



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دراسة أثر الرقابة الداخلية في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة
دراسة ميدانية بشركة الزغبيات - الوادي

تحت إشراف الأستاذ/ الدكتور:

زكريا دمدوم

إعداد الطالبة:

طواهرية وردة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ مساعد " أ " بجامعة الوادي	بالي مصعب
مشرفا ومقررا	أستاذ مساعد " أ " بجامعة الوادي	زكريا دمدوم
ممتحنا	أستاذ مساعد " أ " بجامعة الوادي	عازب الشيخ احمد

السنة الجامعية: 2015/2014

الشكر والعرفان

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك. وعظيم سلطانك ومجدك على ما أنعمت علينا من نعم لا تحصى ولا تعد...ومن أعظم ما أنعمت علينا إرسالك لنا رسول بالهدى ودين الحق نور الصدور أضاء القلوب ورسم الدروب اللهم صلي عليه وسلم تسليما كثيرا، ولك الحمد على توفيقك لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع؛ ولك الحمد على زرعك فينا أعظم نعمة التي أنعمتها ألا وهي الصبر والثقة بك.

ومن هنا نتقدم بأزكى أجمل عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل دمدوم زكريا لإشرافه على مذكرتنا وصبره معي وإرشاداته لي. كما نخص بالشكر الأستاذ بن خليفة بلقاسم، والأستاذ عازب الشيخ احمد على تعاونهما معي.

كما نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى الذي ساعدني على استكمال هذا البحث زوجي رضوان جاب الله .

كما نتقدم بالشكر والثناء إلى جميع طاقم المكتبة وعلى رأسهم مسئولتهم ناديا رحايل. واشكر أيضا أفضل صديقات الوجود على مساعدتهما لي سارة ميسي، أسماء هيمة وإلى كل من علمني ولو كلمة من بداية مشوارينا الدراسي إلى يومنا هذا وإلى كل من شجعنا وزرع الأمل في نفوسنا وإلى من قدم لنا ولو نصيحة.

تمهيد :

أدى التطور العلمي و النمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها ، وتعتبر هذه التغيرات السريعة التي شهدتها العالم والتي نتج عنها كبر حجم المؤسسات وزيادة عدد المشاريع من العناصر الهامة التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية ووضع أقسام لها كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام رقابة و الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تختصر الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية والعمل على إنجاحها واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها وذلك من خلال إتباع إجراءات إدارية منها محاسبية حيث تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والإشارات التي قد تكون مكتوبة أو غير مكتوبة تتضمنها لوائح وتعليمات تلزم من يعمل في المؤسسة بإتباعها الهدف حماية الأصول ممتلكات المؤسسة قصد تحقق كفاءة استخدام هذه الموارد وتوفير البيانات و المعلومات المحاسبية المختلفة بالعلاقة المطلوبة.

إن اعتماد المؤسسة الاقتصادية على نظام فعال للمراقبة الداخلية يلي لها حاجة العمل المتواصل على تحسين الأداء وتطويره والتحكم في طرق التسيير بأكثر كفاءة وفعالية لتجنب الأخطاء الناجمة على أخطار متعمدة أو غير متعمدة ، لكن قيام هذا النظام واعتماده من طرف المؤسسة لا يتضمن وحدة لتجنب الأخطار بل يستدعي الحرص على تطبيقه من أفراد ذوي كفاءات علمية ومؤهلات فنية ، بحيث يقومون بمهمة الرقابة و التقييم من داخل المؤسسة وخارجها ويدون رأيهم الفني المحايد حول مدى مصداقية و سلامة القوائم المالية الختامية ، ومدى التزام المسيرين بتطبيق السياسات المفتوحة والقواعد والقوانين المنضمة للعمل ، في ظل هذا المحيط الرقابي تظهر فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات من خلال اجتهادات يميزها مجال واسع للبحث والاستقصاء هدفه العمل على تحسين وتطوير ممتلكات المؤسسة والسعي وراء نجاح نظام الرقابة الداخلية.

وعلى ضوء ما تقدم فإن الإشكالية الرئيسية المطروحة لهذه الدراسة هي:

- كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ؟

وهذا السؤال الجوهرى يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1 - ماذا نقصد بالرقابة الداخلية ؟
- 2 - ما هي مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية الجيد؟
- 3 - ما هي الوسائل المستعملة لدراسة نظام الرقابة الداخلية؟



فرضيات البحث:

- لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعال وملائم للمؤسسة وهذا ما يعتمد على مدى توافر مجموعة من الإجراءات واللوائح المحددة مسبقاً.
- إن اعتماد نظام الرقابة الداخلية بجميع مكوناته ومقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق الأهداف المرجوة منه.
- تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة الاقتصادية.

أسباب اختيار موضوع:

1 - الأسباب الموضوعية:

- لا يوجد تطبيق فعلي للرقابة الداخلية داخل المؤسسات الجزائرية.
- الضعف الذي تعرفه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال بسبب حدوثها

2 - الأسباب الذاتية:

- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه البحوث.
- الرغبة والميول الشخصي بغية الاختصاص في هذا المجال مستقبلاً لإنشاء الله.

أهداف الدراسة وأهميتها:

- إن الهدف التي تسعى إليه هذه الدراسة هو إظهار فعالية وأثر نظام الرقابة الداخلية على ممتلكات المؤسسة.
- تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال.
- محاولة الإلمام بالإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية.
- إبراز أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على ممتلكات المؤسسة.

أهمية الدراسة:

في ظل الإصلاحات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري منذ التسعينيات وذلك من أجل مواكبة الاقتصاد العالمي بالخصوص نظراً لزيادة اتساع نطاق الأنشطة والبرامج والمشاريع الاقتصادية حيث تكتسي هذه الدراسة أهميتها من أهمية نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات حيث سنتناول خلال هذه الدراسة إلى التعرف إلى نظام الرقابة الداخلية والتعرض لأهمية الأسس العلمية التي من المفروض أن تستند إليها نظم الرقابة الداخلية الفعالة و الكفوة

الدراسات السابقة:

نظراً لأهمية الموضوع وخاصة تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية فإن أغلبية المؤسسات والباحثين بالأخص اجتهدوا في هذا الميدان من البحث لكن معظم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها تركز على المراجعة الداخلية بصفة عامة وشاملة.

من هذه الدراسات السابقة نذكر منها:

شعباني لطفي : المراجعة الداخلية و مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة مبيعات . مقبوضات هي عبارة عن رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع إدارة أعمال، سنة 2004، حيث تدور إشكالية هذا البحث: فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي؟

وفيه توصل الباحث إلى أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي بها هذه الأخيرة وأن نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية و أخرى للتأكد من مدى التزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعية ، كما أضاف النتائج المتعلقة بالأدوات المستعملة لتقييم الرقابة الداخلية و التي تم استعمالها أثناء القيام بدراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك دورة المبيعات . مقبوضات.

عزوز ميلود : رسالة ماجستير، بعنوان دور المراجعة الخارجية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، والذي عالج الإشكالية التالية: كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية و بالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية، ومن أهم النتائج التي توصل إليها: أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و التعليمات و القوانين الموضوعية، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير و الوقاية من أي أخطار تقع للمؤسسة.

الإطار الزماني والمكاني

الإطار الزماني : كانت الدراسة النظرية من 20 / 02 / 2015 إلى 01 / 05 / 2015

الإطار المكاني : الحدود المكانية كانت الدراسة بواسطة قائمة استقصاء توزع على موظفي شركة الزغيبات

المنهج والأدوات المستعملة:

استخدمنا لإعداد هذه الدراسة منهجين ، المنهج الأول الوصفي لمحاولة التعرف على نظام الرقابة الداخلية و أما المنهج الثاني الوصفي التحليلي استخدم من خلال قائمة استقصاء موجهة لشركة الزغبيات، ولقد اعتمدنا على الأدوات التالية: برنامج Exel ، مقابلة ، كتب ورسائل الماجستير .

صعوبات البحث:

رفض بعض المؤسسات لدراسة الموضوع في بداية الأمر.

نقص المعلومات من ميدان دراسة الحالة.

محتوى البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة قسمنا البحث إلى فصلين : الفصل الأول يهدف إلى التقديم البعد النظري لمعرفة نظام الرقابة الداخلية حيث قسم الى أربعة مباحث ، المبحث الأول تناول نشأة نظام الرقابة الداخلية وتعريفها وأهم أساليبها، أما المبحث الثاني فتناول كل من المكونات و خصائص النظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثالث فقد عرضنا فيه أهم المقومات الأساسية وأهم الإجراءات لنظام الرقابة الداخلية، والمبحث الرابع فقد قمنا بعرض أهم أساليب و مراحل تقييم الرقابة الداخلية ، أما الفصل التطبيقي فقد قمنا بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل شركة الزغبيات بواسطة نموذج الاستقصاء لمعرفة نقاط القوة والضعف في هذه الشركة .



