الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية

دراسة حالة شركة "موستافي" لتربية الدواجن مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

حمادي سامية د/ براينيس عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	المرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د/بن شني يوسف	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مقررا	د/ براينس عبد القادر	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا	أ/ براهيمي عمر	أستاذ مساعد "أ"	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
مناقشا	أ/ معروف جمال	استاذ مشارك (عضو مدعو)	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على نبيه الصادق الأمين نبينا محمد و على آله و صحبه أجمعين إلى يوم الدين...

إلى التي كانت لي بمثابة المصباح الذي ينير طريقي إلى العلم... إلى رمز المحبة و العطاء والصبر... والدتي الكريمة بارك الله في عمرها...

إلى قدوتي الدائمة في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول... والدي الفاضل بارك الله في عمره...

إلى أختي و أخواتي .....

إلى كل فرد من أفراد عائلتي...

إلى كل رفقاء الدرب الأحباب و الأصدقاء و خاصة صديقة المقربة .....

إلى كل باحث وطالب علم....

إلى من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي ...

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر...

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

حمادي ســـامية

شكر و تقدير

نحمد الله عز و جل و نشكره على نعمه التي لا تعد و لا تحصى.

يقول صلى الله عليه و سلم: « من لم يشكر الناس لم يشكر الله »، و عليه أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد، و أخص بالذكر الأستاذ المشرف: "د. براينس عبد القادر " و الذي طالما أفادني بنصائحه و توجيهاته القيمة طيلة فترة البحث.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى:

اللجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هده المذكرة

كل أساتذة و عمال جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم

السيد "بومدين " رئيس قسم المراجعة لمجمع موستافي الذي أشرف على توجيهي أثناء و طيلة فترة تربصي بصدر رحب

السيد"غزالي تواتي " رئيس دائرة المحاسبة المالية بالمجمع

و إلى كل العاملات في قسم المراقبة و التسيير وخاصة السيدة "بلعربي نوال " التي أفادتني بنصائحها وإرشاداتها القيمة.

السيدة "بلعربي جهيدة " رئيسة قسم المالية في مجمع موستافي .

إلى كل من مد يد العون والمساعدة لي...إلى الذين طوقونا بجميل صنعهم...إلى الذين وافقوني الرأي والذين خالفوا...عظيم شكري وامتناني.....

ولا يفوتنا تقديم شكرنا وامتناننا إلى جميع أصدقائنا.

الفهرس

الفهرس

الفهرس	الصفحة
الإهداء	I
الشكر	II
الفهرس:.....	IV
قائمة الجداول:.....	IX
قائمة الأشكال:.....	XI
قائمة المخططات:.....	XIII
قائمة المختصرات	XV
المقدمة العامة:.....	2
الفصل الأول:نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.	
تمهيد الفصل	7
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية.....	8
المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه.....	8
أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية.....	8
ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية.....	9
المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية.....	11
المطلب الثالث: أنواع نظم الرقابة الداخلية.....	12
المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة الداخلية.....	14
المطلب الأول: تعريف المراجعة الداخلية وأهدافها.....	14
أولا: تعريف المراجعة الداخلية.....	14

ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية.....	15
المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية.....	16
أولا: خصائص المراجعة الداخلية.....	16
ثانيا: أنواع المراجعة الداخلية.....	17
المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية مع مختلف التنظيمات الأخرى.....	19
المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية.....	21
المطلب الأول: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.....	21
المطلب الثاني: أدوات ووسائل المراجعة الداخلية.....	24
المطلب الثالث: مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.....	30
خلاصة الفصل.....	32
الفصل الثاني: تفعيل نظام الرقابة الداخليةو علاقته بالمراجعة الداخلية	
تمهيد الفصل	34
المبحث الأول:إجراءات نظام الرقابة الداخلية.....	35
المطلب الأول: الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية.....	35
المطلب الثاني: الإجراءات التنظيمية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية.....	36
المطلب الثالث: الإجراءات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.....	38
المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	41
المطلب الأول: أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	41
المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	42
أولا: وصف الأنظمة والإجراءات	42
ثانيا: التحقق من فهم الانظمة.....	43

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.....	44
رابعا: التأكد من تطبيق النظام.....	44
خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.....	45
المطلب الثالث: دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية	47
المبحث الثالث: منهجية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	51
المطلب الأول: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.....	51
المطلب الثاني: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية.....	52
أولا: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية.....	52
ثانيا: تنفيذ مهمة للمراجعة الداخلية.....	53
ثالثا: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.....	55
المطلب الثالث: مشكلات تنفيذ المراجعة الداخلية.....	57
خلاصة الفصل	60
الفصل الثالث: دراسة حالة الخزينة لمؤسسة تربية الدواجن موستافي	
تمهيد الفصل	62
المبحث الأول: تقديم مؤسسة تربية الدواجن	63
المطلب الأول: نظرة تاريخية عن المؤسسة	63
المطلب الثاني: مهام المؤسسة ووحداتها	63
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع الغرب GAO –ORAVIO.....	65
المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي لمؤسسة موستافي MOSTAVI.....	66
المبحث الثاني: دراسة حالة قسم الخزينة لمؤسسة موستافي.....	69

المطلب الأول: شبكة فصل المهام الخاصة بقسم الخزينة.....	69
المطلب الثاني: الأدوات الأخرى المستعملة في الدراسة.....	71
أولا: إعداد قائمة الإستقصاء الخاصة بالخزينة.....	72
ثانيا: تقنية التأكد المباشر (الجرد المادي).....	75
ثالثا: إختبارالإستمرارية على إعداد التقاربات البنكية.....	76
المطلب الثالث: نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات والإقتراحات.....	76
أولا: نقاط القوة ونقاط الضعف في الخزينة.....	76
ثانيا: التوصيات والإقتراحات.....	77
خلاصة الفصل	78
الخاتمة العامة:.....	80
قائمة المراجع:.....	84
قائمة الملاحق	
الملخص	

المقدمة العامة

المقدمة العامة

شهدت بداية الألفية الثالثة اهتماما متزايدا بالرقابة الداخلية من قبل المؤسسات والشركات في الدول المتقدمة، خاصة بعد الأزمات المالية والإنهيارات التي تعرضت لها الشركات الكبرى مثل شركة انرون Enronوشركة وورلد كوم World Com،إذ تبع هذه الإنهيارات والأزمات طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من التقارير المالية حول دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من هذه الإنهيارات، الأمر الذي دفع بالعديد من الشركات إلى إنشاء إدارات مستقلة للرقابة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية المؤهلة التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبين.

لقد ساهم كبر حجم المشروعات، وظهور الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية العابرة للقارات التي تمتاز بتعدد مالكيها وتعقد عملياتها إلى ضرورة وضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والإلتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا، حيث تكفل هذه الأنظمة تنفيذ الإجراءات التي تتخذها الشركات في مواجهة المخاطر والحد منها، من خلال وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة، يشكل حماية للشركة من المخاطر التي تواجهها ويقلل من احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن.

ونتيجة لما سبق أصبح لوظيفة المراجعة الداخلية اهتمام خاص من طرف المسؤولين في هذه الشركات لما تلعبه من دور كبير في تقييم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، فالمراجعة الداخلية هي الركيزة الأساسية للرقابة الداخلية، حيث تمكن من الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية.

وقد زادت أهمية دور المراجعة الداخلية مع المتطلبات الجديدة التي بدأت تفرضها قوانين بعض الدول ومنها قانون الشركات الامريكي، حيث ألزم الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وأليات الرقابة على الإفصاح في التقارير السنوية وربع السنوية، وألزم الإدارة بالتوثيق والتقييم والتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وألزم القانون أيضا أن تقوم لجنة المراجعة بأعداد برنامج إنذار للتقرير عن المشاكل المحاسبية المالية المحتملة، كما ألزمها أيضا بالإفصاح عن مدى الإلتزام بالقواعد الأخلاقية، وعليه فقد أدت هذه المتطلبات الجديدة إلى توسيع دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم المنشآت لغرض مقابلة هذه المتطلبات الإلزامية.

وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتي الإجابة عن الإشكالية التالية:

❖ **هل للمراجعة الداخلية دور في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمجمع موستافي؟**

ومن هذه الإشكالية تنبثق مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

. ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لاختبار نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟

. ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكيف يتم استعمالها ؟

. فيما تتمثل الإجراءات التي يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية ؟

. ما هي المراحل المنهجية المعتمدة من طرف المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مجمع موستافي، وما هي المشكلات المصادفة ؟

❖ **فرضيات البحث:**

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

. يتوقف نجاح عملية المراجعة الداخلية على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.

. المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية وتشمل جميع وظائف المؤسسة.

. يعتمد نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الإجراءات المتعارف عليها.

. تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

. المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

❖ **أسباب اختيار البحث:**

وتمثلت مبررات اختيار هذا الموضوع في مبررات موضوعية وذاتية، حيث تمثلت هذه الأخيرة في حب الإطلاع والميل لهذا النوع من البحوث، أما عن المبررات الموضوعية فتمثلت في حكم التخصص الذي يفرض هذا النوع من البحوث، زيادة على أهمية الموضوع.كما أن كلما يتعلقبالتسيير والتحكم يجلب نظرنا واهتمامنا، لأننا نعتبر التسيير هو نقطة ضعف المؤسسات الوطنية والسبب الرئيسي لفشلها، فالتسيير الجيد يبنى على أساس وجود معلومات تتميز بالصحة، الدقة، الشفافية والوضوح، وكل من نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية يسعيان إلى تحقيق ذلك.

❖ الهدف من البحث

هناك مجموعة من الأهداف نصبوا إلى تحقيقها تتمثل فيما يلي:
.التعريف بوظيفة كل من المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية ومكانة كل منهما.
.بيان حقيقية دور المراجعة الداخلية في المساعدة على تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

❖ المنهج المتبع

لدارسة هذا الموضوع بشكل جيد سيتم المزج بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي،حيث يظهر هذا الأخير في الجانب التطبيقي الخاص بدراسة حالة مجمع موستافي، أما المنهج الوصفي فيظهر في الجانب النظري.

من أجل الوصول إلى أهداف البحث والإجابة على الأسئلة المطروحة في شكل تسلسلي سيتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول.

- الفصل الأول تناولنا فيه نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، حيث انطلقنا بمفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية، فقمنا بتقديم مجموعة من التعاريف المتعلقة به وكذلك تحديد الأهداف التي يصبو إليها هذا النظام، وبعد ذلك ذكرنا أهم الخصائص التي يقوم عليها ومن ثم تطرقنا لأنواع نظم الرقابة الداخلية، وفي الشطر الثاني تحدثنا عن الإطار النظري للمراجعة الداخلية حيث قدمنا أهم التعاريف الواردة في المراجعة الداخلية وكذا مختلف أهدافها، وبعد هذا تطرقنا إلى الخصائص والأنواع المتعلقة بها وأخيرا وليس أخرا وضحنا علاقاتها مع التنظيمات الأخرى، وفي أخر الفصل عرضنا الإطار العملي للمراجعة الداخلية الذي بدوره يتضمن عنصر المعايير الدولية لهذه الأخيرة، وفي مطلب أخر ذكرنا أدواتها ووسائلها وفي الأخير حددنا مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.

- الفصل الثاني كان تحت تسمية تفعيل نظام الرقابة الداخلية و علاقته بالمراجعة الداخلية ، وكبداية لهذا الفصل تناولنا إجراءات نظام الرقابة الداخلية والذي تضمن كل من الإجراءات العامة، الإجراءات التنظيمية والإدارية، وإجراءات تخص العمل المحاسبي، و الخطوة التي تلت الإجراءات تمثلت في عنصر تقييم هذا النظام والذي بدوره تضمن الأهداف المرجوة من هذا التقييم وتلاه مراحل تقييم هذا النظام، و كدالك علاقة المراجعة بالرقابة الداخلية ،وخصصنا أخر الفصل لمنهجية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث مبدئيا تطرقنا للطرق التي يتم فيها اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة، ويأتي بعد ذلك مراحل تنفيذ هذه المراجعة والمشكلات والعراقيل التي تصادفها عند تنفيذ هذه المراحل.

- الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة الوحدة االاقتصاديةموستافيالتابعة للنشاط الاقتصادي لمؤسسة "GAO ORAVIO"وبالأخص" قسم الخزينة "، حيث بدأنا بتقديم بطاقة فنية للمجمع تتضمن النبذة التاريخية وكل من التعريفو المهام ، وبعد ذلك عرضنا بنية المجمع المتمثلة في وحداته و مديرياته، ومن ثم الهيكل التنظيمي.

ثم انتقلنا للدراسة الميدانية في قسم الخزينة حيث كبداية قمنا بعرض شبكة لفصل المهام، ثم عرض أدوات أخرى تستعملها المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في قوائم الإستقصاء والجرد المادي واختبارات الإستمرارية، وفي الأخير قمنا باستخلاص كل من نقاط القوة والضعف وبعض التوصيات والإقتراحات.

أما الخاتمة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج والتوصيات المتوصل إليها من الدراسة وهذا بعداختبار صحة الفرضيات.

قائمة الأشكال

قائمةالأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-I)	أهداف المراجعة الداخلية.....	16
(2-I)	خريطة تدفق عمودية.....	27
(3-I)	خريطة تدفق أفقية.....	27
(4-II)	الإجراءات التنفيذية لنظام الرقابة الداخلية.....	40
(5-II)	مراحل تقييم الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.....	46
(6-II)	المراحل الأساسية لعملية الرقابة الداخلية	49
(7-II)	المراحل الأساسية لمهمة المراجعة الداخلية.....	56

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-I)	المعايير الدولية للمراجعة الداخلية.....	24
(2-I)	الرموز المستعملة في خرائط التدفق.....	26
(3-I)	نموذج استبيان للرقابة الداخلية على المبيعات.....	29
(4 -III)	شبكة فصل المهام	70
(5-III)	قائمة استقصاء للرقابة الداخلية على الخزينة.....	72
(6-III)	تقنية التأكد المباشر (الجرد المادي).....	75

قائمة المخططات

قائمة المخططات

الرقم	عنوان المخطط	الصفحة
(1-III)	الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن غربGAO –ORAVIO.....	65
(2-III)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة موستافي MOSTAVI.....	67
(3-III)	الهيكل التنظيمي لوحدات مؤسسة موستافي	68

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

GROUPE AVICOLE OUEST	GAO
OFFICE REGIONAL AVICOLE OUEST	ORAVIO
UNITE ALIMENT DE BETAIL	UAB
UNITE CENTRALE PHARMACETIQUE	UCPA

الفصل الأول:

نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية

الفصل الأول : نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

تمهيد الفصل

إن الرقابة والمراجعة ميدانان واسعان عرفا تطورات كبيرة ومتواصلة،وذلك نتيجة لتطور المؤسسات الاقتصادية وكبر حجمها وتعقد نشاطها وتنوعه، ضخامة وسائلها البشرية، المادية والمالية المستعملة.

يوم بعد يوم تزداد صعوبة التسيير في هذه المؤسسات نتيجة لكثرة العمليات المنجزة والتدفق الكمي الهائل للمعلومات، حيث ينجر عن هذه الصعوبات وقوع أخطاء وانحرافات، بل في بعض الأحيان غش وتلاعب من طرف الأفراد، لذلك وجب على مسيري هذه المؤسسات الإلمام بمختلف التطورات الداخلية الحاصلة، ولا يكون هذا إلا بتوفر نظام رقابي داخلي فعال، والذي يكون أكثر فعالية بوجود مراجعة داخلية تجعل من هذا النظام يتسم بالحيادية والموضوعية لإيصال مختلف التقارير للمسئولين.

وللتعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية قمنا في هذا الفصل بتقديم ثلاث مباحث رئيسية للشرح والتوضيح وتتمثل هذه المباحث فيما يلي:

1. مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية.
2. 1.الإطار النظري للمراجعة الداخلية.
3. 1.الإطار العملي للمراجعة الداخلية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المبحث سنتطرق للمفاهيم العامة التي يختص بها نظام الرقابة الداخلية، حيث سنقوم في المطلب الأول بتقديم مختلف التعاريف المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكذا الأهداف الأساسية لهذا النظام، أما المطلب الثاني سنقوم بذكر أهم الخصائص التي يتميز بها هذا النظام، وأخيرا في المطلب الثالث سنذكر أنواع الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه

وكما ذكرنا سابقا سنقوم أولا بتقديم مختلف التعاريف لهذا النظام، أما ثانيا بعد ذكر التعاريف ومن خلالها نقوم بعرض أهداف نظام الرقابة الداخلية.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول: عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFACعلى أنه:"نظام يحتوي على خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية الأهداف المرسومة لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء،تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية، وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية".[1]

التعريف الثاني: حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيينAICPA:"تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصول هو ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".[2]

التعريف الثالث: تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين 1984: " نظام الرقابة الداخلية هو تلك الخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".[3]

---

[1] Lionel Collins, Gérar Vallin:Audit et Contrôle Interne,, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques, 4éme Edition, Dalloz, Paris, 1992. p: 39.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998 ، ص:167.

[3] R birien, J senical, control interne et vérification, édition preportaine inc, Canada, 1984, p:36.

التعريف الرابع: " الرقابة الداخلية هي مختلف الاجراءات والضمانات والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، التي تعدها وتنفذها المؤسسة تحت مسؤوليتها من أجل حماية الذمة المالية، نوعية المعلومات المحاسبية والتسييرية ومدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة وتفصيل تحسين الأداء ".[4]

التعريف الخامس: وهو تعريف "Stephan franclin"- "G.r.Terry":"تقييم الأعمال المنجزة، حيث من الضروري وضع المعايير التصحيحية التي تبين أن المنجز مطابق للمخطط ".[5]

التعريف السادس:كما عرفه"Marcel la flamme"على أنه: " الوظيفة المتممة لعملية (حلقة) التسيير، حيث لا يمكن أن نقوم بوظيفة الرقابة دون الوظائف التي تسبقها(تخطيط، تنظيم، دفع)، فهي ترتكز على تمكنها من قياس التطورات المحققة بالمقارنة معا لمتوقعة(المخططة)، والتي تظهر إذا كان الوضع يتطلب عمل تصحيحي على مستوى العمليات الأساسية ".[6]

ومن كل هذه التعاريف يمكننا استخلاص هذا التعريف حول نظام الرقابة الداخلية:

هو نظام تحتي تابع لنظام فوقي (عملية التسيير)، يعمل على متابعة تنفيذ الأهداف المسطرة مسبقا والقيام بالعمليات التصحيحية إن تطلب الأمر، وهي ضرورية لاكتمال عملية التسيير.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف الواردة حول نظام الرقابة الداخلية نجد أن الأهداف المراد تحقيقها من الرقابة الداخلية متعددة ولكن يمكن حصرها فيما يلي:[7]

1- حماية أصول المنشأة من السرقة و الضياع و سوء الاستعمال

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد و أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المنشأة وهذا الهدف لا يشمل فقط على الأصول المادية بكل أنواعها، كالمخزونات والاستثمارات والمعدات و الأدوات إلى غير ذلك، ولكن لا بد من أن يضمن سلامة عناصر أخرى وهي:

- العنصر البشري من عمال و موظفين و مسيرين و يمثل هذا العنصر أهم عنصر في المنشأة، و يدخل هنا مفهوم التأمين الاجتماعي و المحافظة على أمن العمال.صورة المنشأة اتجاه محيطها الخارجي و التي قد تنهار جراء حادث طارئ راجع إلى التحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها المنشأة.
- العامل التكنولوجي الذي يجب أن يكون مواكبا للتطورات التي تحدث في المحيط، وكذلك يجب المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

[4] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 ، ص:70.

