

جامعة 8 ماي 1945
قائمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير.
تخصص: إدارة مالية

تحت عنوان

دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأنايب والمنتجات المسطحة الماء الأبيض تبسة

إشراف الأستاذ:

الواعر هشام

إعداد الطلبة:

عفيف هشام

طبيب صلاح الدين

السنة الجامعية 2018/2017

الشكر

نتقدم بشكر الجزيل والخالص إلى الأستاذ المشرف على العمل الأستاذ لواعر هشام ونتمنى توفيقه في شهادة الدكتوراه جازاه الله خيرا على النصائح والتوجيهات التي أفادنا بها في هذا البحث .

ونشكر أيضا كل الأساتذة والطلاب والعاملين بقسم علوم التسيير بجامعة قالمة. وكما نتقدم بشكر الجزيل إلى كل المسؤولين والعاملين بالمؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

إهداء

لا يطيب الكلام إلا بذكر الله ولا يصفو المقام إلا بالصلاة على خير
الأنام و لا تصاغ الدنيا إلا بالوالدين الكرام.
اهدي ثمرة جهدي إلى من أفنى حياته ليشق لي الطريق وأشعل سنين
عمره ليضيء لي دربي.
أدامك الله وأطال في عمرك أبي الغالي.
إلى من خصها ربي بالجنة والتي جعلت من ألمي ألمها وتعبي تعبها
أطال الله في عمرك يا أمي.

إلى كل العائلة الكريمة حفظهم الله ورعاهم

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل عزيز على قلبي وإلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

هشام

إهداء

إلى من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون.
إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا، إلى أبي الرحيم.
إلى من ساندني وآزرني في دربي، إلى كل عائلتي وزملائي.
إليهم جميعا أهدي جهدي المتواضع هذا راجيا الله تعالى منه التوفيق

صلاح

الدين

خاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصاً مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظاً على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد، وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

ومن خلال هذه الدراسة حاولنا إبراز الجوانب العامة، المتعلقة بموضوع نظام الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بأن المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها في اتخاذ القرار بأنه يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية.

إن وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل كافي ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة، لقد تبين لنا وبشكل واضح وجود نظام رقابة جيد وفعال من خلال التزام العاملين بجميع اللوائح والتعليمات الموضوعية من طرف الإدارة ونظام خاص لتسجيل المحاسبي عن طريق الإعلام الآلي للتسيير.

وبعد تتبعنا خطوات وإجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة وبعد الرد على أسئلة المقابلة، توصلنا إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال من الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة ما فيها المخروقات، المبيعات، المشتريات، والمقبوضات.

اختبار الفرضيات:

1- إن وجود نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية ويجب تطبيقه في جميع المؤسسات من خلال الدراسة تم التوصل إلى تأكيد ذلك من خلال أهمية نظام الرقابة الداخلية كأداة لتحقيق الكفاءة والفعالية لكل عمليات المؤسسة ويجب أن لا تخلو أي مؤسسة من نظام الرقابة الداخلية.

2- تتمركز الفرضية الثانية حول اعتبار نظام الرقابة الداخلية أداة أساسية في عملية التخطيط والإشراف على عملية المراجعة وهو ما تم تأكيده من خلال الفصل الأول حيث وضح علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية والخارجية، باعتبار أن نظام الرقابة الداخلية أداة لتزويد الإدارة العليا بالمعلومات والبيانات التي تخص الواقع الفعلي للمؤسسة.

3- أما الفرضية الثالثة فهي تدور حول مصداقية نظام الرقابة الداخلية كفيلاً لاكتشاف مختلف الثغرات الإدارية والمحاسبية وهذا ما تبين بوضوح من خلال الأساليب المستخدمة

والمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، باعتباره أداة للتأكد من مدى ملائمة وصدق المعلومات المالية وصحة ودقة القوائم المالية المنشورة
4- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال أدى ذلك إلى توفر معلومات محاسبية خالية من لأخطاء مما يساعد إدارة المؤسسة على حماية أصولها وممتلكاتها وإعطاء المصدقية لقوائمها المالية.

نتائج الدراسة :

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية وضمان استقرارها، إذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات؛
- أن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية، من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام، لأن فشله يرجع إلى وجود قصور في إجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسات التي ترغب في بناء نظام فعال للرقابة الداخلية، أن تجري تحليلاً للتكاليف والمنافع لأنه مكلفاً للغاية، والأساس في النظام وجود مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية أو التقييمية؛
- إن احترام إمكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتر الركيزة الأساسية لتجسيد هذا النظام، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء.
- يقوم المراجع باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

- من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى إجابات تعبر على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال اعداد التقارير الدورية وإلى تفويض السلطات إلى إطارات هذه المؤسسة.

الاقتراحات:

- ضرورة التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقوم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك لاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها.
- ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال تزويدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علمياً وعملياً وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال.
- العمل على جعل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة أكثر انسجاماً وتكاملاً بتطوير الأنظمة الفرعية.

- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية البحث العلمي وإيجاد آلية تنسيق بينها وبين الجامعات الجزائرية وهذا لتقديم المساعدة اللازمة للباحث لانجاز بحثه.

آفاق البحث:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- نظام الرقابة الداخلية وأثره على الهيكل التنظيمي؛
- نظام الرقابة الداخلية كوظيفة في المؤسسة؛
- فعالية الرقابة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية.

تمهيد :

تطور مفهوم الرقابة تطورا كبيرا نتيجة لتطور حجم المشروعات الإقتصادية وزيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية ودور ومهام المراجع الداخلي لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة أو المشروع، بالإضافة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام موارد وأصول المؤسسة، وتعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة وعملية ينبغي القيام بها في جميع مراحل إنجاز العمل والأهداف الموضوعية لكونها أداة تؤثر على سلوك العاملين وحثهم على أداء العمل بطريقة أفضل. ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية والمراجعة تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث وهي :

- المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة الداخلية
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة
- المبحث الثالث: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة الداخلية

يجب على إدارة أي مؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية فهو بمثابة القلب النابض لها وهذا ما سنعرفه في هذا المبحث.

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

أولاً – تعريف نظام الرقابة الداخلية

التعريف الأول : الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية موجوداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية . وتشجيع الالتزام بما تقتضيه السياسات الإدارية الموضوعة¹.

التعريف الثاني: الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسير بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التثبت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث².

التعريف الثالث: الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة، وغيرهم من المستخدمين مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
- موثوقية الإبلاغ المالي.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة³.

التعريف الرابع : هو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعية ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة عن الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعية⁴.

ثانياً – أهداف نظام الرقابة الداخلية: 5

إن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن لإدارة الوحدة الاقتصادية تحقيق عدة أهداف وهي:

1 خالد أمين عبد الله: التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998 ص 167
2 محمد بوتين: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان لمطبوعات الجامعية، 2003 ص 70
3 مرجع نفسه، ص 71
4 رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013 ، ص129
5 عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، الإسكندرية-مصر، 2000 ، ص147

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

1. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة : وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساساً للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.
2. الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة : الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق و مسؤولية عن فحص وتقييم وقياس مدى الإلزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الإلزام يتحقق.
3. حماية الأصول والموجودات والممتلكات : وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات. للمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.
4. استخدام الموارد باقتصاد وفعالية : حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في حفظ التكاليف إلى حدّ الأدنى.
5. تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة : من وضع للبرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحققها وتماسيها مع الأهداف.

ثالثاً – مكونات نظام الرقابة الداخلية¹

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات وهي:

1. البيئة الرقابية:

- تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساساً لكل المعايير. حيث إنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة و هناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها :
 - نزاهة الإدارة و الموظفين و القيم الأخلاقية التي يحافظون عليها؛
 - التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير و تطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة؛
 - فلسفة الإدارة ، و تعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية و إدارة الأفراد وغيرها؛
 - الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطاراً للإدارة لتخطيط و توجه و رقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة أسلوب إدارة الشركة في تفويض الصلاحيات و المسؤوليات؛
 - السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف و التدريب و غيرها؛
 - علاقة المالكين بالشركة و علاقة أصحاب المصالح بالشركة.

¹ مرجع نفسه ، ص 152 153

2. تقييم المخاطر:

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الاجل. و لحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن و ذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها .

3. النشاطات الرقابية:

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة. و يجب أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة و كفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للشركة. إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات و إجراءات و اليات تدعم توجيهات الإدارة و هي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، و من أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقة، و التأكيدات، و مراجعة الأداء، و الحفاظ على إجراءات الأمن، و الحفاظ على السجلات بشكل علم¹.

4. المعلومات و الاتصالات²:

يجب تسجيل المعلومات و إيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة و ذلك بشكل و إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى، و حتى تستطيع الشركة أن تعمل و تراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها و في الوقت المناسب و ذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الأحداث الخارجية. أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالاً 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 الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن و اتصال مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات.

5. مراقبة و متابعة النظام:

و تتضمن مبدئين أساسيين هما اختيار و تطوير و تنفيذ عملية التقييم المستمرة و المنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، و تقييم العيوب و القصور و إيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا و مجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً، و يجب أن تشتمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات و إجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع، و على الإداريين أن:

- يقيم بشكل سريع نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى بما في ذلك ما يبين التصور و التوصيات التي قدمها المدققون و غيرهم من القائمين على تقييم أعمال الشركة؛
- يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج و توصيات التدقيق و أعمال المراجعة الأخرى؛

¹ عبد الفتاح صحن ، مرجع سبق ذكره ، ص 154

² علي شبتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، قسم العلوم التجارية جامعة بسكرة، سنة 2014/2013 ص 13

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

يستكملوا وضمن إطار زمني محدد كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

أولاً – المقومات الإدارية والتنظيمية لنظام الرقابة الداخلية¹
لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية، يجب توفرها ليكون على درجة عالية من الكفاءة وسيتم تلخيصها فيما يلي:

1- هيكل تنظيمي إداري: يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات وتوضيح الإدارة الرئيسية، مع تحديد السلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة. والهيكل التنظيمي لا بد منه خاصة في المستودعات الكبيرة، التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال، بل لا بد من وجود إدارات فرعية متعمدة، تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة، ويتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المشروع وحجمه وشكله القانوني، ولا بد أن تراعى فيه البساطة والمرونة، لمقابلة أي تطورات مستقبلية، وكذلك الوضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية، كذلك يجب أن تتحقق الخطة التنظيمية، استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول، وعن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول.

والمقصود من استقلال الإدارات، هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها، أي ألا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل من شخص آخر، حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً.

ويمكن تلخيص أهداف الخطة التنظيمية في النقاط التالية:

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، وإبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل المستويات والأنشطة؛
- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

2- اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مكانهم المناسب: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء، يلعب دوراً هاماً في نجاح وتحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية، التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002، ص ص 88 -

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

فبدون العاملين المدربين والأكفاء والحريصين على أداء أعمالهم، وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة، لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، حيث يقول في هذا الشأن Mautz "إنه بدون المشرفين والمنفذين لسياسة المؤسسة، الذين يتمتعون بالنشاط والمثابرة، وبقدر كاف من المهارة والكفاءة، فإن نظام الرقابة الداخلية سيواجه صعوبة في تحقيق أهدافه".

ويراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

-شهادات في الميدان العملي؛

-خبرة تمكنه من التحكم في الوظيفة؛

-الالتزام بالسياسات المرسومة؛

-احترام نظام التدريب¹.

3-رقابة الأداء: إن وضع مستويات الأداء في حد ذاته، غير كاف لتحقيق الرقابة الموجودة ما لم يصاحب ذلك مراجعة الأداء، بغية التأكد من الالتزام بهذه المستويات وإتباع الإجراءات الموضوعية، ولتحديد الانحرافات علينا التعرف على أسبابه واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة، وتتم هذه المراجعة على جميع مستويات التنظيم الإداري، أما بطريقة مباشرة بأن يقوم كل مسؤول بمراجعة أداء من هم تحت مسؤوليته أو إشرافه، وأما بطريقة غير مباشرة، باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة، نذكر منها الميزانية التقديرية، التكاليف المعيارية، وخاصة المراجعة الداخلية².

4-الإثبات الكتابي: إن من أصول المحاسبة تسجيل العمليات وترجمتها في قيود، ثم توضيها في حساباتها، وهذا بفضل نظام للمحاسبة يتكيف مع خصائص المؤسسة، لكن لا يمكن أن نقوم بعملية التسجيل المحاسبي دون الاستناد إلى وثائق ثبوتية، يستوجب أن تكون مكتوبة بصفة مفهومة ومفصلة بشكل كاف، وهذا حتى لا تكون محل خلط وإبهام، قد يؤدي إلى جهد إضافي من أجل التأكد من صحة البيانات والمعلومات، وعند الالتزام بهذه الإجراءات، يسهل استخراجها وتمحيصها إذا دعت الحاجة إلى ذلك، وبالتالي فالمستندات الثبوتية تشكل ركيزة أساسية للرقابة الفعالة، حيث يلزم القانون التجاري الجزائري السجلات والوثائق والرسائل المرسلة، أن تحفظ وترتب لمدة 10 سنوات، لذا من واجب المؤسسة أن تتوفر على أرشيف فيه هذه الوثائق

ثانياً – المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية³

وتتضمن المقومات المحاسبية مجموعة من العناصر التي يمكن تناولها على النحو الآتي:

¹ مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير جامعة الوادي، سنة 2014/2015 ص 54

² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ص 90

³ محمد الفيومي، وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 125 -

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

1-الدليل المحاسبي: يتمثل الدليل المحاسبي في تلك العمليات الخاصة بعملية تدوين حسابات ، بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم، من أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها، ومنه عند إعداد الدليل المحاسبي يجب التركيز والمراعاة على ما يلي:

-يجب على الدليل المحاسبي، أن يكون مرآة لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
-يجب توفر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفردية بدفاتر الأستاذ،
فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير متعمدة، لأن الأخطاء المتعمدة غالباً ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأحداث.