فـرـقـة



الحمد لله وحده الذي كرم عبده واصطفاه بالعقل وجعل منه في الأرض خليفة فبفضله وحده
جعلني أتم وأحقق هدفي وبه أهدي ثمرة جهدي.
إلى قرة عيني وشوق فؤادي ونور دربي وضياء أُملي روح والدتي الطاهرة تغمدها الله برحمته
الواسعة والتي أرضعتني الصبر
إلى منبع عزمي وإرادتي...إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
إلى القلب الكبير *جدي العزيز*
إلى سندي في الحياة ومن أحبه قلبي وكان له النور الذي يضيء صباحي
زوجي العزيز
إلى قرة عيني وحبيب قلبي
ابني
إلى توأم روحي شقيقتي خوله وإلى زوجها
إلى من كانوا سنداً لي خالاتي و أزواجهم و زوجة جدي هدى
إلى أختي لم تلدها أُمي سماح
إلى رفقاء دربي في هذا العمل سارة، أسماء، بسمه.
إلى جميع الأصدقاء و الأحباء

وردة



الخاتمة

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

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة الإشكالية الرئيسية :

كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ؟

وقد استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي مع استعمال قائمة استقصاء موجهة لشركة الزغبيات .

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات ، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية .

كما تناولنا تقسيم نظام الرقابة الداخلية ، الذي يعتبر أمراً ضرورياً بالنسبة للمؤسسة ، إن وجود هذا النظام يستدعي تقسيمه بشكل واف ومفصل وذلك لمعرفة نظام القوة والضعف وفي هذا الصدد ومن خلال دراسة وتقسيم نظام الرقابة الداخلية داخل شركة الزغبيات واستعملنا لقائمة الاستقصاء لمعرفة نقاط القوة والضعف لهذه الشركة لقد برز لنا وبشكل واضح وجود نظام رقابة جيد وفعال من خلال التزام العاملين بجمع التعليمات والإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة .

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع ، توصلنا فيما يخص اختبار صحة الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : فيما يخص نظام الرقابة الداخلية فتوصلنا إلى أنه يقوم على خطة تنظيمية وإجراءات ولوائح تحددها الإدارة وتساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية وكذا الرقابة على الأداء وتحسين نوعية الأداء المالي عن طريق ضمان السير الحسن للعمليات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة.

الفرضية الثانية: إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها وذلك بالعمل على أهم مكوناته ومقوماته لأنها تعتبر كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية النظام والعكس صحيح.

الفرضية الثالثة: فبوصلنا إلى أن المؤسسة تقوم بتقييم كيفية تصميم هذا النظام من طرف الإدارة ووصولاً إلى التقييم النهائي له ومعرفة فعاليته وقوته للوصول في الأخير إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف فيه وإعطاء التصحيحات له .

النتائج :

✓ النتائج النظرية :

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة ، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسير ناجح للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والوقاية .
- يمكن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة ، كما تعبر عن مدى قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها
- تمكن فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسة من البقاء والاستمرار في النشاط ، تتوقف هذه المساهمة أساساً على مدى وضوح ، ملائمة ، مرونة النظام المطبق ومدى توافقه مع الأهداف العامة للمؤسسة .

✓ النتائج التطبيقية :

- توفر دليل العمل داخل المؤسسة يمكنها من أنشطتها، ومتابعة ومراقبة الأشخاص والمهام الموكلة لهم .
- اعتماد المؤسسة على عملية الجرد المستمر
- استخدام التقارير الدورية كأداة مراقبة مستمرة لنشاط كل قسم
- يسهل فعالية نظام الرقابة الداخلية إلى اكتشاف الأخطار والتلاعبات والعمل على تصحيحها.
- استعمال أسلوب الاستقصاء ساعد المؤسسة على معرفة نقاط قوتها ونقاط ضعفها والعمل على تصحيحها.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال من الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة بما فيها المشتريات والمبيعات، الصندوق، الأجور والرواتب، المخزون . . .

التوصيات:

- لضمان تفعيل المراقبة الداخلية المراقبة الداخلية لأبد من وضع دليل إجراءات العمل الخاص بكل قسم ومصلحة من المؤسسة، مع ضرورة تحديد مهام كل مستخدم.
- إن الضامن الوحيد لبقاء و استمرارية المؤسسة هو اعتمادها على المقومات الأساسية لتفعيل وتطوير الرقابة الداخلية.
- ضرورة وجود الجرد المستمر في كل قسم.
- القيام بزيارات مفاجئة لمختلف الأقسام مما يولد لدى الموظفين الشعور بوجود رقابة على أعمالهم فيدفعهم للعمل بإتقان.

الأفاق:

- كأفاق مستقبلية نرى أنه من الضروري تطبيق هذا النظام في جميع المؤسسات وذلك لكثرة الانحرافات ووجود فجوات وثغرات لذا نقترح بعض البحوث لمعالجة هذه الأخطار:
- أثر المراجعة الخارجية على تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
 - واقع وأفاق المراجعة المالية في الجزائر.
 - دور المراجعة في عملية صنع القرار في المؤسسة.

مدخل الفصل الأول

تقوم المؤسسة بتصميم نظام رقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب الإدارية والمحاسبية، وذلك ضماناً لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية ، فنظام الرقابة الداخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في التدقيق و المراجعة ويسعى نظام الرقابة الداخلية بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة والحصول على السياسات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة ولذلك يقوم المدقق بتقسيم النظام قصد تحديد نطاق عمله.

ومن أجل تقديم صورة واضحة عن نظام الرقابة الداخلية سنتناول في هذا الفصل أربعة مباحث رئيسية :

- ماهية نظام الرقابة الداخلية.
- مكونات وخصائص نظام الرقابة الداخلية فعال.
- المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة من أهم الركائز الأساسية في المؤسسة لأنها تعمل مع وضع المقاييس لتحقيق الأهداف، و التأكد من أداء الأفراد و انجازهم للأنشطة وفق الأساليب المرسومة و المخطط لها سابقا.

المطلب الأول : نشأة الرقابة الداخلية

تبعث الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل و الاحتفاظ بالأصول ينط به إلى أفراد لحساب الدولة و تطلب الأمر بالرقابة على عمل هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول و تسجيل تحركات هذه الأصول.

كما أن الأفراد ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم.

في المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق التنفيذ مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية، وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، إلا أن التقدم البشري وانتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح أصحاب رأس المال، فازدياد رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في الصورة شركات فردية أو مساهمة ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع، وأصبحت من وظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء ومن هنا أصبح الأمر يتطلب تنظيما داخليا في المشروع ينتج رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ للسياسات الموضوعة لصالح المديرين.

كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة أصحاب رأس المال على إن يقدم لهم تقريرا عما لمسه أثناء رقبته، وبذلك يمكن محاسبتهم عن الخطاء التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم¹.

إن المتبع لتطور الرقابة بظهر الأساس والتحليل والتفسير للتغيرات التي طرأت في سبيل تحقيق هدف الرقابة، ويظهر هذا التطور أن الوظيفة الرقابية وتحقيقها مرت في مراحل متعددة :

¹ - عبد الفتاح الصحن، ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003- 2004، ص 9 .

المرحلة الأولى: قبل سنة 1500 ميلادية

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس، فكان الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع، ويتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من الدنيا القديمة للقارة الأوروبية فتطلب الأمر استخدام مراجعين لعرض محاسبة قباطنة هذه، و منع اختلاس هذه الثروات فكان الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقيق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤوليات المالية، و في ذلك الوقت لما يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعاً في المراجعة في ذلك الوقت هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث مالي يتم¹.

المرحلة الثانية: من سنة 1500 إلى سنة 1750

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية و ظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات و التلاعب، و ازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عند الإدارة، و كانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة و أدواتها في خلال تحقق هذه المرحلة حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير و منع التلاعب و الاختلاس، و التغير الآخر الهام كان القبول العام للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة.

المرحلة الثالثة: الفترة من 1750 إلى ما بعد ذلك

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت لظهور المروع الكبير الحجم و بروز الشركات المساهمة و انتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين و أصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة و بالتالي انصب اهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال و ظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي².

¹ - نفس المرجع السابق، ص 10 .

² - نفس المرجع، ص ص 10-11.

المطلب الثاني: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

إن زيادة عدد المشاريع و كبر حجمها و تعدد عملياتها متطلبات القوانين لبلدان متعددة، و صعوبة قيام المدقق الخارجي بتنفيذ المراجعة التفصيلية بسبب زيادة الكلفة مما أدى إلى وجود أقسام للرقابة الداخلية . إن هناك الكثير من الناس يعتقدون أن الرقابة الداخلية وضعت على أساس منع الغش و الاختلاس من قبل الموظفين ، بينما هذا الغرض هو جزء من أغراض الرقابة الداخلية و من هنا يمكن أن نعطي بعض التعاريف للرقابة الداخلية :

كان اصطلاح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب مترادف لإصطلاح "الضبط الداخلي" غير أنه طرأ في السنوات الاخيرة توسيع في مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية بحث أصبح الضبط الداخلي احدى حلقاتها.