[5] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجيستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007/2006، ص:53.

[6] Marcel la flamme, le management approche systémique, Gaetan Morin, Canada, 1981, p : 349.

[7] أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل" المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية، رسالة ماجيستير، جامعة الجزائر، 2007، ص:67.

2- ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية والتي لا بد أن تستند إلى مبادئ أساسية تتمثل في ملائمة استعمالها و موضعيتها عند اتخاذ القرارات ألإدارية، أيضا فالمعلومات التي تعطيها المنشأة لمحيطها الخارجي تعكس و تبين وضعيتها وصورتها أمامه، حيث أنها تتعلق بأنشطتها و نتائجها، إذن فعلى الرقابة الداخلية أن تتأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة ككل تتمتع بالخصائص التالية:[8]

- أن تكون المعلومات صادقة و حقيقية:

لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة ، بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها و يتأكد من دقتها، ذلك أن أي نظام رقابي يتضمن نظام إثبات و الذي بدونه تختفي كل الضمانات والإثباتات للمعلومات المتحصل عليها.

- أن تكون المعلومات مفهومة و واضحة حتى نتمكن من استيعابها:

إن الحصول على معلومات دقيقة بدون أن تكون كاملة ومفهومة يؤدي دائما إلى وجود نقص في التعامل معها أو معالجتها، ذلك أن المعلومات الغير كاملة رغم دقتها لا تفيد بصورة كاملة، لذلك لا بد من التحقق من أن أي عنصر قد اخذ بعين الاعتبار من اجل الحصول على كل المعلومات.

أن تكون المعلومات تتلاءم مع نشاط المنشأة:إن المعلومات المستخلصة يجب أن تكون مكيفة و متلائمة مع نتائج المنشأة وإلا فإنها عديمة الجدوى.

- أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب:

هناك معلومات تصل متأخرة، أيضا توجد معلومات لا تصل بسهولة، لذلك يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يتجنب مثل هذه الحالات في جمع المعلومات.

3- احترام تعليمات الإدارة (الالتزام)

يتضمن هذا الهدف ضرورة احترام سياسات المنشأة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق تعليمات وأوامر الإدارة ، حيث أن تعليمات الإدارة تشمل الإجراءات التنظيمية ولكنها لا تتحدد عند المخططات فحسب، بل تتعدى إلى تنظيمات فردية خارجة عن المخطط، وهذا لتفادي الانحرافات الطارئة وأن الهدف من احترام تعليمات الإدارة هو تفادي الاتصال السيئ والخلط في المهام، ومن اجل التطبيق الأمثل للتعليمات والأوامر ينبغي توفير الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب أن يكون واضحا و مفهوما.
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.
- يجب توفر وسائل التنفيذ.

[8] عبدا لله خالد أمين، التدقيق والأمان والرقابة في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، اتحاد المصارف العربية / لبنان 1998، ص:43.

4-الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها وزيادة الكفاية الإنتاجية

يمثل هدف الرقابة الداخلية هنا متابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام المخططة، كالتأكد من إنتاج الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة والمواصفات المطلوبة، كما يمتد مجال الرقابة هنا إلى عناصر الإنتاج الأساسية (الآلات، العمل، إنتاج العامل ....الخ)، أيضا يطرح السؤال هنا: هل العناصر والوسائل التي في حوزة المنشأة تستغل بأفضل طريقة ؟ وهل لها جميع الوسائل لتحقيق سياساتها ؟ ويجب على النظام الرقابي أن يأخذ بعين الاعتبار هذا الهدف حتى يساعد في نمو وازدهار المنشأة.

إن نظام الرقابة الداخلية في سعيه لتحقيق أهدافه الأساسية التي ذكرناها وبالتالي تحقيق النمو والازدهار والتواصل للمنشأة فهو يستند على المبادئ الأساسية لتضمن له السير الفعال والقدرة على الرقابة الناجحة لكل أنشطة وعمليات المنشأة وهو يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المنشأة ومن اجل تحقيق فعالية نشاط المنشأة والتحكم في التكاليف بتخفيضها لحدودها الدنيا، حيث أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط، بل يعطي تحسنا في مردودية المنشأة.

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتطلب قيام نظام رقابة داخلية يتسم بالكفاءة والفاعلية توفر عدة خصائص أهمها:[9]

1-الملاءمة

يجب أن يكون النظام الرقابي متلائما مع طبيعة ونوعية النشاط الذي يتم القيام به وحجمه، لأن لكل نشاط سمات وخصائص تميزه عن بقية الأنشطة، ولذلك ينبغي أن يكون النظام الرقابي متلائما مع سمات كل نشاط وخصائصه، وإلا فقد جوهره وأصبح غير قادر على تحقيق الأهداف، كما أن النظام الرقابي الذي تتبعه الإدارة العليا يختلف عما تتبعه الإدارات الأدنى لاختلاف طبيعة النشاط الذي تراقبه كل منها، حيث نجد أن الإدارة العليا تراقب المسائل المهمة التي تخص المنظمة ككل، إلا أن الإدارات الأدنى تراقب أنشطة جزئية،وكذلك يجب أن يكون النظام الرقابي متدرجا في أهميته تبعا لأهمية المنظمة أو المشروع وكبره وحجمه.

2-السهولة والبساطة والوضوح

تستوجب هذه الخاصية عدم المبالغة في استخدام وسائل الرقابة منعا للتداخل والتعقيد والازدواجية، كما أن الفهم الواضح لأنظمة الرقابة يساعد المرؤوسين في تنفيذ متطلباتها بسهولة ووضوح.

3- الدقة

يجب أن يكون النظام الرقابي قادرا على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.[10]

[9] حجاج خليل، محاضرات في إدارة الأعمال، مكتبة القدس للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2001، ص:259.

[10] بلال محمد، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، مصر،2004، ص:371.

4-الموضوعية

يتيح النظام الرقابي الذي يتصف بالموضوعية تفاصيل كمية ومحددة، ويعتبر أفضل من النظام الرقابي الذي يقدم آراء عمومية وصفية وغير محددة كميا، مثال ذلك لو أن المدير العام طلب تقريرا من مشرفي عمل في أحد المصارف في قسمين مختلفين حول أداء الموارد البشرية فيهما، وقدم الأول تقريرا يشير إلى أن معنويات العاملين جيدة وشكاوى العاملين ضمن الحدود المقبولة ودوران العمل تحت السيطرة، في حين أشار الآخر إلى أن الغياب وصل إلى 7%، وأن الشكاوى وصلت هذا العام إلى 68 شكوى(مقارنة ب 40 شكوى العام الماضي) وأن نسبة دوران العمل هي 18%، فإن التقرير الثاني هو أكثر موضوعية ودقة في طرح المؤشرات لأنه حدد بالأرقام القاطعة حالة الأداء.[11]

5- الاقتصادية والتكلفة المناسبة

يتعين على المنشأة استخدام أنظمة الرقابة التي تتناسب مع إمكانياتها وأهدافها المرجوة من تطبيقها، سعياً إلى تحقيق مبدأ (الكلفة/المنفعة) أي أن تكون المنافع المحققة من تطبيق الرقابة أكبر من التكاليف المصروفة.[12]

6-السرعة في اكتشاف الأخطاء

يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعالاً عندما يتم التبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب، لكي يمكن المسؤولين بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة.[13]

7-التوافق مع الهيكل التنظيمي

يجب أن تمارس الرقابة من الأشخاص الذين تسمح سلطتهم بذلك، فالتنظيم باعتباره الأداة الرئيسة للتنسيق، يعد الأساس الذي تقوم عليه الرقابة، والمدير في التنظيم الرسمي هو المركز الذي تتركز عليه وظيفة الرقابة في من يخضع له من المرؤوسين، أما التنظيم غير الرسمي فلا يجوز له ممارسة الرقابة، وإذا ما فعل ذلك فإنه يؤدي إلى إخلال نظام العمل.[14]

---

[11] العامري صالح و الغالبي طاهر، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، عمان، 2007، ص:245.

[12] النعيمي صلاح، الإدارة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008 ، ص:165.

[13] Chandan, J S, Management: theory & practice, First Edition, Delhi,Vikas Publishing House, 1987, p:297.

[14] العلاق بشير، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص:247.

المطلب الثالث: أنواع نظم الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من ثلاث أنظمة رئيسية تتمثل في نظام الرقابة المحاسبية، نظام الرقابة الإدارية، نظام الرقابة الذاتية أو الضبط الداخلي.ونعرفها كما يلي:[15]

1-نظام الرقابة المحاسبية

تمثل الرقابة المحاسبية جانبا من جوانب الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المؤسسة وتهتم هذه الرقابة بالإجراءات اللازمة لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير شرعية، وتحقق دقة المعلومات والبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويتم هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

.وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.

وضع تصميم نظام مستندي متكامل ومتلائم لعمليات المؤسسة.

.وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

. وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له.

. وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية المتعلقة بأصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة لكل دورة، ويتطلب ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.

. وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعنية.

2-نظام الرقابة الإدارية

تتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام الموارد و ممتلكات المؤسسة استخداما أمثل من ناحية، والتحقق من مدى التزام المؤسسة والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على حد سواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المؤسسة من ناحية أخرى ومعنى ذلك تحقيق الكفاءة الإنتاجية الملائمة.

ويتحقق هذا النوع من خلال الجوانب التالية:

. تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية مع وضع تصنيف دقيق لهذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.

. وضع نظام لمراقبة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاءت به من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.

.وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة، ومنها قواعد أسس تقدير المبيعات، قواعد أسس تقدير الإنتاج، قواعد أسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى،قواعد أسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

[15] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص:235.

. وضع نظام خاص بالسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها، كسياسات وإجراءات الشراء، سياسات وإجراءات البيع، سياسات و إجراءات الإنتاج، سياسات التوظيف والترقية بالنسبة للعاملين، سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة،سياسات وقواعد تنفيذ السياسات المالية في المؤسسة.
.وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات، يتضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

3-نظام الرقابة الذاتية أو الضبط الداخلي

يرتكز نظام الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات، وكذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه:" مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها ".

ويتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة، سجلاتها ودفاترها عن احتمالات الضياع أو سوء استخدام...الخ، ويتطلب تطبيقه العديد من الموظفين.

كما يمكننا الاستعانة بالوسائل التالية لتحقيق وتعميق إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي:

.الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات.

. استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

. اتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي.

.تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة.

.وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر وإنشاء ملفات لها.

. استخدام الرقابة المزدوجة ونظام التفتيش.

وما يمكن استخلاصه من مدلول كل الأنواع المذكورة سابقا لنظام الرقابة الداخلية أنها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبية والإحصائية، بحيث أن الهدف الأصلي لهذا النظام هو ضمان صحة البيانات التي ستتخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة، وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

سنقدم في هذا المبحث أهم التعاريف الواردة في المراجعة الداخلية ومختلف أهدافها وهذا في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني سنتطرق إلى خصائص و أنواع المراجعة الداخلية، وفي المطلب الثالث والأخير سنذكر علاقتها مع مختلف التنظيمات الأخرى.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الداخلية وأهدافها

سيتضمن هذا المطلب مختلف التعاريف المتعلقة بالمراجعة الداخلية والأهداف التي تصبو إليها هذه الأخيرة.

أولا: تعريف المراجعة الداخلية

لقد تعددت التعاريف للمراجعة الداخلية والتي نذكر من بينها ما يلي:

التعريف الأول:يعرف المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها " وظيفة تقييمية مستقلة، تمارس داخل المؤسسة لفحص مختلف الأنشطة وتقييمها لتحقيق الهدف الأساسي ألا وهو خدمة الإدارة ".[16]

التعريف الثاني:يعرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين:" المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة على مستوى المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لأنشطتها ".[17]

التعريف الثالث: وعرفت المراجعة الداخلية على أنها حلقة من حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة حول سيرورة العمليات المحاسبية والمالية و العمليات التشغيلية الأخرى.[18]

التعريف الرابع: وهو تعريف" BarbierEtienne": أن المراجعة الداخلية تكون داخل المؤسسة كوظيفة مستقلة للتقييم الدوري لصالح المديرية العامة.[19]

التعريف الخامس:ولقد جاء"ALLELHAMMINI" بتعريف يبين فيه أن: المراجعةالداخلية بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيميا للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة والمالية، وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة، ويقتصر عملها على مختلف الوظائف والدوائر والعمليات، فمن خلال المراجعة الداخلية يتم مراجعة عمليات مختلف الوظائف من أجل القيام بالتحسينات اللازمة للوصول لتطبيق جيد لسياسات والإجراءات المتبعة في الوحدة.[20]

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن المراجعة الداخلية هي وظيفة:

. مستقلة داخل تنظيم معين، هذه الاستقلالية نسبية لأن هذه الوظيفة تابعة تنظيميا للإدارة العليا، والاستقلالية تكن عن مختلف الوظائف الأخرى داخل المؤسسة.

. وقائية وذلك بالتأكد من وجود الحماية اللازمة للأصول وسلامة السياسات الإدارية.

---

[16] Jacque Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 3eme édition, 2000, p :60.

[17] Bernard Grand, Bernard Ver dalle, Audit Comptable et financier,1ere Edition,1999, p :30.

[18] عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص:38.

[19]Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989, p:20.

[20] Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p:35.

. تقييمية من حيث أنها تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة ومدى مساير لتوجهات الإدارة.

. يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعين للمؤسسة.

. تعطي الاطمئنان للإدارة بفعالية نظام الرقابة الداخلية وصدق البيانات والمعلومات المقدمة إليها، كما تقترح التحسينات المناسبة للأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة.

ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية

لقد أدى زيادة أنشطة المؤسسات وتنوعها إلى ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية، فكانت هذه المؤسسات تضع مجموعة من الإجراءات والسياسات وتقوم بمتابعتها وحمايتها من أي انحراف.[21]

كما تسعى المراجعة الداخلية إلى التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات حتى يعتمد عليها كأساس سليم لرسم السياسات، والمحافظة على أموال المؤسسة وممتلكاتها من التلاعب والضياع.[22]

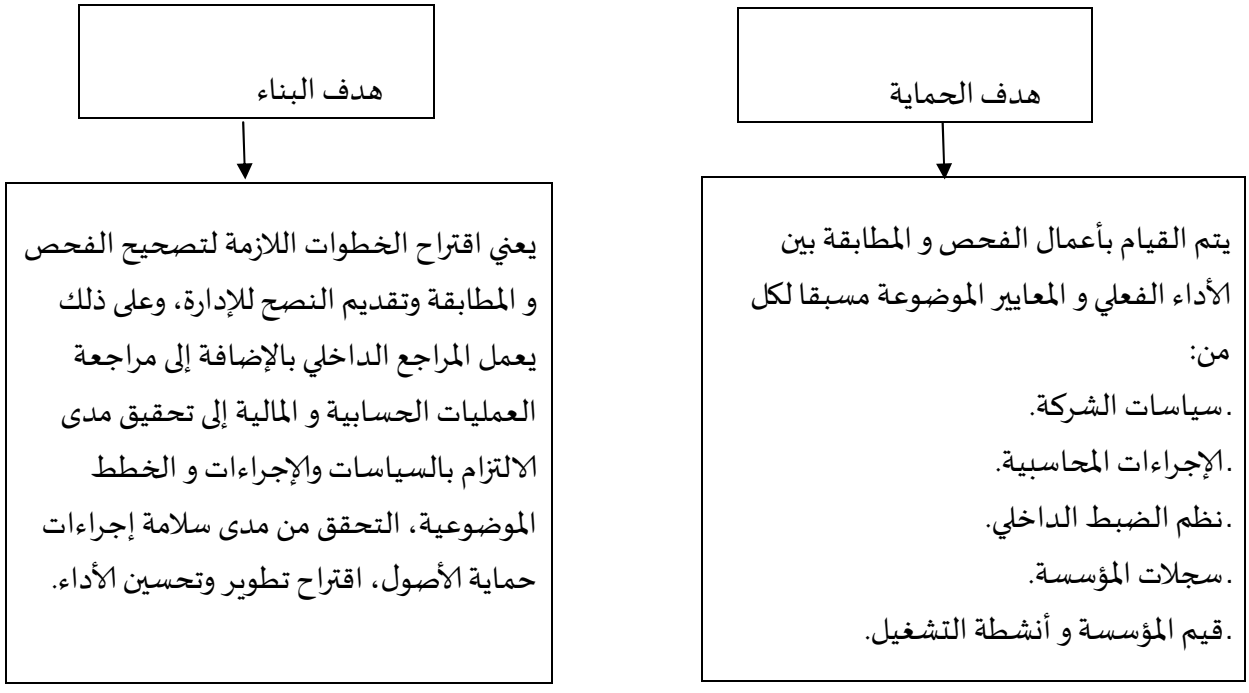
وبصفة عامة يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما:

. هدف الحماية.

. هدف البناء.

والشكل التالي يبين هذه الأهداف بوضوح:

شكل رقم(ا- 1): أهداف المراجعة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص:109.

[21] عطا الله محمود شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، مصر، 1994، ص:203.

[22] نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1992، ص:233.

المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

وسنتناول في هذا المطلب كل من خصائص المراجعة الداخلية وبعد ذلك الأنواع المتعلقة بهذه الأخيرة.

أولا: خصائص المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية عدة خصائص تميزها عن بقية الأدوات الأخرى للتسيير نذكر منها:[23]

.المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.

.يقوم بها موظفون من داخل المنشأة وتابعون لها.

.ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية.

. تشتمل المراجعة على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإبداء الرأي.

.إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

.تحدد الإدارة مجال ونطاق عملها.

ثانيا:أنواع المراجعة الداخلية

إن التطور المستمر في الحياة الاقتصادية والمالية منذ القدم صاحبه تطورا في المراجعة كوظيفة داخل المؤسسة، فالحاجة لنوع معين تنبثق من الحاجة لفحص بند معين داخل المؤسسة ينسجم مع طبيعة هذا النوع، فظهرت حينها الأنواع التالية:[24]

1- من زاوية الإلزام القانوني

تقوم هذه الزاوية على درجة الالزام القانوني للمراجعة، فهناك من المؤسسات من هي مجبرة على هذه المراجعة وهناك من هي غير مجبرة على ذلك، ومنه نميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند:

1.1- المراجعة الإلزامية

هي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به وما تمليه المعايير المؤطرة لهذه المراجعة، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف المنتظرة من المراجعة.

2.1- المراجعة الاختيارية

هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، وذلك بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

---

[23] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص:07.

