

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 التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت

من إعداد الطالبة: بوليفة حنان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/24

أمام لجنة المكونة من السادة:

(أستاذ محاضر ، جامعة ورقلة) رئيسا

(أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مشرفا

(أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مناقشا

❖ الدكتور/شماخي بوبكر

❖ الدكتور/حجاج محمد الهاشمي

❖ الدكتور/خروبي يوسف

السنة الجامعية: 2018/2017

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الاقتصادية الجزائرية

دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت

من إعداد الطالبة: بوليفة حنان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/24

أمام لجنة المكونة من السادة:

- | | |
|------------------------------|-----------------------------------|
| ❖ الدكتور/ شماخي بويكر | (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) رئيسا |
| ❖ الدكتور/ حجاج محمد الهاشمي | (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مشرفا |
| ❖ الدكتور/ خروبي يوسف | (أستاذ محاضر، جامعة ورقلة) مناقشا |

السنة الجامعية: 2018/2017

الدهوداء

أخني إجلالا إلى من أرى فيها ضياء الصراط وعمود الحياة إلى من أزرقتي وساندتني طول المسار، إلى من أراها نخ الحنان وشاطئ الرعاية وفلك النصيحة والأمان إلى من حملتني وهنا على وهن وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحضنت الأحران من أجل سعادتني وعلمتني أن الإيمان جناح والصبر مفتاح الحب والعطاء...

"والدتي الغالية، أطال الله في عمرها"

إلى من أرى فيه، ينبوع السخاء وجود الكرماء ونصح الحكماء وعطف الرحماء إلى من علمني مواجهة الصعاب وتعب من أجلي، ووفى لي الراحة ولم يدخل علي بنعمة في سبيل العلم، وعلمني أن الحياة تجارب وشجني على المثابرة والاجتهاد "أبي العالي"

"إلى إخوتي وأخواتي كل واحد باسمه"

إلى الكناكيت الصغار "آية، جانتة، أروى، رزير، محمد الصالح، سهيل"

إلى كل صديقاتي العزيزات

إلى جمع الأهل والأقارب

إلى كل زملاء دفعة 2017/2018 ماستر محاسبة وذكيق

إلى كل من حملني، ذكرتني ولم تحملني، مذكرتني

أهدي ثمرة جهدي

حننا

الثناء والاعتراف

بسم الله القوي، المعين... وفي سبيله وعلى بن كنه... قبل كل أحد وبعد كل أحد نوجه بالشكر

كله لربنا عز وجل

فالحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

ثم نشكر جزيل الشكر الأستاذ: حجاج محمد الهاشمي على أن شرفنا بالإشراف على هذا العمل المنواضع

كما لا ننسى أن نشكر كل من ساعدنا بمعلوماته

كذلك نشكر كل موظفي شركة الإسمنت عين النوقة الوحدة التجارية - تقرت -، التي اسنضافتنا لإجراء دراستنا

ومنهم: "د. فرور محمد الطاهر، حجاج عبد السميع، حجاجي يونس"

وإلى كل الأساتذة الذين قاموا بتعليمنا من الابتدائي إلى المرحلة الجامعية نتقدم لهم بالشكر الجزيل

وأخيرا نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم في إنجاز هذا البحث.

حمننا

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة الوحيدة التجارية تقرت، وذلك لأهمية المراجعة الداخلية كأداة إدارية فعالة هدفها تقييم هذا النظام، ومن خلال ذلك تم الاعتماد على بعض الأدوات مثل المقابلة الشخصية، والملاحظة، وقائمة الاستقصاء، ولقد توصلنا إلى عدة نتائج أهمها: أن عملية المراجعة الداخلية لها تأثير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال التقارير المقدمة بشكل دوري من طرف المراجع الداخلي، التي ساعدت المؤسسة في تصحيح نقاط الضعف وبالتالي زيادة فعاليتها. الكلمات المفتاحية: مراجعة داخلية، نظام الرقابة الداخلية، تقارير، مؤسسة الإسمنت عين التوتة.

Abstract:

The objective of this study is to determine the contribution of the internal audit to the activation of the internal control system in the economic institution. We have reached several conclusions, the most important of which are: The internal audit process has an impact on the activation of the internal control system through the periodic reports submitted by the internal auditor, which helped the institution to correct the weaknesses and therefore Increase their effectiveness.

Keywords: Internal Audit, Internal Control System, Reports, Cement Establishment Ain Al-Touta.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
IV	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال.....
VI	قائمة الملاحق.....
VI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	مقدمة.....
1	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.....
3	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.....
15	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.....
19	الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية – تقرت -
21	المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات.....
24	المبحث الثاني: المناقشة والنتائج.....
33	خاتمة.....
41	الملاحق.....
46	الفهرس.....

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
05	معايير المراجعة الداخلية	(1-1)
09	المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	(2-1)
21	لمحة عن الشركة	(1-2)
29	نتائج المقابلة مع مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية	(2-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
22	الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت الوحدة التجارية - تقرت -	01

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
41	تقارير المراجع الداخلي	01

قائمة الاختصارات والرموز:

الدلالة بالعربية	الدلالة بالإنجليزية	الرمز - اختصار
المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين	L`American institute of certified public Accountants	AICPA

مقدمة

أ. توطئة:

لقد شهد العالم تطورات وتحولات عديدة في المجال الاقتصادي و الاجتماعي و الثقافي، والتي كان لها الأثر الكبير والمباشر على المؤسسات المالية والاقتصادية، ما أدى إلى الالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة بشؤون أعمال المؤسسات والتي من خلالها تستطيع المؤسسة تحقيق أهدافها .

ومن هنا أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية غاية في الأهمية لدورها الرئيسي في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة، إذ تعتبر المراجعة الداخلية أحد أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية باعتبارها من أهم الوظائف في المؤسسة الاقتصادية، لما لها أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة، مما يعزز إستراتيجية المؤسسات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة في ظل المنافسة، إذ تعتبر المراجعة الداخلية هي تلك الأداة التي تعتمد عليها الإدارة، فوظيفتها هي نشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يقوم بها شخص يطلع عليه المراجع الداخلي الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية ليقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعه من أجل التأكد من صحة المعلومات.

ب. طرح الإشكالية:

حتى تتمكن من الإلمام بالموضوع، وبناء على ما سبق ذكره تم صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

هل تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت الوحدة التجارية - تقرت - ؟

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية الموضوعه مسبقا يمكن وضع التساؤلات الجزئية التالية :

1/ هل تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الوحدة التجارية -تقرت-؟

2/ هل يوجد علاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت؟

3/ هل هناك مراجعة داخلية فعالة في شركة الإسمنت؟

ت. فرضيات البحث: للإجابة على التساؤلات المطروحة نحاول اختبار الفرضيات التالية:

1/ تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الوحدة التجارية؛

2/ يوجد علاقة وطيدة ومتكاملة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، كون المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بناء على التقرير المقدم لمدير الوحدة التجارية؛

3/ هناك مراجعة داخلية فعالة في شركة الإسمنت.

ث. مبررات اختيار الموضوع:

إن من أهم الدوافع والأسباب التي أدت إلى اختيارنا لهذا الموضوع مايلي:

✓ الأهمية الكبيرة للمراجعة الداخلية، والرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع؛

- ✓ محاولة تقديم الإضافة العلمية للباحثين في هذا الموضوع؛
- ✓ كون الموضوع له علاقة بمجال التخصص؛
- ✓ محاولة إجراء دراسة واقعية للموضوع في الوحدة التجارية لإبراز أهميته.

ج. أهداف الدراسة:

- ✓ محاولة إبراز أثر المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ إعطاء صورة واضحة عن مهنة المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت للوحدة التجارية- تقرت -.

ح. أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة قيمة إضافية كونها تبرز الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ تساهم في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وزيادة فعاليته، وهذا يؤدي إلى رفع وتحسين كفاءة الشركة.

خ. حدود الدراسة:

- ✓ الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة على مستوى شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت.
- ✓ الحدود الزمنية: كانت الدراسة التطبيقية من 2018/03/01، إلى 2018/03/31.

د. منهجية البحث والأدوات المستخدمة:

لإعداد هذه الدراسة فمنا باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، الذي يمكننا من توضيح المفاهيم النظرية، والإحاطة بكافة المعلومات المتعلقة بالمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وتوضيح العلاقة بينهما. أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة، مستعملين في ذلك المقابلة الشخصية، الملاحظة، قائمة الاستقصاء.

ذ. مرجعية الدراسة:

لإثراء بحثنا بالمعلومات المفيدة والمختلفة حول موضوع المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية اعتمدنا على عدة مراجع نذكر منها: الكتب، الرسائل العربية والأجنبية، المنتقيات و المجلات العلمية ومواقع الانترنت مع الاستعانة بالدراسات السابقة، بالإضافة إلى الاعتماد على وثائق المؤسسة والمقابلات الشخصية.

ر. صعوبات البحث:

- ✓ صعوبة الحصول على المعلومة، وهذا راجع إلى قوانين الشركة؛
- ✓ عدم توفر الوقت الكافي للحصول على المعلومات من المؤسسة.