التعريف 1 :

- وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1936 التعريف التالي (الضبط الداخلي و الرقابة هو مجموعة المقاييس و الطرق ، التي تتبناها المؤسسة أو المنشأ نفسها بقصد حماية أصولها ، النقدية و غيرها ، و كذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد في الدفاتر ¹ .

التعريف 2 : وضع مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكي مفهومها شاملا للرقابة الداخلية سنة (1949م)

(تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية للمنشأ ، وكافة الوسائل والطرق التي تستخدمها المنشأة بقصد حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية ، وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة) .²

التعريف 3 : (صدر تعريف معهد المحاسبين القانونيين بالبحر) 1978 . pccac كما يلي : تتضمن الرقابة

الداخلية مجموع النظم، من مالية وغيرها ، الموضوعة من قبل الادارة ، من أجل توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالة ، و احترام السياسات الإدارية، وحماية الاصول، وضبط الدقة في البيانات المسجلة)³

¹ - حسين أحمد دحدوح، وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن ، 2009، ص: 274 .

² - رائد محمد عبد ربه ، المراجعة الداخلية ، دار الجنادرية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 16 .

³ - نفس المرجع، ص : 276 .

التعريف 4:

فالجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات عرفت المراقبة الداخلية على أنها:

" مجموعة من جوانب المراقبة (مقاييس) المحاسبية أو غيرها، تضعها الإدارة وتعمل على تطبيقها ويتم ذلك تحت مسؤوليتها لغرض حماية أملاك المؤسسة ولضمان صحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الحاصلة ".¹

التعريف 5:

بينما الخبير المحاسبي الأستاذ حميني علال يعرف المراقبة الداخلية بأنها " انضباط عام في التسيير بهدف الاحترام والالتزام بالإجراءات ، القوانين والقواعد وأي عملية تؤدي إلى تحقيق مبادئ الثقة داخل المؤسسة ".²

إذا أمعنا النظر في التعاريف السابقة نجد أنها تتمحور حول فكرة مشتركة وهي أن المراقبة الداخلية عبارة عن خطة عمل تضعها المؤسسة وتصيغها على شكل لوائح وتعليمات وتلزم مستخدميها باحترامها وتطبيقها، وذلك لضمان حماية أملاكها ودقة المعلومات المحاسبية لقوائمها المالية، وحديثاً أصبحت المؤسسة تعتمد على الأساليب العلمية لتحقيق هذه المراقبة كالميزانيات التقديرية ، التحاليل الإحصائية، المراجعة الداخلية من أجل أن يكون نظام مراقبتها الداخلية فعال بمعنى يحقق الأهداف المراد الوصول إليها.

وجدير بالذكر أن الرقابة الداخلية بمفهومها الواسع هي بمثابة مظلة تغطي جميع أنشطة المنشأة و جميع أصولها وكذلك العاملين بها.

فالرقابة الداخلية الشاملة تفرض ضوابط رقابية على كافة الأنشطة و العمليات و ذلك لتأكد من العمليات تتم وفقاً لما خطط لها، و كذلك تفرض ضوابط رقابية على كافة الأصول لحمايتها من المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها كالسرقة و الاختلاس و سوء الاستخدام.

و أيضاً تفرض ضوابط رقابية على كافة الأفراد من أعلى سلطة إدارية حتى أبسط العاملين و ذلك لتحديد الواجبات و الاختصاصات و المسؤوليات حتى تسهل عمليات محاسبة الأفراد و مساءلتهم.³

أي ان الرقابة الداخلية هي ضوابط للعمليات و الأصول و الأفراد.

وبتحليل المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يمكن استنتاج الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و تتمثل في الآتي :⁴

1. حماية الأصول المنشأة من المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها كالسرقة و الاختلاس و سوء الاستخدام؛

¹ - Monique Lacroix, comptabilité approfondie, librairie vuibert, paris, 1994, p :28 .

² - Hamini. A, le contrôle interne et l'elaboration du bilan, OPU, alger, 1993, p :5 .

³ - أحمد المولى الصباغ و آخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، القاهرة، 2008 ، ص 107 .

⁴ - نفس المرجع، ص 108 .

2. الدفاتر و المفتح عنها بالقوائم و التقارير المالية و إمكانية الاعتماد عليها؛
3. تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية لكل جوانب أنشطة المنشأة؛
4. تشجيع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة و تخفيض احتمالات حدوث مخالفات لتعليمات و لوائح المنشأة.

المطلب الثالث : أساليب نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من مجموعة من الأقسام أو ال نظم الفرعية التي تحقق أهداف الرقابة الداخلية ، بعضها يختص بالجوانب المحاسبية و يطلق عليها الرقابة المحاسبية ، و بعضها الآخر يختص بالجوانب المتعلقة بالكفاية الإنتاجية و السياسات الإدارية و يطلق عليها الرقابة الإدارية وأيضا هناك الضبط الداخلي .

الفرع الأول : الرقابة المحاسبية

و تشمل الخطة التنظيمية، و جميع وسائل التنسيق الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها، و يضم هذا النوع من وسائل متعددة ، منها على سبيل المثال : إتباع نظام القيد المزدوج و استخدام حسابات المراقبة الإجمالية ، إتباع موازين المراجعة الدورية و إتباع نظام المصادقات و اعتماد قيود التسوية من طرف موظف مسئول ، و وجود نظام مستندي سليم ، وإتباع نظام التدقيق الداخلي و فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن واجبات المتعلقة بالإنتاج و التخزين¹.

ولذلك وجب على المؤسسة أن تتجنب حالات رفض الحاسبة التي أهمها²:

. عندما يكون مسك الد فلتز المحاسبية غير مطابق للأحكام المواد (9-10-11) من القانون التجاري الجزائري ولشروط و كفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة ؛

. عندما تضبط المحاسبة أخطاء و اغفالات أو معلومات غير صحيحة و خطيرة متكررة في العمليات المحاسبية؛

. عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية و التبريرات.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية الإدارية

تختص الرقابة الإدارية بتحقيق أهداف النهوض بالكفاية الإنتاجية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة و تشمل على الخطة التنظيمية و كافة الطرق و الوسائل التي تحقق هذه الأهداف و نعرض فيما يلي لأهم طرق الرقابة الإدارية و وسائلها³.

¹ . عزوز ميلود ، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955 ، سكيكدة ، 2007/2006 ، ص 63 .

² نفس المرجع، ص 63 .

³ . رائد محمد عبد ربه ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 19 - 21 .

1- الموازنات التخطيطية:

الموازنة : ترجمة كمية ومالية لخطة المنشأة خلال فترة زمنية مقبلة و تقوم الموازنة بدور تخطيطي باعتبارها خطة تفصيلية تعكس أهداف المنشأة و كيفية إنجازها كما تقوم بدور رقابي عن طريق مقارنة نتائج الاداء الفعلي مع الموازنة تم تحديد الانحرافات و تحليلها و تحديد المسؤول عنها و تضم الموازنة الشاملة للمنشأة موازين رئيسين هما موازنة التشغيل و موازنة المالية تضم موازنة التشغيل ، موازنات المبيعات و المخزون السلعي، الإنتاج المبيع والمصروفات الإدارية و البيعية و قائمة الدخل التقديرية.

و تضم الموازنة المالية موازنة المصروفات الرأسمالية و الموازنة النقدية و الميزانية التقديرية أو قائمة التغيرات في المركز المالي.

2- التكاليف المعيارية :

هي تكاليف محددة مقدما تستخدم أساسا (معيارا) للمقارنة مع التكاليف الفعلية، ويخدم نظام التكاليف المعيارية أهداف الرقابة على التكاليف و قرارات التسعير الخارجي و الداخلي وتقويم الأداء، بالإضافة إلى أنها تستعد في نشر الوعي التكاليفي.

3- الرسوم البيانية و الخرائط :

تستخدم هذه الرسوم و الخرائط وسيلة لعرض المعلومات على الإدارة، فهي تعطي فكرة سريعة و تقريبية عن موقف معين ، فقد تستخدم هذه الرسوم في عرض تطورات أحجام الإنتاج والمبيعات و عدد العاملين خلال فترة زمنية.

4- دراسة الوقت و الحركة:

تقوم هذه الدراسات على أساس إخضاع كافة الخطوات و الحركات الضرورية للإنتاج و للدراسات العلمية و العملية بهدف تحديد الخطوات و الحركات المثلى و الطريقة الصحيحة لأداء العمل مع استبعاد الحركات و الخطوات غير الضرورية.

5 - التقارير الدورية:

تعد هذه التقارير على فترات شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية لتزويد إدارة المنشأة بالبيانات اللازمة مقارنة ببيانات تاريخية أو أرقام مستهدفة .

