



دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية  
- دورة المشتريات -

دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

إشراف الأستاذ:

- د.علام عثمان

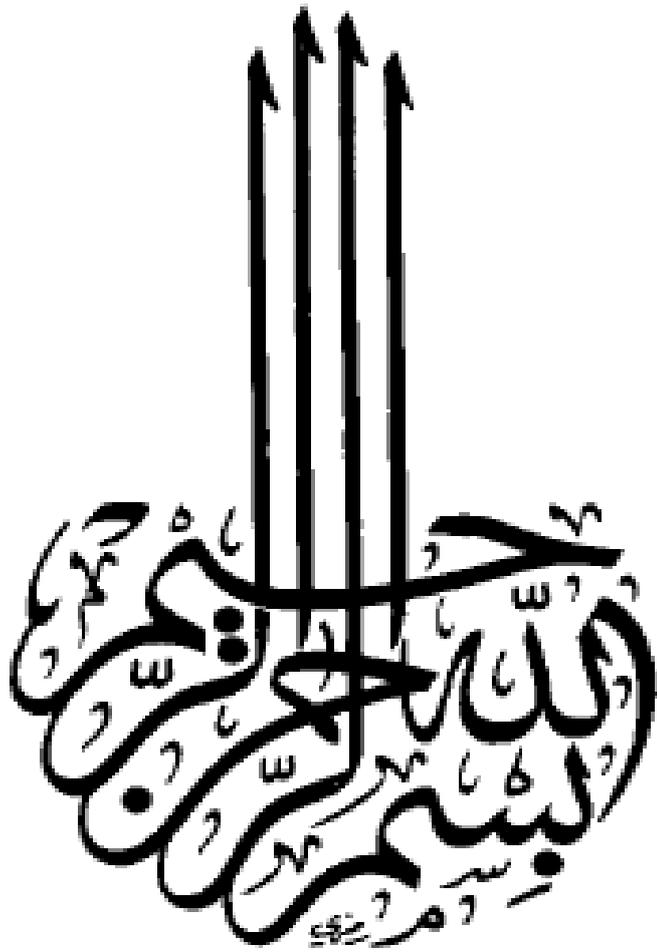
إعداد الطلبة:

- دهيليس أيوب

- بوطريقة أيوب

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة البويرة	د.وعيل ميلود
مناقشا	جامعة البويرة	أ.سنوساوي صالح
مشرفا ومقررا	جامعة البويرة	د. علام عثمان



## شكر و عرفان

بعد الحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والإحترام و خالص التقدير:  
إلى الأستاذ الفاضل الذي أشرف على إنجاز هذا العمل، وعلى تواضعه ومساندته وتقديمه للنصح و التوجيه،

أستاذ التعليم العالي الدكتور علام عثمان.

و دون أن ننسى شكر كل الأساتذة المحترمين أعضاء اللجنة المناقشة.

كما ندين بالشكر إلى موظفي شركة الإسمنت بسور الغزلان وخاصة المؤطرة بقسم المراجعة على جهودها  
المبدولة طيلة فترة التبرص على إنجاز هذا العمل.

## الإهداء

الحمد لله الذي ميز ابن آدم بالعقل وأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته

النجاح

(وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا)

على ضوء هذه الآية الكريمة أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء و الضراء، إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي، إلى من غمرتني بجهها وعطفها وحنانها إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها،

أمي العزيزة.

إلى من أشعل مصباح عقلي و أطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم و المعرفة إلى من علمني أن الحياة صبر و عطاء، إلى من انتظر أن يرى فلذة كبده متخرج يخوض غمار الحياة،

أبي العزيز.

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي.

وإلى أبناء أخي يقين و أخوها علاء.

إلى الأصدقاء الذين عرفتهم وأحببتهم.

إلى من كل وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

\* دهيليس أيوب \*

## الإهداء

الحمد لله على فضله وكثير عطائه، و الصلاة والسلام على أشرف خلقه سيدنا محمد وعلى آله  
وصحبه أجمعين.

بأسمى معاني الوفاء أهدي هذا العمل المتواضع:

- ❖ إلى صاحبة القلب الحنون التي تعبت كثيرا من أجل راحتنا أُمِّي الحبيبة الغالية حفظها الله.
- ❖ إلى سر نجاحي الذي دعمني وعلمني أن الدنيا كفاح و نضال أُمِّي العزيز حفظه الله.
- ❖ إلى إخوتي الأعزاء وأختي العزيزة أمينة ألاء.
- ❖ إلى رفيقي في هذا العمل.
- ❖ إلى جميع الأصدقاء و الزملاء في الدراسة.
- ❖ إلى جميع الأقارب و أبناء الحي.
- ❖ إلى كل من يعرفني من قريب أو بعيد.

\*بوطريفة أيوب\*

الفحص

الفهرس:

شكر و عرفان

الإهداء

.....الفهرس

.....قائمة الجداول و الأشكال

.....قائمة الملاحق

.....قائمة الرموز والمختصرات

.....المقدمة

ب-ث

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي و النظري لنظام الرقابة الداخلية

2.....تمهيد

### المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

9-3.....المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

13 -9.....المطلب الثاني: أقسام نظام الرقابة الداخلية

15 -14.....المطلب الثالث: أثر تكنولوجيا المعلومات على نظم الرقابة الداخلية

### المبحث الثاني: آلية عمل نظام الرقابة الداخلية

22 -16.....المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

26 -23.....المطلب الثاني: مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

29-26.....المطلب الثالث: مجالات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية و الفاعلين فيه

المطلب الأول: الفاعلين في نظام الرقابة الداخلية ..... 30- 33

المطلب الثاني: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية..... 33- 36

37..... خاصة الفصل

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ودورها كأداة لتحسين نظام الرقابة الداخلية

تمهيد..... 39

المبحث الأول: المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية..... 40- 45

المطلب الثاني: المراجع الداخلي، والمعايير الدولية للممارسة مهنة المراجعة الداخلية..... 46- 51

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية..... 52- 53

المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات و منهجية عملها

المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات..... 53- 55

المطلب الثاني: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية..... 56- 59

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 59- 63

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع..... 63- 67

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 67- 70

71..... خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان

تمهيد.....73

المبحث الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان

المطلب الأول: بطاقة تعريفية لشركة الإسمنت بسور الغزلان.....74-78

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت بسور الغزلان ومراحل سير عملية إنتاجها....78-87

المطلب الثالث: التعريف بالمصلحة المستقبلية.....88

المبحث الثاني : دراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

المطلب الأول: معرفة مديرية التموين محل المراجعة.....89-90

المطلب الثاني: وصف نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات.....90-92

المطلب الثالث: قوائم الإستقصاء لدورة المشتريات.....92-95

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية لدورة المشتريات

المطلب الأول: إستبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات.....96-100

المطلب الثاني: تقرير المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات.....100-101

خلاصة الفصل.....102

الخاتمة.....104-106

قائمة المراجع.....108-112

الملاحق.....114-120

قائمة

الجداول والأشكال

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
50	يوضح المعايير الرئيسية للخصائص	02
51-50	يوضح معايير الأداء	03
62	يوضح أشكال ورموز خرائط المراجعة	04
93	قائمة الإستقصاء لدورة المشتريات	05
95-94	جدول تحليل وظائف المشتريات	06
96	الفصل بين الوظائف و المسؤوليات	07
97-99	إستبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات	08
100	بطاقة الملاحظة	09

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	01
70	يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	02
75	الأقسام الفرعية للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)	03
88	الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة في شركة الإسمنت	04
89	الهيكل التنظيمي لمديرية التموين لشركة الإسمنت	05

فائمة العاصف

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
114	التنظيمي الهيكل لشركة الإسمنت بسور الغزلان	01
115	طلب الحاجة	02
116	طلب الشراء	03
117	طلبية	04
118	جدول المقارنة	06
119	الفاتورة	07
120	وصل إستلام	08

قائمة

الرموز

والمختصرات

قائمة الرموز و المختصرات

<b>IFAC</b>	<b>Institut français des auditeurs et contrôleurs internes</b> المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة
<b>ISPPIA</b>	<b>Institute of Internal Auditors</b> المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
<b>AICPA</b>	<b>American Instiute Of Certified Public Accountants</b> معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين
<b>OECCA</b>	<b>Orderd des Experts comptable et Comptable Agrés</b> ترتيب المحاسبين القانونيين والمحاسبين المعتمدين
<b>COSO</b>	<b>Committee of Sponsoring Organizations</b> لجنة حماية المنظمات
<b>FASB</b>	<b>Financial Accounting Standards Board</b> مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>IIA</b>	<b>Institute of Internal Auditors American</b> معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية
<b>AAA</b>	<b>American Accountig Association</b> جمعية المحاسبة الأمريكية
<b>IMA</b>	<b>Institute of Management Accountants</b> معهد المحاسبين الإداريين
<b>FEA</b>	<b>finite Eliment analysis</b> معهد المحللين الماليين
<b>COCO</b>	<b>Comité sur les critères des control</b> لجنة معايير الرقابة
<b>AMF</b>	<b>Autorité Des marchés financiers</b> سلطة الأسواق المالية
<b>CIA</b>	<b>Certified Internal Auditor</b> شهادة مراجع داخلي معتمد
<b>CCSA</b>	<b>Certification in Control Self-assessment</b> شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمد
<b>CGAP</b>	<b>Certified Government Auditing Professional</b> شهادة مراجع حكومي مهني معتمد
<b>CFSA</b>	<b>Certified Financial Services Auditor</b> شهادة مراجع للخدمات المالية معتمد

مفله

## مقدمة:

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها إلى حاجة الإدارة إلى تفويض صلاحياتها ومسؤولياتها إلى مستويات مختلفة داخل المؤسسة، مما أدى إلى الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة، وبهذا ظهرت الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية.

فالرقابة الداخلية هي النظام التي تعتمد عليه المؤسسة من أجل ضمان دقة المعلومات المعتمد عليها لحسن سير نشاطها و الإرتقاء بالكفاءات المهنية وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعة، فتعتبر الرقابة كنظام مناعة للمؤسسة وذلك من خلال وضع الآليات و المقومات لاكتشاف الأخطاء و الإنحرافات وتصحيحها ومتابعتها.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى هذا الهدف نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمرا ملحا وحتميا للمؤسسات، فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة تهدف إلى فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة و التي يمكن لها أن تمس باستقرارها، وكذلك دورها المهم في حماية أصول المؤسسة وأبرز عنصر من عناصر الأصول داخل أي مؤسسة خاصة المؤسسات الاقتصادية هو -المشتريات-، ويقوم بعملية المراجعة الداخلية شخص يسمى "المراجع الداخلي" الذي يتولى هذه المهمة التي تتركز أساسا على تحسين نظام الرقابة الداخلية.

## الإشكالية:

واستنادا على ما سبق سنحاول تحليل هذا الموضوع إنطلاقا من طرح الإشكالية التالية:

- كيف يساهم المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؟ وما هو واقع ذلك في مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان؟

## الفرضيات:

- أ. الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من السياسات المستعملة للحفاظ على استقرار المؤسسة؛
- ب. تعمل المراجعة الداخلية على إكتشاف نقاط القوة و الضعف لأنظمة الرقابة الداخلية؛

- ت. تعتبر كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وظيفية أساسية في المؤسسة لهما نفس الأهداف المراد تحقيقها رغم إنفصال كل وظيفة عن الأخرى و استقلاليتها؛
- ث. وجود نظام رقابة داخلية فعال في شركة الإسمنت.

### مبررات إختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في دراسة موضوع المراجعة الداخلية لما لها من أهمية كبيرة؛
- كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بالتخصص المطلوب؛
- بغية إجراء دراسة واقعية للموضوع في شركة الإسمنت بسور الغزلان.

### أهداف الدراسة:

إن الغرض من دراستنا لموضوعنا هذا إستنادا إلى عدة أهداف المتمثلة في:

- عرض الإطار النظري و المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية؛
- تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- محاولة إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية و مساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي من أجل الإدلال برأيه؛
- محاولة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمشتريات في المؤسسة.

### أهمية الدراسة:

تساهم هذه الدراسة في تحديد دور الذي تلعبه المراجعة في المؤسسة وبالخصوص المراجع الداخلي لتحسين نظام الرقابة الداخلية، بحيث أن المراجعة الداخلية تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية باكتشاف النقائص وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعية من أجل أن يكون هذا النظام ذو كفاءة عالية.

## حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في :

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بشركة الإسمنت بسور الغزلان ولاية البويرة؛
- الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة من شهر جانفي إلى شهر ماي سنة 2018م.

## المنهج المتبع و الأدوات المستخدمة:

- قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و الإجابة على إشكالية البحث و اختبار صحة الفرضيات لمعالجة موضوع البحث، سنعتمد على المناهج المستعملة في البحوث العلمية المعروفة ، حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري باستعمال المراجع المكتبية والرسائل الجامعية، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي مكنا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة و الإطلاع على كل ما يخص الموضوع بالإعتماد على المقابلات الشخصية و الملاحظة و قائمة الإستقصاء.

## صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات من عند المؤسسة بسبب سريتها ؛
- قلة المراجع.

## هيكل الدراسة:

حتى تتمكن من الإلمام بجوانب الدراسة و معالجة الإشكالية المطروحة و محاولة إختبار الفرضيات المذكورة قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول تتقدمها مقدمة وتليها خاتمة وجاء التقسيم كما يلي :

**الفصل الأول:** جاء في هذا الفصل الإطار النظري و المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية بحيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي المبحث الأول جاء تحت عنوان عموميات حول نظام الرقابة الداخلية، المبحث الثاني آلية عمل نظام الرقابة الداخلية وتضمن كل من مكونات ومقومات وإجراءات ومجالات نظام الرقابة الداخلية، يليه المبحث الثالث الذي جاء تحت عنوان معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية و الفاعلين فيه.

- **الفصل الثاني:** جاء هذا الفصل بعنوان المراجعة الداخلية كأداة لتحسين نظام الرقابة الداخلية، وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، كان أولها بعنوان المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية و علاقتها بنظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني تطرقنا فيه لعلاقة المراجعة الداخلية بالإدارات و منهجية عملها، وأخيرا المبحث الثالث الذي تمحور حول تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- **الفصل الثالث:** هذا الفصل متعلق بالدراسة الميدانية جاء بعنوان دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان وهو كذلك مقسم إلى ثلاثة مباحث، أولها أدرج تحت عنوان تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان، أما المبحث الثاني فهو عبارة عن دراسة نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات، وأخيرا المبحث الثالث الذي إحتوى على المراجعة الداخلية لدورة المشتريات.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي والنظري لنظام

الرقابة الداخلية

### تمهيد:

تعتبر التغيرات السريعة التي شهدتها العالم و التي نتج عنها كبر حجم المؤسسات، وتنوع عملياتها و زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، من أسباب التي أدت إلى زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية للمحافظة على الموارد المتاحة.

كما تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة لمواجهة المخاطر، فوضع نظام رقابة فعال و ذو كفاءة و يتم تطبيقه من قبل الأفراد و الإدارة يشكل حماية من المخاطر التي قد تواجهها، فتقييم هذا النظام في المؤسسة يعتبر نقطة إنطلاق المراجع في إعدادة لبرنامج المراجعة.

وستناول في هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية هي:

- المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية؛
- المبحث الثاني: آلية عمل نظام الرقابة الداخلية؛
- المبحث الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية و الفاعلين فيه.

### المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات الرقابة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية و التنظيمية و المحاسبية، و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة و التقيد بالسياسات الموضوعية و العمل على إنجازها واكتشاف العيوب و النقائص و تصحيحها وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية منها و محاسبية.

### المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

#### أولا: نشأة الرقابة الداخلية

إن مفهوم الرقابة بصفة عامة ليس بالمفهوم الحديث و إنما يعود ظهورها إلى القدم، فكانت طرق الرقابة في ذلك الوقت بدائية، حيث كان الفرد يتولى بنفسه تقييد العمليات التجارية و مراقبتها في نفس الوقت إلا أن التقدم البشري واتساع نطاق التجارة الداخلية و كذا انتشار التجارة العالمية نتيجة كبر حجم المؤسسات أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة الداخلية لصالح الإدارة وأصحاب الأموال في المؤسسة لحماية أموالهم من الاختلاس، ويمكن حصر مراحل تطور عمليات الرقابة الداخلية فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- المرحلة الأولى: قبل سنة 1500 م:

كانت الأحداث المالية آنذاك تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر، وهذا للمقارنة بين السجلين و بالتالي يمنع حدوث أي تلاعب أو اختلاس، وبالتطور التجاري و ازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة ظهور الأسواق الدولية الجديدة وتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن و منع اختلاس هذه الثروات، حيث وجدت الرقابة في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤولية المالية، و منه فالأسلوب الذي كان مطابقا في الرقابة هو تحقق مفصل لكل عملية أو حدث مالي.

#### 2- المرحلة الثانية: من 1500 م - 1850م:

نتيجة ظهور الثورة الصناعية اتسع نطاق استخدام الرقابة الداخلية لتشمل النشاط الصناعي، و لكن بقيت الرقابة الداخلية تعني اكتشاف الاختلاس و التلاعب، وانحصرت في الرقابة المالية التي تركز في فحص مفصل للأحداث إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة خلال هذه المرحلة أدى لاعتراف عام "بنظام محاسبي منظم" لغرض الدقة في التقرير".

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص: 12- 13.

### 3-المرحلة الثالثة: وتمثل في الفترة من 1850م – 1905م:

في هذه الفترة حدثت تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور مؤسسات كبيرة الحجم و بروز شركات المساهمة، وانتقلت الإدارة من الأفراد أصحاب المال إلى مهنيين، حيث أصبح أصحاب المال غائبون عن التسيير وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على سلامة أموالهم داخل تلك المؤسسات، و هكذا ظهر الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

### 4-المرحلة الرابعة: من 1905م – 1960م:

في هذه الفترة و خاصة بعد سنة 1940 و بظهور الشركات الكبيرة و تبنى أنظمة الرقابة الداخلية، و التي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة حدث ثلاث تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة هي: . التحول من مراجعة الحسابات مراجعة تفصيلية إلى المراجعة بالعينات كأساس لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية؛

. تطور الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

. اعتبار اكتشاف الغش و الاحتيال من أهم أهداف عملية المراجعة.

### 5-المرحلة الخامسة: من 1960م إلى اليوم :

في الوقت الحاضر أصبحت المراجعة تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة المختارة على أساس علمي و ليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، و تعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمؤسسة، و أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية و مدى عدالتها في تمثيل المركز المالي و نتائج الأعمال للمؤسسة، أما اكتشاف الغش و التلاعب و غيرها فهو هدف ثانوي و ليس أساسيا.

### ثانيا: العوامل التي أدت إلى تطور الرقابة الداخلية:

يتحدد نطاق و حجم الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بناء على مجموعة من العوامل و العناصر الرئيسية أهمها ما

يلي:<sup>1</sup>

#### 1-حجم المؤسسة:

من العوامل الهامة التي تحدد نطاق و حجم الرقابة الداخلية في المؤسسة هو حجم النشاط الذي يمارس داخل المؤسسة، حيث يختلف هذا النشاط حسب حجم المؤسسة سواء كانت مؤسسة صغيرة الحجم إلى مؤسسة متوسطة أو كبيرة الحجم و التي يناسبها نظام الرقابة الداخلية الفعال و المتكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة من حيث ما يتضمنه هذا النظام من إجراءات و ما يحتويه من مراحل مختلفة، و ما يقوم على تنفيذه من كفاءات و خيارات معينة من خلال تقسيم منظم للأعمال و تحديد المسؤوليات و السلطات في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، ص:73.

## 2- طبيعة النشاط و نوعية المؤسسة:

حيث تلعب طبيعة نشاط المؤسسة دورا هاما في مجال تحديد طبيعة و إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومراحله وخطواته، فالمؤسسة التجارية تختلف في هذا النظام من حيث إجراءاتها عن المؤسسة الصناعية وعن المؤسسة الخدمية وكذلك عن المؤسسة الزراعية إلى غير ذلك من الأنشطة المختلفة في المؤسسة، كما أن مراحل تنفيذ الأعمال و أداء الأنشطة يختلف من نشاط لآخر مما يترتب عليها اختلاف في إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة لكل نشاط من هذه الأنشطة.

ومن ناحية أخرى نجد أن المؤسسة الخاصة قد تختلف إجراءات الرقابة الداخلية فيها من مؤسسة لأخرى من حيث التعقيد أو التسيير أو من حيث مدى ترتيب و تسلسل هذه الإجراءات، أما المؤسسة المملوكة للدولة نجد أن إجراءات الرقابة الداخلية فيها موحدة على مستوى كل قطاع، حيث تحكمها قواعد عمل و إجراءات إدارية وقانونية واحدة مهما اختلفت مواقع هذه المؤسسات طالما أنها تابعة الدولة.

## 3- مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة:

حيث تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة التي تتم العملية الإنتاجية بالنسبة لها في مرحلة واحدة عن مؤسسة أخرى تتم العملية الإنتاجية فيها في عدة مراحل مما يتطلب إجراءات رقابية داخلية أكثر شمولاً وتفصيلاً، ويحتاج إلى خبرات فنية و إدارية من نوع خاص تلائم مع طبيعة كل مرحلة من هذه المراحل.

## 4- إمكانية المؤسسة المادية و البشرية:

حيث تؤدي إمكانية المؤسسة و مواردها المادية و البشرية دورا هاما في مجال تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بكفاءة و إتقان، فعند توفر هذه الموارد بصورة كاملة و كافية فإن الفرصة تتاح للمؤسسة في وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية بصرف النظر عن تكلفة إعداده إلى جانب تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على النظام ضمنا لكفاءته و فعاليته في تحقيق أهدافه، ومن ناحية أخرى فإن عدم توفر الإمكانيات المادية و البشرية بالقدر الكافي و الملائم لا يساعد على نجاح تنفيذ هذا النظام أو تحقيق أهدافه بالدرجة المطلوبة و الفعالة اللازمة.

## 5- النظم و القوانين و التشريعات:

حيث تقوم النظم الداخلية في المؤسسة و القوانين و التشريعات الخاصة بالمؤسسات العاملة على مستوى القطاع الخاص أو الدولة دورا هاما في مجال تحديد طبيعة إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة للمؤسسة والتي تتفق وهذه النظم و القوانين و التشريعات التي تحكم العمل داخل المؤسسة وعلاقاته المختلفة بأجهزة الدولة من ناحية والمؤسسات الأخرى داخل نفس القطاع أو القطاعات الأخرى من ناحية أخرى.

## ثالثا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية عدة تعاريف نظرا لمراحل تطورها و تضارب آراء المتخصصين و المتمرسين في هذا الميدان (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، مراجعين داخليين...)، فيما يلي مجموعة من التعاريف:

**التعريف الأول:** حسب المعهد الأمريكي (AICPA) "تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها، و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية، و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية، و تشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعة".<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية على أنه "هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة".<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** تعريف اللجنة الراعية للمنظمات (COSO) "الرقابة الداخلية هي عملية وليست نظاما، وإن مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين، وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة، كما يوضح التعريف أن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس مطلق بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة".<sup>3</sup>

**التعريف الرابع:** تشير الفقرة الثانية من المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 المسوم "تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية" إلى أن الرقابة الداخلية تعني "السياسات و الإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في الضمان بالالتزام بالسياسات و حماية الأصول و منع وإكتشاف الغش و الخطأ ودقة إكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب".<sup>4</sup>

و من خلال ما سبق فإن الرقابة الداخلية عبارة عن خطة تضعها الإدارة من أجل حماية أصولها من السرقة و الضياع و كذا تطبيق كافة الإجراءات و السياسات الموضوعة للوصول إلى أهدافها المسطرة.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعة الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون-، الجزائر، 2003، ص: 84.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص: 84.

<sup>3</sup> - عمى سارة، دور المراجعة في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماستر في المحاسبة والمراجعة، جامعة البويرة، الجزائر 2012-2013، ص 74.

<sup>4</sup> - العايب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية، ملتقى وطني، 11/12 أكتوبر 2010، ص: 5.

رابعاً: خصائص نظام الرقابة الداخلية

تتمثل خصائص الرقابة فيما يلي :<sup>1</sup>

- 1- **الملائمة:** على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها إختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات كبيرة الحجم.
- 2- **مقارنة العائد بالتكاليف:** إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلاً على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الإقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان بينهما فرق كبيراً كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الإعتبار عنصري العائد و التكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.
- 3- **المرونة:** المقصود بالمرونة معاينة أسلوب الرقابة المتبع مع إحتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل و التطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات و مواكبتها .
- 4- **الفعالية :** يقصد بها إستخدام نظام رقابي جيد و متطور وقادر على إكتشاف الأخطاء و الإنحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد .
- 5- **الموضوعية :** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة ألا يكون خاضعاً لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جداً، لأن الإدارات و الأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء وفي الوقت المناسب و التأكد من مصدرها من خلال الوثائق و السجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية في الوقت المحدد من جهة أخرى.<sup>2</sup>

خامساً: أهمية الرقابة الداخلية

- لنظام رقابة الداخلية أهمية بالغة حيث إن نجاحه وفعالته تؤدي إلى :<sup>3</sup>
- نجاح وكفاءة وفعالية ومتابعة وتقييم أداء أنشطة وبرامج المؤسسة المختلفة؛
  - زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال التنفيذ و أداء العمليات و الأنشطة المؤكدة لكل منهم؛

<sup>1</sup>-عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2003، ص: 136-138.

<sup>2</sup>-جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص371

<sup>3</sup>- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص226.

• المساعدة على إكتشاف أي إنحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليم الذي يجب أن يكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك؛

• كما أن نجاح وفعالية نظام الرقابة يؤدي بحفاظة الحسابات إلى تقليص برنامج مراجعته من حيث نطاق البرنامج ودرجة تفصيل إجراءات المراجعة.

ومما سبق يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية السليم و الفعال يؤدي تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف الأساسية الموضوعية من قبل أنشطة وبرامج المؤسسة.

### سادسا: أهداف الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يهدف إلى ضمان تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة، وهذه الأهداف هي :

#### 1- التحكم في المؤسسة

حيث يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج و في نفقاتها و تكاليفها وعائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما تهدف إليه المؤسسة، حيث يجب عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها و إجراءاتها، من أجل الحصول على المعلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، و تساعدها على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.<sup>1</sup>

#### 2- حماية الأصول

حيث تمثل حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالاً و أساليب مختلفة ومتعددة كالحماية المادية و الحماية المحاسبية و تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد أو الضياع أو الإسراف أو السرقة . ولا تقتصر أصول المؤسسة على ممتلكاتها فقط بل تشمل أيضا الموظفين حيث لا بد من تأمينهم و الحفاظ على أمنهم كذا كصورة المؤسسة و التكنولوجيا و المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 90.

<sup>2</sup> - Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 7eme Edition, Editions d'Organisation, Paris, 2010, P: 145.

3- ضمان نوعية المعلومات

حيث يهدف نظام الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى التأكد من الحصول على معلومات دقيقة يمكن الإعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية و الخارجية، ويمكنها تلبية إحتياجات الأطراف المتعددة كالإدارة و الأقسام داخل المؤسسة و البنوك و الأجهزة الحكومية و المستثمرين و العملاء و الموردين خارج المؤسسة.<sup>1</sup>

تتصف هذه المعلومات بخصائص المعلومة وهي:<sup>2</sup>

أ- **الملائمة**: تكون المعلومات ملائمة إذا ساعدت المسؤول في اتخاذ القرار المناسب بمعنى آخر أن تكون

المعلومات ذات علاقة بالموضوع أو المشكلة المراد إتخاذ القرار بشأنها؛

ب- **الوضوح**: ينبغي عرض المعلومات بطريقة مبسطة وسهلة الفهم بحيث يتم التركيز على النقاط المهمة واستبعاد البيانات الغير ضرورية؛

ت- **الموضوعية**: حتى يمكن الإعتماد على المعلومات ينبغي على معدها أن يبتعد عن التقدير الشخصي ويعتمد على البيانات الحقيقية، كما يجب لاعليه أن يلتزم الحياد بمعنى أن لا يكون هناك تحيز في إختيار المعلومات،

ث- **الدقة**: يقصد بالدقة مدى خلو المعلومات من الخطأ فكلما كانت نسبة الخطأ في المعلومات قليلة كلما كانت أكثر دقة وبالتالي أكثر فائدة وتنتج الدقة من تقسيم العمل و المراقبة المستمرة للعمليات؛

ج- **الوقتية**: لكي يتم الإستفادة من المعلومات ينبغي الحصول عليها في الوقت المناسب، فالمعلومة المتأخرة ليس لها قيمة في عملية إتخاذ القرار، كما ينبغي أن تكون هذه المعلومات حديثة.