هـ. هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول يتعلق بالجانب النظري، حيث قسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتعلق بالبعد النظري للمراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية، والمبحث الثاني يتحدث عن الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، أما بالنسبة للفصل الثاني قسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتعلق بمنهج الدراسة والأدوات المستخدمة، والمبحث الثاني يتعلق بالنتائج وتفسيرها، حيث قمنا بإجراء دراسة تطبيقية حالة مؤسسة اقتصادية، شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -.

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة

الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد :

تعمل المراجعة الداخلية على تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية ، وباعتبار أنها مصلحة مستقلة في المؤسسة تقوم بالفحص الدوري لقوائمها المالية وتقييم نشاطاتها من أجل وضع تقرير يوضح فيه حالة المؤسسة.

كما تعتبر وسيلة هامة تساعد الشركة على التحكم في العمليات , فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو الكشف عن الأخطاء والانحرافات، وهذا من خلال تفاعل إجراءاتها مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية.

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين:

- المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

سوف نتناول في هذا المبحث عموميات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

من خلال هذا المطلب سنتناول مفاهيم عامة حول المراجعة الداخلية.

1. تعريف المراجعة الداخلية وأهميتها:

1-1. تعريف المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية تعاريف عدة نذكر منها ما يلي:

- عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها: وظيفة يؤديها موظفين داخل المؤسسة، وتناول الفحص الانتقائي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية والمعلومات سليمة ودقيقة وكافية.¹

- المراجعة الداخلية: هي نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة.²

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية.

1-2. أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، كما زادت أهميتها نظراً للأسباب التالية:³

- كبر حجم المؤسسات؛
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة و الأخطار؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية دقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية؛

¹ - محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري للمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2007، ص126.

² -Élisabeth. Audit interne, "Enjeux et pratiques à l'international", Edition d'organisation, Paris, 2007, P21 .

³ - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2008 ص20.

2. مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي:

2-1. المسؤوليات: وتتضمن مايلي:

2-1-1. مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية:

إن مدير المراجعة الداخلية يعتبر هو حلقة الوصل بين المراجعة و الإدارة العليا، والمسؤول الأول عن إدارة المراجعة الداخلية ولكي يقوم بتمثيل دوره، فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المراجع الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية و المرجوة من عملية المراجعة.¹

2-1-2. مسؤوليات مشرف المراجعة (رئيس قسم):

مشرف المراجعة هو شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية، مهمته الإشراف على أنشطة المراجعة الرئيسية، وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين. ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الآتي:²

- المسؤولية عن أداء المراجعين وتوجيههم وتدريبهم؛
- وضع وتطبيق وتحديث برامج المراجعة لكل مهمة مراجعة؛
- التأكد أن أعمال المراجعة قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين؛
- متابعة توصيات إدارة المراجعة الداخلية إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك؛
- التأكد من أن أعمال المراجعة تمت استنادا لمعايير المراجعة الداخلية؛
- مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل المراجعة، والتأكد وإجراءات المراجعة الداخلية الواردة في الدليل؛
- مراجعة مسودة تقرير المراجعة، ومناقشته مع مدير المراجعة الداخلية؛
- القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها؛
- أي مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير المراجعة الداخلية.

2-1-3. مسؤوليات المراجع:

يعتبر المراجع مسؤولا عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقا لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة، وعليه فإن على المراجع أن يقوم بالمسؤوليات الآتية:³

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة؛

¹ - أجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 51، آب 2002 ص20.

² - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر 2009/2010 ص 49 - 50.

³ - جريوع محمد يوسف، مرجع سبق ذكره ص128.

- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة؛
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها؛
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة؛
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة؛
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة؛
- الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

2-2. الصلاحيات:

تتمتع إدارة المراجعة الداخلية بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي¹:

- الوصول غير المشروط أو المقيّد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة؛
- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة. بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة؛
- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل، وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة؛
- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

3. معايير ومراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية:

3-1. معايير المراجعة الداخلية:

إن للمراجعة الداخلية معايير عدة تختلف باختلاف أدائها، والتي يمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:²

جدول رقم (1-1) : معايير المراجعة الداخلية

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي الفني والخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية، يجب أن يحافظ المراجع على الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر
	العناية المهنية	يجب بدلا العناية المهنية اللازمة لانجاز الفحص وإعداد التقرير
	تخطيط العمل والإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1989، ص 28 .

² - عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2004، ص 25.

المساعدين في حالة وجودهم.		
يجب أن تجرى الدراسة وتقييم ملائمتين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.	
يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة و الاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.	توفير الأدلة الكافية والملائمة	معايير العمل المبدئي
يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	توفير عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	
يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية هي المبادئ التي طبعتها في الفترة السابقة.	الانسياق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	
ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة إذا لم يوضح التقرير ذلك.	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية	
تقرير المراجع يجب أن يتضمن راية في القوائم المالية كوحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.	وحدة الرأي	معايير التقرير

المصدر: عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2004، ص 25 .

3-2. مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية:

تتم عملية المراجعة الداخلية من خلال ثلاثة مراحل أساسية هي:

3-2-1. المرحلة التحضيرية:

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى التنفيذ، وتتطلب من المراجع القدرة على مكان القراءة التركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة التامة بالمؤسسة، لتحديد مكان وجود المعلومات المفيدة، والأطراف التي يمكنها أن تساعد في ذلك، وهي مرحلة ضرورية وهامة يجب البدء بها، وقد حدد المعيار رقم 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة ووجوب إعداد خطة لكل مهمة وذلك بتحديد نطاقها، مجالها الزماني والموارد اللازمة لتنفيذها.¹ وتمثل خطوات المرحلة التحضيرية في:

¹ - Elisabeth Bertin et autre, Manuel comptabilité et audit, Bertin édition, Alger – Algérie, 2013, P556 .

الأمر بالمهمة:¹

هو ذلك التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية، والذي يكون في شكل وثيقة مكتوبة بهدف إعلام المسؤولين وكل الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة عن بدأ العملية، وتمثل أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة في:

- ✓ تحديد النشاطات والوظائف المعنية بعملية المراجعة؛
- ✓ تحديد نطاق كل مهمة والأهداف المنتظرة منها؛
- ✓ تحديد المنهجية المستعملة في كل مهمة؛
- ✓ تحديد المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة.

❖ مرحلة الدراسة: في هذه المرحلة يقوم المراجع الداخلي ب:²

وضع برنامج مراجعة مبني على المخاطر لتحديد أولويات المهمة بما يتلاءم مع أهداف المؤسسة، وذلك انطلاقاً من جمع المعلومات التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة والحصول على نظرة أولية حول المصلحة المراد مراجعتها، وبعد دراسة هذه المعلومات وتحليلها، يقوم بإعداد جدول يحتوي على نقاط القوى والضعف ترتب فيه المخاطر حسب درجة تأثيرها على المؤسسة، وهذا الجدول يسمح بتحضير التقرير التوجيهي، الذي من خلاله يتم تحديد نطاق مهمة المراجعة والتركيز على المهام التي فيها درجة مخاطر كبيرة، وبعدها يتم تحضير برنامج العمل وعرضه على الإدارة العامة للمصادقة عليه.

3-2-2. المرحلة التنفيذية:

ينتقل المراجع الداخلي في هذه المرحلة إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة، وتبدأ هذه المرحلة بالاجتماع الافتتاحي ثم الدخول في العمل الميداني.³

❖ الاجتماع الافتتاحي:

يتم عقد هذا الاجتماع في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة و مسؤول النشاط محل المراجعة، ويتناول هذا الاجتماع عدة نقاط منها:⁴

- التذكير بالأهداف العامة للمراجعة؛
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي ومناقشته؛
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين سيتعامل معهم المراجع؛
- تحديد الشروط المادية للمهنة؛
- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة.

¹ - Elisabeth Bertin ,opcit p556.

²-برايح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس 2015/2014 ص 62.

³-برايح بلال مرجع سبق ذكره، ص(62).

⁴-Chekroun Meriem, **le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**, thèse de doctorat, université Abou BekerBelkaid de Telemcen, FSEG, Algérie, 2014, p74.

❖ العمل الميداني:

هي مرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة وهذا بتطبيق برنامج العمل في الواقع الميداني، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية عدة معايير بخصوص ذلك منها:¹

✓ المعيار رقم: 2300 - تنفيذ المهمة- "يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة".

✓ المعيار رقم: 2320 - التحليل والتقييم- "يجب على المراجع الداخلي أن يؤسس استنتاجاته ونتائجه وفقاً لمجموعة من التحليل والتقييمات المناسبة".

✓ المعيار رقم: 2340 - الإشراف على المهمة- " يجب أن تكون مهام المراجعة بغرض جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المهمة".

3-2-3. مرحلة الاستنتاج:

بعد الحصول على كل المعلومات الكافية والانتهاء من العمل الميداني، يعود المراجعون الداخليون إلى مكاتبتهم من أجل إعداد مشروع تقرير المراجعة، والذي يتم عرضه ومناقشته في اجتماع الإقفال للمصادقة عليه مع عرض الملاحظات والنتائج المتوصل إليها ليصبح نهائياً ويرسل إلى كل الأطراف المعنية، وتتمثل خطوات مرحلة الاستنتاج في:

➤ مشروع تقرير المراجعة الداخلية:

في بداية مرحلة الاستنتاج يأخذ التقرير صفة مشروع لأنه ليس كامل ولم يتم المصادقة عليه بعد، كما أنه لم يتم طرحه على المصلحة التي تم مراجعتها لأخذ بعين الاعتبار ملاحظاتها وتوصياتها.