6 - البرامج التدريبية للعاملين :

تعتبر هذه البرامج إحدى وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى رفع كفاءة أداء العاملين من خلال تحديث معارفهم و تجاربهم من وقت لآخر .

الفرع الثالث: الضبط الداخلي

و يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع و سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل و المراقبة الذاتية

حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية ، كما يعتمد تحديد الاختصاصات والسلطات و المسؤوليات .¹

المبحث الثاني: مكونات و خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال

إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى، و ذلك باختلاف حجم المؤسسة، هيكل التنظيمي و طبيعة العمل، لكن هناك خصائص و مكونات أساسية يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي داخلي جيد.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال

أي نظام للرقابة الداخلية في كل المؤسسات الاقتصادية يتشكل في الغالب من خمسة مكونات تقسمها الإدارة من أجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، يمكن تلخيصها فيما يلي :

. محيط تواجد الرقابة ؛

. تقدير المخاطر ؛

. وسائل الرقابة و ضبط الداخلي؛

. الإعلام و الاتصال (داخل النظام)؛

. المتابعة (متابعة الإجراءات) ؛

وهي تمثل بالنسبة للمراجع (المدقق) ، معايير يستند عليها التقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، لأي مؤسسة اقتصادية و فيما يلي سوف نقوم بشرح هذه المكونات:

الفرع الأول: المحيط الرقابي :

المحيط الرقابي يعني نظر و فهم الإدارة العليا و رؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية و أهميتها للمؤسسة و يشمل الأسس التالية:

1. هيكل تنظيمي و هو إطار لتقسيم الواجبات و المسؤوليات بين الموظفين الأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي أي شخص لواجباته، و أن هذه الواجبات تم إنجازها و حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لأجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل، المحافظة على الموجودات و توفير معلومات مالية يعتمد عليها و ذلك من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية التالية:²
- . تحويل التعامل من قبل سلطة مخولة .
- . القيد في السجلات .

¹ عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 64 .

² . هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، ط 3، عمان، 2006، ص 83

. الاحتفاظ بالموجودات .

2 . وجود قسم للتدقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام و تقديم تقارير بشأنها للإدارة العليا أو لجنة التدقيق.

التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة و في جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالتزاماتها و كفاءتها و ذلك من خلال التحليل ، التقييم ، الاستشارات ، الدراسات و الاقتراحات.¹

و أيضا يتكون المحيط الرقابي من:²

1. الكرامة والقيم الأخلاقية ؛
2. الالتزام بالمقدرة الفنية .؛
3. لجنة التدقيق ؛
4. فلسفة و توعية الإدارة ؛
5. هيكل تنظيمي ؛
6. توزيع المسؤوليات و الواجبات ؛
7. سياسات وإجراءات التوظيف ؛

الفرع الثاني:تقدي المخاطر

يمثل تقويم المخاطر عملية تقويمية لفعالية النظام المحاسبي، و نظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها و تصحيحها، حيث هناك دائما إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات الملزمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية، كما ينبغي على الإدارة تقدير مخاطر إعداد التقارير المالية أي يجب على الإدارة تحديد المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عمودا.³

حيث إنه و كما هو معروف أن كافة المشاريع، بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها، نواجه مجموعة متنوعة من المخاطر سواء كانت ذات منشأ داخلي أو خارجي، هذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها، وذلك بما ينسجم مع الظروف الاقتصادية و التشغيلية لأن الرقابة الداخلية تختلف تبعا لاختلاف الظروف ، فالرقابة الداخلية الفعالة في ظل الظروف معينة لن تكون فعالة في ظل ظروف أخرى .

¹ . نفس المرجع السابق، ص 85

² . نفس المرجع، ص 85

³ . حسين يوسف القاضي و آخرون، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب و المطبوعات، دمشق، 2007 / 2008، ص 77

إن تحديد المخاطر و تحليلها هي عملية متواصلة وجزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة، فيجب على الإدارة أن تسلط الضوء المخاطر على كافة مستويات المنظمة ، و أن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها ¹.

الفرع الثالث: وسائل الرقابة و الضبط الداخلي

ينبغي على المدقق فحص السياسات و الإجراءات التي تتعلق بالأنشطة الرقابية لتقييم أية خرافات في نظام الرقابة الداخلية ، و من أمثلة ذلك ما يلي: ²

. فحص الإجراءات المتبعة لتقييم أداء الأنشطة المختلفة بالشركة.

. فحص وسائل الرقابة على تشغيل نظم المعلومات.

. فحص لوائح و سياسات الفصل بين الوظائف المتعارضة.

. فحص إجراءات الرقابة على الدورة المستندية للعمليات التشغيلية و المالية و توثيقها.

. فحص إجراءات و سياسات التحقق من الموجودات.

الفرع الرابع: الإعلام و الاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها لمعالجتها وإيصالها لمختلف المستويات التسييرية بتدقيق تلك المعلومات ، و إعداد التقارير بإبداء الرأي حول كل نشاط. ³

تقييم المدقق لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات و الاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام و الاتصال داخل المؤسسة و هي كالآتي: ⁴

. المعلومات هل تصل في الوقت المناسب، للأفراد الذين هم بحاجة إليها بتفصيل كاف يمكن لكل فرد عامل

بالمؤسسة تحمل مسؤولياته؟

. المعلومات المحصل عليها ، هل تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة مع الأهداف المسطرة؟

. المهام و المسؤوليات الخاصة بالأفراد ، هل يتم توضيحها لهم بشكل جيد؟

. هل توجد أدوات تنذر و تنبه إلى وجود أمر غير موافقة؟

. الإدارة هل تسمح إلى اقتراحات الأفراد ، عندما تريد اتخاذ القرارات لتحسين إنتاجها، و جودة

منتجاتها، إجراءاتها؟

¹ . نفس المرجع السابق ، ص 78

² لجنة تحديث أدلة التدقيق و المراجعة، دليل مراجعة حسابات الشركات، المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، 2011، ص 21.

³ . عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص 66.

⁴ . نفس المرجع، ص 67 .

. وسائل الاتصال مع العملاء و الموردين، و المتعاقدين الآخرين ، هل هي كافية للحصول على معلومات تخص عروض الموردين، وتطور احتياجات العملاء ؟

. الإدارة هل تقوم بإجراء متابعة للمعلومات المتعلقة بالموردين و العملاء، و المتعاقدين الآخرين

الفرع الخامس: المراقبة أو المتابعة

مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية ، و من أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات و الاجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية ، و كيفية استخدامها لاتخاذ إجراءات تصحيحية . و المراقبة هي عملية تقوم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت ، و قد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوي العملاء ، و من أجل تحقيق متابعة جيدة يجب توفر تقارير تكشف عن جوانب الخلل .¹

المطلب الثاني : خصائص نظام الرقابة الداخلية .

يتسم نظام الرقابة الداخلية الفعال بعدد من الخصائص الأساسية التي يشير وجودها إلى القوة وسلامة النظام وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

الفرع الأول : تنظيم إداري جيد.

وتستخدم المنشآت دليلاً لتحديد و تعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف الموضحة في الهيكل التنظيمي ويطلق عليه دليل الإجراءات و هو عبارة عن كتيب تخصص كل صفحة من صفحاته لوصف وظيفة معينة، ومن الخصائص الهامة للتنظيم الإداري الكفاء الفصل بين مسؤولياته العاملين لتخفيض احتمالات الغش أو حدوث أخطاء في البيانات المحاسبية سواء معتمدة أو غير معتمدة.²

الفصل السليم بين المسؤوليات العاملين يعتمد على الفصل بين الوظائف الآتية:

1. الاعتماد أو التصديق أو التصريح بالتصرف.

2. الاثبات في السجلات.

3. حيازة الأصل.

¹ . بوبكر عمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية للعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 / 2011، ص 92

² . أحمد عبد المولى الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص 111 .

يتميز التنظيم الإداري الكفاء بالسماآت الآتية:

- وحدة القيادة ووضوح خطوط السلطة و المسؤولية؛
- تجميع الأنشطة المتجانسة في إدارة واحدة لتجنب الازدواج؛
- نطاق مناسب للإشراف بحيث لا يزيد العدد على قدرات و جهد ووقت المشرف ؛
- تكافؤ السلطات مع المسؤوليات؛
- شبكة فعالة للاتصالات ؛
- المرونة و البساطة و الاستقرار.

الفرع الثاني: نظام محاسبي متكامل

تتمثل الخاصية الثانية من خصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال في توافر نظام محاسبي متكامل داخل المنشأة يكفل تحقيق الأهداف الرقابية المطلوبة ، و يهدف هذا النظام إلى تسجيل الوصول إلى نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة معينة، و توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية ، و ضمان دقة و سلامة هذه المعلومات ومصادرها، و بالإضافة إلى المحافظة على أصول و ممتلكات المنشأة و حماية حقوقها لدى الغير. و يعتمد النظام المحاسبي المتكامل على مجموعة من المقومات تتمثل في الآتي:¹

- مجموعة من المستندات المؤيدة للعمليات المالية؛
- مجموعة من الدفاتر و السجلات المحاسبية؛
- دورات مستنديه و محاسبية؛
- دليل مبوب للحسابات؛
- مجموعة من القواعد الإجرائية الرقابية و الطرق المحاسبية؛
- الإمكانيات البشرية؛
- الإمكانيات المادية؛
- التقارير و القوائم المالية.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 114

الفرع الثالث: مجموعة من الأفراد درجة ملائمة من الكفاءة .