المطلب الثاني: أقسام نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنظمة فرعية متكاملة ومتبادلة التأثير تتمثل فيما يلي :

أولاً : نظام الرقابة الإدارية

سنتناول تعريف الرقابة الإدارية وعناصرها ووسائلها كما يلي :

<sup>1</sup>- عبد الفتاح محمد الصحن و محمد السرايا، وفتح رزقي السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2006، ص:153.

<sup>2</sup>- المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة، محاسبة مالية 1، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص:04.

## 1- تعريف الرقابة الإدارية

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المؤسسة وعنصراً رئيسياً من عناصرها، وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة للتحقيق من كفاءة استخدام موارد و ممتلكات المؤسسة استخداماً أمثل من ناحية و التحقق من مدى إلتزام المؤسسة و العاملين فيها بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية و الخارجية على السواء و المنظمة لأعمال و أنشطة المؤسسة من ناحية أخرى. ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة.<sup>1</sup>

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في المؤسسة وليس بالإدارة المالية وذلك نظراً لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات و الدفاتر المالية.<sup>2</sup>

## 2- عناصر الرقابة الإدارية

يتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر التالية:<sup>3</sup>

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة و كذا الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها؛
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية؛
- وضع نظام لتدقيق عناصر النشاط في المؤسسة على إختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الإنحرافات السلبية بصفة خاصة، ومنها : قواعد وأسس تقدير المبيعات، قواعد و أسس تقدير الإنتاج...إلخ؛
- وضع نظام خاص للسياسات، و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسات للإسترشاد به، ومنها : سياسات و إجراءات البيع...إلخ؛

<sup>1</sup> - مصطفى صلاح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010، ص: 15.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح محمد صحن و محمد السيد سرايا و شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006، ص: 15.

<sup>3</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 232-234.

- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة إتخاذ بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة، حيث لا بد من تحديد أسس ومعايير معينة لإتخاذ القرارات كما لا يجب أن تتخذ القرارات إلا بعد دراسة وافية تبرر ضرورة إتخاذ مثل هذا القرار.

### 3- وسائل الرقابة الإدارية

أما وسائلها فأهمها الموازنات و التكاليف المعيارية، التحليل الإحصائي، دراسة الأعمال (دراسة الوقت و الحركة)، الرقابة على الجودة، الرسوم البيانية و الأشكال التوضيحية، خرائط الهيكل التنظيمي للمؤسسة، برامج تدريب العاملين، تقارير الأداء و الكفاءة... إلخ.<sup>1</sup>

### ثانيا : الرقابة المحاسبية

أما العنصر الثاني للرقابة الداخلية فهو الرقابة المحاسبية وستتناول تعريفها وعناصرها و وسائلها كما يلي :

### 1- تعريف الرقابة المحاسبية

وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية و عنصرا رئيسيا من عناصرها في المؤسسة و تشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى إختبار دقة المعلومة المنبثقة من الدفاتر المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها.<sup>2</sup>

### 2- عناصر الرقابة المحاسبية

يتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر التالية:<sup>3</sup>

- وضع نظام محاسبي متكامل يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة؛
- وضع تصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
- وضع نظام سليم لجرد الأصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة و أصولها و ممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له؛

<sup>1</sup> - حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان الأردن، 2011، ص: 26-27.

<sup>2</sup> - خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2010، ص: 17.

<sup>3</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 230-231.

- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبية المسؤولة عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حوزة المؤسسة على أساس دوري، ولا بد من ضرورة فحص و دراسة أسباب أي إختلافات قد تكشفها هذه المقارنة؛
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

### 3- وسائل الرقابة المحاسبية

أما وسائلها فتتمثل في المراجعة المستندية، المراجعة الفنية، الرقابة المالية على جميع العمليات و البيانات المالية، إتباع نظام محاسبي سليم ومتكامل....<sup>1</sup> إلخ.

### ثالثا : الضبط الداخلي

أما المكون الثالث و الأخير فهو الضبط الداخلي و سنتناول تعريفه و وسائله و أنماطه كما يلي :<sup>2</sup>

### 1- تعريف الضبط الداخلي

يقصد بالضبط الداخلي كافة الوسائل و الإجراءات التي تؤدي إلى ضبط التلقائي لعمليات المؤسسة بصفة مستمرة، كأن يكون العمل الذي يقوم به أحد الأفراد بالمؤسسة متمما لعمل فرد آخر و مراقبا له في نفس الوقت تلقائيا، مما يضمن حسن سير العمل و المحافظة على أموال المؤسسة و تلاقي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو إكتشافه في وقت ملائم إذا ما وقع فعلا.

### 2- وسائل الضبط الداخلي

ويتحقق الضبط الداخلي عادة من خلال :

- تقسيم العمل؛
- تحديد الإختصاصات و السلطات و المسؤوليات بوضوح؛
- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة (كأن يتم فصل الواجبات المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن تلك التي تختص بإثباتها في التسجيلات ) بحيث يمكن حماية موجودات المؤسسة من أي سوء إستعمال أو ضياع.

### 3- مزايا الضبط الداخلي

يحقق الضبط الداخلي المزايا التالية :

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن و محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 155

<sup>2</sup> - حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

- منع و إكتشاف التلاعب : و التلاعب قد يتم بسبب جمع أكثر من عمل في يد فرد واحد، أو حدوث تواطؤ بين بعض الأفراد لتنفيذ التلاعب، فمثلا سرقة بضاعة أو نقود المؤسسة و إظهار قيود لعمليات وهمية في سجلات، أو عدم تسجيل المتحصلات أو حتى التلاعب في التسجيل الدفترى لغرض أرباح وهمية كتقويم المخزون بقيمة أعلى من قيمته الفعلية، وهذه الأخطاء و المخالفات من الممكن إكتشافها لو وزع العمل المتعلق بها بين أفراد مختلفين في المؤسسة؛
- إكتشاف الأخطاء : و الأخطاء قد يقع فيها الفرد و يكتشفها الفرد التالي في دورة العمل والذي يقوم بإتمام العملية وفضل ذلك توفير حلقة من الرقابة على العملية الواحدة؛
- إنجاز العمل بأسرع مما ركز العمل على يد شخص واحد ولو يقسم على أكثر من فرد.

#### 4- أنماط الضبط الداخلي

أما أنماط الضبط الداخلي فهي :<sup>1</sup>

- أن تصبح المسؤولية مشتركة في الأصول القابلة للتحويل للتحويل من حيث الإحتفاظ و التسجيل؛
- ان الجرد المادي يتم بواسطة أفراد محايدين من خارج الإدارة التي تحتفظ بهذه الأصول؛
- أن تحدد إجازة سنوية يلتزم بها موظفي المؤسسة وفي فترة غياب الموظف يتولى غيره عمله؛
- أن لايعهد بعمل أكثر من مسؤوليته طبقا للهيكل الوظيفي؛
- ان المستندات التي تسجل محاسبيا تحمل إعتقادا مسبقا؛
- ان التسجيل المحاسبي يتم من المستند الأصلي مباشرة؛
- فصل الأصل و الإحتفاظ به عن السجل الذي يرصد تحركاته و الإحتفاظ به.

<sup>1</sup> - كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 137.

المطلب الثالث: أثر تكنولوجيا المعلومات على نظم الرقابة الداخلية

حيث أن أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية يكون في النواحي التالية:<sup>1</sup>

أولاً: التأثير في الهيكل التنظيمي

يؤدي إستخدام الحاسب الآلي إلى تشغيل المركزي للبيانات بعد أن كان في ظل اليدوية لتشغيل المعلومات يقوم على تقسيم العمل بين العدد من الموظفين.

ثانياً: التأثير على حفظ البيانات

يتم حفظ البيانات وتخزينها بإستخدام وسائط آلية تقرأ بإستخدام برامج خاصة للحاسوب الآلية، وهو ما يختلف عن النظم اليدوية التي تعتمد على حفظ البيانات و تخزينها في صورة مستندية و راقية.

ثالثاً: التأثير في تتبع العمليات

يتم إجراء مجموعة من العمليات و الإجراءات من واقع برامج التطبيقات المستخدمة وبالتالي يصعب وجود مسار للعملية يمكن تتبعه كما هو الحال في نظم يدوية التي يسهل تتبع العملية من نشأتها و حتى إستخراج التقارير النهائية.

رابعاً: التأثير في وسائل الرقابة الداخلية

أدى إستخدام الحاسب الآلي إلى وجود مجموعة من وسائل الرقابة الداخلية الفنية، التي يتم إستخدامها لضمان تشغيل بيانات بطريقة أمانية وهي أساليب مستحدثة تتعدى ما هو متبع في ظل النظم اليدوية، لإختلاف إجراءات تشغيل البيانات و قد يرجع إختلاف إلى عدم توافر الحكم الشخصي في تشغيل البيانات الآلية و التي تتم وفق برامج الآلية من تدون تدخل العنصر البشري.

وهناك العديد من المنافع المستمدة من إستخدام تكنولوجيا المعلومات وذلك لتحقيق فعالية وكفاءة للرقابة الداخلية،  
مثل:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- عبد الناصر نور و نائل العبدس، مقاييس الرقابة و الأمان للبيانات المحاسبية في ظل نظام المعلومات المحوسب-دراسة ميدانية على البنوك التجارية في الأردن، مجلة البحوث المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، العراق، المجلد 4، العدد 1، 2007، ص ص: 127-128.

<sup>2</sup>- عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، قسم المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2006، ص: 231.

- 1- تحسين الوقتية، أي توفير المعلومات في الوقت المناسب، وزيادة الدقي في المعلومات؛
- 2- تحسين وتسهيل التحليل الإضافي للمعلومات، حيث أن تشغيل الحاسب للبيانات بصورة جيدة ودقيقة يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي يقدمها النظام؛
- 3- تخفيض الخطر الذي يحيط بإجراءات الرقابة؛
- 4- تحسين إمكانية الفصل المناسب بين المهام عن طريق تنفيذ رقابة آمنة، قواعد بيانات، نظم التشغيل؛
- 5- إجراء رسالات معقدة وإمكانية تشغيل قدر هائل عن المعاملات في وقت قصير و بتكلفة أقل علاوة على إنعدام الأخطاء التشغيلية و الحسائية تقريبا نتيجة الاستفادة لإمكانيات تكنولوجيا المعلومات وانخفاض درجة الاعتماد على العنصر البشري؛
- 6- إمكانية إستفادة بالحاسب الآلي في تحقيق الرقابة الذاتية على كل العمليات التشغيل اليومية؛
- 7- الإمكانيات الضخمة لتخزين البيانات في صورة ملفات إلكترونية تغني عن الكثير من الملفات والسجلات اليدوية

وهناك العديد من العيوب و المخاطر في استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة الداخلية منها:<sup>1</sup>

- 1- الإعتماد على البرامج و الأنظمة والتي من خلالها تشغيل البيانات بشكل غير حقيقي وغير دقيق؛
- 2- تغيير البيانات بشكل غير سليم في الدفتر أو الملف الرئيسي أي إمكانية التلاعب في البيانات؛
- 3- فقدان محتمل لبيانات أو حذفها بطريق الخطأ؛
- 4- الفشل في إجراء التغييرات اللازمة في الأنظمة و البرامج؛
- 5- تغيير بشكل غير مسموح به أو غير مصرح به إلى البيانات والذي قد يؤدي إلى تدمير البيانات أو تغييرها؛
- 6- تضخم أثر الأخطاء التي تحدث أثناء التشغيل حيث يتم تشغيل البيانات بصورة متماثلة مما يؤدي إلى تراكم الأخطاء بصورة كبيرة؛
- 7- الحاسب غير قادر على التفكير أو الحكم الشخصي وبالتالي يمكن حدوث أخطاء ما لم توجد إجراءات للرقابة على البرامج؛
- 8- تتطلب بيئة تكنولوجيا المعلومات ضرورة توفر خبرات و مؤهلات معينة مع ضرورة التدريب المستمر للأفراد لمواكبة التطورات الحديثة في مجال تكنولوجيا المعلومات.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 232.

## المبحث الثاني: آلية عمل نظام الرقابة الداخلية

تطرقنا في المبحث السابق إلى ماهية الرقابة الداخلية وأهدافها وأهميتها ، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مكونات، مقومات، إجراءات و مجالات عمل نظام الرقابة الداخلية .

### المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات بشكل عام و الشركات المساهمة بشكل خاص، و تعطي هذه المكونات أو المعايير أساسا يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مقارنة معه، وتطبق هذه المعايير على جميع مجالات عمل المؤسسة كالمجالات البرمجية و المالية وغيرها.<sup>1</sup>

وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة ومتداخلة وتستمد هذه المكونات من الطريقة التي يتم بها إدارة المؤسسة، وهي تتكامل مع العملية الإدارية، وهذه المكونات هي:<sup>2</sup>

- البيئة الرقابية؛
- تقييم المخاطر؛
- الأنشطة الرقابية؛
- المعلومات و الإتصال؛
- مراقبة الأداء.

### أولا : البيئة الرقابية

تحدد البيئة الرقابية الإتجاه أو المناخ العام في المؤسسة و الذي يؤثر على الوعي الرقابي لأفرادها، وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأنها توفر الإنضباط و الهيكل، و تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساسا لكل المكونات، حيث تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة.

<sup>1</sup>- عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار راية للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2009، ص46.

<sup>2</sup>- لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي ( COSO ) ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقرير COSO - الرقابة الداخلية - اطار متكامل، 2009، ص05.

هناك عدد كبير من العناصر الخاصة التي تساهم في خلق بيئة رقابية ناجحة و التي يمكن أن تستخدم كمؤشرات لجودة بيئة الرقابة لإحدى المؤسسات، وتتمثل هذه العناصر في :<sup>1</sup>

### 1- النزاهة والقيم الأخلاقية :

تحدد النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يديرون ويتابعون ضوابط الرقابة الداخلية، إن توصيل النزاهة والقيم الأخلاقية للمؤسسة إلى العاملين بها والإلتزام بها في الممارسة العملية يؤثر على الطريقة التي بموجبها ينظر العاملون إلى عملهم.

### 2- الإلتزام بالكفاية :

إن بيئة الرقابة للمؤسسة سوف تكون أكثر فعالية إذا ما كانت ثقافتها هي تلك التي يتم على ضوءها تقييم جودتها وكفايتها، إن كفاية compétences هي المعرفة و المهارة الضرورية لتحقيق المهام التي تحدد وظيفة الفرد، وتحتاج الإدارة إلى تحديد مستويات لكفاية الوظائف الخاصة و التيقن من أن هؤلاء الذين يقومون بالتشغيل لديهم الخبرة و الذكاء الضروري لأداء الوظيفة.

### 3- مشاركة المسؤولين عن الحوكمة :

إن مشاركة المسؤولين عن الحوكمة لاسيما مجلس الإدارة في المؤسسة و لجنة مراجعتها يؤثرون جوهريا على البيئة الرقابية وعلى إتجاه القيم، إن مسؤوليات الإرشاد و الإرشاد و الإشراف لمجلس الإدارة النشط المرتبط والذي يمتلك درجة ملائمة من الخبرة الإدارية و الفنية تعتبر هامة كالرقابة داخلية فعالة.

### 4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل :

إن فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها تمثل إتجاهها ومدخلها بشأن التقرير المالي و القضايا المحاسبية و إدارة مخاطر الأعمال، إن المثال الشخصي المحدد عن طريق الإدارة العليا و مجلس الإدارة يوفر إنذارا واضحا للعاملين بشأن ثقافة المؤسسة وبشأن أهمية الرقابة الداخلية على وجه التحديد.

<sup>1</sup>- وجدان على أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 21.

### 5- الهيكل التنظيمي :

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يوفر إطار العمل الذي داخله يتم التخطيط و تنفيذ الرقابة على أنشطة المؤسسة و متابعتها، تتمثل الإعتبارات الهامة في وضوح خطوط السلطة و المسؤولية و المستوى الذي في ضوءه يتم وضع السياسات و الإجراءات و مدى التمسك بها و كفاية الإشراف و متابعة الأعمال المركزية و ملائمة الهيكل التنظيمي لحجم و تعقيد المؤسسة.

### 6- تخصيص السلطة و المسؤولية :

المسؤولية و تفويض السلطة يجب أن يتم تخصيصها بوضوح، و كيفية توزيع المسؤولية يتم شرحه عادة في أدلة سياسة المؤسسة الرسمية.

### 7- سياسات وممارسة الموارد البشرية :

الأفراد هم أكثر عناصر الرقابة أهمية، فعن طريق وجود الأفراد العاملين يتسمون بالصلاحيات و الكفاية يمكن تعويض مناطق الضعف الموجودة في ضوابط الرقابة الأخرى، بالإضافة إلى إمكانية إستمرار الحفاظ على قوائم مالية موثوق فيها.

### ثانيا : تقييم المخاطر

كما هو معروف، إن جميع المؤسسات بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها، تواجه مجموعة من المخاطر سواءا كانت ذات منشأ داخلي أو خارجي، وهذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها وذلك بما ينسجم مع الظروف الإقتصادية و التشغيلية، لأن الرقابة الداخلية تختلف تبعا لاختلاف الظروف، فالرقابة الداخلية الفعالة في ظل ظروف معينة لن تكون فعالة في لا ظروف أخرى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- رامي سائب، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة بالوكالة التجارية لاتصالات ، الجزائر -باتنة -، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص: 17.

يمكن ذكر بعض هذه المخاطر فيمايلي :<sup>1</sup>

- **مخاطر السيولة :** و التي تتحدد من خلال معرفة العلاقة بين احتياجات البنك من السيولة لمقابلة مسحوبات الودائع وتمويل الزيادة في القروض.
- **مخاطر متعلقة بالإئتمان :** مثل فقدان كل أو جزء من الفوائد المستحقة من أصل الدين.

### ثالثا: الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية هي السياسات و الإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة ، فهي تساعد على ضمان إتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، وتكون الأنشطة الرقابية موجودة في المؤسسة بكاملها وفي جميع المستويات، وفي جميع الوظائف.<sup>2</sup>

وقد أوضح المعيار الدولي رقم 315 أنواع أنشطة الرقابة على النحو التالي :<sup>3</sup>

- أ- الفصل بين الواجبات؛
- ب- الترخيص ( الملائم للعمليات المالية و الأنشطة)؛
- ت- تشغيل المعلومات (الوثائق و السجلات الكافية)؛
- ث- ضوابط الرقابة المادية (على الأصول و السجلات)؛
- ج- عمليات فحص الأداء (التحقق الداخلي).

و فيما يلي تفصيل هذه العناصر :<sup>4</sup>

### ● الفصل الملائم بين الواجبات :

هناك إرشادات عامة تتعلق بالفصل الملائم بين الواجبات، وذلك بهدف منع الخطأ والتلاعب وهي التالية :

- الفصل بين حيازة الأصول و المحاسبة عنها؛
- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية و حيازة ما يرتبط بها من أصول؛

<sup>1</sup>-سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية-دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية TINDAL تيسة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص: 08.

<sup>2</sup>-لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO) ، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

<sup>3</sup>-وجدان علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

<sup>4</sup>- رامي سائب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18-19.

- الفصل بين مسؤولية التشغيل و مسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية؛
- الفصل بين الواجبات في قسم المعالجة.

● الترخيص الملائم للعمليات المالية و الأنشطة :

لكي تكون الضوابط الرقابية مرضية، يجب أن يتم إقرار كل عملية بصورة مناسبة، فلو استطاع كل شخص في المؤسسة أن يحصل على أصولها، أو أن ينفق منها كما يريد لعمت الفوضى التامة داخل المؤسسة، ويمكن أن تكون السلطة عامة أو خاصة.

● الوثائق و السجلات الكافية

تمثل الوثائق و السجلات الكافية أشياء ملموسة يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية و تلخيصها، إن عدم توفر الوثائق و السجلات يتسبب بمشكلة كبيرة في مجال الرقابة، وينبغي أن تكون الوثائق والسجلات ملائمة وكافية لتقديم ضمان معقول عن وجود الرقابة الكافية على الأصول من جهة، وعلى التسجيل الصحيح لجميع العمليات من جهة ثانية.

● الرقابة المادية على الأصول و السجلات

من الضروري أن توجد ضوابط رقابية كافية وملائمة لحماية الأصول و السجلات، ومن أمثلة الحماية على الأصول و السجلات التأمين على هذه الأصول و حفظ السجلات في خزائن حديدية، وفي حالة استخدام الحاسوب ينبغي وضع ضوابط كافية لحماية البرامج و ملفات البيانات و الأجهزة .

● التحقق الداخلي المستقل على الأداء

العنصر الأخير من إجراءات الرقابة هو المراقبة الدقيقة و المستمرة للعناصر الأربعة الأخرى والتي غالباً ما تدعى بالتحقيق الداخلي، و تأتي الحاجة إلى التحقق من كون الرقابة الداخلية تميل إلى التبدل مع مرور الوقت، ما لم تكن هناك آلية للمراجعة المتكررة.

رابعا : المعلومات و الإتصال

تتم بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة و الحصول عليها و تشغيلها و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق القنوات المفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات و إعداد التقارير المالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - خالد بن علي، الرقابة الداخلية كأداة لدعم استقرار النظام المصرفي -دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية- المجموعة الجهوية للإستغلال بالأغواط، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، 2006، ص: 17.

أما فيما يتعلق بالإتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس، أو بشكل أفقي، إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية، قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات.<sup>1</sup>

### خامسا : مراقبة الأداء

تتعلق مراقبة الأداء بالتقييم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، و يتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، و أنه يجري تعديلها مع تغيير الظروف، ويتم الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالتقييم و التعديل من عدة مصادر تشمل : دراسة نظام الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجعة الداخلية، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين، وغير ذلك.<sup>2</sup>

نجد أن هناك تلاحما وصلة بين مكونات الرقابة الداخلية، لأنها تكون نظاما متكاملًا يستجيب ديناميكيا للأحوال المتغيرة. فنظام الرقابة الداخلية يتلاحم مع الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، ويوجد لأسباب إقتصادية رئيسية، فتكون الرقابة الداخلية في أقصى درجات الفاعلية، إذا كانت ضمن البنية التحتية للمؤسسة، و تمثل جزءا من تكوين وجوهر المؤسسة الرقابية "مبنية داخليا" تدعم الجودة و المبادرة و تتجنب التكاليف الغير ضرورية، وتساعد على الاستجابة السريعة للأحوال المتغيرة.<sup>3</sup>

يعطي الجدول التالي ملخصا عن مكونات الرقابة الداخلية من حيث وصف كل مكون وذكر عناصره.

<sup>1</sup> - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

<sup>2</sup> - راهي سائب، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

<sup>3</sup> - لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO)، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

جدول رقم (01) : يوضح مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	وصف المكون	عناصر المكونة
بيئة الرقابة	التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام و الإدارة العليا و المديرين و ملاك المنشأة و المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها	- النزاهة و القيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة. - المسؤولين عن حوكمة المنشأة(مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة). - فلسفة الإدارة و نمط التشغيل . - الهيكل التنظيمي. - تخصيص السلطة و المسؤولية. - سياسات و ممارسات الموارد البشرية.
تقييم مخاطر الإدارة	تحديد و تحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا لإصدار الدولي للتقرير المالي	تأكيد الإدارة (الوجود، اكتمال التقييم، العرض و الإفصاح، القياس و الحدوث)
نظم المعلومات المحاسبية و الاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تسجيل و التقرير عن عمليات المنشأة بالإضافة للإحتفاظ بالمسائلة المحاسبية عن الأصول المرتبطة.	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ( الإكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص )
أنشطة الرقابة	السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لاغراض التقرير المالي	الفصل الكافي للواجبات الترخيص الملائم للعمليات و الأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر) المستندات و السجلات الكافية الرقابة المادية على الأصول و السجلات الاختبارات المستقلة عن الأداء
المتابعة	التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فعالية تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما اذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها ويتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوبا	غير واجبة التطبيق

المصدر : وجدان على أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص

المطلب الثاني: مقومات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

قبل التطرق إلى إجراءات و مقومات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO لابد أن نقدم عن هذه اللجنة:

هي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمر المحاسبية والمالية للمنظمات، تأسست سنة 1985 م بدعم من المعاهد والهيئات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية، بهدف تحديد البيانات المالية الخاطئة وتوفير التدابير الوقائية عن تلك الأخطاء، وقد بينت هذه اللجنة أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة وأعدت تقرير حولها تحت عنوان الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، والهيئات التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي<sup>1</sup> :

• معهد المراجعين الداخليين IIA ؛

• معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA ؛

• جمعية المحاسبة الأمريكية AAA ؛

• معهد المحاسبين الإداريين IMA ؛

• معهد المحللين الماليين . FEA .

أولا: مقومات نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعال و يعطي النتائج التي وضع من أجلها لابد و أن يعتمد على مقومات تساعد في إنجاحه، و يشترط في هذه المقومات أن لا يكون هناك قصور فيها لعدم التأثير على فعالية هذا النظام و سنستعرض أهم المقومات:<sup>2</sup>

1- وجود خطة تنظيمية: تكفل هذه الخطة سير العمل على الوجه الأحسن و تركز إنظامه و أدائه بالطريقة التي وضعتها و سطرتها الإدارة من قبل في خططها الإستراتيجية، ولا يتأت هذا إلا بوضع إجراءات وظيفية موثقة تشرح تسلسل الطرق و الكيفيات التقنية لانجاز الأعمال و الأنشطة و دلائل عملية تقدم نصائح و إرشادات لتحسين الأداء و ضمان الجودة مكونة بذلك مرجعية توظف و توجه العاملين و المسؤولين على حد سواء خلال تأديتهم لمهامهم؛

<sup>1</sup>- Henry Peter, le contrôle interne : évolution et perspectives en suisse, Mémoire MBL, université de Genève, faculté de droit, La suisse, 2012, p : 10.

<sup>2</sup>- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، 2013، ص:130.

- 2- وجود مجموعة من الموظفين الأكفاء: فوجود الكفاءات التقنية ذات التأهيل العالي و المتمرسه و المتمكنة من إختصاصها و مجال عملها، سيرفع حتما من الكفاءة التشغيلية للمؤسسة عموما لكون الخبرة و الكفاءة و التحكم في الجانب التقني أشياء مهمة لنجاح أي نشاط مهني و مساهمتها أساسيا في نضج المؤسسة و تطور خبرتها؛
- 3- وجود نظام مستمر لتدريب العاملين: و هذا بغرض رفع درجة كفاءتهم التشغيلية و تحسين مستواهم لمجابهة كل التطورات و الإستعداد لكل المنافسات و مواكبة الوسط الخارجي للمؤسسة؛
- 4- التقسيم المفصل للعمل و المهام: فهو يسمح لكل فرد بمعرفة حدود مسؤوليته و مجال تدخله لضمان أكبر قدر من المسؤولية و العدالة و الشفافية فتداخل المهام يفتح الباب أمام الإتكال و التلاعب و عدم القدرة على تحديد المسؤوليات في حالة وقوع الأخطاء و التجاوزات؛
- 5- وجود نظام محاسبي دقيق: يتيح أمام القائم بالرقابة قاعدة معلومات منقحة و جيدة للقيام بالرقابة على أكمل وجه خصوصا في الجانب المحاسبي؛
- 6- وجود إدارة للمراجعة الداخلية: تتمتع بجانب كبير من الإستقلالية عن الإدارة و تضم موظفين أكفاء و على قدر كبير من التأهيل العلمي و على دراية بالجوانب التشغيلية للمؤسسة.