➤ اجتماع الإقفال:

يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، ويتم فيه عرض وتقديم النقاط الأساسية الواردة في المشروع الأولي، مناقشتها والمصادقة عليها، ويقوم اجتماع الإقفال على مجموعة من المبادئ منها:²

• يجب أن يناقش كل ما يكتب في التقرير مع الأشخاص الذين تم مراجعة أعمالهم، مع عرض كل الوثائق وعناصر الإثبات دون أي تحفظي؛

• لا يجب توزيع أو نشر مشروع التقرير ما لم ينتهي هذا الاجتماع؛

• يجب على المراجع مراعاة تقييم التوصيات وترتيبها حسب درجة أهميتها.

➤ إصدار التقرير النهائي:

بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصبح نهائياً وفيما يخص هذا التقرير النهائي فقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار 2420 - جودة التبليغات - على "يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها" : وعلى المراجع الداخلي الإفصاح إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا احترمت المصلحة محل المراجعة كل القواعد والسلوكيات والمعايير الواجب التقيد بها، أو عن عدم التوافق وهذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك.

¹ - The instate, te of internal audit ors, international Standards for the Professional practice of internal auditing "standards and guidance", U S A, 2012, p14/15 .

²-برايح بلال، مرجع سبق ذكره ص64.

4. العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

سنحاول التطرق في هذا العنصر إلى ذكر مدى العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية بإبراز أوجه التشابه والاختلاف بينهما، وذلك بتلخيصها في الجدول الآتي:¹

جدول رقم (1-2): المقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
المراجعة ينفذها شخص من داخل التنظيم بالمديرية العامة.	المراجعة مهمة ينفذها محترف ويمارسها بكيفية حرة.
بطبيعته ينتمي إلى مصلحة بالمديرية العامة.	هدفه الاستجابة إلى طلب الشركاء يخصص درجة أمان والمصادقية التي نستطيع منحها إلى الوثائق المالية والمحاسبية.
فحص العمليات وفحص المراقبة الداخلية وضع أساسا لتوليد وخلق التحسينات وليقود إلى التطبيق الصحيح للسياسات والإجراءات المرسومة في المؤسسة، وهو غير محصور على منظور المالية والمحاسبة فقط.	أن تفحص العمليات والمراقبة الداخلية وضع أساس لتحديد مدى انضباط المراقب وثقة ومصادقية الدفاتر
العمل يكون مقسما على حسب مختلف وظائف المصالح العملية وهذا وفقا لهذه الوظائف يكون تنظيم المؤسسة.	المهمة تكون أساسا موزعة حسب وظيفة المناصب وعلاقتها بالميزانية وحسابات النتائج.
المراجع يكون مهتما مباشرة بالحماية من التجاوزات وكشفها إذا استجوب الأمر ذلك.	يكون اهتمام المراجع بالكشف والحماية من التجاوزات شيئا إضافيا باستثناء إذا ما كانت الوثائق والدفاتر تقود إلى الآثار وتسمح بكشفها بشكل مهم.
المراجع أن يكون مستقلا عن أمين الصندوق ورئيس المحاسبين لكنه يخضع تحت تصرف وطلب مسؤولي المؤسسة .	المراجع يجب أن يكون حرا عن المديرية ومرة واحدة على مستوى المظاهر الخارجية (كالمتعاقد) وأن لا يتمسك بفكرة مسبقة.
فحص نشاط المؤسسة يكون دائما طوال السنة .	تفحص المعلومات المستخرجة من الوثائق والدفاتر المالية والمحاسبية، يكون دوريا في العموم مرة كل سنة

المصدر: عزوز ميلود، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير ص 23.

¹ - عزوز ميلود، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، الجزائر 2005 ص 23.

المطلب الثاني : ماهية نظام الرقابة الداخلية

1. مفهوم وأنواع نظام الرقابة الداخلية

1-1. مفهوم نظام الرقابة الداخلي:

✓ حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA "يشمل الخطة التنظيمية أو وسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".¹

✓ " الرقابة الداخلية هي مختلف الإجراءات والضمانات، والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، من أجل حماية الذمة المالية نوعية المعلومات المحاسبية و التسييرية، ومدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة وتفصيل تحسين الأداء".²

2-1. أنواع نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع تتمثل في ما يلي:³

1-2-1. الرقابة الإدارية:

وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل:

الكشوفات الإحصائية، ودراسة الوقت والحركة، وتقارير الأداء، ورقابة الجودة والموازنات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

2-2-1. الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، إتباع نظام المصادقات، اعتماد قيود التسوية، من موظف مسؤول، وجود نظام مستندي سليم، إتباع نظام التدقيق الداخلي، فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3-2-1. الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف مراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

¹ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان 1998 ص 167.

² - محمد بوتزين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية 1999 ص 70.

³ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999 ص 229 .

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية: تتمثل الأهداف في ما يلي:¹

- صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة: وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية ومستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساس للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.
- الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و الأنظمة: الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق ومسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الإلزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الإلزام بتحقيق.
- حماية الأصول و الممتلكات و الموجودات: وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.
- استخدام الموارد باقتصاد وفعالية: حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في حفظ التكاليف إلى حده الأدنى.
- تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة: وضع للبرنامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة.

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة، وعليه لا بد أن تتوفر على أساليب وإجراءات رقابية، من أجل التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته.

3-1. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك وجب الاعتماد على مجموعة من الأساليب أهمها ما يلي:²

- الأسلوب الوصفي للرقابة 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 يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها وتحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2006 ص 145.

² - جبروع محمد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص113.

• خرائط التدفق:

عن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية، في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها.

• أسلوب قوائم الاستقصاء:

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المعتادة مثل: العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ.¹

3-2. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان مراجع داخلي أو خارجي، وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:²

أولا. وصف الأنظمة والإجراءات:

في هذه المرحلة أن يتمعن المراجع في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

ثانيا. التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق، فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

ثالثا. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المدقق أن يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلي، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

¹ - رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000 ص 95.

² - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 2003/2004 ص 118-123.

رابعاً. التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلاً وكما يجب من طرف المؤسسة.

خامساً. التقييم النهائي:

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

وانطلاقاً مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي، بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، فهو يمثل الإنمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإداري أو المحاسبي.¹

ولتوضيح العلاقة أكثر سنحاول إبرازها في العناصر التالية:

1. الشروط التي تسمح للمراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية

يعتبر العمل الأساسي للمراجعة الداخلية هو تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى يحقق هذا العمل أهدافه التي وجد من أجلها لا بد من توفر بعض الشروط التي تسمح له بأداء مهامه بكل فعالية، ومن أهم هذه الشروط:²

- **الشمولية:** يقصد بها أن تغطي المراجعة الداخلية جميع نشاطاتها ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.
- **الاستقلالية:** من أجل توفر الشروط لا بد من تحديد الموقع الوظيفي للمراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهذا التحديد يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالباً ما تكون وظيفة المراجعة الداخلية تابعة للإدارة العليا، وهذا ما يتيح لها التداخل مع الوظائف الأخرى، وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.
- **الكفاءة:** ويقصد بها أن يكون الموظف المكلف بوظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان مما يمكنه من أداء وظيفته بكل كفاءة ممكنة.

ومن أجل أن تحقق المراجعة الداخلية مهامها على أكمل وجه والتوصل إلى الغاية الموجودة يجب وضع ما يلي :

¹ - بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2006/2007 ص 17.

² - شعبان لطفي، مرجع سبق ذكره ص 100، 101.

- نظام لرقابة مختلف العمليات؛
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها؛
- تنظيم محاسبي؛
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛
- نظام لقياس المخاطر والنتائج؛
- نظام المعلومات والتوثيق.

2. دور المراجعة الداخلية في سير المعلومات داخل نظام الرقابة الداخلية:

بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وهنا يظهر دور المراجعين الداخليين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي والأفقي للنظام والتي تسير بموجبه المعلومات، وتتمثل في مايلي:¹

• الهيكل العمودي:

يعتبر المراجعون الداخليون كحلقة اتصال بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهميتهم من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول أنشطة، والعمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون تعديلها لتصبح أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق، وكذا من طرف العمال عن التحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم.

• الهيكل الأفقي:

تترايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة اتخاذ القرارات، فالمراجع يعاني من مشكلة عدم توفر وسهولة الحصول على المعلومات والبيانات الصحيحة التي من شأنها المساعدة على الأداء الأمثل، ويسعى هذا الأخير إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من هذه المعلومات لتدعيم موقفه ويقوم بتفسير المعلومات المقدمة له من طرف من هم على نفس المستوى الطبقي له لإيصالها إلى القسم الأعلى، وعليه أن يكون ملم باحتياجات الجانب الذي يرأسه، فعليه أن يسعى بين مختلف المصالح للحصول على المعلومات أو الوصول إلى تسليمها إلى من هو أعلى منه مرتبة عن طريق التقارير، ومن ناحية أخرى لا يستطيع المراجعون الداخليون توفير جميع المعلومات ما لم يكن هناك تكاتف بينهم لأجل الوصول إلى المعلومة الصحيحة لأنهم من خلال مراجعتهم وتقييمهم قد يكتشفون خللا في نظام المعلومات، ولهذا فعلى كل فرد من نفس الطبقة أن يكون له ذهنية العمل الجماعي الذي من شأنه دفع وتيرة الحصول على المعلومة التي من شأنها المساهمة في اتخاذ القرارات الصائبة، ذلك بأقل تكلفة وأقصى سرعة.