تعتمد فعالية نظم الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالمنشأة و التي تقع عليهم مسؤولية تنفيذه، فعلى الرغم من وجود تنظيم إداري كفء و نظام محاسبي متكامل فقد لا ينجح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه نظرا لعدم كفاءة العاملين في تأدية المسؤوليات المكللة إليهم ويوضح ذلك أهمية العنصر البشري في نجاح نظام الرقابة الداخلية.

وعلى ذلك يجب على المنشأة أن تتبع سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد أو ترقية الموظفين الحاليين آخذة في الاعتبار متطلبات الوظيفة من مؤهلات، كما يتطلب الأمر العناية بتدريب العاملين عن طريق وضع برامج تدريبية مرسومة تكفل أداء العاملين لمهام وظائفهم بكفاءة و فعالية و في حدود الأنظمة و الإجراءات الموضوعية وتنمي لديهم الشعور بالمسؤولية و معرفتهم بدورهم في تحقيق أهداف المنشأة و تساعد على القضاء على المشكلات الادارية التي قد تنتج من تداخل السلطات و المسؤوليات أو عدم وضوحها بالنسبة للعاملين.¹

الفرع الرابع : استخدام وسائل و إجراءات ملائمة لمتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية :

كي تحقق الخصائص السابق عرضها المنافع و الاهداف المرجوة يجب أن يلتزم العاملون بالمنشأة بتعليمات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية و لذلك تلجأ المنشآت إلى استخدام وسائل معينة ووضع اجراءات محددة يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام العاملين بها بتعليمات نظام الرقابة الداخلية . و في المنشآت الصغيرة غالبا ما يقوم بهذه المهمة مالك أو مدير هذه المنشأة بذاتها أما في المنشآت الكبيرة فيتم التحقق من الالتزام بتطبيق النظام على جميع المستويات التنظيم الاداري ، إما بطريقة مباشرة عن طريق قيام كل مسؤول بمراجعة أداء كل من هم تحت اشرافه و أيضا عن طريق قيام الافراد غير المسؤولين عن الاثبات في السجلات أو حيازة الاصول بمقارنة و مطابقة سجلات المحاسبة عن الاصول مع الاصول الموجودة فعلا على فترات مختلفة ، و اتخاذ اللازم في حالة اكتشاف أي اختلافات في الارصدة .²

الفرع الخامس: جدوى نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يكون نظام الرقابة ذا جدوى ، بمعنى أن تفوق المنافع و الفوائد المتوقعة منه التكاليف اللازمة لتصميم النظام و تطبيقه و تطويره.

¹ - نفس المرجع السابق، ص: 116 .

² - نفس المرجع، ص: 117 .

وجدير بالذكر أن المنافع و الفوائد المتوقعة من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في الوفورات التي تتحقق نتيجة حماية الأصول و موجودات المؤسسة من مخاطر السرقة و الاختلاس و سوء الاستخدام ، وكذلك الوفورات التي تتحقق نتيجة دقة المعلومات التي تنتجها المنشأة ، و أخيرا المنافع التي تجنيها المنشأة نتيجة تحقيقها لأقصى كفاءة إنتاجية ممكنة.¹

المبحث الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

يتوقف نجاح وفاعلية الرقابة الداخلية كنظام في أي وحدة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم و فعال للرقابة داخل المشروع و بذلك تحقيق أهدافه، و تتمثل هذه المقومات في المقومات الإدارية و لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فرضية المقومات الآتية:

المطلب الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

سنتطرق إلى:

الفرع الأول: خريطة تنظيمية مع برمجة الأهداف

يعتبر وجود هيكل تنظيمي في المشروع عاملا أساسيا لتحقيق الرقابة ال داخلية بوجهتها (الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية) ، و من الطبيعي أن يتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة يجب توافرها في المشروع و يجب حتى تعتبر هذه الخريطة متكاملة و نموذجية و متتالية أن تتوفر فيها الخصائص و النواحي التالية :

1 - البساطة: بمعنى أن تكون الخريطة غير معقدة و بسيطة في مجال توضيح كافة المستويات الإدارية اعتبار من الإدارة إلى الإدارة الوسطى إلى الإدارة التنفيذية بشكل مبسط.²

2 - تفويض السلطات: و يتم تفويض السلطات من أعلى إلى أسفل التنظيم، يراعى ضرورة أن تكون السلطات المفوضة واضحة و مفهومة حتى يعرف كل مسؤول حدود سلطاته و مسؤولياته لتكون أساسا عند محاسبته.

3 - مرونة الخطة التنظيمية : و ذلك لتوفير إمكانية أن يستوعب الهيكل التنظيمي أي تطوير أو غير يحدث مستقبلا.

4 - الاستقلال الوظيفي لمختلف الإدارات : و يعتبر الاستقلال بين الإدارات من أهم ما يميز الهيكل التنظيمي السليم باعتباره أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية . و يقصد بذلك الإدارات التي تصرح بالعمل و تقوم

¹ - نفس المرجع السابق، ص: 118 .

² عبد الفتاح محمد الصحن، ومير كامل، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 189

به، والإدارات التي يعهد الاحتفاظ بالأصول، و الإدارات التي تقوم بمهمة المحاسبة عند العمليات التي تتم في الإدارات الأخرى.¹

الفرع الثاني: اختبار الموظفين الأكفاء و وضعهم في مكانهم المناسب

مما لا شك فيه أن العامل الكف يلعب دورا هاما في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة ، لذلك يعتبر هذا العمل أحد المقومات الأساسية ، التي يركز عليها نظام الرقابة في تحقيق أهدافه .

فيجوز العاملين المدربين و الأكفاء و الحريصين على أداء أعمالهم ، وفق مارسسته الخطة العامة للمؤسسة ، لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة حيث يقول في هذا الشأن MOUTZ " أنه بدون المشرفين والمنفذين لسياسة المؤسسة، الذين يتمتعون بالنشاط و المثابرة ، و بقدر كاف من المهارة و الكفاءة فإن نظام الرقابة الداخلية سيواجه صعوبة في تحقيق أهدافه .²

و يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية :

. شهادات في الميدان العملي؛

. خبرة تمكنه من التحكم في الوظيفة؛

. الالتزام بالسياسات المرسومة؛

. احترام نظام التدريب؛

الفرع الثالث: مستويات و معايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم يتأثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية و على كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتمادا العمليات وتسجيلها و المحافظة على الأصول ، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي و تحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات .³

¹ رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 22

² عزوز ميلود، مرجع سبق ذكره، ص : 71

³ لطفى شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصاد و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004، ص 107 .

الفرع الرابع : الفصل بين الوظائف المتعارضة

بمعنى أداء شخص واحد لها يمكنه تغطية أي تلاعب أو مخالفة يرتكبها حيث يصعب بل و يتعذر اكتشاف هذا التلاعب و أيضا يصعب اكتشاف الأخطاء التي ترتكب بدون قصد و ترتبط سلامة نظام الرقابة الداخلية وقوته بضرورة الفصل بين الوظائف بمعنى أن لا تستبد وظيفتان متعارضتان لشخص واحد بل يجب أنتوزيع على شخصين : إذ أن ذلك يقلل فرض التلاعب إلى حد كبير و الوظائف المتعارضة بطبيعتها هي وظيفة حيازة الأصول ووظيفة التسجيل المحاسبي ووظيفة الترخيص أو التصريح بالعملية و وظيفة الاحتفاظ بالأصول المرتبطة بها ووظائف التسجيل المحاسبي لعملية معينة من بدايتها حتى نهايتها ¹.

الفرع الخامس : تغيير واجبات العاملين

إن قيام شخص واحد بالعمل نفسه لمدة طويلة قد يضعه في مركز يسمح له بالتستر على تلاعب يكون تلاعب قد ارتكبه، ولذلك يفضل إجراء حركة دورية بين العاملين فعلى سبيل المثال تغيير مهمة المختص بإمساك حسابات العملاء إلى إمساك الحسابات الشخصية للموردين ، و الشخص المختص بإمساك يومية الن قدية تتغير مهمته إلى إمساك يومية المشتريات تغيير المهام أو الواجبات بصفة دورية يساعد على اكتشاف أي تلاعب ارتكبه الشخص السابق عليه.