2-الدورة المستندية: أن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، يعتبر من الأولويات للوصول إلى نظام جيد للمراقبة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز:

-التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري، حتى يستعمل حصر
المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات، من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛

-تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها، لكل عملية مستندية للتمكن من المتابعة والرقابة؛

-منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات، حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها؛

-العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية، إلى أدنى حد ممكن من أجل تبسيط العمل الإداري والمكتبي ، وتسيير الإجراءات في المؤسسة.¹

3-المجموعة الدفترية: تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة، وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

-ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة؛

-إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك؛

-تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها، بقصد سهولة الاستخدام والاطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

4-الجرد الأصلي للأصول: جل الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تتميز بالوجود المادي،

وبالتالي يجب القيام بالجرد الفعلي لهذه الأصول، ومقارنته بالجرد المحاسبي، فعملية الجرد والمقارنة تسمح بالرقابة الفعالة والناجعة لأصول المؤسسة.

5-الموازنة التقديرية: تعتبر الموازنة التقديرية أداة رقابة ، تحاول مقارنة ما أنجز فعلياً بما تهدف إليه المنظمة وما هو متوقع، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أية انحرافات هامة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الضارة وتشجيع النواحي الإيجابية.

¹ محمد الفيومي، وآخرون، المراجعة علماً وعملاً، مرجع سبق ذكره، ص 126

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

حيث يمكن تعريفها كما يلي " :الموازنة التقديرية هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة ، التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة ، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة ، بناء على خبرة الماضي والطاقة الاستيعابية للمنظمة، والموارد المتوفرة لها وعلى التنبؤات المستقبلية ، فيما يتعلق بكل الظروف الداخلية للمنظمة والخارجية المحيطة بها.

6- العمل بنظم الإعلام الآلي: إن إدخال أداة الإعلام الآلي في ميدان إدارة الأعمال ، أدى إلى ثورة معلوماتية كبيرة، وتطور حقيقي في مجال الطرق المستخدمة، وإن عملية التسيير أصبحت ترتبط ارتباطا وثيقا بالقرارات الصحيحة والسريعة، أيضا أصبح اتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات المعدة في المؤسسة ، بقدر ما يعتمد على المعلومات المستمدة من محيطها، وإن السرعة في معالجة المعطيات والمعلومات، وفي إعداد القوائم المالية والمحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا، على استعمال الكمبيوتر، كما أن اتصال المؤسسة ببنوك المعلومات المنحدرة من محيطها، يسمح لها من تحديد نشاطها وتقدير سوقها، والحصول على فكرة دقيقة لمنافسيها، وإن تعقد وظائف التسيير يزداد مع تطور الاقتصاد، وهذا التعقيد يولد عددا كبيرا من المعطيات الجديدة التي يجب تحليلها، وحتى نتمكن من تحليلها بسرعة ملائمة لابد من توفر المؤسسة على وسائل الإعلام الآلي الضرورية، وبفضل التطور السريع لبرامج الإعلام الآلي ، أصبح هذا الأخير يشكل دعامة أساسية للمراقبين والمراجعين، لأنهم بفضلهم يتجنبون كل العمل المضيق للوقت ، في بحث الوثائق ومقارنة المعطيات.¹

المطلب الثالث :خصائص نظام الرقابة الداخلية السليم²

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص، ما يأتي:

1. الفعالية:

يقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

2. الموضوعية:

لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ولكن مسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف

¹ محمد الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 128

² عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2003 ، ص ص 137 - 139

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة.

3. الدقة:

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

4. المرونة:

حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرًا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا استجدت ظروف أملت تغييراً في الأهداف والخطط الموضوعية، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة

5. التوقيت المناسب:

لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فمثلاً إذا تعلق الأمر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمر لا قيمة له إذا جاء بعد إنقضاء الأجل والموعد المحدد للدخول.

6. التوفير في النفقات:

الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلاً شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصادياً ما دامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

7. الإستمرارية والملائمة¹: ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط، على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيداً وملائمة.

8. التكامل:

يشير تكامل النظم الرقابية إلى ضرورة إستيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة

¹ عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 138

المبحث الثاني: ماهية المراجعة

إن المراجعة ميدان واسع، يتوسع مع توسع نشاط المؤسسة، ولها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث

المطلب الأول: تعريف المراجعة

التعريف الأول:

المراجعة بمعناها اللفظي *audit* وهي مشتقة من كلمة اللاتينية *audire* ومعناها -يستمع - لأن الحسابات كانت تتلى علي المدقق ، وأما المراجعة بمعناه المهني فتعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايد للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية.

التعريف الثاني:

المراجعة هي عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدي توافق بين المعلومات ومعايير محدد مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل¹.

التعريف الثالث:

المراجعة عملية منظمة ومخططة وتتم بالتنسيق ، وهي تشمل الحصول علي الأدلة والإثباتات التي يتم تقييمها المتكونة من كل المؤثرات التي تؤدي في النهاية إلى قرارات المراجعين ، وهي مرتبطة بتأكيدات عن الاجراءات الاحداث الاقتصادية².

مهما تعددت التعاريف واختلفت زوايا النظر اليها فخلاصة القول أن المراجعة هي عبارة عن :عملية منتظمة، للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية و الإدارية و غيرها، السارية داخل المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى صدق وسلامة عرض القوائم المالية للمؤسسة

المطلب الثاني أنواع المراجعة

1-التصنيف من حيث النطاق

يمكن أن تقسم المراجعة حسب مجالها إلى:

أ – المراجعة الكاملة:

تعرف المراجعة الكاملة بأنها المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدود للعمل الذي يؤديه ولا يعني هذا فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، فالتطور الذي حدث في عالم الأعمال جعل المراجع يبتعد عن المراجعة الكاملة التفصيلية إلى المراجعة

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002 ، ص 10
² طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص10

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

الكاملة الاختيارية. لقد زاد إتباع أسلوب العينة والاختبار من اهتمام المنشأة بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات كان يعتمد على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع بزيادة نسبة اختباره في حالة ضعف هذا النظام وكثرة الإختلالات به. وبالتالي يمكن تعريف المراجعة الكلية على أنها " تلك المراجعة التي تقوم بفحص شامل لجميع عمليات المؤسسة المقيدة في الدفاتر والسجلات

ب – المراجعة الجزئية:

يقصد بها المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية، أي أن الجهة التي تعينه هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها وتدقيقها على سبيل الحصر، عن طريق اتفاق كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة. يلجأ المراجع إلى هذه الطريقة إذا كان أمام مؤسسة كبيرة، يكون عدد العمليات فيها كثيراً يتطلب وقتاً طويلاً لإنهاء عملية المراجعة، إضافة إلى إرتفاع التكلفة مما يجعل العملية غير اقتصادية¹.

2- تصنيف المراجعة من حيث الوقت:

إنطلاقاً من منظور الوقت الذي تتم فيه المراجعة، فإنها تقسم إلى:

أ – المراجعة المستمرة:

هي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المنشأة أولاً بأول خلال السنة عن طريق فترات دورية يتردد فيها المراجع على المنشأة من وقت لآخر. وفي حالة الجزائر فإن القانون ومن خلال عدة مواد مكن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي وهما اللذان يمارسان مهنة المراجعة في الجزائر، من الإطلاع على مختلف السجلات والموازنات ومختلف الإجراءات التي يقيمها نظام الرقابة الداخلية.

ب – المراجعة النهائية:

وتتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت صغيرة الحجم ولا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة لتخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام وعدم إحداث ارتباك في العمل داخل المنشأة.

3- تصنيف المراجعة من حيث المسؤولية:

يمكن تقسيم المراجعة من حيث الجهة المسؤولة على تنفيذها، من داخل المؤسسة أو من خارجها والمتمثلة أساساً في المراجع الخارجي المستقل إلى نوعين:

أ – المراجعة الداخلية:

تقوم بها هيئة داخلية أو مراجعين تابعين للمنشأة وهي أحد عناصر الرقابة الداخلية، بحيث تهدف إلى الإشراف على تقديم البيانات اللازمة للإدارة، لاستخدامها في التخطيط واتخاذ القرار.

ب – المراجعة الخارجية:

¹ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة-مصر، 2008، ص12

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

وهي التي تقوم بها هيئة مستقلة عن المنشأة، ولا تخضع لإشراف الإدارة، حيث تطبقها هذه الأخيرة على أساس القانون الأساسي لها، وكذلك بقانون الشركات المعمول به.¹

4- تصنيف المراجعة من حيث درجة الإلزام:

هذا التصنيف يظهر نوعين هما:

أ - المراجعة الإلزامية:

هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين) مثل قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها(، وبالتالي فإن عدم القيام بهذه المراجعة يؤدي إلى وقوع المخالف تحت طائلة العقاب.

بالنسبة للجزائر فمن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة كما نصت المادة 715 مكرر 4 لمرسوم القانون التجاري 93-08 والتي نصت على ما يلي : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة والموازنة وصحة ذلك"

ب - المراجعة الاختيارية:

إن الأصل في المراجعة هو أن تكون اختيارية، ويرجع قرار القيام بها إلى أصحاب المنشأة أو أعضاء مجلس الإدارة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح فيها، ففي المراجعة الاختيارية لا يوجد إلزام قانوني يحتم القيام بها، وقد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة، ويمكن تطبيقها مثلا على المراجعة الجبائية، مراجعة الموارد البشرية... الخ. وقد أشار القانون التجاري الجزائري إلى تعيين المراجع بصفة اختيارية، وذلك من خلال المادة 584 والتي نصت على تعيين مندوب للحسابات عند الحاجة إليه . المراجعة الاختيارية تكون بالإتفاق بين المراجع والشركاء أو مع صاحب المشروع، إما عن طريق عقد مكتوب بين الطرفين أو بخطاب يرسله المراجع إلى المعني يؤكد به إتفاقه الشفوي معه.

5- تصنيف المراجعة من حيث الشمول والمسؤولية في التنفيذ:

تنقسم المراجعة وفق هذا المعيار إلى نوعين أساسيين:

أ - المراجعة العادية:

هي مراجعة تهتم بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

ب - المراجعة لغرض معين:

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2012 ، ص 23-24

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

يهدف هذا النوع إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة، يستهدفها الفحص والمراجع هنا مسؤول عن كل إهمال أو تقصير ينشأ عن عدم تنفيذه للشروط المتفق عليها في العقد المبرم بين الطرفين ومسؤوليته الكبرى هنا تعاقدية¹.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة بمثابة مقاييس نستطيع من خلالها أن نقيم عملية المراجعة والحكم عليها وقد نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عشر معايير موزعة على النحو الآتي:

1- معايير عامة²

تشتمل المعايير العامة على ثلاثة معايير أساسية هي:

أ – معيار تأهيل المراجع:

على أساس هذا المعيار يجب أن يكون المراجع في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة، وحسب النصوص الجزائية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع أن يكون حاصلًا على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية وقد لا تكون هذه الشروط كافية للحكم على المراجع، لذلك عليه تنمية قدراته من خلال ندوات وملتقيات وتربصات ميدانية.

ب – معيار استقلال المراجع:

يقصد باستقلال المراجع هو عدم تبعيته لأي جهة كانت، وعدم تأثره بوجهات نظر الأشخاص الذين يقدم لهم التقارير، ويضمن الاستقلال الكافي للمراجع من الناحيتين التنظيمية والوظيفية، بالإضافة إلى الاستقلال الذاتي .

ج – معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع:

يقصد بهذا المعيار هو إلزام المراجع بمستوى أداء معين، عند ممارسة المهنة وبذل العناية المهنية المناسبة، ويظهر ذلك بوضوح في محتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص .

2- معايير الفحص الميداني:

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن تتم بها عملية المراجعة وتتمثل فيما يأتي³:

أ – معيار التخطيط السليم والإشراف الملائم على المساعدين:

يتعلق هذا المعيار بوضع خطة عمل كافية لأعمال المراجعة ومراقبة الحسابات، وكذلك عملية الإشراف على مساعديه، وعليه يتم تحديد الأعمال الواجب القيام بها بمساعدة أعوان الإشراف على أعمالهم .

ب – معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

¹ إيهاب نظمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 25

² عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة"الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر، 2004 ، ص 75

³ عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة"الأسس العلمية والعملية"، مرجع سبق ذكره، ص 76

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه: "يجب دراسة تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الإختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة".

ج - معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية والملائمة:

يقصد بأنه يجب على المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي يستطيع على ضوءها أن يبدي رأيه في القوائم المالية ويكون هذا من خلال الملاحظات والاستفسارات. كما أن أدلة الإثبات في المراجعة يجب أن تكون متلائمة مع موضوعها للقيام بعمل المصادقات اللازمة وإجراء الفحص التحليلي.

3- معايير التقرير

يعتبر تقرير المراجع النتيجة النهائية لعملية المراجعة، وعلى ضوء هذا التقرير يمكن أن تدور مناقشات وتحدد مواقف وتتخذ قرارات، وتتمثل هذه المعايير فيما يأتي:

أ - معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

وفق هذا المعيار يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرفت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة، قبولاً عاماً وبالتالي فإن مراجع الحسابات بمثابة المرشد الأساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، وهي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العلمية.

ب - معيار الإتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

يعتبر الإتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية، بمعنى أن المبادئ المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة¹.

ج - معيار الإفصاح:

إن القوائم المالية تقدم إلى مستخدميها المعلومات الكافية التي تساعدهم في إتخاذ القرارات، وبذلك ينظر إلى الإفصاح على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك، وعلى المراجع أن يولي اهتماماً لجميع الأحداث مع عملية المراجعة، وإضافة بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المنشأة وعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره².