#### ثانيا: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي و تحقيق الأهداف المتوخاة منه و جعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية و تعبر عن الوضعية الفعلية للمؤسسة لذلك و جب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له. و تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- 1- إجراءات تنظيمية و إدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخلها، توزيع و تحديد المسؤولياتهم يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها و إستخراج المستندات من أصل ومن عدة صور، و إجراء حركة التنقل بين الموظفين، بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لإنتقاء العاملين و ضبط الخطوات

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.

2- إجراءات تخص العمل المحاسبي: و تشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل نظام محاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في المراحل من عملية التسجيل الدفترية إلى غاية إجراء عملية الجرد، وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

أ- إصدار تعليمات بعدم تسجيل المحاسبي في دفتر المؤسسة لأس مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشاءه و إتمامه،

ب- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر الحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث لأن هذا الإجراء من شأنه أن يقلل من عمليات الغش و التلاعب من جهة، ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من معلومات في الوقت المناسب؛

ت- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم بحيث لا يجب إشراك أي موظف في عملية المراجعة بالأعمال التي قام بتأديتها،

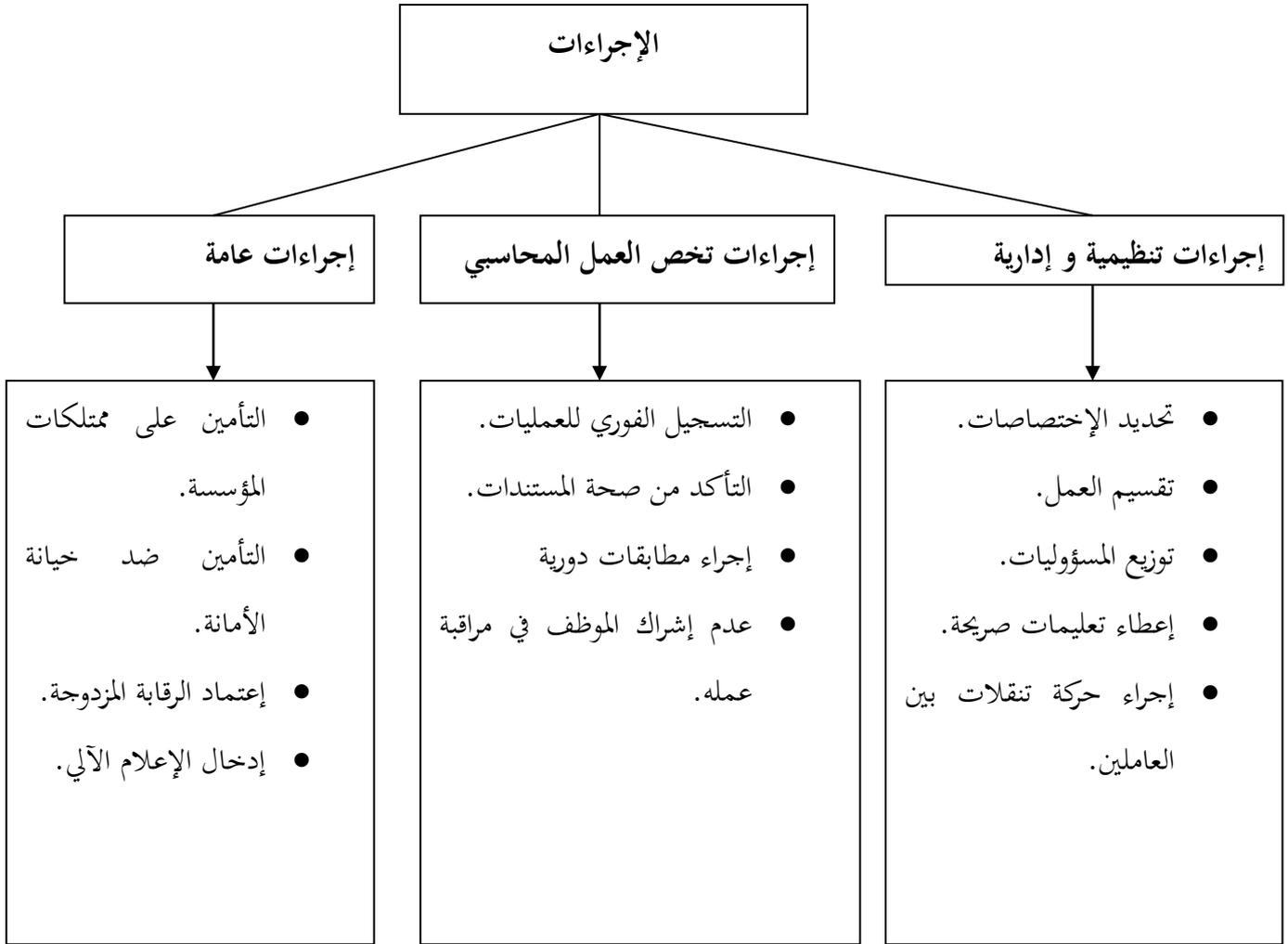
ث- إجراءات الجرد الدوري للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية و ما هو موجود فعلا في الواقع.

3- إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، هناك إجراءات عامة تكون مكملتها لسابقتها، وتمثل في التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة، و التأمين ضد خيانة الأمانة، والإعتماد على الرقابة المزدوجة خاصة على النقدية، وذلك باعتماد الإمضاء المتعدد للشبكات خاصة، وضرورة إدخال نظام إعلام الآلي الذي يسمح بتخزين كم هائل من المعلومات و منح نتائج ذات دقة وفي وقت قصير.<sup>1</sup>

ويمكننا توضيح إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 99.

الشكل رقم(01): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:123.

### المطلب الثالث: مجالات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية كافة موجودات المؤسسة سواء المادية أو النقدية، والتي سنلخصها كالتالي:

أولاً: إجراءات الرقابة الداخلية على النقدية سواء المدفوعات أو المقبوضات

والتي تشمل بدورها إجراءات لحماية المقبوضات و أخرى لحماية المدفوعات، وتكون كالتالي:<sup>1</sup>

1- إجراءات الرقابة على المقبوضات النقدية: لحماية النقدية يجب مراعاة ما يلي:

<sup>1</sup> - بوسعين تسعديت، محاضرات في نظام الرقابة الداخلية، جامعة البويرة، الجزائر، 2017، ص: 11.

تجميع التحصيلات النقدية في مكان محدد وتخصيص سجل لها، حصول العملاء على إيصالات مدفوعة، إيضاح الحسابات المتأخرة منذ فترة، فصل مهام أمين الصندوق عن الواجبات المحاسبية و تأمينه، تظهير الشيكات باسم المؤسسة و تضاف إلى رصيدها، الترحيل إلى حساب العملاء و مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية الخاصة بالمقبوضات النقدية.

### 2- إجراءات الرقابة على المدفوعات النقدية: لحماية المدفوعات يجب مراعاة ما يلي:

فحص جميع النفقات و الوثائق بواسطة المسؤولين عن ذلك، إلغاء المستندات المؤدية للدفع بعد التوقيع على الشيك لمنع استخدامها مرة أخرى، الدفع بواسطة الشيكات التي يجب توقيعها و الاحتفاظ بها، إثبات العمليات الخاصة بالدفع في دفتر اليومية بمجرد الدفع و مؤدية بمستندات مع مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية للمدفوعات، فحص الفواتير و جرد الصندوق الذي يقوم به شخص يعمل في المؤسسة و بحضور أمين الصندوق بمقارنة الأرصدة، القيام بالمقارنة البنكية.

### ثانيا: إجراءات الرقابة على المشتريات

من أجل تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية على المشتريات ينبغي توفير مجموعة من الإجراءات الإدارية و المحاسبية ويمكن ذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>

**1-تحديد الإحتياجات من البضائع و المواد الأولية و الخدمات:** إنطلاقا من الموازنات التقديرية يتم تحديد الإحتياجات من أجل تخصيص الموارد المالية المناسبة، في حين أن تنفيذ هذه الموازنة يخضع إلى تلبية الإحتياجات الحقيقية و التي تحدد عن طريق الطلبات التي تصدر من طرف الموظفين الداخليين سواءا كان على مستوى الورشات أو على مستوى نقاط البيع، حيث يتم محاولة تلبية الطلب على مستوى المخازن وفي حالة عدم الكفاية أو عدم وجود المواد و البضائع في المخزن يتم إطلاق عملية التموين؛

**2-إطلاق عملية الشراء:** وتتم على أساس طلب مباشر وتحرير أمر الشراء أو الدخول في عملية البحث عن مورد في حالة عدم وجود عقد بتموين السلعة

**3-إختيار المورد وعقد الصفقة:** بعد ما يتم تحديد دفتر الشروط و المفاضلة بين و المفاضلة بين الموردين يتم إختيار المورد المناسب لشروط و متطلبات التي تبحث عنها المؤسسة، حيث يتم عقد الصفقة و تحديد شروط الشراء و النقل و الآجال و ما قد يترتب عن عملية الشراء.

<sup>1</sup>-مقدم خالد و عبد الله مايو، مطبوعة نظام الرقابة الداخلية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016، ص85.

ثالثا: إجراءات الرقابة الداخلية على المبيعات:

تمر عملية الرقابة على المبيعات بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

**1- طلب الشراء المستلم:** تبدأ عملية البيع باستلام المصلحة التجارية طلب الشراء من العميل، والتي تقوم بعدها بدراسة وضعية هذا العميل خصوصا إذا لم يكن معروف لدى المؤسسة، ثم الاتفاق على مواصفات البضاعة وشروط التسديد، وبعد الموافقة على طلب الشراء تقوم المصلحة التجارية بإعداد مذكرة البيع تتضمن كل المعلومات المتعلقة بالزون، ونوع البضاعة و الكمية المطلوبة وتاريخ إرسالها، وتعد من ثلاث نسخ: الأصلية ترسل إلى أمين المخزن، والثانية إلى إدارة التسليم، والثالثة تبقى بالمصلحة التجارية.

**2- تسليم البضاعة:** بناء على مذكرة البيع المستلمة تقوم إدارة المخازن بإعداد وصل التسليم لتسجيل اليومية، وعند خروج البضاعة تسجل على بطاقة الصنف التي تظهر تاريخ والكمية الخارجة وتحديد الرصيد و تستخدم للمقارنة مع قوائم الجرد وحسابات المخازن، كما يجب أن يوقع العميل أو الناقل المتعهد على استلام البضاعة.

**3- الفوترة:** قبل إعداد الفواتير تفحص المستندات الخاصة بالبيع للتأكد من اعتماد البيع الائتماني، بعدها تعد الفاتورة حسب الأسعار المحددة، ويجب أن تتضمن بيانات العميل، ثم ترسل الأصل إلى العميل وصورة إلى مصلحة المحاسبة وأخرى يحتفظ بها.

**4- التسجيل المحاسبي:** تسجل مصلحة المحاسبة عملية البيع بعد تأكدها من مستندات البيع، ثم يقوم العميل بالدفع لدى الخزينة التي تسلمه وصل يثبت ذلك، ونسخة لمصلحة المحاسبة لتسجيلها.

ثالثا: إجراءات الرقابة على الأصول الثابتة

تتمثل الإجراءات الهامة للرقابة الداخلية على الأصول الثابتة في النقاط التالية:<sup>2</sup>

**1- سجل تحليلي للأصول الثابتة** يكون على شكل بطاقات لكل وحدة من أنواع الأصول الثابتة، وهذا السجل يسهل عمل المراجع في تحليل إضافات للأصول، كما يساعد في مقارنة الإعتمادات للأصول الثابتة مع المصروفات؛

**2- وجود نظام للإعتماد** يتيح موافقة مسبقة في الحصول على الأصول الثابتة، مع استخدام أوامر الشراء أو التشغيل مرقمة بالتسلسل حتى يسهل إمكانية الإعتمادات؛

**3- تقرير سريع يظهر و يحلل الإنحرافات** بين المصروفات المعتمدة وبين التكاليف الفعلية؛

**4- وجود سياسة** تتطلب أن شراء الأصول الثابتة يتم من خلال إدارة المشتريات مع تحديد الإجراءات المتعلقة بالشراء و الإستلام و التفتيش و السداد؛

<sup>1</sup> - يوسعين تسعديت، مرجع سبق ذكره، ص: 12 .

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن و أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، د النشر، ص: 45.

5- وجود نظام للجرد المادي على مدد متفاوتة للأصول الثابتة بغرض التأكد من وجود الأصل، وموقعه، و حالته مع المطابقة بسجلات الأصول لإكتشاف الأصول التي لم تسجل؛

6- وجود نظام للأصول المستغنى عنها مؤيدة بأوامر مسلسلة لهذه الأصول يظهر فيها سبب الإستغناء مع وجود الإعتماد اللازم لذلك.

### رابعاً: إجراءات الرقابة الداخلية على المخزون

من أجل تطبيق نظام الرقابة الداخلية بفعالية ينبغي تصميم و تنفيذ إجراءات تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة و ما تتطلبه عمليات التخزين لتحقيق ما يلي:<sup>1</sup>

1- ضمان توفير الكميات المناسبة من المواد المطلوبة حسب الخطط الموضوعة و تفادي النقص في هذه المواد وخاصة المواد سريعة الحركة ؛

2- ضبط حركة المخزون و تنظيم دوران المواد و تحديدها لتفادي الإزدواجية في خزن المواد ؛

3- التأكد من سلامة المواد المخزنة و من تطبيق إجراءات السلامة عليها ؛

4- تخفيض تكاليف و نفقات ومصاريف التخزين إلى أقل ما يمكن ؛

5- تخفيض قيمة الإستثمار في المواد بطيئة الحركة لتخفيض قيمة الإستثمار في المخزون إلى أقل ما يمكن ؛

6- قياس و تصحيح أداء العاملين في المخازن ؛

7- ضبط إستلام و تسليم المواد في المواعيد المحددة لمنع تأخير العمليات الإنتاجية ؛

8- جدولة و فحص المواد لتأكد من أنها مطابقة للمواصفات و الكميات و التقليل من خسائر التلف و السرقة.

### خامساً: الأجور والرواتب

فالرقابة عليها تبدأ من التوظيف إلى احتساب الأجر وتسديده.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> -مقدم خالد و عبد الله مايو، مرجع سبق ذكره، ص:92.

<sup>2</sup> - بوسبعين تسعديت، مرجع سبق ذكره، ص: 13 .

### المبحث الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية و الفاعلين فيه

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه، ومراجعة مدى ملائمته وكفاية مكوناته وتقدير مخاطره، وهذا من خلال مجموعة من الخطوات تسمى دورة نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل الدفع بهذا النظام إلى توجيه العمليات نحو النجاح وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

#### المطلب الأول : الفاعلين في نظام الرقابة الداخلية

كل من إطار COSO و COCO و كذلك الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية الفرنسية يعتبرون أن الرقابة الداخلية مسؤولية كل أفراد المؤسسة، و عموما هناك 3 فاعلين وهم : مجلس الإدارة، الإدارة ، و الأعضاء الآخرين لموظفي المؤسسة.

و فيما يخص مسؤوليات الفاعلين في نظام الرقابة الداخلية، فالمرجعيات الأربعة ( COSO, TURNBULL, COCO و AMF)، تختلف في تحديدها و لكن تتفق كلها على أن مجلس الإدارة دورا هاما فيما يخص الرقابة الداخلية.

إطار "ثرونبول" يعتبر الوحيد الذي أعطى مجلس الإدارة المسؤولية الرئيسية عن الرقابة الداخلية، بينما لإطار اللجنة "ثريدواي" فهذه المسؤولية ترجع لإدارة و للرئيس المدير العام بالخصوص.

إما بالنسبة لإطار COCO فهو لا يحدد مسؤولية رئيسية بل يعتبر أن في كل مؤسسة يساهم الأفراد في رقابة داخلية و يتحملون بذلك مسؤولية ما.

و يحدد الإطار المرجعي لسلطة الأسواق المالية الفرنسية دور مجلس الإدارة فيما يخص الرقابة الداخلية مقارنة بإطار لجنة "ثريدواي"<sup>1</sup>.

و فيما يلي سوف نتطرق بشي من التفصيل لكل فاعل من الفاعلين في نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> - elizabeth bertin **audit interne**, eyrolles edition, paris, frans, 2007, p 87.

بمعية لجنة المراجعة، يقوم مجلس الإدارة بمراقبة نظام الرقابة الداخلية، فكل أعضاء مجلس الإدارة من خلال دورهم في الرقابة يشكلون عناصر مهمة في نظام الرقابة الداخلية.

فمجلس الإدارة يجب أن يضع سياسات نظام الرقابة الداخلية و البحث بصفة دائمة على ضمان فعالية سير النظام، و هو المسؤول كذلك عن تسيير المنظمة، و كذلك وظائف الرقابة فيما يخص :

- التأكد و مراقبة إحترام مهمة، رؤية و استراتيجية المنظمة؛
- تأكيد و مراقبة القيم الأخلاقية للمؤسسة؛
- متابعة و مراقبة التسيير؛
- تقييم الإدارة العامة؛
- مراقبة الإتصالات الخارجية؛
- تقييم فعالية المجلس.<sup>1</sup>

### ثانيا : لجنة المراجعة

تشغل لجنة المراجعة وضعية مهمة في حوكمة المؤسسة لأنها تمتلك سلطة تسمح لها بمسائلة الإدارة عن الطريقة التي تؤدي بها مسؤولياتها.

ويحدد مجلس الإدارة الدور الذي تلعبه لجنة المراجعة و المتمثل في :

- 1- فحص الحسابات السنوية و السداسية للمؤسسة؛
- 2- المشاركة في اختيار محافظي الحسابات، و تأسيس علاقة مباشرة لهم من أجل :
  - أ- معرفة برنامج عملهم؛
  - ب- التأكد من قدرتهم على تأدية مهامهم بصورة صحيحة؛
  - ت- مناقشتهم حول النتائج التي توصلوا إليها.
- 3- ضع أسس الحوار مع هيئات الرقابة للمؤسسة(مراجعون داخليون ومراجعون خارجيون).

لا تقوم لجنة المراجعة بإتخاذ قرارات، و يتحدد دورها في إعداد المعلومات التي يستعملها مجلس الإدارة في مناقشته.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - elizabeth bertin , op.cit, p 88.

بما أن الرقابة الداخلية مندمجة في أنشطة المؤسسة، فمنطقي تماما أن تكون الإدارة مسؤولة، وتعود المسؤولية النهائية على الرئيس المدير العام.

هذا الأخير يجب أن يتأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعلي، من أجل هذا يجب عليه إضافة إلى إعداد ووضع الرقابة الداخلية، التأكد من أن كل أعضاء مجلس الإدارة يساهمون في رقابة الأنشطة.<sup>2</sup>

و يجب عليه كذلك التأكد من وجود بيئة رقابية إيجابية و إعطاء القدوة بإتباع مبادئ و سلوك تؤثر على العوامل التي لها أثر على بيئة الرقابة.

### رابعا : الأطارات المالية

الإطارات المالية وفرقهم يلعبون دورا هاما في المتابعة، لأن أنشطتهم الرقابية تؤدي على هيكل المؤسسة، ليس فقط من الأعلى إلى الأسفل، ولكن أيضا بصفة أفقية بواسطة الوحدات الأخرى العملية و الوظيفية.

وهكذا فإن المدير المالي، مدير الخدمات المحاسبية، مراقب التسيير و الفاعلين الآخرين في الإدارة المالية يلعبون دورا هاما في تحديد كيفية القيام بالرقابة من طرف الإدارة.

و المدير المالي أو مدير الخدمات المحاسبية، يجب أن يأخذ مكانا حاسما في تحديد الأهداف و إعداد إستراتيجية المنظمة فيما يخص تحليل المخاطر وإتخاذ القرار بخصوص طريقة تسيير التغيرات التي لها أثر على المنظمة.

### خامسا : الموظفون الآخرون

حسب بعض المقاييس تتحدد الرقابة الداخلية من مسؤولية كل الموظفين، وبالتالي يجب ذكر صراحة أو ضمنا مسؤولية كل واحد في وصف المنصب الذي يشغله.

فالرقابة الداخلية مهمة الجميع، و أدوار ومسؤوليات الموظفين يجب أن تتحدد بوضوح و توصل إليهم بفعالية.

<sup>1</sup> Musy erwan, **le contrôle interne dans les organisations d'assurance** : role, enjeux et perspectives d'évaluation, les travaux de l'ENASS, 2007, p-44

<sup>2</sup> -Elizabeth Bertin, op.cit, p:90.

سادسا : المراجعون الداخليون

يلجؤون إلى فحص مباشر لنظام الرقابة الداخلية ويعطون التوصيات من القيام بالتحسينات اللازمة. معايير المراجعة تحدد أن المراجعة الداخلية يجب أن تقوم بفحص و تقييم كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنظمة وكذلك القيام بتقييم نوعي للأداءات المحققة من طرف الأفراد عند تنفيذ المهام الموكلة إليهم. وظيفة المراجعة الداخلية ليست متدخلة مباشرة في وضع و صيانة نظام الرقابة الداخلية، ولكن المراجعون الداخليون يلعبون دورا هاما عند القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك بالمساهمة في الحفاظ على فعالية النظام.

سابعا : الغير

هناك عدة أطراف خارجية يمكنها المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة، أحيانا بفضل القيام بنشاطات بالموازاة مع نشاطات المؤسسة.

في حالات أخرى الأطراف الخارجية يمكن أن تعطي معلومات نافعة للمؤسسة لأنشطة الرقابة الداخلية.

من بين هذه الأطراف : المراجعون الخارجيون، المشرعون، الأطراف التي لها تفاعلات مع المؤسسة، المحللون الماليون، الصحافة،....إلخ.

### المطلب الثاني :معايير فعالية هيكل الرقابة الداخلية

لكي يكون هيكل هذا النظام فعالا في تحقيق الأهداف المرجوة منه لا بد من توفر بعض المعايير، والتي تتمثل

في:

أولا: معيار ضرورة فهم وإدراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية

يجب أن تكون إدارة المؤسسة مدركة للهدف من وجود هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، وذلك باعتبارها المسؤول الأول والأخير عن تصميم وتشغيل هذا النظام.

من ناحية أخرى يجب أن تدرك الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية لا يتضمن فقط الرقابة على أرصدة الحسابات، بل يشتمل أيضا على الرقابة على دورة العمليات وذلك لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية للمؤسسة تعتمد على دقة العمليات وتسجيلها<sup>1</sup>.

### ثانيا: معايير تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية

سبق وأن أوضحنا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة أجزاء أو مكونات رئيسية هي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال والمتابعة، وتكون إدارة الشركة مسؤولة عن تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه ومكوناته الخمس بصورة متكاملة.<sup>2</sup>

### ثالثا: معايير فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية

لقد وضعت لجنة حماية المنظمات **COSO** نموذجا لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك بتحسين فاعلية العناصر المكونة لهذا النظام.

### 1- نموذج COSO المقترح لتنفيذ مكونات نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة بمجموعة من المميزات والخصائص لكي تكون فعالة وتمثل هذه المكونات في:

#### أ) فعالية بيئة الرقابة

باعتبار أن البيئة الرقابية هي الأساس في نظام الرقابة الداخلية وجزء لا يتجزء من مكوناتها ، فإن عدم فعاليتها يؤدي بالتأكيد إلى نظام رقابة داخلية غير فعال حتى في حالة وجود وجود المكونات الأربعة الأخرى، وهناك عدة عوامل تساعد على فعالية بيئة الرقابة.<sup>3</sup>

#### ب) فعالية تقييم المخاطر والاستجابة لها

هي عملية تهدف إلى التعرف على المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة وتحليلها وتحديد الوسائل اللازمة والواجب توفرها من أجل معالجتها. إن جوهر عمل نظام الرقابة الداخلية هو تحديد المخاطر التي قد تواجهها المؤسسة خلال أدائها والتي قد تعرقلها في تحقيق أهدافها، وتحديد أولويات إدارة تلك المخاطر.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير شعبة علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص: 33.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

<sup>3</sup> - علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 19، العدد 90، العراق، ص: 407. بتصرف.

ج) فعالية أنشطة الرقابة

لكي يكون هيكل الرقابة الداخلي فعالا لابد من القيام بأنشطة الرقابة الداخلية بصورة فعالة تضمن تخفيض مستوى الخطر وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

وتتضمن أنشطة الرقابة مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم إتخاذها مثل سياسات الرقابة على الأصول والسجلات، والإعتماد السليم للعمليات والأنشطة، وكذلك الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء وإتخاذ الإجراءات الصحيحة.<sup>2</sup>

د) فعالية عنصر المعلومات والاتصال

يجب أن يكون لدى شركة نظاما فعالا وملائما للمعلومات والاتصال المحاسبي يقوم بتوصيل المعلومات الملائمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف الشركة. و يقوم هذا النظام بتجميع و تسجيل و تصنيف و تحليل عمليات الشركة و التقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالشركة إلى الأسفل أو إلى الأعلى من خلال العديد من قنوات الإتصال بما يسمح بإعداد قوائم مالية صادقة و يمكن الإعتماد عليها و الثقة فيها.<sup>3</sup>

هـ) فعالية عنصر المراقبة

هي المكون الأخير في مكونات نظام الرقابة الداخلية، يتضمن هذا العنصر عملية تصميم وتشغيل هذا النظام، ودراسة ما إذا كانت مكوناته تعمل طبقا لما هو مرغوب ومصمم لها، فضلا عن تعديلها بشكل يلائم التغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة بالمؤسسة، ويجب أن يتميز ب:<sup>4</sup>

• الإستمرارية

المراقبة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية تتضمن ضوابط يتم بناؤها داخل أنشطة الرقابة الاعتيادية والمتكررة بالمؤسسة، وهي أنشطة دورية إدارية.

• التقييم المنفصل

هي مجموعة من الأنشطة الرقابية التي تُجرى بشكل منفصل حول سير العمليات التشغيلية، وذلك بالاستناد على مجموعة من الإجراءات والأنشطة المحددة مسبقا.

<sup>1</sup>- وجدان على أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

<sup>2</sup>- عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

<sup>3</sup>- المرجع السابق، ص: 67.

<sup>4</sup>- وجداني علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

(و) معيار مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها

لكي يتم تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد من الاستخدام الأمثل والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ومن أمثلة ذلك تسجيل العمليات آليا، التحقق من دقة التشغيل آليا وتحقيق الرقابة على كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد على مصادر المعلومات المختلفة الداخلية والخارجية من خلال شبكة المعلومات العلمية " الانترنت"؛

(ي) معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية

لا شك أن وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالشركة، وبما لها من خبرات ومؤهلات مناسبة وباعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية يحقق الفعالية في تصميم و تشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالشركة، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، وتلعب إدارة المراجعة الداخلية دورا كبيرا في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي. كما أنه من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:68.

من خلال دراستنا السابقة لنظام الرقابة الداخلية توصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات و السياسات و القواعد و القوانين و التعليمات سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة و مدي التزام العاملين بها و التي تضمن المحافظة على أصول المؤسسة و ممتلكاتها.

ولقد ازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وهذا نظرا للدور الذي يلعبه و الفائدة التي يعود بها سواء على الأطراف الداخلية للمؤسسة أو الأطراف الخارجية.

وانطلاقا من المبحث الأول الذي تناولنا فيه مفاهيم عامة حول نظام الرقابة الداخلية استنتجنا أن نظام الرقابة الداخلية كان ومازال من أهم ركائز المؤسسات طوال حياتها العملية، أما في المبحث الثاني الذي تناولنا فيه آلية عمل نظام الرقابة الداخلية الذي عرفنا من خلاله مكونات ومقومات التي بدونها لا يقوم نظام الرقابة الداخلية لما لها من أثر على أدائها خاصة إذا كان تقويمه وفق إطار COSO، أما في المبحث الثالث الذي تناولنا فيه أيضا معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية و الفاعلين فيه، حيث تتم الرقابة الداخلية من خلال دورة معينة ومنظمة يتم على أساسها إتباع مجموعة من الخطوات والعناصر التي تضمن السير الحسن والسليم لهذه الوظيفة، كما يجب تقييم مخاطر هذا النظام بالشكل السليم من قبل المراجع من أجل التخطيط لعملية المراجعة، وتتمثل هذه الدورة في وضع المعايير، القيام بالمقارنة، تقييم النتائج والقيام بالعمل التصحيحي.

