



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في
المؤسسة الإقتصادية
دراسة ميدانية بمؤسسة مركب الملح لوطاية
-بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

بوسكار ربيعة

ميمون حسام الدين

Master-GES/Audit/2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015-2016

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عبدالله

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وهبني الصبر وحسن التدبير وأشكره على توفيقه لإنجاز هذا العمل، وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة " بوسكار ربيعة "، على النصائح التي أسدتها والتوجيهات التي قدمتها لي طوال مدة البحث .

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى والدي الذي لم ييخل علي بالخير والدعوات و إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل .

اهداء

اللهم إني أسألك إيمانا دائما وقلبا خاشعا وعلما نافعا و يقينا صادقا وجسدا على البلاء صابرا"

إلى حبيب قلبي وأعز رجل في حياتي إلى معنى الرجولة الذي أفنى حياته لتعليمي وسعى دائما لنجاحي
وقاسمني دائما فرحتي إلى من كان قدوتي في الحياة لا يزال وسيبقى شامخا مدى حياتي إلى والذي تقديرا

و عرفانا

إلى ذات الوجه الذي تبسم إن رأني ولحن الحياة الذي سقيت منه فيضاً من الحنان إلى أعز ما أملك إلى من

علمتني الصبر والعزيمة والإصرار أطال الله في عمرها أمي الحبيبة

إلى رفيق دربي وفرحتي وهنائي شتوح محمد انور .

إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل.

الملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث تم اخذ مؤسسة مركب الملح لوطاية بسكرة كنموذج .

تهدف هذه الدراسة الى ابراز طبيعة الرقابة الداخلية والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة ، حيث تكمن اهمية الموضوع في التوصل الى مدى تشخيص نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وأيضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فاعليتها في المؤسسة .

ولمعالجة الموضوع انطلقنا من الاشكالية التالية : ما مدى تأثير تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟ وما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لمركب الملح لوطاية ؟

وانطلاقا من هذه الاشكالية صغنا مجموعة من الفرضيات والتي تم مناقشتها وتحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه المنهج الوصفي والمنهج التحليلي ، اما الجانب التطبيقي فاعتمدنا منهج الاستقصاء ومنهج الاستنتاج ، وبعد تحليل ومناقشة الفرضيات توصلنا الى اهم النتائج وهي كالتالي :

- ان الرقابة الداخلية هي مجموعة الاجراءات والقوانين التي تضعها الادارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية وضمان استقرارها ، اذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات .
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات و المعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها .
- ان احترام امكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الاساسية لتجسيد الاهداف من وراء انشاء هذا النظام ، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الاخطاء .

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

Résumé

Cette étude porte sur l'objet d'une étude et d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne où ils emmenaient Fondation composé de sel modèle El Outaya Biskra.

Cette étude vise à mettre en évidence la nature des méthodes de contrôle interne possibles pour effectuer le contrôle, où se trouve l'importance du sujet pour atteindre plus le diagnostic des forces et des faiblesses du système de contrôle interne et aussi dans le fait met en lumière la relation qui combine le contrôle interne et l'évaluation de son efficacité dans l'organisation.

Pour répondre à la question, nous partons du dilemme suivant: Quelle est l'évaluation de l'impact et l'étude du système de contrôle interne dans l'entreprise? Quelle est l'efficacité interne du système de contrôle pour un sel composé El Outaya?

A partir de ce dilemme, nous avons formulé un ensemble d'hypothèses qui ont été discutées et analysées par le côté théorique, que nous avons utilisé la méthode descriptive analytique et approche, et dans le côté pratique en as utilisé la méthodologie de l'enquête et la méthodologie de la conclusion, après analyse et discussion sur les hypothèses que nous avons atteint les résultats les plus importants sont les suivants:

- Les procédures et les lois de contrôle interne fixées par l'administration pour assurer Sir Hassan opérations financières et administratives et veiller à sa stabilité, alors il est une nécessité absolue dans tous les groupes d'institutions.
- L'objectif principal du contrôle interne pour assurer la validité des données et des informations, qui seront adoptées comme base pour juger de l'efficacité de l'institution, reflètent également la mesure de la capacité de l'organisation à protéger sa propriété.
- Respect du potentiel et de la taille de l'institution lorsque la conception du système de contrôle interne est le principal pilier pour la réalisation des objectifs derrière la création de ce système, il est considéré comme un préventif réduit la probabilité de faire des erreurs.

Mots clés: contrôle interne, système de contrôle interne, l'évaluation du système de contrôle interne

الفهرس

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	شكر
	إهداء
ا-هـ	مقدمة
36-8	الفصل الاول: الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
8	تمهيد
14-9	المبحث الاول: مفهوم الرقابة الداخلية
10-9	المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة الداخلية
13-11	المطلب الثاني: العوامل التي ادت الى تطور الرقابة الداخلية
14-13	المطلب الثالث: تعريف الرقابة الداخلية
30-15	المبحث الثاني: أنواع و أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية
20-16	المطلب الاول: انواع الرقابة الداخلية
26-20	المطلب الثاني: اهمية نظام الرقابة الداخلية
30-27	المطلب الثالث: اهداف نظام الرقابة الداخلية
35-31	المبحث الثالث : وسائل وحدود نظام الرقابة الداخلية و مخاطره المحتملة
33-31	المطلب الاول : وسائل نظام الرقابة الداخلية
34-33	المطلب الثاني : حدود نظام الرقابة الداخلية
35-34	المطلب الثالث : المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

36	خلاصة الفصل
68-38	الفصل الثاني: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية
38	تمهيد
50-39	المبحث الاول: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
44-39	المطلب الاول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
47-44	المطلب الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
50-48	المطلب الثالث : عوائق نظام الرقابة الداخلية ومشاكل تقييمه
67-50	المبحث الثاني : مكونات ومقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية
57-50	المطلب الاول : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية
64-58	المطلب الثاني : اجراءات نظام الرقابة الداخلية
67-64	المطلب الثالث : شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية
68	خلاصة الفصل
95-70	الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية - بسكرة -
70	تمهيد
79-71	المبحث الاول : تقديم المؤسسة محل الدراسة
74-71	المطلب الاول : التعريف بالمركب
78-74	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمركب
79	المطلب الثالث : اهمية واهداف مركب الملح - لوطاية -
94-80	المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية بمركب الملح - لوطاية -

90-80	المطلب الاول : تقييم نظام الرقابة الداخلية
93-91	المطلب الثاني : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
94	المطلب الثالث : التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية
95	خلاصة الفصل
99-97	الخاتمة
102-101	قائمة المراجع
105-104	الملخص
111-107	الملاحق

الصفحة	الشكل	الرقم
(1 - 1)	أمثلة لبعض المعايير النموذجية	01
(2 - 1)	اهداف الرقابة الداخلية	02
(1 - 2)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك	03
(2 - 2)	اهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	04
(3 - 2)	مكونات نظام الرقابة الداخلية	05
(4 - 2)	مقومات نظام الرقابة الداخلية	06
(5 - 2)	اجراءات نظام الرقابة الداخلية	07
(1 - 3)	الهيكل التنظيمي لمركب تكرير الملح لوطاية	08

الصفحة	الجدول	الرقم
73	اهم منتجات المركب من الاملاح " الغذائي والصناعي والخاصة "	01
74	تصنيف العمال في المؤسسة .	02
82-81	قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات.	03
84-83	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات.	04
85-84	قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات.	05
87-86	قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية.	06
88-87	قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية.	07
90-89	قائمة اسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والاجور.	08

مقدمة

- طرح مشكلة الدراسة
- فرضيات الدراسة
- مبررات اختيار الموضوع
- اهداف الدراسة
- اهمية الموضوع
- الدراسات السابقة
- حدود الدراسة
- مناهج الدراسة
- هيكل الدراسة
- صعوبات الدراسة

كانت الرقابة في بادئ الأمر لا تتعدى حدود الإشراف على الوظائف والأقسام المحاسبية والمالية لتتسع فيما بعد لتشمل جميع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، ومع تطور حجم المؤسسات الاقتصادية زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في محاولة للوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة.

وقد اتجه اهتمام مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا لأهميته ودوره في تحقيق أهدافها، كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توافرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظرا لهذه الأهمية فإن قياس فعالية هذا الأخير ضرورة وحتمية، وذلك بكشف نقاط القوة والضعف الموجودة على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول المناسبة كما لها دور في التقليل من الأخطاء والانحرافات، ويمكن اكتشافها بسرعة، وكذلك مراقبة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية عن المركز المالي واقتراح الحلول والفرضيات المناسبة، ولذلك من واجبات الإدارة أن تتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما تم التخطيط له.

طرح الاشكالية:

على ضوء ما تقدم فان الاشكالية الرئيسية المطروحة في هذه الدراسة هي :

ما مدى تأثير تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟ وما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لمركب الملح لوطاية؟

وتندرج ضمن هذه الاشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية ؟

ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية وكيف يتم تقييمه ؟

كيف يتم تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؟

فرضيات البحث :

للإجابة على هذه التساؤلات يمكن طرح هذه الفرضيات الموالية :

يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الانتاجية .



يعتبر نظام الرقابة الداخلية وسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الأخطاء وذلك في حالة تناسبه مع
امكانيات وحجم المؤسسة .

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

مميزات اختيار الموضوع :

تتمثل أسباب اختيار موضوع الدراسة في ما يلي :

يندرج الموضوع ضمن مجال التخصص والرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال الرقابة الداخلية .

أصبح موضوع الرقابة الداخلية من أهم وأكثر المواضيع المطروحة جدلاً في الوقت الحالي .

تقديم إضافة جديدة لمواضيع الرقابة الداخلية .

كثرة ظهور مشاكل الغش والتلاعب والاختلاس ، الأمر الذي أدى إلى اهتمام كافة المؤسسات لوجود نظام
الرقابة الداخلية .

أهداف الدراسة :

يمكن توضيح الأهداف الأساسية كما يلي :

محاولة معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية وأساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية .

توضيح معالم ومحددات نظام الرقابة الداخلية الفعال في المؤسسات .

محاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة تكرير الملح لوطاية بسكرة .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية أي بحث على أهمية الظاهرة المدروسة وعلى قيمتها العملية ومدى إسهامها في إثراء المعرفة النظرية من جهة
والميدانية من جهة أخرى وتكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة لأنها تتناول موضوع حساس داخل المؤسسة وهو نظام
الرقابة الداخلية حيث يكتسي أهمية بالغة في المؤسسة من خلال الدور الهام الذي تلعبه لتحقيق الأمن وسلامة ونزاهة
ومصدقية المعلومات المحاسبية والمالية ، تلك المتعلقة بالتسيير والمحاسبة إلى جانب احترام التشريعات والانظمة والسياسات
والإجراءات الداخلية .

الدراسات السابقة :

➤ بوطورة فضيلة "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة " ، رسالة ماجستير (منشورة) ، جامعة

محمد بوضياف - المسيلة - 2006 / 2007

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإجابة على الإشكالية المتمثلة في (ماهي أليات دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ؟ وما مدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي) .

من خلال دراسة الباحث فان الرقابة تعتبر بمثابة وظيفة تسيير هامة ينبغي القيام بها في كافة مجالات النشاط العلمي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الاداء وضمانا لتحقيق الاهداف المخططة ، فالرقابة الداخلية ضرورة حيوية للتأكد من حسن سير العمل والانجاز وان فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة سواء الجانب الاداري او المحاسبي او المالي يتضمن في خمس خطوات :

- ✓ التعرف على نظام الرقابة الداخلية .
- ✓ اختبارات الفهم والتطابق للتأكد من ان كل الاجراءات داخل المؤسسة موجودة ومفهومة .
- ✓ التقييم الاولي بالاعتماد على الخطوتين السابقتين باستخراج مبدئيا نقاط القوة والضعف .
- ✓ اختبارات الاستمرارية .

➤ ابو بكر ، عصمت عباس عبد النور " دور نظام الرقابة الداخلية في تقويم الاداء المالي للمصارف السودانية " رسالة

ماجستير (منشورة) الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية - 2010 -

حاول الباحث من خلال الدراسة الاجابة على الاشكالية التالية : ما هو الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية لتقويم الاداء المالي ؟ هل يوجد تفعيل لدور الرقابة الداخلية في المصارف السودانية ؟ هل تساعد الرقابة الداخلية في تقويم الاداء المالي ؟

توصل الباحث من خلال هذا البحث الى النتائج التالية :

- ✓ نظام الرقابة الداخلية يؤدي الى حماية اصول المنشآت والمحافظة عليها .
- ✓ تؤدي الرقابة الداخلية الفعالة الى الثقة في نتائج اعمال المنشآت والمحافظة عليها .
- ✓ ان نظام الرقابة الداخلية لا غنى عنه للتأكد من ان العمل قد تم ادائه كما هو مطلوب .

✓ تتطور الرقابة الداخلية تبعاً لتطور المنشآت وكبر حجمها وذلك لاتساع نطاق التجارة .

خرجت الدراسة بعدة توصيات منها :

- ✓ الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كأسلوب فعال في المصارف السودانية .
- ✓ الاستمرار في تطوير المقدرات الرقابية وتقويم الاداء المالي للعاملين بالمصرف السوداني .
- ✓ التركيز والعناية الازمة بالجانب الانساني للعاملين بالمصرف عند تصميم نظام الرقابة الداخلية .

حدود الدراسة :

- أ- الحدود الموضوعية : سوف نتطرق الى موضوع " دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية " من خلال عرض مكونات ومقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية ، مع التركيز على تقييم و فحص هذا النظام داخل المؤسسة .
- ب- الحدود الزمانية والمكانية : ولكل دراسة حدود مكانية وزمانية فالحدود الزمانية لهذه الدراسة في سنة 2016 ، اما الحدود المكانية فهي في مركب الملح لوطاية " بسكرة "

مناهج البحث :

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات المتبناة ، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف و تحليل الجوانب للموضوع ، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارات المدنية للمؤسسة .

هيكل الدراسة :

قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الاول الذي جاء بعنوان الاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية الى مفهوم الرقابة الداخلية وانواع واهمية واهداف نظام الرقابة الداخلية وسائل وحدود نظام الرقابة الداخلية ومخاطره .

اما الفصل الثاني والمعنون ب تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فتطرقنا فيه الى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومكونات ومقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية .

اما الفصل الثالث والمعنون بدراسة حالة مركب الملح - لوطاية - والذي من خلاله تم تجسيد الدراسة النظرية على ارض الواقع من خلال مركب الملح " لوطاية " وذلك عن طريق التطرق الى تقديم المؤسسة محل الدراسة اضافة الى واقع تقييم نظام الرقابة الداخلية بمركب الملح من خلال اسلوب المقابلة .

ثم ننهي بحثنا بعرض خاتمة عامة تتضمن ملخص عن جميع ما تم تناوله في الفصول الثلاث بالإضافة الى عرض لنتائج اختيار الفرضيات ولاهم النتائج والتوصيات النهائية المستنتجة .

صعوبات الدراسة :

واجهتني بعض الصعوبات والتي اجدها غير قاسية نوعا ما والتي كانت جملها في الاطار التطبيقي ويعود ذلك الى :

التأخير والتأجيل في المواعيد من طرفي عند اجراء الزيارات الى المركب محل الدراسة وذلك يعود الى قلة المواصلات ، وكذلك شح المعلومات المتعلقة بالرقابة .



الفصل الأول: الاطار النظري لنظام

الرقابة الداخلية

- المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: أنواع و أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثالث: وسائل وحدود نظام الرقابة الداخلية و مخاطره المحتملة.

تمهيد:

تعتبر الرقابة كمفهوم اداري بمعنى ان الرقابة عنصر من عناصر نشاط الادارة ، حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الانشطة والبرامج داخل المؤسسات الاقتصادية ادى ذلك الى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره الى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد واصول المؤسسة والحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الاهداف الموضوعة من قبل المؤسسة ومن اجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سوف نتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية :

- مفهوم الرقابة الداخلية .
- أنواع و أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية .
- وسائل وحدود نظام الرقابة الداخلية و مخاطره المحتملة .