الفرع السادس: التنظيم الداخلي للأقسام

بفضل تجميع الأشخاص الذين يقومون بعمل واحد في مكان واحد ، مثلا يختص مكان لماسكي سجلات الأستاذ، و مكان العاملين بإدارة المبيعات و يساعد ذلك في تسهيل عملية الإشراف و تقليل فرص تواطؤ بين العاملين لتغطية التلاعب، و أيضا يساعد في تسهيل تداول المستندات و أوراق العمل بين العاملين في الأقسام المختلفة. ²

الفرع السابع: التأمين ضد المخاطر

يعتبر ذلك من الوسائل التي تحمي المنشأة من الخسائر عند الوقوع الخطأ المؤمن ضده ، ومثال ذلك : التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يحتفظون بالأصول مثل النقدية و المخزونة ، و أيضا التأمين ضد السرقة والحريق على الأصول.

الفرع الثامن: وسائل لحماية الأصول من السرقة و الحريق

مثل حفظ النقدية في خزائن جيدة ، و حفظ البضاعة في مخازن تتوفر بها وسائل الحماية اللازمة.

¹ رائد محمود عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 23

² نفس المرجع، ص 25

الفرع التاسع: تطبيق الرقابة الحدية و الرقابة المزدوجة

الرقابة الحدية تعني تحديد سلطة المديرين في اعتماد العمليات : كأن يحدد لكل مدير الحد الأقصى لقيمة العملية التي تدخل في نطاق سلطاته و ما يزيد عن ذلك يدخل في سلطة مدير آخر في مستوى أعلى. أما الرقابة المزدوجة فتقوم على أداء شخصين للعمل ذاته بحيث لا يستطيع أحدهما القيام به بمفرده، مثل فتح الخزائن بمفتاحين يحتفظ بهما شخصين بحيث لا يمكن فتح الخزينة إلا بوجود هذين الشخصين معا. أيضا قيام شخصين بالتوقيع على الشيكات بحيث لا يصرف الشيك إلا بوجود هذين التوقيعين.

الفرع العاشر: وجود قسم أو ادارة للمراجعة الداخلية

من الضروري أن يتضمن التنظيم الإداري للمنشأة إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية يقوم بالتأكد من تطبيق كافة الإجراءات و اللوائح و السياسات التي رسمتها الإدارة ، و من دقة البيانات المحاسبية ، و من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أي أن المراجعة الداخلية تقوم من تطبيق و فعالية نظام الرقابة الداخلية¹.

المطلب الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

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

الفرع الأول: الدليل المحاسبي

يتمثل الدليل المحاسبي في تلك العمليات الخاصة بعملية تدوين حسابات ، بما يتلائم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم، من أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها، ومنه عند إعداد الدليل المحاسبي يجب التركيز على ما يلي:²

- . يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي؛
- . يجب توفر مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفردية بدفاتر الأستاذ هذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير معتمدة لأن الأخطاء المعتمدة غالبا ما مرتكبها بحدث توازن لتغطية هذه الأحداث .

الفرع الثاني: المجموعة الدفترية

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة و خصائص أنشطتها ذات أهمية كبيرة باعتبارها المصدر الأساسي للقيود و أدلة الإثبات خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة كما يجب مراعاة عند إعداد

¹ نفس المرجع السابق، ص: 26 ، 27 .

² ميلود عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 68

المجموعة الدفترية ما يلي: ¹

. ترقيم الصفحات قبل الاستعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.

. إثباتات لعمليات و قت حدوثها كلما أمكن ذلك.

. تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الاطلاع و الفهم و قدراتها على توفير

البيانات المطلوبة.

الفرع الثالث: الوسائل الالكترونية و الآلية المستخدمة

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في انجاز

الأعمال و أحسن مثال على ذلك الحاسوب الالكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية

وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها. ²

الفرع الرابع: الدورة المستندية

. تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية فعند تصميم المستندات لا بد من مراعاة النواحي الشكلية

والقانونية، فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية. ³

و هنا يميز النظام المستندي كما يلي: ⁴

. التنسيق و الترابط بين التنظيم المستندي و المحاسبي و الإداري حتى يستعمل حصر المسؤوليات و متابعة تنفيذ

الإجراءات ، من الناحيتين الشكلية و الموضوعية في الوقت المناسب .

. تحديد عدد الصور المناسبة و المطلوب إعدادها ، لكل عملية مستندية للتمكن من المتابعة و الرقابة .

. منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة و متابعة نتائجها .

. العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن من أجل تبسيط الإداري و المكتبي

وتسيير الإجراءات في المؤسسة .

الفرع الخامس: الجرد الأصلي للأصول

جل لأصول التي تمتلكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي ، و بالتالي يجب القيام بالجرد الفعلي لهذه

الأصول، ومقارنته بالجرد المحاسبي، فعملية الجرد و المقارنة تسمح بالرقابة الفعالة و الناجحة لأصول المؤسسة. ⁵

¹ بويكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص 86

² نفس المرجع ، ص 87

³ سعاد شكري معمر ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ، 2008 / 2009، ص 102 .

⁴ عزوز ميلود ، مرجع سبق ذكره ، ص 68 .

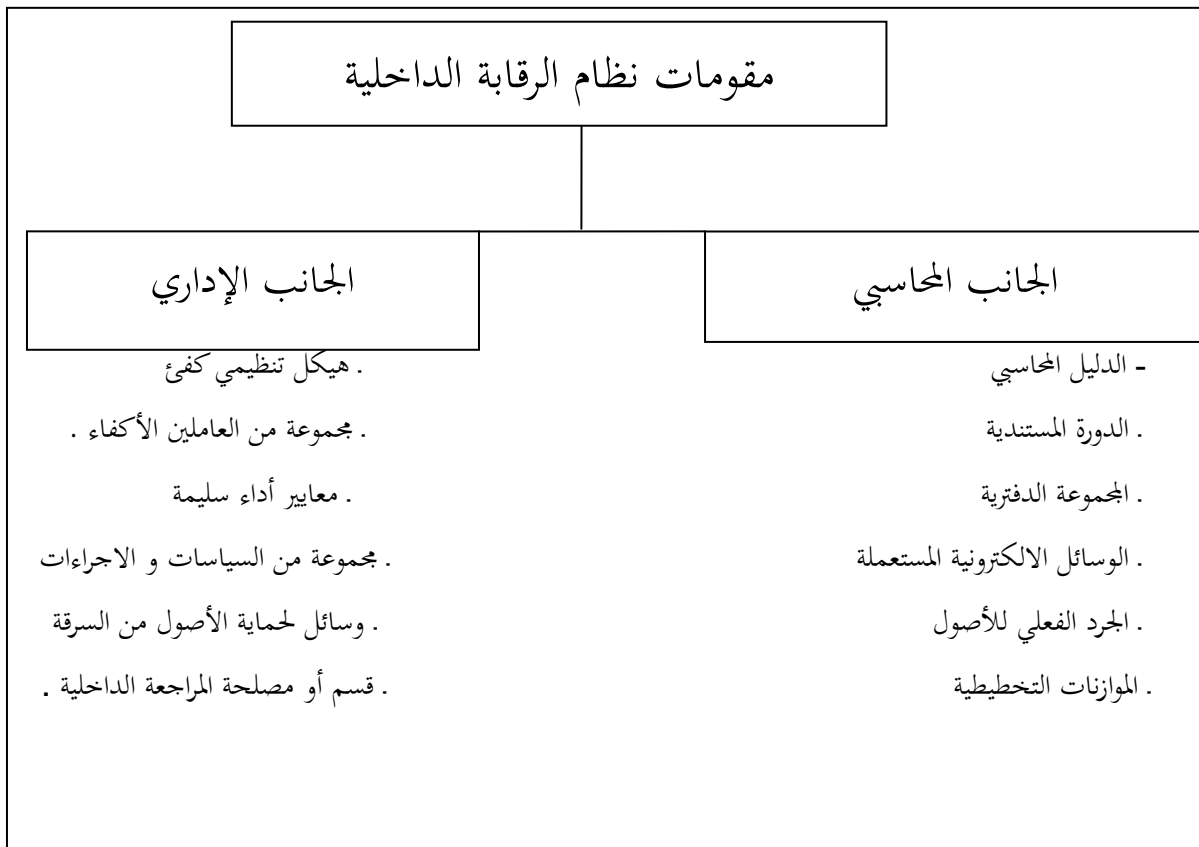
⁵ نفس المرجع ، ص 69

الفرع السادس: الموازنة التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية أداة رقابة تحاول مقارنة ما أنجز فعلياً بما تهدف إليه المنظمة و ما هو متوقع، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أية انحرافات هامة ، و اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الضارة و تشجيع النواحي الايجابية حيث يمكن تعريفها كما يلي " الموازنة التقديرية هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات و الأنشطة التي تتوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة و تصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة و هي ترجمة واضحة عن التخطيط و السياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة بناء على خبرة الماضي و الطاقة الاستيعابية للمنظمة ، و الموارد المتوفرة لها و على التنبؤات المستقبلية ، فيما يتعلق بكل الظروف الداخلية للمنظمة و الخارجية المحيطة بها " ¹.

و الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

الشكل رقم (1/1): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مرجع سبق ذكره، ص 108 .

¹ عزوز ميلود ، مرجع سبق ذكره ، ص 69

المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

لقد وضع نظام الرقابة الداخلية عدة وسائل بغية إحكام العمل المحاسبي و تحقيق أهدافه ، و لهذا وجب عليه وضع إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الأساسية له ، و تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى ، و لهذا سوف نتطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية .¹

الفرع الأول : إجراءات تنظيمية و إدارية

- . تحديد الاختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل و التضارب بينهم .
- . التقسيم الملائم للعمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش و الأخطاء .
- . توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم .
- . توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال .
- . تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف .
- . إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل .
- . إجراء حركة تنقلات بين الموظفين منحين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك .
- . تقسيم العمل بين الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف .
- . إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسئول .

الفرع الثاني : إجراءات تخص العمل المحاسبي

و تضم هذه الإجراءات ما يلي :²

- . التسجيل الفوري للعمليات و يقصد به تسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في الترتيب و حفظ المستندات المحاسبية و لذلك يمكن القول أن التسجيل الفوري للعمليات يؤثّر إيجابيا على معالجة البيانات .
- . إصدار تعليمات تثبيت صحة المستندات وذلك يجب أن يكون معتمدا من طرف الموظفين المسؤولين ، ويجب مرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى .
- . عدم اشتراك في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن تتم من المرجعة من طرف شخص آخر .

¹ محمد التهامي طواهر ، ومسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ، ص: 105 – 112 .

² نفس المرجع، ص : 114 – 119 .

. اجراء مطابقات دورية بين الكشف الوارء من الخارج و بين الأرصءة في الءفاتر و السجلات كما في حالة البنوك (ءراسة حالات التقارب البنكي) .

. القيام بءرء مفاىء ءوريا للنقءة و البضاعة و الاستثمارات و مطابقة ذلك مع الأرصءة الءفترية .
استءءاء وسائل التوازن الحسابي الءوري مثل موازين المراجعة العامة .

الفرء الثالث: إءراءات عامة

يءء التطرق إلى الإءراءات المتعلقة بالءانب التنظيمي و الإداري و الإءراءات التي تخص العمل المءاسي سنتناول في هذا الجزء إءراءات عامة تكون مكملة لسابقتها ، و يتفاعل ءميع هذه الإءراءات يستطيع نظام الرقابة الءاخلية ءءقيق أهدافه المرسومة ، لءلك سنطرق إلى هذه الإءراءات التالية :

. التأمين على ممتلكات المؤسسة ضء ءميع الأءطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من ءرق أو اءءلاس .

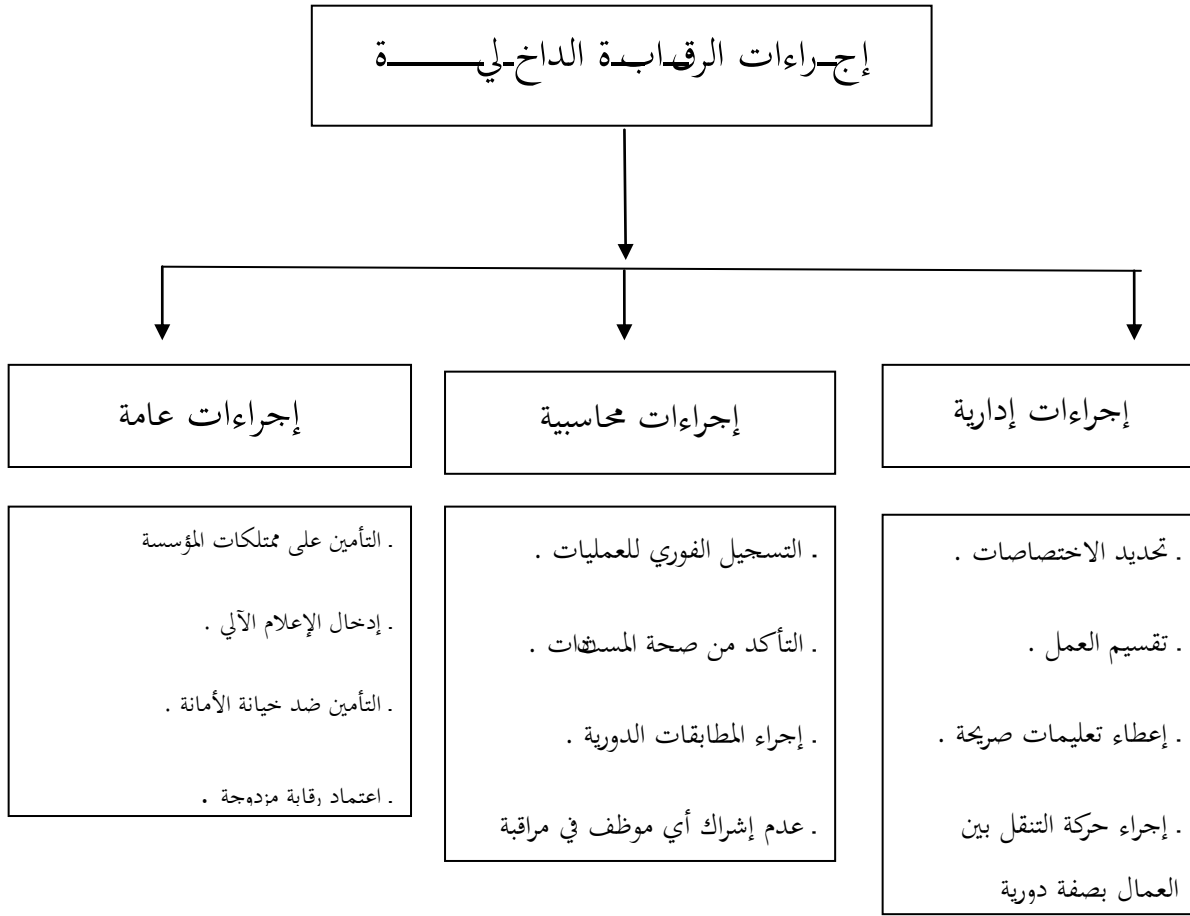
. وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارء و الصادر .

. استءءاء وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كءوقيع الشيكات و التصرف في النقءة ... الخ .

. التأمين ضء الءيانة الأمانة فيما يتعلق بإءراء يخص التأمين على الموظفين الءين يعملون بشكل مباشر في النقءة سواء ءءصيلها أو ظروفها .

. إءءال الإعلام الآلي و ذلك بواسطة المعالءة السريعة للبيانات المءاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطى لنا قوائم مالية و مءاسبية تعبر عن الوضعية الءقيقية للمؤسسة و تعكس السرعة سواء في المعالءة أو في اءءاء هذه القوائم .

و في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها
الشكل رقم (1/2) إجراءات الرقابة الداخلية



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

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المراجع بمهمته يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية و هذه تمكنه من وضع برنامج المراجعة وأثناء تقسيمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة والضعف في هذا النظام، ولكي يصل المراجع إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الطرق والأساليب المتعارف عليها.

لهذا سنتناول في هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية وطرق و مراحل تقييمه.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يمر بها المراجع في عمله ، وبذلك يعتمد المراجع على مجموعة من الأساليب نذكر منها¹:

الفرع الأول: التقرير الوصفي

يعد مراقب الحسابات (أو أحد مساعديه) هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات ، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها، ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات، والدورة المستندة وأية قرائن أخرى ملائمة.

وعادة ما يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته وابداء الرأي فيها إذا كان مراقب الحسابات قد جانبه الصواب في تفسير بعض الأحداث، وذلك قبل كتابته في صورته النهائية.

و من مزايا هذه الوسيلة ، أن التقرير الوصفي سيكون شاملاً ، و سيعد لكل عميل على حدى مما ينتج عنه العام الكامل من جانب مراقب الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية ، مما قد تعجز عنه أية وسيلة أخرى .

و من ناحية أخرى فإنه يعاب على هذه الوسيلة إن إعداد التقرير يستنفذ الكثير من وقت و جهد مراقب الحسابات و خاصة عند إعداده للمرة الأولى ، و كذلك قد يتجاهل بعض الحقائق الهامة عند أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو².

الفرع الثاني: قائمة الاستبيان

تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة ، ثم توزع على العاملين لتلقى الردود عليها ، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء ، يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 1996، ص: 62 .

² - نفس المرجع، ص 63 .

تتعلق بإحدى مجالات النشاط ، و في معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات " نعم " أو " لا " حيث أن الإجابة بالنفي " لا " قد تعني احتمال وجود بعض القصور في الرقابة الداخلية ، و تعبر الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين المراجعين ، لما تحقّقه من مزايا عديدة أهميتها ¹:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهدف المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل المجال .
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم ، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية .
- يمكن إعداد قائمة استبيان نموذجية لتناسب مع كل نوع من أنواع المنشآت ، فتوفر بذلك وقت المراجع الذي كان سيضيع في إعداد قائمة لكل منشأة على حده .
- يلقي استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب استجواب أو مسائلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم .
- يؤدي وجود قائمة تحوي جميع الأسئلة الضرورية إلى تجنب السهو عن بعض العناصر أو إهمال الحصول على معلومات قد تكون هامة لتقويم النظام .