[24] صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص: 32.

2- من زاوية نطاق المراجعة

يعتبر نطاق المراجعة من بين أهم المحددات لطبيعة المراجعة الواجب إعتمادها، ففي هذا النطاق يمكن أن نتصور النوعين التاليين:

1.2- المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة وكل ما من شأنه أن يؤسس لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة مخرجات النظام المحاسبي وتمثيلها للواقع الفعلي لها.

في ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات بما يعكس مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها إختباراته.

2.2- المراجعة الجزئية

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة غير الإلزام، إذ تتمثل في توجيه المراجع الى مراجعة عنصر معين من مجموع العناصر، كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها.

يعود سبب انتشار هذا النوع الى تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها.

3- من زاوية توقيت المراجعة

نميز في هذه الزاوية بين نوعين من المراجعة، هما المراجعة المستمرة و التي هي غير محدودة بالوقت و المراجعة النهائية و التي هي محدودة بالوقت و عادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة والناجمين عن هذه الزاوية في الآتي:

1.3- المراجعة المستمرة

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب إلى الإمكانات المتاحة.

2.3- المراجعة النهائية

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة، ليقوم المراجع بعدها بإجراء الاختبارات والفحوص الضرورية وفق ماينص عليه الإطار المرجعي للمراجعة، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

إن كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحصالعمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس، لذلك بات من الضروري وجود نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات والمستندات والبيانات وطريقة تجهيزها وتعتبر مراجعة شاملة، ويتعلق الثاني منها بمراجعة اختباريه تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها، لذى سنميز بين هذين النوعين من المراجعةفي الآتي:

1.4-المراجعة الشاملة

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا، إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية ومسار المعالجة.

الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى عنصر معين وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو جميع البنود المراد مراجعتها.

2.4- المراجعة الاختبارية

يستند هذا النوع على إختبار جزء من مفردات المجتمع الاحصائي ثم تعميم نتائج هذا الاختبار على كل أو مجموع المفردات (المجتمع)،وهذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية مع مختلف التنظيمات الأخرى

لا نقصد باستقلالية وظيفة المراجعة الداخلية، أي ليس لها علاقة مع مختلف إدارات ووظائف المؤسسة، بل لعلاقتها مع مختلف الوظائف ولكون هدف عملها نقدي، أدى إلى ضرورة استقلالها عن إدارات المؤسسة، وجعلها تابعة للإدارة العليا، وفيما يلي أهم التنظيمات التي لها علاقة مع المراجعة الداخلية:[25]

1- الإدارة العليا

مع كبر دور المراجعة الداخلية للمؤسسة جعلها تابعة لأكبر سلطة في المؤسسة وهي الإدارة العليا، وهذا بغية احترام كل المصالح والمديريات لأعمال و قرارات وظيفة المراجعة الداخلية وهي بمثابة العين الساهرة للإدارة العليا، هذا لكونها تقوم بفحص وتدقيق النشاط العادي للمؤسسة وتقدمه للمدير في شكل تقرير، ولهذا فتكون الإدارة العليا مدعمة لمصلحة المراجعة الداخلية عن طريق منح التأييد لبرامج المراجعة الداخلية، ودعمها بشكل

[25]أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية: الإطار النظري و المحتوى السلوكي، الطبعة الأولى، عمان، 1990، ص: 104.

رسمي معلن لكافة عمال المؤسسة، وإلى جانب متابعة الإجراءات التصحيحية التي يتضمنها تقرير مصلحة المراجعة الداخلية.

2- الإدارات التنفيذية

من المعلوم أن وظيفة المراجعة الداخلية لها صبغة استشارية، فهي تقدم خدمات لجميع المستويات الدنيا يطبقون التعليمات المعطاة من طرف المراجعين الداخليين بحذافيرها خاصة المتعلقة بأخطاء ارتكبوها.

كما أن الإدارات الوسطى يسعون دائما للاستفادة من المعلومات المقدمة من طرف المراجع الداخلي خاصة المتعلقة بـ:

- مدى التزام العاملين في المستويات الإدارية الدنيا بالإجراءات والتعليمات التي سبق لهم وصفها.
- مدى كفاءة وملائمة الإجراءات الموضوعة إلى جانب الاقتراحات والتوصيات المطروحة.
- تقييم نظم الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها.

3- الإدارات الاستشارية الداخلية

نستطيع القول أن العلاقة الموجودة هي علاقة تنافسية تكمن أن الإدارات الاستشارية مثل: إدارة البحث والتطوير، إدارة الدراسات، إدارة الإحصاء....الخ تسعى دائما إلى تقديم استشارات إلى الإدارة العليا، وهذا ما تقدمه مصلحة المراجعة الداخلية إلى الإدارة العليا، ولهذا نجد أن هناك علاقة تنافسية بين هذه الإدارات والمراجعة الداخلية عن طريق إثبات أهمية الخدمات المقدمة ومدى فعالية الاقتراحات المقدمة.

4- مراقبة التسيير

تقوم المراجعة الداخلية بمشاركة مراقبة التسيير في التدخل، حيث أن مراقبة التسيير تكون فعالة عندما تتلقى معلومات ثم إعدادها وإرسالها في ظل نظام رقابة داخلية موثوق فيه ومصحح بواسطة المراجعة الداخلية، كما أن المراجعة الداخلية تجد معطيات ومعلومات هامة في مراقبة التسيير قد تكون في شكل مؤشرات تساعد المراجع على اكتشاف نقاط الضعف التي يجب أخدها بعين الاعتبار في مهمة المراجعة.

وتشترك وظيفة المراجعة الداخلية مع مراقبة التسيير في كونها يسعون لفت انتباه المسئولين وتقديم مجموعة من النصائح والتوصيات، وكلاهما وظيفتان تتميزان بالاستقلالية، مع ضرورة الإشارة أنهما لا تملكان السلطة في المؤسسة.

رغم هذا التكامل والتشابه بين الوظيفتين إلا أنه هناك اختلاف يجدر ذكره للتفصيل أكثر في الوظيفتين وهو أن مراقبة التسيير تهتم بالمعلومات وتهمل الأنظمة والإجراءات، أما المراجعة الداخلية فهي تسعى إلى التحكم الأفضل في نشاطات المؤسسة عن طريق تشخيص وسائل الرقابة الداخلية والمتمثلة في الأنظمة والإجراءات الداخلية.[26]

[26] Jacque Renard : O P-CIT, P: 80.

5- الرقابة الداخلية

بعدما أصبحت الرقابة الداخلية من الضروريات في المؤسسة أصبح لديها متطلبات تسمح بتحقيق أهدافها، ومن متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم مراجعة داخلية مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و اللوائح و السياسات التي تم وضعها من طرف الإدارة، ومراقبة كل طرق المستعملة في الرقابة الداخلية في المؤسسة،
وأيضا التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة هدف قسم المراجعة الداخلية هو التأكد من التطبيق السليم لمهمات نظام الرقابة الداخلية المسطر من طرف الإدارة وتفعيل هذا النظام.[27]

6-المراجعة الخارجية

على الرغم من وجود اختلاف بين دور كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية فإن هناك علاقة وتشابه في عمل كل منهما والتي تتمثل في:[28]
.سعي كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة.
. عمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومة الجيدة التي تساعد على إعداد قوائم مالية صحيحة يمكن الاعتماد عليها.

وكذلك من ناحية أخرى فإن هناك احتمال للتعاون بينهما، حيث يعتمد المراجع الخارجي بشكل كبير على ما يعده المراجع الداخلي في تقريره عن نتيجة الفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وكذلك عند قيام المراجع الداخلي بالتعاون مع المراجع الخارجي أثناء تنفيذ هذا الأخير لمهام المراجعة الداخلية، وكذلك الاطلاع على برنامج مراجعته وتقريره، فإنه يتمكن من معرفة الأساليب والإجراءات والأفكار والمعلومات المختلفة والجديدة المتبعة من قبل المراجع الخارجي، وبالتالي الاستفادة منها في رفع كفاءته وخبرته في مجال مراجعته الداخلية للمؤسسة.

[27] عبد الفتاح الصحن، أحمد أنور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص:20.
[28] عبد الفتاح الصحن، أحمد أنور، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية

سنستعرض في هذا المبحث الجانب العملي للمراجعة الداخلية من خلال ذكر المعايير الدولية لهذه الأخيرة في المطلب الأول، وأدواتها ووسائلها في المطلب الثاني، وأخيرا و كمطلب ثالث سنبين مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية[29]

يتكون الإطار العام لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي وضعها معهد للمراجعين الداخليين (IIA)عام 1978 وتم تعديلها عام 1993 من خمسة معايير عامة، تمتبويها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، وبفعل الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي وكعلاج لها وجب تطوير دور المراجعة الداخلية، ويكون ذلك من خلال تطوير معاييرها، وتنفيذا لهذا الأمر أصدر معهد المراجعين الداخليين(IIA)معايير حديثة سنة 2003 وأصبحت نافذة اعتبارا من سنة2004، حيث أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين وهما:[30]

1- معايير الصفات"Trail Standards""سلسلة الألف":وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية، وشملت وثيقة المراجعة الداخلية على الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات، الاستقلالية والموضوعية، البراعة وبذل العناية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين وهي كالآتي:[31]

. معيار رقم 1000: الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة المراجعة الداخلية والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسميا في لائحة المراجعة الداخلية التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.

. معيار رقم 1100: الاستقلالية بالنسبة لأنشطة المراجعة الداخلية والموضوعية في أداء هذه الأنشطة وفي إبداء الرأي النهائي للمراجعين.

. معيار رقم 1200: البراعة في أداء المراجع الداخلي لأنشطة المراجعة الداخلية، وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

. معيار رقم 1300: جودة المراجعة الداخلية وخضوعها لعمليات التقويم والتحسين.

---

[29] ضيف الله محمد الهادي، مسعود درواسي، فعالية و أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص:10.

[30] The Institute Of Internal Auditors,Prise de Position de L'IIA Sur Les Ressources De L'Audite Interne, P:01. Avalable at:www.theiia.org ، (10/12/2016)

[31] خلف عبد الله الوردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص:454.

2-معايير الأداء"StandardsPerformance""سلسلة الألفين":وهي عبارة عن معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أدائها و شملت على إدارة نشاط المراجعة الداخلية (الخطة السنوية)، طبيعة العمل، تخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز وقبول إدارة المخاطر.

وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات المراجعة الداخلية بشكل عام،بينما معايير التنفيذ((سلسلةnnnn.Xn) Implementation Standards)فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل اختبارات الإذعان وفحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة، ويتم وضع معايير التطبيق بالأساس لأعمال التوكيد(أشير لها بحرفA متصلا برقم المعيار مثل1130.A1)ولأعمال الاستشارة(أشير له بحرفCمتصلا برقم المعيار مثل1130.C1).

ومما سبق نجد أن أهم التطورات التي حدثت في معايير المراجعة الداخلية وهذا حسب أخر إصدار للمعايير لسنة 2008 من طرف معهد المراجعين الداخلين(IIA)التي من خلالها يتم قياس أداء الأنشطة وتتمثل هذه المعايير في:[32]

. معيار رقم 2000: إدارة نشاط المراجعة الداخلية والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم المراجعة في الشركة، وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين المراجعة الداخلية من خلق قيمة إضافية للشركة.

. معيار رقم 2100: طبيعة عمل المراجعة الداخلية، إذ يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن تقوم بالتقييم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات.

. معيار رقم 2200: تخطيط مهمة العمل، هذه المعايير تتناول أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المراجع عند التخطيط لمهمة المراجعة من حيث تحديد الأهداف ونطاق العملية.

. معيار رقم 2300: أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.

. معيار رقم 2400: توصيل النتائج، إذ ينبغي على المراجع الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين.

. معيار رقم 2500: متابعة التقدم، وهذه المهمة تقع على مدير قسم المراجعة الداخلية الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.

. معيار رقم 2600: قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبح نشاط عمل المراجعة الداخلية بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم المراجعة في الشركة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للشركة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا، وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل للحل المناسب.

[32] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص:454.

وفي الأخير نلخص جملة هذه المعايير التي سبق ذكرها في الجدول التالي:

جدول رقم (I-1): المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

رقم المعيار	معـايير الصفات	رقم المعيار	معـايير الأداء
1000	الغرض والسلطة والمسؤولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة و العناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان و برامج التحسين	2300	أداء المهمة
		2400	نتائج الاتصال
		2500	برامج المراقبة
		2600	قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: جمعة، احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث،دار الصفاء للنشروالتوزيع / الاردن 2005، ص: 96

المطلب الثاني: أدوات ووسائل المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها وهذه الأدوات تتمثل في:[33]

1-الأدوات الوصفية

ونميز السبر الإحصائي، المقابلة، والفحوصات والمقاربات المختلفة.

1.1- **السبر الإحصائي:** السبر الإحصائي هو أداة تسمح من عينة محددة يتم اختيارها بطريقة عشوائية من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع.

2.1- المقابلة: يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات، وعلى المراجع في هذه العملية أن يستمع أكثر مما يتكلم و يقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الأخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

وتتم عملية الاستجواب بالمرور بثلاث مراحل تتمثل في: تحضير الاستجواب، بداية الاستجواب، نتيجة الاستجواب، وفي الأخير يقوم المراجع بشكر الشخص المستجوب على تعاونه.

3.1- الفحوصات والمقاربات المختلفة: هي طريقة يستخدمها المراجع خلال عمله في الميدان لضمان صحة العمليات ولاكتشاف أسباب الأخطاء وتعتمد على:

.**الفحوصات:** هي عديدة منها الفحوصات الحسابية، فحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة.

[33] Jaque Renard, Op.cit., P :307.

. **المقاربات:** هي عبارة عن تقنية إثبات وتأكد من دقة المعلومات اعتمادا على مصدرين مختلفين، مثل: المقاربة بين المخزون المحاسبي والمخزون السلعي.

2- أدوات استفهامية

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق، قوائم الاستقصاء.

1.2- الملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر بـ: الملاحظة المادية للإجراءات، الملاحظة المادية للأصول، الملاحظة المادية للوثائق، ملاحظة التصرفات.

2.2- السرد:تتميز بعض مراحل عملية المراجعة بصعوبة وصفها و يلجأ المراجع إلى السرد لوصف النظام، ونميز نوعين من السرد هما:

. السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة.

. السرد الذي يقوم به المراجع.

3.2- المخطط الوظيفي: يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص في بداية المهمة، وهذا المخطط يعرض المسؤولين عن القيام بها.

4.2- جدول تحليل الأعمال:يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة و معالجتها، ويقسم الجدول إلى:

. **العمود الأول:** يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل و متسلسل.

. **العمود الثاني:** يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة.الأعمال التنفيذية،

. **الأعمدة الموالية:** تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.

. **العمود الأخير:** وهو مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

5.2- خرائط التدفق:تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة شاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالهاوتهدف هذه الخرائط إلى اختبار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، "ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية".[34]

[34]المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري شعباني لطفي، لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص:111.

وسنقدم في الجدول الموالي أهم الرموز المستعملة في شبكة التدفقات:

جدول رقم (I-2):الرموز المستعملة في خرائط التدفق

رموز أساسية	رموزمؤقتة
البداية أو النهاية	معالجة المعلومات
نقطة بداية خريطة التدفق	مراقبة
علاقة خارج الصفحة	الوثائق المستعملة و المنجزات (المستندات)
قرار	عمليات إدارية
حركة المستندات	الدفاتر و السجلات
حركة المعلومات ‹--------	الترتيب المؤقت
الخروج من الخريطة	الترتيب النهائي (التسلسل التاريخي)
إرسال إلى الصفحة الأخيرة	فاتورة
المصادقة	قائمة المعلومات

المصدر:.KHELASSI REDA, L'AUDIT INTERNE, EDITION HOUMA, ALGER, 2005, P: 33

كما أنه يوجد نوعين من خرائط التدفق وهما:[35]

1- خرائط التدفق العمودية

يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي وذلك باستعمال الرموز والأشكال المذكورة سالفا، وفي هذا النوع من الخرائط، لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

2- خرائط التدفق الأفقية

وهيعكس الأولى، حيث في هذا النوع من خرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا باستعمال مجموعة من الرموز والأشكال.

الشكل رقم (I-2): خريطة تدفق عمودية

زبـون ... خريـطة... التـاريخ...		
وصـف كـتابي (نثري)	**عملية رقم ...**	**وصـف بياني**

المصدر:.Raffegeau.J, Dufils. P et Gonzalez. M, Audit et contrôle des comptesPubli union, PARIS, 1979, P :94

الشكل رقم (I-3): خريطة تدفق أفقية

زبـون ... خريـطة... التـاريخ ...					
المصلحة. أ	**المصلحة. ب**	**المصلحة. ج**	**المصلحة. د**	**المصلحة. هـ**	**المصلحة. و**

المصدر:.Raffegeau. J, Dufils. P et Gonzalez.M, Op.Cit, P: 98

[35] شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

3- أسلوب قوائم الاستقصاء

تسمى 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، يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة، بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

كما يتضمن هذا الأسلوب مجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا.
- تعتبر الإجابة ب "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقا للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد المراجع.
- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال.
- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.[36]

وبالرغم من هذه العيوب فإن استخدام قائمة الاستقصاء النموذجية يلقى قبولا عاما، وفيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابةالداخلية على المبيعات.

[36] يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة وراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص:116.

الجدول رقم (I-3): نموذج استبيان للرقابة الداخلية على المبيعات

رقم تسلسلي	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
	المبيعات :				
1	• هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل؟ أ- قسم المبيعات و أوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان ؟				
2	• هل تستخدم اشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقاما مسلسلة مسبقا ؟				
3	• هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة ؟ أ- الكميات الواردة بها ؟ ب- الأسعار المستخدمة ؟ ج-العمليات الحسابية ؟ د- شروط البيع ؟				
4	• هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن ؟				
5	• هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
6	• هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم آخر غيرقسم المحاسبة و ذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
7	• هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح و بدورة مماثلة للمبيعات العادية للزبائن ؟ أ- المبيعات للموظفين ؟ ب- السلع التالفة ؟ ج . المبيعات النقدية ؟				

المصدر: يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص:119.

المطلب الثالث: مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية

لا شك أن قسم المراجعة الداخلية هو إدارة كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة، فنجد في إدارة المراجعة الداخلية مدير الإدارة، المشرف، المراجع، ولاشك أن لكل واحد من هؤلاء الثلاثة مسؤولياته الخاصة، وأن مخرجات المراجعة الداخلية ما هي إلا محصلة نهائية لتضافر جهودهم، وقيام كل واحد منهم بمسؤولياته تلك والتي نستعرضها فيما يلي:

أ. مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية

إن مدير المراجعة الداخلية يعتبر هو حلقة الوصل بين المراجعة والإدارة العليا، والمسؤول الأول عن إدارة المراجعة الداخلية، ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات، والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المراجع الخارجي بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية المراجعة.[37]

ب. مسؤوليات مشرف المراجعة الداخلية (رئيس قسم)

مشرف المراجعة هو شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية، مهمته الإشراف على أنشطة المراجعة الرئيسية، وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين، ولذلك فإن مسئولياته تتمثل في الآتي:[38]

1المسؤولية عن أداء المراجعين وتوجيههم وتدريبهم.