¹ - العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، عمان 2010 ص 131.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1. الدراسات باللغة العربية

1-1 دراسة غوالي محمد بشير، مذكرة بعنوان دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بورقلة)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003. والتي عالجت الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ حيث تم اعتماد المنهج التحليلي في الجانب النظري للدراسة واعتمد على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

ولقد توصل الباحث إلى النتائج التالية ومن أهمها: ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية، إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، تقييم المزرعة وإدراجها في المحاسبة، ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير المؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات المتوسطة، البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار، الالتزام بتوصيات مندوب الحسابات، قبل أن يبدي المراجع موافقته على المهمة يجب أن يتوخى الحذر في اختياره للعملاء وأن لا ينظر للمهمة على أنها مجرد كسب للمال وزيادة في عدد العملاء بل هي التزام اجتماعي، يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمي القوائم المالية والإدارة، ومن ثم على مزاولي المهنة أن يؤديوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة، ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية ومحاولة التعرف والفهم الجيد لمسببات الأخطاء والغش وذلك منعا لوقوعها.

2-1. دراسة شعباني لطفي: مذكرة بعنوان المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين وتسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري مجمع سوناطراك، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال جامعة الجزائر سنة 2004/2003، والتي عالجت الإشكالية التالية: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟ حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن تم الاعتماد على كل من المنهجين الوصفي والتحليلي، وكذا الأسلوب الاستقرائي والاستنتاجي.

كما خلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية: يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى، نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا مايزيد الحاجة لها.

3-1. دراسة عزوز ميلود: مذكرة بعنوان دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة -)، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007/2006. كما تدور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة: كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية؟ حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية الموضوع، وكذا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة وكذا منهج دراسة حالة؛

كما خلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية: إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية، يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة، تعتبر المراجعة الخارجية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة بحيث تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها.

2. الدراسات باللغة الأجنبية

CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d'un échantillons d'entreprises algériennes, Thèse De Doctorat En Sciences De Gestion, Université Abou BekrBelkaid de Tlemcen, 2003/2004 .

1-2. دراسة مريم شقرون، دور المراجعة الداخلية في قيادة وأداء نظام الرقابة الداخلية "عينة من الشركات الجزائرية" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة عبد الباقي بلقايد، تلمسان، 2004/2003. حيث قامت الباحثة بمعالجة الإشكالية الرئيسية:

«هل أن وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية عن طريق التأثير على أدائها؟». حيث تم استخدام الدراسة التجريبية للتحقيق في ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية القائمة في المؤسسات العمومية الجزائرية تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

كما خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: أنه على الرغم من وظيفة المراجعة الداخلية هي نوع من مرحلة التعلم، إلا أنها توفر قيمة حقيقية لتحسين نظام الرقابة الداخلية من حيث الفعالية والكفاءة، نتائج المقابلات مع المراجعين في الشركات أدت إلى وجود العديد من أوجه القصور في المؤسسة خاصة على نظام الرقابة الداخلي و أن مصلحة الشركة محل الدراسة غير مهتمة بالمراجعة الداخلية كوظيفة مهمة في المؤسسة.

ZIANI Abdelhak, Le Rôle de Audit Interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entrepris : car Entreprise Algériennes, Thèse de doctorat en science Economiques université AboubekrBelkaid de Tlemcen, 2013/2014 .

2-2. دراسة زيان عبد الحق، دور المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات "عينة من الشركات الجزائرية"، أطروحة دكتوراه في علون الاقتصادية، جامعة عبد الباقي بلقايد تلمسان 2014/2013. حيث قام الباحث بمعالجة الإشكالية الرئيسية: كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساعد في تحسين حوكمة الشركات؟ ولتحقيق أهداف المؤسسة تم اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي لوصف مفهوم المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات.

كما خلصت الدراسة إلى النتائج التالية: تعتبر المراجعة الداخلية من أهم عناصر حوكمة الشركات، أن الشركات الجزائرية تعطي دورا هاما لوظيفة المراجعة الداخلية في إدارة أعمالهم.

المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال التطرق إلى الدراسات السابقة لاحظنا تشابه نوعا ما مع الدراسة الحالية، وذلك في الجانب النظري، حيث تناولت كل من المتغيرين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، أما الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية يكمن في الجانب

التطبيقي، حيث تمت دراستنا على مستوى شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت، المتمثلة في الإشكالية الرئيسية التالية: مامدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت الوحدة التجارية- تقرت-؟ أما الدراسة الأولى كانت في تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة، حيث تطرق الباحث إلى طرح الإشكالية الرئيسية: إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ والدراسة السابقة الثانية تمت على مستوى المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية- بسكرة - حيث تمثلت إشكالية الرئيسية: كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية، وبالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية، والدراسة الثالثة تمت في مجمع سوناطراك دراسة حالة قسم تصدير الغاز، والتي عاجلت الإشكالية الرئيسية: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟ والدراسة الرابعة كانت في عينة من المؤسسات بتلمسان وعاجلت الإشكالية الرئيسية: هل وظيفة المراجعة الداخلية تشرف على تحسين نظام الرقابة الداخلية والتأثير على أدائها؟.

كما وجدنا اختلاف في النتائج المتوصل إليها، فمن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة الحالية أن المراجعة الداخلية لها تأثير كبير على تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الوحدة التجارية تقرت، وذلك من خلال تقارير المراجع الداخلي المقدمة بشكل دوري، أما أهم نتيجة خلصت لها الدراسة الأولى أنه من الضروري تصميم نظام رقابة داخلية وإنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، والدراسة الثانية توصلت إلى أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية، والدراسة الثالثة توصلت إلى أن المراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء، والدراسة الرابعة توصلت إلى أن الشركات المغربية لا تهتم بالمراجعة الداخلية وبالتالي نظام الرقابة لديها غير فعال، والدراسة الخامسة توصلت إلى أن الشركات الجزائرية تعطي دورا هاما لوظيفة المراجعة الداخلية في إدارة أعمالهم.

خلاصة الفصل:

تم التعرض في هذا الفصل إلى عموميات حول المراجعة الداخلية وكذلك مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية، حيث حاولنا إيجاد العلاقة بينهما ومدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية، ولقد تبين من خلال هذه الدراسة النظرية أن عملية المراجعة الداخلية لها أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية، بحيث تعمل على منع الغش والتلاعب وأيضا اكتشاف نقاط القوة والضعف وإعطاء الحلول والاقتراحات الممكنة.

أما المبحث الثاني تطرقنا إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا، وقمنا بمقارنتها بدراستنا الحالية، وذلك من خلال أوجه التشابه والاختلاف.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة
الوحدة التجارية – تقرت –

تمهيد:

من خلال التطرق في الدراسة النظرية إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية والعلاقة بينهما، أردنا التأكد من إدراك أهمية الموضوع على شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية-تقرت-، ومن ثم أردنا إسقاط المعلومات المحصل في الجانب النظري على أرض الواقع من خلال الدراسة التقييمية للمراجعة الداخلية بالوحدة التجارية وفعاليتها في نظام الرقابة الداخلية.

وعليه قسمنا دراستنا إلى مبحثين:

- المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة.

- المبحث الثاني: النتائج

المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى طريقة وأدوات جمع البيانات التي ستفيدنا في حل إشكالية موضوعنا.

المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت، حيث أنشأت هذه الشركة منذ الاستعمار كملك خاص لصنع وبيع مواد البناء، وسميت بالشركة الوطنية لبيع مواد البناء ذات طابع صناعي وتجاري في نفس الوقت. حيث اخترنا شركة الاسمنت الوحدة التجارية بتقرت على أنها تعتبر من أنشط الوحدات التي تقوم بعملية التسويق ومن بين أقدم الوحدات فهي تتولى تعبئة وتوزيع الاسمنت وأهمية نشاطها تقوم بعملية المراجعة الداخلية والتي هي موضوع دراستنا .

جدول رقم (2-1) : لمحة عن الشركة

إسم الشركة	شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت.
الطبيعة القانونية	بمقتضى المرسوم رقم 322/82 المؤرخ في 1982/10/30.
عنوان الشركة	شارع 05 جويلية، ص ب 52، تقرت.
الشكل القانوني للشركة	شركة الأسهم.
قطاع نشاط الشركة	تجاري.
نوعية النشاط	تعبئة وتوزيع الاسمنت.
توزيع النشاط	تغطي الوحدة كل من ولايات: ورقلة، إليزي والوادي.
المقر الاجتماعي	تقع وحدة تقرت في تراب دائرة تقرت ولاية ورقلة يحدها شمالا المنطقة الصناعية وجنوبا مصلحة الضمان الاجتماعي شرقا مؤسسة النقل البري، تبلغ مساحتها حوالي 16000 متر مربع، تشغل الوحدة عدد عمال يقدر ب: 74 عامل تابع للشركة و 41 تابعين لشركة الاوراس للأمن والخدمات ASS.
مراكز البيع	تتكون الوحدة من اثني عشرة مراكز بيع وهي: (تقرت، ورقلة، إليزي، جانت، برج الحواس، عين أميناس، برج عمر إدريس، دبداب، المغير، البرمة، الحجيرة وجامعة).