د - معيار إبداء الرأي:

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة، آخر معيار يجب الإلتزام به وعليه أن يوضح في تقريره، عن مدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي لها. ويجب أن يحتوي التقرير على إبداء الرأي عن التقارير المالية ككل، أو يظهر ما إذا كان المراجع لا يستطيع إبداء رأيه، وإذا لم يكن إبداء رأي كلي فإن أسباب ذلك يجب أن تظهر بوضوح في التقرير.

¹ عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة "الأسس العلمية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 77

² عبد الفتاح الصحن، وآخرون، الأسس العلمية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص 76

المبحث الثالث: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة

إن لرقابة الداخلية علاقة قوية سواء مع المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية وسوف نركز في هذا المبحث على علاقتهم

المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإداري أو المحاسبي ويعتبر العمل الأساسي للمراجعة الداخلية هو تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى يحقق هذا العمل أهدافه التي وجد من أجلها لابد من توفر بعض الشروط التي تسمح له بأداء مهامه بكل فعالية ومن أهم هذه الشروط:

1. الشمولية: يقصد بها أن تغطي المراجعة الداخلية جميع نشاطات ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي ..

2. الاستقلالية: من أجل توفر الشروط لابد من تحديد الموقع الوظيفي للمراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وهذا التحديد يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالباً ما تكون وظيفة المراجعة الداخلية تابعة للإدارة العليا وهذا ما يتيح لها عدم التداخل مع الوظائف الأخرى، وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

3. الكفاءة: ويقصد بها أن يكون الموظف المكلف بوظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان مما يمكنه من أداء وظيفته بكل كفاءة ممكنة. ومن أجل أن تحقق المراجعة الداخلية مهامها على أكمل وجه والتوصل إلى الغاية الموجودة يجب وضع ما يلي: نظام لرقابة مختلف العمليات؛

نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى امكانية تطبيقها؛
تنظيم محاسبي؛

معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛

نظام لقياس المخاطر والنتائج؛

نظام المعلومات والتوثيق¹.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن 2006

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

ومما سبق ذكره نلاحظ أن مجال المراجعة الداخلية واسع جدا خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود الإستراتيجية ومراقبة احترام القوانين والإجراءات حيث هذا النوع من المراجعة يسمى مراجعة العمليات، وبدورها تهدف هذه الأخيرة إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتحقق من مسؤوليات عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية وتقييم النشاطات وتقديم التعاليق والاقتراحات حولها.

المطلب الثاني: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية

ونظرا لارتباط الرقابة الداخلية المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول ودقة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة الاعتماد عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه. في حين لا تخضع الرقابة الداخلية الإدارية لتقييم المراجع الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها المراجع أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية؛ أي أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا على فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية دون الإدارية منها. وذلك من خلال تحديد درجة الدقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية والمالية، وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة في القوائم المالية المختلفة تجنباً للازدواج في الإجراءات المتبعة.¹

وتقتضي المراجعة الخارجية رسم منهجي لتنفيذ الرقابة الداخلية وخطوات أساسية والتي تتمثل في:

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

أن هذه الخطوات تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية إذ أنه ليس من ممكن تصور مهمة لمراجعة في المؤسسة دون تخصص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحد بالمراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لانجاز مهمة أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.

2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير جامعة المسيلة، سنة 2006/2007، ص37

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

تتطلب معايير المراجعة الدولية مع المراجع أن يحصل على فهم كافي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط وترتيب عمليات التشغيل، ويسعى المراجع إلى تحقيق هدفين من فحصه وتقديمه لنظام الرقابة الداخلية هما:
- تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها (حتى يستطيع أن يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة).

- كذلك اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة¹
3- فحص الحسابات والقوائم المالية:

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية لوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

1- فحص الحسابات:

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمراجع بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية.

2- فحص القوائم المالية لوحدة واحدة:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب، ليس كاف بالنسبة للمراجع لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المرجع ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة أعمالها².

المطلب الثالث : مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية³

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق لذا على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءاته للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، فإذا، نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات، وكذلك يجب على المراجع بداية أن يتحقق من أمرين:
الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم- المخطط- ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها
الثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

¹ بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، قسم علم التسيير جامعة بسكرة، سنة 2017/2016، ص 21-22

² مرجع نفسه، ص 24

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002 ص ص 97 -

الفصل الأول: مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المراجع حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

1. الرقابة المحاسبية:

يعتبر المراجع مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، وللتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم طوائف للمعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة.

-كيف بدأت هذه المعاملات

-السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية
-طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

2. الرقابة الإدارية

لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وإن الزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولية ويلغي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.¹

2 . نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي²

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 101

² محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 101

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل توصلنا أن الرقابة الداخلية عبارة عن إجراءات وأساليب توضح وتنظم سير العمل وتضمن حماية الأصول والمحافظة على القدرة النقدية والمحاسبية

وتعتبر المراجعة إحدى أدوات الرقابة في المؤسسة الاقتصادية لدعم وظيفة الإدارة بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص الذي يعتمد عليه في تنفيذ المراجعة، فوجود نظام رقابي فعال بالمؤسسة لا يعني ذلك أن هناك تأكيد مطلق على خلو القوائم المالية مثلاً من الأخطاء ولكن وجود درجة معقولة من التأكد على خلو تلك القوائم المالية من الأخطاء، ولكن ينبغي تحقيق التوازن بين التكلفة والمنافع المتأتية من وجود وتطوير نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

تمهيد

بعد تناول موضوع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية نظريا
وجب علينا إسقاط ما تناوله نظريا في الجانب التطبيقي له.

وقد اخترنا المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة TGT بالماء
الأبيض ولاية تبسة كعينة دراسة حالة، وحتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة TGT

المبحث الثاني : واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات
المسطحة TGT

المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة

TGT

يتم من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة مع إظهار أهم أهدافه وهيكله التنظيمي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الوطنية لصناعة الأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة إلى المؤسسة الوطنية للحديد والصلب SNS التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان الصناعة ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال أخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأمين الوحدتين SOTUABA و ALTUMOL وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة تعاون تقني لأربعة سنوات، من عام 1986 إلى عام 1972 مع مؤسسة بغرض المساعدة في التسيير التقني، كما تم إنجاز مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية للحديد والصلب في الجزائر.

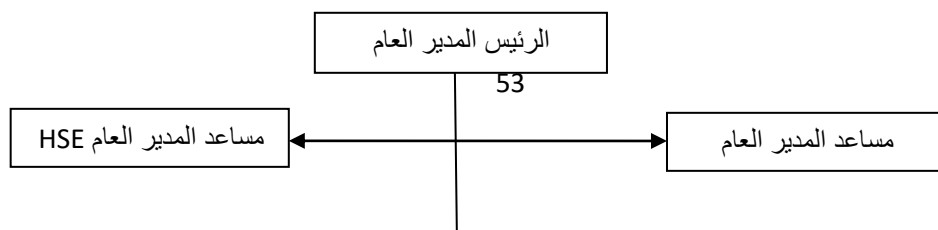
وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد القانون الصادر رقم 01/88 تمت إعادة هيكلة المؤسسة حتى أصبحت تسمى "المؤسسة العمومية الاقتصادية أناييبب" والتي استقلت بمجلس الإدارة خاص بها ورأس مال تابع للدولة.

وفي عام 1993 تأسست المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم إضافة ورشة جديدة للمؤسسة تقوم بالأغلفة.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي يمكننا تحليل الإدارات والدوائر المكونة للمؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة والأغلفة من خلال الشكل الآتي:

الشكل (02): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : مديرية الموارد البشرية

الفرع الأول: الرئيس المدير العام ومساعديه

1- الرئيس المدير العام: يمثل أعلى سلطة بالمؤسسة، مهمته إدارة المؤسسة، حيث يقوم بإصدار الأوامر واتخاذ القرارات بتنسيق مع مختلف المصالح والإدارات.

2- المساعدين: هناك أربعة مساعدين للمدير العام كل واحد مكلف بتسيير جانب من إدارات المؤسسة وهم : _مساعد المدير العام : هو التقني يساعد المدير في تأدية مهامه.

الفصل الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة تبسة

مساعد في المراجعة: يهتم أسسا بالأشراف على مختلف عمليات المراجعة الداخلية في المؤسسة بما فيها مراجعة إدارة الموارد البشرية من مراجعة العمليات المالية ومراجعة سياسة التوظيف والتكوين والأمن.

مساعد المدير العام للرعاية الصحية والسلامة البيئية HSE: يقوم الإشراف على مديرية السلامة والصحة والبيئة والتي تركز مهمتها الأساسية على الحفاظ والسهل على توفير الأمن الداخلي والخارجي قبل وأثناء وبعد أوقات العمل الرسمية بالإضافة إلى الحفاظ على سلامة العاملين.

مساعد المدير العام للجودة: وهو المسؤول على نظام الجودة داخل المؤسسة بتوافق مع معايير الايزو ومعايير جودة المنتجات البترولية.

الفرع الثاني: المديريات الفرعية.

يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لصناعة الأنايبب من مجموعة من المديريات الأساسية تتفرع منها مجموعة من الدوائر.

1- المديرية التقنية: وتعد الركيزة الأساسية للعملية الإنتاجية انطلاقا من تحديد معايير الإنتاج والمدة اللازمة للعمليات الإنتاج وهي تظم الدوائر التالية:

أ- دائرة صنع الأنايبب والتي من خلالها يتم تحويل الملفات الحديدية إلى أناييبب وفق الموصفات القياسية.

- دائرة ضمان النوعية: تقوم بمراقبة المنتج ابتداء من مراقبة المواد الأولية.

دائرة الصيانة: تتابع الآلات والأعطال التي تلحق بها.

دائرة المكلف بالبرمجة: يقوم بمتابعة جميع متطلبات العملية الإنتاجية وتحديد تاريخها.

ب- مديرية الموارد البشرية: تقوم هذه المديرية بمتابعة شؤون العاملين خاصة الإدارية والاجتماعية منها حيث تقوم بالسهل والإشراف على مختلف عمليات التوظيف والتكوين والتأهيل والتحفيز والترقية وتوزيع الأجور المكافآت والعطل والوضعية والاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي، كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطوير العمل، كما تعمل على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر وذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف لمديريات الأخرى ومديرية المستخدمين تتكون من الدوائر الآتية:

- دائرة التسيير.

- دائرة الإعلام الآلي.

-دائرة المكلف القانوني.

الفصل الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة تبسة

ج – مديرية المالية: تعد من المديريات الرئيسية بالمؤسسة، ذلك لأن عملها كثيف نوعا ما، فهي تهتم بمختلف العمليات المالية والمحاسبية وتضم المديرية الدوائر الآتية:

-دائرة المحاسبة العامة .

- دائرة الخزينة.

- دائرة الميزانية والمراقبة.

د- المديرية التجارية: تعتبر الوسيط أو الصلة بين المؤسسة والزيبون ، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص حجم الطلبية، السعر والوقت، وذلك بعد الإطلاع على العرض وتضم دائرتين:

_ دائرة المبيعات.

_ دائرة التسويق.

هـ- مديرية التموين: تعتبر هذه المصلحة بمثابة الصلة بين المؤسسة والمورد وتضم:

_ مصلحة الشراء.

_ مصلحة التخزين.

و- مديرية السلامة والرعاية الصحية: يوجد في المؤسسة على مديرية خاصة بالرعاية الصحية والسلامة المهنية مما يدل على حرصها واهتمامها على توفير الحماية اللازمة لوسائل الإنتاج المادية والبشرية بالإضافة إلى إدارة الأخطار البيئية.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة والأهمية الاقتصادية.

الفرع الأول: نشاط المؤسسة.

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج الأنايبب المصنوعة من الحديد والصلب لغرض نقل الماء والغاز وصفائح المسطحة وتقوم بالأغلفة وتحويل المنتجات المسطحة وتبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالة العادية 110000 طن سنويا حيث تنتج المؤسسة أنابيب يتراوح قطرها ما بين 400 ملم إلى 1500 ملم وبسمك 2سم حتى إلى 5.5 سم وصفائح حديدية يتراوح نصف قطرها 50 سم إلى 120 سم وهي تلبي احتياجات المؤسسات الكبرى العمومية مثل سونطراك وسنولغاز وشركات الري وكذلك الشركات الخاصة .

إن المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة تعمل حاليا بورشتين كبيرة بمعدل 24 ساعة / 24 ساعة من خلال ثلاثة فرق عمل دون توقف حتى أيام العطل الرسمية والمناسبات الدينية والوطنية .

الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

تلعب المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة دورا هاما في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال دعمها لقطاع المحروقات والذي يعد من أهم القطاعات الاقتصادية الوطنية ، حيث تقوم بتغطية

35 % من احتياجات السوق الوطنية من الأنايبب البترولية والغازية واحتياجات قطاع المياه والمنتجات المسطحات وما كانت تتميز به المؤسسة من السمعة الطيبة التي تحظى بها لدى المؤسسات الوطنية خاصة سونطراك باعتبارها الزبون الرئاسي للمؤسسة ، وهذا بفضل الجودة العالية للمنتج وذلك لتطبيق معايير الإيزو.

9001 ومعايير جودة المنتجات البترولية بالإضافة إلى الصارمة واحترام الأجل المحددة

وفي إطار التنمية المحلية تعتبر وحدة للإنتاج على مستوى الولاية، إذا تظم عدد لبأس به من مناصب العمل. وعلى الصعيد المحلي فهي تساهم في تشغيل 181 عامل مما يعني امتصاص جزاء معين من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة حيث يشمل التشغيل جميع المستويات من مسيرين ، رجال الأمن ، العمال داخل وخارج الورشات، مهندسين ، كما تقوم بفك العزلة عن بعض المناطق المجاورة.