# الفصل الثاني

المراجعة الداخلية كأداة لتحسين

نظام الرقابة الداخلية

تمهيد :

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة ووسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها و تسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف كل الأخطاء و الإنحرافات و العمل على تصحيحها و تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالمؤسسة، تعمل على فحص و تقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لإستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة من طرفها و التي يمكن لها أن تمس باستقرارها.

كما أن المراجعة الداخلية تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها، وتتبع منهجية معينة للقيام بمهمتها، بحيث يمكن لها إستعمال أسلوب العينات لتحقيق أهدافها نظرا لتعدد العمليات و الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي :

- المبحث الأول : المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية و علاقتها بنظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات و منهجية عملها .
- المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول : المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية و علاقتها بنظام الرقابة الداخلية

إن توسع حجم المؤسسات و تعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة، وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه إسم قسم "المراجعة الداخلية"، و الهدف منه مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

وحتى تتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية، سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية المراجعة الداخلية، و من ثم المعايير الدولية لممارسة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية و أخيرا علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة لمساعدتها في التوصل إلى تحقيق الأهداف المرسومة لها، وشهدت تطورا تاريخيا إلى يومنا هذا، لما لها من أهمية وأهداف تخص المؤسسة، وسوف نقوم بعرض أكثر تفصيلا من خلال المطلب الموالي.

#### أولا : نشأة المراجعة الداخلية

بدأت المراجعة منذ زمن بعيد جدا حوالي 3500 سنة قبل الميلاد، و ساهمت في ظهورها مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج لوضعها "لوكا باشيلو" في البندقية في إيطاليا، وسجلات العديدة من الحضارات القديمة كالحضارة اليونانية و المصرية، مما يدل على وجود نظام للتحقق و فصل للمهام بين المحاسبة و المراجعة لديها، ثم ظهر بعد ذلك لأسلوب التحقق من خلال الحسابات، و قد استخدم في روما حيث تنحدر كلمة المراجعة "audit" منها و تعني الإستماع، حيث يقوم الموظف المسؤول بمقارنة سجلاته بأخرى، وقد صمم هذا الأسلوب للتحقق من حفظ و وقاية الموظفين المسؤولين عن الأموال من ارتكاب أفعال الاحتيال و كذلك استخدم في الصين من قبل إمبراطورها إذا كان يستمتع بنفسه إلى التقارير المختلفة التي يقدمها المسؤولون، وذلك لحماية ممتلكات المملكة من التلاعب الداخلي، من خلال التأكد من أن السجلات قد عكست بصدق الوضع الحقيقي للسكان و الممتلكات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>- عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآلية المقترحة لفعاليتها، دراسة تحليلية على المؤسسات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص: 19.

و أدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية I.I.A في سنة 1941م، يهتم بوضع معايير مهنية و عقد امتحانات تأهيلية تمنح على إثرها شهادة مراجع معتمد، إلى جانب عقد العديد من المؤتمرات و البرامج التدريبية في جميع أنحاء العالم.<sup>1</sup>

تعتبر هذه الوظيفة حديثة الإستعمال في الجزائر أو حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الإستغناء عنه، فلم ينص المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينيات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي ينص على أنه " يتعين على المؤسسات العمومية الإقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها".<sup>2</sup>

### ثانيا : تعريف المراجعة الداخلية

برغم من تعدد التعاريف الخاصة بالمراجعة بين المعاهد والباحثين المختصين والجمعيات المهنية في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها. وفيما يلي بعض التعاريف :

- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".<sup>3</sup>
- وعرفها خالد أمين المراجعة "بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup>-فتح رزق السفرراوي، أحمد عبد الملك، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص: 81.

<sup>2</sup>-عيادي محمد لمن، مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات رسالة الماجستير، كلية العلوم و الإقتصادية و التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة المدية، الجزائر، 2008، ص: 12.

<sup>3</sup>-وليم قوماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة أحمد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص:

26.

<sup>4</sup>-خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 13.

- كما يعرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية بأنها " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.<sup>1</sup>

- تعرف المراجعة الداخلية أنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف الى فحص وتقييم و تحقيق النواحي المالية والمحاسبية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن الإدارات المنشأة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعة و قياس الأداء وتقييم فعالية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها "<sup>2</sup>.

من خلال التعريف السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها " عبارة عن عملية فحص للمعلومات المحاسبية ، وفق مجموعة من الأدلة والقرائن، من قبل شخص مؤهل مهنيا وعلميا، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والسليمة والصحيحة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية معينة محددة، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية".

### ثالثا : خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية:<sup>3</sup>

- 1- وظيفة تقييم مستقلة: أي أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها؛
- 2-وظيفة استشارية: حيث تعمل على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والاستشارات والدراسات والاقتراحات المناسبة في الوقت المناسب؛
- 3-وظيفة تأكيدية: بناءا على تقدير المخاطر، تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاية وفعالية النظام الرقابة الداخلية، وبناءا على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن الإدارة بأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها بشكل مناسب؛

<sup>1</sup>-محمد تلامي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات- الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 33.

<sup>2</sup>- فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة الشركات لتحسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير بالإقتصاد، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011، ص: 62.

<sup>3</sup>-أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص: 62-63.

4-وظيفة موضوعية: أي أن يقوم المراجع بأداء عملة دون تمييز أو تحيز وبممارس العدالة والتجرد في جمع وتقييم الأدلة الإثبات والنتائج وتعتبر خاصية أساسية فهي تسمح للمراجع أن يوفر خدمات التأكد والاستشارة إلى الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة .

#### رابعاً : أهداف المراجعة الداخلية

تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- مراجعة النظم الموضوعية في الشركة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات القوانين واللوائح التي يكون يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
- التأكد من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وتصنيف وقياس هذه المعلومات؛
- المحافظة على أموال الشركة وممتلكاتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة؛
- التدقيق في العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها؛
- إطلاع الهيئات المسؤولة بالشركة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للمخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

#### خامساً : أنواع المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية أنواع عديدة و تعدد أنواعها يؤثر على جوهر عملية المراجعة الداخلية و يمكن إدراجها وفق معيارين التاليين :

<sup>1</sup>-أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

## 1- حسب طبيعة المراجعة: و نميز من خلال هذا المعيار بين كل من :<sup>1</sup>

● **لمراجعة المستمرة:** المراجعة المستمرة تعني المراجعة طوال السنة و على أعمال السنة، إلا أن المقصود به في هذا المجال إتباع أسلوب مراجعة مستمرة خلال السنة و في نهايتها بالنسبة للمعاملات والأنشطة التي ترى الإدارة العليا في الشركة ضرورة متابعتها و مراجعتها بصورة مستمرة بسبب أهمية النشاط أو المهام، أو بسبب ضخامة حجم الأموال و البنود النقدية أو الحسابات المعنية تحقيقاً لأهداف معينة يحددها مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.

● **المراجعة النهائية:** يتم إجراء أعمال المراجعة النهائية بعد إقفال السنة المالية موضوع المراجعة، فبالإضافة و استكمالاً إلى ما سبق القيام به في المراجعة المستمرة من خلال المراجعة الفصلية أو المرحلية، يتم التأكد من صحة البيانات المالية و المحاسبية المعدة بواسطة الغدارة المالية لتقديمها إلى الإدارة العليا، و مجلس الإدارة و مطابقتها للبيانات الفعلية في السجلات المالية و أنها معدة وفق لمعايير المحاسبة الدولية و المحاسبية و من أنه تم إعداد بصورة عادلة وفقاً للقوانين و التنظيمات و من أنها تظهر الوضع أو المركز المالي للشركة و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في الحقوق و أن الإيضاحات حول البيانات المالية هي كافية و ملائمة. و كذلك مراجعة البيانات المالية قبل تقديمها لأي جهة خارجية.

● **المراجعة الخاصة:** يحدد مسؤول دائرة المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة أو المدير العام بعد موافقة مجلس الإدارة أو المدير العام على نطاق أعمال مهام المراجعة الخاصة خلال سنة مالية معينة، و يقصد بذلك الأعمال أو الأنشطة أو العمليات أو الأقسام أو الدوائر أو الإدارات التي ينبغي أن تشملها أعمال المراجعة الخاصة. حيث يتم تحضير برنامج مراجعة خاص لكل مهمة وفقاً لأهداف و نطاق المهمة الخاصة بموضوع التكاليف إلا في حال تطابق ما ورد في برنامج المراجعة مع المهام الخاصة، في هذه الحالة يجب تطبيق كامل بنود برنامج المراجعة في الجزء الخاص منه بالمهمة، و إلا يجب تعديل برنامج المراجعة ليتلائم مع المهمة الخاصة بموضوع المراجعة كما يجب.

## 2- حسب موضوع و أوجه المراجعة: من خلال هذا المعيار نميز بين كل ما يلي:

● **المراجعة المالية:** تنطوي هذه المراجعة على تجميع الأدلة عن البيانات التي تشتمل عليها القوائم المالية لأية وحدة، و استخدام هذه الأدلة للتأكد من مدى تطبيق المؤسسة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

<sup>1</sup>- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2007، ص: 40-44.

و يتحقق هذا المستوى من المراجعة بصفة عامة على الرقابة المحاسبية المالية المطلوبة بالنسبة للأنشطة و العمليات المختلفة و التي تتضمن العناصر التالية:<sup>1</sup>

- التحقق من أن العمليات المالية تمت كما يجب أن تكون ( الوجود، الملكية، الإكتمال، الدقة، التسجيل والتقييم... الخ)؛

- تحديد ما إذا كانت اللوائح و التعليمات المالية و الإجراءات المالية التي تتضمنها القوانين و النظم الموضوعة قد تم الإلتزام بها العمل على أساسها و عدم الخروج عنها؛

- تحديد ما إذا كانت القوائم و التقارير المالية قد أعدت بصورة موضوعية و تعرض البيانات المالية بصورة صادقة و عادلة؛

- التحقق من أن نتيجة النشاط من ربح أو خسارة تعبر تعبيرا صادقا عن النتيجة الحقيقية لنشاط المشروع و أن الميزانية العمومية تعبر تعبيرا صادقا عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛

- التحقق من مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها في ما يتعلق بطبيعة العمل المحاسبي من حيث الدورات المستندية و المحاسبة اللازمة لتسجيل العمليات المالية المختلفة .

● **المراجعة التشغيلية ( العمليات):** تمثل المراجعة التشغيلية دراسة لأحد الوحدات الخاصة في المنظمة لأغراض قياس أدائها، حيث تقوم المراجعات التشغيلية على فحص كافة أو بعض أجزاء من الإجراءات التشغيلية للمنظمة لأغراض تقييم فعالية و كفاءة التشغيل، حيث تقيس الفعالية أي ما إذا كانت المنظمة تحقق أهدافها و غاياتها، أما الكفاءة فهي توضح كيف تستخدم المنظمة بشكل أفضل مواردها لتحقيق أهدافها، ولا تقتصر عمليات الفحص التشغيلية على المحاسبة فقط، حيث أنها قد تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي و التسويق طرق الإنتاج و التشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أي مجال من المنظمة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين العمليات، إن معايير الفعالية و الكفاءة غير مقرر بوضوح مثل مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها أو تلك التي تتضمنها قوانين فإن عملية المراجعة التشغيلية تميل إلى أ، تتطلب أحكام تتسم بأنه أكثر ذاتية مقارنة بمراجعة قوائم مالية و مراجعة الإلتزام.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري و الإجراءات العملية، جزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 36.

## المطلب الثاني : المراجع الداخلي، المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية

تتم ممارسة المراجعة الداخلية في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، وعلى مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم و التعقيد والهيكل، كما تتم ممارستها من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو خارجها، والتقييد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أمراً أساسياً لكي يتمكن المراجعون الداخليون من الوفاء بمسؤولياتهم.

### أولاً: المراجع الداخلي

**1-تعريف المراجع الداخلي:** المراجع الداخلي هو الشخص الذي يعمل ضمن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية ويقوم بعمليات المراجعة الداخلية، وذلك بمراجعة كافة النشاطات داخل المؤسسة سواء المالية منها أو غير المالية، منها لتحديد مواطن الضعف في الأداء، والعمل على معالجتها وإزالته، وتحديد مواطن القوة لتدعيمها ويتحمل المراجع الداخلي كافة المسؤوليات الملقاة على عاتقه. وتختلف مسؤوليات المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صاحب العمل ( الشركة أو المنشأة)، فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو اثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء المراجعة. أما في منشآت أخرى فقد يتألف فريق المراجعة الداخلية من عديد الموظفين لهم مسؤوليات متنوعة، ويمكن توفير قدر من الإستقلال للمراجع الداخلي بتبعيته إلى رئيس مجلس الإدارة وليس للمديرين داخل المنشأة على عكس المراجع على عكس المراجع الخارجي مستقلاً عن إدارة المنشأة.<sup>1</sup>

**2- مهامه :** يقوم المراجع الداخلي بمساعدة الإدارة من خلال تقديمه لمجموعة من الخدمات، و المتمثلة في:<sup>2</sup>

- تحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- خلق قابلية الاعتماد على المعلومات؛
- حماية الأصول؛ ذات لإلتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعية؛
- الوصول إلى الأهداف و الغايات؛
- تحديد مواطن الخطر؛
- إكتشاف ومنع الغش و الإحتيال.

<sup>1</sup>حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة- مدخل معاصر-، المكتبة العصرية ، دون بلد النشر، 2007، ص 28. بتصرف

<sup>2</sup> - براهيم بلال، مرجع سبق ذكره، ص: 66-68. بتصرف.

### 3- مبادئ المراجع الداخلي و أخلاقياته المهنية

أ- الإستقلالية: استقلالية المراجع الداخلي من شأنها إرساء دعائم الثقة، وهو ما يشكل الأساس للإعتماد على آرائه و أحكامه؛

ب- الموضوعية: يجب على المراجع الداخلي مراعاة أعلى مستويات الموضوعية في جمع، تقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكون بصدد فحصه، كما عليه مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة و ألا يتأثر في آراءه أو أحكامه بمصالحه الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين؛

ت- السرية: على المراجع الداخلي إحترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وعليه ألا يفصح عنها للأطراف غير المعنية إلا بإذن من الإدارة العليا ما لم يكن هناك إلزام قانوني أو مهني يجبره على ذلك؛

ث- الكفاءة: على المراجع الداخلي إستخدام المهارات و الخبرات اللازمة في أداء خدمات المراجعة الداخلية؛

ج- النزاهة: تعتبر نزاهة المراجع الداخلي أساس الثقة والمصدقية عن الأحكام والقرارات التي يصدرها، وبالتالي يجب عليه أن يتحلى بالنزاهة والشفافية عند القيام بجميع أعمال المراجعة، كما يجب أن تصاحبه هذه النزاهة خلال جميع مراحل عملية المراجعة؛

خ- الحياد: على المراجع الداخلي أداء مهامه بكل أمانة ودقة وحياد، كما يجب أن تكون التقارير المعدة من قبله كاملة، واضحة، دقيقة ومقدمة في الوقت المناسب، ولكي تكون المراجعة الداخلية حيادية وموضوعية يجب أن تكون مستقلة، سواء من ناحية تنظيم الأنشطة أو من ناحية التبعية بحيث يجب أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.<sup>1</sup>

#### ثانيا: تعريف معهد المراجعين الداخليين IIA ومهامه

هو جمعية مهنية دولية، أنشئ عام 1941م مقره العالمي في ألتامونت سبرينغ، فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، وهو المرجع الأول لمهنة المراجعة الداخلية وسلطة معترف بها عالميا، يعمل أعضاؤه في المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر،

<sup>1</sup> - برايج بلال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 68-70. بتصرف.

الحكومة، الرقابة الداخلية، تدقيق تكنولوجيا المعلومات والتعليم على الصعيد العالمي لديه أكثر من 180.000 عضو، بأكثر من 165 دولة وهو يعمل على:<sup>1</sup>

- البحث، نشر وتعزيز المعرفة بشأن المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الحكومة والرقابة الداخلية؛
  - تثقيف الممارسين و الأطراف الأخرى ذات الصلة حول الممارسات المهنية لمهنة المراجعة لداخلية؛
  - الجمع بين المراجعين الداخليين من جميع البلدان لتبادل المعلومات والخبرات؛
  - توفير القيادة الديناميكية لمهنة المراجعة الداخلية وتعين أنشطة لدعمها؛
  - تنظيم الإمتحانات للحصول على الإعتماد في تخصصات مختلفة عبر مختلف أنحاء العالم ومنها ما يلي :
- شهادة مراجع داخلي معتمد CIA ؛
  - شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمد CCSA ؛
  - شهادة مراجع حكومي مهني معتمد CGAP ؛
  - شهادة مراجع للخدمات المالية معتمد CFSA .

### ثالثا: الغرض من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تعتبر المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية مرجعا يستند عليه أصحاب الإختصاص وممارسي هذه المهنة، كما يتمثل الغرض منها في:<sup>2</sup>

- توجيه الإلتزام بالعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة الداخلية؛
- توفير إطار مرجعي لأداء و تعزيز مجال واسع من خدمات المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة؛
- إرساء الأسس لتقييم أداء المراجعة الداخلية؛
- تعزيز و تحسين عمليات و أعمال المؤسسة.

المعايير هي مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ، و تتألف من :

- تصريحات توضح المتطلبات الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، و لتقييم فعالية الأداء، وهي متطلبات واجبة التطبيق دوليا على مستوى المؤسسات و الأفراد على السواء؛

<sup>1</sup> - <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standares-2017-Arabic.pdf>.  
07/04/2018. 11:43.

<sup>2</sup> - Ibid. P 03

• تفسيرات توضح المصطلحات و المفاهيم الواردة في المعايير.

إن المعايير و مبادئ أخلاقيات المهنة تحتوي على جميع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة الداخلية، وبناء على ذلك فإن التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة و بالمعايير يعتبر تقيدا بجميع العناصر الإلزامية للإطار المهني الدولي لممارسة أعمال المراجعة الداخلية.

وتستخدم المعايير عبارات كما هي محددة في قائمة المصطلحات، ومن الضروري إعتقاد التفسيرات المحددة في قائمة المصطلحات لفهم و تطبيق المعايير بشكل سليم. وعى وجه التحديد تستخدم المعايير كلمة "يجب" عند ذكر المتطلبات واجبة التنفيذ بلا قيد أو شرط، في حين أنها تستخدم كلمة "ينبغي" عند ذكر متطلبات يتوقع الوفاء بها ما لم تبرر الظروف ضرورة الإنحراف عنها إستنادا إلى حكم أو رأي مهني سليم.

#### رابعا: تقسيم المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تتألف المعايير من قسمين أساسيين : معايير الخصائص و معايير الأداء، ونلخصها فيما يلي:

**1-معايير الخصائص :** تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات و الأفراد الذين يمارسون

المراجعة الداخلية. و تتمثل في فئة المعايير من 1000 إلى 1322.

**2-معايير الأداء :** تتناول طبيعة المراجعة الداخلية و تحدد معايير الجودة لقياس لأداء الخدمات

المقدمة. و تتمثل في فئة المعايير من 2000 إلى 2600.

هذا و تطبق معايير الخصائص و معايير الأداء على جميع خدمات المراجعة الداخلية.

أما معايير التنفيذ فتتوسع في شرح معايير الخصائص و معايير الأداء من خلال تقديم إرشادات ملزمة حول تطبيق معايير الخصائص و معايير الأداء لدى تقديم خدمات التأكيد ، يرمز لها بـ A، و الخدمات الإستشارية يرمز لها بـ C.

و يمكن تمثيل معايير الخصائص و معايير الأداء في شكل جدول لتسهيل عملية قراءتها.

الجدول رقم (02): يوضح المعايير الرئيسية للخصائص

رقم المعيار	إسم المعيار	محتوى المعيار	خدمات تأكيدية A. خدمات استشارية C.
1000	الغرض، السلطة و المسؤولية.	يجب تحديد غرض السلطة و المسؤولية و تحديدًا رسميًا ضمن ميثاق المراجعة الداخلية. و يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بمراجعة دورية لهذا الميثاق و عرضه على الإدارة العليا و مجلس الإدارة للموافقة عليه.	1000A <sub>1</sub> ، تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية في هذا الميثاق C <sub>1</sub> 1000 ، يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في هذا الميثاق
1100	الإستقلالية و الموضوعية	يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وعلى المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.	
1200	المهارة و العناية المهنية اللازمة	يجب إنجاز مهمات المراجعة الداخلية بمهارة و توخي العناية المهنية اللازمة.	
1300	برنامج تأكيد و تحسين الجودة	يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد و تحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب النشاط المراجعة الداخلية.	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على: <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standaes-2017-Arabic.pdf>

الجدول رقم(03) : يوضح معايير الأداء

رقم المعيار	إسم المعيار	تفسير المعيار	خدمات تأكيدية A . خدمات إستشارية C
2000	إدارة نشاط المراجعة الداخلية	يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يدير نشاط المراجعة بفعالية من أجل خلق قيمة مضافة.	
2100	طبيعة العمل	يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات	

	الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة و الإسهام في تحسينها و ذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم و قائم على المخاطر .		
2200	تخطيط مهمة المراجعة الداخلية.	يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بوضع خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة و نطاقها و توقيتها و الموارد المخصصة لها.	
2300	تففيذ مهمة المراجعة الداخلية.	يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتحديد و تحليل و تقييم و توثيق المعلومات الكافية و اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.	
2400	تبلغ النتائج.	يجب على المراجعين الداخليين تبليغ نتائج مهام المراجعة.	
2500	مراقبة سير العمل	يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.	
2600	التبليغ عن قبول المخاطر	إذا قبلت الإدارة بمستوى مرتفع من المخاطر يراه المراجع غير مقبول، عليه إعادة مناقشة ذلك معها.	

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF->

[Standares-2017-Arabic.pdf](#)

### المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

على الرغم من أن كلا الوظيفتين تختصان بالمراقبة على أنشطة المؤسسة إلا أن لكل منهما منظوره الخاص في عملية المراقبة، ولكل منهما استقلالية عن الوظيفة الأخرى، وتكمن العلاقة فيما يلي:<sup>1</sup>

- تمثل المراجعة الداخلية جزء من المتابعة المستمرة لنظم المراقبة الداخلية، حيث تقوم بإعداد تقييم مستقل عن كفاية و مدى الإلتزام بسياسات البنك و الإجراءات التي وضعها لتنفيذ تلك السياسات، و في المقابل فإن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة على القيام بمسؤولياته بكفاءة و فعالية.
- إن المراجعة الداخلية تعتبر جزء من نظام المراقبة الداخلية ككل فمن الممكن وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية بدون وجود نظام للمراجعة الداخلية، فالمراجعة الداخلية توجد عادة في الشركات الكبيرة التي تستطيع تحمل أعباء و تكاليف قسم خاص لهذا الغرض.
- إن فحص المراجعة الداخلي لا يقتصر على أنظمة المراقبة الداخلية المحاسبية و إنما يمتد أيضا إلى أنظمة المراقبة الداخلية الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية و الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة لأن هدفه كما سبق هو خدمة الإدارة و مدها بفيض من التقارير التي تساعد في إدارة المؤسسة بطريقة علمية سليمة.
- لاختبار مدى كفاءة و فعالية السياسات و الإجراءات الموضوعة للإلتزام بالمؤسسة، تخضع أنشطة الإلتزام لمراجعة دورية من قبل إدارة المراجعة الداخلية، و ذلك بالتنسيق بين مسؤول وظيفة المراجعة و مسؤولين الإدارات الأخرى لتبادل المعلومات في هذا الشأن على أن يتاح ما تم التوصل إليه من نتائج تلك المراجعة إلى المدير المسؤول عن الإلتزام لتمكينه من تعديل السياسات و الإجراءات الخاصة بالإلتزام في الوقت المناسب وبما يحقق الحماية للمؤسسة من أي مخاطر، و أن يكون ذلك موثقا.

المراقبة الداخلية، و كما سبق و أن عرضنا عبارة عن النظام الشامل لتنظيم العمل و تحديد خطواته، و توزيع للسلطات و تحديد للمسؤوليات، وكذلك فرض المراقبة على جميع عمليات المؤسسة، فالمراقبة الداخلية لها مفهوم واسع و شامل المراقبة على مختلف نواحي النشاط للمؤسسة، أما المراجعة الداخلية فهي إحدى وسائل المراقبة الداخلية تختص بالتأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و المالية للمؤسسة و الإقلال من فرص وقوع الأخطاء و الغش، و في سبيل تحقيق ذلك فهي تقوم بالإجراءات التالية :

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 71- 73.

- 1- التحقق من الدقة في تنفيذ السياسات الإدارية و المالية التي وضعتها إدارة المؤسسة؛
- 2- دراسة مدى كفاية الأنظمة الإدارية و المالية المطبقة في المؤسسة، ومدى كفاية النظام الرقابي بصفة عامة؛
- 3- تقييم الأداء و متابعة تحقيق الكفاية الإنتاجية من حيث الجودة و الكمية؛
- 4- التحقق من صحة و دقة البيانات و المعلومات المحاسبية التي تستخرج من السجلات و الدفاتر المالية؛
- 5- المحافظة على موجودات و أموال المؤسسة، و الإقلال من وقوع الأخطاء و الغش.

### المبحث الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات ومنهجية عملها

للمراجعة الداخلية مكانة بارزة في التنظيم الإداري، وحتما هناك علاقة بين المراجعة الداخلية و مختلف الإدارات .

#### المطلب الأول : علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات

تكون علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التالية:<sup>1</sup>

#### أولا: علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا

إن تزايد دور المراجعة الداخلية في المؤسسة جعلها تابعة لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة وهي الإدارة العليا، وهذا بهدف إحترام كل المصالح والأقسام والمديريات لأعمال وقرارات ووظيفة المراجعة الداخلية، وتعتمد مصداقية هذه الوظيفة في أية مؤسسة على مكانة إدارة المراجعة الداخلية في التنظيم الهيكلي لها وعلى الدعم الذي تتلقاه من الإدارة العليا من خلال اقتناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها إدارة المراجعة الداخلية عن طريق تدخلها في تحديد نطاق عملها ورسم سياستها المبدئية.

ويمكن للإدارة العليا أن تساهم في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية والزيادة في كفاءتها عن طريق وضع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية، وكذلك منح التأييد لبرامج المراجعة الداخلية ودعمها بشكل رسمي، مع متابعة

<sup>1</sup>- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1990، ص: 96.

الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات إدارة المراجعة الداخلية، ولكن من جهة أخرى قد تختلف وجهات نظر الإدارة العليا مع إدارة المراجعة الداخلية في بعض المسائل، يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

- يعتقد بعض أعضاء الإدارة العليا أن مهمة المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في منع وقوع الأخطاء أو التقليل منها، في حين أنها تركز على تقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة ومراجعة العمليات وتقديم التوصيات؛
- قد يحرص بعض أعضاء الإدارة العليا مجال المراجعة الداخلية في المجال المحاسبي والمالي، في حين يرى أعضاء إدارة المراجعة الداخلية أن مجال عملهم يجب أن يمتد إلى كافة العمليات التشغيلية، بالإضافة إلى المجالات المحاسبية والمالية من أجل تحقيق أكثر فعالية للمؤسسة؛
- قد يتصور بعض أعضاء الإدارة العليا أن مهمة المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في تقديم تقارير حول مهارات وخبرات وكفاءة الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة، في حين يرى أفراد إدارة المراجعة الداخلية أن مهمتهم تتمثل أساساً في تقديم الملاحظات و آراء فنية حول كفاية و فعالية النظم و العمليات وليس الأشخاص.