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

• الهيكل التنظيمي:

تتميز شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية- تقرت - بميكالها التنظيمي في شكل بسيط إلا أنه حد محكم، وهذا راجع إلى طبيعة نشاطها، حيث يشمل عدة دوائر ومصالح، والتي تعمل كلها على تحقيق أهداف الشركة وتوفير أفضل منتج، وذلك لتلبية متطلبات السوق.

1-1. نشاط المؤسسة:

يتمثل نشاط الوحدة في استقبال مادة الاسمنت من مصنع عين التوتة (باتنة)، مصنع عين لكبيرة (سطيف)، حجر السود(عنابة)، حامة بوزيان (قسنطينة)، تبسة، كذلك تخزين البضائع للتوزيع، مع توفير جميع لوازم العتاد واللوازم المكتبية لمراقبة حركة دخول وخروج البضائع، وتوزيعها إلى مراكز البيع التابعة لها والتي تقع في كل من: ورقلة، جانت، إليزي.

● تقوم المؤسسة بإعداد تقارير حول قيم وكميات المخزون الصادرة والواردة والمتبقي من المخزون ولسيرورة هذه العملية يقوم عليها قسمين هما:

- ✓ قسم التموين (المكلف بالشراء): مهمته تموين الوحدة بمختلف احتياجاتها أي تزويدها بالمواد الأولية.
- ✓ قسم تسيير المخزون: مهمته تخزين المواد، متابعة حركة المخزون، إعداد تقارير حول قيم المدخلات والمخرجات والرصيد المتبقي في المخزن شهريا، ثلاثيا، سداسيا وسنوويا.
- ✓ ومن أهم الوثائق المستعملة لهذه الأقسام: وصل الاستقبال بطاقة المخزون، بطاقة الصنف.
- تمثل السوق السوداء من أهم وأكبر المنافسين للوحدة، وهي سوق يقوم فيها التجار بشراء أكبر كمية من السلع بأقل سعر وإعادة بيعها، وكذلك من المنافسين لها تجار التجزئة وهم التجار العاديين مثل مالكي محلات مواد البناء وغيرها، ومن زبائن الوحدة مركز ورقلة، جانت، إليزي.

1-2. أهداف المؤسسة:

- المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني؛
- العمل على تطوير إمكانيات المؤسسة من أجل ازدهارها؛
- تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا بأقل تكلفة ممكنة؛
- السير الحسن داخل مصالح المؤسسة ومحاولة التقليل من البيروقراطية؛
- تقريب المسافة وتوفير المنتج للمستهلكين؛
- المساهمة في توفير اليد العاملة؛
- البحث عن أسواق جديدة؛
- محاولة التقليل من تكاليف الإنتاج.

2. طبيعة المتغيرات:

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

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

1- المقابلة الشخصية:

اعتمدنا على المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثلة في المراجع الداخلي ورئيس مصلحة المحاسبة والمالية ومختلف المصالح الأخرى، حيث مكنتنا هذه المقابلة على أسئلة البحث واختبار الفرضيات، لأنها ساعدتنا في شرح الأسئلة وبالتالي تكون الإجابات صحيحة وسليمة ودقيقة.

2- الملاحظة:

قمنا بملاحظة طريقة العمل في الوحدة التجارية واطلعنا على تقارير المراجع الداخلي.

3- الوثائق الإدارية:

هي جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالتقارير و طريقة عمل الإجراءات التي تم الاستعانة بها من مختلف مصالح المؤسسة أولها مصلحة المحاسبة والمالية التي ساعدتنا كثيرا في دراستنا، بالإضافة إلى مصلحة تسيير المستخدمين التي قدمت لنا مختلف المعلومات عن الوحدة التجارية.

4- قائمة الاستقصاء:

مجموعة من الأسئلة قمنا بطرحها على رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، حيث كان يدور مضمون هذه الأسئلة حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية في شركة الإسمنت وتأثير المراجعة الداخلية عليها.

المطلب الأول: نتائج الدراسة

1- نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية:

تقوم شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت- على نظام رقابة داخلي يتكون من مجموعة من الإجراءات التي تشرف على جميع عمليات المؤسسة، حيث أن هذه الإجراءات ترسل من طرف المديرية العامة ب عين التوتة (باتنة)، ويوجد بعض الإجراءات التي تصدرها الإدارة الخاصة بالمؤسسة الفرعية، والتي تساهم في تحسين وتقوية نظام الرقابة الداخلي، حيث يتعين على كل مصلحة داخل المؤسسة الأخذ بهذه الإجراءات وهذا من أجل حماية أصولها، ومن أهم هذه الإجراءات مايلي:

1-1- الإجراءات الخاصة بمصلحة المحاسبة والمالية

- إعداد التصريح الشهري للضرائب؛
- مراقبة الحسابات؛
- إعداد الميزانية المالية؛

- احترام الإجراءات القانونية؛
- تسجيل عمليات المصاريف والإيرادات الخاصة بالوحدة؛
- تسديد الفواتير؛

1-2. الإجراءات الخاصة بمصلحة التموين

- المقارنة بين الموردين؛
- طلب الشراء؛
- وصل استلام المخزون؛
- وصل شراء خاص بالمصلحة؛
- الفاتورة؛
- احترام الوقت؛
- بطاقة المخرجات أو جدول المخرجات كل شهر.

1-3. الإجراءات الخاصة بمصلحة المستخدمين

- إعداد التصريح الشهري الخاص بالضمان الاجتماعي؛
- إعداد ملف التقاعد والمراسلات الاجتماعية؛
- إعداد العطل السنوية والاستثنائية؛
- فحص ملفات المستخدمين الجدد؛
- فحص طريقة الأجر؛
- احترام برنامج التكوين؛

1-4. الإجراءات الخاصة بمصلحة التجارة

- استلام ودراسة ملفات الزبائن؛
- فحص الطلبات؛
- توفير المنتجات للطلبات؛
- برجة وتعديل برجة الزبائن؛

1-5. الإجراءات الخاصة بمصلحة الصيانة

- متابعة ومراقبة جاهزية المصنع؛
- المرودية اليومية للإنتاج؛
- برنامج الصيانة الدورية (التصليحات الدورية).

2- مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية:

2-1. خطوات المراجعة الداخلية في شركة الإسمنت:

بناء على المقابلة التي أجريت مع رئيس مصلحة تسيير المستخدمين، تتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة وفقاً للخطوات التالية:

2-1-1. التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية

في بداية كل سنة يقوم رئيس لجنة المراجعة بوضع برنامج لعملية المراجعة باعتباره مسؤولاً عن كل الوحدات التابعة للمؤسسة الأم بعين التوتة وفقاً لمجموعة من المعايير يتم تصميمها في جدول يحتوي المكان والهدف من العملية، بعد ذلك يتم توزيع هذا الجدول على كافة فروع المؤسسة محل الدراسة الوحدة التجارية بتقرت، حيث يرفع هذا البرنامج إلى المدير العام للمصادقة عليه، ويمكنه إبداء ملاحظات واقتراحات، ويشمل برنامج المراجعة مايلي:

- مراجعة مالية: فحص ومراجعة دقة النظام المحاسبي والحسابات الناتجة.
- مراجعة تشغيلية: هي مراجعة كفاءة وفاعلية الأنظمة والإجراءات، وكفاءة الهيكل التنظيمي.
- مراجعة خاصة: تكون حسب طلب من مجلس الإدارة.

في هذه المرحلة يقوم رئيس لجنة المراجعة الداخلية بعين التوتة ب:

- ✓ تحديد العمل المراد انجازه وتحديد الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف؛
- ✓ تحديد المواضيع الأكثر عرضة للمخاطر والأخطاء من أجل تكثيف عملية المراجعة عليها؛
- ✓ تحديد دورة المراجعة.

2-1-2. تنفيذ المهمة:

في هذه المرحلة يتم إرسال المراجع الداخلي من طرف المؤسسة الأم عين التوتة إلى الوحدة التجارية - تقرت - بحيث يقوم بالإجراءات التالية:

- يقوم بجمع كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بمهمته وبرنامج العمل الخاص بها من خلال:
- ✓ مراجعة الأدوات والوسائل التي يمكن أن تزوده بنظرة عامة عن الوحدة، مثل: السياسات والإجراءات والقواعد والقوانين؛
- ✓ مراجعة تقارير المراجعة الداخلية، بحيث يمكن أن يأخذ نظرة عن المشاكل السابقة والحلول الموصى بها؛
- ✓ التأكد من أن إجراء جميع المطابقات اللازمة للسجلات والعمليات؛
- ✓ الوحدة تمارس أنشطتها وفق لسياسات وإجراءات المؤسسة الداخلية، بالإضافة إلى تعليمات الشركة الأم بعين التوتة.
- ✓ إعداد مسودة للتقرير النهائي لكل مهمة قام بها، حيث بعد جمع البيانات والمعلومات يقوم المراجع الداخلي ب:
- كتابة ملاحظات وتحليلات تفصيلية لدعم التحليلات الرئيسية الخاصة ببرنامج العمل؛
- في حالة الشك بعملية ما أو نشاط معين أجري في الوحدة، يتم كتابة تقرير رسمي إلى رئيس لجنة المراجعة الداخلية بعين التوتة، بعدها يتم إتباع الإجراء المناسب؛
- صياغة أوراق العمل بشكل مسودة للعمل وإرفاق كل الوثائق ذات الصلة بها والتي تعتبر كأدلة إثبات.