المبحث الأول : مفهوم الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات الرقابة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية ، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية والعمل على انجازها واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية منها ومحاسبية وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

المطلب الاول : التطور التاريخي للرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : العوامل التي أدت إلى تطورها .

المطلب الثالث : تعريف الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : التطور التاريخي للرقابة الداخلية

لا يمكننا التطرق إلى الرقابة الداخلية وتعريفها دون معرفة جذورها التاريخية حيث سنحاول عرض تسلسلها التاريخي .

إن مفهوم الرقابة ليس بالحديث وإنما يعود ظهورها إلى القدم ، فكانت طرق الرقابة بدائية حيث أن الفرد كان يتولى

بنفسه تقييد العمليات التجارية ويراقبها في نفس الوقت ، إلا أن التقدم البشري واتساع نطاق التجارة الداخلية وكذا

انتشار التجارة العالمية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة وأصحاب رأس

المال ويمكن حصر مراحل تطور عمليات الرقابة فيما يلي :¹

المرحلة الأولى : قبل سنة 1500 ميلادية

¹ عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص ص 12 - 13

كانت الأحداث المالية آنذاك تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر ، وهذا للمقارنة بين السجلين وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس وبالتطور التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح أفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمال أماكن جديدة فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباضة السفن ومنع الاختلاس لهذه الثروات ، فكانت الرقابة في هذا الوقت تحقق أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤولية المالية .

المرحلة الثانية : من سنة 1500 م إلى 1850 ميلادية

نتيجة ظهور الثروة الصناعية اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي ، ولكن بقيت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاس والتلاعب ، تنحصر في الرقابة المالية التي تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية ، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة خلال هذه المرحلة أدى لاعتراف عام (بنظام محاسبي منتظم) لغرض الدقة في التقرير .

المرحلة الثالثة : تتمثل في الفترة من 1850 إلى ما بعد ذلك

في هذه الفترة حدثت تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور مؤسسات كبيرة الحجم وبرز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال يعيدون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على سلامته وهنا تظهر اعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي .¹

¹ عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 13 .

المطلب الثاني : العوامل التي أدت إلى تطور الرقابة الداخلية

ساعدت العوامل الآتية على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية وهي :

اولا : اتساع حجم المؤسسة :

أدى اتساع حجم المؤسسة ، وتشعب نشاطها ، إلى صعوبة إدارتها إدارة فعالة مباشرة ، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها ، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده ، واستخدام عدد كبير من العاملين . وقد أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة ، التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ، من ناحية والى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن ، عن طريقها ، تتبع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة ، من ناحية أخرى . ولكي تؤدي هذه الوسائل أهدافها وتحقق غايتها ، فإنه لا بد من التأكد من صحة ما تتضمنه هذه التقارير والكشوف من بيانات وأرقام وخلوها من أي خطأ أو تضليل ، ومن هنا خطرت فكرة الرقابة الداخلية التي تخدم الإدارة العليا بشكل أساسي¹

ثانيا : رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة :

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن ، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة ، عن إدارتها الفعالة للمؤسسة فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات خاطئة أو مظلمة ، أو تأخر ميعاد تقديمها ، فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة . كما تهتم الإدارة العليا في أن تقدم لها بيانات

1 حسين القاضي ، حسين دحود ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، عمان - الأردن - ، 1999 ، ص

قابلة للتصديق واتخاذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى . كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية وطبقته .

ثالثا : تحول مهنة التدقيق الخارجي للحسابات إلى تدقيق اختباري :

كان مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ونشاطها محدودا. ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها ، أصبح من المتعذر القيام بتدقيق تفصيلي وشامل وحتى إذا كان ذلك ممكنا ، فانه يتطلب وقتا طويلا وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية ، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة التدقيق .¹

رابعا: تطور الشكل القانوني للمؤسسة :

وبكبر حجم المؤسسات ، ظهرت الرغبة في البحث عن الأموال الضخمة لزيادة الاستثمار ، وأدى ذلك إلى تطور الشكل القانوني للمؤسسات (من شركات أشخاص إلى شركات أموال) ، فظهرت الشركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة . وأصبحت الإدارة العليا (متمثلة في مجلسها) هي التي توجه المؤسسة ، ولما كانت قدرتها في القيام بجميع العمليات محدودة ، لذلك اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة ، وتحديد وظيفة معينة لكل منهما وتعيين مسؤول عنها . وحتى داخل المديرية الواحدة ، ثم توزيع الاختصاصات على الأقسام المختلفة التي تتبع لها ، وتحديد مسؤول عن كل منها . ونتيجة ذلك ، أصبحت الإدارة العليا في حاجة للتأكد من أن المديرات والأقسام المختلفة ، تسيير وفقا للخطوط العريضة التي رسمتها . وهنا يمكن القول أن الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل هي التي تبين ذلك ، وتطمئن الإدارة عن سلامة سير العمل بالمؤسسة .

1 حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سابق ، ص 247 .

خامسا : اضطرار الإدارة إلى حماية أصول المؤسسة :

وأصبحت الإدارة (نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة وموجوداتها ، من الضياع وسوء الاستعمال ، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول . وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة ، فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها ، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير واكتشاف ما قد يحدث من ذلك . وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة ، التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية ومما يساعدها على ذلك ، بدون شك ، هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية .

المطلب الثالث : تعريف الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية عدة تعاريف نظرا لمراحل تطورها وتضارب آراء المتخصصين والمتمرسين في هذا الميدان (محافظي

الحسابات ، خبراء محاسبين ، مراجعين داخليين ...) ، فيما يلي مجموعة من التعاريف :

تعريف 01 : عرف من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) على أنها " كافة السياسات والإجراءات و

الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان إلى الوصول إلى هذه الإدارة وهو إدارة العمل

بشكل منظم وكفئ والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ، ودقة واكتمال

السجلات المحاسبية ، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب " ¹.

¹ خالد أمين عبد الله ، المراجعة والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 1998 ، ص 167 .

تعريف 02 : حسب المعهد الأمريكي (AICPA) " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصوله ، وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية ، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية ، وتشجيع العاملين على التمسك بالبيانات الإدارية الموضوعية " ¹.

تعريف 03 : حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة " ².

تعريف 04 : يشير تعريف (COSO) بوضوح إلى أن الرقابة الداخلية هي عمليات وليس نظاما وان مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجوده وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة ، كما يوضح التعريف أن هدف نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس تأكيدا مطلقا بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة . ³

1 محمد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر ، 2003 ، ص 84 .

² نفس المرجع ، ص 84 .

³ نفس المرجع ، ص 85 .

المبحث الثاني : أنواع وأهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية

تختص وظيفتنا التخطيط والتنظيم بتحديد الأهداف ، وتوفير الموارد اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف ، ولكن التحديد والتنفيذ لا يكفیان ، ولكن يجب على الإداري أن يتأكد أن الأهداف قد أمكن بلوغها ، وهذه هي وظيفة الرقابة ، فالرقابة هي الوظيفة التي تختص بالتحقق من أن الأهداف والخطط والسياسات والإجراءات أمكن تنفيذها كما سبق تحديدها ، ومن هنا ترتبط وظيفة الرقابة بوظيفة التخطيط ، وحتى يمكن اكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤول عن الانحراف ، لابد من تحديد واضح للمسؤولية أو الواجبات ، وبذلك ترتبط وظيفة الرقابة بوظيفة التنظيم وعليه سنتطرق في هذا المبحث على :

المطلب الأول : أنواع نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني : أهمية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : أنواع الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من شقين مكملين لبعضهما البعض ، شق محاسبي خاص بتحقيق الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المتعلقة بفعالية الرقابة من حماية الأصول ، السجلات ، ضمان دقة البيانات المحاسبية وشق آخر إداري ، ويطلق عليهما الرقابة الإدارية عن طريق النهوض بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .

من استعراض تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي :¹

أولا : الرقابة المحاسبية : وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها ، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية :

أ- عناصر الرقابة المحاسبية :²

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع؛
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

1 محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 ، ص 87 .

² محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ص 88 .

- وضع نظام لمراقبة وحماية المشروع وأصوله وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له. ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛

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

- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهرا مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المشروع .

ب- أدوات الرقابة المحاسبية :¹

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

* المراجعة المستندية؛

* المراجعة الفنية؛

* الرقابة المالية ؛

* المراجعة الداخلية ؛

* الضبط الداخلي؛

¹ محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ص 88 .

* النظام المحاسبي .

ثانيا : الرقابة الإدارية

وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصرا رئيسيا من عناصرها وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداما امثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى .¹

(المقصود بذلك النظم والقوانين الداخلية في المشروع أو التي يتم وضعها على مستوى الدولة) ومعنى ذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية الملائمة .

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية :

أ- عناصر الرقابة الإدارية :

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية ، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها ؛

- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة منها :²

1 محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 88 .

2 محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ص 89

° 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 المشروع للاسترشاد بها ومنها :

° سياسات وإجراءات الشراء؛

° سياسات وإجراءات البيع؛

° سياسات وإجراءات الإنتاج؛

° سياسات التوظيف والرقبي بالنسبة للعاملين؛

° سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع؛

° إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع ؛

° وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى

تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج ، وعلى أساس ان أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد

دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار .¹

1 محمد السيد سرايا ، ، مرجع سابق ، ص 89 .

ب- أدوات الرقابة الإدارية :

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها ما يلي :

○ الموازنات التخطيطية (التقديرية) ؛

○ التكاليف المعيارية؛

○ موازنة البرامج والأداء؛

○ دراسات الوقت والحركة؛

○ التقارير الدورية،

○ نظم تأهيل وتدريب العاملين؛

○ الإحصائيات والرسوم البيانية؛

○ خرائط التدفق .

ويمكن للمراجع الداخلي أو الخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية.

المطلب الثاني : أهمية نظام الرقابة الداخلية .¹

للرقابة دورة معينة تجعل خطواتها تتداخل وتتلاءم مع الوظائف الإدارية الأخرى كالتخطيط والتنظيم والتوجيه ولكن

الدورة التي تتكون منها الرقابة تعتمد على عناصر معينة هي :

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2011 ، ص ص

1- وضع المعايير؛

2- القيام بالمقارنة؛

3- تقييم النتائج؛

4- القيام بالعمل التصحيحي .

وتظهر هذه العناصر وخطورتها في دورة تتم على النحو التالي وتتناول كل واحدة من هذه العناصر كالآتي :

أولاً : وضع المعايير

المعيار هو هدف أو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها ، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء نشاط معين ، وقد يكون نهائياً تنتهي عنده مراحل التنفيذ ، وقد يكون وسيطاً يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق .

1- شروط المعايير

تعتبر المعايير من أدوات الرقابة المهمة ، فلا بد من أن يحدد بدقة ، ثم يدون لكي لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء زيارتهم بواسطة هذه المعايير هي إحدى أدوات التخطيط الخمسة والتي تقسم مراحل الرقابة إلى أقسام عديدة ولكنها متشابهة .

وتعتبر المعايير ضرورية للرقابة أو التقييم ، وغالبا ما يتم الحكم ويتخذ الإجراء التصحيحي على أساس المعايير أو النماذج ، وغني عن القول بان المعايير تركز على أدوات الرقابة الأخرى ، ولذلك فان الإحصائيات والسجلات لها أهميتها إذن القول أن الوسائل والإجراءات والأنظمة هي مجموعة من المعايير المتصلة والمنفصلة هو قول صحيح .¹

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص ، 157

ولا يوجد معيار جامد ، بل يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية ، وقد يكون المعيار المطبق هو أفضل المعايير عند وضعه ، إلا انه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعايير الأفضل التي يمكن إحلالها محل المعايير المطبقة لهذا فان المرونة يجب أن يعاد النظر فيها دوريا بواسطة المستويات الإدارية التي تكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة ودمجها مع المعايير الموجودة فعلا .

2- بعض المعايير النموذجية

لإعطاء فكرة عن اختلاف المعايير وتعدددها ، فان القائمة الآتية تقدم أمثلة لبعض المعايير النموذجية التي يمكن

استخدامها في مجالات النشاط التجاري والصناعي :¹

الشكل رقم (1 - 1) : أمثلة لبعض المعايير النموذجية .

النشاط	نوع المعيار
الإدارة المالية	معدلات طبيعية
الرقابة عن طريق الميزانيات التقديرية	سجلات التجربة
الصيانة	معايير زمنية
رقابة الإنتاج	الجدولة
التفتيش	المواصفات
رقابة المخزون	الطلبات الكمية

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص 157

تقييم الأعمال	أزمة التدريب
درجة الخدمة	مرات التوقف
الإمدادات	دورة الإنتاج

المصدر : رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار

المسيرة عمان ، الطبعة الأولى ، 2011، ص 157.

3- إصدار المعايير :¹

يجب أن تصدر المعايير بصفة دورية ، ومن الضروري أن تكون مكتوبة إذ أن عدم كتابتها سوف يؤدي إلى تحريفها في منطقة العمل كما وان المعايير الشفوية قد تتعرض للتفسير الشخصي من قبل الأفراد التي توجه إليهم ويجب أن تكتب هذه المعايير بطريقة سهلة وواضحة وذلك لضمان تماسكها وتحقيقها بأقل الأخطاء الممكنة ، ويجب أن تصدر المعايير بطريقة تؤدي إلى القضاء على سوء الفهم والتفسير الغامض .

4- المشاكل المرتبطة بالمعايير :

ترتكز الرقابة الفعالة على المعيار المناسب ، ومن الشروط المهمة المعيار الذي يتخذ كمقياس البساطة والشمول والمرونة وإمكانية التحقيق وقد يوضح معيار مرتفع بصورة تجعله عديم النفع عند التطبيق العملي ، مما يترتب عليه العجز في الوصول إليه ، وكذلك انخفاض الروح المعنوية للعمال .

وتتضح أهمية الرقابة عندما تعتبر الأداة التي يتم بها تقييم الأعمال المنجزة ، ومقابلتها بالأهداف الموضوعية ، ثم العمل على تصحيح ما قد ينشر من انحرافات وتعتبر المعايير ضرورية لتحديد نوع ودرجة العمل التصحيحي ، وفي كثير من

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص 158 .

الحالات نجد أن وضع المعايير الملائمة أكثر صعوبة من استخدامها الفعلي كأداة للرقابة ، ولكن وضع المعايير للأعمال غير المادية يعتبر عملية أصعب من وضعها للأعمال المادية ، فمعيار الإنتاج يمكن تطويره عن طريق دراسة الزمن والحركة وهي من الوسائل العلمية إلى حد ما ، وكذلك فإن المعايير المعنوية يجب أن تركز على مقاييس موضوعية ومن السهولة أن تخضع أعمال التنفيذيين إلى الرقابة بعكس الوضع بالنسبة لأعمال الفنيين لأن لديهم عناصر غير ملموسة .

ثانيا : القيام بالمقارنة

الخطوة الثانية في دورة الرقابة هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده ، فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار فإن الأداء يكون خاضعا للسيطرة ، أما إذا ظهر من المقارنة أن هناك انحرافا عن المعيار فإن الأداء يكون خارجا عن السيطرة .

وإذا كان المعيار المستخدم كميا فإن عملية المقارنة تكون سهلة نسبيا ، أما المعيار الوصفي فيجعل عملية المقارنة صعبة إلى حد كبير .