المبحث الثاني : واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول نحاول الآن أن نتطرق إلى أساليب وأدوات جمع البيانات ولقد تنوعت وتعددت لكن استعمالها يبقى محصور حسب الموضوع الخاضع لدراستنا، وهذا بغية الحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية لقد اعتمدنا على أسلوبى المقابلة والملاحظة (بالمشاركة) في جمع البيانات الخاصة بالموضوع.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية لنشاط داخل المؤسسة وهي كالاتي :

أولا-المشتريات :

يوجد في المؤسسة قسم خاص بالمشتريات وهو مستقل تماما على قسم الحسابات، ولقد لاحظنا إن المراجع يقوم بجميع عمليات التدقيق، ويتابع جل عمليات الشراء بدقة، ولحظنا تطابق جميع البيانات الواردة لكل من الفواتير وطلب الشراء وأوامر التوريد وإذن الاستلام، وقومنا بفحص بعض الفواتير وطلبات الشراء. ولحظنا أن النظام المحاسبي يكفل جميع طلبات الشراء وأوامر مسلمة عن كل عملية لشراء، وأن المسندات تعتمد على رئيس

قسم المشتريات وكل العمليات محصورة بالقسم ولا يوجد أي تدخل من قسم آخر وهناك عمليات تتم عن طريق المناقصات والاستشارة، وتعتمد أسعار الشراء على مسؤول قسم المشتريات، ويوجد في القسم مكتب الوسائل العامة ويقوم هذا المكتب بإعداد تقارير استلام وفحص على كل طلب وارد. ولاحظنا تسلسل أرقام الفواتير وترسل نسخة منها إلى قسم الحسابات وقسم التخزين وتحقق المؤسسة محل الدراسة في جميع الفواتير ويتم فحصها قبل أرشفتها ولدى المؤسسة نظام فعال ودقيق لتسجيل عمليات الاستلام الجزئي لصفقات معينة، يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل جميع القيود في يومية قسم المشتريات. ومن خلال تتبعنا لقسم المشتريات لاحظنا أن بجميع الواردات تعتمد على مسؤول قسم المشتريات.

ثانيا: المخزونات

ومن خلال تتبعنا لقسم المخزونات لاحظنا أن هناك موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ماسكو سجلات المخزونات، ويجرى جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجودات الفعلية بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرتين على الأقل في سنة ويقوم بهذا الجرد موظفون مستقلون على قسم المخزونات، وتعد تقارير دورية في نظام المخازن وتقدم لرئيس المصلحة التجارية، وهناك رقابة محاسبية وكمية دقيقة على البضاعة في المخازن، واطلعنا على بعض تقارير الاستلام والصرف وهي تطابق فعليا المخرجات والمدخلات، وأن كل الموجودات في القسم تحت مسؤولية أمين المخزن حيث يقوم بإعلام قسم الحسابات بالادخالات والخراجات، وأن المواد بالمخازن تصرف بناء على أوامر صرف كتابية، وتتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع وذلك مرتين في السنة، ولاحظنا أن أمين المخزن لديه اختصاصات ومسؤوليات محددة بوضوح في النظام الداخلي للمؤسسة وهو ملتزم وحريص على مهامه، ولاحظنا أيضا أن المنتجات تخزن في مكان واحد حسب نوعها بحيث تخزن الأنايبب الكبيرة في جهة خاصة والأنايبب الصغيرة في جهة خاصة والمنتجات المسطحة في مكان خاص. ويقضي التنظيم الإداري للمؤسسة محل الدراسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات، وأن المواد المخزنة مصنفة حسب المخطط المالي المحاسبي. وإذا كان هناك فروق من الجرد الفعلي والدفاتر فإنها تعرض على الشخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها، وتقسم السلع المخزنة ويتم تسعيرها من قبل فريق خاص مستقل ومؤهل.

ثالثا: المبيعات

ولقد تتبعنا قسم المبيعات والسجلات الخاصة به، وأجرينا رقابة على مجاميع الفواتير من حيث المبلغ كتابيا ورقميا وتأكدنا من صحتها، وراقبنا التسلسل الرقمي لدفتر البيع وتأكدنا من خلوه من الأخطاء وكذلك الاستشارات الخاصة بالقسم برفقة المراجع الداخلي للمؤسسة وتأكدنا من ترقيم دفتر الزبائن وجميع الإمضاءات في الفواتير والسجلات في قسم المبيعات، ولاحظنا أن هناك رقابة رسمية على أوامر البيع ورقابة على جميع الفواتير في القسم وكذلك شروط البيع، وقسم المبيعات لا يجري مقارنة بين الطلب والكمية المرسلة وتوجد رقابة على الأسعار الوحدوية، ولاحظنا أيضا أن التسجيل المحاسبي يخضع لمراقبة من طرف الشخص المسؤول، ولقد قمنا بمقارنته سجل المبيعات باذونات الإرسال وتسلسلها وترقيمها ولقد لاحظنا أن هناك مراقبة على الشيكات الزبائن من طرف محاسب القسم ومسؤول القسم، ورقابة على جميع الزبائن وتصنيفهم، وتوجد أيضا رقابة على تسجيل المردودات ويتم التأكد من المردودات ويتم تشخيصها حسب الحالة، وتخضع أوامر البيع إلى رقابة من طرف رئيس قسم المبيعات، ومن خلال تتبعنا للقسم والفواتير وجدنا تطابق في فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع.

رابعاً : الصندوق

بعد قسم المبيعات جاء دور المقبوضات في المؤسسة وكانت مقابلتنا مع أمين الخزينة ومسؤول القسم وأجرينا بعض الملاحظات رفقة مسؤول القسم ورجعنا بعض مبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة ولحظنا تتطابق فعليا، وكذلك يوجد دفتر للمقبوضات ويراقب أسبوعيا، ورجعنا المقبوضات مع ديون العملاء رفقة مسؤول الخاص، وهناك جرد محاسبي دوري للمقبوضات، وتوجد مراقبة على أوراق القبض وتجري مقارنة بينها وبين جدول المقبوضات، ولحظنا أن دفتر إيصالات القبض مطابق للمقبوضات الفعلية، وعادة يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع لتسديد ما عليهم من ديون ، وإذ لزم الأمر تكون هناك زيارة مفاجئة للخبزينة لمراقبة واكتشاف أي تجاوز يتوقع أن يحدث ، فمعظم المقبوضات تكون في شكل أوراق قبض وشيكات بنكية لأن جميع المتعاملين عبارة عن مؤسسة حكومية أو مؤسسة كبرى خاصة أو مقاولي أشغال الطرق أو مقاولي بناء، وتوجد دائما مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي ولقد اطلعنا على بعض الكشوفات البنكية لسنوات الماضية وقمنا بمقارنتها مع المقبوضات الخاصة بها ، وكل شيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة .

ولا تتعامل المؤسسة محل الدراسة مع المؤسسات الأجنبية ماعدا التي على ارض الوطن فتكون مقبوضاتها على شكل عملة وطنية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
من خلال المقابلة والملاحظة التي أجريناها في المؤسسة مع مختلف الأقسام وجدنا
المؤسسة تقوم بما يلي :

اولا : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظائف الشراء والتخزين والبيع

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

- وجود نظام محكم لعمليات الشراء والبيع والتخزين في المؤسسة؛
- استقلال الأقسام عن بعضها البعض ؛
- ارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في المؤسسة؛
- تأمين دخول وخروج المواد داخل المؤسسة من طرف مجلس الإدارة؛
- الحصول المواد الأولية بالكمية والجودة المتفق عليها من المورد؛
- الاستعمال الايجابي لأنظمة الإعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات، مثلا معرفة كمية المخزونات وأصنافها في المخزن؛
- متابعة الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ المحصلة عليهم واتخاذ ما يلزم من إجراءات قانونية؛
- التسجيل المحاسبي من طرف المحاسب لا يتم إلا بتوفر الوثائق الثبوتية من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع والتخزين؛
- وجود تقسيم المهام على مستوى الأقسام، وهذا التقسيم يمكن محاسبة الموظفين في أداء أعمالهم؛
- الوقاية من حالات نفاذ المخزون، من خلال المتابعة في كل لحظة التعرف على مستويات المخزون؛
- إعداد وتحضير وسائل المحافظة على المخزون؛

2 - نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية.

- قد يكون المخزون في عدة أماكن وعدم تصنيفه في وسط المخزن يصعب الرقابة الفعلية،
- عدم استعمال الألوان المتباينة للوثائق في عمليتي الشراء والبيع وعدم توفرها على كافة المعلومات الضرورية، صعب رجوع إليها في وقت لاحق للتحقق والمحاسبة عن أعمال الاختلاس والسرقة إن وقعت.

ثانياً: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات

1- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

- وجود مطابقة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة يساهم في تقليل الأخطاء؛
- وجود دفتر للمقبوضات ومراقب؛
- وجود دفتر إيصالات القبض يساعد على مطابقة المقبوضات الفعلية مع المسجلة محاسيبياً؛
- وجود رقابة على الشيكات من حيث المبلغ والإمضاء حيث يجب تعيين شخص على الأقل للتوقيع على الصكوك الصادرة على أن تكون توقيعاتهم معتمدة في المصارف.

2- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية:

- القيام بإجراءات الجرد وإعداد ملف الجرد للخزينة معدة من طرف نفس الشخص وهو رئيس الخزينة لوحده؛
- كشف المقاربة البنكية معد وموقع من نفس الطرف؛
- غياب المتابعة الدورية لتحصيل ديون العملاء تحت طائلة الإفلاس.

المطلب الثالث : التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية

يهدف تصميم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تحسين القرارات المتخذة في المؤسسة محل الدراسة، نقترح بعض التحسينات في شكل توصيات لأجل تصميم ودعم نظام رقابي مرن وقادر على تصحيح بعض الاختلالات الموجودة فيه، ومنه نقترح ما يلي :

- التنوع في المعاملات البنكية مع بنوك أخرى ؛
- استخدام أدوات التحليل والتقويم للمعلومات المحاسبية والمالية بجانب الأدوات المتوفرة كالمحاسبة التحليلية ، مثل مراقبة التسيير ، التحليل المالي المعمق؛
- إنشاء جدول قيادة لمجموعة مؤشرات مالية ومحاسبية لإجراء عملية المقارنة؛
- إعادة توزيع وتقسيم المهام لمنع التداخلات المحتملة؛
- إعادة هيكلة المؤسسة أو بعض الأقسام.

خلاصة الفصل

تعتبر المؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة TGT من أهم المؤسسات الوطنية والعمومية، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال بها ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها.

ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في المؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرح قائمة أسئلة عن طريق

المقابلة وتتبعنا وملاحظتنا عن طريق الملاحظة مع مختلف المصالح منها المصلحة التجارية، ودائرة المحاسبة والمالية وقمنا بتحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من المشتريات والمبيعات، والمخزون بالإضافة إلى المقبوضات ، وتوصلنا في الأخير إلى اقتراح بعض التحسينات التي من شأنها أن تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال ويرقى إلى تطلعات المؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة بتبسة .

تمهيد

إن نظام الرقابة الداخلية المتكامل، يتكون من مجموعة من النظم الفرعية، يغطي جزءاً منها الشق الإداري ويطلق عليه الرقابة الإدارية، ويغطي الجزء الآخر الشق المحاسبي بما فيه من جانب مالي والذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية، ولا شك أن لهذا النظام وما يحتويه من أنظمة فرعية، مجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية التي تختلف من

- مؤسسة إلى أخرى وفق ظروف عملها أو المشاكل التي تواجهها، وإن الهدف ضع نظام رقابة داخلية فعال هو الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، وتدقيق المعلومة.
- إن تقييم نظام الرقابة الداخلية هو أمر مهم بالنسبة للمؤسسة للتأكد من سلامة وصحة المعلومة المالية والمحاسبية وبالتالي الحفاظ على موجودات المؤسسة.
- وهذا ما سنحاول توضيحه في هذا الفصل من خلال المباحث الثالث وهي:
- أنواع وإجراءات وشروط نظام الرقابة الداخلية.
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية
 - تطور إجراءات وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: أنواع وإجراءات وشروط نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية له عدة أنواع إجراءات وله شروط أيضا لكي يحافظ على ممتلكات المؤسسة وسنتناول هذا من خلال في المطالب الآتية:

المطلب الأول: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام تتمثل في:¹

1- الرقابة الإدارية:

عرفت لجنة معايير المراجعة الرقابة الإدارية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب تختصر بالعمليات القرارية، و التي تفود الإدارة إلى فرض سلطتها و تحكمها في هذه العمليات .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص 229

- عناصر الرقابة الإدارية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف الرئيسية
- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة و منها:
 - قواعد وأسس تقدير المبيعات.
 - قواعد وأسس تقدير الإنتاج.
 - قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.
 - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها و منها:
 - سياسات و إجراءات الشراء.
 - سياسات و إجراءات البيع.
 - سياسات و إجراءات الإنتاج.
 - سياسات التوظيف و الترقى بالنسبة للعاملين.
 - سياسات و إجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، و على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس و معايير معنية وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

- وسائل الرقابة الإدارية :

- لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات و التي من أهمها ما يلي:
 - التحليل الإحصائي و دراسة الزمن و الحركة.
 - برامج تدريب العاملين و تقارير الأداء.
 - الميزانيات التقديرية و رقابة الجودة.
 - الرسوم البيانية و معرفة التكاليف النمطية (المعيارية).

2- الرقابة المحاسبية:

- تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة ودرجة الاعتماد عليها .
- كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها نظام للمراقبات كاف وفعال مصمم لتوفير تأمين معقول ومناسب، و يراعي فيه الآتي:
 - تنفيذ العمليات طبقا لترخيص عام و محدد من قبل الإدارة و يتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي:

إعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعاون عليها و المقبولة عموما .
تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول.

- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند حدوث أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ إجراءات مناسبة.

- عناصر الرقابة المحاسبية تتمثل في¹:

- وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المؤسسة .
- وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق و طبيعة نشاط المؤسسة.
- وضع نظام سليم لجرد أصول و ممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص و دراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.