2وضع وتطبيق وتحديث برامج المراجعة لكل مهمة مراجعة.

3التأكد أن أعمال المراجعة قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين.

4. متابعة توصيات إدارة المراجعة الداخلية إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.

5التأكد من أن أعمال المراجعة تمت استناداً لمعايير المراجعة الداخلية.

6. مراجعة ملفات أوراق العمل في جميع مراحل المراجعة، والتأكد من أن ملفات المراجعة قد أنجزت بالاستناد إلى سياسات وإجراءات المراجعة الداخلية الواردة في الدليل.

7مراجعة مسودة تقرير المراجعة، ومناقشته مع مدير المراجعة الداخلية.

8. القيام بالزيارات التفقدية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة، وإعداد التقارير عنها.

9. أية مسئوليات أخرى يكلفها من قبل مدير المراجعة الداخلية.

[37] أمجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد (51)، أوت، 2002 ، ص: 20.

[38] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعاييرالتدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر، عمان، الأردن،2006، ص:266.

ج. مسؤوليات المراجع الداخلي

يعتبر المراجع مسؤولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقا لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة.

وعليه فإن على المراجع أن يقوم بالمسئوليات الآتية:[39]

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

2. وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.3. مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.

4. التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.

5. توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

6تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.

7 ـ الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الإدارة.

8الحفاظ على العلاقات الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع مفتشي المؤسسة.

[39] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص:268.

خلاصة الفصل

تعمل المراجعة الداخلية على تحسين وتصحيح إجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعة، بهدف حماية أموال وأصول المؤسسة ومساعدة أفرادها مهامهم على تنفيذ ومسؤولياتهم، ويتم ذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والوسائل.

وتظهر العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية عند مقارنة أهداف كل منهما، وما يمكن استخلاصه من كل هذا هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور نظام الرقابة الداخلية، خاصة أن المهمة الرئيسية التي تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعال.

الفصل الثاني:

تفعيل نظام الرقابة الداخلية و علاقته بالمراجعة الداخلية

الفصل الثاني : تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالمراجعة الداخلية

تمهيد الفصل

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا ,كما تعددت الأطراف المتعاملة, مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق حيث أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة و ما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى فقدان ثقة غالبية المجتمع بمعظم الشركات المساهمة العامة، ولفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم وأجريت العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت أسباب انهيار هذه الشركات، وخلصت إلى أن السبب الرئيسي يعود إلى غياب الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف الفعال على الشركات بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعية، والالتزام بالأنظمة الداخلية والقوانين المنظمة لشؤون اعمال هذه الشركات، ولهذا أصبح وجود نظام رقابة داخلية بهذه المؤسسات أمرا في غاية الأهمية.

وكما أن تفعيل هذا النظام يعد كوضع خط دفاع رئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية من جهة ويوفر البيئة الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة من جهة أخرى، ولهذا وجب وجود مراجعة داخلية نظرا للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

ولهذا قمنا في هذا الفصل بعرض ثلاث مباحث تتمثل في:

1. إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
2. تقييم نظام الرقابة الداخلية.
3. منهجية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول:إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الإمكانات المادية و البشرية للمؤسسة مؤشرا إيجابي لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا وبغية ضمان ذلك وجب سن إجراءات متنوعة لدعم المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية.[1]

نوجز هذه الإجراءات فيما يلي:

-إجراءات عامة.

- إجراءات تنظيمية وإدارية.

.إجراءات تخص العمل المحاسبي.

المطلب الأول: الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى الإجراءات العامة والتي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات مثل: الأصول الثابتة، النقدية...الخ، باستعمال أطراف خارجة عنها ممثلة في مؤسسات التأمين المختلفة.[2]

وسنميز من بين هذه الإجراءات الآتي:[3]

1- التأمين على ممتلكات المؤسسة

لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية ، يجب عليها الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة بغية تفادي الخسائر.

2-التأمين ضد خيانة الأمانة

ويشمل هذا العنصر على تأمين الموظفين الذين يباشرون وظيفة نقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذي يدخل ضمن اختصاصاتهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، وهذا ما يسمح لنظام الرقابة الداخلية بالمحافظة على تحقيق أهدافه.

---

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة ورقلة، 2002ص،:64.

[2] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:64.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

3-اعتماد رقابة مزدوجة

يسمح هذا الإجراء بضمان المحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من طرف الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبية في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، وهذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- حماية النقدية.
- تفادي التلاعب والسرقة.
- إنشاء رقابة ذاتية.
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

4- إدخال الإعلام الآلي

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام معلومات خاصة نظام المعلومات المحاسبية بمواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع.

وهناك عدة مبررات لإدخال الإعلام الآلي في المؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا منها:

- السرعة في معالجة البيانات.
- حجم عدد العمليات.
- التقليل من نسبة الخطأ في المعالجة.
- السرعة في الرجوع أو في استشارة المعطيات.

المطلب الثاني: الإجراءات التنظيمية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية

تهتم هذه الإجراءات بكافة أوجه النشاط داخل المؤسسة ، فهناك إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعمليات التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وعملية نسخ المستندات وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع أداء العمل، وكذا فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة.[4] وسنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:[5]

1- تحديد الاختصاصات

إن التحديد الدقيق للاختصاصات داخل المؤسسة يضمن تحقيق الأهداف المؤسسة الاقتصادية فعند إعداد الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما يضمن الانسجام وعدم التضارب بين هذه الاختصاصات.

[4] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:64.

[5] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

2- تقسيم العمل

إن تقسيم العمل بشكل ملائم يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بحيث يمنعها من التداخل فيما بينها، كما أنه يساعد بدرجة كبيرة على التقليل من احتمال وقوع الأخطاء و التلاعبات، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
- تقسيم العمل المحاسبي.

3-توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين، إذ يساعد على تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، كما أن هذا التحديد للمسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة

حدود عمله ومسؤوليته والتزامه اتجاهها.

وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال الكشف بدقة على مرتكب الخطأ وعدم القدرة على التملص منه من جهة، كما يعطي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله بنسب إليه مباشرة.

نلاحظ أن هناك علاقة تكاملية بين الإجراءات الثلاثة، تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق نظام فعال للرقابة الداخلية.

4- إعطاء تعليمات صريحة

ينبغي أن تكون التعليمات الصادرة من المسئولين نحو المنفذين لها صريحة ومن أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لابد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:

- الوضوح.
- الصراحة.
- الفهم.
- احترام السلم التسلسلي للوظائف.
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يمكن منه كشف الأخطاء والمتلاعبات المرتكبة من طرف الموظفين خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاتهم وتحت مسؤولياتهم، ويجب أن تكون حركة التنقلات بين العاملين مبنية على أسس وقواعد علمية لضمان السير الحسن للعمل.

ويمكن الإشارة إلى ضرورة أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل، و لإمكانية تدارك هذه الأخطاء وتصحيحها، أو كشف التلاعبات وأخذ الإجراءات الملائمة لذلك.

المطلب الثالث: الإجراءات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

إن نظام المعلومات المحاسبي يعد من أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية، ولهذا يجب اتخاذ إجراءات معينة تمكن من إحكام الرقابة على العمل المحاسبي وذلك من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، وهذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال.[6]

وسنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية:[7]

1- التسجيل الفوري للعمليات

إن التسجيل الفوري للعمليات المحاسبية يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر منه ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية ومساعدة لاتخاذ القرارات المناسبة، كأن لا يقوم محاسب مثلا بتسجيل عملية شراء معينة من طرف مورد بقيمة فعند معالجة البيانات التي تم تسجيلها لنا في الأخير بأن المورد دائن للمؤسسة بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية بمقدار مما يوفر لنا معلومات غير صادقة، ولا معبرة عن الوضعية الحقيقية، لذلك بات من الضروري بين هذا الإجراء المدعم لمقومات نظام الرقابة الداخلية.

2- التأكد من صحة المستندات

تمثل المستندات مجموع البيانات الخاصة بمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة، ولتمكين المحاسب من سهولة التأكد من هذه المستندات والبيانات التي تحتويها ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات: البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.

.توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

.عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.

.استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج للمستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة.

3-إجراء المطابقة الدورية

تعتبر المطابقات الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية و التي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

[6] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:64.

[7] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

تكمن ضرورة إجراء المقاربات الدورية بين مختلف عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج في استخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساسا في بيانات على سبيل المثال سجلت على مستوى البنك ولم تسجل على مستوى المؤسسة أو العكس، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، وذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية الحساب البنكي للمؤسسة، وترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط التالية:[8]

.يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في كل شهر.

.الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة، وأن لايدخل ضمن اختصاصاته تسيير الصكوك.

.إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة.

كما يمكن إجراء مقاربات دورية أخرى يتمثل جلها في الآتي:

- مقاربة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية، وطبيعة الدائنين.

- مقاربة الزبائن في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق وطبيعة المدينين.

- مقاربة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات.

- مقاربة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال العملية الجرد المادي للاستثمارات.

- مقاربة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا.

- مقاربة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، وذلك بالاعتماد على الزبائن.

- مقاربة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا، كإجراء مقاربة تخص حسابات مركبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة.

إن إجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات وأنشطة أخرى تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية، كما تمكن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقة على مستوى المؤسسة، أي ما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

4- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

يعتبر العنصر البشري أهم مورد والركيزة الرئيسية في المؤسسة والذي من خلاله يمكن تحقيق أهدافها و المحافظة على التسيير الحسن لها.

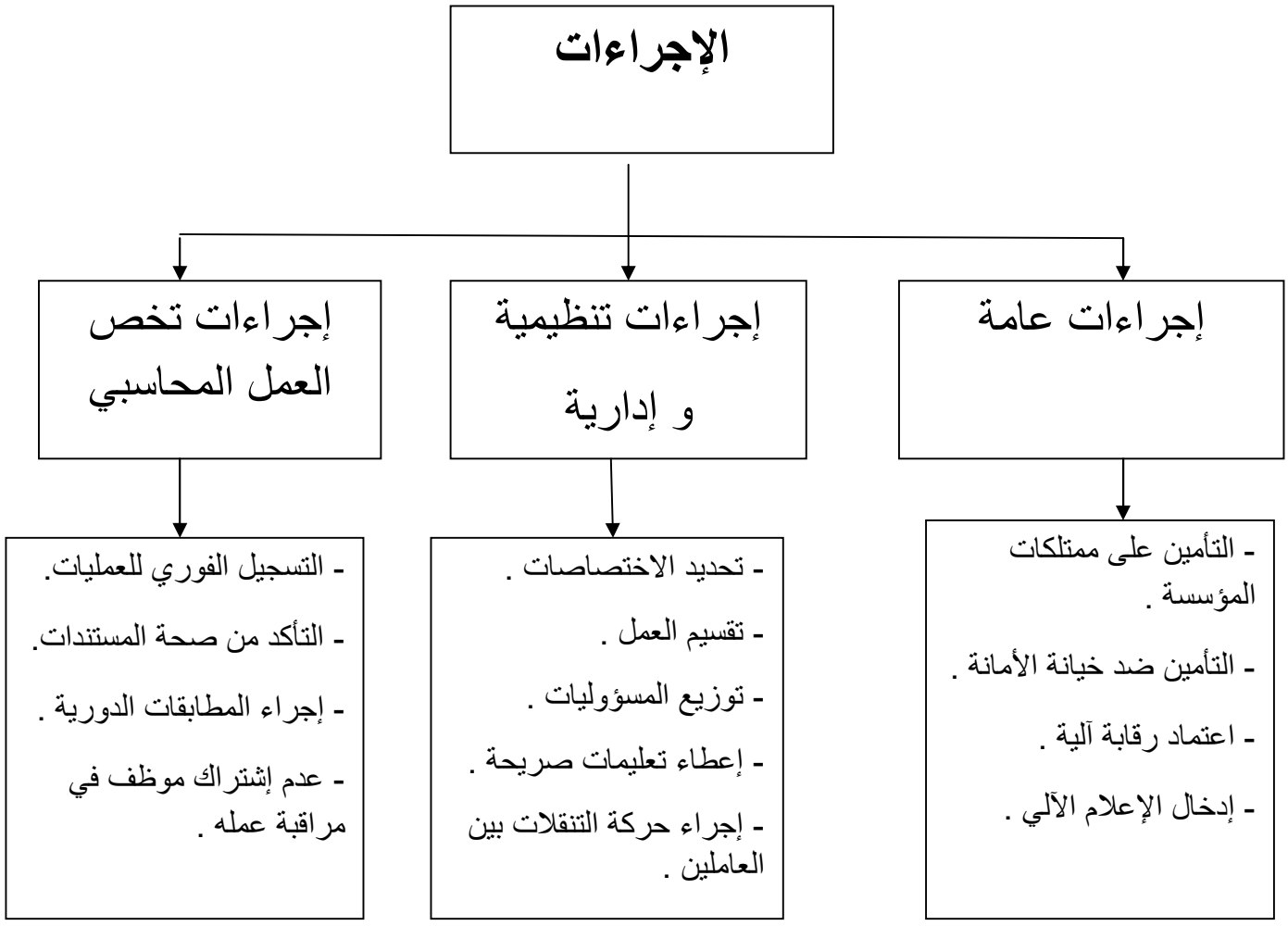
ولتدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة ، وجب تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام، وسن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، لتسهيل

[8] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 117.

عملية الكشف عن الأخطاء أو التلاعبات الممكن حصولها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء يقلل من هذه الانحرافات ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

وفي الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

شكل رقم (II-4) : الإجراءات التنفيذية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر:محمد التوهامي طواهر،مسعود صديقي ،مرجع سبق ذكره ،ص:123

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعة والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر، وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن الإلتقاء بها أثناء عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية أو حتى بعد انتهائه منها.

لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية كمطلب أول، أما المطلب الثاني يتضمن المراحل التي يعتمدها المراجع في تقييمه لهذا النظام و كذلك في المطلب الثالث سنحال دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات وتحديثها حسب تطور المؤسسة و احتياجاتها، ويهدف ذلك إلى:

.اختبار ما إذا كانت المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي يتم إنتاجها.

.اختبار ما إذا كانت القنوات والإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.

ومنه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات وعناصر الأصول والخصوم إلى:[9]

1.1- تقييم وجود الرقابة الداخلية

يتم ذلك من خلال فهم إجراءات معالجة البيانات والرقابة الداخلية اليدوية والألية التي تملكها المؤسسة وذلك عن طريق:

.التعرف على نظام معالجة البيانات ونظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة.

.التحقيق عن طريق الاختبارات من أن الإجراءات التي تم وضعها وعملية الرقابة المبرمجة مطبقة فعلا في المؤسسة.

.تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن يحققها نظام الرقابة الداخلية.

.تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تتضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها.

.فعالية الرقابة الداخلية(نقاط القوة)التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي والتي تسمح بتخفيف أعمال المراجعة.

[9] Jean Yeav EGLEM et Autres, les mécanismes comptables de l'entreprise, 4 édition, Gualiano Editeur, 2001,p: 296.

2.1-تقييم استمرارية الرقابة الداخلية

ونعني بهذا التقييم فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع، بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة، وذلك عن طريق:

.فحص التطبيق الدائم للإجراءات(اختبارات الاستمرارية).

.الحكم النهائي انطلاقا من تقييم نتائج المراحل السابقة.

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية، سواء كان التقييم من مراجع داخلي أو خارجي، تتم عن طريق اتباع المراحل التالية:[10]

أولا- وصف الأنظمة والإجراءات

يحاول فهم كيفية عملها، وذلك يتمعن في الإجراءات والمراجع في هذه المرحلة باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات.

1- التمعن في الإجراءات و استجواب موظفي المؤسسة

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وغيرها من الطرق.*

2- خرائط التدفق والأسلوب الوصفي

انطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرته للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعة، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق**، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

ثانيا- التحقق من فهم الأنظمة

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي 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.[11]

---

[10] شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:118.

* للمزيد من التفصيل أنظر إلى الفصل الأول، المبحث الثالث، المطلب الثاني.

** نفس الملاحظة، المطلب الثاني.

[11]Chadefaux. M, l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987, P:190.

ومن هذا نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي:[12]

.ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها ؟

.كيف تتم عملية الاختبار ؟

.فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار ؟

1- اختيارالإجراءات التي يتم اختبارها

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- القيام بعملية الاختبار

في هذه المرحلة، يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة،ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

أ.الطريقة المباشرة: وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، و ذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

ب.الطريقة غير مباشرة: تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية و انطلاقا من الوثيقة الأصلية.

3-الأهمية الكمية للاختبارات

كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاءها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها[13]، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.[14]

[12]Raffegeau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, Op.Cit., 1979, P: 104.

[13]شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:121.

[14] Pigé. B, Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997, P: 70.

ثالثا-التقييم الأولى لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة و الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.[15]

ولتقييم نظام الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء أو الاستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم.*

وبعد إنتهاء المراجع من التقييم الأولي للرقابة الداخلية، يحضر وثيقة شاملة يلخص بها وبالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

- نقاط القوة النظرية.
- النقائص التي تم إيجادها.

رابعا- 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 فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة.[16]

1-اختيارالإجراءات التي يتم اختبارها

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والتي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات و التسجيلات، وأنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات و التي يمكن لها أن تحدث.

2- القيام بعملية الاختبارات

يقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة.

3- مجال اختبارات الديمومة

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى اشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك بـ:

- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات و مدى توسيعها.
- حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

[15]Chadefaux. M: Op.Cit, P: 191.

* للمزيد من التفصيل أنظر إلى الفصل الأول، المبحث الثالث، المطلب الثاني.

[16]شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:122.

خامسا- 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.

