في حماية أصولها وتحقيق أهدافها لهذا تسعى لتصميم نظام رقابة فعال يضمن سير نشاطها وتأمين ممتلكاتها وتحقيق أهدافها التشغيلية والمالية خاصة في ظل التطورات الحاصلة في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة من طرف الهيئات المختصة. من خلال هذا الموضوع حاولنا التعرف على نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى مكوناته وذلك للإجابة على إشكالية البحث، وقد قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين الفصل الأول شمل الجانب النظري للدراسة أين تطرقنا لمفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية وإطار COSO الذي يعتبر أكثر الأطر الرقابية فعالية كونه يعطي المؤسسة هيكل رقابة داخلية قوي وفعال، أما الفصل الثاني قمنا بإسقاط ما تم تناوله في الفصل الأول على مؤسسة مطاحن الواحات للوقوف على الواقع العملي لنظامها الرقابي.

### مناقشة الفرضيات

لقد قامت دراستنا على فرضيتين التي فيما يلي سيتم إختبارهما بناء على ما سبق :

**الفرضية الأولى :** أن نظام الرقابة الداخلية في مطاحن الواحات لا يفي بكل متطلبات المؤسسة.

من خلال الدراسة تبين أن نظام الرقابة في مؤسسة مطاحن الواحات لا يفي بكل متطلبات المؤسسة من عدة جوانب، خاصة من جانب تقييم المخاطر ما يجعل المؤسسة دائما معرضة للأخطار السوقية، كون المؤسسة لا تملك سياسة واضحة بخصوص هذا الجانب ويرجع ذلك لعدم وجود سوق تنافسية تشعر المؤسسة بمخاطر السوق، وبذا تثبت صحة الفرضية الأولى.

**الفرضية الثانية :** يتوفر هيكل الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات على مكونات إطار COSO لكن لم يتم تصميمه وفقه ولا يواكب فعلا إطار COSO.

من خلال الدراسة تبين أن نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الواحات يتوفر على مكونات نظام الرقابة وفق إطار COSO رغم أن المؤسسة لم تصمم نظامها الرقابي على أساس هذا الأخير ولا تملك أي دراية به. إن نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات لا يواكب إطار COSO من حيث الجودة والفعالية كون هذا الإطار يعتبر بمثابة معيار عالمي صمم من طرف هيئات مختصة في هذا المجال، وبهذا تثبت صحة الفرضية الثانية.

### نتائج إختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى :** أن نظام الرقابة الداخلية في مطاحن الواحات لا يفي بكل متطلبات المؤسسة. أثبتنا صحتها  
**الفرضية الثانية :** يتوفر هيكل الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الواحات على مكونات إطار COSO لكن لم يتم تصميمه وفقه ولا يواكب فعلا إطار COSO. أثبتنا صحتها

### النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة

- أن البيئة الرقابية في المؤسسة متوفرة بشكل جيد لكن يتخللها بعض النقائص كقيلة بتأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية بإعتبارها بمثابة القاعدة التي تركز عليها المكونات الأخرى من أجل تحقيق أهداف المنظمة.
- أن المؤسسة لا تلتفت بجانب تقييم المخاطر السوقية المحيطة بها وهذا راجع إلى عدم وجود سوق تنافسية يجعلها تلتفت لمثل هذه المخاطر.
- أن الأنشطة الرقابية عامل جوهري للمؤسسة يساعدها في الوصول إلى الأهداف المرجوة.
- أن المعلومات والاتصال متوفرة بالشكل المطلوب من ملاءمة ووضوح وموثوقية سواء تعلق بالمتواصل الداخلي أو الخارجي مما يسهل على المؤسسة القيام بمختلف نشاطاتها.
- أن أنشطة المتابعة تعتبر بمثابة عيون المؤسسة كونها تقوم بمراقبة باقي مكونات نظام الرقابة الداخلية ومتابعتها والتأكد من أنها تعمل وفق ما هو مخطط له وتعتبر عنصر حساس في أنشطة المؤسسة.
- هناك بعض العناصر ليست متوفرة بالشكل الذي يسمح بأن نقول أنها تتوافق مع COSO.
- أن عناصر نظام الرقابة الداخلية متكاملة فيما بينها وضعف عنصر يؤدي إلى خلل في النظام الرقابي للمؤسسة ويعرقل تحقيق أهدافها بالشكل والوقت المطلوب.
- تقييم المخاطر لدى المؤسسة متوفر لكن في بعض العناصر ليس كاف كما ينص عليه إطار COSO .