2-1-3. إعداد التقرير النهائي:

عند انتهاء المراجع الداخلي من مهمته، يجب أن يرسل مسودة التقرير إلى رئيس لجنة المراجعة الخاصة بالمؤسسة الأم وفروعها، بحيث يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

- ✓ ملخص نتائج المراجعة الداخلية، تتضمن كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث كل مستويات النشاط من كل مصلحة؛
 - ✓ ملاحظات وتوصيات لكل مصلحة من مصالح الوحدة محل الدراسة؛
 - ✓ اقتراح حلول العملية.
- يقوم رئيس لجنة المراجعة بعد اطلاعه على مسودة التقرير الداخلي الخاص بوحدة تقرت بإدخال التعديلات اللازمة لإعداد التقرير بصيغة نهائية.
- وفي الأخير يتم إرسال التقرير النهائي إلى الوحدة لمناقشته ولاتخاذ إجراءات التصحيح اللازمة، وذلك من خلال عقد اجتماع يضم جميع رؤساء المصالح، ويتأسسه مدير الوحدة.

2-2. المقارنة بين تقارير المراجع الداخلي

قمنا بالمقارنة بين تقارير المراجع الداخلي لسنتي 2016، 2017، والتي تتمثل في مجموعة من التوصيات التي تتضمنها هذه التقارير وذلك عند مراجعته لمصالح المؤسسة، وتتمثل فيما يلي¹:

2-2-1. التوصيات التي تتضمنها تقرير المراجع الداخلي لسنة 2016 ومن أهمها:

- **مصلحة تسيير المستخدمين:**
 - عند قيام المراجع الداخلي بمراجعة ملفات الخدمات الاجتماعية تبين أن الوضعية جيدة ومنظمة؛
 - عند تتبعه لتقرير الخاص بمصلحة تسيير المستخدمين وجد نقص بعض المعلومات الضرورية.
- **مصلحة المحاسبة والمالية:**
 - بعد مراجعته تبين وجود تهاون في متابعة ضريبة التلوث وعدم الحرص عليها.
 - الشيكات الخاصة بالزبائن الذين اشتروا الإسمنت لسنوات 2013/2014/2015 لم تسدد، فألزمهم بإتمام عملية التسديد؛
 - بعد المراقبة تم وجود فوارق لمجاميع دفتر الأستاذ.
- **مصلحة التجارة:**
 - بعد مراقبة ملفات الزبائن وجد أن بعض هذه الملفات غير مكتملة الوثائق؛
 - وجد قيمة المبيعات مسددة، وجميع العمليات صحيحة.
- **مصلحة التموين:**
 - عند مراجعته لعمليات الشراء وجد أن الوحدة تجاوزت المبلغ المحدد في قانون الصفقات، والذي ينص على عدم شراء أكثر من 1000000 دج، وألزمهم بالحرص على تدارك الخطأ؛

¹ -بناء على المقابلة مع مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية، بالشركة محل الدراسة.

- قام بمراجعة وصل الطلب وجد أن كل المعلومات المدونة فيه غير صحيحة.

2-2-2. التوصيات التي تتضمنها تقرير المراجع الداخلي لسنة 2017:

● مصلحة المستخدمين:

- بالنسبة لقرض الخدمات الاجتماعية للمؤسسة، من خلال مراقبة المراجع الداخلي، تبين لهذا الحساب وجود اقتطاعات متراكمة.

- قام بمراجعة بعض دفاتر المؤسسة (دفتر مفتشية العمل؛ دفتر أجور العمال)، وجد الوضعية جيدة.

● مصلحة المحاسبة والمالية:

- بعد المراقبة وجد خلل في شيك الزبون تم إلغاؤه من طرف البنك؛

- قام بمراجعة ما طلب منهم تصحيحه في التقرير لسنة 2016، ووجد أن الوضعية قد تم تسويتها طبقا لما يتماشى مع نظام الرقابة الداخلية؛

- بعد المراقبة تبين عدم ملئ السجلات القانونية (الجرد واليومية العامة).

● مصلحة التجارة:

- بعد مراقبة المراجع الداخلي للكمية المباعة بالنسبة للزبون العادي، ووجدها فاقت الكمية المحددة قانونا (05 طن مرة واحدة)، حيث اشترى الزبون 20 طن مرة واحدة؛

- وجود عميل من الجيش الوطني عليه ديون بمبالغ كبيرة لم يتم الوفاء بتسديد قيمتها في المدة المحددة.

● مصلحة التمويل:

- بعد مراقبة المراجع تبين وجود خلل في تواريخ فواتير عملية الشراء(انظر الملحق رقم 01 ص 41).

وأخيرا تم طرح مجموعة من الأسئلة مع مسؤول مصلحة المالية والمحاسبة لمعرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (2-2): بعض الأسئلة الموجهة لمسؤول مصلحة المحاسبة والمالية

الرقم	الأسئلة	غير مقبول	قابل للتحسين	مقبول	جيد	نعم	لا
01	هل تساهم المراجعة الداخلية في إضافة قيمة مضافة للوحدة					*	
02	هل تحتاج الوحدة إلى المراجعة الداخلية لتساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية					*	
03	مامدى تقييمك لنظام الرقابة الداخلي في المؤسسة			*			
04	كيف تقييم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي لتحقيق الاستقلالية	*					
05	هل يعتبر نظام الرقابة في المؤسسة فعال					*	
06	كيف تقييم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للمهام العادية			*			

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

1-1 التحليل:

1-1-1 تحليل ومناقشة نتائج المراجعة الداخلية في المؤسسة

من خلال دراسة الحالة التي قمنا بها في شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت-، وبعد القيام بجمع المعلومات حول موضوع البحث و الاعتماد على صيغة المقابلة والإجابة على أسئلة الاستقصاء نجد:

- أن المراجعة الداخلية تلعب دور مهم في حياة المؤسسة، كما تعتبر كقيمة مضافة لها؛
- تقدم المراجعة الداخلية مساعدات للإدارة العليا من خلال نصائح وإرشادات، التي تظهر في تقرير المراجع حول وضعية المؤسسة ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدة التجارية؛
- لاحظنا أن المراجعة الداخلية التابعة للمديرية العامة تؤدي إلى تحقيق أهم معايير المراجعة، والتي تهدف إلى الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها داخل المؤسسة، كما لاحظنا أن المراجع الداخلي للوحدة التجارية يتمتع بالنزاهة والشفافية والموضوعية لأداء مهامه، فهو لديه ما يكفيه من الخبرة والكفاءة للقيام بمهامه داخل المؤسسة، وذلك بإتباعه لمختلف المعايير سواء تلك المتعلقة بمدى ملائمة المراجعة الداخلية لاحتياجات المؤسسة ومن حيث الآليات والمناهج التي يتبعها المراجع الداخلي عند أداء مهامه؛
- تظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، فهي تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام؛
- يجب على المؤسسات الاعتماد على ثقافة المراجعة الداخلية من أجل الحفاظ على هيبتها ونجاحها وتحقيق أهدافها؛
- ومن خلال الأسئلة التي طرحت على مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية، نلاحظ أن المراجع الداخلي يرى وظيفته تقدم قيمة مضافة للمؤسسة، وذلك عن طريق التقرير السنوي الذي يقدم إلى الإدارة، وكذلك من خلال التصحيحات التي تعطى للقائمين على المصالح لتصحيح الانحرافات.

1-2. تحليل ومناقشة نقاط الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية:

إن مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال التوصيات التي تتضمنها تقارير المراجع الداخلي لسنتي 2016، 2017 تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة، فنقاط القوة تزيد من فعالية النظام أما نقاط الضعف تعمل المؤسسة على تحسينها، لأن الهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي للمؤسسة هو اكتشاف نقاط القوة والضعف، وبالتالي مدى فعاليته.

❖ تحليل نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية:

- ✓ التراكم في الاقتطاعات سببه عدم تحديد مدة معينة لتسوية هذه التراكمات؛
- ✓ وجود خلل في شيك الزبون الذي ألغي من طرف البنك سببه عدم توافق المبلغ المدون في الشيك البنكي مع فاتورة التسديد لذا وجب إحضار شيك آخر للإعادة؛

- ✓ إن عدم الحرص على إحضار ضريبة التلوث سببه طول مدة الإشعار بمصلحة الضرائب مع تعاون مسؤول الوحدة التجارية؛
- ✓ عدم وجود المعلومات الضرورية في السجلات القانونية (الجرد واليومية العامة) يؤدي إلى صعوبة عملية شراء الاستثمارات وتأخير التسديد، ما يؤثر على سيولة الوحدة؛
- ✓ نقص المعلومات في وصل الطلب يؤدي إلى صعوبة متابعة حركة المشتريات؛
- ✓ تجاوز مصلحة الشراء قوانين الصفقات سببه الحاجة الماسة للمشتريات؛
- ✓ وجود خلل في فواتير عملية الشراء سببه السهو الحاصل من طرف الموظف الذي يقوم بعملية التسجيل لهذه الفواتير (انظر الملحق رقم 01، 02، 03 ص 41، 42، 43)، وعليه يجب الحرص والتأكد لدى عملية التسجيل؛
- ✓ وجود عميل مدين بمبالغ كبيرة طال تسديدها سببه التعامل بالعاطفة والثقة الزائدة عن الحدود، على المؤسسة إعادة النظر وتطبيق مبدأ الصرامة في العمل.