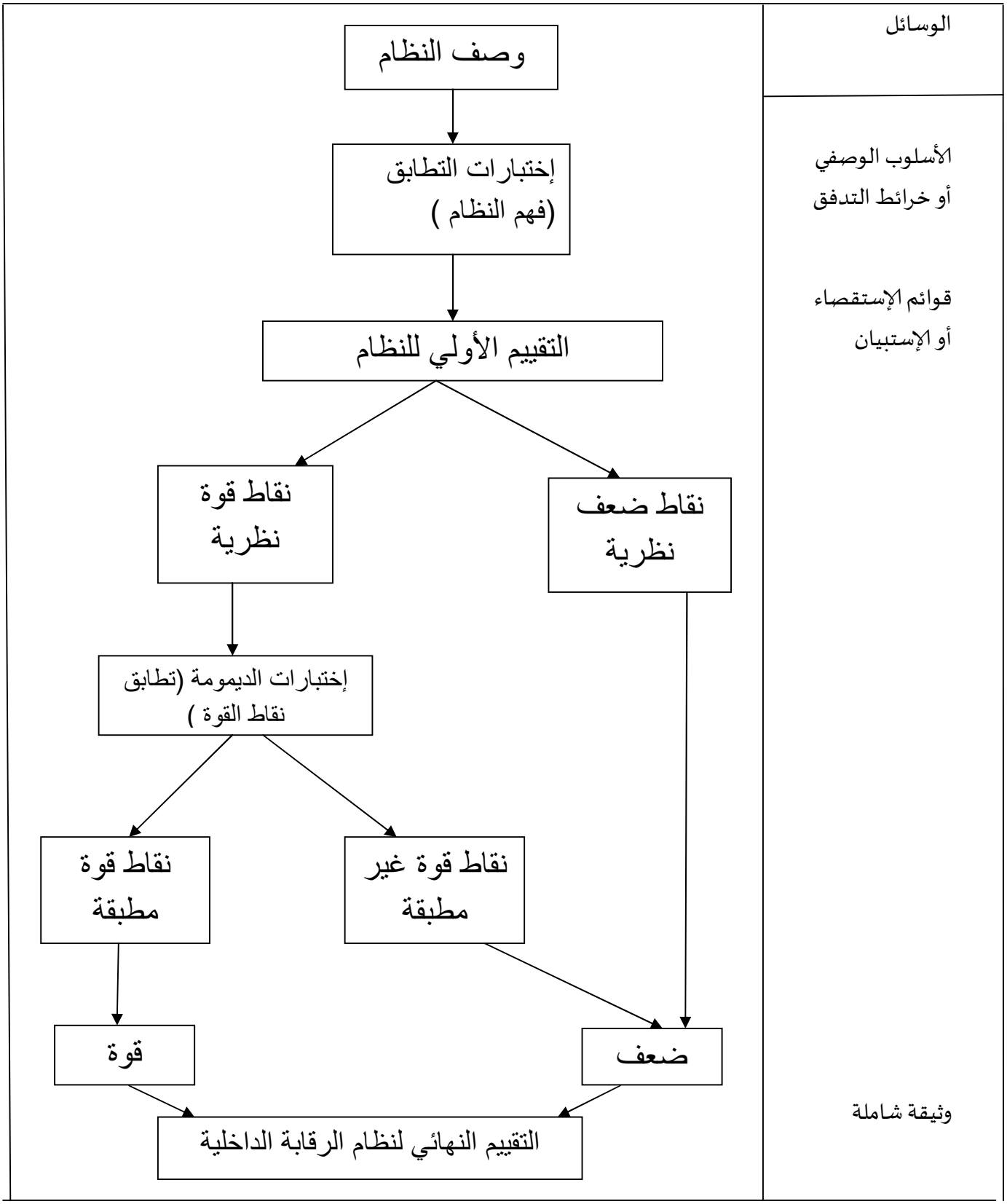
وانطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط ضعف هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات[17]، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.[18]

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

[17]Raffegeau. J, Dufils. P et Gonzalez. R, Op.Cit, P:109.

[18]Chadefaux. M, Op.Cit, P:191.

الشكل رقم(II-5): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر: RAFFEGEAU. J, DUFILS. P et GONZALEZ..M, Op.Cit, p: 88.

المطلب الثالث : دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتي تحقق هده الوظيفة أهدافها التي وجدت لأجلها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية ، و اهم هده الشروط :[19]

أ - **الشمولية :** يعني أن عاى المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي .

ب- **الاستقلالية :** لابد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف،وغالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا ، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحيادفي التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة

ج - **الكفاءة :** لابد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة او وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة و الالمام بالميدان ،مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه .

وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه و الوصول إلى رقابة داخلية جيدة يجب وضع هده الأخيرة :

- نظام لرقابة مختلف العمليات
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة و مدى إمكانية تطبيقها .
- تنظيم محاسبي .
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات .
- نظام لقياس المخاطر و النتائج .
- نظام للمعلومات والتوثيق .

1- **المراجعة الداخلية كمرحلة وأداة رقابية هامة :** لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر الأعداد الجيد لها عن طريق تحديد و تصميم مراحلها المختلفة بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع ، و المراحل التي تمر عملية الرقابة هي كالأتي :

المرحلة الأولى :التنظيم

وتتطلب هده المرحلة تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة و من أهمها ما يلي :

- تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المشروع أفقيا و رأسيا فيما يتعلق بدور كل مستوى إداري في عملية الرقابة .

[19] زعومة خير الدين ،دور المراجعة الداخلية ف تفعييل نظام الرقابة الداخلية ،مدكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012 ، ص 55

- تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيد عملية الرقابة و دوره في تحقيق الأهداف المطلوبة .
- تحديد و تصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم إتخادها أساسا لتقييم بعد ذلك .
- تحديد مسؤوليات وسلطات كل فرد في التنظيم .

المرحلة الثانية :التوجيه [20]

و تتضمن هذه المرحلة العناصر الأساسية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة :

- توجيه الأفراد و إرشادهم أولا بأول بهدف الوصول لمستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق مع المعايير المطبقة .
- مراعاة الإستخدام الأمثل لعناصر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة و الطرق المحاسبية الملائمة لطبيعتها .
- التوجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية ووفقا لكل من الدورة المستندية و الدورة المحاسبية السليمة .
- اصدار التوجيهات و التعليمات الدورية بصورة مستمرة بهدف تصويب أية أخطاء منعا لتكرارها.

المرحلة الثالثة : المراجعة و المراجعة الداخلية

و تتضمن هذه المرحلة العناصر التالية :

- فحص العمليات المالية و مراجعتها من أجل التأكد من مدى الإلتزام بالقواعد و المبادئ المحاسبية .
- التحقق من الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المخطط و تحديد الفرقات و الإنحرافات و تحليلها من أجل معرفة طبيعتها .
- معالجة أسباب هذه الإنحرافات و خاصة السلبية منها .

المرحلة الرابعة : التقييم

تتضمن هده المرحلة بإعتبارها مكملة للمرحلة السابقة العناصر الأساسية التالية:

- تقييم الأداء على مستوى مختلف عناصر النشاطات البشرية و المادية .
- تحليل نتائج التقييم لتحديد الإجابيات و السلبيات منها .
- تحديد الإنحرافات السلبية و أسبابها .
- تحديد المسؤولية عن هده الإنحرافات .
- إستخدام أساليب التحليل المختلفة في إطار تطوير مراجعة الحسابات إلى مراجعة الحسابات التحليلية إلى جانب كونها عملية مراجعة و فحص .

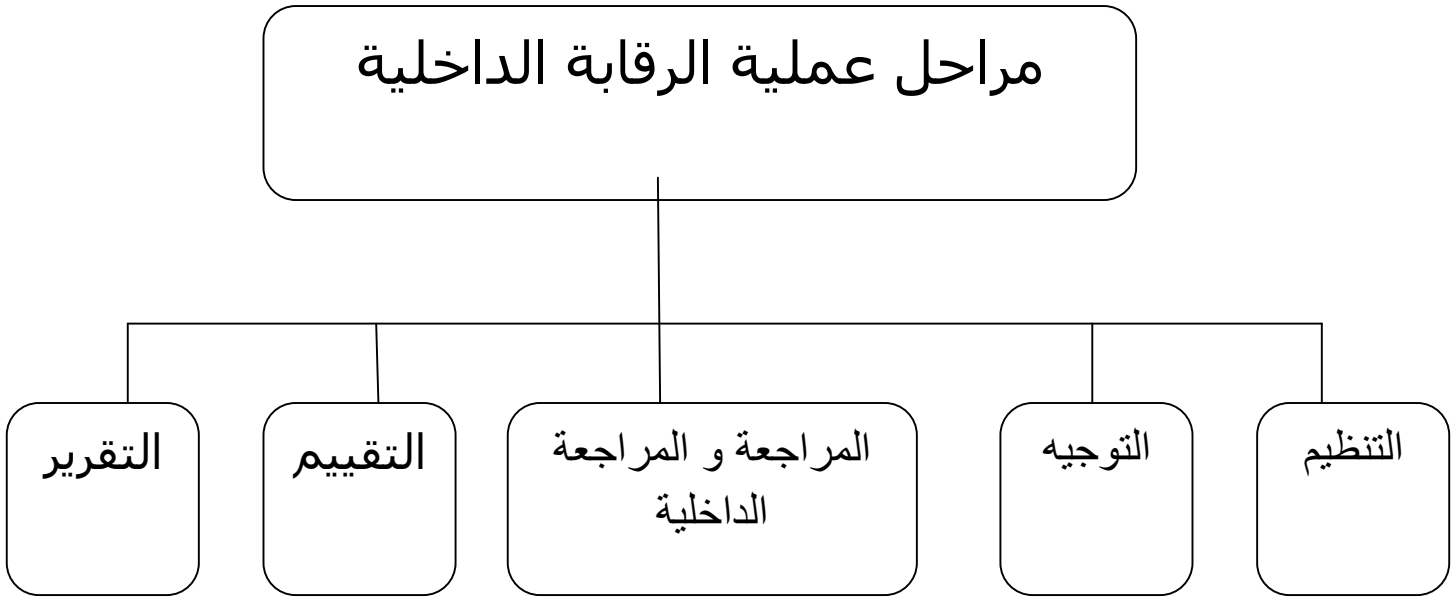
[20] زعومة خير الدين ، مرجع سبق دكره ، ص 56

المرحلة الخامسة : التقرير

و تعتبر هده المرحلة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس أنها تمثل المرآة التي تعكس نتيجة المراحل السابقة من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهده العملية ، وفي هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية :

- إعداد التقرير الذي يساعد علي إبراز هده النتائج النهائية .
- يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل و المحتوي .
- الاهتمام بالتقرير بإعتبار أنه وسيلة إتصال يمكن الإستفادة منها في أكثر من مستوى إداري .

الشكل رقم(II-6) : المراحل الأساسية لعملية الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد علي مدكرة زعومة خير الدين

2- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي

حتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بمهامه على أحسن وجه للوصول إلى رقابة داخلية فعالة تساعده على تحقيق التسيير الأمثل في المؤسسة يجب أن تصمم هده الأخير

- نظام رقابة لمختلف العمليات .
- نظام لقياس المخاطر و النتائج .
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات .
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة و مدى إمكانية تطبيقها .

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا ،خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية ، و مراقبة احترام القوانين و الإجراءات . هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات ، هذه الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بالتحاليل موضوعية ، تقييم النشاطات و تقديم تعاليق و إقتراحات حولها .

و مهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة ، يطلق عليه اسم "المراجع الداخلي " فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة ، و لذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية :

- تتميز الوظيفة الإدارية بإنقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية ، هي التخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و الرقابة ،و تعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة و التي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هده الوظيفة و ذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى .
- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة ،فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ،وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء .
- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها ،تجعله قريب من السجلات المالية و على دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة . هذا ما يدفعه و يساعده على القيام بعملية الرقابة للانشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات و الوثائق المالية .
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية ،مراجعة مالية ،و أخرى لمراجعة مدي الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعية ، و مراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدي انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات و درجة الأمان المصاحبة لها ، فقيام المراجع بمختلف هده المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة .

أما 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 تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الإتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة ، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة

على أنشطة المؤسسة ،و في نفس الوقت المحافظة على خطوط الإتصال بين القائمين على هده الأنشطة مفتوحة ومتواصلة ، لاسيما و أن المؤسسات تعيش و تتطور في محيط سريع التغيير .

المبحث الثالث: منهجية المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، إلا أن أداء مهمة المراجعة الداخلية يتم من خلال اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة ومن ثم اتباع مراحل انجازها، وكذلك يجب التركيز على المشكلات التي تسبب عرقلة السير الحسن لهذه المراحل، ولهذا سنقدم في هذا المبحث ثلاث مطالب تكون على الشكل التالي:

.اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة.

.مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية.

.مشكلات تنفيذ مراحل المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة

تبدأ مهمة المراجعة الداخلية باختيار النشاط الذي سيخضع لعملية المراجعة، والذي يتم وفق ثلاث طرق:[21]

1- الاختيار المنظم

ويتم تبعا لهذه الطريقة اختيار النشاط أو الجهة الخاضعة للمراجعة استنادا إلى خطة المراجعة السنوية التي يتم وضعها في بداية السنة.

2- الاختيار بناء على طلب الإدارة العليا

قد تحتاج الإدارة العليا إلى الحصول على معلومات بشأن وضع أو مشكلة ما ترى الإدارة أنها بحاجة إلى حكم أو رأي فيها، مثل مراجعة اتفاقية محددة على وشك التوقيع، أو مراجعة حساب أحد العملاء تمهيدا لدفع قيمة فاتورة ما.

3- الاختيار بناءا على طلب الجهة الخاضعة للمراجعة

قد يحتاج بعض مدراء الدوائر إلى مساعدة المراجع الداخلي لتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لبعض الأنشطة الخاضعة لإدارتهم.

وأيا كانت الطريقة المطبقة في اختيار الجهة الخاضعة للمراجعة فإن المراجع الداخلي يحدد الأولوية حسب الأهمية النسبية وإعادة جدولة مهمات المراجعة باستمرار على ضوء المستجدات.

[21] خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية

إن معايير أداء المراجعة الداخلية توضح أن تنفيذ أعمال ومهام المراجعة الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من المراحل الهامة، والتي تتمثل في ثلاث مراحل رئيسية هي:[22]

.التحضير لمهمة المراجعة الداخلية.

.تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية.

.التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية.

وفيما يلي توضيح لتلك المراحل:

أولا: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بتنفيذ أعمال المراجعة، أن يقوم أولا بالتحضير الجيد لهذه المهمة، من أجل تحديد أولويات مهمة المراجعة، بالتوافق مع أهداف المؤسسة. وتتمثل خطوة التحضير للمهمة في مرحلتين هما مرحلة الأمر بالمهمة ومرحلة الدراسة والتخطيط، واللتان نوضحهما كما يلي:

1- الأمر بالمهمة

الأمر بالمهمة هو عبارة عن التفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعلم المسئولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجع.

والأمر بالمهمة يتمثل في وثيقة مكتوبة في حدود صفحة تقريباً، أوقد يكون على شكل أمر شفهي، كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يمكن أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة، وفي هذه الحالة يستحسن أن يكون الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ولو كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية، واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.[23]

---

[22] عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2008/2007، ص:113.

نقلا عن:

Jaque Renard, théorie et Pratique de L'audit interne, 3 eme édition, Les Editions d'organisation, Paris, 2000, P:189

[23] شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره ، ص:78.

نقلا عن:

Lemant. O: La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris, 1995, p:53

2- الدراسة والتخطيط

إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أوليات مهمة المراجعة، بما يتلاءم والأهداف المسطرة، ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

1.2- الاطلاع والفهم: في هذه الخطوة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة بغرض تحقيق الآتي:

.معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.

.معرفة الرقابة الداخلية المطبقة في النشاط أو الوظيفة محل المراجعة وتحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بها.

وهذا هو ما شددت علية المذكرة التوضيحية لتطوير معايير المراجعة الداخلية الأمريكية،حيث أكدت على ضرورة فهم المدير التنفيذي للمراجعة لطبيعة النشاط محل المراجعة،وتحديد احتياجات الطرف المستفيد منها، ليرتكز علية التخطيط للمهمة.[24]

2.2- خطة التقارب: بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها، فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب، وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، حيث يقسم الجدول إلى عمودين، يبين العمود الأول تقسيمات الأعمال أو العمليات الأولية، بينما يبين العمود الثاني أهداف تلك الأعمال أو العمليات.[25]

3.2- تحديد مواقع الخطر: إن على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به.[26]

وفي نهاية هذه الخطوة وعلى ضوء تحديده لمواقع الخطر، فإن المراجع يقوم بإكمال جدول خطة التقارب بإضافة:[27]

.**عمود ثالث:** يحدد الخطر المرتبط بكل عمل.

.**عمود رابع:** يتضمن تقييم ملخص للخطر حسب ثلاثة مستويات: عالي، متوسط، ضعيف.**عمود خامس:** ذكر وسائل الرقابة الداخلية التي يجب توفيرها لإبطال هذه المخاطر بالاعتماد على الإجراءات، المعايير، الإشراف والأدوات الملائمة أو الأفراد المؤهلين.

---

[24] عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، العدد 1و2 ، المجلد(25)، حوان - جويلية، 2003، ص:417.

[25] عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره ،ص:114.

[26] داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان،2007، ص: 235.

[27] عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص:114.

.**عمود سادس:** الإشارة إلى وجود أو عدم وجود الإجراءات التي تعتبر ذات أهمية، أو أنها موجودة ولا تؤدي عملها، والعكس غير موجودة ولكن توجد وسائل أخرى تتحكم في العمل.

4.2- التقرير التوجيهي: يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب، والتي على ضوئها يتم تحديد نطاق المهمة، كما يتضمن مقترح المراجعون بمجالات تدخلاتهم من حيث مجال

العمل الوظيفي، أي الإدارة والفروع التي ستخضع للمراجعة، ومجال العمل الجغرافي أي مكان القيام بالمهمة.وهذا التقرير قابل للتعديل بعد التشاور بين فريق المراجعة والطرف الأخر الطالب لها.

ثانيا: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة، والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة.وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي:

1- اجتماع الافتتاح

يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم.

2- برنامج المراجعة(مخطط التنفيذ)

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع، ويعتبر مرجعا مهما للمهمات المستقبلية، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط.

3- العمل الميداني

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرةً بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

"ويجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة، بأوراق عمل مؤيده بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج

وتوصيات المراجعة، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة"[28]، كما أنها تعتبر أدلة للمراجع للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال، ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المراجع ورقة إبراز وتحليل المشاكل، حيث يقوم المراجع بتعبئة هذه الورقة كلما تكشفت له مشكله أو مخالفه أثنا تنفيذه للمهمة، وتتعلق كل ورقة بمشكله واحدة، وتحتوي ورقة إبراز وتحليل المشاكل في العادة على نوع المشكلة، الأسباب، النتائج والتوصيات المقترحة.

ثالثا: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وتتمثل في أربع مراحل وهي:

1- التقرير الأولي للمراجعة

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشفت للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

2- حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمه بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين، وتظهر هذه النزاعات في حالتين:[29]

.يقدم المراجع أدلة إثبات قويه ومنه ينتهي النزاع.

.عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع.

3- التقرير النهائي

بعد انتهاء التدخل يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسئولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات

والاختلالات التي تكشفت خلال عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب.[30]

أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير فيجب أن يتضمن العناصر التالية:

.صفحة العنوان، ويجب أن تتضمن (العنوان الكامل للمهمة، التاريخ، أسماء فريق المراجعة ومحرري التقرير).

.الأمر بالمهمة ويوضع في بداية كل تقرير.

---

[28] داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص:239

[29] عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص: 118.

[30] عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص521

. الفهرس.

. مضمون التقرير.