ولكن المقارنة لا تتم إلا في مناطق استراتيجية تعكس محصلة لعدة أنشطة ، بحيث يمكن اكتشاف الانحراف عندها قبل أن يتعقد الموقف وتصبح عملية الرقابة كلها متأخرة ، ومن هنا تظهر أهمية تحديد مجالات الرقابة .¹

1- مجالات الرقابة

لا تستطيع الإدارة الرقابة على كافة أوجه النشاط ، لأن مثل هذا العمل يستهلك الجهد والوقت ويصبح عملا غير اقتصادي ، ولكن لا بد من اختيار مجالات معينة للرقابة كنقاط استراتيجية تعكس نتائج أو محصلة عمليات تفصيلية سابقة ، فعلى سبيل المثال نجد أن المنشآت التي تبيع بالأجل أو تبيع على الحساب سوف تهتم بالرقابة على حسابات العملاء ، والمدير في المستشفى قد يفضل الرقابة على المرتبات والأجور لأنها قد تمثل 80 بالمائة من التكاليف .

ثالثا : تقييم النتائج

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص 161

الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج ، والتقييم قد يكون دوريا أو عند فترة زمنية معينة ، ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم أن يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء عن النتائج المتحققة ، وتحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صوراً مختلفة ، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية أو في شكل خرائط بيانية أو منحنيات رياضية ... الخ وفي كل الأحوال لا بد أن تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة ، ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وأيضاً أسباب الانحراف السالب ، فالانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه ، لان الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير ، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي ، وكذلك فان الانحراف السالب ، إما أن يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعايير غير السليمة أو نتيجة للاثنين معا .

هذا وينبغي أن نركز على أهمية الموضوعية في عملية التقييم ، بحيث يتم التقييم لكل من النشاط ووسائل أداء هذا النشاط كذلك لا بد من أن تتوفر الموضوعية لدى الأفراد القائمين بالرقابة بحيث لا يتأثرون بعوامل شخصية نتيجة علاقتهم بالأعمال .

رابعا : القيام بالأعمال التصحيحية¹

إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة أو سالبة فان الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية ، فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم كفاءته ، أو لأنه مازال تحت التدريب ، أو لأنه يعاني من إجهاد بدني أو ذهني ، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل (الآلة مثلا) كما لو استهلك جزء منها .

بسبب زيادة استعمالها أو لأي سبب آخر ، وقد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب .

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص 162 .

وإذا ظهر من الرقابة أن الخطأ من الآلة فإنها تحال إلى الصيانة ، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة ، فإنه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد آخر ، أما إذا كان السبب هو نفاذ المواد فإن ذلك قد يرجع إلى عدم إرسال الطلبات في الوقت المناسب أو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعيد المحددة ، وسواء أكانت الأخطاء بسبب العامل أو إدارة المشتريات أو المورد فإن الأمر يستلزم اتخاذ إجراء عقابي تجاه كل منهم ، فبالنسبة للعامل المخطئ قد يعاقب بنقله إلى عمل أقل اتقاناً ، مع إعطائه الفرصة للتغلب على الصعوبات التي تقابله وذلك بالتدريب وقد يصل العقاب في بعض الأحيان إلى الفصل ، وتتوقف العقوبات الخاصة بإدارة المشتريات على جسامه الأخطاء المالية الناشئة عن إهمالها .

وإذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات اللازمة أن المعيار الكمي غير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات اللازمة لكي يصبح المعيار معقولاً ، حتى يتمكن للعامل المتوسط تحقيقه فلا يكون مرتفعاً جداً أو منخفضاً جداً ، فإذا كان المعيار الكمي منخفضاً جداً فإن العامل المتوسط يمكنه تحقيقه بسهولة ، ولكن هل سيؤدي انخفاض المعيار إلى قيام العامل بتخفيض سرعته حتى تصل إلى النقطة التي تتعادل فيها مع المعيار ؟ وما انعكاس انخفاض المعيار على العامل السريع . وفي هذا المجال نجد أن الأمر يستلزم وجود حوافز مجزية للعمال الممتازين حتى لا يستغلوا انخفاض المعايير ويخفضوا من سرعتهم ، ومن المتفق عليه أن المعايير الكمية لا يجب أن تعدل ما لم تحدث تعديلات جوهرية في الوسائل والآلات والمواد .¹

¹ رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص 162 .

المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية

من خلال التعارف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يتضح أن هذا الأخير يحقق عدة أهداف في المؤسسة من أهمها :¹

اولا : حماية الأصول

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول :

الحماية : تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات وطالما أن هناك تعمدا ، أي تخطيطا مدروسا بوساطة أفراد غير أمناء ذوي نوايا احتيالية ، فإن ذلك يعد غشا وليس خطأ إذ أن الخطأ هو ما يرتكب من غير قصد بكلمة (حماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة (غشا) وغير المتعمدة في معالجة العمليات واستخدام الأصول ، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل : الغش والاختلاس ، والسرقه ، وبالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق . وطبقا لرأي لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين ، فإن كلمة (حماية تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها .

وأما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية والعقارات والتجهيزات ، والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون الخ .

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق . وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش والأخطاء والأمرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلا .

1 محمد التهامي طواهر ، ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 88 .

وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه ، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة ، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة ، كاملة وقانونية ومصرحا بها ومثبتة .

ثانيا : دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملاءمتها¹

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية ، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها وان تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب ، خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاولة الأنشطة المختلفة بالمؤسسة ، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، وتتولد عنها معلومات محاسبية . وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي : التصريح بالعمليات ، تنفيذها ، تسجيلها بالدفاتر ، والمحاسبة عن نتائجها .

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات ، مع إجراء عملية التدقيق لما يتم تسجيله فان المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق فيها وعدها دقيقة وملائمة وكاملة .

ثالثا : الالتزام بالسياسات الإدارية

تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة ، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة وتصدر الإدارة بذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفعدي العمليات المختلفة ، عبر المستويات الإدارية . وسواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية ، فإنها تخضع إلى عملية التنقيح أو التعديل بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها ، من جانب المنفذين . الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة ملائمة لا تحتمل

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 89

التأويل ، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها كما رسمت ، مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات ، والتمسك بها وتطبيقها تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة¹.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب إتباعها ، ويرافق تحديد المسؤوليات تفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات ، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الاختصاصات ، بل يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلا ، حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل ، يؤدي إلى الإخلال أو إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة .

رابعا : الاستخدام الاقتصادي للكفاء للموارد²

يعني الاستخدام الاقتصادي للموارد ، تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد . وتعني الكفاية قدرة المؤسسة (أو أي نشاط أو وظيفة معينة) على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة .

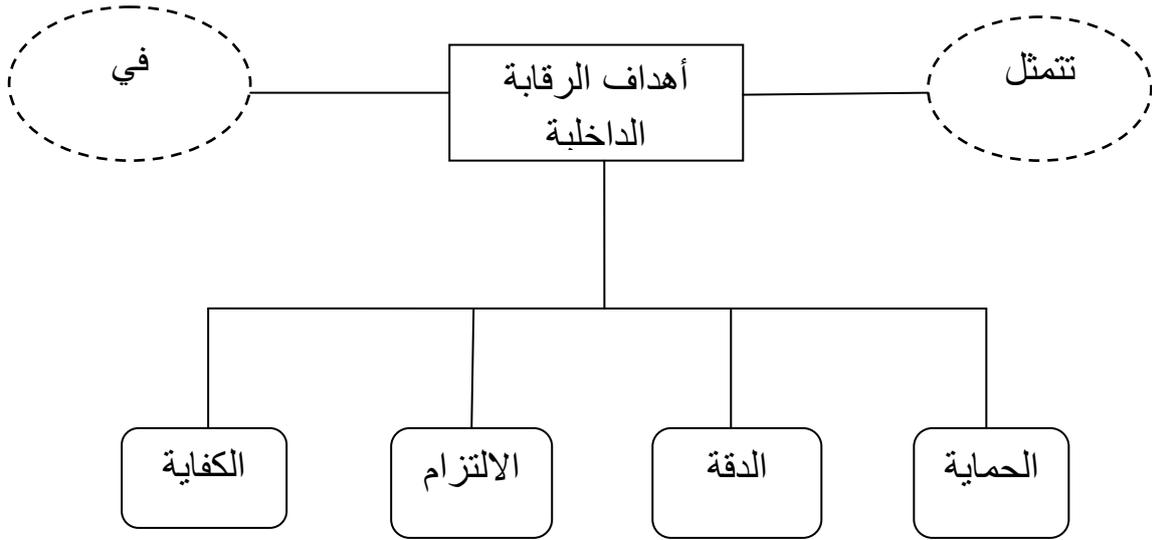
وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية ، من أهمها الموازنات التخطيطية ، والتكاليف المعيارية ، ودراسة الزمن والحركة ، ورقابة الجودة ، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم ... الخ .

أما بالنسبة للوسائل ، فإن المناقشة السابقة للأهداف سمحت بالإشارة إلى بعض الوسائل الضرورية ، بشكل غير مباشر ، على الرغم من أن التعاريف نفسها ، حددت عددا معينا من وسائل الرقابة الداخلية .

1 حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سابق ، ص 246.

2 حسين القاضي ، حسين دحدوح ، مرجع سابق ، ص 162 .

ويمكننا الاستعانة بالشكل رقم (1-2) : الذي يوضح لنا اهداف الرقابة الداخلية :



المصدر : عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئ والكلي

ص 134 .

المبحث الثالث : وسائل وحدود نظام الرقابة الداخلية و مخاطره المحتملة

من استعراض مفهوم الرقابة الداخلية ، وانواعها واهدافها يمكن تحديد وسائل وحدود نظام الرقابة الداخلية ومخاطره

المحتملة ومن خلال ذلك سنتطرق الى ثلاث مطالب هي كالآتي :

المطلب الاول : وسائل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني : حدود نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : وسائل نظام الرقابة الداخلية

اولا : الخطة التنظيمية :

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة ، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل ، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدرييات التي تتكون منها المؤسسة . وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المدرييات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات .¹

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي :

○ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

1 محمد التهامي طواهر ، ومسعود صديقي ، 2003 ، ص 86 .

° تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛

° تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

° تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية :

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة .

ثانيا : الطرق والإجراءات :

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول ، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج ، التسويق ، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة .¹

ثالثا : المقاييس المختلفة

1 محمد التهامي طواهر ، ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 88 .

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية :

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة .

المطلب الثاني : حدود نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل لأخطاء و الغش ، ولهذا السبب يوصف نظام الرقابة الداخلية مهما كانت قوته بأنه يعطي تأكيدا معقولا وليس تأكيدا مطلقا لمنع اكتشاف الأخطاء والغش ، وتشمل القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية ما يلي :¹

أولا : التوافق بين العاملين لتطويق الرقابة

وذلك بدخول شخصين أو أكثر في عمل يستهدف تنفيذ اختلاس أصول المنشأة وإخفاء ذلك .

1 ناصر عبد العزيز مصلح ، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، جامعة غزة ، 2007 ، ص 48 .

ثانيا : تغلب الإدارة على أوجه الرقابة

إن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقا لما تريده الإدارة ، فلا يمكن توقع منع أو اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متابعة وضبط نظام الرقابة الداخلية ويسبب سوء استعمال أي شخص مسؤول لسلطته ، فقد يتمكن احد أعضاء الإدارة من تخطي متطلبات النظام .

ثالثا: التعطل المؤقت للنظام

ليس من المتوقع أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة في جميع الأوقات ، فقد يحدث سوء فهم أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد ، وهذا يسبب تعطل مؤقت للنظام ، ويمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الالكترونية .

المطلب الثالث : المخاطر المحتملة نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تحدث نتيجة لضعف نظم الرقابة الداخلية المخاطر التالية :¹

- 1- عدم صحة وسلامة البيانات المحاسبية والمعلومات المطلوبة بالمنشأة؛
- 2- احتمال تباطؤ بعض الموظفين في القيام بتلاعب أو إخفاء بعض الأخطاء؛
- 3- احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المنشأة أو حدوث مخالفات قانونية نتيجة عدم الالتزام بهذه اللوائح؛
- 4- عدم تطبيق أحكام القانون القانونية السارية المفعول بالمنشأة؛
- 5- ضياع أصول المنشأة أو تعرضها للتلف وسوء الاستخدام؛

1 ناصر عبد العزيز مصلح ، مرجع سابق ، ص 46 .

6- عدم مشروعية أو صحة العمليات المسجلة بالدفاتر ، وذلك لعدم كفاية المستندات المؤيدة لها؛

7- تسجيل العمليات في سجلات خطأ لعدم وجود مستندات مرقمة مسبقاً؛

8- اتساع حجم عملية المراجعة واستنفادها لوقت طويل؛

9- احتمال حدوث حالات تزوير وغش؛

10- تعارض وتداخل بين المسؤوليات أو السلطات وعدم تحقيق الكفاية الإنتاجية المطلوبة وبالتالي الانحراف عن

الأهداف المخططة.¹

¹ ناصر عبد العزيز مصلح ، مرجع سابق ، ص 47

خلاصة الفصل الاول :

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا ان نظام الرقابة الداخلية عبارة عن اجراءات واساليب توضع لضمان سير العمل ، ومن اجل حماية الاصول ، والمحافظة على القدرة النقدية والمحاسبية ، وفق المعايير والنظم الصحيحة .

ولقد ازداد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وهذا نظرا للدور الذي يلعبه والفائدة التي يعود بها سواء للأطراف الداخلية للمؤسسة او الأطراف خارجية . ونجد ان نظام الرقابة الداخلية يشمل على نوعيين من الرقابة منها الرقابة المحاسبية والادارية ، وفي الاخير هذا الفصل كذلك تم ابراز اهمية واهداف نظام الرقابة الداخلية ، ووسائله وحدوده والمخاطر المحتملة منه .

الفصل الثاني: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

- المبحث الأول: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: مكونات ومقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية.

تمهيد

ان الهدف من وضع نظام الرقابة الداخلية هو الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ، وتدقيق المعلومات ، وبالتالي فان هذا النظام يقوم بفحص ما يلي :

- الحكم على فعالية وجود المعلومة ، والتحقق من الحقيقة المادية للمعلومة؛
- حكم كلي واجمالي على مدى صحة ودقة المعلومة المستعملة وتقديم نصائح مفيدة لتحسين نظام الرقابة الداخلية باعتبارها امر ضروري للمؤسسة؛
- في مجال المحاسبة والمالية فان الحكم يعتمد على هذا الاسلوب الخاص المحدد بعدة اعمال التي تستعمل الرقابة الداخلية لصياغة راي حول دقة وصحة المعلومات .

ان تقييم نظام الرقابة الداخلية هو امر مهم بالنسبة للمؤسسة للتأكد من سلامة وصحة المعلومة المحاسبية وبالتالي الحفاظ على موجودات المؤسسة .

وهذا ما سنحاول البحث فيه من خلال العناصر التالية :

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .
- مكونات ومقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة الأولى في عملية المراجعة حيث أنه نلاحظ أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية لتتخذ كأساس لتحقيق نطاق الرقابة الداخلية يسن للمراجع مواطن الضعف فيها مما يساعد على تقديم النصائح والإرشادات للإدارة .¹

ونظرا لأهمية وحتمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة سنتناول هذا التقييم من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثالث : عوائق نظام الرقابة الداخلية ومشكل تقسيمه .

المطلب الأول : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها المراجع والذي يسعى الى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة ، وكذا اعداد برنامج الاختبارات من اجل التحقق من صحة عمل النظام .

وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

1. وصف الانظمة :

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع امرا حتميا ، من اجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخيط معالجته للمعلومات .

1 بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 2010 / 2011 ، ص 86 و ص 87 .

ولا بد على المراجع ان يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من ان اجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.¹

وفي مرحلة وصف الانظمة فان المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة ، ويكون ذلك على شكل وصف كتابي او على شكل خرائط تدفق والتي سنتطرق اليها في المطلب الثاني ، وفي حالة قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من اجل الوصول الى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه ان يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها :²

- احترام السلم التنظيمي ، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤوليه الا في حالات خاصة .
- حصر اجوبة الموظف في مجال عمله فقط .