- وسائل الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات و التي من أهمها ما يلي:

-المراجعة المستندية؛

-المراجعة الفنية؛

-الرقابة المالية؛

-النظام المحاسبي؛

-المراجعة الداخلية؛

3- الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل تنسيق الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية و تدعيم المقومات الرئيسية يتطلب ما يلي²:

-الإجراءات الإدارية؛

-الإجراءات المحاسبية؛

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص230

² محمد التهامي الطواهي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 113 -114

-الإجراءات العامة؛

1-الإجراءات التنظيمية والإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء

الإداري من خلال:

- **تحديد الاختصاصات:** يقف الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية على تحديد اختصاصات كل من المديرية الموجودة به، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديريةية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تحصلت داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة في الهيكل.

- **تقسيم العمل:** إن تقسيم العمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويقلل بدرجة كبيرة من وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب.

- **توزيع المسؤوليات:** أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه اتجاهه، فيحاسب في حدود هذا المجال، إذ إن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكثر من خلال تحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة، ومن جهة أخرى يضيف الجدية ودقة في تنفيذ العمل.

- **إعطاء تعليمات صريحة:** إن التعليمات الصريحة والواضحة التي يصدرها المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها تكمن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه.

- **إجراء حركة التنقلات بين العاملين:** إن حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا يتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من المصلحة المالية إلى المصلحة المحاسبية ولا ينبغي تغيير موظف من مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة.

2- إجراءات محاسبية

إن فاعلية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يتحقق بشكل واضح إذا تم سن إجراءات تكمن من أحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال¹:

- **تسجيل فوري للعمليات:**

يقوم المحاسب بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعتها، بذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون: شطب.

-تسجيل فوق تسجيل آخر.

-لا يلغي تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

- **التأكد من صحة المستندات:**

¹ محمد التهامي الطواهي، مرجع سبق ذكره ، ص 110

تسهل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:
-البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
-عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
-ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها، وتوضيح خطوات سيرها.

- إجراءات المطابقات الدورية:

جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف عن مدى صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من خلال إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والواقع الملموس بالجرد المادي، كمقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلاً، و ترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط التالية:
-يجب إجراء المقارنة على الأقل مرة في الشهر.
-الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك.
-الشخص الذي يقوم بالمقارنة لا يجب أن يقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية المساعدة للبنك.
-إتباع طريقة واضحة في إجراء المقاربة.

3- إجراءات عامة

وهي تشمل التأمين على ممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى تأمين ضد خيانة الأمانة واعتماد رقابة مزدوجة وفي الأخير إدخال الإعلام الآلي¹

- تأمين على ممتلكات المؤسسة:

تلجأ المؤسسة إلى التأمين على ممتلكاته ضد كل الأخطار المحتملة، والتخزين الجيد للمواد باستبعاد التفاعل الذاتي لها بغية تفادي الخسائر والحفاظ على ممتلكاتها
- التأمين ضد خيانة الأمانة:

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءاتها، إجراء التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة
- اعتماد رقابة مزدوجة

يستعمل هذا الإجراء في اغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للملاحظة على النقدية وتفادي التلاعب والسرقة، فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل الترويج، الفاتورة، وصل استلام الذي يكون ممضي عليه من المسؤول الخاص به، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عملية التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة بعد ذلك يمضي عليه مدير المؤسسة حتى يكون قابل للسحب.

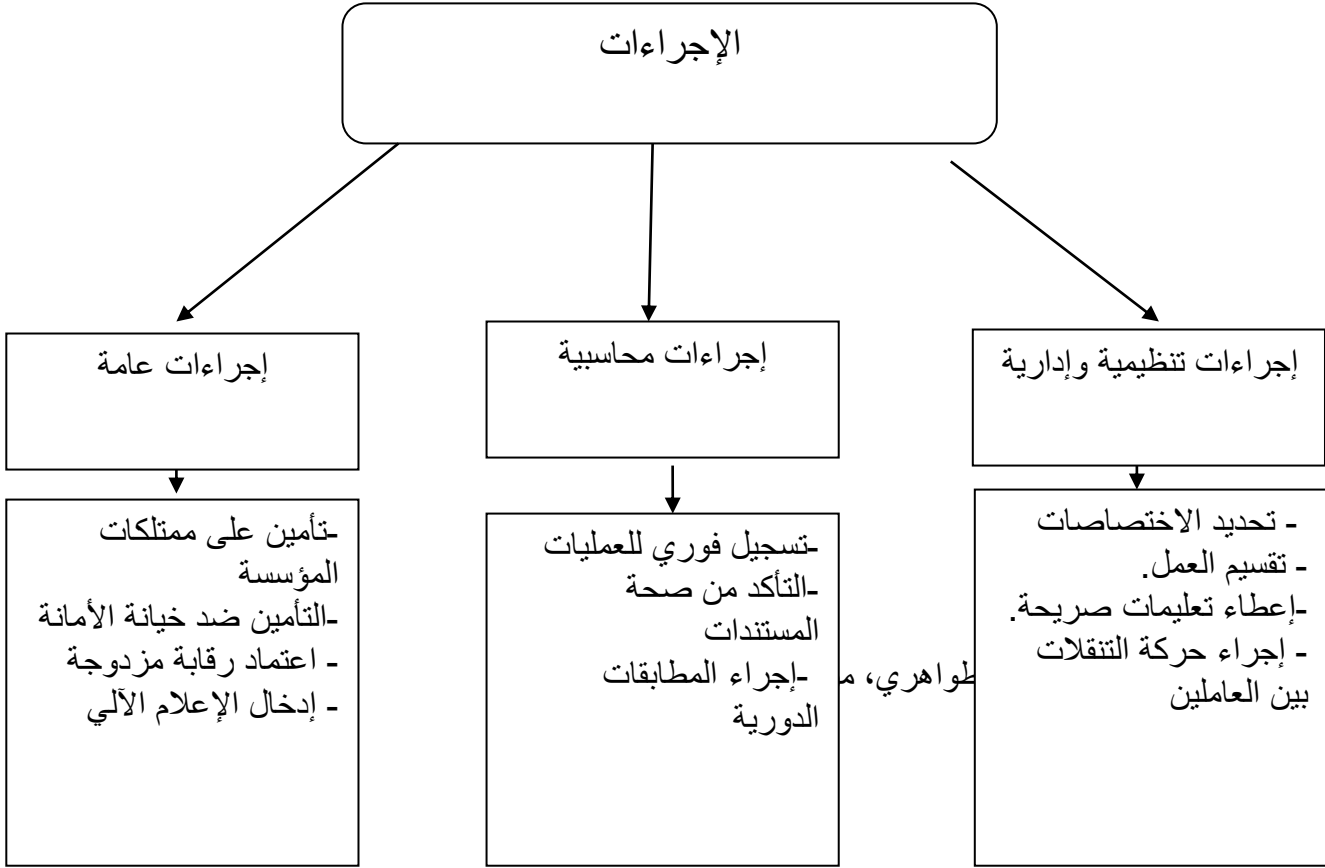
رابعا. إدخال الإعلام الآلي

يعتبر الإعلام الآلي احد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص، بغية توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت ومكان المناسب من اجل تلبية

¹ محمد التهامي الطواهي ، مرجع سبق ذكره، ص 111

حاجيات الأطراف المستعملة لها، كما يمكن للمعالجة السريعة للبيانات تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة¹

الشكل (01) إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية



المطلب الثالث : شروط نظام الرقابة الداخلية²

لا يمكن القول بأن هناك نظام رقابة داخلية متقن لدرجة الكمال، فلكل مؤسسة أو منشأة طرق خاصة بها وهذا ما يجعل فكرة وضع نظام رقابة داخلية فعال يتناسب مع كل الحالات والظروف، أمرا مستحيل تحقيقه إلا أننا يمكن تحديد بعض الشروط العامة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وهذه الشروط لا بد من أن تكون في أي نظام رقابة داخلية وإلا فإنه في حالة ما إذا غاب شرط منها فإن النظام يعجز عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

¹ مريم عبد القوي ، مرجع سبق ذكره، ص 55

² حسين قاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط 1، 1999، ص 90

- فريق عمل مؤهل ومخلص: إن نجاح عمل النظام المحاسبي يتطلب أفرادا قادرين بدرجة كافية على القيام بالواجبات المحددة لهم، ومفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة، فيجب أن يكون الموظفون على مصداقية عالية وذلك لأن غير الأمانة يمكنهم إفسال أفضل نظام للرقابة الداخلية، فنجد أن التأهيل الفني وتحمل المسؤولية والمصداقية والأمانة يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جيد لاختيار وتعيين الموظفين، إضافة إلى البرامج التدريبية المستمرة لهم، ومن المتفق عليه أنه مهما كان الحذر عند تمام نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون على الأفراد القائمين على تنفيذها.

- التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات: حيث المبادئ الهامة هي الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء ومن عمليات النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، وحتى يعمل النظام بطبيعة سليمة فإنه على الموظفين معرفة واجباتهم وواجبات الآخرين، ومن الضروري وصف واضح ودقيق للوظائف لتحقيق التعويض المناسب والفصل بين الوحدات.

- إجراءات مناسبة لإتمام العمليات: إن الكثير من المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها المحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها، والإجراءات المحاسبية توضع في شكل دليل محاسبي يحدد ويصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة وكذا الجانب الميكانيكي السليم لعملية مسك الدفاتر، أما دليل الإجراءات الأخرى فيوضح السياسات العامة للشركة، كما أن بعض السياسات والإجراءات السليمة والهامة تعالج عملية استخدام ضوابط مادية لحماية موارد الشركة.

- نظام مستندات وسجلات محاسبية مناسبة: لا شك أن مفتاح نجاح عملية التعويض داخل أي منشأة هو نظام مستندي وقيدي مناسب، فتعتبر المستندات الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والتي تسمح للإدارة بمراجعة أي عملية فيما يتعلق بالتعويض المناسب، وتعتبر الأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة، كما أن النظام المستندي يعطي دليلا على أن وظائف التسجيل والتبويب تم أداؤها بطريقة سليمة، كما يجب أن نراعي في هذا النظام المستندي الخصائص التي يتمتع بها هذا الأخير من سهولة، بساطة، تصميم مناسب لمستندات، ترقيم المستندات بتسلسل... الخ.

- قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات: إضافة إلى الفصل بين الواجبات فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية مناسبة على الأصول والسجلات تعتبر أمرا ضروريا، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية، كما قد ترى أن الأوراق الهامة يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق كالأوراق النقدية المالية، دفاتر الإسناد الدفاتر اليومية... الخ. ومن القواعد الأخرى التي قد تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلا فيجب إيداع كل الأموال في حساب لدى البنك يوميا، هذا ما يقلل مبلغ النقد المتوفرة في

الصندوق ويؤدي إلى تسجيل النقدية للشركة مرتين، مرة في سجلاتها لدى الشركة ومرة أخرى لدى البنك إضافة إلى الكثير من القواعد المساعدة.¹

- **تحقق فحص مستقل للأداء:** لا يمكن للفرد أن يتحقق أو يقيم أداءه الشخصي بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه للاطمئنان بأن النظام يعمل بشكل سليم، فالخاصية الهامة لهذا القسم هي عمله كذراع للإدارة إلا أنه مستقل حيث يرفع موظفوه تقاريرهم مباشرة إلى الإدارة العليا، فوظيفة هذا القسم تعتبر عنصرا هاما من عناصر الرقابة الداخلية وذلك لأنها تساعد في منحه تحسينات باستمرار وشكل عادي، كذلك فإن الموظفين الذين يعلمون بأن نشاطاتهم مراقبة يكونون أكثر حرصا على إتباع القواعد والإجراءات.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من الخطوات الأساسية في عملية المراجعة وهذا ما يبينه هذا المبحث

المطلب الأول: العوامل المساعدة لتطور نظام الرقابة الداخلية²

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على نموذج المحاسبي، والذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره والتي هي:

- الأصناف العديدة للمؤسسات

عرفت المؤسسة أصنافا عدة وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية، فلاحية، صناعية، خدماتية) أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية) أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة)، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين

¹ بلعمري نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص38

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 95-96

مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقيم فيه عمل الهيئة المسيرة، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

- تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث إنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل، تبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تنقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر حالياً بان نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

- توزيع السلطات والمسؤوليات:

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الأخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أدائها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المستوحاة من نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة أن يعرف الواجبات المسندة إليه وحدودها، مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته. إن هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات من شأنه أن يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة أو على مستوى المديرية الأخرى كما انه يقلل بقدرة، الإمكان من الاحتمالات وقوع الأخطاء، لذلك يمكن أن نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم عليها تقسيم الملائم للعمل:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة ؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيل العمليات المتعلقة به ؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه ؛
- تقسيم العمل المحاسبي بين عدة أشخاص.

- الحاجة الدائمة للمعلومات:

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة. وباعتبار نظام المعلومات المحاسبية احد أنظمة المعلومات فه ويعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين، من خال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها

في وقت لاحق، كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة المعلومات المعبرة عنها. إن الحاجة مستمرة للمعلومات الناتجة عن استعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمأن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعملها.¹

- حماية أصول المؤسسة:

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الأولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها، إذا يجب القيام بتأمينات اللازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات أو على البضائع أو المتوجات المنقولة والتي هي على عاتق المؤسسة، وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة والحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة لمتوقعة من خيانة الأمانة وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شأنه أن ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس أي عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات المخزونات، الحقوق) تسجيلا أنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر حماية الأصول من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة من تحقيقها من خال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه يخلي المسؤولية المترتبة على الإدارة من منع الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابه على الأقل.

- اعتماد المراجعة الإختبارية:

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند من النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم مفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموعة مفردات التي تمثل الكل (المجتمع). يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة تبعا لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية لان متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار.²

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 96

² طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 97

المطلب الثاني : خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي:

1- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:.