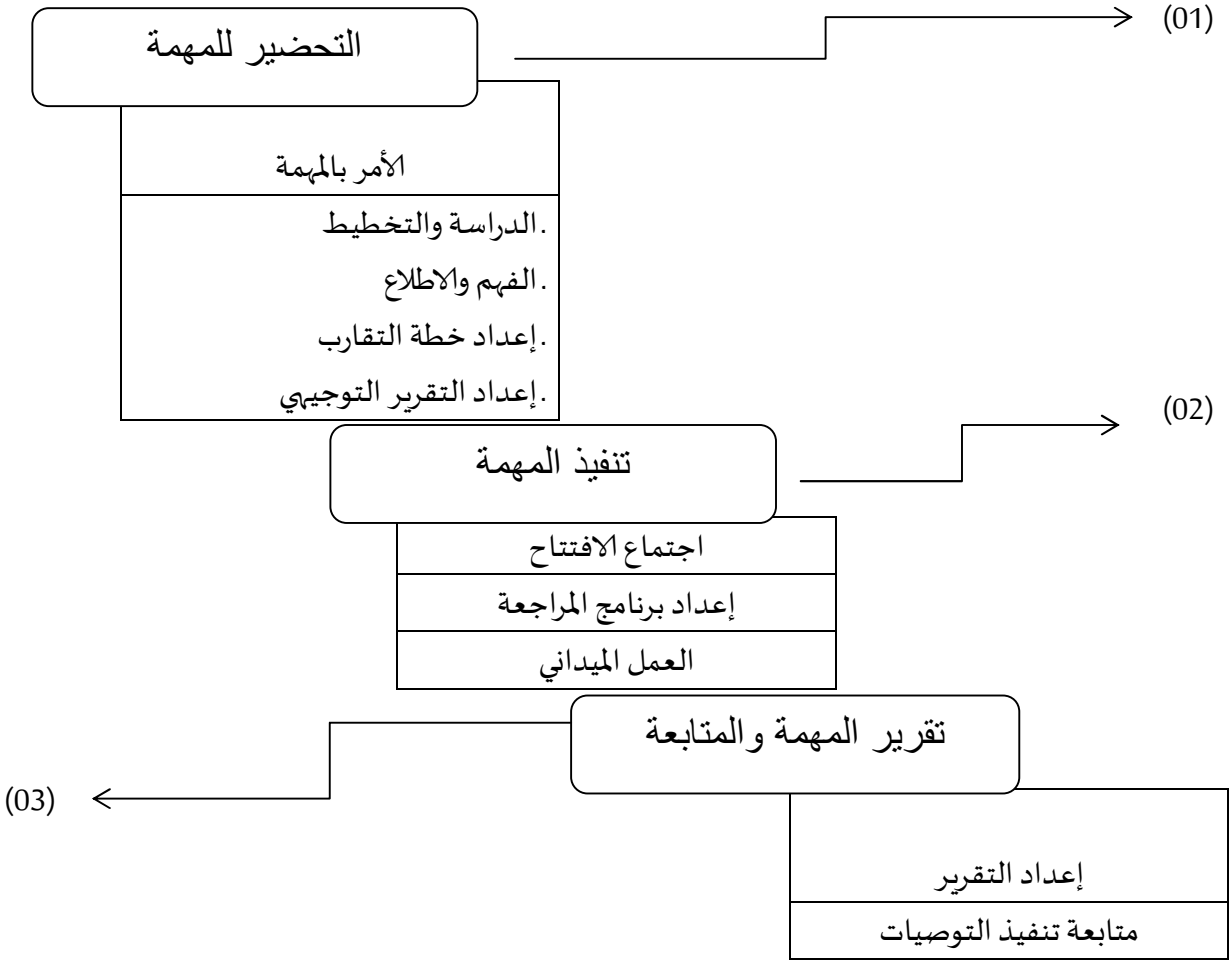
. الملاحق التي ترفق بالتقرير.

4- متابعة تنفيذ التوصيات

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

ومن خلال ما سبق فإنه يمكننا تلخيص الخطوات الرئيسية لتنفيذ المراجعة الداخلية في الشكل التالي:

شكل رقم (II- 7): المراحل الأساسية لمهمة المراجعة الداخلية



المصدر:عبد السلام عبد الله سعيد أبوسرعة، مرجع سبق ذكره،ص:71.

المطلب الثالث: مشكل تنفيذ مراحل المراجعة الداخلية

إن إتمام عملية المراجعة الداخلية بإتباع أسلوب علمي وعملي منهجي، لن يكون بمعزل عن الإصطدام ببعض المشاكل والعراقيل، لذا بات من الضروري التركيز على هذه المشكلات التي تحدق بالخطوات العملية للمراجعة والتي هي على النحو الآتي:[31]

1- مرحلة التخطيط

تتلخص هذه المشكلات في الآتي:

أ. صعوبة تحديد المعايير المراد استعمالها في المراجعة سواء المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية أو المرتبطة بالمسار الطبيعي للمراجعة الداخلية خاصة في ظل عدم وجودها في بعض الأقطار، من خلال الذي سبق يتساءل مصمم هذه الخطوة حول طبيعة المعايير التيينبغي اعتمادها في هذه العملية، هل هي معايير دولية أو غيرها من المعايير المتبناة من قبلالدول.

ب - صعوبة تحديد درجة الثقة في النظام المحاسبي داخل المؤسسة موضوع المراجعة، مما يخلق صعوبات في تحديد طبيعة الإجراءات التفصيلية الواجب اعتمادها في المراجعة وكذا حجم الاختبارات الواجب القيام بها.

ج - صعوبة تحديد نسبة الأخطاء أو المخالفات الممكن قبولها لكل بند مسه الفحص، وكذا قياس أثر هذه النسبة على الصورة النهائية للقوائم المالية الختامية للمؤسسة.

د - صعوبة إختيار الأسلوب المنهجي الممكن من التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية ودراسة نتائج هذا التقييم بما يسمح من تحديد مجالات المراجعة، مما يخلق صعوبة مضاعفة تكمن في تحديد حجم الاختبارات الكافية من قبل المراجع أو تقريره المرور إلى إجراء مراجعة كاملة لبعض البنود، مما يمكن من تأسيس حالة التأكد الكلي للبنود المفحوصة.

هـ - صعوبة جمع أدلة الإثبات الكافية لتبرير الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة.و - صعوبة تنفيذ خطوات المراجعة واتباع أحسن الأساليب الداعمة إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من المراجعة في ظل عامل الوقت والتكلفة.

ز- صعوبة تحديد مسؤولية المراجع من البنود المفحوصة وغير المفحوصة في ظل اكتشافه لمواطن الأخطاء والغش أو عدم اكتشافه لهما خاصة في ظل غياب معايير ضابطة وموجهة وملزمة للمراجع.

[31] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

2 - مرحلة العمل الميداني

نوجز هذه المشكلات في الآتي:

أ. الصعوبات المرتبطة بتقييم نظام الرقابة الداخلية:

- عدم الجدية في الرد على الأسئلة المطروحة من قبل المراجع.
- الجواب المضلل عن الأسئلة المطروحة من قبل المراجع.
- صعوبة تحديد السقوف المقبولة للأخطاء وكذا جسامتها وخطورتها.
- صعوبة دراسة واستنتاج الملاحظات المرتبطة بعملية الفحص في البنود وعناصرالقوائم المالية الختامية.

ب. يعتبر النظام المحاسبي المسؤول الأول على توليد المعلومات التي يجب أن يؤكد المراجع صدقها أو عكس ذلك، فقيام هذا الأخير بعمليات الفحص والتحقيق في هذا النظام قد لا يخلو من الصعوبات التي نوردها أهمها في:

- تحديد درجة الإعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- تحديد مدى التقيد بالمعايير المحاسبية المرتبطة بالدولة المعينة أو الدولية.
- تحديد مواطن الخطأ في التسجيلات المحاسبية لمختلف العمليات.
- تحديد مدى التباين في استعمال الطرق المحاسبية.
- تحديد درجة التقييد بالتشريع المحاسبي.
- تحديد مقدار الأخطاء المقبولة وغير المقبولة في الحسابات.
- تحديد مدى سلامة الإجراءات المحاسبية المعتمدة في المؤسسة.

ج - صعوبة التحقق من سلامة الإفصاح في القوائم المالية الختامية للمؤسسة ومن ثمة التأكد من سلامة التوصيل للمعلومات المراد الإبلاغ عنها لمستعميلها سواء كانوا داخل أو خارج المؤسسة.

د. صعوبة التأكد من صحة وسلامة التقديرات المعلن عنها من قبل الإدارة وقياس مدى توافقها مع ما تم فعلا.

3- مرحلة كتابة التقرير

تكمن هذه الصعوبات في الآتي:

أ - تعد خطوة كتابة التقرير من بين أهم الخطوات، لإعتبار أن المراجع بعد خطوة التخطيط والعمل الميداني وباستعمال جميع الأساليب العلمية والقانونية المتاحة لديه، يسعى الى الخلوص في النهاية إلى تقرير يبرز من خلاله رأيه الفني المحايد حول مدى تمثيل القوائم المالية الختامية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة، لذا ينبغي أن

تكون هذه الخطوة وفق نمط واحد من قبل جميع المراجعين وفي جميع المؤسسات للسماح بإمكانية إعطاء الدلالة الواحدة للرأي الواحد لدى جميع مستخدمي هذا الرأي، لأن هذا التقرير يعتبر وسيلة إخبار لمتخذي

القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها. في الأخير يمكن أن نشير إلى بعض الصعوبات المرتبطة بهذه الخطوة في الآتي:

- غياب نموذج موحد لكتابة التقرير الذي يدل على الرأي الواحد (نظيف، متحفظ، سلبي، عدم إبداء الرأي).
- تقييم مدى كفاية الإجراءات المعتمدة من قبل المراجع.
- تقييم مدى التقيد بمعايير المراجعة.
- وصف مراحل المراجعة، مع التركيز على العناصر المفحوصة التي ينبغي أن تدرج في التقرير.
- التعامل مع الأخطاء التي هي رهن التسوية من قبل إدارة المؤسسة.
- تحديد الشكل النهائي للتقرير، لاعتباره أساسا مهما لاتخاذ القرارات سواء من قبل الإدارة أو الأطراف الخارجية (المساهمين، المستثمرين المحتملين، البنوك، إدارة الضرائب وأطراف أخرى)، وكذا تحديد حجم مسؤولية المراجع من القرارات المتخذة.

خلاصة الفصل:

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤوليتهم، ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها.

كما أن عملية المراجعة الداخلية لا يمكن لها أن تشمل جميع العناصر المكونة للإجراءات عند تقييمها ومراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية نظرا لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، ورغم ذلك فأن المراجعة الداخلية تلعب دورا كبيرا في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال قيام المراجع باتباع منهجية في تقييمه لهذا النظام لإكتشاف الأخطاء والإنحرافات إن وجدت والعمل على تقويمها في الوقت المناسب، وموازاتا مع هذا فإن مهمة المراجع لا تخلو من المشاكل والعراقيل التي يواجهها في كل مرحلة من مراحل تنفيذه لعملية المراجعة الداخلية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة الخزينة لمؤسسة تربية الدواجن موستافي

الفصل الثالث : دراسة حالة الخزينة لمؤسسة تربية الدواجن موستافي

تمهيد الفصل

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى نظام الرقابة الداخلية باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الإستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها، وكذلك تعرضنا في هذه الدراسة إلى الدور المهم الذي تلعبه المراجعة الداخلية للإبقاء على حسن سير هذا النظام ومحاولة تفعيله.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية والمتمثلة في الشركة المختصة لتربة الدواجن بمستغانم فوجود المراجعة الداخلية في هذه الشركة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدها وتشعبها.
ونظرا للأهمية التي تلعبها الخزينة في هذه المؤسسة في الحفاظ على استمراريتها وجب التفعيل الدائم لنظام الرقابة الداخلية لهذه الأخيرة، حيث قمنا بدراسة ميدانية في المؤسسة ذات الأسهممموستافي على مستوى الخزينة الخاصة بها.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة تربية الدواجن

المطلب الأول : نظرة تاريخية عن المؤسسة

إن المؤسسة الإقتصادية العمومية دات أسهم لتربية الدواجن MOSTAVIأسست بتاريخ 1998/01/01 وظيفتها الرئيسية هي تربية الدواجن ،موقعها مناسب لنوع نشاطها ، لها تسع (09) وحدات تابعة لها و ذو أنشطة إنتاجية متعددة .

1- تعريف مؤسسة تربية الدواجن :

المؤسسة الاقتصادية العمومية ذات أسهم لتربية الدواجن MOSTAVI ،هي فرع لمجمع تربية الدواجن للغرب GAO (GROUPE AVICOLE OUEST)

في 1998/01/01 نشأ هدا الفرع على شكل مؤسسة الشخص الوحيد دات مسؤولية محدودة برأسمال يقدر بـ1000.000.00 دج

و في جوان 2000، تم تحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة من مؤسسة الشخص الوحيد الى مؤسسة ذات الأسهم ، و هدا بناءا على محضر الجمعيية العامة الغير عادية .

في سنة 2007 ، بفضل إعادة تقييم قيمة الأراضي إرتفع رأسمالها إلى 781.87000.00 دج و هدا طبقا للمرسوم التنفيدي رقم 07_210 المؤرخ في 4جويلية 2007.

2- المقرالاجتماعي للمؤسسة

تقع مؤسسة MOSTAVI على الطريق رقم 17 الرابط بين دائرة عين النويصي وولاية مستغانم .

3- النشاط الرئيسي للمؤسسة

- تربية أمهات الدجاج
- إنتاج بيض المحضن
- إنتاج الكتاكيت
- تسمين الكتاكيت

المطلب الثاني : مهام المؤسسة ووحداتها (GAO _ORAVIO)

مهام المؤسسة :

1- توفير اللحوم البيضاء و مشتقاتها و تسويقها عبر منافذ التوزيع الخاص بالمجمع
2- إنتاج البيض
3- المراقبة المستمرة للوحدات ووضع إستراتيجيات شاملة لتسييرها
4- إعداد الميزانية التقديرية للمجمع
5- اعداد اليومية و جدول حسابات النتائج ،و دلك لمحاسبة الوحدات التابعة له و مصلحة الضرائب
6- إنتاج أغدية الأنعام
7- تطوير قدرات العمال عن طريق التدريب و التكوين المستمر بهدف تنمية قدراتهم و مواكبة التغيرات في عملهم .

❖ **وحدات المؤسسة:**

1) وحدات تغدية الأنعام (UAB)

يضمن المقر الرئيسي لمجمع "GAO_ORAVIO" التسيير لسبعة(07) وحدات تغدية الأنعام ،موزعة علي الجهة الغربية للبلاد و هي :مستغانم ،واد تليلات _وهران ،الرمشي _تلمسان ،الرحوية _تيارت ،سيدي إبراهيم _سيدي بلعباس ،بوقطب _البيض ،العبادلة_بشار .

2) وحدات تربية الدواجن (AVICULTURE)

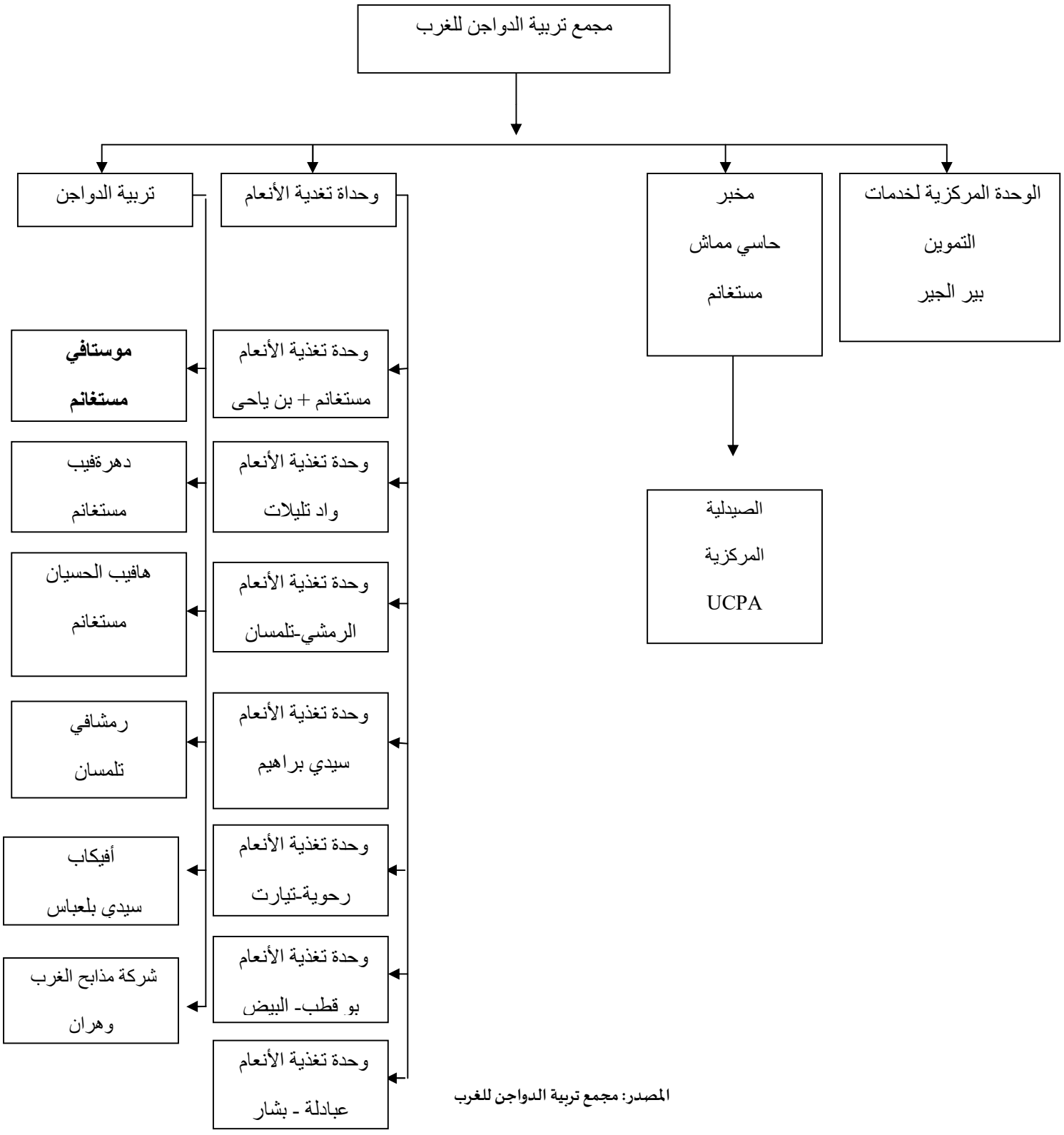
يضم المجمع ستة(06)وحدات لتربية الدواجن ،التي كانت تدعى مؤسسة داتاالمسؤلية محدودة "EURL" و أصبحت في 01جوان 2000شركات دات أسهم" SPA" و أكتر إستقلالية عن المقر الرئيسي للمجمع و أصبح مجلس إدارة خاص بها للمادة 610من {المرسوم التشريعي رقم 93-08} المؤرخ في 25أبريل 1993من القانون التجاري و هي : MOSTAVI(عين النويصي)، DAHRAVIP(الحجاج)، REMCHAVIP(تلمسان)، AVICAB (سيدي بلعباس)، AVIBEL(وهران) ،
HAVIP-HACIANE(الحسيان).