2. التحقق من فهم النظام :

بعد اعداد المراجع لخرائط التدفق او الاستبيان ، فانه يتحقق من استيعابه للنظام من اجل تجنب انطلاقه من اسس خاطئة فخرائط التدفق تسمح للمراجع ايجاد الاجراءات الرقابية الملائمة ، فالمراجع من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي :

- كيف تتم عملية الاختبارات؛
- ماهي الاجراءات التي يجب اختبارها؛
- ماهي الاهمية التي يجب اعطاؤها لهذا الاختبار .

3. التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية :

¹ Khelssi Réda ، audit et audit opérationnel , Houma , Alger , 2005 , p 40

² وجدان علي احمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ، رسالة ماجستير ، العلوم التجارية ، فرع محاسبة ، جامعة الجزائر ، 2010 ،

ان تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية وإنما يعتمد على اسلوب العينات الاحصائية .

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين ، يتمكن المراجع من اعطاء تقييم اولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجديد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب اخطاء وتزوير تستعمل في هذه الخطوة ، في الغالب استمارات مغلقة) . (questionnaires fermés) اي استمارات تتضمن اسئلة يكون الجواب عليها اما بنعم او لا . (الجواب بنعم ايجابي والجواب ب لا سلبي) .وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور ، اي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .¹

4. اختبار الاستمرارية :

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من ان نقاط القوة المتوصل اليها في التقييم الاولي للنظام نقاط قوة فعلا اي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة .

ان اختبارات الاستمرارية ذات اهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع ان يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها اجراءات مطابقة باستمرار ، ولا تحمل خلا .

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الاخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها ، كما يعتبر دليل اثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان .

فيتأكد هذا الاخير من حسن تنفيذ الاجراءات واحترام المبادئ الموضوعية .

¹ شذوي معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، (مذكرة ماجستير ، علوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس ، 2009 ، ص 120 .

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند اكتشاف سوء تطبيق او عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل اليها عند التقييم الاولي لذلك النظام.¹

بالاعتماد على النتائج المتوصل اليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (document de synthèse) ، مبينا اثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الاجراءات - تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع الى الادارة ، كما تمثل احد الجوانب الايجابية لمهمته .

يسهل او يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية .

يعتبر اخر ان جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وان ضعفه يجعله يتعمق اكثر في ذلك .

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد يظهر ويجيد بكل وضوح :

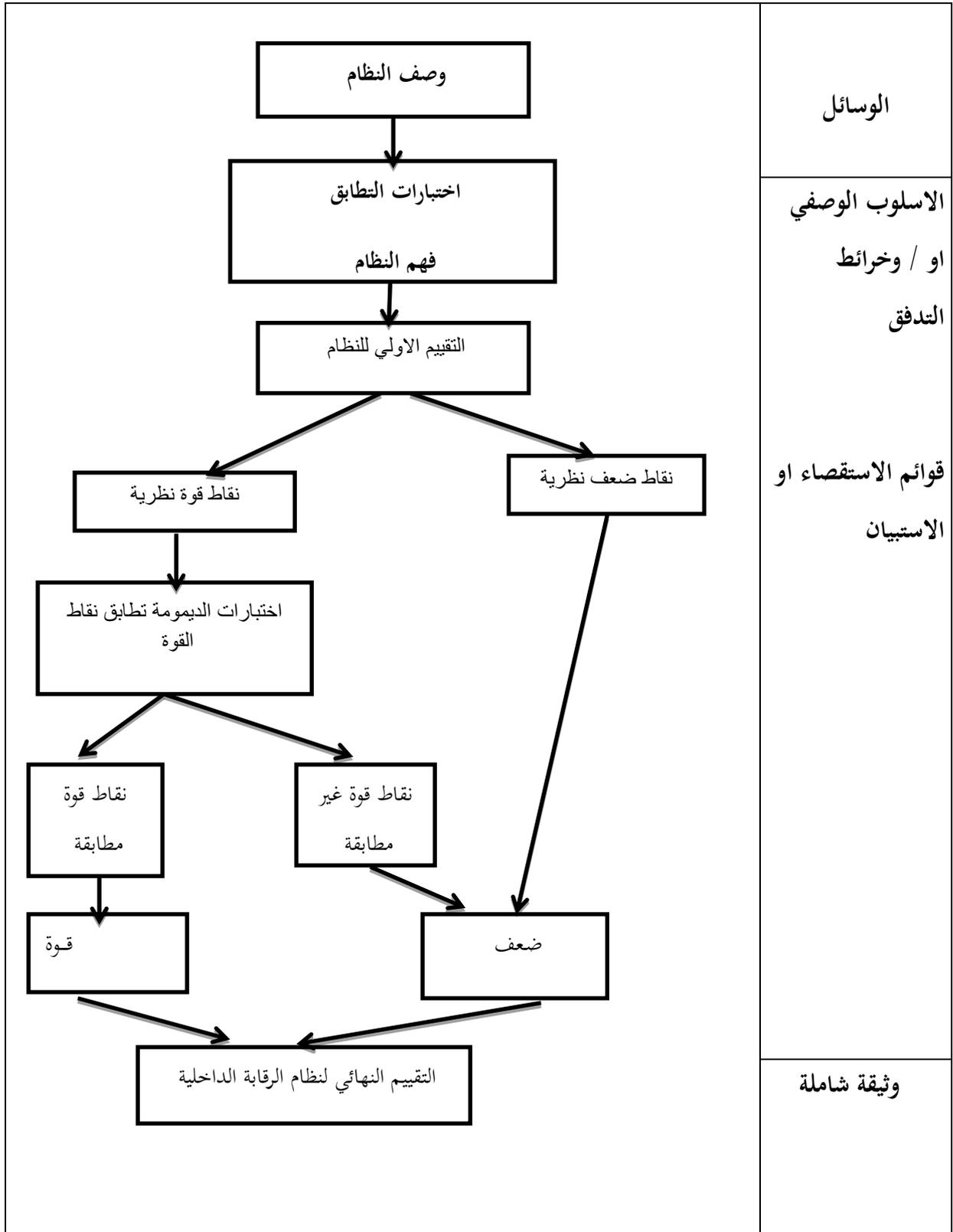
- وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة ، في شكل مكتوب ان كان ذلك ممكناً ومفهوم من طرف الجميع؛
- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل اجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، كما يعطي لكيفية معاملتها وادخالها في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة الحقيقية للنظام في المؤسسة .

فالتقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية ، والشكل التالي يوضح

مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك .

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، بن عكنون ، الجزائر ، الساحة المركزية ، ط3 ، ص 74 .

شكل رقم (1-2) : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر : شدوي معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، (مذكرة

ماجستير ، علوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2009 ص 121 .

يمثل هذا الشكل المراحل التي تقيم فيها نظام الرقابة الداخلية حيث يكون اول مرحلة في عملية التقييم هي وصف النظام المتبع التي تستخدمه المؤسسة اي نوع الطريقة التي يقو المراجع التقييم بها . (طريقة استبيان ، خرائط تدفق) ومن هنا تأتي مرحلة فهم النظام التي يقوم بها المراجع بإعداد استبيان او خرائط تدفق من اجل التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية الذي يكون بالنظر في القوائم المالية عن طريق اختبار عينة احصائية واعطاء نقاط القوة والضعف المبدئية . وبعدها يقوم المراجع بالتأكد من ان نقاط القوة هل هي مطبقة ام لا في الواقع ؟ .

حيث يعطي ما اذا كانت هذه النقاط غير المطبقة تؤدي الى ضعف في نظام الرقابة الداخلية اما اذا كانت مطبقة تنتج عنها قوة في هذا النظام وفي اخر مرحلة من تقييم نظام الرقابة الداخلية وهي مرحلة التقييم النهائي يتم فيها النظر في نقاط الضعف التي قد نجمت عن خطأ في التصور عند التقييم الاولي و اعطاء الاجراءات التصحيحية من اجل تدارك الضعف كما يقوم المراجع بتقييم ملخص او تقرير يبين فيه مدى كفاءة وفاعلية هذا النظام .

المطلب الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية ، ومن بين هذه الطرق نذكر ما يلي :

* طريقة الاستبيان؛

* طريقة المذكرة المكتوبة؛

* طريقة خرائط التدفق .

أولا : طريقة الاستبيان¹

تعتبر هذه الطريقة قديمة ، وتتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة ، ويجب أن تصاغ الأسئلة بعناية ، ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في

¹ خالد امين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، د ط ، 1999 ، ص 177

المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأديته وظائفه ، وتكون الإجابة على الأسئلة إما بـ " نعم " أو " لا " ، بحيث الإجابة بـ " نعم " تدل على إتباع الإجراء السليم ، أما الإجابة بـ " 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 و روتينية ، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بها .

ثانيا : طريقة المذكرة المكتوبة¹

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 .

وتبعا 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 تبعا 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 خالد امين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 177 .

ثالثا : 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 اليومية أو دفتر الأستاذ العام .

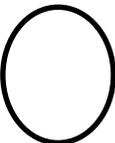
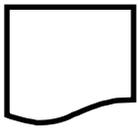
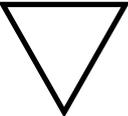
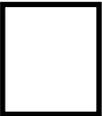
ويستفيد المراجع من خلال التدقيق في تجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية ، إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة ، تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية بسرعة .

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 أصلا 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

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة الفهم اذا تضمنت تفاصيل كثيرة وايضا لا تبين الاجراءات الاستثنائية وقد تعتبر ذات اهمية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية ويتطلب اعدادها وقتا كبيرا .

الشكل (2 - 2) : يوضح اهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق .

موصل صفحات	عملية يدوية	بداية ونهاية	اشرطة محفظة
			
خط تدفق العمليات	موصل	اخراج	مستند
			
اتخاذ قرار	حفظ المستندات	مدخلات يدوية	وصف مستند
			

المصدر : د / عصام قريط ، اصول المراجعة ، المحاضرة 13 ، ص 14 .

المطلب الثالث : عوائق نظام الرقابة الداخلية ومشاكل تقييمه

بالرغم من أهمية وضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، ودرجة اعتماد المراجع عليه في تأدية مهامه ، إلا أنه هناك بعض العوائق والمشاكل التي تعترض تقييمه ، وهي :

أولا : عوائق نظام الرقابة الداخلية¹

ويمكن حصرها فيما يلي :

1- عدم الفهم : من بين العوائق المتصدية في تصميم نظام رقابي ، والذي يعتبر صعب التحاوزه هو عدم الفهم لرئيس المؤسسة ، فيظن مثلا على عكس مبدأ الفصل بين المهام أنه من السهل والفعال أن يقوم شخص واحد بإجراء العمليات التي يحتاجها ، فعليه أن يقوم بإعداد طلبات السلع التي يحتاجها لموردين من اختياره وأن يؤمن استلامها ويقوم بمراجعتها في الفواتير الموافقة وعملية الدفع .

2- الخوف من التكلفة : تبقى دائما في قمة الهرم التشغيلي للمؤسسة ، حيث يظن عادة هؤلاء المسؤولين أن الفصل بين المسؤوليات ينجر عنه مضاعفة عدد الموظفين ، تعقد وتماطل في الإجراءات الإدارية... الخ .

3- الخوف من جرح شعور بعض الموظفين : إن الخوف من جرح شعور بعض المستخدمين والمسؤولين عندما تفرض عليهم إجراءات رقابية عادية أو فجائية ، يمكن أن يمثل عائقا لنظام الرقابة الداخلية .

4- وجود السرية المهنية : بعض المؤسسات تعتمد على السرية المهنية في عملها ، مثلا في إعداد الأجر هناك شخص واحد يقوم بإعدادها وإعداد الدفع عن طريق الشيك أو الصندوق ، وفي بعض المؤسسات يكون سعر البيع فيها سرىا ، ففي هذه الحالة قلة من الأشخاص لهم الحق في الاطلاع على فواتير الزبائن بما ينجر عنها أن نفس المجموعة هي التي تتكفل باستقبال الطلبات ، إعداد الطلبات ، محاسبة الزبائن واستلام المبالغ المدفوعة .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 182 .

إذن كمحاولة لتجاوز هاته العوائق لابد أن يحظى نظام الرقابة بالقبول التام من طرف المسؤولين وهذا القبول يكون بعد المعرفة الشاملة والجيدة لعناصرها ، بعد ذلك يمكن أن يعمل على تطبيقها بشكل صحيح ودقيق .

ثانيا : مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية

من الملاحظ أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يؤدي لسوء الحظ إلى ظهور بعض المشاكل ، من أهمها :

المشكلة الأولى : إن مراقبي الحسابات سوف يتوصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المنشآت ، ولعل ذلك يرجع إلى عدة أسباب منها¹ :

1. اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم ، فما يعتبر ملائما بالنسبة لأحد قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر؛

2. استخدام طرق مختلفة للتقييم؛

3. وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية .

المشكلة الثانية : إن عملية التقييم تستغرق وقتا كبيرا من الزمن ، ولذلك نجد المراقب نفسه أمام معيارين ، أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم ، والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها ، ولا شك أن الذي يؤدي إلى وجود هذه المشكلة هو إغراء كل من التيارين ، وأن عملية التقييم تعتبر عبئا على المراقب من ناحية أخرى .

المشكلة الثالثة : وهي صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة ، وذلك نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص ، غير أن هذه المشاكل لا تقلل ضرورة وأهمية عملية التقييم ويجب العمل على تقييدها بما يحقق الكفاءة في الأداء .

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 179 .

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية أول خطوة يقوم بها المراجع عند مباشرته في عمله ، بالإضافة إلى أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وعملية التقييم تمر بعدة خطوات بداية من تنظيمها وجمع المعلومات والحقائق ، وصف النظام والتأكد من وجوده ووصولاً إلى عملية التقييم الفعلي بنظام الرقابة الداخلية¹.

المبحث الثاني : مكونات ومقومات واجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية مثله مثل باقي الأنظمة ، حيث يحتوي على مجموعة من المكونات والمقومات التي يعتمد عليها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة ، لكن في بعض الأحيان تكون به نقائص ، لذلك لابد من ضبط بعض الشروط الضرورية حتى يكون فعالاً، ولكي تتحقق مقوماته يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة وفي هذا المبحث سنتناول كل من العناصر التالية :

المطلب الاول : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني : اجراءات نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول : مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على مجموعة من المكونات والمقومات تعتبر ضرورية له، نوجزها فيما يلي :

أولاً : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يحتوي نظام الرقابة الداخلية على خمس مكونات أساسية ، هي :

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 179 .

أ / بيئة الرقابة :

تعتبر البيئة الرقابية أساسا للمكونات الأخرى أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها ، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، فمنها من لها صلة مباشرة بالإدارة، وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها، ومن أمثلة العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة ، أما العوامل المرتبطة بتنظيم المنشأة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية.¹

إن أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة .

ب / تقييم المخاطر :

يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة ، التعرف على احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة.²

ج / أنشطة الرقابة :

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات ، الإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة ، وإدارة المخاطر بفعالية ، وتتعلق الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والتي تهتم بمتابعة تشغيل

¹ فتحي رزق السوافري ، سمير محمد كامل ، محمود المصطفى ، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الجديدة للنشر الاسكندرية ، مصر د ط ، 2002 ، ص 20

² محمد عيسى الفاعوري ، الادارة بالرقابة ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ط1 ، 2007 ، ص 203

المنشأة ، الرقابة على إعداد التقارير المالية ، وتهدف إلى إعداد تقارير مالية يمكن الوقوف فيها ، والرقابة على الالتزام التي تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المنشأة .¹

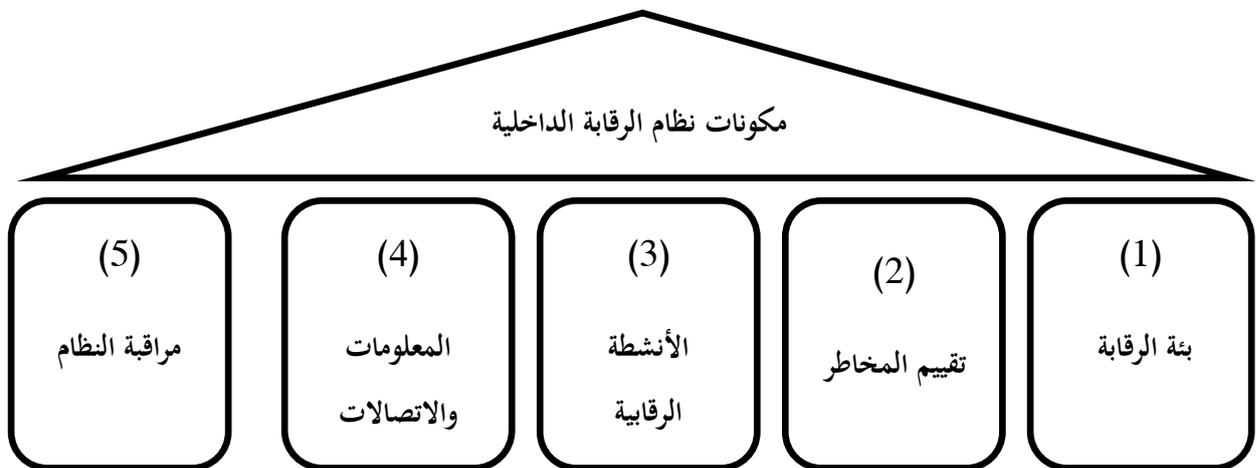
د / المعلومات والاتصالات

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المنشأة الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمنشأة عن طريق قنوات مفتوحة ، للاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية²

ذ / المتابعة :

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية .³

وفي هذا الشكل (2-3) : تتضح مكونات نظام الرقابة الداخلية :



المصدر: ثناء على القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية مصر 2006، ص 126.

¹ فريد النجار ، التعبير والرقابة الادارية محاور الاصلاح الاستراتيجي القرن 21 ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، القاهرة مصر ، د ط 2007 ص 97

² احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفا للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، ط 1 ، 2000 ، ص 200

³ خالد امين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص 234

ثانيا : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يعتمد على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية ، وهي تنقسم إلى قسمين : "مقومات محاسبية ومقومات إدارية " .

أ / المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية :

يتضمن الشق المحاسبي مجموعة من المقومات، هي على النحو التالي :

1- الدليل المحاسبي : ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ، ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى ، بالإضافة إلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية ، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذه الحسابات وبيان طبيعة العمليات التي تتصل بها ¹.

2- الدورة المستندية : يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات ، وينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية حيث من الضروري أن تكون هذه المستندات مرقمة لتسهيل عملية الرقابة وضمان عدم ازدواجية المستندات .

إن إنشاء دورة مستندية ضمن النظام المحاسبي المعين يمثل أساسا ويجب المحافظة عليه ، فلا تتم عملية الرقابة دون توافر دورة مستندية كاملة وخاصة عملية الشراء ، البيع ، التخزين ، التحصيل ، الصرف ،... الخ .

3- المجموعة الدفترية : وفق طبيعة الوحدة الاقتصادية وأنشطتها تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية ، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة ، حيث يجب أن تكون هذه الدفاتر مرقمة قبل

¹ السوافري فتح رزق ، سمير كامل ومحمود مصطفى مراد ، مرجع سابق ، ص 26

الاستعمال لغرض الرقابة ، ولتفادي الوقوع في الأخطاء يجب أن تسجل العمليات وقت حدوثها من أجل تحقيق أغراض عملية الرقابة .¹

4- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة : أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدة الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال مثل آلات عد النقدية المحصلة بالحاسب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها ، ومنه فإن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم .²

5- الجرد الفعلي للأصول : تتميز بعض عناصر الأصول بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية بالخزينة المخزون بأنواعه الثلاثة ، الأوراق المالية والتجارية ، ومعظم عناصر الأصول الثابتة ، كما أن مقارنة نتائج الجرد الفعلي بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات المحاسبية توضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الأصول .³

6- الموازنات التخطيطية : هي خطة كمية ومالية للمشروع ككل ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة ولها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشتمله الموازنة من بيانات تقديرية موضوعة مسبقا ، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها وبصفة عامة يمكن القول بأن الموازنة الشاملة تمثل نظاما متكاملًا للرقابة وتقييم الأداء .⁴

كما أن للموازنات دور رقابي يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تلاقيها .

¹ احمد حلمي جمعة ،مرجع سابق ، ص 82 .

² نفس المرجع السابق ، ص 83

³ السوافيري فتح رزق، محمد سمير كامل ، محمود مراد مصطفى ، مرجع سابق ، ص 28

⁴ نفس المرجع السابق ، ص 30 .

7- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم الأنشطة : تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة المختلفة ، حيث تعد المعايير وفق مستويات هندسية وفنية متطورة تلائم ظروف العمليات الصناعية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية ، وأيضا اعتماد على دراسات الوقت والحركة ، أي أن التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا ، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها ، وتتم عملية الرقابة عن طريق قياس الأداء الفعلي وإجراء مقارنة ثم تحديد الانحرافات وبيان نسبتها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذه الانحرافات.¹

ب / المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن الشق الإداري مجموعة من المقومات لنظام الرقابة الداخلية هي :²

1- هيكل تنظيمي كفاء : يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفاء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واحتياجات كل منها ، وكذلك مسؤوليات الأشخاص والعلاقات بينهم ، وتم تصميمه على أساس طبيعة الوحدة الاقتصادية ، حجمها ، عدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها .

إن الهيكل التنظيمي الكفاء يجب أن يتصف بما يلي :

- أن يتم تفويض السلطة من أعلى إلى أسفل وأن تكون السلطة واضحة ومفهومة؛

- تطبيق هذا الفصل بين المهام وبصفة خاصة السجلات عن الشخص القائم بالوظيفة؛

- مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغيرات مستقبلية؛

- الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام بما لا يمنع التعاون والتنسيق بينها .

¹السوافيري فتح رزق ، محمد سمير كامل ، محمود مراد مصطفى ، مرجع سابق، ص31 .

²محمد طواهر التهامي ، مسعود الصديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، ص97.

2- مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة : يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من

الكفاءة والقدرات والثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية ، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية .

وحتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية ، فإن ضعف قدرات العاملين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط .

إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية .

3- معايير أداء سليمة : إن وجود هيكل تنظيمي كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية ، لا يعني التخلي

عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ، وذلك في محاولة مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي ، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات .

4- مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول : إن وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية

الأصول تعتبر من الدعائم الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري ، وذلك بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول ، منع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية .

إن أهمية هذا العنصر تزداد كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي ، حيث بعد المسافات وتأثر المواقع الخاصة بالوحدة الاقتصادية¹.

5- قسم المراجعة الداخلية : من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم لتنظيم إداري داخل الوحدة

الاقتصادية يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية ، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي والتحقق من عدم وجود أوجه

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 98

التلاعب أو المخالفات ، ومنه نستنتج أن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية .

وفي هذا الشكل (2- 4) : نبين مقومات نظام الرقابة الداخلية :



المصدر: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، (دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك) ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ،

2003 / 2004 ، ص 108.

المطلب الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية¹

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى ، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية :

أولاً : إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات ، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها ، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها ، واستخراج المستندات من الأصل وعدة صور ، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين ، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة ، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول ، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية :

1- تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ، الاجتماعية والتكنولوجية يكون عبر تضافر الجهود

داخل أجزائها كل حسب اختصاصه لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار

¹ محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 45 .

سياستها ، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة ، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات .¹

2- تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء ، السرقة والتلاعب ، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية :

أ- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله: إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة؛

ب- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله: إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول ، نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين ، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر؛

ج- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه: إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعب والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية؛

د- تقسيم العمل المحاسبي: انطلاقا من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها ، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده ، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها .²

3- توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 106 .

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 107-108 .

وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها ، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها ، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال ، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة ومن جهة ثانية يضمنى الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره .

وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بانسجامها تحقق لنا شطر كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال .¹

ثانيا : إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات التأكد من صحة المستندات ، إجراءات مطابقة دورية ، القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية :

1- التسجيل الفوري للعمليات: يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب ، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة ، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها ، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون :

- شطب ؛

¹ مرجع سابق ، ص 111 .

- تسجيل فوق تسجيل آخر .

لا يلغى تسجيل معين ، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة¹.

2- التأكد من صحة المستندات: تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة لذلك ينبغي مراعاة بعض 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؛

- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات .

إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية :

* يجب أن يتم إعداده بدون شطب ، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل؛

* أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم؛

* أن يحتوي على التاريخ².

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 113 - 114 .

² مرجع سابق ، ص 114.

3- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله : وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بذلك ، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها ، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه ، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية .

ثالثا : إجراءات عامة

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها وتتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة ، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية :

1- التأمين على ممتلكات المؤسسة : تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة ، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها ، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق ، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.¹

2- التأمين ضد خيانة الأمانة : في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص 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 ، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم ، إذ

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 120 .

نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التامين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية ، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين .¹

3- اعتماد رقابة مزدوجة : يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية ، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد الفاتورة ، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة لها ذلك ، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية ، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب ، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على :

- تفادي التلاعب والسرقة ،

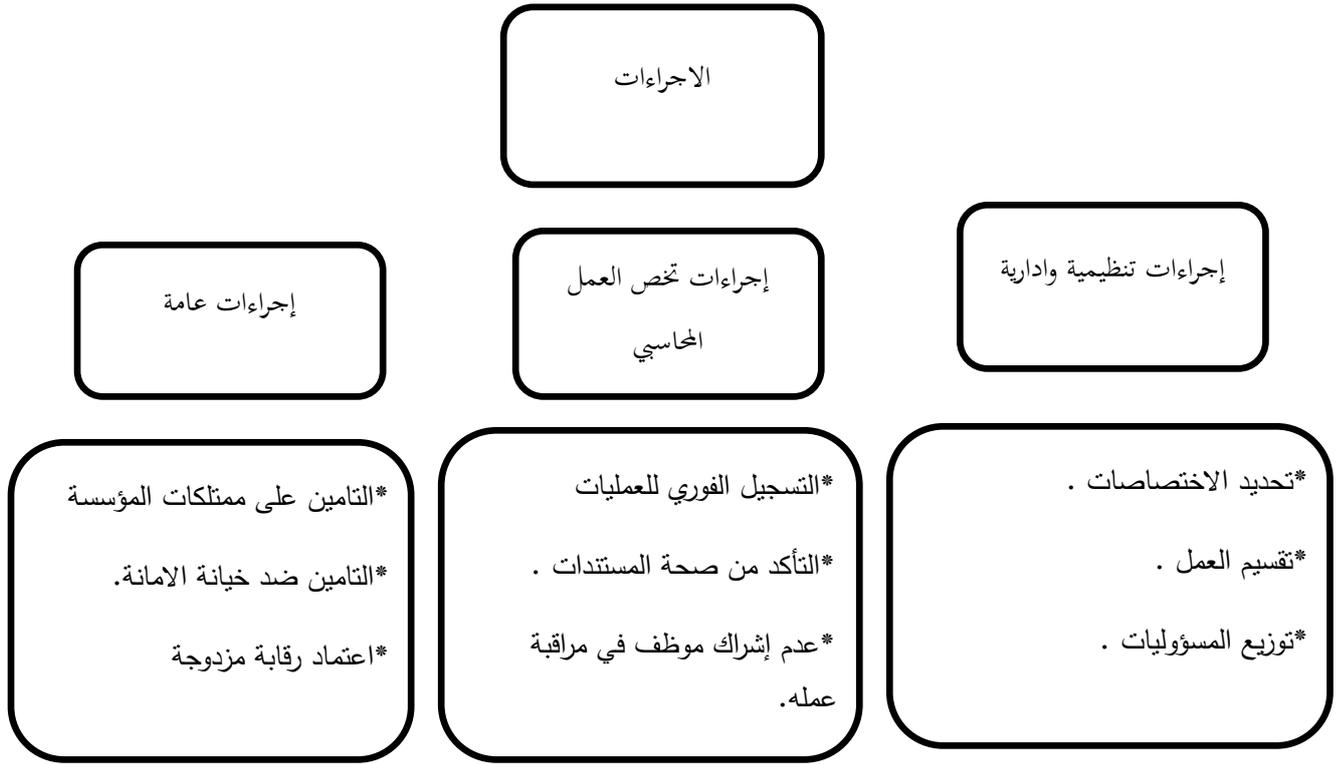
- إنشاء رقابة ذاتية ،

- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية .²

¹ نفس المرجع السابق ، ص 121 .

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص 121 .

وفي الاخير يقدم الشكل (2- 5) : كافة الاجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق اليها سابقا .



المصدر : محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي , مرجع سبق ذكره , ص 123

المطلب الثالث : شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية¹

انطلاقاً من أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال ، وذلك لأن كل منشأة لها ظروفها الخاصة مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف والحالات شيء صعب التحقيق ، إلا أننا نستطيع تحديد بعض العناصر العامة التي في حالة تطبيقها تساعد المنشأة في تحقيق الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية ، وهذه العناصر هي :

اولاً: فريق عمل مؤهل ومخلص

إن نجاح عمل نظام المحاسب يتطلب أفراداً قادرين بدرجة كافية على القيام بواجبات محددة لهم ، فمفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة ، فالمسؤوليات يجب أن تكون محددة بوضوح ويجب أن يكون الموظفون مؤهلون فنياً

¹ امين السيد احمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 411

ومستعدون لتحمل أي مسؤولية عن أدايتهم ، كذلك يجب أن يكونوا على مصداقية عالية وذلك لأن غير الأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام للرقابة الداخلية .

ومنه نستنتج أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية أو فشله مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذه .

ثانيا : التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات¹

من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها ، حيث أنه من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول ، يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الأصول مسؤولية مادية ، مما يقلل من الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة ، هذا الإجراء سيساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر ، فمثلا إذا كان شخص واحد هو أيضا الذي يطلب البضاعة مطابقة الفواتير مع وصلات الاستلام وكذلك السداد للمورد قد يدفعه لاستغلال الثقة الموضوعه فيه في عمليات الغش والاختلاس ، لذا فإنه من الضروري أن يكون الموظفون على علم بواجباتهم وواجبات الآخرين .

ثالثا : إجراءات مناسبة لإتمام العمليات

لاشك أن نقطة البداية في وضع نظام إجراءات مناسبة للعمل ، هو أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة وسليمة ، لذلك نجد أن معظم المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها المحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها ، كما تعتمد على مجموعة من الوسائل الحمايية والتي تستخدم خلال عملية الرقابة مثل : الخزائن المضادة للحريق لحفظ ملفاتها السرية وأوراقها المالية ، استخدام الحراس الأسوار والكاميرات الخفية لحماية ومراقبة معداتها ومخزوناتها وحتى بضاعتها ، كما تستخدم سجلات ومستندات التي تعتبر مصادر لمعلومات هامة ويجب أن تتم حمايتها .

¹ مرجع سابق ، ص 412 .

رابعاً : نظام مستندات وسجلات مناسبة¹

لاشك أن مفتاح نجاح عملية التفويض داخل أية منشأة هو نظام مستندي وقيدي مناسب ، فالمستندات تعتبر الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة ، والنظام المستندي حتى يكون مناسباً عليه أن يتميز بالخصائص التالية :

- 1- وجوب سهولته وبساطته وذلك للمساعدة على التقليل من الأخطاء قدر الإمكان؛
- 2- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب يفني بأغراض السرعة والفعالية من حيث توفير خانات كافية وبأحجام مناسبة وألوان مختلفة؛
- 3- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات أي يجب أن تكون هناك عدة نسخ للمستند يمكن الاعتماد عليها في الاستعمالات المختلفة؛
- 4- وجوب ترقيم المستندات بتسلسل وذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصورة سهلة .