#### ثانياً: علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية

وظيفة المراجعة الداخلية لها قوة غير مباشرة داخل المؤسسة تمكنها من تحقيق أهدافها والمساهمة كذلك في تحقيق أهداف التنظيم ككل، وذلك بدفع العاملين إلى القيام بواجباتهم وتطبيق التعليمات المعطاة بحذافرها خاصة المتعلقة بأخطاء ارتكبوها أو وقعوا فيها. ولكن ما يجب الإشارة إليه هو أن وظيفة المراجعة الداخلية تبقى ذات صبغة استشارية تقدم خدمات إلى جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات التنفيذية.

ويمكن إبراز علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية من خلال احتياجات كل من العاملين في المستويات الإدارية الدنيا والإدارة الوسطى، حيث أن أولى إهتماماتهم تنصب على الاقتراحات التي يقدمها لهم المراجعون الداخليون بشأن أعمالهم والتي تكون مبنية على ملاحظات أدركها المراجعون سابقاً، أما الثانية فإنهم يرغبون في أن يقوم المراجعون الداخليون بمجموعة من الأنشطة مثل:

- التأكد من التزام العاملين في المستويات الإدارية الدنيا بالإجراءات والتعليمات التي سبق لهم وضعها؛
- تقييم كفاءة وملائمة الإجراءات الموضوعية وتقديم توصيات عند الضرورة؛
- تقييم نظم الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها ونجاحتها؛

<sup>1</sup> - أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص: 96.

- تزويدهم بمعلومات عن أنظمة الأعمال اليومية واقتراح طرق جديدة تجعل القيام بهذه الأعمال أقل تكلفة ممكنة

### ثالثا: علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات الإستشارية

توجد في مختلف المشاريع الاقتصادية إدارات تقدم خدمات استشارية مختلفة إلى الإدارة الرئيسية، وذلك من أجل مساعدتها على تحمل مسؤولياتها العديدة بكفاية وفعالية. ومن أمثلة هذه الإدارات نجد : إدارة البحث والتطوير والدراسات والمناهج، إدارة الشؤون القانونية، إدارة الإحصاءات، إدارة الخدمات الهندسية والتصاميم... الخ.

ولهذه الإدارات جميعا أو لبعضها علاقات عمل مشتركة مع إدارة المراجعة الداخلية أو لها على الأقل اهتمام مشترك يتمثل في خدمة الإدارة العليا، ومن هنا قد تحاول كل تلك الإدارات أن تنافس إدارة المراجعة الداخلية وتحاول في سبيل ذلك أية إدارة منها أن تنتزع بعض الاختصاصات المنوطة بإدارة المراجعة الداخلية، ويجب على الإدارة العليا أن تتفهم حالات النزاع بين إدارتها الاستشارية وتحاول جاهدة أن تتغلب عليها، ويمكنها ذلك عن طريق<sup>1</sup>:

- التحديد الواضح لمسؤوليات واختصاصات وأدوار كل إدارة؛
- وضع معايير أداء محددة لكل إدارة؛
- استخدام الأساليب الكمية في قياس الكفاءة لكل منها؛
- تغذية روح التعاون بين مختلف الإدارات التنفيذية والاستشارية على حد سواء.

وإذا لم تتدخل الإدارة العليا في الوقت المناسب، فقد يؤدي هذا إلى آثار سلبية على كل إدارة من الإدارات المتنافسة بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة.

<sup>1</sup> - أحمد صالح العمرات، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

### المطلب الثاني: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة الخطوات و الوسائل التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته و تقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة، كل ذلك بهدف إيجاد رقابة فعالة للمؤسسة أو مساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال و كفاء.<sup>1</sup>

#### أولاً: خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية

لتنفيذ أعمال و مهام المراجعة الداخلية ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، و التي تشمل خطوات رئيسية هي:<sup>2</sup>

#### الخطوة الأولى : التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء في التنفيذ لأعمال المراجعة أن يقوم بالتحضير الجيد لهذه المهمة إذ تتمثل خطوات التحضير للمهمة في مرحلتين و اللتان توضحان كما يلي :

**1-الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن تفويض الذي يعطى من قبل الإدارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعمل المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة.

**2-الدراسة و التخطيط:** إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية و هامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة و يتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال ما يلي :

- **الإطلاع و الفهم :** في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يقوم بعملية الإطلاع و جمع المعلومات الكافية و اللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع؛
- **خطة التقارب:** بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالإطلاع و الفهم للمهمة المكلف بها، ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقييم النشاط أو الوظيفة محل الدراسة إلى مجموعة من أعمال أولية؛

<sup>1</sup>-داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

<sup>2</sup>-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير للعلوم التجارية فرع المحاسبة و التدقيق، جامعة الجزائر 2009، 2010/3، ص: 65.

- تحديد موقع الخطر: أن على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة و فعالية إدارة مخاطر النشاط و أنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به؛
- التقرير التوجيهي: يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و نطاقها، و يعرف الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها، كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقا ضمن خطة التقارب والتي على ضوءها يتم تحديد نطاق المهمة.

#### الخطوة الثانية: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته و تخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها تبدأ خطوات التنفيذ الميداني لمهمة المراجعة و التي من خلالها يقوم بجمع المعلومات و أدلة الإثبات بما يمكنه من تحقيق أهداف هذه المهمة، و تركز هذه الخطوات على ثلاثة مراحل هل<sup>1</sup>:

- إجتماع الافتتاح : يتم عقد إجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين فريق الكلف و مسؤولي النشاط محل المراجعة وفيها يتم بناء أول العلاقات بين الطرفين؛
- برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ) : يقوم برنامج المراجعة بتقييم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم و حسب الزمن، و يسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن المهمة، و يساعد على تتبع عمل المراجعين؛
- العمل الميداني : يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة و إيماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الإختبارات، المقارنات، وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والكشف عن مشاكل و إنحرافات قد تحدث.

#### الخطوة الثالثة: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية و تتمثل أربعة مراحل هي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup>-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

<sup>2</sup>-داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص: 239.

**1-التقرير الأولي للمراجعة:** يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز و تحليل المشاكل، التي تم إعداد أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، و التي تشمل على كافة المشاكل و المخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة؛

**2-حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم:** يتم عقد إجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة و الأشخاص المراجعة أعمالهم، و في هذا الإجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات و النتائج التي توصلوا إليها؛

**3-التقرير النهائي:** بعد إنتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين و الإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، و التوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تكتشف خلال عملية المراجعة؛

**4-متابعة تنفيذ التوصيات:** بعد إقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها والتي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ تلك التوصيات، و تنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة و التي صادقت عليها الإدارة.

### ثانيا: وسائل و تقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية

لكي يقوم المراجعون بإنجاز مهمة المراجعة الداخلية، فإنهم يحتاجون إلى معلومات نوعية و كمية، يتم جمعها وتحليلها بالإعتماد على مجموعة من الوسائل و التقنيات و التي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

**1-المعاينة و الجرد الفعلي:** لكي يتأكد المراجع من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه عليه معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد و القياس و الجرد، وهذه الوسيلة تعتبر أهم و أقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل؛

**2-المراجعة الحاسوبية:** يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام و البيانات الحاسوبية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف المالية و ذلك من الناحية الحاسوبية فقط، ورغم بساطة هذه الوسيلة إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحاسوبية للمراحل المختلفة من المراحل العمل المحاسبي؛

<sup>1</sup>-عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 72.

**3-المراجعة المستندية:** إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، ومن الصحة المتعلقة بها، و تعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، و يتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية؛

**4-فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن هذا الإجراء يعتبر هاما و ضروري لعمل المراجع و يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، و تقدير مدى الإعتماد على ذلك النظام، و تحديد حجم العينة و الإختبارات التي يجب عليه أن يقوم بإجرائها.

### المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية

يركز المراجع الداخلي بالدرجة الأولى عند القيام بمهامه على نظام الرقابة الداخلية الذي تديره المؤسسة، وهذا من أجل التحقق والكشف عن مدى تطبيق هذه المؤسسة للسياسات والإجراءات الموضوعية والمخططة مسبقا، ومن أجل الوصول إلى ذلك يقوم المراجع الداخلي باستعمال مجموعة من الأساليب و الأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها.

### المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الإنطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله، و على ضوء ما يسفر عن فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب مع تحديد كمية الإختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب، ولا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كراريس أو كتيبات أو نشرات، بل يتعداها إلى دراساتها كما هي منفذة، ومن الوسائل التي يستخدمها المراجعون للتعرف على النظام المطبق في المشروع و تقييم مدى كفايته ما يلي :

#### أولا: الإستبيان

يمكن أن يستخدم المدقق قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستبيان(الاستقصاء) بأن تكون إجابة(بنعم) أو(لا)، (يطبق)أو(لا يطبق) حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل معظم المدققين استخدام هذا النظام كونه يوفر الوقت والجهد ولا

يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق فيها أعمال المؤسسة. ويتم تقسيم قائمة الإستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العادي الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم لصندوق المصروفات النقدية قسم للمتحصلات النقدية وقسم للمدفوعات نقدية.<sup>1</sup>

### ثانياً: الملخص التذكيري

هو بيان تفصيلي للطرق و الوسائل التي يتميز بها نظام سليم للرقابة الداخلية و إستخدامه من قبل مساعدي المراجع للإسترشاد به عند قيامهم بفحص النظام في أي منشأة.<sup>2</sup>

### ثالثاً: التقرير الوصفي

ويقوم المراجع هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية، و هي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة و المتوسطة إلى حد ما، و يلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط ضعف في النظم المستعملة و محاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة و صعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.<sup>3</sup>

### رابعاً : دراسة الخرائط التنظيمية

تتمثل الخرائط التنظيمية في خرائط المراجعة التي يستخدمها المراجع في مراجعته للحسابات و يتطلب إستخدامها بكفاءة و تكمن أهميتها فيما يلي:<sup>4</sup>

**1- مفهوم خرائط المراجعة :** خرائط التدقيق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال و الرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة، و إذا أعدت خرائط المراجعة بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات و التحركات والتدفقات و كافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الأستاذ العام.

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة 2، دار المسيرة، عمان الأردن، 2009، ص: 218.

<sup>2</sup> - نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 187-188.

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد الله، المراجعة و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص : 171.

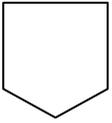
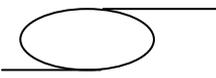
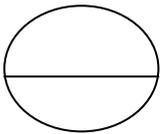
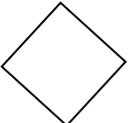
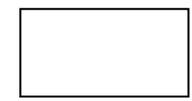
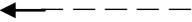
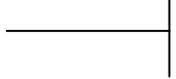
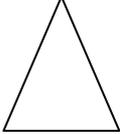
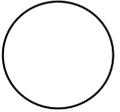
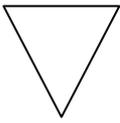
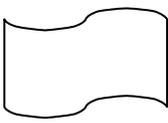
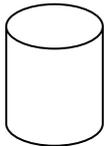
<sup>4</sup> - عبد الفتاح محمد صحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 1999-2000، ص : 95-96.

2- أهمية الخرائط لمراجع الحسابات : يستفيد مراجع من خرائط المراجعة في الأمور التالية :

- تعتبر خرائط المراجعة من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية.
- تعتبر خرائط المراجعة مفيدة في إتمام عمليات الإتصال الكتابي بسرعة و دقة.
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية بسرعة.
- تتميز خرائط المراجعة بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال رموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه و يفهمه بسهولة، بهذه عند إستخدام خرائط المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

نقوم فيما يلي بعرض أشكال ورموز خرائط المراجعة.

الجدول رقم (04) : يوضح أشكال ورموز خرائط المراجعة

رموز أساسية	رموز الخاصة	
		معالجة المعلومات
		الرقابة
		الوثائق
		عملية إدارية
		الرقابة
		تصنيف مؤقت
		تصنيف نهائي
		فاتورة
		سجل المعلومات
		قرص ممغنط

Source : khelassi Réda ,l'audit interne, édition Houma,3eme édition, Alger, 2010,p 33

### خامسا : فحص النظام المحاسبي

وهنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية و أسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها و تدقيقها، و قائمة ثانية بطبيعة المستندات و الدورة المستندية، و من تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، و تتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع، و يعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة خاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين و السجلات و ما شابه، و يجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المستعمل، و أن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع على إستعراض نتائج ذلك الإجراء و الخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع

بصفة عامة، أدى التطور في أهداف وظيفة المراجعة الخارجية من محاولة إكتشاف الأخطاء و أوجه التلاعب و الإنحرافات إلى قياس درجة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء الوحدة الإقتصادية و مركزها المالي، إلى حدوث تغيير في مدى الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات من فحص شامل و تفصيلي إلى فحص إختباري، الأمر الذي أدى بالضرورة إلى زيادة درجة الإهتمام بجودة نظام الرقابة الداخلية، و يمكن تلخيص علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية في العناصر الرئيسية التالية :

### أولاً: الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية

يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المشروع بغرض الإلمام بخلفية و معلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة من ناحية و طبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في مشروع من ناحية أخرى، و يساعد ذلك المراجع على ما يلي:<sup>2</sup>

1- طبيعة نظام المحاسبي في المنشأة و الدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال :

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص 181.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 157-158.

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المشروع المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمشروع؛
  - التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات و طريقة معالجتها و تحليلها يدويا أو إلكترونيا؛
  - التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم و التقارير المالية التي ينتجها النظام النظام المحاسبي و محتويات كل منها و الغرض من إعدادها و طبيعة مستخدميها .
- 2- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع و البيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع بما يساعده على :
- التعرف على الهيكل الإداري للمنشأة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة؛
  - التعرف على توزيع خطوط السلطة و المسؤولية داخل هذه المستويات و طبيعة خطوط الإتصال فيها أفقيا أو رأسيا؛
  - التعرف على الطرق الإشراف و الإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة؛
  - التعرف على وظائف و خدمات المراجعة الداخلية في المنشأة و طبيعة عملها و دورها في تحقيق الرقابة؛
  - التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المنشأة و كيفية التصريح بها و تنفيذها و تسجيلها و معالجة بياناتها؛
  - التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة (العميل) يدويا أو إلكترونيا.

### ثانيا: نتيجة الفحص المبدئي

بعد الفحص المبدئي الذي يقوم به المراجع لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة يمكن أن يصل المراجع إلى أحد الإستنتاجين التاليين<sup>1</sup>:

- 1- عدم الإعتماد على نظم الرقابة :** ويصل المراجع إلى هذا الإستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام به لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة على أساس أنه توصل إلى نتائج التالية :
- لاجدوى من دراسة و تقييم النظام القائم بشكل تفصيلي و أنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الإختبارات الأساسية للمراجعة؛

<sup>1</sup> -- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 89-91.

• إن أي عملية تقييم تفصيلية أو دراسة إضافية للنظام متضمنة إختبارات الإلتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة، و بناء على هاتين النتيجتين يتوقف المراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية، و بذلك يقوم المراجع بتصميم برنامج الإختبارات الأساسية المرجعة بدون الإعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة، و في هذا المجال يعرض المراجع الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

**2- الإعتماد على نظم الرقابة:** و يصل المراجع إلى هذا الإستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة يمكن الإعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته ولذلك فعليه الإستمرار في فحص و تقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب و إجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء و مخالفات جوهرية، و في هذا المجال يركز المراجع في فحصه للنظام على الأساليب و إجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من أخطاء و مخالفات محددة و يتضمن هذا الفحص من قبل المراجع ما يلي :

- الإستفسار من موظفي المنشأة و العاملين فيها؛
- فحص المستندات الدالة على حدوث عمليات معينة؛
- مراقبة بعض العمليات عن قرب؛
- مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة.

### ثالثا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام و نتائج إختبارات الإلتزام بالإجراءات و السياسات الرقابية، و بناء على هذا التقييم النهائي يستطيع المراجع أن يحكم على عنصريين من عناصر الرقابة هما<sup>1</sup> :

- 1- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها و يكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة؛
- 2- التعرف على مواطن ضعف النظام و التي يجب تبليغها لإدارة المنشأة وفقا لمعيار المراجعة رقم (20) و الذي يحدد مسؤوليات المراجع، و يعتبر هذا القرار من نتائج عملية إختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على

<sup>1</sup> - عبد الفتاح صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 160.

المراجع عند إكتشاف مواطن الضعف معينة و ذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المنشأة بذلك كتابيا من خلال تقرير يضمه بعض التوصيات اللازمة و الملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

#### رابعا: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة

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

- 1- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية؛
  - 2- مخاطر احتمال عدم كفاية إختبارات المراجعة لإكتشاف تلك الأخطاء حيث يعتمد المراجع على درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للإطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية حيث نجد الآتي :
- يقلل احتمال وجود هذه الأخطاء و المخالفات إلى حدها الأدنى إذا ما كانت مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة و قوية و قادرة توفير بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها.
  - يتوقف إكتشاف المخاطر و الأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية و التي يتبعها المراجع في مجال تنفيذ إجراءات الفحص، لذلك يجب على المراجع أن يعدل من طبيعة و توقيت نطاق إختبارات العمليات المحاسبية و أرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي إكتشفها المراجع عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

#### خامسا: القيود

هناك قيود في النظام نفسه يجب الإعتراف بها عند أخذ فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الإعتبار، فعند تنفيذ معظم الإجراءات الرقابية هناك احتمالات لحدوث أخطاء تنشأ عدم الإنتباه و الإرهاق، وبالإضافة إلى ذلك فإن الإجراءات التي تعتمد فاعليتها على تقسيم الواجبات يمكن التغلب عليها كما واضح بالتواؤ، وبالمثل فإن الإجراءات التي تكفل تنفيذ العمليات و تسجيلها طبقا لتعليمات الإدارة قد تكون غير فعالة لإكتشاف الخطأ والغش التي تتم بواسطة الإدارة نفسها في العمليات أو التقديرات و الأحكام الشخصية التي تلزم لإعداد القوائم المالية،

<sup>1</sup> - عبد الفتاح صحن و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص:161.

وبالإضافة إلى ما تقدم فإن إنطباق التقويم الحالي لنظام الرقابة الداخلية على الفترات المقبلة يخضع لخطر مؤداه أن هذه الإجراءات قد لا تصبح كافية نتيجة الظروف، و لأن درجة التقيد بهذه الإجراءات تضحل مستقبلا.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستلزم التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية معرفة و فهم المراحل و الطرق المرسومة لتنفيذ المهام، كما يستلزم درجة معقولة من التأكد من أن هذه الإجراءات تنفذ وفقا لما تم تحديده من قبل.

إن درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد نطاق الإختبارات التي تتقيد بها إجراءات المراجعة لا يمكن تحديدها تماما في بداية عملية المراجعة، لذا يجب إتباع المراحل التالية:

#### أولاً: جمع الحقائق و المعلومات عن النظام

يجب على المدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية أي النظام المحاسبي و أساليب الرقابة عن طريق الإستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة، و كذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، و الوظائف للحصول على فهم كافي لهيكل الرقابة الداخلية، يستطيع مراجع الحسابات إستخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الإستقصاء، خرائط التدفق و غيرها، و تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المراجع الإعتماد عليهما في عملية التوقف، وقد يقرر عدم الإعتماد على بعض العناصر و نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها :

- التصميم غير المحكم مما يترتب عليه عدم الإطمئنان و دقة البيانات المحاسبية؛
- إن ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالإختبارات الفحص مما يترتب عليه تجهيز الجهد للوفر المتحقق.<sup>2</sup>

#### ثانياً: فحص النظام

تعني هذه الخطوة إختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية و التحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا، ومن ثم تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام و مدى مسابته للحقائق التي وصل إليها

<sup>1</sup> - مصطفى عيسى خيضر، المراجعة والمفاهيم والمعايير والاجراءات ، فهرست مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، السعودية، الطبعة الثانية، 1996، ص ص: 197-198.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص : 214-215.

في الخطوة الأولى، والتي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام.<sup>1</sup>

ثالثاً: مجموعة من إختبارات مدى التماشي أو مدى الإلتزام

بالنسبة للنقطة هذه نلاحظ أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام و مدى تفهم العاملين لواجباتهم، و من ثم فإن على مراقب الحسابات ضرورة التأكد من إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كماهي محدد لها في النظام الموضوع . و لكي يتحقق ذلك يقوم مراقب الحسابات بعمل بعض الإختبارات للتأكد من مدى مسايرة الإجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا، و من بين هذه الإختبارات المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، هذا بالإضافة إلى ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ، وإجراء حوار معهم للإستفسار عن أي موضوعات يرى المراقب أنها ضرورية للتحقق من مدى مسايرة التنفيذ الفعلي لما هو محدد مسبقا في النظام . فمن خلال الإختبارات المراجعة المستندة، تتم مراجعة إختبارية لمجموعة من العمليات المالية في كل مجال من مجالات الأنشطة مبيعات المشتريات على أن يراعي تتبع هذه العمليات منذ نشأتها حتى يتم إظهار تأثيرها النهائي على القوائم المالية، مع التركيز على إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية، و هنا يجب مراعاة نقطة هامة و هي أن إختبارات مدة التماشي لا تعني فقط التحقق من تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية كما هو محدد لها، و لكن تتضمن ضرورة للرقابة الداخلية. فمثلا إذا إتضح أن هناك شخص يقوم بعملية بإكمالها أو أن هناك أحد العاملين يجمع بين المحافظة على الأصل و تسجيل تحركات هذا الأصل، فلا بد على مراقب الحسابات أن يبرز تلك النواحي وأن يقترح السبيل لإتلافها.<sup>2</sup>

رابعاً: مراعاة التوقيت المناسب للإختبارات

أما فيما يتعلق بتوقيت الإختبارات، نلاحظ أن هذه الإختبارات تتم عادة خلال الفترة المالية محل الدراسة و في داخل الوحدة. و لذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يتأكد من عدم وجود أي تعديلات على القوائم والتسجيلات خلال الفترة من تاريخ الإنتهاء من الإختبارات و نهاية السنة المالية، مع ضرورة إجراء فحص إضافي عندما تظهر المؤشرات لحدوث مثل تلك التعديلات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 1996

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 223.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص: 224.

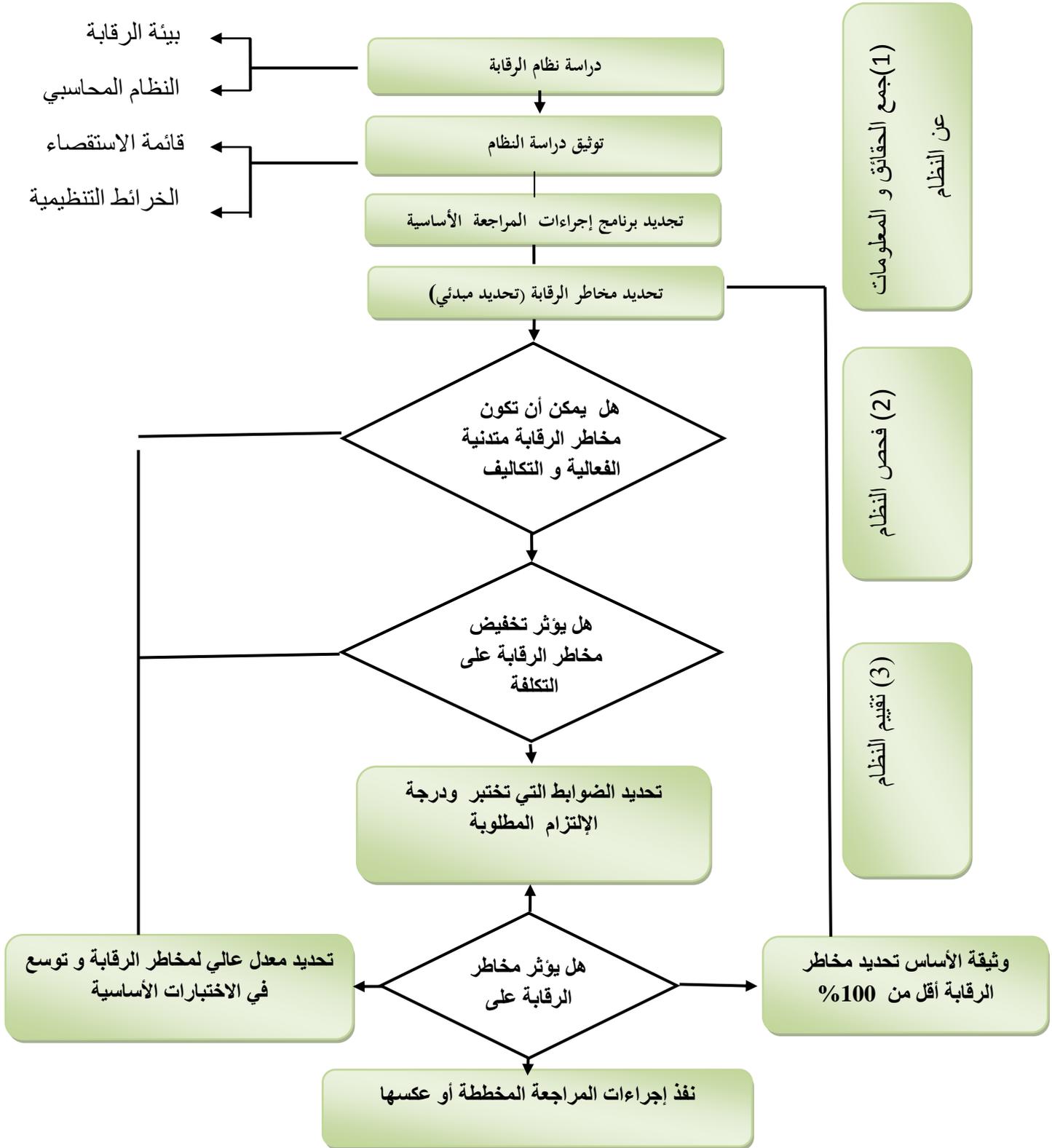
## خامسا: تقييم النظام

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية الدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام و فحص الطريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح مراقب الحسابات في موقف يسمح له بالحكم على مدى فعالية و كفاءة النظام و من ثم تحديد درجة الإعتماد عليه و التي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة المالية الملائمة بهدف طريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح مراقب الحسابات في موقف يسمح له بالحكم على مدى فعالية وكفاءة النظام و من ثم تحديد درجة الإعتماد عليه و التي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة المالية الملائمة بهدف إعداد التقرير و إبداء الرأي في صحة و سلامة القوائم المالية محل الفحص، و تشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل الوحدة . و يتعين على مراقب الحسابات قبل التوصل إلى حكم عن مدى فعالية و كفاءة أي نظام للرقابة الداخلية، القيام بعدة إختبارات ،ومن الملاحظ أن طبيعة و حجم هذه الإختبارات يتوقف على درجة الخطر المرتبط بالعنصر أو المجال محل الفحص، و ينبع هذا الخطر من مصدرين ، الأول مدة فعالية نظام الرقابة الداخلية و الثاني طبيعة العنصر أو المجال في حد ذاته، فإذا إتضح من الدراسة و الفحص فعليه النظام و الرقابة الداخلية للعنصر فذلك يعني تخفيض درجة الخطر ومن ثم تخفيض حجم الإختبارات الواجب القيام بها، و من ناحية أخرى تلعب طبيعة العنصر دورا في تحديد طبيعة و حجم الإختبارات المطلوبة، ففي حالة الأصول النقدية و التي يكون من السهل إخفائها مع صعوبة تحديد المالك لها ،تزيد درجة الخطر المصاحبة لها بعكس الحال بالنسبة للتجهيزات الآلية حيث يكون من الصعب إخفائها مع سهولة تحديد ملكياتها مما يجعل درجة الخطر لهذه العناصر يقل بدرجة كبيرة و من ثما يمكن القول أنه بعد تحديد درجة الخطر المصاحبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية و لكل مجال من مجالات الأنشطة داخل الوحدة، يستطيع مراقب الحسابات تحديد طبيعة و مدى الإختبارات اللازمة لإستكمال عمليات المراجعة.<sup>1</sup>

ونقوم فيما يلي بعرض هذا الشكل الذي يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup>- محمد سمير الصبان و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 58-61.

الشكل رقم (02) : يوضح مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر : غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ذكره، ص 207.