3) وحدات أخرى :

ويضم "GAO_ORAVIO"أيضا وحدات مركزية للخدمات و التموين بئر الجير (وهران)،كما يضم أيضا مخبر جهوي وصيدلية مركزية "UCPA"بحاسي ماماش (مستغانم).

المطلبالتالث: الهيكل التنظيمي لمجمع "GAO ORAVIO"

مخطط رقم (III-1): الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن للغربGAO - ORAVIO



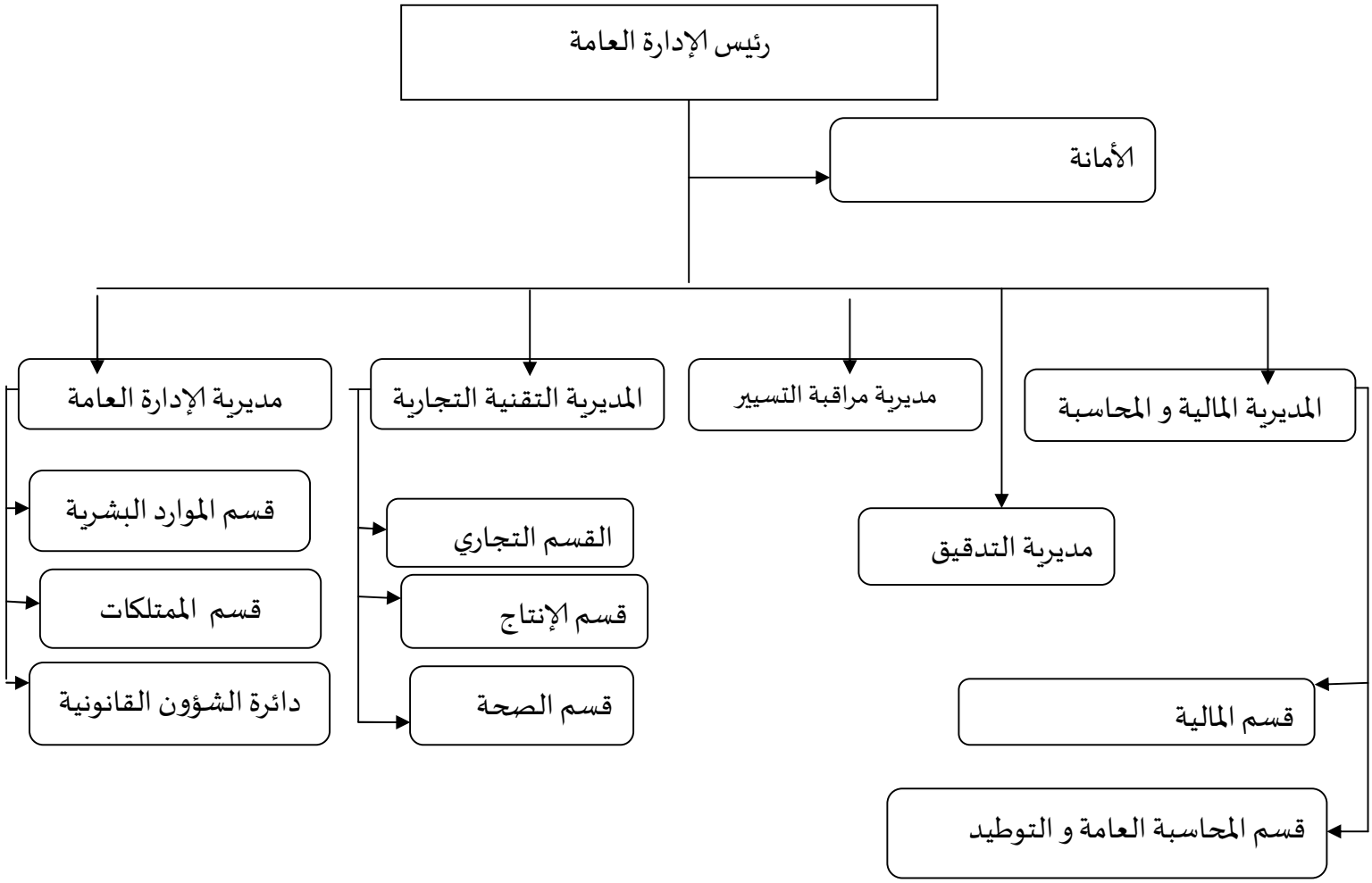
المصدر: مجمع تربية الدواجن للغرب

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لمؤسسة موستافي

تضم شركة موستافي09 وحدات تابعة لها و تتمثل في:

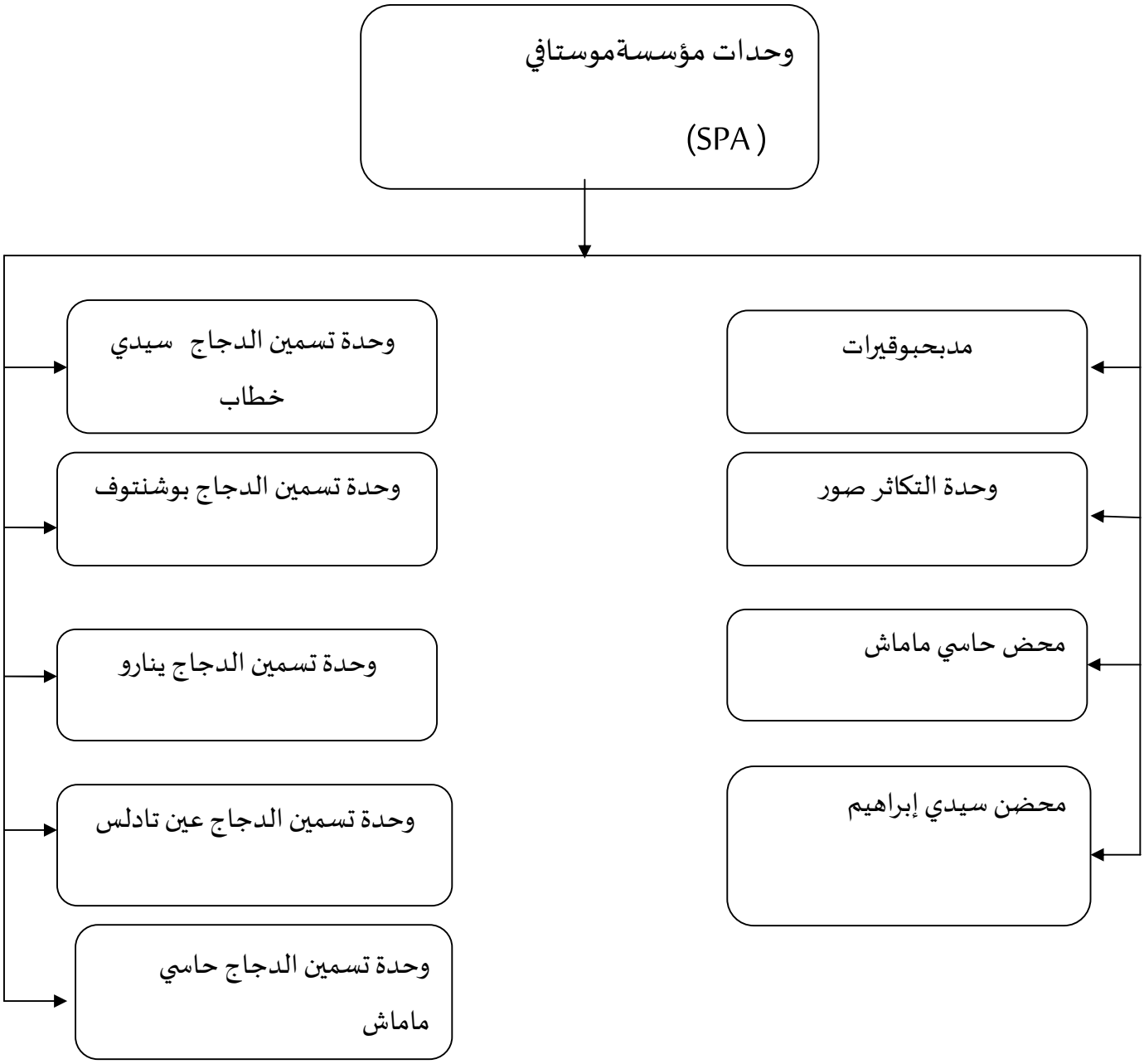
1- مذبح بوقيرات: أين تتم عملية ذبح الدجاج المسمن و تقطيعه، تحويله و تصنيعه.
2- وحدة تسمين الدجاج سيدي خطاب
3- وحدة تسمين الدجاج بوشنتوف
4- وحدة تسمين الدجاج ينارو
5- وحدة تسمين الدجاج عين تادلس
6- وحدة التكاثر الصور
7- محضن حاسي ماماش
8- محضن سيدي إبراهيم
9- وحدة تسمين الدجاج حاسي ماماش

مخطط رقم (III-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة موستافيMOSTAVI



المصدر: رئيس قسم مراقبة التسير، مجمع تربية الدواجن مستغانم

مخطط رقم (III-3): الهيكل التنظيمي لوحدات مؤسسة موستافي



المصدر: مجمع تربية الدواجن لمستغانم

المبحث الثاني : دراسة حالة قسم الخزينة لمؤسسة موستافي

في هذا المبحث قمنا بدراسة الإجراءات المستعملة في الخزينة وذلك باستعمال أدوات المراجعة الداخلية، والهدف من هذه الدراسة هو التأكد من أن البنك والصندوق يخضعان في عملهما إلى قواعد مناسبة للسير الحسن لنظام الرقابة الداخلية، وبما أن الفصل الجيد للمهام من أكثر مقومات الرقابة الداخلية أهمية، سنقوم بعرض شبكة فصل المهام الخاصة بقسم الخزينة أولا، وأدوات المراجعة الداخلية الأخرى ثانيا، وفي الأخير سنتطرق إلى نقاط القوة والضعف لهذا القسم.

المطلب الأول: شبكة فصل المهام الخاصة بقسم الخزينة

إن أكثر مقومات الرقابة الداخلية أهمية هي الفصل الجيد للمهام، وتعرف عادة بتقسيم المهام وقد يعتبرها البعض بمثابة إجراءات الرقابة، إن الفصل الملائم للمهام هو شرط ضروري لفعالية نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يلي سنقوم بعرض شبكة فصل المهام الخاصة بهذا القسم:

جدول رقم (4.III): شبكة فصل المهام

الوظيفة	المديرية العامة	المديرية التجارية	مديرية المعاملات القانونية	أمانة المشتريات	المديرية المالية	مسؤول الإنتقاء	المحاسبة
المسؤول عن الخزينة					✓		
مسك الشيكات المستلمة من الزبائن		✓			✓		
تسبيقات على العمال	✓				✓		
مسك دفاتر الشيكات					✓		
تحضير الشيكات					✓		
مسك يومية الخزينة					✓		
وضع الشيكات في البنك						✓	
مسك حسابات الزبائن		✓					
مسك حسابات الموردين							✓
استلام الكشوفات البنكية					✓		
تحضير المقاربات البنكية					✓		
مقارنة الشيكات المستلمة مع كل من الكشوفات البنكية					✓		

ويومية الخزينة							
مسك يومية المبيعات							✓
تحضير فواتير الزبائن			✓				
متابعة القضايا القانونية للشركة			✓				
تغطية المستحقات الخاصة بالشركة			✓				

المصدر:من إعداد الطالبةإعتمادا علي وثائق المؤسسة .

خلاصة:بعد تحليل شبكة المهام الخاصة بقسم الخزينة تبين أنه لا توجد مهام متعارضة ومسؤوليات متراكمة، والهدف من هذا التقسيم هو عدم إنفراد شخص ما بالرقابة على مسؤوليتين أو وظيفتين أو أكثر، والذي يترتب عنه إرتكاب هذا الشخص لأخطاء أو الغش عند تنفيذه لعمله العادي.

المطلب الثاني: الأدوات الأخرى المستعملة في الدراسة

وتتمثل أدوات المراجعة الداخلية الأخرى المستعملة في هذه الدراسة فيما يلي:

قوائم الإستقصاء:لقد استعملنا لوصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية قوائم استقصاء مغلقة والتي تكون الإجابة فيها بـ"نعم" أو "لا".

. **التأكد المباشر(الجرد المادي):** هي تقنية تقوم بعد رقمي للنقديات الموجودة في الصندوق، ومن ثم المقارنة مع الرصيد الموجود في مسودة موجودات الصندوقbrouillard de caisse) (، والهدف من استعمال هذه الطريقةهو التأكد من أنه لا يوجد فرق بين الرصيد الموجود في دفتر الصندوق والنقديات الموجودة في الصندوق، و قد لاحظنا في المؤسسة أن الرصيد المادي يفوق الرصيد المحاسبي ببعض الدنانير.

. **إختبارالإستمرارية(Test de permanence):** هذا الإختبار يكون حول إعداد تقارير التقاربات البنكية، حيث يجب أن تتوفر لدينا هذه التقارير التي تقوم بها المؤسسة من أجل متابعة تحصيل الشيكات المحررة من طرف

المؤسسة، ففي حالة ما إذا انقضت مدة ثلاث سنوات و عشرون يوم من تاريخ تحرير الشيك و لم يتم تحصيله يصبح ملغى و غير قابل للتحصيل بطريقة أوتوماتيكية و تقوم المؤسسة باسترجاع المبلغ و إعادة إدراجه في خزينتها

أولا: إعداد قائمة الإستقصاء الخاصة بالخزينة

تم تقديم هذه القائمة إلى المسؤولين بالمؤسسة ليقدموا بدورهم إجابات عن الأسئلة المطروحة والتي يكون الرد فيها بـ" نعم " أو " لا ".

وفيما يلي سيتم عرض قائمة الإستقصاء الخاصة بالخزينة:

الجدول رقم(III-5): قائمة استقصاء للرقابة الداخلية على الخزينة

رقم تسلسلي	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	* هل جميع المعاملات تتم عن طريق الشيكات، الأوراق التجارية أو الحوالات البنكية ؟	x			
2	* هل إمضاء المسؤول ضروري في الشيكات، المعاملات والتحويلات ؟	x			
3	*العمليات المختلفة التي تمر على الحسابات المدينة للموردين أو يومية الخزينة تكون:				
	أ.مصحوبة بوثائق مبررة ؟	x			
	ب .تخضع لترخيص من مسؤول ؟	x			
4	* هل يتم ترصيد حسابات الموردين بعد كل عملية دفع ؟	x			
5	* هل العمليات المسجلة في حسابات الزبائن الدائنة يتم مقاربة مبالغها مع المبالغ المقبوضة عن طريق البنك ؟	x			
6	*الأوراق التي تسترجع غير قابلة للقبض:				
	أ.يتم إعادة تسجيلها حالا في الجانب المدين				

	لحسابات الزبائن المعنيين ؟	x			
	ب .يتم معالجتها من طرف مسؤول مكلف بذلك ؟	x			
7	* هل كشوفات الحسابات ترسل بانتظام للزبائن ؟				
8	* هل إستمارات التحصيلات في البنك تظهر أجال الإيداع ؟	x	X		
9	* هل المقاربات البنكية تراجع من طرف مسؤول ؟	x			
10	* هل مسؤولية الخزينة يتحملها شخص واحد؟	x			
11	* هل موجودات الصندوقتراقب عينيا وتقارب مع دفتر الصندوق خلال نهاية الفترة ؟	x			
12	* هلتستعمل أموال الصندوق بقيمة محددة؟ * هل النفقات التي تتم عن طريق الصندوق تبرر بواسطة وثائق مصادق عليها ؟	X			
13	*هل مراجع الفواتير للمدفوعات تساهم في تسهيل تصنيف الحسابات؟	X			
14	* هل يتم تحليل وتصحيح الفوارق المحتملة مباشرة فور اكتشافها ؟	x			
15	* هل أمين الصندوق يستطيع الوصول للوثائق المحاسبية ؟	X			
16	* هل تسجل الإيرادات يوميا في القيود المحاسبية ؟		X		
17		x			

18 19	* خلال نهاية الفترة، هل المحاسبة تحرص على تسجيل جميع المعاملات التي تمت خلال الفترة؟ * هل تفحص يوميات المدفوعات والمقبوضات باستمرار ؟	x X			

المصدر:من إعداد الطالبةبالإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

تمثل الإجابات بـ " نعم " نقاط قوة أما بـ " لا " نقاط ضعف.

أما فيما يخص السؤال(16) فالإجابة بـ " لا " لا تعني وجود ضعف، بل العكس فهذا يدل على وجود فصل للمهام بين أمانة الخزينة والمحاسبة وهذا أمر إيجابي.

ثانيا: تقنية التأكد المباشر(الجرد المادي)

La technique de confirmation directe

تهدف هذه التقنية إلى التأكد منعدم وجود فروقات بين المبلغ المبين في دفتر الصندوقوالسيولة النقدية الموجودة فعلا في الصندوقو كمثال موجود في ملحق رقم (III - 2)لمؤسسة موستافي .

جدول رقم (III.6): تقنية التأكد المباشرة(الجرد المادي)

التعيين	الرقم	المبلغ
اوراق نقدية		
1000,00	20	20,000,00
500,00		
200,00		
100,00		
قطع نقدية		
50,00	1	50,00
20,00	2	40,00
10,00		
5,00		
2,00		
1,00	4	4,00
المجموع		**20,094,00**

المصدر:من إعداد الطالبةبالإعتماد على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

المبلغ الموجود في مسودة موجودات الصندوق يقف عند القيمة: عشرون ألف وأربعة وتسعون دينار جزائري وهو مساوي للمبلغ الموجود في جدول الجرد المادي، وهو إختبار إيجابي.

ثالثا: إختبارالإستمراريةعلى إعداد التقاربات البنكية

Test de permanence sur l'élaboration des états de rapprochements bancaires

للقيام بهذا الإختبار يجب أن يتوفر لدينا تقارير التقاربات البنكية التي تقوم المؤسسة بإعدادها خلال الدورة وذلك من خلال التأكد من:

.أن يتم القيام بها بصفة مستمرة في نهاية كل شهر.
.أن يكون رصيد المؤسسة يوافق الميزانية العامة.
.أن يكون رصيد البنك موافقا للكشوفات البنكية.
.صحة الحسابات.
.أن كل تقارير التقاربات تكون موقعة ومختومة من طرف الشخص الذي قام بها و مدير المؤسسة.

خلاصة: لقد تم التأكد من أن تقارير التقاربات البنكية المقدمة تم إعدادها بانتظام نهاية كلشهر، وبذلك فإن الإختبار كان إيجابي حسب الملحق رقم III(- 1) لمؤسسة موستافي مع بنك البدر .

المطلب الثالث: نقاط القوة ونقاط الضعف والتوصيات والإقتراحات

من خلال دراسة حالة قسم الخزينة والتي قمنا بها في المؤسسة لقد تم استخلاص نقاط قوة ونقاط ضعف، وعلى أساس هذه النقاط تم اقتراح بعض التوصيات.