خامساً : قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات

بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات ، فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية سليمة ومناسبة على الأصول والسجلات يعتبر أمراً ضرورياً ، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية بالإضافة إلى ذلك قد ترى أن الأوراق الهامة مثل : الأوراق المالية والنقدية ، دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق .

¹أمين السيد احمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 412 .

ومن القواعد الأخرى التي قد تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلاتها ، فيجب إيداع كل الأموال في حساب لدى البنك يوميا ، وهناك قاعدة أخرى تحدد المبلغ الأقصى من النقدية الذي يجب الاحتفاظ به في الحساب الجاري لدى البنك .

سادسا : التحقيق والفحص المستقل للأداء¹

لا يمكن للفرد أن يتحقق من أدائه الخاص أو يقيمه بطريقة فعالة ، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه ، فالمرؤوس لا يمكن أن يكون مستقلا وذلك بسبب الخوف الطبيعي من انتقام رئيس منه ، ومع مرور الوقت قد تصبح الإجراءات سقيمة والعاملون غير مبالون ، بالإضافة إلى احتمال ظهور أخطاء مقصودة أو غير مقصودة وهو احتمال قائم بصفة دائمة ، لذا نجد أن تحققنا مستقلا عن الأداء يصبح أمرا ضروريا للمساعدة على الطمأنة بأن النظام يعمل بشكل سليم ، وهناك وسائل متعددة للتحقق المستقل منها .

1- إعداد كشف تسوية البنك باستمرار من قبل شخص ليس لديه سيطرة على النقدية او السجلات المرتبطة؛

2- القيام بعملية جرد كاملة بانتظام؛

3- القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص؛

4- القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الدفترية للعمليات عن طريق قسم المراجعة الداخلية .

¹أمين السيد احمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 412 .

خلاصة الفصل الثاني :

يمكن القول بأنه على إدارة أي مؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ، من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه ، كما ينبغي عند تقييم أي نظام للرقابة الداخلية مراعاة الظروف والمحددات المتلازمة لبعض العناصر والعمليات التي تخلق مجالاً للتلاعبات .

إن الهدف من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصولها وممتلكاتها من الضياع والاهمال ، وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات والوسائل الإدارية والمحاسبية والمالية التي تقوم بتقييم هذا النظام بصورة دقيقة وصحيحة وعليه سيتم معرفة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية لمركب الملح لوطاية من خلال التطرق إلى الفصل الثالث .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمركب الملح لوطاية - بسكرة -

- المبحث الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة .
- المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية بمركب الملح - لوطاية -

بعد تناول موضوع دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية وجب علينا اسقاط ما تم التطرق اليه نظريا على الجانب التطبيقي له .

وقد اخترنا مؤسسة مركب تكرير الملح لوطاية كعينة دراسة حالة ، وحتى نلم بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل الى :

المبحث الاول : التعريف بالمؤسسة مركب الملح – لوطاية –

المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية لمركب الملح لوطاية

المبحث الاول : التعريف بالمؤسسة مركب الملح - لوطاية -

يتم من خلال هذا المبحث التعريف بمركب الملح - لوطاية - من خلال تقديم بطاقة حول المركب موضوع الدراسة مع اظهار اهم اهدافه وهيكله التنظيمي .

المطلب الاول : نشأة وتعريف المؤسسة محل الدراسة

يعتبر مركب الملح احد اهم الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح ويقع ببلدية لوطاية التي تبعد 25 كلم عن ولاية بسكرة , تقدر مساحة المركب 13 هكتار , يتوزع على بنايات ادارية , وورشات انتاج , مخازن , محجرة تبعد حوالي 3 كلم عن المركب (لم تعد تستخدم) .

انطلقت الاشغال به سنة 1976 م تحت اشراف شركة DRAVO CONSTRUCTORI من الشركة الام الامريكية DRAVO CORPORATION , التي قامت ببناء المنشآت القاعدية , وانتهت الاشغال بالمشروع سنة 1983 م , وكانت الانطلاقة الاولى في الاستغلال في شهر جويلية من نفس السنة حيث تم انتاج بلورات الملح المكرر ¹.

مركب الملح لوطاية هو وحدة انتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للأملاح التي انشئت بمقتضى المرسوم المؤرخ في 16 جويلية 1983 م وتم التحول القانوني للمؤسسة الى شركة ذات اسهم تبعا للقانون الاساسي المؤرخ في 4 جوان 1990 وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات اسهم برأس مال قدره 339,000,000 دج واصبحت الان برأس مال قدره 1600,000,000 دج . ويحقق متوسط ربح سنوي يقدر ب 12,000,000 دج . وتعتبر المؤسسة الوطنية للأملاح اكبر منتج وموزع جزائري للملح ويتواجد المقر الاجتماعي (المديرية العامة) بقسنطينة .

وتحتوي المؤسسة الوطنية للأملاح على 06 وحدات انتاجية و 04 وحدات توزيع توجد على مستوى الوطن وهي :

- 1- مركب الملح لوطاية ولاية بسكرة؛
- 2- وحدة لمغير ولاية الوادي؛
- 3- وحدة قرقور العمري ولاية سطيف؛
- 4- وحدة سيدي بوزيان ولاية غليزان؛
- 5- وحدة بطيوة ولاية وهران؛
- 6- وحدة انتاج وتوزيع اولاد زوائي؛

¹ وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية.

7- وحدة توزيع الجزائر العاصمة؛

8- وحدة توزيع بجاية؛

9- وحدة توزيع وهران؛

10- نقطة توزيع عنابة .

تتم عملية الانتاج باستغلال ملح الشطوط (شط المغير) ذات التبلور الطبيعي فبعد نقل المادة الاولية الى المركب تتم عملية الغسل , العصر , الطحن , التحفيف (اضافة اليود في حالة انتاج الملح الغذائي) اخيرا التعليب في اجهزة مخصصة حيث نحصل على مادة كلور الصوديوم بدرجة عالية من النقاوة .¹

للعلم فانه تم الاستغناء عن استخراج مادة الملح من المنجم الجبلي في اكتوبر 2005 وهذا راجع الى للتكلفة الكبيرة في انتاجه وقد حافظ المركب في انتاج ملح الشطوط الى غاية يومنا هذا في توفير الملح الغذائي والصناعي لكل الزبائن كما ونوعا .

ويتركز نشاط المركب على انتاج 03 انواع من الاملاح مختلفة الاشكال والاحجام ومتعددة الاستعمالات وهي ملح صناعي , ملح غذائي , والاملاح الخاصة :

1. املاح غذائية :

- ملح المائدة (رفيع) بمختلف انواع التعليب؛
- ملح الطبخ (شمسي) بمختلف انواع التعليب؛
- ملح المخابز .

2. املاح صناعية :

- ملح صناعي بمختلف انواع التعليب؛
- ملح اقراص لمعالجة المياه.

3. املاح خاصة :

- ميدسال : ملح خاص للذين يعانون ضغط الدم؛
- بكاربونات الصوديوم؛
- سلما : ملح خاص لألات الغسيل؛
- راحة : ملح الحمام؛

¹ وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية.

- جسيم : ملح خاص للتصبير؛
- انية : ملح خاص لغسيل الاواني .¹

ويمكن تلخيص اهم المنتجات من هذه الانواع في الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : اهم منتجات المركب من الاملاح " الغذائي والصناعي والخاصة "

الملح الصناعي والاملاح لخاصة	الملح الغذائي
- ملح صناعي اقراص مضغوطة "صافي" 25 كغ .	- ملح مكرر " رفيع " كيس 1 كلغ و 500 غ.
- ملح صناعي " سلمة " اقراص مضغوطة .	- ملح مكرر " رفيع " قارورة (flacon) 1 كلغ و 750 غ و 500 غ .
- ملح الحمام " راحة " 200 غ , 750 غ و 1 كغ .	- ملح مكرر " رفيع " (dosette) 10 كلغ , 60 غ , 150 غ
- ملح صناعي " جسيم " 1.8 كغ , 5 كلغ , 10 كلغ .	- ملح مكرر 25 كغ و 50 كغ .
- ملح صناعي غير معبأ (vrac) .	- ملح مكرر " شمسي " 1 كلغ .
- ملح صناعي 25 كغ .	- ملح معالج كيس 25 كلغ و 50 كلغ .

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة، الملحق رقم 01 .

- تستخدم مادة الملح بنسبة 98 % كما يتكون من مادة اساسية هي اليودات و التي يعتبر وجودها ضروريا؛
- الملاحات (flacon) 60 غ , 250 غ , 750 غ تم استيرادها من اسبانيا؛
- مادة البيكربونات يتم استيرادها من اسبانيا وتعليبها محليا في شكل عبوة صغيرة (dose) ذات حجم 2 غ , 60 غ وفي عبوة (flacon) ذات حجم 175 غ؛
- يتم استيراد عبوة الملح الصيدلي ميديسيال flacon ذات الحجم 100 غ من اسبانيا؛

¹ وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية .

- يتم استرداد عبوة ملح الحمام (راحة) bocalle من تركيا؛
- رفيع flacon (ملاحظة) ذات الحجم 100 غ من الجزائر¹.

يشرف على نشاط المركب عدد من العمال يتوزعون في مختلف مصالح المركب وذلك حسب التصنيف الآتي :

الجدول رقم (02) : تصنيف العمال في المؤسسة

التصنيف	العدد	المعدل
مدراء	2	2.12%
دائرة المحاسبة والمالية	3	3.19%
المصلحة التجارية	7	7.44%
دائرة المستخدمين	9	9.57%
مصلحة الانتاج والتقنية	64	68.08%
مصلحة التمويل	3	3.19%
مركز التكوين	6	6.38%
المجموع	94	100%

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة، الملحق 02

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمركب الملح - لوطاية -

يعتبر الهيكل التنظيمي المحدد والمنظم للمسؤوليات والسلطات وتقسيم العمل داخل المركب , ويشمل على مجموعة من المصالح والدوائر التالية²:

1. **مدير المركب** : وهو المسؤول الاول في المركب امام المديرية العامة , ومهمته الاشراف على تسييره وحسن سير

نشاطه , حيث يساعده في ذلك عدد من الدوائر والمصالح .

¹ وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية
² وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية .

2. **دائرة المحاسبة والمالية :** تسهر على تسجيل جميع العمليات وكذا معالجة البيانات المحاسبية للإيرادات والنفقات وكل العمليات التي من شأنها التأثير على المركز المالي للمركب، تضم هذه الدائرة ثلاث خلايا :
 - **خلية المحاسبة العامة :** تقوم بالتقييم المحاسبي واعداد القوائم المالية والتصريحات الجبائية وكل ما يتعلق بالجوانب المحاسبية و الجبائية للمركب .
 - **الخلية المالية :** تقوم بمتابعة الحركات المالية الداخلة والخارجة (قبض حقوق المركب وتحصيلها، متابعة ديونه وسدادها)، وكطلك جميع عمليات المراقبة البنكية والتسوية .
 - **خلية الصندوق :** مهمتها متابعة حركة المبالغ الداخلة الى الصندوق والخارجة منه، كما تقوم بتحويل مبالغ من وإلى الحساب البنكي لضمان سير الحسن لنشاط المؤسسة وتلبية جميع المعاملات .
3. **دائرة المستخدمين :** تعمل هذه الدائرة على تلبية حاجة المركب للعنصر البشري، كما تقوم بتكوين العمال عن طريق اجراء ملتقيات قصيرة او طويلة المدى، يتمثل الجزء الاهم من نشاطها في حساب الاجور وتطبيق القوانين المنصوص عليها في قانون العمل، لذلك فهي تضم ثلاث خلايا :
 - خلية الاجور، خلية الوسائل العامة، خلية المنازعات .
4. **الدائرة التجارية :** مهمتها الاساسية تزويد المركب بكل حاجاته من المواد الاولية والحرص على تلبيتها بأحسن سعر وافضل جودة وفي الآجال المحددة وبالكميات المطلوبة، وبالمقابل تعمل على تصريف وتسويق منتوجات المركب، تضم هذه الدائرة ثلاث مصالح :
 - ✓ **مصلحة التموين :** دورها الاساسي تموين المركب بكل ما يتطلبه نشاطه : مواد اولية، اغلفة متفجرات قطع الغيار، مادة اليود
 - ✓ **مصلحة التخزين :** تسهر على متابعة حركة المخزونات الداخلة والخارجة وتسييرها، سواء كانت مواد اولية او منتوجات تامة الصنع .
 - ✓ **مصلحة البيع :** تمثل نقطة التعامل المباشر مع العملاء، حيث تقوم بإبرام صفات البيع ومتابعة الزبائن والبحث عنهم وفوترة المبيعات، كما تقوم بفتح نقاط بيع جديدة وتنظيم حملات اشهارية لمنتوجات المركب .
5. **دائرة الاستغلال :** تعتبر من اهم الدوائر واضخمها، حيث تقوم بأعداد مخططات الانتاج والاشراف على مختلف مراحل العملية الانتاجية، تضم هذه الدائرة العديد من المصالح :

- ✓ **مصلحة المحجرة :** تقع عند المنجم الصخري على بعد 03 كلم من المركب، مهمتها استخراج الملح الخام من المنجم باستعمال المتفجرات وفقا للطرق المستخدمة في مختلف المناجم، ثم نقل الكتل الصخرية الناتجة الى مصلحة التكرير اين يتم تفتيتها لتخضع الى عملية التكرير .
- ✓ **مصلحة التكرير :** تعتبر من اهم مصالح المركب، حيث تشرف على عدة مهام اهمها : تكسير وتفتيت الكتل الصخرية التي تصل الى المركب، ثم يتم فصل الاجسام الداخلية من الملح، ايضا التكرير : في هذه المرحلة يتم طحن فتات الملح مجددا، والهدف من هذه العملية فصل ما بقي من الشوائب الداخلية على الملح الخام وتصفيته ليتم نقله الى مكان تشكيل بلورات الملح (cristallisaient) .
- ✓ **مصلحة المعالجة :** تختص هذه المصلحة بنوع اخر من الملح وهو الملح القادم من الشطوط، حيث تشرف على معالجة الملح الخام الذي ينقل في شاحنات من وحدة لمغير، ليتم تحويله الى ملح غذائي او صناعي عن طريق التنظيف وازالة الرواسب والشوائب العالقة به .
- ✓ **مصلحة التكييف :** تعمل هذه المصلحة على تحضير وتكييف الملح المحين الصناعي والغذائي بجميع انواعهما التي تفوق 40 نوعا، حيث تقوم بتعبئة الملح وتعليبه بعد اضافة اليود الى الملح الغذائي (سواء كان مكرر او معالجا) اثناء عملية شحنه من المخازن الى مصلحة التكييف .
- ✓ **مصلحة الدراسات التقنية ومراقبة النوعية :** تضم هذه المصلحة مخبر للوحدة الذي يشرف على عملية معالجة المياه ومراقبة نسبة مادة اليود والمواد الكيميائية الاخرى في الملح كما يسهر على متابعة نوعية الملح المنتج لضمان جودته وفقا للمعايير الوطنية والدولية، حيث يحرص على نقاوة تصل الى 99.99 % للملح المكرر، و 98.60 % للملح المعالج، الى جانب ذلك فهو يهتم بالبحث لاكتشاف استعمالات جديدة للملح خاصة في المجال الصناعي، كما يعمل هذا المخبر على التنسيق مع المخبر المركزي التابع للإدارة العامة بقسنطينة، الذي يتولى عمليات البحث والتطوير وكذا تقديم الاستشارة التقنية في مختلف المجالات، اضافة الى التحقيق في شكاوي الزبائن من نوعية الملح الذي ينتجه المركب .
- ✓ **دائرة الصيانة :** تشرف هذه الدائرة على صيانة جميع الات المركب ووسائل النقل وكافة التجهيزات، تحتل هذه الدائرة اهمية بالغة في المركب نظرا للدور الذي تلعبه في الحفاظ على استمرارية اشغال الآلات التي اهتلك معظمها بنسبة 100 % منذ امد، تضم هذه الدائرة ثلاث مصالح هي : مصلحة الميكانيك، مصلحة الكهرباء الصناعية , مصلحة الآلات والمعدات المتحركة .