### التوصيات :

- بناء على النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة نقدم جملة من الإقتراحات والتوصيات التي يمكن الاستفادة منها
- إقامة مصلحة لإدارة المخاطر في المؤسسة لكي تتمكن من تقييم وتحديد جميع التهديدات في شتى المجالات والتصدي لها.
- محاولة الإنفتاح على التطورات العالمية بتبني إطار COSO.

- الحفاظ على كفاءات المؤسسة وتدريبها من خلال تقديم إمتيازات لها وتكوينها على مستويات عالية لضمان سيورة عمل المؤسسة على أكمل وجه.
- خلق ثقافة الرقابة الداخلية الذاتية من أجل الوصول إلى أعلى مستوى من الأداء.
- زيادة عدد عمال مصلحة المراجعة لأنه مراجع واحد صعب عليه تغطية كافة أنشطة المؤسسة.
- إعطاء استقلالية المراجع الداخلي في تقييم عملية المراجعة.

### آفاق البحث:

في هذه الدراسة تناولنا مدى إستجابة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية مع إطار COSO غير أننا لاحظنا آفاق يمكن بحثها وهي :

- أثر تبني إطار COSO من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- أثر تبني إطار COSO من طرف المؤسسات الاقتصادية على الأداء المالي؛
- أثر تبني إطار COSO في المؤسسات الجزائرية على تقارير المراجعة الداخلية والخارجية؛

## قائمة المصادر والمراجع

أولا المراجع بالعربية :

أ. الكتب

1. ألفين أرينز و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
2. محمود يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.
3. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، الجزائر، 2013.
4. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2010
5. حمد توهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2005 .
6. المطارنة غسان الفلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. 2006

ب. المذكرات والرسائل العلمية

1. صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
2. محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة على جودة القوائم المالية (دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان)، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2006.
3. عيد عباد مناور الرشيدى، تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، الكويت، 2010.
4. نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات)، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
5. فتيح بريجة، مدى توافق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مع منظور لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية COSO (دراسة حالة ش.ذ.أ.بيات كاترينغ)، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة. 2016.
6. هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO (دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2016.



## ج. المجالات والمقالات

1. لجنة المنظمات الراعية للجنة توريدواي، الرقابة الداخلية (إطار متكامل)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2009.
2. العايب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية، ملتقى وطني، 11 و12 أكتوبر. 2010.
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، دليل الممارسات الجيدة (تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2013.
4. محمد حسان خمقاني ومسعود صديقي، إختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بإستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مجلة المؤسسات الجزائرية، الجزائر، العدد 05، 2014.
5. مجلة المدقق الداخلي-الشرق الأوسط-، إطار الرقابة الداخلية الصادر عن كوسو، 2015.

## المراجع باللغة الفرنسية :

أ. الكتب

1. redha khallasi, **Le contrôle interne des organisations suivant les référentiels : Coso, Coco ,Ifaci, IIA**, Edition HOUMA, algérie, alger 2013.

الملاحق

الملحق رقم (1) : بطاقة منصب

FICHE DE FONCTION

MISE A JOUR : 22/01/2012

CHEF D'ATELIER ELECTRO-MECANIQUE

Rédacteur:

Approbateur: MAAMRI Ammar (PDG )

RATTACHEMENT HIERARCHIQUE : CHEF SERVICE MAINTENANCE

LIAISONS FONCTIONNELLES : CHEF SCE MAINTENANCE/ CHEF D'ATELIER MEC.

DESCRIPTION DES TACHES OU FONCTIONS ESSENTIELLES

- Changement les pièces défectueuses (relais, relais temporisé contacteur etc)
- Modifié des schémas électriques si c'est nécessaire
- Exécute les travaux nouvellement installations électriques industriel ou bâtiments
- Contrôle vérifié l'installation électrique par les opérations de :
- Exécute le planning des travaux planifiés (serrage des vis tableau synoptiques
- Nettoyage des appareils électriques et transformateurs
- Entretien a réparer et nettoyé les moteurs et installations électriques
- Assure l'entretien et le bon fonctionnement de l'éclairage
- Assure l'astreinte
- Déterminé l'origine des pannes électriques
- Décide les éléments défectueux à remplacer ou à réparer
- Intervient sur le système électrique
- Ordonne et planifie les travaux

FORMATION ET COMPETENCES

- 4° AM
- TECH.ELECTRO MECANIQUE
- Expérience dans la filiale

	Tenant du Poste	1 <sup>er</sup> Vérificateur	2 <sup>ème</sup> Vérificateur
		Responsable Hiérarchique	Auditeur Interne
Nom et Prénom	SENOUSSI Med Hadi		BOULIFA Abdesamad
Lu et Approuvé			