## خلاصة الفصل

المراجعة الداخلية نشاط تقيمي مستقل يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى.

المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل ولأدوات وفق خطة منهجية منظمة ومبادئ وأخلاقيات مهنية متعلقة بالمراجع نفسه.

كما تم التطرق إلى علاقة المراجعة الداخلية بالإدارات و كونها تتميز باستقلاليته عن باقي الوظائف، و أيضا منهجية عمل المراجعة و المتمثلة في مرحلة التحضير للمهمة و العمل الميداني و كذا إجراءات تخص إعداد التقرير والتي تنظم عمل المراجع الداخلي يطبق ما جاء في المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية أثناء إجراءه للمراجعة من بدايتها إلى غاية نهايتها، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات إستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة .

لضمان نجاح المراجعة الداخلية وأداء المراجع الداخلي، يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

# الفصل الثالث

دراسة حالة شركة الاسمنت

سورالغزلان

## تمهيد:

حاولنا من خلال الفصلين النظريين السابقين تقديم إطار نظري يساعد على فهم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإبراز العلاقة بينهما، وسنحاول في هذا الفصل إسقاط كل ما تناولناه سابقا على دراسة ميدانية من خلال دراسة حالة شركة الإسمنت بسور الغزلان، قصد مدى قدرة المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجع، واقتصرنا في دراستنا هذه على دراسة نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات و مراجعتها، ولهذا قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي كالآتي:

**المبحث الأول:** تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان.

**المبحث الثاني:** دراسة نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات.

**المبحث الثالث:** المراجعة الداخلية لدورة المشتريات.

## المبحث الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان

تكتسب شركة الإسمنت بسور الغزلان أهمية كبيرة سواء من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية إذ تلبي جزء كبير من إحتياجات المؤسسات على المستوى الوطني خاصة أنها تغطي أكبر جزء من إحتياجات منطقة الوسط، وكذا الأفراد فيما يخص مادة الإسمنت، كما لها دور كبير في توزيع المداحيل وذلك عن طريق علاقاتها الاقتصادية بالموردين والزبائن.

وفي هذا المبحث سنعرض بطاقة تعريفية عن مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان، مكانتها الاقتصادية، أهدافها وهيكلها التنظيمي مع مراحل نشاطها الإنتاجي.

## المطلب الأول: بطاقة تعريفية لمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان

سنتناول في هذا المطلب لمحة تاريخية عن المؤسسة، تعريف المؤسسة وامكانياتها البشرية والمادية.

## أولاً: لمحة تاريخية عن المؤسسة

في إطار مخططات التنمية الاقتصادية الكبرى التي إتبعها الجزائر في بداية سنة 1974م خاصة بعد إرتفاع سعر البترول الذي وصل إلى 49 دولار للبرميل الواحد تم إنشاء مؤسسات إقتصادية هامة من بينها الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) والتي تم إخضاعها لقانون الصفقات العمومية بمرسوم رقم 145/82 وهي مؤسسة تجارية تخضع لأحكام القانون التجاري، كما أنها مؤسسة إقتصادية هدفها إنتاج الإسمنت وتحقيق الربح وتقديم أجود الخدمات تحت شعار "أجمل وأجود الخدمات" وتشرف عليها وزارة الصناعة.

ولقد مرت منذ نشأتها سنة 1980م بمراحل سيطرت المؤسسة فيها على السوق الوطنية بسبب حاجات السوق المتزايدة آنذاك، أما تسييرها فكان يتم من طرف الوزارة الوصية، فهي المحددة لمختلف السياسات على المدى الطويل والمتوسط مثل سياسة التوظيف، الأجور وسياسة التسعير والتسويق... إلخ، وقد كانت عبارة عن مؤسسة عمومية محلية تحت إسم الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) إلا أنها لم تدم طويلا، ولقد تم تقسيمها لأسباب عدة منها:

- عدم وجود تحديد دقيق لمستويات إتخاذ القرارات مما أدى إلى تداخل المهام.
- عدم ملائمة القرارات الموضوعية من طرف الجهات المخططة للواقع العملي للمؤسسة.
- البيروقراطية والشعور باللامسؤولية.
- كبر حجم المؤسسة وصعوبة التحكم فيها.

وقد صدر قرار بتقسيم المؤسسة (SNMC) إلى العديد من المؤسسات الفرعية سنة 1983م وكل مؤسسة مختصة في إنتاج منتجات معينة، فهناك مؤسسات تنتج القرميد ومؤسسات مختصة في إنتاج الرمل وأخرى في إنتاج الإسمنت وهذه الأخيرة تم تقسيمها إلى مؤسسات جهوية هي:

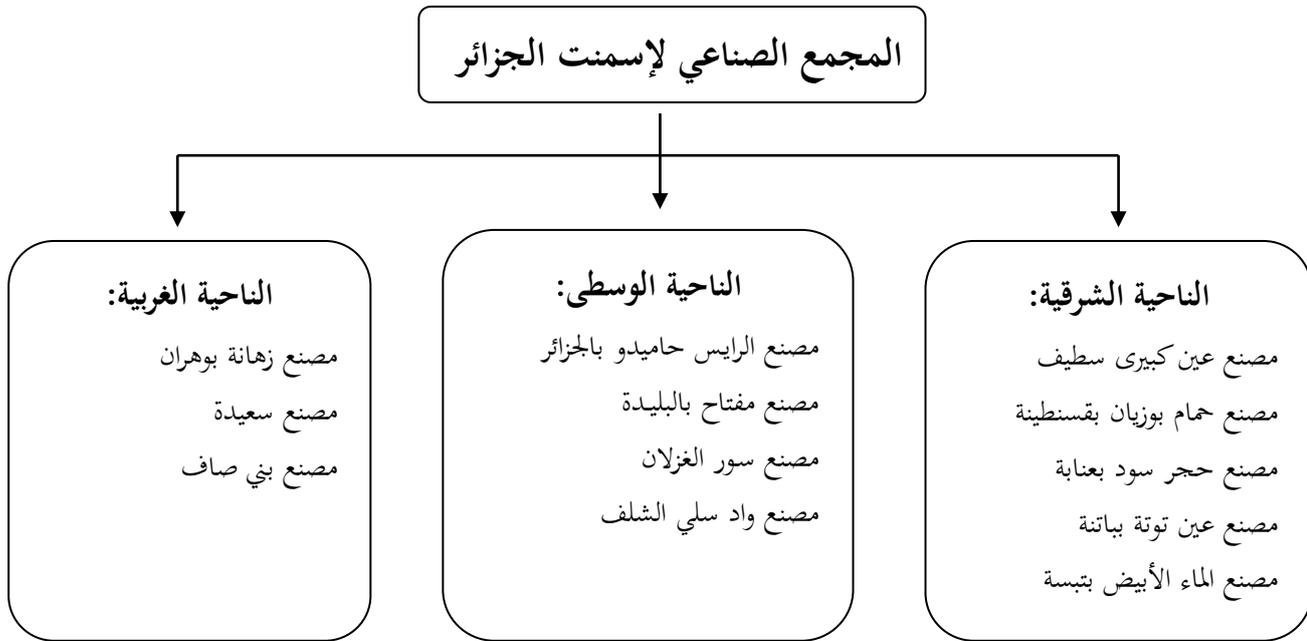
- الشركة الجهوية للإسمنت بالغرب (ERCO)؛

- الشركة الجهوية للإسمنت للشرق (ERCE)؛

- الشركة الجهوية للإسمنت للوسط (ERCC)؛ (وهي المؤسسة محل الدراسة)

ومؤخرا فقد أصبحت جميع مؤسسات الإسمنت في كامل التراب الوطني تابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)<sup>1</sup>.

الشكل رقم (03) : الأقسام الفرعية للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)



المصدر: من الوثائق المستلمة من مديرية الموارد البشرية لشركة الإسمنت.

ثانيا: التعريف بمؤسسة الإسمنت لسور الغزلان

المؤسسة التي سنتناولها بالدراسة في هذا البحث هي وحدة من وحدات المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)، حيث تقع مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان في فج بكوش على الطريق الوطني رقم 05 وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 07 كلم، وعن مقر ولاية البويرة بـ 27 كلم، وعلى بعد 120 كلم جنوب شرق الجزائر العاصمة، حيث تتربع على مساحة 41 هكتار منها 36,5 مغطاة و 4,5 غير مغطاة وهي مؤسسة مختصة في إنشاء نوعين من

<sup>1</sup> - وثائق مستلمة من مديرية الموارد البشرية لشركة.

الإسمنت، النوع الأول يسمى CPA35 والنوع الثاني يسمى CPA250 أما حاليا فهي تنتج نوع واحد هو Class 442 وهو ذو نوعية رفيعة.

كانت بداية إنشاء مصنع الإسمنت بسور الغزلان بموجب المرسوم رقم 323/82 من قبل شركة داتماكية تدعى "FLS SMIDTH"، حيث استغرقت مدة الإنجاز حوالي 38 شهرا وكانت بداية إنتاج الإسمنت في يوم 1983/10/20 حيث قدرت تكاليف الإنتاج بـ 1 231 668 943 دج علما أنها تأسست برأسمال قدره 246 مليون دينار جزائري، وتصل قدرة إنتاجها من 3000 طن يوميا إلى 1.000.000 طن سنويا.

وهناك بعض التواريخ الأساسية في تاريخ هذه المؤسسة، نذكر منها ما يلي:

- تم إمضاء عقد إنجاز المشروع بتاريخ: 1979/11/26.
- تمت بداية تطبيق هذا العقد في 1980/02/26.
- فتح الورشات في 1980/08/26.
- كان أول منتج من الكلنكر بتاريخ: 1983/09/25.
- أول منتج من الإسمنت بتاريخ: 1983/10/20.
- أول منتج مرسل بتاريخ: 1983/11/05.
- عقد اتفاقية الشراكة مع شركة ايطالية " Buzzy " سنة 2007.
- مشروع المصفاة والذي بدأ تشغيله يوم 2016/02/15، بعد أن دام إنجازها لمدة 14 شهرا.<sup>1</sup>

### ثالثا: أهداف المؤسسة

للمؤسسة دور مهما على المستوى الوطني ومن أهدافها ما يلي:

- تلبية الحاجات المتزايدة في مجال البناء من مادة الإسمنت؛
- تساهم في القضاء على البطالة وهذا بتشغيل أكبر عدد ممكن من اليد العاملة؛
- هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية الطلب على مادة الإسمنت؛
- توزيع المداحيل عن طريق علاقاتها الإقتصادية بالموردين والزبائن؛
- تحقيق التوازن الجهوي حيث تغطي جزءا كبيرا من إحتياجات الوسط (مؤسسات وأفراد)؛
- إنشاء مناصب شغل لكل طبقات المجتمع.

<sup>1</sup> - وثائق مستلمة من مديرية الموارد البشرية لشركة.

#### رابعاً: إمكانيات مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

تتمتع مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان بإمكانيات بشرية ومادية كبيرة نذكر منها:<sup>1</sup>

#### 1- الإمكانيات البشرية

تمثل الطاقة البشرية في الشركة حوالي 365 عامل يتوزعون كما يلي:

- 184 إطار؛

- 134 تقني؛

- 47 عامل.

حيث أن عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد إلى الخميس من الساعة الثامنة صباحاً إلى الساعة الرابعة مساءً تتخللها فترة إستراحة.

أمّا فيما يخص نظام العمل الخاص بالتناوب فهناك نظامين هما:

- نظام (3X8) الذي تعمل به مديرية الإنتاج وهو مقسم إلى ثلاثة فرق كل فرقة تعمل لمدة 8 ساعات كما

يلي:

**الفرقة الأولى:** من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة الثانية زوالاً.

**الفرقة الثانية:** من الساعة الثانية زوالاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً.

**الفرقة الثالثة:** من الساعة الثامنة مساءً إلى غاية الساعة السادسة صباحاً.

بينما هناك فرقة رابعة تكون في عطلة لمدة ثلاثة أيام ثم تتناوب في العمل مع الفرق السابقة وهكذا.

- نظام (2X8) الذي تعمل به مديرية المواد الأولية والعتاد المتنقل ومديرية التسويق، وهو مقسم إلى فرقتين

كل فرقة تعمل لمدة 7 ساعات و نظام العمل يكون من يوم السبت إلى يوم الخميس (ما عدا الجمعة) ويكون

بالتناوب أسبوع صباحاً وأسبوع مساءً وهكذا، وهو كما يلي:

**الفرقة الأولى:** من الساعة السادسة صباحاً إلى غاية الساعة الواحدة زوالاً.

**الفرقة الثانية:** من الساعة الواحدة زوالاً إلى غاية الساعة الثامنة مساءً.

#### 2- الإمكانيات المادية

تتوفر الشركة من الناحية المادية على الإمكانيات التالية:

- محجرة لسحق المواد الأولية سعة 1000 طن/ساعة.

<sup>1</sup> - من إعداد الطالبين بناء على دليل إجراءات الشركة.

- تجنيس مسبق وخزن حجر الكلس سعة 35000 طن.
- تجنيس مسبق وخزن الطين سعة 3000 طن.
- مطاحن خام طيركس يونيدان قطر 4.6 م، طول 9.75 م، سعة 140X2 طن/سا.
- خزانات التجنيس سعة 8000X3 طن (Klinker).
- فرن يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربع طوابق الحلزونية الشكل يستخدم للتجنيس "Homogénéisation" قطره 5.5م وطوله 89م، سعة 3000 طن/سا.
- خزانات حجر الكلس المحروق ، سعة 1500X3 طن.
- مطحن المواد الإضافية سعة 100 طن/سا.
- تخزين الجبس سعة 1750 طن/سا .
- مطاحن إسمنت يونيدان 4.4م قطر ، 12م الطول ، سعة 100X2 طن/سا.
- خزانات الإسمنت سعة 8000X4 طن .
- شحن الإسمنت بدون تغليف سعة 200X2 طن .
- معمل التغليف سعة 100X5 طن/سا.
- مخبر يحتوي على مقياس الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي.
- معالجة المياه.
- مخزن زيت الوقود سعة 5000م<sup>3</sup>.
- الإدارة.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت بسور الغزلان ومراحل سير عملية إنتاجها

سنتناول في هذا المطلب الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت بسور الغزلان ومراحل سير عملية الإنتاج داخل

المؤسسة.

#### أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

إن الهيكل التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع نشاط المؤسسة إذ لا بد من وجود هيكل يتلاءم مع هذا التوسع، وهذا ما لاحظناه في هذه المؤسسة بحيث يتماشى الهيكل التنظيمي مع توسع نشاطها، حيث تضم مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان في هيكلها التنظيمي مجموعة من المديريات التي تنقسم بدورها إلى دوائر ومن ثم إلى مصالح وفروع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - أنظر الملحق رقم 01

وسنقوم بشرح مختصر للهيكل التنظيمي كالآتي:<sup>1</sup>

### 1- المديرية العامة

يوجد بها المدير العام والأمانة العامة والمدراء المركزيين وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة منها: مصلحة الدراسات القانونية والإدارية والتأمين، بالإضافة إلى دائرة رقابة الجودة ومساعد الإعلام الآلي ومصلحة المحيط والبيئة. إنَّ المدير العام هو المسير الرئيسي لهذه المؤسسة، فهو مرتبط معها بعقد يدعى عقد الإطار المسير حيث يخضع للإجراءات الداخلية للمؤسسة وله صلاحيات واسعة تبعا لهذا العقد.

وتتمثل مهام المديرية العامة فيما يلي:

- التنسيق بين الإدارة ومختلف مصالح الفروع.
  - السهر على السير الحسن لمصالح المؤسسة.
  - تمثيل المؤسسة في جميع الاجتماعات الرسمية وأمام الهيئات العمومية.
  - متابعة ومراقبة برنامج الانتاج والتسويق.
  - ممارسة التوجيه والرقابة.
  - وضع السياسة السنوية العامة للمؤسسة (تحسينات وتغيرات لتطوير أداء المؤسسة).
  - عقد الاجتماعات كلما دعت الضرورة إلى ذلك، إضافة إلى الاجتماعات الدورية.
- أ- مساعد التدقيق والمراجعة: يقوم بمراجعة وتدقيق كل العمليات الادارية والمالية والملفات الخاصة بكل مديريات المؤسسة.

ب- مصلحة الدراسات القانونية: تقوم هذه المصلحة بكل الأمور القانونية المتعلقة بالمؤسسة من عقود، اتفاقيات وقضايا، واجراءات تأمين المؤسسة وممتلكاتها من الأخطار المحتملة الوقوع.

ج- دائرة رقابة الجودة: تتمحور مهمتها في:

- المتابعة لاستغلال الحجر.
- مراقبة جودة مسار الإنتاج خلال مختلف مراحل.
- مراقبة وتسيير كل العمليات المتعلقة بالمواد الأولية.
- القيام بعمليات التصحيح والمعالجة خلال مختلف مراحل الانتاج.
- القيام باحضار العينات واجراء التحليل والعمليات الفيزيائية في المخابر.

<sup>1</sup> - وثائق مستلمة من مديرية الموارد البشرية لشركة.

د- مساعد الإعلام الآلي: يضم مصلحة الاعلام الآلي، حيث اعتمدت هذه المصلحة في البداية على موظفين لهم امكانيات بسيطة في الإعلام الآلي، وفي سنة 1990م عمت عملية توزيع أجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب المؤسسة مما أصبح من الضروري وضع مصلحة متخصصة في الاعلام الآلي التي تتمثل مهمتها في عملية الشراء أين تختار نوعية الآلة، قدرتها وتوزيعها على الأشخاص المعنيين وتبقى هي المسؤولة الأولى والأخيرة على صيانتها.

و- مصلحة المحيط والبيئة: تهتم هذه المصلحة بمراقبة المواد المسموح إستعمالها في الإنتاج، والسهر على الحفاظ على محيط المؤسسة.

## 2- مديرية الموارد البشرية

يسيرها مدير الموارد البشرية، الذي تتمثل مهامه فيما يلي:

- وضع برنامج لتسيير الموارد البشرية على المدى الطويل.
- السهر على توفير الجو الاجتماعي (تحسين ظروف العمل).
- يساهم ويعمل على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.

كما تهتم مديرية الموارد البشرية بالعنصر البشري وتسهر على الإطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمال وعملية تسييرها، ويوجد بهذه المديرية دائرتين، دائرة الموارد البشرية التي تحتوي على ثلاثة مصالح ودائرة التكوين التي تحتوي على مصطلحتين، والتي سنتطرق لهم في ما يلي:

### أ- دائرة الموارد البشرية : تتكون من:

- **مصلحة المستخدمين:** التي تهتم بالوظائف التالية: التوظيف، التنصيب، الحضور، الغيابات، العطل السنوية وساعات العمل بما فيها الساعات العادية والإضافية... إلخ، ويوجد بهذه المصلحة فرعين هما: فرع التسيير للمستخدمين الذي يقوم بالتسيير ومراقبة العمال من حضور وغياب، إعداد شهادات العمل و برامج العطل السنوية للعمال، تنظيم ملفات العمال ومتابعة حركة المستجندات الخاصة بترقية العمال إلى جانب توعية العمال بالقانون الداخلي للمؤسسة، وفرع الأجور الذي يقوم بدفع الأجور بعد حصوله على حركة تغيرات العمال ودفع المنح.
- **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** تهتم هذه المصلحة بالناحية الاجتماعية للعمال من تعويضات الأدوية والعطل المرضية، حوادث العمل والتقاعد وتوفير الأدوات المدرسية، بالإضافة إلى رعاية العمال من تمييز ونقل العمال إلى المستشفى في حالة مرض أو وقوع حادث عمل إلى جانب وضع برنامج خاص للعمال ومتابعتهم مع طبيب العمل والذي يكون كل سنة.

- **مصلحة الوسائل العامة:** تهتم هذه المصلحة بتنظيم وتوفير الوسائل اللازمة لنقل العمال إلى جانب متابعة ومراقبة المطعم والبناء وغيرها من الوظائف.
- ب- **دائرة التكوين:** تعمل على تطوير وتحسين مستوى الكفاءات، تتكون من:
  - **مصلحة التكوين:** تهتم مصلحة التكوين بإستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها، كما تقوم بتنظيم دورات تكوينية من أجل تدريب اليد العاملة وتحسين مستوى الكفاءات لجعلها أكثر كفاءة وخبرة وقدرة على أداء العمل، وكذلك تنظيم وتسيير المتربصين من التكوين المهني والطلبة الجامعيين،
  - **مصلحة تسيير المهارات:** تهتم مصلحة تسيير المهارات بدراسة ومتابعة ملف وسير العمال من تكوين والمهارات المهنية الخاصة بكل عامل.

### 3- مديرية المالية والمحاسبة

يسيرها مدير المالية والمحاسبة، من مهامه ما يلي:

- يساهم ويعمل على الحفاظ على المؤسسة من الناحية المالية.
- مراقبة ميزانية المؤسسة باستمرار.
- مراقبة ودراسة الملفات الخاصة بعمليات الشراء.

تعتمد مديرية المالية والمحاسبة في عملها على نصوص قانونية وتنظيمية خاصة قانون المالية، القانون التجاري، قانون الضرائب، قانون البنوك وقانون الإجراءات الجزائية، حيث تعتمد في تسيير فروعها بناء على هذه القوانين والسهر على الإطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل الشركة بصفة دورية. كما أن اهتمام هذه الوظيفة ينصب على توليد ومعالجة المعلومات المحاسبية والمالية، وكذلك تسجيل وتلخيص المعاملات التي تتم سواء كانت من الداخل أو الخارج وتتجزأ هذه المديرية إلى ثلاثة دوائر هي:

#### أ- دائرة المحاسبة:

التي تتضمن مصلحة واحدة وهي مصلحة المحاسبة.

\* **مصلحة المحاسبة:** تهتم بالعمليات المحاسبية وفقا لأصول المحاسبية المتعارف عليها وتنقسم إلى قسمين قسم المشتريات وقسم المبيعات.

- **قسم المشتريات:** يختص قسم المشتريات بمختلف أوجه الإنفاق التي تنفقها المؤسسة، بمعنى آخر يهتم برصد وتسجيل التدفقات التي تخرج من المؤسسة والتي تدعى المدفوعات، حيث يقوم هذا القسم بالتقييم المحاسبي عن طريق

تطبيق المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي وذلك بعد حصوله على الفاتورة الخاصة بالشراء، كما يختص بتسجيل المشتريات والمصاريف التي تتعامل بها المؤسسة.

- **قسم المبيعات:** يختص قسم المبيعات بتسجيل كل العمليات التي تنتج مدخولا للمؤسسة وهذا وفقا لأساليب المحاسبة العامة المتعارف عليها.

• **دائرة المالية:** والتي تتضمن أيضا بدورها مصلحة واحدة وهي مصلحة المالية.

1- **مصلحة المالية:** تهتم بجميع نفقات المؤسسة، حيث لها قسم يدعى الصندوق يقوم بالتسديد الفوري لبعض العمليات كالتسبيقات عن الشراء، كما تقوم هذه المصلحة بدفع الضرائب على الأجور، ويقوم كذلك بتحويل المبالغ النقدية من البنك ويضعها في الحساب الجاري بالصندوق.

#### ج- دائرة تسيير الميزانية:

تعتبر هذه الدائرة من أهم الدوائر الموجودة على مستوى مديرية المالية والمحاسبة، وهذا راجع إلى الدور الأساسي الذي تلعبه في البرمجة، التخطيط والمتابعة، وكذلك تقييم الأداء داخل مختلف المصالح ويتم وضع ميزانية تقديرية وعلى هذا الأساس يتم الإنتاج وفي نهاية السنة يتم التصحيح وهذا القسم متفتح على جميع الأقسام داخل المؤسسة، وعند تقدير الميزانية هناك ثلاث عوامل يركز عليها:

- البيانات التاريخية المحققة في العام الماضي.

- الإقتراحات والتطورات التي يقترحها المسؤولون.

- الخبرة والتجربة المكتسبة في ميزان التخطيط والبرمجة من طرف إدارات المؤسسة بعد وضع الميزانية بجميع الفروع، وتكون مرفقة بتقارير من طرف إدارات المؤسسة وفي نهاية السنة يتم مقارنة ما تحقق وما كان مخطط له.

#### 4- مديرية الاستثمارات

يسيرها مدير الاستثمارات، وتتكون من دائرتين هما:

أ- **دائرة دراسة وتخطيط الاستثمار:** تقوم هذه الدائرة بدراسة المشاريع التي تنوي المؤسسة القيام بها وذلك من كل الجوانب التطبيقية ثم إما القبول أو الرفض.

ب- **دائرة إنجاز المشاريع ومتابعتها:** بعد أن تقوم دائرة الدراسة والتخطيط بقبول المشروع فإنها يأتي دور دائرة إنجاز المشاريع، التي ستعمل على تنفيذ المشروع وتجهيزه ليصبح جاهز للخدمة.

#### 5- مديرية الصيانة

يسيرها مدير الصيانة ومن مهامه:

- يضمن الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من آلات ومعدات ووسائل ...

- السهر والعمل على حسن سير المؤسسة وتطوير الانتاج.

- القيام بتسيير المؤسسة في حالة غياب المدير العام.

- القيام بإجراء اجتماعات دورية وتلقي تقارير من طرف الهيئات التابعة له.

تتم مديرية الصيانة بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يمتلكها المصنع ويستعملها في نشاطه، كما تغطي كل أعمال الصيانة العامة لجميع المرافق وتتم أعمال الصيانة على مرحلتين: المراقبة قبل حدوث العطب وإصلاح العطب بعد حدوثه.

وتتكون هذه المديرية من الدوائر والمصالح التالية:

#### أ- مصلحة مكتب المناهج التقني :

يتمثل دورها في برمجة وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومعالجة كل ما له علاقة بالتقنيات، ومراقبة طرق العمل وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

ب- دائرة الميكانيك: مهمتها الحفاظ على المعدات والتجهيزات في الشركة، وإعطاء أعمال الصيانة لجميع المرافق وتتكون من:

- مصلحة ورشة الصيانة: تتمثل مهمته في تصليح الآلات العاطلة.
- مصلحة المنطقة 100: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 100 التي يتم فيها استخراج المواد الأولية وسحقها.
- مصلحة المنطقة 200: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 200 التي تعتبر حساسة جدا حيث يوجد بها الفرن والذي يتم فيه خلط المواد الأولية على درجة حرارة عالية.
- مصلحة المنطقة 300: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 300 .
- مصلحة المنطقة 400: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 400 التي يتم فيها طحن مسحوق الكلس وتضاف إليه باقي المواد الأولية وبعدها يتم تخزينه.

#### ج- دائرة المنافع: تتكون من مصلحتين:

- مصلحة المنافع: تتم هذه المصلحة بصيانة التجهيزات الخاصة بالإنارة الداخلية، التبريد ومتابعة مضخات المياه وضغوطات الهواء وآلات الغاز من خلال وقايتها، تنظيفها وتصليحها.

- **مصلحة التسرب والبساط الناقل:** تهتم هذه المصلحة بصيانة البساط الناقل للمواد الأولية من المحجر إلى المصنع والمادة النصف مصنعة من عملية الإنتاج.

**د- دائرة الكهرباء:** تقوم هذه الدائرة بأعمال الصيانة الكهربائية على مستوى المؤسسة وتتكون من مصلحتين:

- **مصلحة التجهيزات واللواحق:** تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الكهربائية للتجهيزات واللواحق.
- **مصلحة منطقة 300/200 الكهرباء:** تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الكهربائية على مستوى المنطقة 300/200.

## 6- مديرية الإنتاج

يسيرها مدير الإنتاج ومن مهامه:

- يضمن الحفاظ على مستوى المؤسسة ونوعية المنتج "مادة الإسمنت".
- السهر والعمل على حسن سير عملية الإنتاج وتطويرها.
- القيام بإجراء اجتماعات دورية وتلقي تقارير من طرف الهيئات التابعة له.

تتمثل وظيفتها في الإطلاع على القواعد المتعلقة بالإنتاج حيث تهتم بتتبع طرق الإنتاج وتتضمن المصالح والدوائر التالية:

**أ- مصلحة الصيانة العامة:** مهمتها القيام بجميع أعمال الصيانة العامة بالمؤسسة وتوزيع مياه الشرب والمياه الخاصة بالاستعمالات الصناعية وصيانة مضخات المياه إلى جانب القيام بتنظيف كل المصالح التقنية بالمؤسسة.