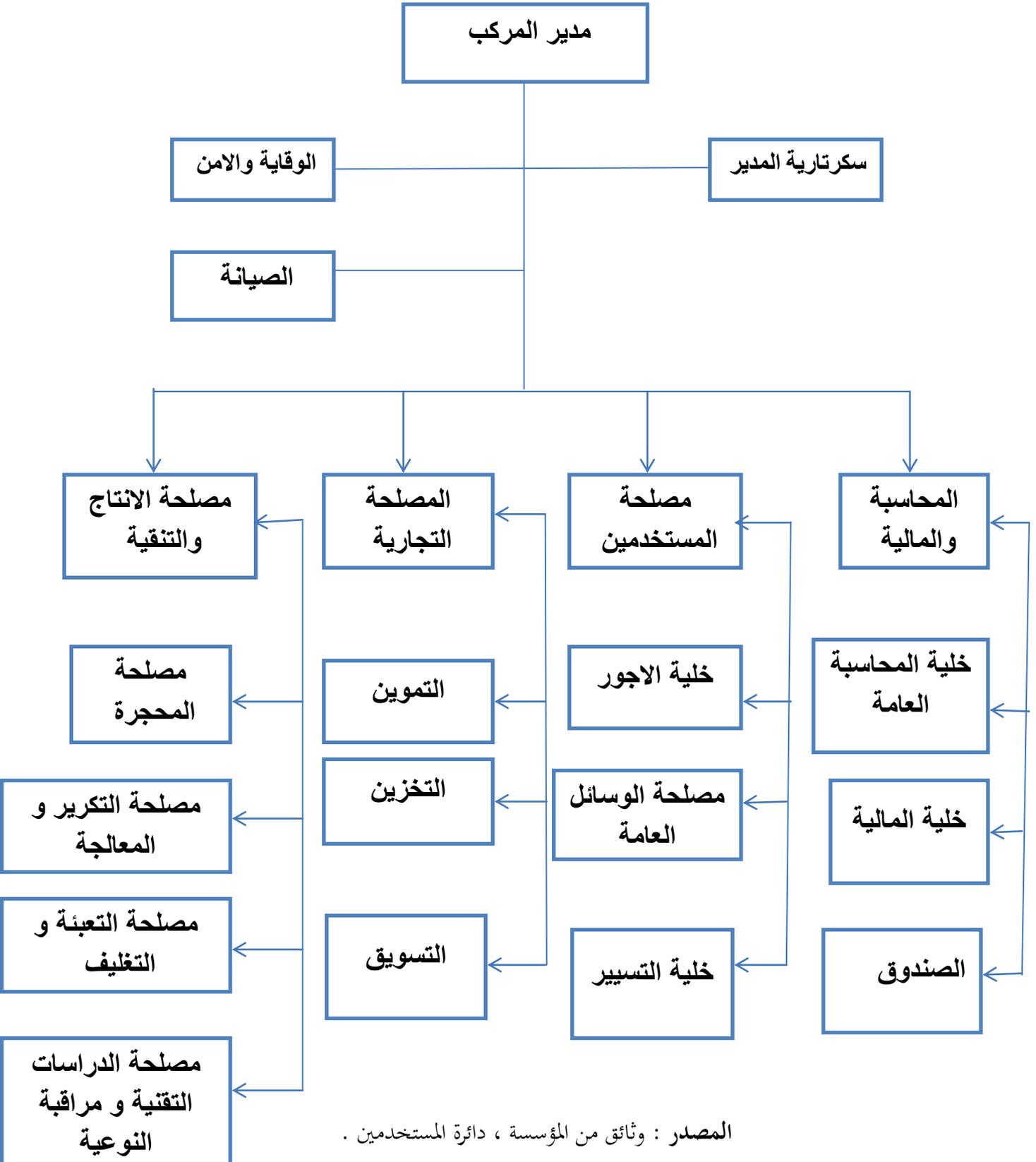
الفصل الثالث.....دراسة حالة مركب الملح الوطاية

الى جانب هذه الدوائر والمصالح هناك مصلحة الوقاية والامن التابعة للمدير مباشرة، حيث تسهر على امن العمال داخل المركب بتوفير ما يلزم لذلك من ملابس واحذية وخوذات واقية الخ، وكذا تعليق لافتات تلخص التدابير الوقائية والاسعافات الاولية في حالة الحوادث، الى جانب ذلك تسهر هذه المصلحة على الحفاظ على ممتلكات المركب.

اضافة الى مصلحة الوقاية والامن، نجد امانة المديرية التي تشرف على جميع مهام السكرتارية المعروفة : تلقي الصادر والوارد من البريد ، حفظ الوثائق الخ .

وفيما يلي المخطط الذي يبين الهيكل التنظيمي :

الشكل رقم (1-3) : الهيكل التنظيمي لمركب تكرير الملح لوطاية



المطلب الثالث : اهمية واهداف مركب الملح لوطاية

أولا : اهمية مركب الملح :

للمؤسسة اهمية ودور كبير في الاقتصاد الوطني من خلال ما تنتجه الوحدات التابعة لها والتي من بينها مركب لوطاية وتكمن اهميته في :¹

- المساهمة في القضاء على التبعية الاقتصادية في مجال نشاطها؛
- المساهمة في تمويل الخزينة العامة من خلال الضرائب المدفوعة؛
- الحصول على ايرادات اضافية من العملة الصعبة ، وذلك من خلال تصديرها لمنتجاتها؛
- المساهمة في تخفيض حدة البطالة خاصة في المناطق المتواجدة بها؛
- دور المؤسسة الفعال في التنمية الاقتصادية؛
- العمل على تغطية السوق المحلية بغية القضاء على كل منافسة اجنبية محتملة؛
- تلبية اذواق المستهلكين عن طريق انتاج منتجات ذات جودة عالية لتطبيقها المعايير العالمية؛
- التعاون مع وزارة الصحة للحد من بعض الامراض عن طريق توفير اليود في الملح ، وتزويد المستشفيات ببعض المنتجات التي تحتاجها .

ثانيا : اهداف مركب الملح

يطمح مركب الملح - لوطاية - الزيادة أكثر في انشطته وتنوع منتجاته وتطويرها بغية تلبية حاجات ورغبات زبائنه المتجددة ، وزيادة حصته السوقية لتتفوق على منافسيه الخواص ويمكن ذكر ما يريد الوصول اليه المركب في العناصر التالية :²

- ❖ توسيع وحدة الاملاح الخاصة وذلك بتوسيع الانتاج اكثر وبكمية كبيرة خاصة بما يتعلق بملاح الحمام (راحة) ؛
- ❖ اعادة هيكلة المصنع القديم من خلال توفير الات واجهزة جديدة وعصرية؛
- ❖ توفير الامكانيات المادية لجلب المادة الاولية الى المنجم الجبلي؛
- ❖ اقتحام الاسواق المحلية وتصدير منتجاتها الى اسواق دول اجنبية .

¹ وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية .

² وثائق من المؤسسة ، مصلحة المحاسبة والمالية .

المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الملح لوطاية

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الاول نحاول الان التطرق الى اساليب وادوات جمع البيانات ولقد تنوعت وتعددت لكن استعمالها يبقى محصور حسب الموضوع الخاضع لدراسة معينة فحسب موضوعنا المتمثل في دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ، وهذا بغية الحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية لقد اعتمدنا على اسلوب المقابلة في جمع البيانات الخاصة بالموضوع ، وتعتبر المقابلة احدى الادوات الرئيسية لجمع المعلومات ، وهي تقوم على الحوار الشفوي بين الباحث والمبحوث وتعرف ايضا على انها محادثة موجهة ، يقوم بها فرد مع اخر بهدف الحصول على انواع من المعلومات ، لاستخدامها في بحث علمي وقد اعتمدنا في دراستنا هذه مقابلة شخصية مع اطارات الشركة حيث قمنا بطرح الاسئلة التي تخص الانظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة .

المطلب الاول : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

سيتم التطرق في هذا المطلب الى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية معتمدين على طرح اسئلة تخص جملة من الانظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة ، محل الدراسة في شكل جداول هي كالآتي :

- الجدول الاول : المشتريات؛
- الجدول الثاني : المخزونات؛
- الجدول الثالث : المبيعات؛
- الجدول الرابع : المقبوضات النقدية؛
- الجدول الخامس : المدفوعات النقدية؛
- الجدول السادس : الرواتب والاجور .

الجدول رقم (03) : قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات .

الرقم	الاسئلة	الجواب بنعم او لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟	×	
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات ؟	×	
03	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء واوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟	×	
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات	×	
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات ؟	×	
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات ؟	×	استشارة
07	هل تعتمد اسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات ؟	×	
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص ؟	×	قسم الوسائل العامة
09	اذا كان الامر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد ؟	×	
10	هل مثل هذه التقارير مسلسلة الارقام ؟	×	
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص الى قسم الحسابات و قسم المخازن	×	
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وامر التوريد واذن الاستلام ؟	×	

		×	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف ؟	13
		×	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات ؟	14
		×	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات ؟	15
		×	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة ؟	16
		×	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول ؟	17
		×	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات ؟	18
		×	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك ؟	19
		×	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص ؟	20
		×	هل لوثائق عملية الشراء ألوان مختلفة؟	21

الجدول رقم (4) : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات .

الرقم	الاسئلة	الجواب		الملاحظات
		بنعم	لا	
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص ؟	X		
02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف ؟	X		
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية ؟	X		بواسطة سند خروج
04	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع ؟	X		مرة في السنة
05	هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن امناء المخازن ؟	X		
06	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الارصدة الدفترية بحيث يشمل جميع انواع البضائع مرة على الاقل كل سنة ؟	X		
07	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن امناء المخازن.	X		
08	هل يشمل نظام المخازن على اعداد تقارير دورية تقدم لرئيس المصلحة التجارية؟	X		
09	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على البضاعة في المخازن ؟	X		
10	هل اختصاصات و مسؤوليات امين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة ؟	X		

الفصل الثالثدراسة حالة مركب الملح الوطاية

11	هل تخزن المنتجات في مكان واحد حسب نوعها ؟	×	
12	هل يقضي التنظيم الاداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات ؟	×	
13	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات المحاسبي	×	حسب المخطط المالي
14	هل تعرض الفروق ان وجدت من الجرد الفعلي و الدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها ؟	×	
15	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	×	

ثالثا : المبيعات

الجدول رقم (5) : قائمة أسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمبيعات .

الرقم	الاسئلة	الجواب		الملاحظات
		بنعم	لا	
01	هل توجد رقابة على اوامر البيع	×		
02	هل توجد رقابة على فواتير البيع من حيث الكمية والسعر وشروط البيع ؟	×		
03	هل تجرى مقارنة بين الطلب والكمية المرسلة ؟	×		
04	هل هناك رقابة محاسبية على مجاميع الفاتورة من حيث المبلغ والحروف كتابيا ؟	×		
05	هل تراقب الاسعار الوحدوية ؟	×		

		×	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي؟	06
استشارة		×	هل يراقب التسلسل الرقمي لدفتر فواتير البيع؟	07
		×	هل دفتر اذونات الارسال مراقب ومرقم تسلسليا ؟	08
قسم الوسائل العامة		×	هل تراقب الامضاءات في الفاتورة للمصالح المعنية ؟	09
		×	هل هناك رقابة على شيكات الزبون ؟	10
		×	هل هناك مقارنة بين سجل المبيعات ودفتر الاستاذ ؟	11
		×	هل كل الفواتير مسجلة محاسبيا ؟	12
		×	هل هناك رقابة على الزبائن المتأخرين عن السداد ؟	13
	×		هل لنسخ وثائق المبيعات ألوان مختلفة ؟	14
		×	هل توجد رقابة على تسجيل المردودات ؟	15
		×	هل دفتر الزبائن مراقب ومرقم ؟	16

الجدول رقم (06) : قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

الملاحظات	الجواب		الاسئلة	الرقم
	لا	نعم		
		X	هل توجد مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير؟	01
		X	هل توجد مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات؟	02
		X	هل توجد رقابة على الأرصدة الدائنة للعملاء؟	03
		X	هل توجد رقابة على وسائل السداد (شيكات) من حيث المبلغ والإمضاء؟	04
		X	هل توجد مقارنة بنكية؟	05
		X	هل هناك مراجعة لمجاميع المدفوعات في دفتر الاستناد وميزان المراجعة؟	06
		X	هل يوجد جرد مفاجئ للخزينة؟	07
		X	هل تعالج الفروقات؟	08
غير موجودة	X		هل يتم مراقبة معدلات الصرف للمدفوعات بالعملة الصعبة؟	09
		X	هل توجد مراجعة للقيود المحاسبية	10

			للمدفوعات؟	
		×	هل تراقب الإمضاءات على الشيكات؟	11
		×	هل ترجى مقارنة بين تواريخ الدفع وتواريخ الكشف البنكي؟	12
		×	هل دفتر الشيكات مراقب ومحفوظ؟	13
		×	هل تراقب الشيكات الملغاة؟	14
		×	هل تجري عملية التسوية لها؟	15

خامسا : المقبوضات النقدية

الجدول رقم (07) : قائمة اسئلة المقابلة لنظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية .

الرقم	موضوع المقابلة : المقبوضات النقدية	الجواب		الملاحظات
		بنعم	لا	
01	هل تتم مراجعة لمبالغ فواتير البيع مع المبالغ المقبوضة؟	×		
02	هل تجري مقارنة بنكية بين المقبوضات المدونة في اليومية والكشف البنكي؟	×		
03	هل دفتر المقبوضات موجود ومراقب؟	×		
04	هل يجري جرد محاسبي للمقبوضات؟	×		
05	هل تجري مراجعة بين المقبوضات وديون العملاء؟	×		

		×	هل هناك رقابة على أوراق القبض؟	06
		×	هل تجري مقارنة بينها وبين جدول المقبوضات؟	07
		×	هل يوجد دفتر إيصالات القبض؟	08
		×	هل هو مطابق للمقبوضات الفعلية؟	09
			هل بوجود جرد مفاجئ للخزينة؟	10
		×	هل يتم اشعار الزبائن المتأخرين عن الدفع؟	11
		×	هل تتم مراجعة مؤونة العملاء المشكوك فيهم؟	12
		×	هل كل الشيكات المقبوضة مسجلة في دفتر الخزينة؟	13
غير موجودة	×		هل توجد رقابة على المقبوضات بالعملة الصعبة ومقارنتها بسعر الصرف؟	14

الجدول رقم (08) : قائمة اسئلة المقابلة نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والاجور .

الرقم	الاسئلة	الجواب		الملاحظات
		نعم	لا	
01	هل يوجد نظام ألي لإعداد الأجور؟	×		
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	×		
03	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟	×		
04	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالشركة؟	×		
05	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور؟	×		
06	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق للتغيرات؟		×	
07	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	×		
08	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	×		
09	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال؟	×		
10	هل هي مراقبة في كشف الأجور؟	×		
11	هل هناك مقارنة بين كشف الأجور	×		

			ودفتر الأجرور؟	
		×	هل هناك مقارنة لدفتر الأجرور وحسابات مصاريف المستخدمين؟	12
		×	هل توجد مراجعة محاسبية وبيانية للرواتب والأجرور؟	13
		×	هل نظام إعداد الأجرور فعال؟	14
		×	هل توجد رقابة على غلق حساب السلفيات للعمال؟	15
		×	هل توجد رقابة على اجراءات التسجيل المحاسبي؟	16

المطلب الثاني : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

باستخدامنا لقوائم الاسئلة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة من الشراء إلى التخزين وصولاً إلى البيع وكذلك المقبوضات والمدفوعات النقدية والاجور وجدنا المؤسسة تقوم على ما يلي :

اولا : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لوظائف الشراء والتخزين و البيع .