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصحيحها لنواحي الأنشطة المختلفة وما يجب أن يكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية و الخرائط التنظيمية و التوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة ،الوصف الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول المراجع الخارجي على قرينة يمكن الاعتماد عليها في المعلومة، وتتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات ومن بينها قوائم الأسئلة وخرائط التدفق¹

2- فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار للتنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا، وتهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسابقتها للحقائق التي تم توصل إليها في الخطوة الأولى التي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام.

3- اختبارات الاستمرارية:

من خلال هذا النوع من الاختبارات يتأكد المراجع من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا وبيجدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

4- تقييم النظام:

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح المراجع الخارجي في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه، والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة.

-و غالبا يتخذ التقرير الذي يتضمن بيان نقاط الضعف، حيث يقدم هذا التقرير إلى المدير المالي أو رئيس قسم المراجعة أو لأي شخص في الإدارة، ويأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار وتكون لديه السلطة لاتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها².

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2002، ص257

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 258

المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية، ومن بين هذه

الطرق نذكر ما يلي:¹

طريقة الاستبيان .

طريقة المذكرة المكتوبة .

طريقة خرائط التدفق .

1- طريقة الاستبيان:

تعتبر هذه الطريقة قديمة، وتتخلص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة، ويجد أن تصاغ الأسئلة بعناية، ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه، وتكون الإجابة على الأسئلة إما ب"نعم" أو "لا"، بحيث الإجابة ب"نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة ب" لا" فتدل على وجود القصور في مجال معين وعدم إتباع الإجراء السليم.

ومن هنا يتضح أنه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة، مما يجعل مهمة الإجابة مملة روتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها .

2- طريقة المذكرة المكتوبة:

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الاختبار، الاستفسار، وكذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم، ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند، ومن ثمة يستحسن مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها في الاعتبار عند فحصه واختباره لتلك البنود.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية 1998، ص 95

3- خرائط التدفق:

خرائط التدفق هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر ليوومية أو دفتر الأستاذ العام.

ويستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية، إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة.

وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة.

إن خرائط التدفق قد تكون موجودة أصلاً ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها، وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة، فعلى المراجع أن يقوم بتصميمها بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة.¹

المبحث الثالث: تطور إجراءات وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية

لا تختلف أساليب الرقابة الداخلية سواء اتبعت المؤسسة النظام الإلكتروني أو النظام اليدوي لمعالجة البيانات، حيث يتم تنفيذ هذه الأساليب للرقابة الإدارية من خلال الهيكل التنظيمي للاختصاصات وهذا ما سنره في المطالب الآتية

¹ بوطورة فضيلة، مرجع سبق ذكره، ص 89

المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي والإلكتروني للبيانات

تختلف الكثير من إجراءات الرقابة في بيئة تشغيل البيانات إلكترونياً عن تلك المطبقة في النظم اليدوية، فعادة ما تستخدم المشروعات التي تتعامل مع العمليات المالية إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية التي تترك مساراً من الدليل المستندي لتحقيق أغراض التشغيل اليدوي للبيانات. وعليه، سيتم التركيز في هذا المطلب على العناصر الآتية:

- إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي للبيانات؛
- إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات؛
- المقارنة بين التشغيل اليدوي والإلكتروني للبيانات .

– إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي للبيانات:

قامت المعايير المهنية التي أصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA ضمن قائمة معايير المراجعة رقم 01 بالترقية بين الإدارة الداخلية والرقابة المحاسبية الداخلية، فالأولى هي خطة المشروع المتعلقة بتشغيل القرار وتؤدي إلى وجود السلطات الإدارية عن العمليات مثل تقارير الأداء. أما الثانية فهي خطة المشروع وإجراءاته وقيوده المتعلقة بالمحافظة على الأصول والثقة في القيود المالية لذلك فهي تحتاج إلى دراسة وتقييم أكثر مما تحتاجه عناصر الرقابة الإدارية .

إن أهم ما تركز عليه الرقابة المحاسبية يدوياً هي الأساس النظري للترقية بين اختبارات التطابق واختبارات التحقيق، فالأولى تترك مساراً من الدليل المستندي داخل المؤسسة ولكنها لا تشمل تنفيذ العمليات مثل: الموافقة على بطاقات الوقت، التوقيع المزدوج على الشيكات، إلغاء فواتير الموردين. أما الثانية فهي إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية التي تحتاج إلى فصل مناسب للواجبات أو وجود قيود محاسبية أو إجراءات أساسية مثل: فحص وديعة النقود، وقيود النقدية ووجود مستندات شحن مرقمة من قبل.

تشمل اختبارات التطابق في ظل إجراءات الرقابة بالنظام اليدوي السؤال والملاحظة، أما اختبارات التحقق فتزود بدليل على صحة ومناسبة الأرصدة الموجودة بالقوائم المالية والعمليات التي تساند هذه الأرصدة مثل: تسوية أرصدة البنك والحصول على مصادقة مكتوبة لأرصدة حسابات المقبوضات من العميل مباشرة وفحص المستندات المؤيدة للإضافات على حسابات الأصول. ويتم كذلك يدوياً ضمن اختبارات التحقق؛ الفحص والتحليل للمعلومات المالية، إذ يشمل دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات لتحديد التذبذبات التي لم تكن متوقعة أو أي عناصر أخرى غير عادية كمقارنة أرصدة الحسابات مع أرصدة الفترات السابقة مع الأرصدة المخططة لنفس الفترة، ومقارنة النسب المالية مع النسب المالية للفترات السابقة لمتوسط الصناعة. كما يمكن التزود يدوياً بالدليل على أن المبالغ والإفصاحات بالقوائم المالية مقبولة عن طريق اختبارات الهدف منها مقارنة المبالغ الموجودة والمستندات مع معلومات أخرى وإعداد خطابات المصادقات المرسلة للعملاء والتي تحوى أرصدة حسابات مقبوضاتهم.

– إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات¹

¹ ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 - 2003، ص ص 12- 14

إجراءات الرقابة الداخلية في النظم الإلكترونية يمكن تقسيمها إلى قسمين رئيسيين؛ الإجراءات الرقابية العامة والإجراءات الرقابية التطبيقية.

1- الإجراءات الرقابية العامة:

تتعلق بجميع أنشطة معالجة البيانات إلكترونياً وتتكون من:

أ – تنظيم إدارة معالجة البيانات إلكترونياً:

ويتم الفصل بين عدد من الوظائف داخل إدارة معالجة البيانات إلكترونياً وهذه الوظائف هي :

-تحليل النظم والبرمجة،

-تشغيل الجهاز،

-مكتب البرامج والملفات،

-وحدة الرقابة أو مجموعة الرقابة.

الهدف من هذا الفصل مهم من ناحية الرقابة الداخلية، حيث يؤدي إلى الفصل بين الذين يملكون المعلومات لإدخال أي عمليات غير مصرح بها في النظام وبين هؤلاء الذين لهم الاتصال الضروري بالجهاز لتنفيذ ذلك.

ب – إجراءات التوثيق ودراسة اعتماد الأنظمة والبرامج:

تتعلق هذه الإجراءات بثلاث نواحي:

-مساعدة الإدارة في فهم نظام معالجة البيانات إلكترونياً بطريقة واضحة والتأكيد للإدارة بأن سياستها المرسومة يتم تنفيذها؛

-استخدام كل نظام له مواصفات مكتوبة، مع اختبار الأنظمة مع الإدارة المستخدمة؛

-اعتماد أي نظام جديد قبل تنفيذه من مدير إدارة معالجة البيانات ومن الإدارة ومن موظفي الإدارة المستخدمين.

ج – الضوابط الرقابية المدمجة في الأجهزة:

حققت التكنولوجيا الحديثة درجة كبيرة من الدقة في أجهزة الكمبيوتر وأحد هذه العوامل التي تساعد على الاعتماد على دقة هذه الأجهزة الضوابط الرقابية المدمجة في الجهاز نفسه بواسطة الشركة المنتجة والتي تهدف إلى اكتشاف أي خطأ في الجهاز.

د – الإجراءات الرقابية على الاتصال بالأجهزة وحماية الملفات:

وذلك بعدم السماح بالدخول إلى مركز الكمبيوتر إلا للأشخاص المصرح لهم بذلك،

وأن تكون هناك رقابة محكمة ليس على إدارة معالجة البيانات فقط بل حتى على المكتبة

وطرق تخزين الملفات.

2- الإجراءات الرقابية التطبيقية:

يهتم المراجع دائماً بدقة السجلات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، ولذلك يجب

فحص إجراءات الرقابة على العمليات والوظائف التي يقوم بها مركز الكمبيوتر في تسجيل

العمليات المحاسبية بالدفاتر حتى يمكن الاعتماد على المعلومات التي تحتويها هذه السجلات،

ويتم عادة تقسيم هذه إلى ثلاثة مجموعات مرتبطة على النحو الآتي:

أ – أساليب رقابة المدخلات¹:

تعتبر هذه الأساليب ذات أهمية عالية نظراً لأنها تمثل المرحلة التي غالباً ما يحدث

فيها أخطاء الإثبات بالسجلات، وتصمم هذه الأساليب بهدف التأكد بدرجة معقولة من أن

¹ ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص 12

البيانات التي تسلمها قسم معالجة البيانات قد تم إعتماها طبقا للسلطات المحددة وأنه قد تم تحويلها سليمة إلى لغة الآلة وأنه تم حصر العمليات والتحقق من صحة عددها فور إدخالها بأجهزة الكمبيوتر لمعالجتها كما تشتمل هذه الأساليب على إجراءات رفض وتصحيح وإعادة إدخال بيانات سبق إدخالها خطأ.

ب - إجراءات رقابة معالجة البيانات:

وتشتمل على كيفية تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة كما تهدف إلى المحافظة على الممتلكات والبيانات في الفترة الزمنية التي تبدأ بعد إدخال البيانات إلى الحاسوب الإلكتروني والقيام بعملية التدقيق والمراقبة إلى حين استخراج النتائج. وتهدف هذه الإجراءات إلى التأكد بأنه تم معالجة المدخلات بواسطة الحاسوب الإلكتروني طبقا لعمليات المعالجة الصحيحة والخاصة بكل تطبيق محاسبي معين؛ ونعني بذلك أنه تم معالجة كل عملية بعد اعتمادها وأنه لم تعالج أي عمليات بدون الترخيص بها مسبقا وأنه لم يغفل معالجة عمليات مصرح بها.

ج - إجراءات رقابة المخرجات:

تهدف إلى التأكد من دقة النتائج وتوزيع المخرجات فقط على المختصين بالمؤسسة والمصرح لهم بالحصول على صورة منها .

- المقارنة بين التشغيل اليدوي والإلكتروني للبيانات:

تختلف الكثير من الإجراءات للرقابة في بيئة تشغيل البيانات إلكترونيا، عن تلك المطبقة في النظم اليدوية، ويمكن ملاحظة جملة من الفروق نوجز أهمها في النقاط الآتية :
- كل الإجراءات التي يؤديها عدة أفراد في النظام اليدوي، يقوم بإتمامها شخص واحد في نظام تشغيل البيانات إلكترونيا، وعلى ذلك فإن الرقابة المبنية على فصل الوظائف والواجبات يعتمد عليها المراجع في النظام اليدوي لا تكون موجودة في تشغيل البيانات إلكترونيا، أما باقي عناصر فصل الواجبات مثل تلك المتعلقة بأنشطة تشغيل الكمبيوتر فيجب انتسابها إلى فرد معين؛

-البيانات المخزنة على وسائل تخزين بشكل تقرأ الآلات بدلا من الشكل المرئي، هذه

البيانات يمكن لأي فرد الوصول إليها أو إفسادها، كذلك نظرا لأن أفراد قليلين يقومون بتشغيل البيانات، فإن احتمال ملاحظة الأخطاء يكون أقل؛

-يستطيع نظام تشغيل البيانات إلكترونيا إنتاج معلومات كثيرة تستخدمها الإدارة والمراجع في مهامهم مثل إنتاج المعلومات التحليلية؛

-في النظام اليدوي يتم التصريح بالعمليات قبل تنفيذها وقيدها مثل الشيكات لسداد حسابات الدائنين شطب بعض الديون...، أما في بيئة تشغيل البيانات إلكترونيا يتم تنفيذ وقيده العمليات أوتوماتيكيا دون تصريح إداري واضح، فالإدارة تضمن سلطتها على التصريح بأداء هذه العمليات عندما يقبل تصميم أحد نظم تشغيل البيانات إلكترونيا.¹

¹ إسماعيل السيد، نظم المعلومات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 08

المطلب الثاني: طرق فحص عناصر الرقابة الداخلية في النظم اليدوية والإلكترونية¹

إن أهداف نظام الرقابة الداخلية لا تتغير بسبب الاختلاف في طرق معالجة البيانات، وبالمثل لا تختلف معايير المراجعة المتعارف عليها باختلاف نظام المعلومات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة المعنية بالدراسة، لكنه رغم إختلاف بيئة النظم الإلكترونية عن بيئة النظم اليدوية، فإن طرق تقييم أساليب الرقابة المتبعة تتناول فحص أساليب الرقابة العامة وأساليب الرقابة على التطبيقات.

وعليه، سيتم التركيز في هذا المطلب على العناصر الآتية:

- دراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية؛

- إختبارات تنفيذ الإجراءات الرقابية العامة؛

- إختبارات تنفيذ الإجراءات الرقابية التطبيقية .