❖ تحليل نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية:

- ✓ إن التنظيم الجيد الذي تقوم به مصلحة تسيير المستخدمين يؤدي إلى زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ إن سير عمليات الجرد بطريقة دورية وجيدة يؤدي إلى إعطاء تقدير صحيح للبضائع؛
- ✓ جميع قيم المبيعات المسددة في آجالها يعزز ثقة الزبائن عن الوحدة التجارية، ويؤدي إلى تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية للوحدة؛
- ✓ قيام أمين المخزن بمراقبة أماكن التخزين بصفة منتظمة يؤدي إلى التقليل من حالات التلف المخزون؛
- ✓ صحة المعلومات الضرورية في ملفات الزبائن تؤدي إلى تسهيل عمليات التسديد والبيع؛
- ✓ عند مقارنة وصل الطلب مع وصل الاستلام في عملية الشراء يؤدي إلى ضمان صحة العمليات وتطابق المعلومات؛
- ✓ إبقاء نسخة من وصل الطلب لدى الزبون يؤدي إلى صحة عمليات الشراء والتقليل من حالات الغش.

1- اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

التي نصت على: "تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة"

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في شركة الإسمنت أحد أهم الوظائف التي تعتمد عليها لتحقيق أهدافها، فوظيفة المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة، حيث استطاعت أن تقلل من المخاطر التي تحيط بالمؤسسة وذلك عن طريق التقارير الأولية المقدمة للمدير العام، وكذا التقرير الشامل الذي يعرض أمام مجلس الإدارة، حيث يشمل هذا التقرير عدة توجيهات وتوصيات للإدارة العليا حتى تقوم بتصحيح النظام وذلك من أجل تدعيم البنية التحتية للمؤسسة، فالمراجعة الداخلية تساهم وبشكل كبير في تصحيح الأخطاء المرتكبة في عملية التسيير، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة، فكل هذه الأهداف يتم تحقيقها عن طريق الالتزام بالخصائص المميزة للمراجعة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثانية:

التي نصت على: " يوجد علاقة وطيدة ومتكاملة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، كون المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بناء على التقرير المقدم لمدير الوحدة"

يقوم المراجع الداخلي بمراجعة دورية عن الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، ومن خلال هذه المراجعة يتحصل على عدة نتائج يقدمها في تقرير، حيث يشمل هذا التقرير على عدة توصيات يقدمها المراجع الداخلي لمدير الوحدة التجارية من أجل تفادي وتصحيح الأخطاء التي يجب أن نضع الحلول المناسبة للقضاء عليها أو التقليل منها، فيؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة:

التي نصت على: " هناك مراجعة داخلية فعالة في شركة الإسمنت "

في المؤسسة مراجعة داخلية تتمتع باستقلالية نسبية وكفاءات لدى موظفيها، وهي تتوافق مع معايير المراجعة، مما يجعلها قادرة على أداء مهامها بفعالية، وتحسين نظامها الرقابي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

3- نتائج الدراسة:

- تعمل المراجعة الداخلية على اختبار مدى الالتزام بالسياسات والقوانين الموضوعية من طرف الإدارة؛
- المراجعة الدورية للمؤسسة تؤدي إلى الحصول على نتائج فعالة تفيد الإدارة في تحقيق ما هو أفضل؛
- وجود التكامل والترابط بين مكونات نظام الرقابة الداخلية في الوحدة يزيد من فعالية النظام، وزيادة القدرة على تحديد المخاطر؛
- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف، تعمل لدى أعلى سلطة في المؤسسة؛
- قيام المراجع الداخلي بمهمته بصفة دورية ومفاجئة أدى إلى حرص العاملين بالوحدة التجارية على القيام بمهامهم على أكمل وجه؛
- تقدم تقارير المراجعة الداخلية لمدير الوحدة سهل عليه اكتشاف الأخطاء للعمل على استدراكها وتحسين أداء العمل؛
- عمل المراجع الداخلي في الوحدة زاد من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت الوحدة التجارية - تقرت -، حيث توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية يمتاز بالفعالية، وهذا راجع إلى أن الوحدة تعطي أهمية كبيرة لمهنة المراجعة، ما يجعلها قادرة على اكتشاف نقاط القوة والضعف وتحديد المخاطر و محاولة التقليل من الأخطاء.

خاتمة

خاتمة

مع تزايد حجم المنافسة والصراع على البقاء والاستمرار، تهتم المؤسسات في الوقت الراهن إلى تحقيق مكانة جيدة، ما أدى إلى حتمية وجود أنظمة فعالة تكفل بحماية حقوق وأصول هذه المؤسسات، وذلك من خلال امتلاكها لإدارة ناجحة تضمن السير الحسن لها، حيث برزت وظيفة المراجعة الداخلية كأداة لها تأثير مباشر على أداء نظام الرقابة الداخلية، فهي تساعد المؤسسة على اكتشاف مختلف الانحرافات و التلاعبات، والتقليل من حالات الأخطاء، والحفاظ على سلامة العمليات المحاسبية والمالية التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية.

من خلال بحثنا هذا حاولنا التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين أساسيين، ففي الفصل الأول قمنا بدراسة الجانب النظري بإبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما في الفصل الثاني حاولنا إسقاط الجانب النظري على شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -، وجدنا أن وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بأهمية بالغة داخل المؤسسة، حيث يلعب المراجع الداخلي دورا فعالا في تحسين نظام الرقابة الداخلية، اعتمادا على التقرير النهائي المعالج من طرف الإدارة، وكذا إعطاءه النصائح والتوجيهات اللازمة لضمان الكفاءة.

بعد المعالجة والتحليل، توصلنا إلى أهم النتائج في هذه الدراسة:

➤ النتائج النظرية:

- ✓ تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها؛
- ✓ المراجعة الدورية للمؤسسة بطريقة منتظمة تؤدي إلى التوصل إلى نتائج فعالة تفيد الإدارة في التحقيق الأفضل؛
- ✓ يعتمد المراجع الداخلي على مختلف القوانين والتشريعات والجرائد الرسمية في أداء مهمته؛
- ✓ يعبر نظام الرقابة الداخلية عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

➤ النتائج التطبيقية:

- ✓ إن نظام الرقابة الفعال للوحدة التجارية جعلها تحظى بمكانة جيدة؛
- ✓ وظيفة المراجعة الداخلية أضفت قيمة كبيرة للوحدة التجارية من خلال التزام كافة المصالح بالتوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي؛
- ✓ المراجعة الداخلية مصلحة مستقلة في المؤسسة؛
- ✓ بناء على تقرير المراجعة الداخلية يقيم نظام الرقابة الداخلية في الشركة؛
- ✓ يوجد مراجع داخلي بالوحدة، وهذا ما يتسبب بوجود ثغرة داخل نظام الرقابة الداخلي.

➤ الاقتراحات:

- ✓ زيادة عدد المراجعين الداخليين باعتبار كبر حجم المؤسسة؛
- ✓ إعطاء استقلالية أكبر لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة؛
- ✓ القيام بعمليات التدريب والتكوين المستمرة للمراجعين الداخليين من أجل رفع مستواهم ومؤهلاتهم فيما يخص الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- ✓ تقديم التحفيزات المادية والمعنوية للمراجعين الداخليين من أجل خلق روح المسؤولية ودفعهم إلى الإحساس بأهمية دورهم في المؤسسة.

➤ آفاق الدراسة:

- ✓ دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي؛
- ✓ التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية؛
- ✓ الرقابة على الأداء بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

• الكتب:

1. العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر، عمان 2010.
2. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان 1998.
3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.
4. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان 2006.
5. رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
6. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن 2004.
7. عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1989.
8. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري للمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2007.
9. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية 1999.
10. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

• المذكرات:

1. براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة غير منشورة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس 2014/2015.
2. بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2006/2007.
3. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر 2009/2010.
4. عزوز ميلود، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، الجزائر 2005.
5. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر 2003/2004.
6. غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004.

• المجالات:

- أحمد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق العدد (51)، آب 20.

• المقابلات الشفوية:

1. حجاج عبد السميع، مصلحة تسيير المستخدمين، خطوات المراجعة الداخلية، شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت، (2018/03/15)، (2018/03/18)، (مقابلة شخصية).
2. حجاجي يونس، مصلحة المحاسبة والمالية، نظام الرقابة الداخلية والمقارنة بين تقارير المراجع الداخلي لسنتي 2016 و2017، تقرت، (2018/03/11)، (2018/03/25)، (2018/03/29)، (مقابلة شفوية).