1-نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية

* وجود تنظيم محكم لعمليات الشراء والبيع والتخزين في المؤسسة؛

* استقلال قسم الشراء وقسم البيع عن قسم الحسابات ، وارتكاز صلاحيات التوقيع على يد المسؤولين في المؤسسة؛

* تامين التدفق المنتظم للمواد داخل المؤسسة من طرف مجلس الإدارة؛

* الحصول على السلع والخدمات بالكمية والجودة المتفق عليها مع المورد؛

* الاستعمال الايجابي لأنظمة الإعلام الآلي في تحسين مختلف العمليات ، مثل معرفة ما إذا كان الزبون يملك ملفا لدى المركب أو لا؛

* وجود ترتيب وبرمجة لطلبات الزبائن لكسب ثقتهم وتجنب التأخير في استلام طلباتهم؛

* 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 التي يتلقاها من الأقسام المعنية بوظيفة الشراء والبيع والتخزين؛

* وجود تقسيم المهام على مستوى الأقسام ، وهذا التقسيم للمهام يمكن محاسبة الموظفين في حالة التقصير في أداء أعمالهم؛

* الوقاية من حالات نفاذ المخزون ، من خلال المتابعة في كل لحظة التعرف على مستويات المخزون؛

*الكشف عن أي ركود أو تراكم في المخزون أو أي اختلافات أو استهلاك غير عادي وذلك من خلال أنظمة الرقابة على المخزون؛

*إعداد وتحضير وسائل المحافظة على المخزون .

2-نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية

*قد يكون المخزون في عدة أماكن مختلفة مما يؤدي إلى صعوبة الرقابة الفعلية؛

*عدم استعمال التقييم المتسلسل ، والألوان المتباينة للوثائق في عمليتي الشراء والبيع وعدم توفرها على كافة المعلومات الضرورية ، يجعل من الصعب الرجوع إلى هذه الوثائق للتحقق والمحاسبة عن أعمال الاختلاس والسرقة إن حدثت .

ثانيا: تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات والمدفوعات

1-نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية :

* وجود مراقبة للمبالغ المدفوعة مع مبالغ الفواتير تساعد على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تقع؛

* وجود مراقبة لقيود التسجيل المحاسبي للمدفوعات تساعد على التأكد من صحة المعلومات التي الواردة في القوائم المالية؛

* 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 محاسبيا؛

* وجود رقابة على وسائل السداد (شيكات) من حيث المبلغ والإمضاء حيث يجب تعيين شخص على الأقل للتوقيع على

الصكوك الصادرة على ان تكون توقيعاتهم معتمدة في المصارف .

2-نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية:

* القيام بإجراءات الجرد و إعداد ملف الجرد للخرينة معدة و موقعة من طرف نفس الشخص و هو رئيس مصلحة الخزينة لوحده؛

* كشف المقاربة البنكية معد و موقع من قبل نفس الطرف؛

* عدم إجراء عملية المطابقة للمقبوضات بالعملة الصعبة و سعر صرفها عند تاريخ التحصيل أي عدم تقدير فروق الصرف بين التواريخ؛

* المقاربة البنكية و دفتر المبيعات للعملاء يجرى إعدادها من طرف نفس الشخص و موقع من طرفه في غياب رقابة لاحقة أو ازدواجية عمل المقاربة البنكية؛

* غياب المتابعة الدورية لتحصيل ديون العملاء تحت طائلة الإفلاس.

ثالثا : تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للرواتب والاجور

1-نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية:

* نظام التحفيز للعمال عن طريق تطبيق نظام العلاوة الفردية و الجماعية مع وجود قسم للشؤون الاجتماعية؛

* وجود نقابة عمال الشركة مما يجعلها تسهر على حقوق العمال؛

* استخدام ساعات الضبط بالشركة لإثبات ساعات العمل الفعلية.

2-نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية:

* عدم استلام كشف الأجور الشهرية و الإمضاء عليها من طرف العمال مما قد يسبب حالة من حالات عدم الرضا خاصة جانب العلاوات المتغيرة؛

* عدم تحسين كشف الأجور بالتنسيق مع الترتيبات الجديدة؛

* دفتر العطل السنوية يحمل عطل لسنوات ماضية لبعض العمال.

المطلب الثالث : التحسينات المقترحة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية

بهدف تصميم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تحسين القرارات المتخذة في المؤسسة، نقترح بعض التحسينات في شكل توصيات لأجل تصميم نظام رقابة داخلي مرن قادر على تصحيح بعض الاختلالات الموجودة فيه ، ومن بين هذه التحسينات ما يلي :

* محاولة إنشاء دائرة أو مصلحة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة؛

* التنويع من المعاملات البنكية مع بنوك أخرى؛

* استخدام أدوات التحليل و التقويم للمعلومات المحاسبية و المالية بجانب الأدوات المتوفرة كالمحاسبة التحليلية، مثل مراقبة التسيير، التحليل المالي المعمق؛

* إنشاء جدول قيادة لمجموعة مؤشرات مالية و محاسبية لإجراء عملية المقارنة؛

* إعادة توزيع و تقسم للمهام لمنع التداخلات المحتملة.

خلاصة الفصل

يعتبر مركب الملح بلوطاية من اهم المؤسسات الوطنية والعمومية ، فوجود نظام للرقابة الداخلية فعال به ضرورة حتمية لحماية اصوله وامواله ، وتحقيق الاهداف المسطرة من طرفه .

ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في مركب الملح قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح قائمة اسئلة عن طريق المقابلة مع مختلف رؤساء المصالح منها مصلحة المستخدمين ، المصلحة التجارية ، دائرة المحاسبة والمالية وقمنا بتحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لكل من المشتريات والمبيعات ، والمخزون بالإضافة الى المقبوضات والمدفوعات ونظام الرواتب والاجور ، وتوصلنا في الاخير الى اقتراح بعض التحسينات التي من شأنها ان تجعل نظام الرقابة الداخلية فعال ويرقى الى تطلعات مركب الملح بلوطاية.

خاتمة

لقد انطلق بحثنا بالإشكالية التالية " ما مدى تأثير تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟ وما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية لمركب الملح لوطاية؟ ولقد تمت الاجابة عليها من خلال التطرق للفصول الثلاث ان وجود نظام رقابة داخلي في المؤسسة يساهم في المحافظة على اصول وممتلكات المؤسسة وبالتالي منع الاختلاس ، كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بان المعلومات المحاسبية التي يتم استخدامها في اتخاذ القرار بأنه يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات مصداقية عالية .

ان وجود هذا النظام في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات الازمة لتجاوز نقاط الضعف وفي هذا الصدد ومن خلال الدراسة الميدانية لمركب الملح ، لقد برز لنا وبشكل واضح وجود نظام رقابة جيد وفعال من خلال التزام العاملين بجميع اللوائح والتعليمات والاجراءات الموضوعية من طرف الادارة ونظام خاص للتسجيل المحاسبي عن طريق الاعلام الالي للتسيير .

وبعد تتبعنا لخطوات واجراءات الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة وبعد الرد على اسئلة المقابلة ، توصلنا الى وجود نظام رقابة داخلية فعال من الاجراءات المتبعة من قبل الادارة بما فيها المخروونات ، المبيعات ، المقبوضات النقدية ، المدفوعات النقدية ، الرواتب والاجور ، المشتريات .

نتائج اختبارات الفرضيات : بعد محاولتنا لمعالجة مختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا الى نتائج خاصة باختبار الفرضيات :

الفرضية الاولى : تعتبر الرقابة خطة التنظيم وكل الطرق والاجراءات والاساليب الشفافية للعمليات المحاسبية ، فقد تم تأكيد هذه الفرضية حيث ان الرقابة الداخلية عبارة عن نظام ومجموعة اجراءات تتم على مستوى كل مصالح المؤسسة وبالتالي لا يمكن ان يكون لها مصلحة وحيدة خاصة بها .

الفرضية الثانية : اذا كان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة قائم على اسس صحيحة ويطبق بشكل يضمن الدقة والفعالية لكل العمليات المحققة ، فسيكون نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل ثقة وسيؤدي حتما للقرار السليم .

الفرضية الثالثة: كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال ادى ذلك الى توفر معلومات محاسبية خالية من الاخطاء مما يساعد ادارة المؤسسة على حماية اصولها واعطاء المصداقية لقوائمها المالية.

نتائج الدراسة : بناء على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول الى النتائج التالية :

- ان الرقابة الداخلية هي مجموعة الاجراءات والقوانين التي تضعها الادارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والادارية وضمان استقرارها ، اذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات .
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات و المعلومات ، التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها .
- ان احترام امكانيات وحجم المؤسسة عند تصميم نظام الرقابة الداخلية يعتبر الركيزة الاساسية لتحسيد الاهداف من وراء انشاء هذا النظام ، فهو يعتبر كوسيلة وقائية يقلل من احتمال الوقوع في الاخطاء .
- يقوم المراجع باكتشاف نقاط القوة والضعف و ابرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته .

نتائج الدراسة الميدانية :

- ان استعمال اسلوب المقابلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا يؤدي الى فهم حقيقي للإجراءات ، كما ان هذه الجداول لا تبين اهم المشاكل التي تعاني منها نظام الرقابة الداخلية ، وهذا راجع للإجابات المتحصل عليها (بنعم او لا) دون ذكر سبب عدم تطبيق بعض الاجراءات والتي تعبر في مجملها عن ضعف نظام الرقابة الداخلية .
- من خلال الدراسة توصلنا الى اجابات تعبر على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال اعداد التقارير الدورية والى تفويض السلطات الى كبار المسؤولين في هذا المركب نظريا .

توصيات البحث : يمكن اقتراح بعض التوصيات التالية .

- العمل على جعل نظام الرقابة الداخلية في مركب الملح اكثر تكاملا وانسجاما من خلال تطوير الانظمة الفرعية والاساسية والمتعلقة بالجوانب الادارية والمالية والمحاسبية .
- ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال رفدها بالعدد الكافي من الافراد المؤهلين علميا وعمليا وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال .
- ضرورة التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها .

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

افاق البحث :

لا شك انه رغم الجهد المبذول في اتمام هذا البحث ، الا انه لا يخلو كغيره من البحوث الاخرى من النقائص بسبب عدم القدرة على الالمام بكل شيء وبالتفصيل ، الا انه يمكن ان يكون سلسلة مرتبطة بين بحوث سبقت وبحوث اخرى مقبلة ، تكون كتمهيد الاشكالية لها ، لإثرائها وبعثها من جديد نذكر منها :

- 1 كيف يمكن تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ؟
- 2 اثر المراجعة الخارجية على تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟
- 3 نظام الرقابة الداخلية كوظيفة في المؤسسة ؟

قائمة المصادر

والمراجع

الكتب

الكتب باللغة العربية

- 1 . عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي ، الدار الجامعية ، مصر 2004 .
- 2 . حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق عمان - الأردن - ، 1999 .
- 3 . خالد أمين عبد الله ، المراجعة والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 1999 .
- 4 . 1 محمد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر ، 2003 .
- 4 . محمد طواهر التهامي ، مسعود الصديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية 2005 .
- 5 . محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2002 .
- 6 . رأفت سلامة محمود ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2011 .
- 7 . فتحي رزق السوافري ، سمير محمد كامل ، محمود المصطفى ، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الجديدة للنشر الاسكندرية ، مصر ، د ط ، 2002 .
- 8 . محمد عيسى الفاعوري ، الادارة بالرقابة ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ط 1 2007 .
- 9 . فريد النجار ، التعبير والرقابة الادارية محاور الاصلاح الاستراتيجي القرن 21 ، الدار الجامعية ، الاسكندرية القاهرة مصر ، د ط 2007 .

10 . احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفا للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، ط 1
2000 .

11 . محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، بن عكنون ، الجزائر ، الساحة المركزية ، ط 3 .

12 . غسان فلاح المطرانة ، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية) ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة
الاولى ، عمان ، 2004 .

الكتب باللغة الفرنسية

1- Khelssi Réda ، audit et audit opérationnel , Houma , Alger , 2005 .

المذكرات

1. وجدان علي احمد ، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ، رسالة ماجستير ،
العلوم التجارية ، فرع محاسبة ، جامعة الجزائر ، 2010
2. شذوي معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة
ماجستير ، علوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، 2009 .
3. ناصر عبد العزيز مصلح ، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في
قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، جامعة غزة ، 2007 .
4. بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات
المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة فرحات عباس سطيف ، 2010 /
2011 .
5. شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، (دراسة حالة قسم
تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك) ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ،
2004 / 2003 .

الملاحق

الملحق رقم (01) : اهم منتجات المركب من الاملاح .

enasel ايناسال

Sel de Bain الحمام ملح الحمام

Raha Sel de Bain enrichi en magnésium

Extrait des chotts du sud d'Algérie

Parfumé, relaxant et antiseptique

Sachet de 2kg
Sachet de 4 kg
Boite de 300 g
Caraffe de 350 g

Comment votre peau va bénéficier de sel de bain RAHA:

Une accumulation de cellules mortes de la peau provoque une peau rugueuse, terne, aspect vieilli. Exfolier les couches supérieures de cellules déshydratées favorise une peau jeune incandescente, ainsi que de nombreux autres avantages. Frotter la peau avec un gommage au sel de qualité fournie une meilleure texture. Le gommage au sel pour exfolier et affiner la peau, la laissant propre et fraîche, et en se frottant on enlève toutes les cellules mortes de la peau qui causent que votre peau à l'air terne. Les grains de sel fin nettoient les pores mieux que tout autre savon ou nettoyant, ce qui permet à votre peau de mieux respirer. Les principaux avantages pour la peau d'utiliser un gommage au sel incluent:

- Exfolier nettoie la peau mieux que les savons ou nettoyants.
- Elimine la couleur terne, les cellules mortes de la peau pour révéler une peau plus jeune.
- Bien nettoyer les pores de la peau, ce qui permet à votre peau de mieux respirer.
- Stimuler la circulation sanguine et éliminer les toxines de votre peau tous les jours.
- Aider à régénérer la peau nouvelle, qui maintient votre peau avec un aspect plus jeune.
- Renforcer et raffermissant les tissus cutanés

www.enasel.com

enaseal | ايناسال

ملح صيدلي

Sel Pharmaceutique



MédiSel:

Sel de régime, riche en potassium indispensable au bon fonctionnement de l'organisme. Ce sel diététique est destiné à corriger le déséquilibre Na⁺/K⁺ fréquent dans le cas d'hypertension artérielle et pour lutter au quotidien contre l'excès de sel de la salière tout en respectant le plaisir du goût salé.

MédiSel s'utilise comme un sel de table ordinaire est conseillé dans tous les régimes réduites en sodium comme sel de table.

بيكاربونات الصود

Bicarbonate de Soude

Bicarbonate de Soude:

PRODUIT MIRACLE

La variété et le nombre d'usage du Bicarbonate de Soude est incroyable. on n'en finit plus de lui trouver des applications, on l'utilise pour soigner, cuisiner, nettoyer, jardiner, voir même comme pesticide.



enasel | ايناسال

ملح المائدة
Sel de Table



LE SEL EST TRÈS APPRÉCIÉ SUR LA TABLE

Sel de Table RAFIE

Sachet plastique en PP de 01 Kg de sel raffiné et iodé de qualité supérieure, obtenu à partir de minerais rocheux (sel gemme), traité et conditionné au niveau de la raffinerie d'el Outaya (Wilaya de Biskra)

Disponible:

- Sachet 1 kg
- Sachet 4 kg
- Salières 60g - 250g - 750g

enaseل ايناسال



ملح ضد التآكسد Sel Anticalcaire

Sel Anticalcaire

SELMA:

Protège votre machine des dépôts de calcaire
Preserve l'éclat des couleurs de votre linge
Diminue la consommation d'énergie



ملح للتصبير

Sel de Conservation

Sel de Conservation

JASSIM:

Sel traité et calibré, spécialement étudié
pour la préparation de vos conserves. il leur
garde toute leur saveur et leur gout



ملح لغسل الأواني

Sel Lave Vaisselle

Sel pour Lave Vaisselle

ANIA:

Plus d'éclat à votre vaisselle
Plus de longévité à votre machine
Moins de consommation d'énergie

www.enasel.com

الملحق رقم (02) : تصنيف العمال في المؤسسة .