1 - دراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية

دراسة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للمؤسسة يجب أن يشمل جميع الأنشطة اليدوية والآلية والإلكترونية المهمة والعلاقات المترابطة بين إدارة معالجة البيانات إلكترونيا والإدارات المستخدمة. وأهداف دراسة نظام الرقابة الداخلية في حالة النظم الإلكترونية هي نفس الأهداف كما في حالة النظم اليدوية، فالدراسة هي عملية جمع معلومات تعتمد على القيام بإستفسارات واعية من موظفي العمل وعلى ملاحظة توزيع الأعمال وإجراءات التشغيل، والرجوع إلى الوثائق المكتوبة كما في حالة النظام اليدوي .
وفحص النظام كمرحلة أولية للتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية يهدف إلى تفهم العناصر التالية :

-تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي،

-نطاق إستخدام الحاسوب الآلي في كل تطبيق من التطبيقات المحاسبية العامة،

-الهيكل الأساسي لأساليب الرقابة المحاسبية بالمؤسسة².

2 - إختبارات تنفيذ الإجراءات الرقابية العامة

الغرض من اختبارات تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية هو إعطاء تأكيد معقول بأن إجراءات

الرقابة المحاسبية يتم تنفيذها كما هي موضوعة.

وتتعلق إختبارات تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية أساسا بالأسئلة الآتية:

-هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية الضرورية؟

-كيف تم تنفيذها؟

-من الذي قام بالتنفيذ؟

بالنسبة لإجراءات الرقابة المحاسبية فيما يتعلق بمعالجة البيانات إلكترونيا، قد تترك دليلا

مرثيا على أدائها مثل وجود ملف يحتوي على أي تغييرات في البرامج لأي تطبيق من

تطبيقات معالجة البيانات إلكترونيا، وقد لا تترك أي أثر مرئي يعيد تنفيذ هذه الإجراءات

وهنا يجب على المراجع إختبار هذه الإجراءات الرقابية للتأكد من عدم إحتوائها على أي

¹ عيسى خضير (مصطفى)، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996، ص ص 284-286

² عيسى خضير مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 287

عمليات غير مقبولة. أما بالنسبة للدراسة يدويا، ففي حالة وجود مسار مستندي ونتائج مطبوعة، يمكن التحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة والتي يتم تنفيذها عادة عن طريق الملاحظة والاستفسار¹.

3 – إختبارات تنفيذ الإجراءات الرقابية التطبيقية ويتم ذلك من خلال ما يلي:

– إختبارات إجراءات الرقابة التطبيقية يدويا

في حالة وجود مسار مستندي يمكن الإعتماد عليه في شكل مستندات ونتائج مطبوعة، بحيث يمكن متابعة العمليات من مصادرها الأصلية إلى نهايتها، يمكن بسهولة إختبار وجود وفعالية إجراءات الرقابة التطبيقية يدويا بدون إستخدام الحاسوب الآلي. لقد إعتبر هذا الأسلوب لمراجعة الأنظمة المحاسبية اليدوية مناسبة وفعالاً ومرغوباً فيه، لأنه يمكن المراجع من الحصول على المستندات الأصلية وتشغيلها يدويا ثم يقوم بمقارنة النتائج التي توصل إليها بمخرجات الحاسوب الآلي المطبوعة.

– إختبارات إجراءات الرقابة التطبيقية بالحاسوب الآلي²

يتطلب إستخدام الكمبيوتر في المراجعة ضرورة وجود برامج وهذه البرامج إما أن تكون خاصة بالمؤسسة أو بالمراجع أو يمكن الحصول عليها من مصادر خارجية، ويقوم هذا الأسلوب على العناصر الأساسية الآتية :

-فحص البيانات المصدرية؛

-تحديد كيفية تحويل البيانات إلى شكل تقرأه الآلات في نظام إدخال الدفعات تحديد إدخال

البيانات إلى وسيلة الإدخال المرئية في نظم الإدخال؛

-تحديد الملفات الرئيسية المستخدمة؛

-تحديد كيفية تصحيح الأخطاء بالنظام.

وفي مجال عناصر الرقابة التطبيقية أيضا، يستطيع المراجع إستخدام خرائط تدفق تفصيلية لتحديد عناصر رقابة معينة، هذا بالإضافة إلى المناقشة مع محلل النظم ومبرمجي الحاسوب الآلي والمستخدمين ومشغليه، لأن هذه المناقشة تكون مفيدة ومن الأسئلة الممكن توجيهها في عملية الفحص لرقابة التطبيق :

-هل يوجد فصل بين وظائف البرمجة وعمليات الحاسوب الآلي؟

-هل يتم عمل إختبار دوري للبرامج عن طريق المجموعة الرقابية أو مجموعة المراجعة الداخلية؟

-هل يسمح للمبرمجين أو مشغلي الآلات بتصحيح أخطاء المدخلات أو تسوية المجاميع الرقابية؟

-هل تتوفر رقابة على عملية الوصول إلى ملفات البيانات؟

¹ ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص302

² ثناء علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص302

المطلب الثالث: النظام المتكامل للرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

يمكن وضع إطار نظام متكامل للرقابة الداخلية يقوم على المفهوم الواسع للرقابة الداخلية حيث يقسم إلى ثلاثة نظم فرعية تتمثل في الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية، والرقابة التشغيلية ولكل نظام من هذه النظم الفرعية هدف يسعى إلى تحقيقه من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية الملائمة وتتكامل هذه النظم الفرعية لتحقيق في النهاية الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية وهو منع أو إكتشاف أو الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات وتدنية خسائرها.

وعليه، سيتم التركيز في هذا المطلب على العناصر الآتية:

- الرقابة الإدارية؛

- الرقابة التشغيلية؛

- الرقابة المحاسبية .

1 – الرقابة الإدارية

لتحقق الرقابة الإدارية أهدافها في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات لابد لها من:¹

-الرقابة التنظيمية

وتقوم على وجود خطه تنظيمية سليمة تحدد الإدارات والأقسام التي تشملها المنشأة وتحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم، وكذلك توضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية بحيث تتضمن الإجراءات الآتية:

-فصل قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات عن الأقسام المستفيدة من خدمات الحاسوب الآلي، حيث تكون هذه الأخيرة مسؤولة عن ما يحدث من أخطاء أو مخالفات خارج قسم التشغيل مثل نسيان بيانات عملية ما،

-فصل المهام بين العاملين في قسم التشغيل الإلكتروني للبيانات مثل محلي النظم ومعدي البرامج، رقابة وصيانة نظام التشغيل، وإدخال البيانات وتشغيل الحاسوب الآلي،

-فصل المهام داخل الأقسام المستفيدة حيث يؤدي ذلك إلى تدنية إحتمال وجود أخطاء أو مخالفات.

-الرقابة على إعداد وتوثيق النظام

يساعد الإعداد والتوثيق الجيد لنظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على تسهيل عملية مراجعته حيث يقدم للمراجع المستندات التي تمثل سندا كافيا للمراجعة، فالرقابة على إعداد النظام تهدف إلى بناء نظام يتضمن إجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسوب الإلكتروني، أما الرقابة على توثيق النظام فتضمن توثيق السجلات، التقارير، أوراق العمل، وصف للنظام وبرامجه، وتعليمات التشغيل وغيرها والتي تساعد على وصف النظام والإجراءات المستخدمة لأغراض أداء مهام تشغيل البيانات.

-الرقابة على أمن النظم

يمكن التغلب على معظم مخالفات الحاسبات من خلال التخطيط الإداري الجيد لأمن النظم وكذا حماية تجهيزاته وبرامجه للوصول إلى أقصى منافع ممكنة من النظام.¹

¹ أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص375-376

2 – الرقابة التشغيلية

لكي تحقق الرقابة التشغيلية أهدافها في ظل بيئة النظم الآلية يجب أن تتضمن الإجراءات الآتية:²

– الرقابة من خلال الوحدات الآلية والبرامج

إن الرقابة من خلال الوحدات الآلية، تعني وجود مجموعة من الإجراءات التي يعدها صانعو الحاسبات بغرض ضمان دقة تشغيلها، ومن بين هذه الإجراءات فحص الحرف الزائد وهو وحدة تخزين أو أكثر يتم إلحاقها بحرف أو كلمة أو مجموعة من البيانات بغرض اكتشاف الأخطاء الإلكترونية والأخطاء التي تتم أثناء عملية تحويل البيانات، أما الرقابة من خلال البرامج فتعني وجود مجموعة من البرامج التي تقوم بأداء بعض الوظائف الهامة على مستوى النظام ككل.

– الرقابة على أمن النظام

إن ضعف الرقابة على أمن النظام يؤدي إلى التشغيل غير المصرح به للعمليات، عدم دقة تقارير وسجلات البيانات، فقد الأصول والبيانات الهامة وانتهاء سرية البيانات، ويعرف أمن النظام بأنه " حماية تجهيزات الحاسوب الإلكتروني وملفات البيانات والبرامج من المخاطر البيئية ومخالفات الحاسبات."

نستخلص من التعريف السابق لأمن النظام أنه يحتوي على الإجراءات الآتية:

- الرقابة على أمن التجهيزات،

- الرقابة على أمن البرامج والبيانات.

3 – الرقابة المحاسبية

لتحقق الرقابة المحاسبية أهدافها في ظل نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن تتضمن الإجراءات الآتية:

– إجراءات الرقابة على إعداد البيانات

وتهدف الرقابة المحاسبية على إعداد البيانات إلى التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسوب الإلكتروني، وذلك بالعمل على منع الأخطاء والمخالفات أو إكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها، ومن بين هذه الإجراءات:

-ترقيم المستندات الأصلية حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تدنية احتمال تشغيل العمليات غير المصرح بها،

-إجراء الفحص اليدوي للبيانات وذلك قبل تحويلها لقسم التشغيل الإلكتروني،

-تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء والمخالفات في المستندات الأصلية وتصحيحها ويتكون سند المراجعة من نسخة يدوية.

– إجراءات اختبار الرقابة على المدخلات

توجد طريقتان لإدخال البيانات هما طريقة الإدخال الجماعي وطريقة الإدخال الفوري للبيانات، فالطريقة الأولى يتم جمع البيانات من المستندات الأصلية وتصحيحها، ثم يتم إدخالها للحاسوب الإلكتروني في مجموعات، أما في ظل طريقة الإدخال الفوري فيتم إدخال البيانات بمجرد الإنتهاء منها¹.

¹ أحمد حسين علي حسين ، مرجع سبق ذكره، ص377

² مرجع نفسه، ص 378

وعموماً تلعب إجراءات الرقابة على إعداد البيانات دوراً هاماً في منع أخطاء ومخالفات الحاسبات، أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها ومن أهم هذه الإجراءات: فحص بيانات المدخلات وذلك قبل إدخالها للحاسوب الإلكتروني للتحقق من دقتها وعدم تحريفها،

-التحقق من صياغة المستندات الأصلية في صورة يمكن للحاسوب الإلكتروني قراءتها وذلك على أسطوانات وأشرطة ممغنطة وغيرها من وسائط التخزين،
-التحقق من أن المستندات الأصلية التي وقعت بها أخطاء أو مخالفات قد تم إعادتها إلى القسم المستفيد

وأنه قد تم تصحيحها وإعادة تسليمها،
-تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع العمليات المرفوضة لوجود أخطاء أو وقوع مخالفات بها وتصحيحها.

– إجراءات اختبار الرقابة على تشغيل البيانات

يعتبر التشغيل وظيفه داخلية يقوم بها الحاسوب الإلكتروني، وذلك وفقاً لأوامر برامج التشغيل ويتضمن التشغيل التحقق من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء، وتوجد مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمكن تطبيقها على عمليات التشغيل بهدف منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها والرقابة على تصحيحها ومن بين هذه الإجراءات:
-الفحص اليدوي لمخرجات نشاط التشغيل،

-إجراءات تصحيح الأخطاء والمخالفات بحيث يتم ردها للقسم المستفيد ليقيم بتصحيحها وإعادة تسليمها

للمشغل، ويتم تشغيلها مع مجموعة ثانية وتتم الرقابة على عملية التصحيح،
-وجود فترات راحة تتوسط عملية التشغيل ويمكن من خلالها تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة التشغيل على أساس سليم.

–إجراءات اختبار الرقابة على المخرجات

قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن الحاسوب الإلكتروني من قراءته أو في صورة مطبوعة، ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها كالآتي:

-الفحص الدقيق لكافة المخرجات بغرض التحقق من مدى دقتها،
-مقارنة سجلات عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات وذلك للتحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها،

1 كمال الدين مصطفى الدهراوي وسمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002 ، ص ص 250-258

-وجود إجراءات مكتوبة لتصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادتها للتشغيل سواء في الأقسام المستفيدة
أو في أقسام تشغيل البيانات،
-وجود سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وتصحيحه¹.

خلاصة الفصل

يمكن القول بأنه على إدارة أي مؤسسة إقامة نظام سليم وفعال لرقابة الداخلية، ومن مسؤولية المؤسسة حفاظ وحماية هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، كما ينبغي عند تقييم أي نظام للرقابة الداخلية سواء كان يدوي أو الكتروني مراعاة الظروف والمحددات المتلازمة لبعض العناصر والعمليات التي تخلق مجالاً للتجاوزات والتلاعبات .

والهدف من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو حماية موجوداتها من الضياع والإهمال، باستخدام طرق وأدوات ووسائل إدارية ومحاسبية .

وعليه سيتم معرفة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنابيب والمنتجات المسطحة بالماء الأبيض تبسه في الفصل الثالث.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 255

المحتوى

الصفحة

الشكر

الإهداء

| | |
|-------------|----------------|
| I - I..... | الفهرس العام |
| أ - د | المقدمة العامة |

الفصل الأول : مفاهيم عامة لنظام الرقابة الداخلية والمراجعة

01.....

02..... : تمهيد :

المبحث الأول : مفاهيم حول الرقابة

الداخلية.....03

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

03.....

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية

06.....

المطلب الثالث : خصائص نظام الرقابة الداخلية السليم

10.....

المبحث الثاني : ماهية

المراجعة.....12

المطلب الأول : تعريف المراجعة

12.....

المطلب الثاني أنواع المراجعة

13.....

المطلب الثالث: معايير المراجعة

15.....