## ب- دائرة الإنتاج:

وتتكون من عدة مصالح نذكر منها:

- **مصلحة التصنيع:** يهتم بصناعة الإسمنت منذ دخول المواد الخام إلى غاية تحويلها نهائياً إلى إسمنت.

## ج- دائرة الإسمنت والإرسال:

تهتم هذه الدائرة بإرسال الإسمنت بعد صنعه وتحويله، وتتضمن مصلحتين هما:

- **مصلحة المنطقة 500:** في هذه المصلحة يتم ملأ الأكياس بالإسمنت وكذلك عملية سكب الإسمنت من أجل تعبئة الشاحنات المخصصة لذلك وإرسالها إلى الزبائن والتي تعد هذه آخر مرحلة في عملية الإنتاج.
- **مصلحة الإرسال:** تهتم هذه المصلحة بإرسال المنتج إلى المستهلك وذلك وفق متطلبات السوق ومراكز التوزيع.

د- دائرة كلانكار: يتم في هذه الدائرة متابعة مادة الكلانكار.

#### 7- مساعد الأمن

يسيرها مساعد الأمن الذي يشرف على عملية الحراسة ومختلف أعمال الأمن الصناعي وذلك بمساعدة رئيس المصلحة وعدد من أعوان الأمن المختصين في هذا الميدان ويتمثل دورها في المحافظة على أمن المؤسسة، والعمل عن طريق حملات التوعية وتقديم النصائح والإرشادات عن الأخطار التي يمكن أن تعترضهم، كما تعمل على توفير الألبسة والأحذية الصناعية والواقيات (ألبسة الوقاية) التي تحث العمال بضرورة ارتدائها، بالإضافة إلى ضمان أمن الورشات وإعلام العمال عن الاجراءات التي يجب أن تتخذ في حال وقوع حادث معين (حريق، حادث عمل، ...).

#### 8- مديرية التموين

تتمثل مهامها أساسا في إقتناء المواد و السلع الضرورية للشركة، ومختلف ما يتعلق بالمقالات و الخدمات التي تحتاج إليها الشركة، و سنفصل في هذه المديرية في المبحث الثاني.

#### 9- مديرية المواد الأولية والعتاد المتنقل

يسيرها مدير المواد الأولية والعتاد المتنقل تقوم هذه المديرية بمهمة متابعة سير المواد الأولية والعمل على صيانة العتاد المتنقل، وتتضمن دائرتين هما:

#### أ- دائرة المواد الأولية:

تتم هذه الدائرة باستخراج المواد الأولية حتى وصولها إلى التحويل بالمقادير والمقاييس اللازمة وتنقسم إلى مصلحتين:

- مصلحة التكسير والسحق: التي تقوم باستخراج المواد الأولية من المحجر والقيام بتكسيروها وسحقها.
- مصلحة الاستقبال: التي تقوم باستقبال ما تم تكسيروه وسحقه من المواد الأولية وتقوم بتحويله.

#### ب- دائرة العتاد المتنقل:

مهمة هذه الدائرة السهر على صيانة وتصليح العتاد المتنقل من سيارات، شاحنات، آلات حفر وغيرها، وتنقسم إلى مصلحتين:

- مصلحة مكتب المناهج: يتمثل دور هذه المصلحة في برمجة عمليات الاصلاح ومراقبة فرق العمل ووضع تقارير لمختلف الحالات.
- مصلحة تصليح العتاد المتنقل: تقوم هذه المصلحة بعملية التصليح بناء على نوع العتاد والعطب وذلك في ورشات متخصصة.

## 10- مديرية التسويق

يسيرها مدير التسويق، من مهامه مايلي:

- وضع برنامج خاص بتوزيع مادة الإسمنت.
  - نقل و إرسال المعلومات اليومية الخاصة بعمليات شحن الإسمنت.
  - تحضير ودراسة عقود الزبائن.
  - يراقب ويقوم يوميا بمقارنات بين الكميات المشحونة والفواتير.
  - حل المشاكل الخاصة بالزبائن واستقبال شكاويهم.
- يتم على مستواها بيع الإسمنت حيث تحتوي على دائرة، مصلحة وثلاثة أقسام هي:
- أ- قسم الفوترة:** مهمته إستقبال الزبائن يوميا وتحرير الفواتير الخاصة بهم ثم تحرير أسعار التسليم، وفي نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.
- ب- قسم التغطية:** مهمته رصد ومراقبة كمية السلع التي خرجت من قسم المبيعات لمدة 15 يوما للزبائن المتعاملين على أساس التسديد لأجل.
- ج- قسم المبيعات:** مهمته تسليم الكميات المباعة للزبائن وإحصائها ويقوم ببرمجة الإنتاج الشهري للرد على الزبائن، ويرتبط خاصة مع المصالح التالية : المحاسبة، الميزانية والإنتاج.
- ويتم بيع الإسمنت بإتباع الخطوات التالية :
- البيع عن طريق التعاقد (العقد)؛
  - البيع بالفاتورة؛
  - البيع عن طريق الشيك.

### ثانيا: مراحل سير عملية الانتاج داخل مؤسسة الإسمنت لسور الغزلان

تخضع عملية انتاج الإسمنت إلى عدة مراحل حيث تقوم المؤسسة بالقيام بعدة عمليات تتمثل في:

- 1- عمليات شراء المواد الأولية واللوازم:** تتم هذه العملية من طرف مصلحة التموين، حيث تقوم بشرائها وتسجيلها وفق مبادئ المحاسبة العامة ( التسجيل حسب النظام المالي المحاسبي ) حسب الوثائق والفواتير والمستندات.
  - 2- عملية الإنتاج:** قبل التطرق إلى عملية الإنتاج التي تمر بعدة مراحل وعبر عدة ورشات، نقوم بتقديم مختلف المواد التي تدخل في تكوين المنتج التام الصنع من الإسمنت وهذه المواد هي:
- Argile extraite ويتم استخراج هذه المادة (الحجر) من المحجرة التابعة للمصنع باستعمال المتفجرات.

- الكلس و يتم استخراجها بواسطة الآلات؛

- ذرات الحديد؛

- الجيبس: يستخرج بواسطة الآلات؛

- رمل: يتم شراؤه؛

- Grés concassé: له نفس المركبات الكيميائية مع الرمل ويتم شراؤه.

أما عملية الإنتاج فتبدأ بتكسير المادة الأولية وهي القطع المستخرجة من المحجرة ومادة الكلس حيث يتم ذلك داخل المؤسسة في الورشة التي تتكون من آلات (Concasseur 1200 T/H)، في هذه المرحلة نتحصل على منتج قيد التنفيذ مع أن جزءاً من مادة الكل يحول إلى الورشة الرابعة (04).

بعدها يضاف إلى المنتج قيد التنفيذ المحصل عليه في الورشة الأولى (01) مادتي الرمل وذرات الحديد، أين تتم عملية طحن المواد الثلاث في الورشة الثانية (02) باستخدام آلات خاصة لذلك وتسمى العملية بـ

(Broyage crue 2X140 T/H) أين نتحصل على منتج آخر قيد التنفيذ يسمى Farine crue الذي يحول إلى الورشة الثالثة (03) التي تستعمل آلات تسمى (Cuisson 3000 T/H) لتتحصل بعد ذلك على منتج ثالث قيد التنفيذ يسمى الكلنكر، الذي يمثل نسبة 95% من المنتج النهائي.

يتم بعد ذلك تحويل الجزء من مادة Calcaire abattu المحول سابقاً إلى الورشة الرابعة (04) بإضافة المواد الأولية التالية: Gypse acheté , Gré abbatu و Gypse extrait وذلك باستخدام كل من (Concasseur Sécheur 160) و (Concasseur trémie 180 Ajouts 100T/H) حيث تشكل هذه مجموعة نسبة من المنتج النهائي (الإسمنت) Ciment C.P.J ليتم تحويله إلى الورشة الخامسة (05) التي يتم فيها تجميع هذا الخليط مع المنتج المحصل عليه في الورشة (02) Farine crue أين تتم عملية الطهي والخلط بواسطة آلات (Broyage Ciment 2X100T/H) لتتحصل في الأخير على المنتج النهائي التام الصنع من الإسمنت، بعد ذلك يتم تحويل المنتج النهائي إلى مصلحة الإرسال حيث يتم توزيع المنتج إلى:

- منتج سائب (Ciment C.P.J Vrac) : تخزن في أماكن مخصصة قبل عملية البيع؛

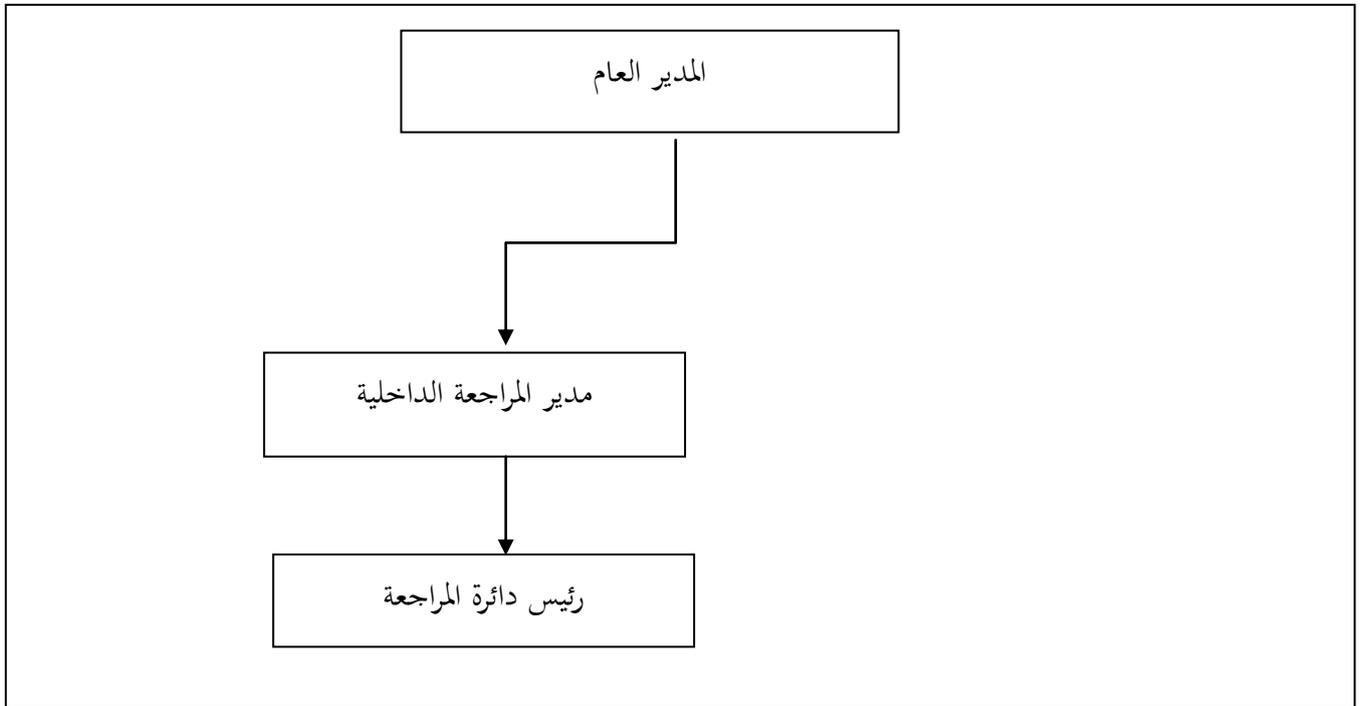
- منتج معبئ في أكياس خاصة (Ciment C.P.J Sac).

## المطلب الثالث: التعريف بالمصلحة المستقبلية

يعتبر وجود مديرية المراجعة الداخلية بمثابة نقطة إيجابية تساعد شركة الإسمنت على الإطمئنان أكثر على عملياتها من خلال المتابعة المستمرة من طرف المراجع الداخلي عكس المراجع الخارجي التي تتم وفق فترات محددة و قد تم تزويد شركة الإسمنت بمصلحة المراجعة الداخلية مؤخرًا التي تعمل وفق المعايير مراجعة الدولية المتعارف عليها دوليًا وهي تابعة للمديرية العامة للشركة بحيث تتمتع باستقلالية عن باقي الوظائف في الشركة، وهي تتكون من مدير المصلحة (المراجعة) و رئيس دائرة المراجعة يقومان بتطبيق برنامج المراجعة الداخلية السنوية و هذا بإجراء مختلف الزيارات الميدانية للمديريات و المصالح و الأقسام، كما يقوم بكتابة توصيات و تحريرها على شكل تقارير.<sup>1</sup>

حيث تظهر مكانة مديرية المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت بتبعيتها المباشرة للمدير العام و المبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة في شركة الإسمنت



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المراجع الداخلي.

<sup>1</sup> - من إعداد الطالبين بالإعتماد على المراجع الداخلي.

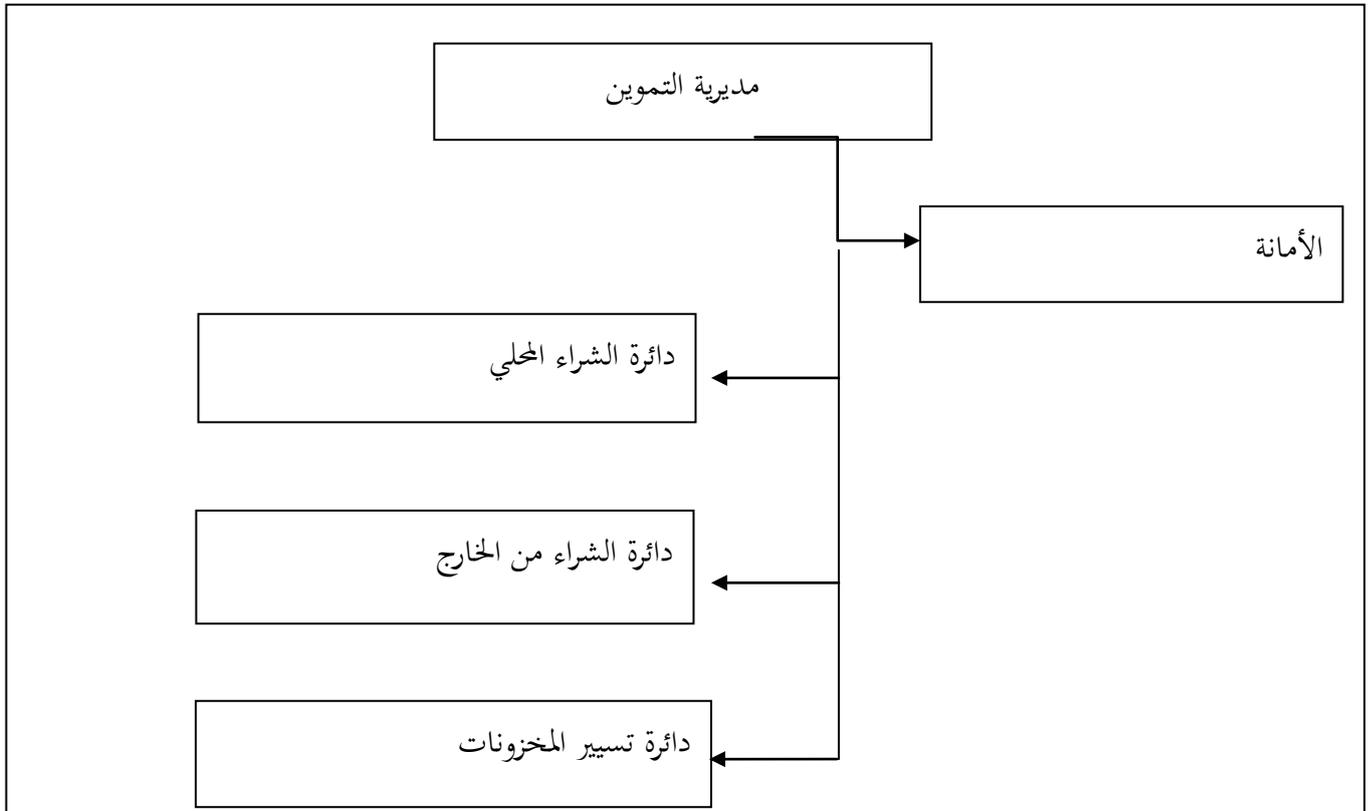
### المبحث الثاني : دراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

تعتبر المراجعة الداخلية أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، هذا بجمع المعلومات الضرورية و اللازمة حول النشاط المراد مراجعته، حيث سنركز على دورة المشتريات في شركة الإسمنت لذا يجب قبل القيام بالمراجعة معرفة نشاط التموين محل المراجعة، ومن ثم القيام بدراسة نظام الرقابة الداخلية لهذه الدورة و مراجعتها.

#### المطلب الأول: معرفة مديرية التموين محل المراجعة

يسيرها مدير التموين والتخزين، تتمثل مهامها أساسا في إقتناء المواد والسلع الضرورية للمؤسسة، ومختلف ما يتعلق بالمقاولات والخدمات التي تحتاج إليها المؤسسة وما يتطلب إبرامها لعقود الصفقات سواء من الطرف الداخلي أو الخارجي حيث تقوم بتوفير مختلف احتياجات المؤسسة من سلع ومعدات سواء من داخل الوطن من خلال عمليات الشراء المحلي أو من خارج الوطن عن طريق الاستيراد. وفي ما يلي عرض الهيكل التنظيمي لهذه المديرية:

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمديرية التموين لشركة الإسمنت



المصدر : من إعداد الطالبين بالإعتماد على الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة .

وعليه فإن الهيكل التنظيمي لمديرية التموين يتكون من:

- الأمانة؛
- دائرة الشراء المحلي؛
- دائرة الشراء من الخارج؛
- دائرة تسيير المخزون.

و فيما يلي مهام كل من :

**أ- دائرة الشراء المحلي:** بعد تلقي مديرية التموين المعلومات عن نوع السلع أو المعدات المراد شراؤها فإن مديرية التموين بدورها تعطي الأمر لهذه الدائرة ويتم إخبارها بكل التفاصيل للقيام بإجراءات الشراء، وأول ما يلفت نظرها هو جودة المنتج وأيضا السعر والمواصفات المطلوبة، أما عملية الشراء فتتم وفق اجراءات ادارية معينة.

**ب- دائرة الشراء من خارج الوطن (الاستراد):** يستورد مصنع الاسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على المستوى الوطني من آلات ومعدات، ويراعي بصفة مستمرة في عملية الاستراد امتياز الشركة المنشأة للمصنع " FLS SMIDTH".

**ج- دائرة تسيير المخزونات :** بعد شراء واستقبال المواد التي تم شراؤها من دائرة الشراء فإنه تتم عملية تخزينها حيث تفرز كل مادة على حدى بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات علمية، حيث يحرر محضر إستلام بحضور المكلف بعملية الشراء ومستعمل المادة والمكلف بالتخزين وتتكون هذه الدائرة من :

- مصلحة تسيير المخزونات.
- مصلحة التخزين.

### المطلب الثاني: وصف نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

بعد عرض الهيكل التنظيمي لمديرية التموين و توضيح مهامها، نتطرق إلى وصف إجراءات الرقابة الداخلية لدورة المشتريات و ذلك بالاعتماد على دليل الإجراءات لهذه الوظيفة، و كذا برنامج المعلوماتية الذي هو بمثابة وسيلة رقابة داخلية.

#### أولا: سيرورة عملية الشراء وفق دليل الإجراءات

تمر عملية الشراء داخل المؤسسة بعدة مراحل متعلقة بشراء كل ما يخص المواد الأولية و قطع الغيار و معدات و ألبسة ...، و ما يخص الخدمات، و نوجزها فيما يلي:

- تنطلق عملية الشراء عند المستخدم بطلب حاجة أو طلب خدمة مؤشر عليها من طرف مدير المصلحة. (الملحق رقم 02)
- عند إستلام مصلحة تسيير المخزونات لطلب الحاجة تحول مباشرة إلى طلب شراء و هذا بعد التأكد من عدم وجودها في المخازن و يجب أن يؤشر عليها من طرف مدير التموين و يقدم إلى المدير العام للمصادقة عليها. (الملحق رقم 03)
- بعد الموافقة على طلب الشراء من قبل المدير العام تقوم مديرية المشتريات بطلب إستشارة تبعث إلى العديد من الموردين ذوي الإختصاص سواء عن طريق مراسلة مباشرة أو عن طريق البريد الإلكتروني.
- بعدها تستلم عروض التموين عن طريق مكتب التنظيم العام و تسلم إلى مصلحة التموين. (الملحق رقم 04)
- عند إستلام العروض من قبل مصلحة التموين يقوم المستخدم بالتقييم التقني للعروض و ترد إلى مصلحة التموين.
- تقوم بعدها مصلحة التموين بإعداد جدول المقارنة بين العروض يستخلص منه العرض الأفضل تقنيا و ماليا و أيضا من حيث وقت التسليم. (الملحق رقم 05)
- بعد الإنتهاء من عملية المقارنة بين العروض تقوم بإجراء طلبية الشراء للمورد المختار يؤشر عليه من طرف مدير التموين، مصلحة المحاسبة و المدير العام.
- تقوم بعدها المؤسسة بإستلام الطلبية من المورد في المخازن مع مذكرة تسليم و فاتورة. (الملحق رقم 06)
- عند الإستلام من عند المورد يقوم المستخدم مع المخزن بمراقبة تقنية و عددية عندها يقوم بإعداد تقرير الجودة.
- بعد التأكد من المطابقة ما تم إستلامه من حيث الكمية و الجودة و ما تم إدراجه في أمر الشراء والتأكد من الفاتورة يقوم أمين المخزن بإرسال وصل الإستلام و يقوم بإرساله الى مديرية التموين مرفوقا بالفاتورة أيضا. (الملحق رقم 07)
- عند إستلام مديرية التموين لوصل الإستلام تقوم بإعداد ملف من أجل دفع مستحقات المورد يرسل إلى مصلحة المحاسبة يتضمن طلب الدفع ، الفاتورة ، وصل الإستلام، طلبية الشراء مصادق عليهم من طرف من قبل رئيس مصلحة الشراء.

## ثانيا: نظام المعلومات (coswin)

تجدر الإشارة أن شركة الإسمنت تستخدم نظاما تشغيليا حديثا و فعالا، يمثل في حد ذاته الوسيلة الرقابية الرئيسية التي تعتمد عليها المؤسسة ككل، يدعى هذا النظام (coswin)، فهو نظام التشغيل تطبيقي يسمح بتسيير ومعالجة كل المسارات التشغيلية في المؤسسة بإدماج مجموع وظائف هذه الأخيرة (المحاسبة، المالية المبيعات، التوزيع، التموين، تسيير المخازن، الموارد البشرية...) مع بعضها البعض في فروع، حيث يعتبر نظام التشغيل (coswin) هو نظام تسيير داخلي للمؤسسة يعمل على متابعة العمليات الداخلية للمؤسسة

## المطلب الثالث: قوائم الإستقصاء لدورة المشتريات

تعتبر من أهم الأدوات التي يستعملها المراجع أثناء قيامه بالتعرف على الدورة حيث قمنا باستعمال هذه القائمة الموجهة إلى مسؤول المشتريات، و التي تحتوي على أسئلة تتضمن الإجابة ب"نعم" أو "لا"، وتدور هذه الأسئلة حول:

- الجانب التنظيمي للمؤسسة؛
- جانب إجراءات الرقابة الداخلية؛
- جانب السياسات و الأهداف.

و للإجابة على هذه القائمة تم استعمال الأدوات التالية:

- . المقابلة؛
- . الملاحظات؛
- . الوثائق الخاصة بالمؤسسة من هيكل تنظيمي، دليل الإجراءات... إلخ.

## أولا: قائمة إستقصاء دورة المشتريات

من بين أهم وسائل الرقابة الداخلية التي يستعملها المراجع الداخلي خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية نجد قوائم الإستقصاء، وفيمايلي جدول قائمة الإستقصاء لدورة المشتريات

الجدول رقم(05): قائمة الإستقصاء لدورة المشتريات

الملاحظات	لا	نعم	موضوع الإستمارة: المشتريات
		X	هل توجد مديرية خاصة لوظيفة الشراء؟
		X	هل يوجد هيكل تنظيمي لوظيفة المشتريات يغطي كل الوظائف و مهام المؤسسة؟
		X	هل هو واقعي؟
	X		هل هو واضح؟
	X		هل هو ملائم؟
		X	هل هو مطبق؟
	X		هل هو مرن لمقابلة أي تغيير في المستقبل؟
		X	هل يوجد دليل للإجراءات خاص بوظيفة المشتريات؟
		X	إذا كان نعم هل يمكن الحصول عليه بسهولة؟
		X	هل الإجراءات كاملة تشمل كل الأنشطة و مهام المؤسسة؟
		X	هل تتناسب هذه الإجراءات مع واقع سير المهنة؟
		X	هل يتم مراجعة و تطوير هذه الإجراءات بصرامة؟
		X	هل تطبق هذه الإجراءات بصرامة؟
		X	هل يوجد أهداف محددة عند القيام بوظيفة الشراء؟
أحيانا		X	هل يتم الوصول إلى هذه الأهداف أي تحقيقها؟
		X	هل تتبع وظيفة الشراء سياسة معينة؟
		X	إذا كان نعم هل هي موضوعية من طرف المسير؟
في حدود الإمكان		X	هل تتوافق السياسة مع مستوى الإمكانيات؟
		X	هل يستحسن مراجعة و تغيير هذه السياسات؟

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال هذا الاستقصاء الخاص بنشاط المشتريات و من خلال الإجابة المتحصل عليها نستنتج أن المؤسسة من الجانب التنظيمي تتميز بهيكل واقعي ومطبق ، لكن في المقابل نجد غير واضح و غير ملائم وليس مرن لمواجهة

أي تغييرات قد تحدث، و فيما يخص الرقابة الداخلية في قسم المشتريات نستنتج حسب الإجابة المتحصل عليها أن هذا القسم يتميز بنظام رقابة داخلية فعال.

أما من جهة سير العمل فوظيفة المشتريات تعتمد على سياسة معينة و إجراءات تطبق بصرامة و تتماشى مع واقع سير المهنة، فهي تعتمد على سياسات محددة مسبقا في كيفية الشراء، و تتوافق مع الإمكانيات.

#### ثانيا: شبكة تحليل وظائف المشتريات

تمكن هذه الشبكة من الربط بصورة واضحة بين الفصل في الوظائف بشكل سليم فهذا من إختصاص الإدارة العليا، كما أن هذه الشبكة بفضلها تم التأكد من مدى تطبيق الفصل بين المهام و معرفة المصالح و الموظفين الذي توكل إليهم كل مهمة. والجدول التالي يوضح مدى الفصل بين المهام.

الجدول رقم(06): جدول تحليل وظائف المشتريات

الوظائف	مسؤول مصلحة الإستغلال	مدير الشركة	مدير التموين	أمين المخزن	مدير المحاسبة
تحديد الحاجة	x				
التأكد من عدم وجود الطلبية في مخازن المؤسسة				x	
طلب الشراء			x		
إذن الطلبية		x			
تحرير وصل الشراء			x		
إمضاء وصل الشراء			x		
إرسال طلب الشراء إلى المورد			x		
إستقبال الطلبية				x	

	×				إعداد وصل الإستلام
	×				توقيع وصل الإستلام
		×			إستلام الفاتورة
	×				تخزين الطلبية
×		×			مقارنة الطلبية مع الفاتورة
×	×				مقارنة وصل الإستلام مع الفاتورة
×					التسجيل المحاسبي
×					مسك يومية المشتريات
×					تحضير و إمضاء الشيكات

المصدر: من إعداد الطالبين.

من خلال جدول تحليل الوظائف نستخلص أنه وجود مديرية خاصة للتموين و التي تقوم في الفصل بين الوظائف و توزيع المهام، و عدم وجود تراكم للوظائف و هذا يعود إلى الجانب التنظيمي المحكم، ومن جهة أخرى نرى أن وظيفة الشراء منظمة من حيث مختلف المراحل التي تمر بها.

### المبحث الثالث: المراجعة الداخلية لدورة المشتريات

يقوم المراجع الداخلي بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، و إعداد تقارير دقيقة و صحيحة عن نشاطها وإبراز أهم نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية.