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. CHEKROUN Meriem, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne** : cas d'un échantillons d'entreprises algériennes, Thèse De Doctorat En Sciences De Gestion, Université Abou BekrBelkaid de Tlemcen , 2003/2004 .
2. ZIANIAbdelhak, **LerôledeAuditInternedansl'AméliorationdeGouvernanced'Entrepris** :car Entreprise Algériennes, Thèse de doctorat en science Economiques université AboubekrBelkaid de Tlemcen, 2013/2014
3. Elisabeth Bertin et autre, **Manuel comptabilité et audit** Bertin édition, Alger – Algérie,2013,P556
4. Élisabeth. Audit interne , **"Enjeux pratiques l'international"**, Edition d'organisation, Paris,2007,P21 .
5. The instate of internal audit ors,international Standards for the Professional practice of internal auditing" standards and guidance," U S A,2012,p14/15 .

الملاحق

Compte 372131 stock à l'extérieur boulets un montant de 6 182 738,00 DA.

Compte 372212 stock à l'extérieur.

-FLS un montant de 1 466 278,39 DA.

-DONALDSON un montant de 463 660 ,17 DA.

-Sme un montant de 3 378 816,00 DA.

-Avis de débit un montant de 282 119,93 DA.

Compte 401110401008 ABH BASSIN SOUMAM provision Octobre, Novembre.

Compte 401130401312 SIDAL CONSTANTINE facture septembre non réglée.

Compte 401130401844 facture TACHIMCO octobre non réglée.

Compte 401180G05 SCT TEBESSA factures septembre et octobre non réglées.

Compte 401280G13 SME factures Juillet et Aout non réglées.

Compte 401230401517 Hôtel palais familial Alger facture 216/ 2016 non réglée.

Compte 401230401569 SMT Alger chèque non justifié.

Compte 401280G13 SME facture 172/2016 factures juillet, Aout, septembre 2017 non réglées.

Compte 401713 retenues de garantie fournisseur de stock secteur privé :

-ABACIDE date de libération février, Mars, Avril 2017.

Compte 401721 retenues de garantie fournisseur service entreprise étatique :

- COCIDER ALger ROUIBA date limite décembre 2016.
- COCIDER M'sila date limite Février 2017.
- COCIDER BLIDA date limite Février 2017.
- SETS date limite juillet 2017.

Compte 401723 retenues de garantie fournisseur service secteur privé :

- ETS BOUKHARI date limite juillet 2015.
- YAHIA M'HAMED date limite Aout 2017.

Compte 404110404049 ENIE SIDI BEL ABBES facture juillet non réglée.

Compte 404180613 SME (05) factures 2016 non réglées.

Compte 404230 retenues de garantie fournisseur immobilisation secteur privé :

- SARL EKBS Alger date limite Aout 2014.
- BENHARZALAH date limite Mai 2014.

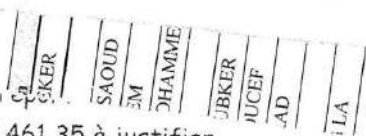
Compte 409128 avance SME à solder l'avance 40 000 000,00 DA.

Compte 447120 taxes foncières 2016 réclamé les quittances.

Compte 447170 droits d'extraction manque les provisions de mois d'octobre 2017.

Compte 467650 autres avance pour compte CTA réclamer le remboursement du 3eme trimestre 2017.

Compte 542000 accreditifs dossier MEM 2 250 000 non encore réglé.

Compte 110100  alement le montant de 5 000 000,00 un écart de 147 461,35 à justifier.

Compte 401230401568 Working groupe 50% de quoi s'agit'il ?

Compte 401723 retenue de garantie fournisseur de service secteur privé

-ETP MOURAD AMOR date limite juillet 2017.

Compte 404130404542 ETS LAOUAMRI Zohra facture septembre non réglée.

Compte 404210 retenue de garantie immobilisations

- CETIC Boumerdès date limite 2015 à libérer les retenues à la limite de garder 100 000,00 DA.

Compte 404230 retenue de garantie immobilisation fiche d'analyse incomplète.

Compte 467650 autres avance pour compte DAIP réclamer le remboursement du 3eme trimestre 2017.

Compte 511900 autres valeur à l'encaissement nivellement du 05/10/2017 Djanet 12 400 000,00 DA fonds encore de route à éviter ça.

512 compte recette BEA Touggourt

BEA 37Millions } réclamer les transferts

CCP 34 CCP Millions

Compte 401230401517 Hôtel palais Alger familial 03 factures 2016 non réglées.

Compte 401280G20 CETIM facture 1916 du 14/12/2016 non réglée.

Compte 447120 taxes foncières provision 2016 réclamer les quittances.

Compte 467650 autres avance pour compte ANEM réclamer les remboursements du 3eme trimestre 2017.

Réserves d'audit interne N°01-2017

N°	Type	Référentiel	Libellé de l'écart	Processus concerné	Action proposée	Site	Echéance	Suivi de l'action
1	NC Min	ISO 14001-2004	Un taux de DCO élevé constaté dans les analyses des eaux usées au niveau du point de sortie carrière.	SMI	- Assurer la réhabilitation du séparateur Huile / eaux existant au niveau du point de sortie carrière. - S'assurer de la récupération Sécurisée des huiles de Vidange (afin d'éviter tous rejets intentionnel au niveau du circuit d'évacuation des eaux usées de la carrière).	Cimenterie		
2	NC Min	ISO 14001-2004	Non maîtrise des rejets atmosphériques des gaz sortie four Opacité, CO2, NOX (Cas des analyseurs des fours W1 et W2).	SMI	- Mise en marche des analyseurs boîte à fumées - Mise en service des opacimètres des deux fours. - Procéder à une convention de prestation	Cimenterie		
1	PS	OHSAS 18001-2007	Le plan de circulation existant doit être communiqué (cas de l'absence d'un plan de circulation affiché à l'entrée de l'usine).	SMI	Affichage du plan de circulation	Cimenterie		
2	PS	ISO 9001-2008	L'article « critères d'évaluation » de la procédure d'évaluation des fournisseurs PC7444-01 dans sa version «j» mentionne l'exclusion des sociétés monopoles et étatiques, ce qui engendre un risque sur la qualité du produit.	Approvisionnement	Révision de la procédure d'évaluation des fournisseurs PC7444-01 version «j» sans l'exclusion des sociétés monopoles et étatiques,	Tous les sites		
3	PS	ISO 9001-2008 ISO 14001-2004 OHSAS 18001-2007	Le taux du personnel compétent n'est pas déterminé (cas de revue processus RH cimenterie).	Ressources Humaines	Détermination du taux	Tous les sites		
4	PS	OHSAS 18001-2007	Une amélioration est à prévoir à la maîtrise des aspects liés à SST (cas des connexions électriques au niveau de la zone exploitation des matières premières, l'avertisseur sonore du sous-sol p120, l'éclairage des ateliers EMR).	SMI	Prise en charge dans le PV N°2/2017. Communiquer à la direction technique pour la levée des réserves	Cimenterie		

الفهرس

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VI	قائمة الاختصارات والرموز
VI	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عمومات حول المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
03	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
03	1: تعريف المراجعة الداخلية وأهميتها
03	1-1: تعريف المراجعة الداخلية
03	1-2: أهمية المراجعة الداخلية
04	2. مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي
04	1-2: المسؤوليات
05	2-2: الصلاحيات
05	3. معايير ومراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية
05	1-3: معايير المراجعة الداخلية
06	2-3: مراحل إنجاز عملية المراجعة الداخلية
09	4- العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
09	المطلب الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
09	1. مفهوم وأنواع نظام الرقابة الداخلية
09	1-1: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
10	2-1: أنواع نظام الرقابة الداخلية
10	2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

11	3.تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
11	3-1: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
12	3-2:مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
13	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية
13	1.الشروط التي تسمح للمراجعة الداخلية بتطوير نظام الرقابة الداخلية.....
13	2. دور المراجعة الداخلية في سير المعلومات داخل نظام الرقابة الداخلية
16	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية.....
15	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
15	1-الدراسات باللغة العربية.....
15	1-1 دراسة غوالي محمد بشير.....
15	2-1 دراسة عزوز ميلود وشعباني لطفي.....
16	2-الدراسات باللغة الأجنبية.....
16	1-2 CHEKROUN Meriem.....
16	2-2 ZIANI Abdelhak.....
17	المطلب الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة.....
18	خلاصة الفصل الأول.....
19	الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية- تقرت -
20	تمهيد.....
21	المبحث الأول: طريقة جمع المعلومات والأدوات المستخدمة.....
21	المطلب الأول: طريقة جمع المعلومات.....
21	1: مجتمع وعينة الدراسة.....
23	2: طبيعة المتغيرات.....
24	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.....
24	1- المقابلة الشخصية.....
24	2- الملاحظة.....
24	3- الوثائق الإدارية.....
24	4- قائمة الاستقصاء.....
24	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.....
24	المطلب الأول: نتائج الدراسة.....
24	1.نظام الرقابة الداخلية للوحدة التجارية.....
26	2.مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.....
29	المطلب الثاني: مناقشة النتائج.....

29	1. التحليل.....
31	2. اختبار الفرضيات.....
31	3. نتائج الدراسة.....
34	خلاصة الفصل الثاني.....
35	الخاتمة.....
38	المراجع.....
41	الملاحق.....
46	الفهرس.....