أولا: نقاط القوة ونقاط الضعف في الخزينة

1- نقاط القوة:

-نفقات الخزينة:

.كل الملفات المقدمة يتم مراقبتها من طرف المديرية المالية وفي حالة وجود خلل في الملفات يتم إعادتها إلى الهيكل المعني للقيام بعملية التعديل، وبعد أن تعدل الملفات يقوم رئيس المديرية المالية بتحرير شيك يمضى من طرف المدير العام ومدير الوحدة ومن ثم إعطاء الشيك للهيكل المعني، ثم يحال الملف إلى قسم المحاسبة للإسناد والضبط، ونجد أن هناك فصل للمهام.
.يتم تسجيل كل المبالغ المدفوعة في مسودة موجودات البنك (النفقات) في فترة حدوثها وكل وصل دفع يسجل في فترة السداد، وذلك من أجل ترتيب رقمي.
.كل الشيكات المسلمة إلى الهياكل المعنية هي موضوع إقرار بالإستلام.
.في كل مرة يتم فيها تسجيل مورد جديد ينشأ له رمز لتسهيل معرفة دين كل مورد.

.تتم المطابقة الشهرية والتي تتم إستنادا إلى كشف البنك ودفتر حسابات البنك مما يبين أن المحاسبة تتم يوميا.
.هناك رقابة شهرية مطبقة على الصندوق لمطابقة الرصيد المادي بالرصيد المحاسبي لإحداث التوازن.
.كل الشيكات الملغاة يتم الإحتفاظ بها.
.الشيكات المقدمة للإمضاء تكون مشطبة وبإسم المستفيد المدون بالإسم وليس للحامل أو على بياض.

-إيرادات الخزينة:

.كل بداية أسبوع تكون هناك مقاربات لحساب الإيرادات وهذا ما يساعد على كشف الأخطاء.
. بعد وضع شيكات الزبائن في البنك من طرف قسم التغطية، الإستمارة التي تحمل الإقرار بالإستلام الخاص بالبنك تنقل إلى قسم المحاسبة ليتم تسجيلها في جانب الإيرادات، وهذا ما يبين الفصل في المهام.
جميع الإستمارات المحصلة تبين أجال التحصيلات.

2-نقاط الضعف:

.المهام منفصلة ولكن ليس بصفة عقلانية وهذا ما يؤدي إلى وقوع في أخطاء.
.لا يوجد قسم جباية الذي يراقب الوثائق الجبائية.
. غياب خلية خاصة بدراسة سياسة التسويق و سلوك المستهلك.
. نقص التعريف بمنتوجات المؤسسة رغم تعددها و جودتها .
. نقص الرقابة على توفر المنتجات في الوقت و المكان المناسب .

ثانيا: التوصيات والإقتراحات

بعد أن تم التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف نقدم بعض التوصيات لإحترام الإجراءاتوضمان السير الحسن للنشاطات والمتمثلة في:

. إعطاء الأهمية للعمليات التسويقية و ا إشهار .
.عقلنة مهام الموظفين.
.القيام بالإجراءات التي تحدد النفقات المسموح بها.
.العمليات المعلقة والتي تظهر في تقارير التقاربات البنكية يجب أن تأخذ بعين الإعتبار وذلكمن خلال السنة التي تقع فيها (مبدأ إستقلالية الدورات).
.بالنسبة للشيكات الغير محصلة يجب نقل هذه الوضعية إلى المديرية العامة للبنك.
.إرسال كشوفات حساب الزبائن بانتظام لضمان تغطية الحقوق كليا.
.إنشاء قسم الجباية لمراقبة الوثائق الجبائيةومجارات كل التغيرات التي تحدث على مستوىالجباية.
. تحميل المسؤولية للموظفين فيما يخص عقلنة النفقات .

خلاصة الفصل

تعتبر هده المؤسسة إحدى أهم الشركات الوطنية ، فوجود نظام رقابة داخلية فعال بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للشركة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليته وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفايته.

أما بالنسبة للوحدةالاقتصادية موستاني التابعة التي قمنا بتقييمها وذلك بإتباع المراحل المنهجية والتي تطرقنا لجزء منها في الجانب النظري، حيث من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها بتقييم نظام الرقابة الداخلية على الخزينة وإعطاء بعض التوجيهات وإبداء رأي فيما يخص حالة الخزينة.
وهذه الدراسة كان الهدف منها ضمان السير الحسن لنظام الرقابة الداخلية، ولقد وجدنا أن هناك نقاط يجب العمل على تحسينها فيما يخص هذا النظام ولكن مع ذلك فإن وجودها لا يمثل أي خطر على السير الحسن لعمليات الخزينة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى إلى ضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، وكذلك ضمان سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية و أدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها،

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريابالنسبة للمراجع، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ومدى و نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها، ويعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك.

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من دور كبير في تفعيلأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام التي من شأنها تفعيل وتطوير هذا النظام بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة.

وتعتمد المراجعة الداخلية على مجموعة من الأدوات في تقييمها لهذا النظام، حيث تطرقنا في الجانب النظري لهذه الأدوات، وقمنا بتجسيد بعض من هذه الأدوات في الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة نظام الرقابة الداخلية للخزينة الخاصة بالوحدة بمؤسسة موستافي .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات و الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- ✓ بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في توقف نجاح المراجعة علي إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثانية والمتمثلة في أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية وتشمل جميع وظائف المؤسسة، فهي مستقلة عن الوظائف الأخرى و التي يتم مراجعتها من قبلها، وذلك لإعطاء شرعية أكبر للمراجعة الداخلية نظرا لتبعيتها للمديرية العامة.
- ✓ بالنسبة للفرضية الثالثة المتمثلة في اعتماد نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الإجراءات المتعارف عليها، حيث تتمثل هذه الإجراءات في الإجراءات العامة، الإجراءات التنظيمية والإدارية، وإجراءات تخص العمل المحاسبي.
- ✓ أما بالنسبة للفرضية الرابعة المتمثلة في عمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية والقيام بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو اكتشاف نقاط قوته ونقائصه وبالتالي مدى فعاليته.
- ✓ أما فيما يتعلق بالفرضية الخامسة والأخيرة والتي تتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوة والضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة وتقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تفعيل هذا النظام، والذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية والتسييرية للمؤسسة، وهذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- ❖ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة.
- ❖ نشاط المراجعة الداخلية يشمل التأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، بالإضافة لمراجعة الأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.

❖ تعتبر المراجعة الداخلية أداة تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

.تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة.

.تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وهذا لضمان الحياد.

.يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة وذو خبرة في الميدان.

كما يمكن إضافة النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم الرقابة الداخلية لخزينة مؤسسة موستافي والمتمثلة فيما يلي:

.عرض شبكة فصل المهام جد مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية على الخزينة.

.التقييم لا يقتصر على استعمال قوائم الإستقصاء فقط، و هذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي.

.طريقة التأكد المباشر(الجرد المادي) هي تقنية سهلة وبسيطة ولها فعالية كبيرة في الرقابة على الصندوق.

.تعتبر اختبارات الإستمرارية أداة ضرورية لمتابعة تقارير التقاربات البنكية التي تقوم بها المؤسسة بصفة دورية.

وبعد الإنتهاء من دراسة حالة خزينة مؤسسة موستافي قمنا بتقديم مجموعة من التوصيات والإقتراحات والتي سبق وأن ذكرناها وسنعيد أهمها كما يلي:

. إعطاء الأهمية للعمليات التسويقية و ا إشهار .

.عقلنة مهام الموظفين.

.القيام بالإجراءات التي تحدد النفقات المسموح بها.

. العمليات المعلقة والتي تظهر في تقارير التقاربات البنكية يجب أن تأخذ بعين الإعتبار وذلكمن خلال السنة التي تقع فيها (مبدأ إستقلالية الدورات).

.بالنسبة للشيكات الغير محصلة يجب نقل هذه الوضعية إلى المديرية العامة للبنك.

.إرسال كشوفات حساب الزبائن بانتظام لضمان تغطية الحقوق كليا.

.إنشاء قسم الجباية لمراقبة الوثائق الجبائيةومجارات كل التغيرات التي تحدث على مستوىالجباية.

. تحميل المسؤولية للموظفين فيما يخص عقلنة النفقات .

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- باللغة العربية

- **الكتب:**

. نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1992.

. عبد الله خالد أمين ، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998.

. عبدا لله خالد أمين، التدقيق والأمان والرقابة في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، اتحاد المصارف العربية / لبنان 1998.

. . عطا الله محمود شوقي، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، مصر. 1994

. حجاج خليل، محاضرات في إدارة الأعمال، مكتبة القدس للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2001.

.مخلوف أحمد محمد ، المراجعة الداخلية في ظل" المعايير الدولية للمراجعة الداخلية" في البنوك التجارية، رسالة ماجيستير، جامعةالجزائر، 2007.

.محمد بلال ، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، مصر،2004.

. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعاييرالتدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر، عمان، الأردن،2006.

. جمعة، احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2005.

. جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة وراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2000.

.النعيمي صلاح، الإدارة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.

. طواهر محمد التهامي ،مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوانالمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

. داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان،2007.

. نصر عبد الوهاب ، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2006.

. العلاق بشير، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.

. العمرات أحمد صالح ، المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي، الطبعة الأولى، عمان، 1990.

. العامري صالح و الغالبي طاهر، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، عمان، 2007.

. الصبان محمد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.

. الصحن عبد الفتاح و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، 2003.

. الصحن عبد الفتاح ، أحمد أنور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر،2004.

.الدهراوي كمال الدين مصطفى ومحمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001

.بوتين محمد ، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999.

- **رسالات الماجستير ، الماستروأطروحات الدكتوراه:**

.عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجيستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007/2006.

. عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2008/2007.

. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة معدراسةحالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستيرتخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائرعلى ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

. زعومة خير الدين ،دور المراجعة الداخلية ف تفعييل نظام الرقابة الداخلية ،مدكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013/2012

- **المجلات:**

.أمجد منذر الصابر، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد (51)، أوت، 2002.

. عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة، مجلة البحوث التجارية، العدد 1و2 ، المجلد(25)، جوان. جويلية، 2003.

. صديقي مسعود ، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة ورقلة،2002.

- **الملتقيات والمؤتمرات:**

. خلف عبد الله الوردات، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 26.24 سبتمبر، 2005.

. ضيف الله محمد الهادي، مسعود درواسي، فعالية و أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول: حوكمةالشركاتكآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 07.06 ماي 2012.

2- باللغة الأجنبية:

- AllelHammini, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable, Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.
- Birien. R, J senical, control interne et vérification, édition preportaineinc, Canada, 1984.
- Chadefaux. M, l'audit fiscal, Litec, Paris, 1987.
- Chandan, J S, Management: theory & practice, First Edition, Delhi,Vikas Publishing House, 1987.
- Collins Lionel, GérarVallin:Audit et Contrôle Interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques, 4éme Edition, Dalloz, Paris, 1992.

- EGLEM Jean Yeav et Autres, les mécanismes comptables del'entreprise, 4 édition, Gualiano Editeur, 2001.
- Etienne.B, L'audit Interne Pour Quoi Et Comment, Les Edition D'organisation France, 1989.
- Grand Bernard , Bernard Ver dalle, Audit Comptable et financier,1ere Edition,1999.
- Khelassireda, l'audit interne, editionhouma, alger,2005.
- la flamme Marcel, le management approche systémique, Gaetan Morin, Canada, 1981.
- Lemant. O: La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod, Paris,1995
- Pigé. B, Audit et contrôle interne, Litec, Paris, 1997.
- Raffegeau.J, Dufils. P et Gonzalez. M, Audit et contrôle descomptesPubli union, PARIS, 1979.
- Renard Jaque, théorie et Pratique de L'audit interne, 3 eme édition, LesEditions d'organisation, Paris, 2000.
- The Institute Of InternalAuditors,Prise de Position de L'IIA Sur LesRessources De L'Audite Interne.

3- المواقع الإلكترونية:

- www.theiia.org ، (10/12/2016)

الملاحق

قائمة الملاحق

(1-III)	**تقا ربات بنكية لمؤسسة تربية الدواجن موستافي 2016/04/30**
(2-III)	**محظر الصندوق لمؤسسة تربية الدواجن موستافي 2017/02/19**
(3-III)	**وصل المداخيل من المبيعات 2017**
(4 -III)	**وصل الدفع الخاص بمؤسسة موستافي 2017**

ملحق رقم (III – 1) : تقارير بنكية لمؤسسة تربية المواجن موستاوي 30 /04/ 2016

SOCIETE PAR ACTION

S.P.A MOSTAVI

ETAT DE RAPPROCHEMENT AU 30/04/2016

BADR EXPLOITATION COMPTE N° 866.300.067.002.300

DATE	CHEZ NOUS	MONTANT		DATE	CHEZ LA BANQUE	MONTANT	
		DEBITS	CREDITS			DEBITS	CREDITS
	SOLDE AU 30/04/2017	5 404 104,51			SOLDE AU 30/04/2017		10 280 213,24
30/04/1998	CHQN°647704		22 868,34	17/03/2007	DAR DIAF CHQ N0634092	28 536,30	
31/07/1999	CHQN°081884		8 511,24	07/04/2007	DAHMANI MED CHQ N 0052980	8 000,00	
				13/03/2013	CHQN°0509673 AKERMI HAMZA	2 450,00	
26/11/2014	COMMISSIONS DE SALAIRE mars 2017		6 072,30				
				14/09/2014	CHQN°8215536 ETS YAHIA,F	7 897,50	
				10/11/2014	CHQ N°8215481 UCPA ORAN	9 600,00	
				19/11/2014	CHQ N°8215479 CDI MOSTA	4 268 381,00	
				23/11/2014	CHQ N°8215475 CNAS MOSTA	533 495,81	
				30/11/2014	CHQ N°8215489 ATM MOBILIS	55 200,00	
T O T A L		5 404 104,51	37 451,88		T O T A L	4 913 560,61	10 280 213,24
S O L D E		5 366 652,63			S O L D E		5 366 652,63

ملحق رقم (III- 2) : محظر الصندوق لمؤسسة تربية الدواجن موستافي 2017/02/19

EPE - MOSTAVI -SPA
FILIALE DU GROUPE AVICOLE OUEST-ORAVIO
AU CAPITAL SOCIAL DE 781 870 000 DA

P.V CAISSE ARRETEE AU 19/02/2017

L'AN DEUX MILLE DIX SEPT ET LE DIX NEUF DU MOIS DE FEVRIER
A ETE PROCEDER A L'ARRET DE LA CAISSE DEPENSES.

-*-SOLDE COMPTABLE AU 31/01/2017 ..... DA
-*-SOLDE PHYSIQUE AU 31/01/2017..... DA
-*- DECHARGE AU 31/12/2016..... DA
-*- DIFF ..... DA.

DESIGNATION	NOMBRE	TOTAL
PIECES DA PIECES DA		
TOTAL		DA

ARRETER LE PRESENT PV A LA SOMME DE : .....
.....

LE CAISSIER

ملحق رقم(III-3) : وصل المداخيل من المبيعات 2017

SOCIETE PAR ACTION
SPA... MOSTAV.

N ° PIECE :
DATE : / /2017

MONDAT RECETTES

RECU DE: (Origine de de la recettes)

.....

MONTANT (En lettre) , ...

LIBELLES (Nature de la recettes) .....

RECETTES EFFECTUER PAR .....

CHEQUE::N°

RECU DE VERSEMENT N ° DU

VISA DU CHEP DEPT FINANCE & COMPTABILITE *VISA DU D F C*

IMPUTATION COMPTABLE

N° COMPTE		CODE	LIBELLES	MONTANT	
DEBITS	CREDITS			DEBITS	CREDITS

ملحق رقم (III– 4) : وصل الدفع الخاص بمؤسسة موستاني 2017

SOCIETE PAR ACTION
S P A MOSTAVI
DIRECTION
FINANCE ET COMPTABILITE

Pièce N° .....
DATE : / /2017

DA

MANDAT DE PAIEMENT

Bénéficiare: .....

Montant : .....

LIBELLES: .....

Mode de Paiement

Le Bénéficiare
.....

Caisse	BANQUE EXPLOITATION
Cheque N°	

Engagement	Le Directeur Financier et Compt	Vérificateur Imputation	Le Directeur Général	Visa du caissier Paiement

IMPUTATION

N° compte	Libéllé et compte a imputer	Montant
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....
.....	.....	.....

الملخص:

أصبحت المؤسسات في وقتنا الحاضر تتميز بتوسعها وتعقد الوظائف المكونة لها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة.

ومما سبق نتجت الحاجة للمراجعة الداخلية التي تعتبر أداة إدارية تعتمد عليها الإدارة لإختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها وتفعيلها، فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات الأخرى لخدمة الإدارة من خلال متابعة مدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة.

ويتناول هذا البحث دراسة وتحليل دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ولتحقيق هدف هذا البحث قمنا بدراسة ميدانية في المؤسسة الاقتصادية موستافي التابعة للوحدة الاقتصادية لتربية الدواجن غرب وبالضبط في الخزينة، وتجسيد أدوات المراجعة الداخلية لتحقيق كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية لهذه الخزينة.

وخلصت الدراسة إلى اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الخاص بهذه الأخيرة، مع العلم أن نقاط الضعف لا تشكل خطرا كبيرا على السير الجيد لعمليات الخزينة، ومع ذلك يجب العمل على تحسين هذه النقاط للوصول للأهداف المسطرة.

الكلمات المفتاحية:

.المراجعة الداخلية.قوائم الإستقصاء.شبكة فصل المهام. نظام الرقابة الداخلية.اختبارات الإستمرارية , تقارير التقاربات البنكية.

Résumé:

De nos jours les entreprises se caractérisent par leur grandeur et la complexité des fonctions qui la constituent, ce qui amène a intéressement aux système de contrôle interne, vu son rôle important dans la conservation des origines et des fonds de l'entreprise.

De ce qui procède, il en résulte le besoin d'une révise interne, qui est en soi un outil administratif qui permet à l'administration de tester le degrés d'engagement dans l'application des mesures de contrôle, leur évaluation et leur activation.

La fonction du contrôle interne est considérée comme une activité estimative relativement indépendante de l'institution, dans le but est la révision de ses opérations financières et comptables ainsi que d'autres opérations au service de l'administration a travers le suivi du degré d'efficacité des outils de contrôle utilisés.

Cet expose aborde, l'étude de l'analyse du rôle du contrôle interne dans l'activation du système de contrôle interne. Afin de réaliser l'objectif de cet expose, nous avons procède a une étude sur le terrain au sein dune entreprise économique Mostavi, filable de l'unité économique lelvage du volailles ouest précisément au niveau de la trésorerie, afin de concrétiser les outils de l'audit interne pour atteindre l'efficience et l'efficacité des outils du système de contrôle interne de cette trésorerie.

L'étude a conclu a la découverte des points forts et des points et des ponts faibles du système de contrôle de cette dernière, sachant que les faiblesses ne constituent pas une menace importante pour les opérations de trésorerie mais l'on doit travailler pour l'amélioration de ces points afin d'atteindre ses objectifs .

Mots-clés :

Audit interne, enquête auprès des utilisateurs, tache de séparation du réseau, système de contrôle interne, teste de continuité, banque rapport convergences .