#### المطلب الأول: استبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

قمنا بإعداد استبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات، حيث تم صياغة جملة من الأسئلة المركزة على شكل قائمة استقصاء باعتمادنا على مجموع الإجراءات المتعلقة بدورة المشتريات.

#### الجدول رقم (07): الفصل بين الوظائف و المسؤوليات

أسماء المسؤولين عن الوظائف			أهم الوظائف
مديرية المالية و المحاسبة	مديرية التموين	مصلحة الإستغلال	
		×	طلب التموين
		×	تحرير طلب التموين
		×	إذن طلب التموين
	×		إستلام البضاعة
×	×	×	مقارنة الطلب مع الفاتورة
×	×		مقارنة وصل الاستلام مع الفاتورة
×			التسجيل المحاسبي
×			مراقبة التسجيل المحاسبي
×	×		مسك يومية المشتريات
	×	×	متابعة الطلبات

المصدر: من إعداد الطالبين.

ويتم التأكد من ذلك وفقا للإستبيان التالي و الذي يحتوي على الأسئلة الرئيسية المتمثلة في:

الجدول رقم (08): إستبيان تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

ملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
	x		هل توجد إجراءات تسمح بتحديد الاحتياجات؟
		x	هل يتم تحديد الاحتياجات حسب ميزانيات موضوعة من قبل على مستوى المديرية؟
		x	هل تنشأ عملية الشراء بناء على طلبات الشراء؟
		x	هل طلب الشراء يتم من مصدر وحيد في المؤسسة؟
		x	هل تتم المصادقة على الطلبيات من طرف مسؤول؟
	x		هل أمر الشراء يتم تحريره فور الموافقة على طلبات الشراء؟
		x	هل يتم إعداد نسخ كافية من أمر الشراء: نسخة ترسل إلى المورد؟ نسخة لمصلحة المحاسبة و المالية؟ نسخة في فرع تسيير المخزون؟
		x	هل هناك مسؤول لتحديد الإجراءات، استلام الطلبيات، مراقبتها و مطابقتها؟
		x	هل هناك قسم خاص بالاستلام؟
	x		هل يتم إعداد وصل الاستلام فور دخول البضاعة إلى المخازن؟
			هل يتم فحص المشتريات:

		×	عند استلامها؟
		×	عند دخولها إلى المخازن؟
		×	هل وصولات الاستلام مرقمة ترقيم تسلسلي؟
		×	هل يتم إعداد النسخ الكافية من وصل الاستلام:
		×	نسخة لمصلحة المحاسبة؟
		×	نسخة لمصلحة تسيير المخازن؟
		×	هل يتم إعداد وصولات الاستلام لجميع المشتريات المستلمة؟
	×		هل توجد إجراءات لتمييز الفواتير الأصلية التي تستلم من عدة نسخ؟
		×	هل تتم مقارنة فواتير الشراء مع وصل الطلب و الاستلام؟
		×	هل تكون هذه الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا؟
		×	هل أن الفواتير المتعلقة بالمشتريات يتم التأكد من استلامها؟
		×	هل توجد جهة معينة مسؤولة على مراجعة فواتير الشراء؟
		×	هل يتم التحقق من صحة الفاتورة من الناحية المحاسبية؟
		×	هل يتم مسك يومية مساعدة خاصة بالمشتريات؟

هل يتم مقارنة اليومية مع حسابات الموردين؟	X	يتم ذلك على مستوى نظام المعلومات PC-COMPTA
هل تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بالاحتفاظ بملف المشتريات؟	X	
هل يتم إثبات عملية الشراء بناء على الفواتير الخاصة بها وفي التاريخ المحدد	X	

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على المراجع الداخلي.

من خلال الإستقصاء السابق يتضح لنا أن طلب الشراء يتم من مصدر وحيد في المؤسسة، حيث توجد إجراءات داخل المؤسسة تسمح بتحديد الاحتياجات وفق ميزانيات موضوعة.

أما من حيث الطلبات المستلمة فهناك مسؤول لتحديد الإجراءات و إستلامها و مراقبتها، و وجود قسم خاص بالإستلام و يتم فحص المشتريات عند دخولها إلى المخازن، و يتم إعداد النسخ الكافية من وصول الإستلام ترسل إلى مصلحة المحاسبة و إلى مصلحة تسيير المخزون. بالإضافة إلى مقارنة فواتير الشراء مع وصل طلب الإستلام و تكون هذه الفواتير مرقمة مسبقا، و وجود جهة معينة لمراجعة فواتير الشراء.

كما يقوم المراجع بالتأكد من صحة التسجيل المحاسبي للمشتريات وهذا بمسك يومية مساعدة خاصة بالمشتريات و مقارنتها مع حسابات الموردين و هذا من خلال برنامج المعلومات PC-COMPTA، و تقوم مصلحة المحاسبة و المالية بالاحتفاظ بملف المشتريات و إثبات عملية الشراء بناء على فواتير خاصة.

و من بين النقائص المستنتجة من خلال الجدول عدم وجود إجراءات تسمح بتحديد الاحتياجات، و عدم تحرير أمر الشراء فور الموافقة على طلبات الشراء، و عدم إعداد وصول الإستلام فور دخول البصاعة إلى المخازن، و عدم وجود تمييز الفواتير الأصلية التي تستلم من عدة نسخ.

فالمراجع الداخلي لدورة المشتريات بعدما يتأكد من قوة نظام الرقابة الداخلية يقوم بإجراء مقارنة بين الإجابة المتحصل عليها و الوثائق التي تثبت ذلك و الموجودة على مستوى المشتريات و قسم المحاسبة لإعداد تقريره النهائي حول المراجعة الداخلية لدورة المشتريات.

• بطاقة الملاحظة

من خلال إستبيان نظام الرقابة الداخلية و قائمة الإستقصاء دورة المشتريات فإننا نقوم بتحديد المشكل الملاحظ في نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات ذلك من خلال إنشاء بطاقة الملاحظة.  
و من بين المشاكل نجد :

- الهيكل التنظيمي غير ملائم و غير واضح؛
- لا توجد إجراءات تسمح بتحديد الإحتياجات؛
- عدم إعداد وصول الإستلام فور دخول البضاعة إلى المخازن.

الجدول رقم (09): بطاقة الملاحظة

المشكلة	الأسباب	النتائج	التوصيات
1-الهيكل التنظيمي غير ملائم و غير واضح.	عدم الفهم الجيد للهيكل التنظيمي،	الخلط في أداء المهام أو عدم أدائها بالشكل الصحيح.	إجراء تعديلات للهيكل التنظيمي ومحاولة توضيح ذلك لعمال المصلحة
2-لا توجد إجراءات تسمح بتحديد الإحتياجات.	غياب دليل إجراءات يخص هذا الجانب.	العشوائية في طلب الحاجة.	لابد من وضع إجراءات و سياسات جديدة تسمح بتحديد الإحتياجات
3-عدم إعداد وصول الإستلام فور دخول البضاعة إلى المخازن.	عدم إستلام لبعض فواتير الموردين	تراكم المستندات و ضياعها.	التسجيل الفوري للعمليات و إعداد وصولات الإستلام فور دخول البضاعة

المصدر: من إعداد الطالبين. بمساعدة المراجع.

المطلب الثاني: تقرير المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

تتمثل المرحلة الأخيرة بتقييم نظام الرقابة الداخلية بتحرير تقرير المراجعة من طرف المراجع الداخلي، و الذي من خلاله يتم تلخيص أهم نقاط القوة و الضعف و إقتراح مجموعة من التوصيات و الحلول.

### أولاً: نقاط القوة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

تتمثل نقاط القوة لدورة المشتريات فيما يلي:

- وجود مديرية خاصة بالمشتريات؛
- وجود هيكل تنظيمي لوظيفة المشتريات لتغطية الوظائف و المهام؛
- تملك المؤسسة دليل إجراءات الذي يعتبر بحد ذاته أداة رقابة داخلية؛
- يتم تحديد إحتياجات المؤسسة حسب الميزانية الموضوعة؛
- تستخدم المؤسسة نظام معلوماتي (coswin) و الذي يعتبر في حد ذاته الوسيلة الرقابية الرئيسية التي تعتمد عليها المؤسسة لضمان أحد أهم أهداف الرقابة الداخلية؛
- وظيفة الشراء تتم وفق سياسات و إجراءات تتوافق مع إمكانيات و أهداف المؤسسة؛
- وجود قسم خاص باستلام؛
- إجراء مقارنة بين فواتير الشراء و وصول الإستلام و أوامر الشراء؛
- مسك يومية خاصة بالمشتريات و مقارنتها مع حساب الموردين.

### ثانياً: نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

تتمثل نقاط الضعف لدورة المشتريات فيما يلي:

- الهيكل التنظيمي غير واضح و غير ملائم؛
- عدم وجود إجراءات تسمح بتحديد الإحتياجات؛
- لا يتم إعداد وصل الإستلام فور دخول البضاعة؛
- عدم تسجيل بعض المشتريات في تاريخ دخولها،

### ثالثاً: التوصيات المقترحة

لمعالجة المشاكل المكتشفة للدورة نقوم بإقتراح مجموعة من التوصيات و المتمثلة في:

- إجراء تعديلات للهيكل التنظيمي ومحاولة توضيح ذلك لعمال المصلحة؛
- لا بد من وضع إجراءات و سياسات جديدة تسمح بتحديد الإحتياجات،
- التسجيل الفوري للعمليات و إعداد وصولات الإستلام فور دخول البضاعة لتفادي تراكم المستندات و ضياعها، و بالتالي الحصول على معلومات صادقة.

## خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان من أهم المؤسسات الوطنية، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها و أموالها لتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات بالنسبة للمؤسسة والتي تستعملها لضمان فعاليته و تقييمه و تحديد مدى كفاءته.

أما بالنسبة لدورة المشتريات التي قمنا بدراستها و التي تمحورت حول المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات، فبعد التعرف على المؤسسة، و طبيعة نشاطها، و التعرف على مصالحتها و إجراء استبيان بالاعتماد على مراحل المراجعة عن طرح مجموعة من الأسئلة على دائرة المشتريات لمعرفة ضوابط الرقابة الداخلية، ثم تقييمها لإستخراج مدى فعالية النظام على شكل نقاط قوة، مع الوقوف على مشاكل المكتشفة المتمثلة في نقاط الضعف والتي تعتبر قليلة. و في الأخير قمنا بإعداد تقرير المراجعة بالإعتماد على المراجع الداخلي الذي يلعب دور مهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية، و قمنا بطرح نقاط القوة و الضعف و إقتراح مجموعة من التوصيات لمعالجة المشاكل المكتشفة، لضمان نظام رقابة داخلية فعال من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

خاتمه

من خلال دراستنا حاولنا الإجابة عن الإشكالية المطروحة و التي تتمثل في: كيف يساهم المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلي في المؤسسات الاقتصادية ؟ وما هو واقع ذلك في شركة الإسمنت بسور الغزلان ؟، وهذا من خلال دراستنا للفصول الثلاثة السابقة، حيث سمحت لنا الدراسة بالتعرف على مختلف الأساسيات التي تقوم عليها المراجعة الداخلية و التي تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

حيث تطرقنا من خلال الفصل الأول لنظام الرقابة الداخلية ومختلف جوانبه والذي يعتبر جد ضروري في المؤسسات الاقتصادية حيث أنه يتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها من جميع الأخطار.

ثم التعمق في الدراسة بالربط بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية على أساس أن الأولى أداة تسعى لتقييم الثانية من طرف المراجع الداخلي عن طريق الوقوف على مدى تنفيذ الإجراءات و القوانين التي تسيّر كل مؤسسة.

أما في الجانب التطبيقي تظهر أهمية الدراسة التي قمنا بها في شركة الإسمنت بسور الغزلان، قيمنا من خلاله بتقييم نظام الرقابة الداخلية على دورة المشتريات أثناء زيارتنا الميدانية بإعتمادنا على الملاحظة و المقابلات الشخصية وقائمة الإستقصاء، ومن ثم إستنتاج نقاط القوة و الضعف للنظام، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة تتبنى أغلب الخصائص المميزة للمراجعة الداخلية وهذا ما ترتب عنه تحقيق أغلب الأهداف المسطرة، وكذلك تم التوصل إلى أن المراجع الداخلي يقوم بإعطاء النصائح لبعض الأطراف التي قد تدخل في خانة إبداء الرأي.

### إختبار الفرضيات:

إنطلاقا من الدراسات السابقة تم التوصل أثناء إختبار الفرضيات إلى:

- يعتبر نظام الرقابة خطة تنظيمية ومجموعة من الأساليب و الإجراءات التي تستخدمها الإدارة لحماية أصولها، بإنشاء مجموعة من العمليات المختلفة و التي تحقق الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، و التقيد بالسياسات الموضوعية لضمان سير العمل، وهذا ما يثبت صحة الفرضية (أ) .
- تعمل المراجعة الداخلية على إكتشاف مواقع النقص و القوة لنظام الرقابة الداخلية، وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته، وهذا ما يثبت صحة الفرضية (ب) .

- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث يتجلى دورها في الكشف الدقيق عن الأخطاء و الإنحرافات الموجودة و الأطراف المسؤولة عنها لتجنب الخسائر، وهذا ما يثبت صحة الفرضية (ت) .
- لشركة الإسمت نظام رقابة داخلية فعال جعلها في مكانة جيدة باعتبارها من بين أهم و أنشط المؤسسات الإقتصادية في الجزائر وهذا ما يثبت صحة الفرضية (ث) .

### نتائج الدراسة:

من بين أهم النتائج المتوصل اليها في دراستنا هاته نذكر :

- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها؛
- المراجعة الداخلية تعمل على الحكم و التقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة جميع العمليات و حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة و التلاعبات و الأخطاء المحتملة وبالتالي إظهار الثغرات السلبية للمؤسسة؛
- المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية يقوم بها المراجع الداخلي باختبار مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة و العمل على تحسينه؛
- هناك علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- يقوم المراجع الداخلي بتقوية و تفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا؛
- المراجع الداخلي يقوم بعمله باستقلالية نسبية أي أنه تابع للمدير؛
- عمل المراجع في الشركة أساس الزيادة في كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- قيام المراجع بمهمته أدى بالعاملين إلى القيام بمهامهم بأكمل وجه، وهذا من بين أهم أهداف المؤسسة.

### التوصيات:

- من خلال المامنا بجوانب الدراسة والنتائج المتوصل ايها نقترح أهم التوصيات هي :
- القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل، فهي تعتبر كقاعدة أساسية للبدء في عملية مراجعة مختلف الدورات؛
- العمل على التطبيق الجيد لدليل الإجراءات و اللوائح المتاح في الشركة؛

- العمل على زيادة الإهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية لما لهما من دور إيجابي في نشاط المؤسسة؛
- العمل على التطبيق الجيد لمعايير المراجعة الداخلية؛
- إجراء دورات تكوينية مستمرة للمراجعين الداخليين؛
- الأخذ بعين الإعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي وقيام بإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- ضرورة توعية الموظفين من قبيل الإدارة العليا للشركة من أجل تعاونهم مع المراجع الداخلي أثناء أداء مهامه، وتغيير نظراتهم إتجاهه؛
- عدم ترك فراغ في قسم المراجعة الداخلية لما له من أهمية في المؤسسات الإقتصادية.

### آفاق الدراسة:

كآفاق مستقبل ، نقترح أن تكون هذه الإشكاليات كمواضيع بحث قادمة:

- واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- مدى إستقلالية المراجع الداخلي في المؤسسات الإقتصادية،
- دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

فائمة المراجع

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

#### • الكتب

- 1- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار البشير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1990.
- 2- المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة، محاسبة مالية 1، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
- 3- بوسبعين تسعديت، محاضرات في نظام الرقابة الداخلية، جامعة البويرة، الجزائر، 2017.
- 4- جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 5- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة- مدخل معاصر-، المكتبة العصرية ، دون بلد النشر، 2007.
- 6- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان الأردن، 2011.
- 7- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، ملراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري و الإجراءات العملية، جزء الأول، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009.
- 8- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- 9- خالد أمين عبد الله ، المراجعة و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- 10- خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام و الخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2010.
- 11- داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان ، 2007.
- 12- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر العاصمة، 2013.
- 13- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004.
- 14- عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الكلي و الجزئي، الدار الجامعية، مصر، 2004.

- 15- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 2006.
- 16- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون، الرقابة و المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 17- عبد الفتاح محمد صحن وآخرون ، أصول المراجعة، الدار الجامعية ،مصر، 1999-2000.
- 18- عبد الفتاح الصحن و أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
- 19- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار راية للنشر و التوزيع، عمان ، الأردن، 2009.
- 20- عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2003.
- 21- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الطبعة 2، دار المسيرة، عمان الأردن، 2009.
- 22- فتح رزق السفراوي، أحمد عبد الملك، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 23- كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 24- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- 25- لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO) ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تقرير COSO - الرقابة الداخلية - اطار متكامل، 2009.
- 26- محمد التهامي طواهرو مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعة الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-، الجزائر، 2003.
- 27- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 28- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007.
- 29- مصطفى صلاح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2010.

- 30- محمد تهايمي طواهر، المراجعة و تدقيق الحسابات - الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 31- محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 1996.
- 32- مصطفى عيسى خضير، المراجعة و المفاهيم و المعايير و الإجراءات، فهرسة المكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، السعودية، الطبعة الثانية، 1996.
- 33- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 34- وجدان على أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.
- 35- وليم قوماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، ترجمة أحمد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.

#### ● الرسائل الجامعية

- 36- أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009.
- 37- براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير شعبة علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.
- 38- خالد بن علي، الرقابة الداخلية كأداة لدعم استقرار النظام المصرفي - دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية - المجموعة الجهوية للإستغلال بالأغواط، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2006.
- 39- رامي سائب، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، دراسة حالة بالوكالة التجارية لاتصالات ، الجزائر - باتنة -، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 40- سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية - دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية TINDAL تبسة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.

- 41- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير للعلوم التجارية فرع المحاسبة و التدقيق، جامعة الجزائر 2010.
- 42- عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية و الآلية المقترحة لفعاليتها، دراسة تحليلية على المؤسسات السلطنة الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007.
- 43- عيادي محمد لمن، مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات رسالة الماجستير، كلية العلوم و الإقتصادية و التسيير، تخصص محاسبة و مالية، جامعة المدية، الجزائر، 2008.
- 44- فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة، رسالة ماجستير بالإقتصاد، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011.
- 45- محمد التهامي طواهرو مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 46- مقدم خالد و عبد الله مايو، مطبوعة نظام الرقابة الداخلية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016.

#### ● المجالات

- 47- عبد الناصر نور و نائل العدس، مقاييس الرقابة و الأمان للبيانات المحاسبية في ظل نظام المعلومات المحوسب-دراسة ميدانية على البنوك التجارية في الأردن، مجلة البحوث المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، العراق، المجلد 4، العدد 1، 2007.
- 48- علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الإقتصادية و الإدارية، مجلد 19، العدد 90، العراق.

#### ● الملتقيات

- 49- العايب عبد الرحمان، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري و الممارسات الدولية، ملتقى وطني، 12/11 أكتوبر 2010.

● **Les ouvrages**

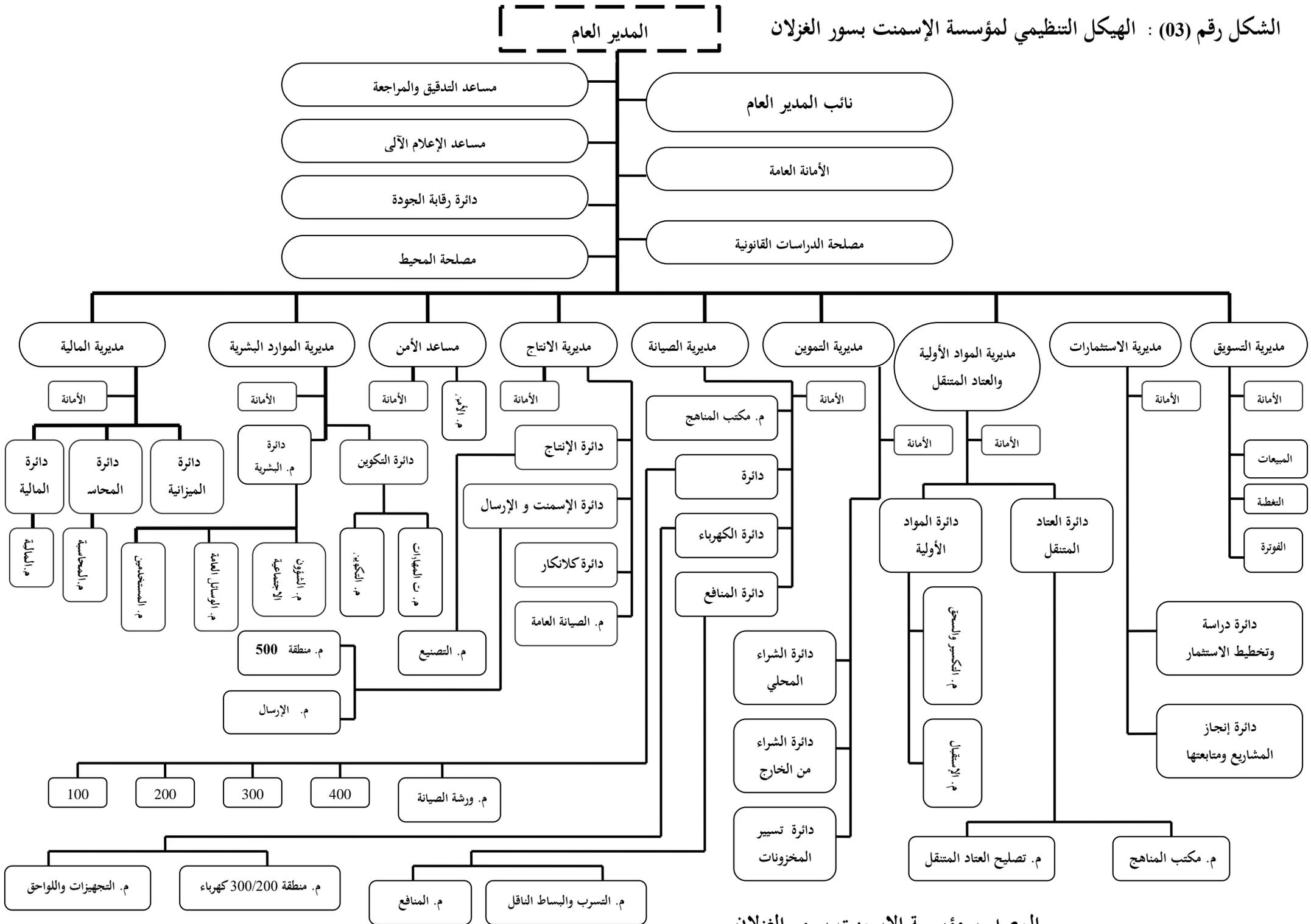
- 50- Elizabeth bertin ,**audit interne**, eyrolles edition, paris, france 2007.
- 51- Henry Peter, le contrôle interne : **évolution et perspectives en suisse**, Mémoire MBL, université de Genève, faculté de droit, La suisse, 2012.
- 52- Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne,7eme Edition, Editions d'Organisation, Paris, 2010.
- 53- Musy erwan, **le contrôle interne dans les organisations d'assurance** : role, enjeux et perspectives d'évaluation, les travaux de l'ENASS, 2007
- .

● **Les sites internet**

- 54- <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standaes-2017-Arabic.pdf..>

العالم

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت بسور الغزلان



المصدر: مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

SOCIETE DES CIMENT DE SOUR EL GHOZLANE Groupe GICA	<u>EXPRESSION DE BESOINS</u>	Direction: Maintenance  Date : 02/10/2017  N° Demande :
--	------------------------------	---

N° : article	Désignation	Equipement	Qty
604887	C ONTOLEUR DE ROTATION <div data-bbox="772 742 1243 1077" style="border: 1px solid black; padding: 5px; transform: rotate(-10deg);">             Société des Ciments de Sour El Ghozlane              Direction des Approvisionnements              04 OCT. 2017              COURRIER ARRIVEE              N° ..... 265...           </div>	NIDI7	Demandé :50 Max : 50 MIN : 20

DA N° = 7478  
 du = 05/10/2017

CAS  
 JA

Demandeur

Le chef département

Visa Directeur

Imprimé le : 05/10/2017 à 09:44:14

**D e m a n d e d ' A c h a t**

<b>N° Demande Achat :</b> DA00007478		<b>Demandé par :</b>		<b>Demande :</b>		<b>OT :</b>		
10	<b>Date :</b> 05/10/2017	<b>Type de DA :</b> 0. Module Achat	<b>Etat de la DA :</b> 0. Validé		<b>Dernière Mij :</b> 05/10/2017 09:39:11			
<b>Centre de charge :</b> CCDEF		<b>Workflow :</b> 2. Circuit validé		<b>Entité :</b> SCSEG				
Article	Designation	Référence	Import ?	Qté	Unité	Code AIR	Dernier P achat	Dernier Fournisseur
604887	CONTOLEUR DE ROTATION REF:XSVAl1801	XSVAl1801	Non	50,00	PC		0,00	LARELEC FRANCE

NB :



Etablie Par

Visa Chef Service

Visa ~~Chief~~ Dept

Visa Du ~~Directeur~~

# TABLEAU COMPARATIF DES OFFRES (GLOBAL)

DIRECTION APPROVISIONNEMENT

			Fournisseur										
			Adresse										
			Téléphone										
			N° Offre du										
			Date de validité										
Item	UM	Qté	Désignation	PU/HT	Montant HT	PU/HT	Montant HT	PU/HT	Montant HT	PU/HT	Montant HT	PU/HT	Montant HT
1	PC	50,00	CONTOLEUR DE ROTATION REF:XSVA11801	10 088,34	504 417,00	0,00	0,00	15 300,00	765 000,00	24 150,00	1 207 500,00	0,00	0,00
<b>Totaux</b>					504 417,00		0,00		765 000,00		1 207 500,00		0,00

Fournisseur retenu :

Moins disant

Mieux disant

Mono-source

Commentaire:



Visa du Chef de Service

Visa du Chef de Département

Visa du directeur des Projets GDS

**SCSEG**  
**BON DE RECEPTION**

E-06-23 V:00

BR00003859

Fournisseur : Date: 11/04/2018  
 Magasin : MAGASIN CENTRAL. Date de Reception: 11/04/2018  
 Commande 18/0000303  
 Facture: fac00444/2018 Du: 03/04/2018  
 DA: DA00007478

Item	N° de pièce	Désignation	Empl	SCF	Qté livrée	Valeur
1	604887	CONTOLEUR DE ROTATION REF.XSVA11801	E13003	322210	4,00	39 546,29

Société des Ciments de Sour El Ghozlane  
 Direction des Approvisionnements  
 18 AVR. 2018  
 PATRIOT ARRIVEE

Montant Total HT: 39 546,29

Reception

Chef Service GDS

Chef Département GDS



DISTRIBUTEUR OFFICIEL DE

ANNEXE ROUIBA: N° A29 SITE DU LYCEE  
 ROUIBA ALGER.  
 TEL :  
 FAX :  
 SIEGE: ZONE DES DEPOTS N°71 TIZI-OUZOU  
 TEL/FAX :  
 E-mail :  
 R.C N°:  
 A.I N°:  
 NIF:

Client :  
 CIMENTS DE SOUR EL GHOZLANE  
 BP 61 W BOUIRA

NIF : 099810380049423  
 ART : 10385258011  
 RC : 98/B/0282105

COMPTE BANCAIRE SGA  
 RIB :

Facture N°	Date	Client
FAC 00444/2018	03/04/2018	CLI-106

V/BC N°

ITEM	Réf articles	Désignation	Qté	Prix U. HT	Remise %	Montant HT
1	XSAV11801	DETECTEUR INDUCTIF	4.00	10 088.34	2.00	39 546.29

Total HT	39 546.29
TVA 19%	7 513.80
Total TTC	47 060.09
Droits de timbre 1%	0.00
<b>NET A PAYER</b>	<b>47 060.09</b>

La présente facture est arrêtée à la somme de  
 QUARANTE SEPT MILLE SOIXANTE DINARS ET ZERO NEUF CENTIMES

EN VOTRE AIMABLE REGLEMENT