المبحث الثالث : علاقة الرقابة الداخلية

بالمراجعة.....18

| | |
|---|---------|
| المطلب الأول: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية | 18..... |
| المطلب الثاني :علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية | 19..... |
| المطلب الثالث : مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية | 20..... |
| خلاصة الفصل الأول..... | 23..... |
| الفصل الثاني :أسس تقييم نظام الرقابة الداخلية | |
| | 24..... |
| تمهيد..... | 25..... |
| المبحث الأول :أنواع وإجراءات وشروط نظام الرقابة الداخلية..... | 26..... |
| المطلب الأول :أنواع نظام الرقابة الداخلية..... | 26..... |
| المطلب الثاني :إجراءات نظام الرقابة الداخلية..... | 28..... |
| المطلب الثالث : شروط نظام الرقابة الداخلية..... | 32..... |
| المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية..... | 34..... |
| المطلب الأول: العوامل المساعدة لتطور نظام الرقابة الداخلية..... | 34..... |
| المطلب الثاني : خطوات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية..... | 36..... |
| المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية..... | 38..... |
| المبحث الثالث :تطور إجراءات وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية..... | 40..... |

| | |
|--|-------------|
| المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية في ظل التشغيل اليدوي والإلكتروني للبيانات..... | 40 |
| المطلب الثاني: طرق فحص عناصر الرقابة الداخلية في النظم اليدوية والإلكترونية..... | 43 |
| المطلب الثالث: النظام المتكامل للرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات..... | 46 |
| 50..... | خلاصة الفصل |

الفصل الثالث: واقع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنابيب والمنتجات المسطحة تبسة..51

| | |
|--|---------|
| 52..... | تمهيد |
| المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة TGT..... | 53 |
| المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة. | 53..... |
| المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة. | 53..... |
| المطلب الثالث: نشاط المؤسسة والأهمية الاقتصادية. | 57..... |
| المبحث الثاني : واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنابيب وتحويل المنتجات المسطحة..... | 58 |
| المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية. | 58..... |

| | |
|--|--------|
| المطلب الثاني: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة..... | 62 |
| المطلب الثالث : التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية..... | 64 |
| خلاصة الفصل..... | 65 |
| الخاتمة العامة | 69-66 |
| قائمة المراجع | 72-70 |
| الملخص | 73 |
| الملاحق | 79 -74 |

الأشكال :

الشكل (01) إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية

31

الشكل (02) الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب والمنتجات المسطحة.....

54

الملاحق

- الملحق (01) أسئلة المقابلة لقسم
المشتريات.....75
- الملحق (02) أسئلة المقابلة لقسم المخزونات76
- الملحق (03) أسئلة المقابلة لقسم المبيعات77
- الملحق (04) أسئلة المقابلة الخاصة بقسم
المقبوضات.....78
- الملحق (05) استمارة الدراسة الميدانية79

تمهيد:

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط الإنساني من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة ومع تطور حجم المشاريع الاقتصادية، زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السلامة والمصدقية من خلال فرض الأدوات الرقابية وهذا ما تطلبه المؤسسة الاقتصادية من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها. للتجاوب مع مختلف التغيرات التي تميز البيئة الحالية، فنبعت الحاجة إلى رقابة دائمة على مواردها البشرية والمالية وكيفية تحركها دون المساس بها ولا بقيمتها، محاولة الوفاء بأهداف إدارتها والمسؤوليات الملقة على عاتقها.

وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الشامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية حيث يغطي جزءا منها القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة، الإنتاجية والسياسات الإدارية ويطلق عليه الرقابة الإدارية التي تعتمد أساسا على تقييم الأداء للحكم على مصداقية وشرعية نشاطات المؤسسة، كما يغطي الجزء الآخر القسم الإنتاجي والمالي الذي يطلق عليه الرقابة الإنتاجية والمالية والتي تختص بتحقيق أهداف حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات الإنتاجية والمالية .

كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توفرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظرا لهذه الأهمية فإن قياس فعالية هذا الأخير ضرورة حتمية، وذلك بكشف نقاط القوة والضعف واقتراح التحسينات المناسبة

- الإشكالية:

من خلال ما سبق فإن الإشكالية المطروحة في دراستنا هي :

ما هي دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؟ وفي ما تتمثل فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنابيب والمنتجات المسطحة TGT ؟

- التساؤلات الفرعية:

- 1- ما هو نظام الرقابة الداخلية ؟
- 2- ما لعلاقة بين المراجعة ونظام الرقابة الداخلية؟
- 3- ماهي أهم المقومات والخصائص التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال؟
- 4- كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية ؟

- دوافع اختيار الموضوع

تتمثل اسباب اختيار الموضوع في ما يلي :

- يندرج موضوع البحث ضمن مجال التخصص ويعتبر مقياس مراقبة والتدقيق من أهم المقاييس التي تمت دراستها خلال السداسي الأول؛
- موضوع يتميز بطابع الدراسات "أكثر المواضيع المطروحة جدلا في الوقت الحالي"؛
- كثرة ظهور مشاكل الاختلاسات والتلاعبات ، الأمر الذي أدى إلى اهتمام كافة المؤسسات لوجود نظام الرقابة الداخلية؛
- الرغبة في اكتساب معارف جديدة، والتخصص في مجال الرقابة .
- أهمية الموضوع :

وتكمن أهمية أي بحث على أهمية الظاهرة المدروسة وعلى قيمتها ومدى اسهامها في إثراء المعرفة النظرية من جهة والميدانية من جهة أخرى وتكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة لتناولها موضوع حساس داخل المؤسسة وهو نظام الرقابة الداخلية حيث يكتسي نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية أهمية بالغة من خلال الدور الهام الذي تلعبه، لتحقيق الأمن والسلامة المصرفية، ونزاهة ومصداقية المعلومات المالية وتلك المتعلقة بالتسيير والمحاسبة، إلى جانب احترام التشريعات والأنظمة والسياسات والإجراءات الداخلية.

- أهداف الدراسة :

- محاولة معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية وأساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية؛
 - إمكانية توضيح معالم ومحددات نظام الرقابة الداخلية السليم في المؤسسة الاقتصادية؛
 - محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنابيب والمنتجات المسطحة
- .TGT

- فرضيات الدراسة :

وهنا يمكن طرح الفرضيات الرئيسية المتمثلة فيما يلي:

- نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات المالية؛
- نظام الرقابة الداخلية أداة أساسية في عملية التخطيط والإشراف على عملية المراجعة؛
- نظام الرقابة الداخلية كفيل باكتشاف مختلف الثغرات الإدارية والمحاسبية؛

- كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال أدى ذلك إلى معلومات محاسبية خالية من الأخطاء .

- منهج الدراسة :

نظرا لطبيعة موضوع البحث ومحاولة للوصول إلى كافة تطلعاته، كان إلزاما علينا، اعتماد مختلف المناهج المستعملة في البحوث والدراسات الاقتصادية والمالية وذلك كلما دعت الضرورة البحثية إلى ذلك، فنجد المنهج الوصفي عند التعرض لمفاهيم عامة خاصةً تلك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة.

- هيكل الدراسة :

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول حيث الفصل الأول: الذي يتضمن ثلاثة مباحث، سيعتني أساسا بمفاهيم ومرتكزات أساسية حول نظام الرقابة الداخلية من تحديد وضبط لمفهومه ومكوناته والعناصر الأساسية المحددة له وعلاقته بنظام المراجعة؛

- الفصل الثاني الذي يحتوي أيضا على ثلاثة مباحث، فسيتعرض لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

في المؤسسة الاقتصادية من خلال أنظمتها الفرعية الإدارية والموارد البشرية والموارد المالية؛

- الفصل الثالث : فسيتناول بالتفصيل المؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في هذه المؤسسة؛

- صعوبات الدراسة:

واجهتني بعض الصعوبات والعراقيل في الدراسة نقص في المراجع في الإطار النظري أما في الإطار التطبيقي فكانت الصعوبات تتمثل في بعد المسافة بين مقر الإقامة والجامعة والمؤسسة محل الدراسة وقلة المواصلات وكذلك شح المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية والتستر على المعطيات والمعلومات حالة للاستقرار لمسؤولي وإطارات المؤسسة.

الملحق (01)

أسئلة المقابلة لقسم المشتريات

- 1- هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟
- 2- هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات الشراء ؟
- 3- هل تعتمد هذه المسندات على رئيس القسم ؟
- 4- هل مل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات ؟
- 5- هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟
- 6- هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات؟
- 7- هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص ؟
- 8- هل مثل هذه التقرير مسلسلة الأرقام ؟
- 9- هل تتحقق المؤسسة من صحة الفواتير من الناحية الحسابية ؟
- 10- هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات ؟
- 11- هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة ؟
- 12- هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟
- 13- هل تعتمد جميع الواردات من مدير المشتريات بناءا على قسم الاستلام والفحص ؟
- 14- هل لوثائق عملية الشراء ألوان مختلفة؟

الملحق (02)

أسئلة المقابلة لقسم المخزونات

- 1- هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص ؟

- 2- هل يقوم أمين المخزن باعلام قسم الحسابات بالعمليات بموجب تقارير استلام وتقارير الصرف؟
- 3- هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟
- 4- هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟
- 5- هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟
- 6- هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها؟
- 7- هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟
- 8- هل توجد حسابات لكل صنف من المواد المخزنة بقسم الحسابات؟
- 9- هل تعرض الفروق ان وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها؟
- 10- هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟

الملحق (03)

أسئلة المقابلة لقسم المبيعات

- 1- هل توجد رقابة على أوامر البيع؟
- 2- هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر؟
- 3- هل تجري مقارنة بين الطلب والكمية المرسله؟
- 4- هل تراقب الأسعار الوحدوية؟

- 5- هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي؟
- 6- هل دفتر اذونات الإرسال مراقب ومرقم تسلسليا؟
- 7 – هل هناك رقابة على شيكات الزبائن؟
- 8- هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن التسديد؟
- 9- هل توجد رقابة على تسجيل المردودات؟
- 10- هل هناك رقابة على السجل التجاري لزبون؟
- 11- هل كل الفواتير مسجلة محاسبيا؟
- 12- هل هناك رقابة على المتأخرين في السداد؟

الملحق (04)

أسئلة المقابلة الخاصة بقسم المقبوضات

- 1 – هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة؟
- 2 – هل تجري مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي؟
- 3 – هل دفتر المقبوضات موجود ومراقب؟
- 4 – هل يجري جرد محاسبي للمقبوضات؟
- 5 – هل تجري مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء؟
- 7 – هل تجري مقارنة بين أوراق القبض وجدول المقبوضات؟
- 8 – هل دفتر إيصالات القبض مطابق للمقبوضات الفعلية؟
- 9 – هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة؟

- 10- هل يتم إشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع؟
- 11 – هل تتم مراجعة العملاء المشكوك فيهم؟
- 12 – هل جميع الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة؟

الملحق (05) استمارة الدراسة الميدانية

الملخص :

تعالج هذه الدراسة موضوع دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وكانت المؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة تبسه نموذج.

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار نظام الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في التوصل إلى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية، ومدى تقييم فاعليتها في المؤسسة.

ولمعالجة هذه الدراسة انطلقنا من الإشكالية الآتية: ما هي دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؟ وفي ما تتمثل فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للأنايبب والمنتجات المسطحة TGT ؟

إذ قمنا بإتباع المنهج الوصفي في الجزء النظري من خلال عرض مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بالمراجعة ، أما في الجزء التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة الحالة وذلك باستخدام بعض الأدوات مثل المقابلة الشخصية والملاحظة والإطلاع على السجلات والوثائق الإدارية.

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية، المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية .

Résumé

Cette étude traite l'efficacité de la surveillance interne au sein de l'établissement économique, l'établissement national des tubes et des productions était un exemple

L'objectif de cette étude est de montrer le système de la surveillance interne et les procédures possible qui permettent de surveiller tandis que l'importance de ce sujet est de parvenir à diagnostiquer les points forts et les points faible du système de la surveillance interne et la mesure de l'évaluation de son efficacité

. Afin de traiter cette étude nous avons commencé par la problématique suivante : Que représente l'étude et l'évaluation de l'efficacité du système de la surveillance interne? Et en quoi consiste l'efficacité el la fiabilité de ce système dans l'établissement nationales et des tubes et des productions et panneau plat.

Nous suivons la description de la partie théorique à partir de l'exposition des définitions du système de la surveillance interne et sa relation avec la révision. Concernant la partie pratique la technique de l'étude du cas en utilisant des outils comme l'entretien personnel ,l'observation et l'exploration des dossiers et des documents administratifs.

Les mots clés : système de surveillance interne , révision ,évaluation du système de surveillance interne.

الكتب:

- (1) أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
- (2) أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة-مصر، 2008 .
- (3) إسماعيل السيد، نظم المعلومات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- (4) إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2012 .
- (5) ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002- 2003.
- (6) خالد أمين عبد الله: التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998 .
- (7) رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013 .
- (8) طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- (9) طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- (10) عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة "الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر، 2004 .
- (11) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة ، الدار الجامعية للطبع والنشر، الإسكندرية 1998 .
- (12) عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، الإسكندرية-مصر، 2000 .
- (13) عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- (14) عيسى خضير (مصطفى)، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية، 1996 .
- (15) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن 2006
- (16) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002 .
- (17) محمد الفيومي، وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010 .

- (18) محمد بوتين: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان لمطبوعات الجامعية، 2003 .
- (19) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002 .

المذكرات

- (1) بلعمري نور الهدى، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، قسم علم التسيير جامعة بسكرة، سنة 2016/2017
- (2) بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك ، مذكرة ماجستير ، قسم علوم التسيير جامعة المسيلة ،سنة 2006/2007
- (3) علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية جامعة بسكرة، سنة 2013/2014
- (4) مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم علوم التسيير جامعة الوادي، سنة 2014/2015