و مع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحوي على الخطوط العامة التي تطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه ، و بالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة ، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام ، و بالرغم من هذه العيوب ، فلا زال استخدامها يلقي قبولا عاما في كل مكان ². و في ما يلي نموذج لقائمة الاستبيان لبعض أوجه نشاط المنشأة:

¹ - غزي بن علي الغزي ، الاجراءات العلمية في مراجعة الحسابات، اليمن ، بدون تاريخ نشر، ص ص 97 - 98 .

² - نفس المرجع، ص 98 .

الجدول رقم (1/1): الرقابة الداخلية على المدفوعات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
1	المدفوعات: هل تتم جميع المدفوعات - باستثناء المبالغ الصغيرة - بواسطة شيكات؟				
2	هل يحظر على المسؤولين عند توقيع الشيكات أداء الوظائف التالية؟ - إعداد مذكرات تسوية حسابات البنوك. - استلام النقدية من العملاء. - إعداد كشوف الأجور. - اعتماد الديون المعدومة والخصومات والمسموحات. - إمساك دفتر الأستاذ العام. - القيد في دفتر يومية المشتريات. - الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.				
3	- هل حددت إدارة المنشأة الموظفين الذين لهم سلطة التوقيع على الشيكات؟				
4	- هل يتطلب الأمر وجود توقيعين مختلفين على الشيكات؟				
5	- هل تحفظ لمعوب الشيكات غير المستعملة في مكان أمين في عهدة موظف مسؤول؟				
6	- إذا كان الأمر كذلك . هل يحظر على هذا التوقيع على الشيكات؟				
7	- هل الشيكات مرقمة ترقيماً مسلسلاً؟				
8	- هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها؟				
9	- هل هناك حظر بتحرير شيكات على بياص؟				
10	- هل تحفظ الشيكات الملغاة في ملف خاص؟				
11	- هل ترفق المنتديات المؤيدة للصرف مع الشيك عند تقديمه للمسؤول عند التوقيع؟				
12	- هل يتم الحصول على إيصالات من المستفيدين عن الشيكات المرسله إليهم؟				

المصدر: غزي بن علي الغزي ، الإجراءات العلمية في المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 99

أما الجدول الموالي يبين بعض الأسئلة على قائمة الصندوق

الجدول رقم (1/2) الرقابة الداخلية على الصندوق

الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
1. هل تشغل كل الصناديق في حالة تعددها (حسب سلفة مستديمة) أي (رأس مال عامل ثابت) ؟			
2. هل مسؤولية صندوق تحمل على شخص واحد ؟			
3. هل تم تحديد الحد الأعلى ، لكل صندوق ، للمبلغ القابل للدفع عن طريق الصندوق ؟			
4. هل مصاريف الصندوق مبررة بمستندات موافق عليها بصفة منتظمة ؟			
5. هل يمضي المستفيدون إيصالات عند كل دفع ؟			
6. هل يعاد تكوين السلفة المستديمة بعد دراسة المستندات المبررة من طرف شخص غير أمين الصندوق ؟			
7. هل تلغى المستندات المبررة بمجرد إعادة تكوين السلفة المستديمة وذلك حتى لا تستعمل مرة أخرى ؟			
8. هل تودع الشيكات المقدمة لأمين الصندوق مقابل نقود في البنك في أقرب وقت ممكن ؟			
9. هل يقوم المراقبون الداخليون أو أشخاص آخرون مسؤولون ، بمراقبة فجائية للصندوق وعلى فترات معقولة ؟			
10. هل يتم الإيداع عن طريق شخص غير أمين الصندوق ؟			

المصدر: محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون تاريخ نشر، ص 99.

الفرع الثالث : خرائط التدفق

وفقا لهذا الأسلوب يتم تسجيل النظام بشكل بياني و ذلك عن طريق متابعة التسلسل الزمني لتدفق

المستندات و السجلات المستخدمة في الدوائر المختلفة في النظام المراد توثيقه .

أ . الخصائص الرئيسية لاستخدام خرائط التدفق في توثيق نظام الرقابة الداخلية :¹

1. سهولة و سرعة إعدادها و رسمها بشكل نسبي .
2. سهولة مراجعتها مع سرعة تحديد مواطن الرقابة المطبقة في النظام .
3. توضيح فصل المهمات و الوظائف بين الدوائر و الأشخاص .
4. يتم عرض الأحداث حسب حدوثها زمنيا .

¹ . مجموعة طلال أبو غزالة للتدريب المهني ، دورة التدقيق الداخلي ، الجزء السادس ، ص 29 .

5. سهولة الربط بينها و بين برامج التدقيق التي يعدها المدقق .

6. تعطي صورة شاملة لتدفق المستندات من البداية و حتى النهاية المحددة لها ، مع التركيز على مواطن

الرقابة المطبقة بشكل يسهل على المدقق تحديدها .

ب . اعتبارات هامة عند إعداد و رسم خرائط التدفق :¹

1. يتم رسم خرائط التدفق باستعمال قلم رصاص و ذلك لسهولة تصحيح أية أخطاء عند عملية الرسم

أو إجراء بعض التعديلات في وقت لاحق وفقا لتغيرات في النظام .

2. استخدام أوراق (A3) تحتوي على (16) عمودا .

3. استخدام منقلة بلاستيكية (Template) تحتوي على رموز معيارية .

4. يتم استعمال الأربعة أعمدة الأولى للإيضاحات الوضعية مع تخصيص عمود لترقيم العمليات و الأحداث

5. يتم استخدام الأعمدة المتبقية (12 عمودا) لعملية رسم الخريطة نفسها ،

6. في معظم الحالات يتم رسم الخرائط التدفق بحيث تتدفق المستندات و السجلات من أعلى اليمين إلى

أسفل اليسار .

7. يتم رسم أعمدة أفقية واضحة و ذلك للفصل بين عمليات الدوائر و الأقسام المختلفة للنظام المراد توثيقه

ج . بعض الرموز المعيارية المستخدمة :

من الناحية العملية توجد هناك رموز معيارية يتم استخدامها في الأنظمة اليدوية و رموز معيارية أخرى تستخدم في

توثيق نظام الرقابة الداخلي للأنظمة التي تستخدم الحاسب الآلي (الكمبيوتر) في تشغيل عملياتها و حساباتها

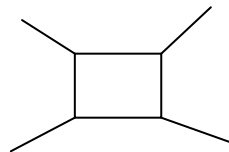
وبالرغم من اختلاف شكل الرمز المعيارية في ظل أي من النظامين هي رموز موحدة و متعارف عليها دوليا .

و فيما يلي سنعرض لبعض الرموز المعيارية المستخدمة في الأنظمة اليدوية :²

1 - القيام بعملية روتينية :

كان يقوم شخص بالتوقيع على مستند معين أو الترحيل على سجل ما أو القيام بإعداد قائمة بالفواتير

الصادرة، ويرمز لهذه العملية الروتينية برمز " التقاطع " كما يلي :

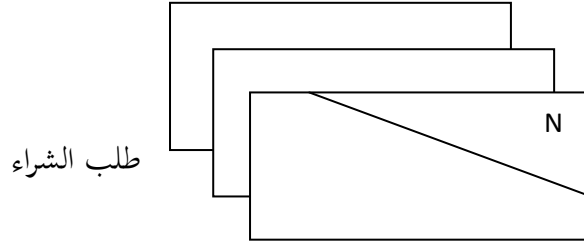


¹ . مجموعة طلال أبو غزالة للتدريب المهني ، دورة التدقيق الداخلي ، ص 30 .

² نفس المرجع، ص 31

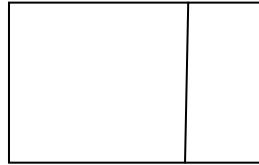
2 - المستند :

مثل الفاتورة و طلب الشراء و سند الصرف و سند القيد ، و يرمز للمستند برمز " المربع " و إذا كان المستند مرقما مسبقا فيشارو على رمز المربع من الجانب العلوي الأيمن بحرف " N " و إذا كان هناك أكثر من صورة للمستند فيشار على رمز المربع من الخلف بعدد النسخ التي يتم استخدامها في النظام ، و عادة ما يتم كتابة اسم المستند إما بداخل رمز المربع أو بجانبه ، فمثلا يمكن رسم طلب شراء بثلاثة نسخ و مرقم مسبقا كما يلي :



3 - الدفاتر و السجلات :¹

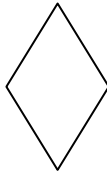
مثل اليومية العامة و دفتر الأستاذ العام و سجل الذمم الخ و يرمز للدفتر أو السجل برمز " المربع " مع رسم خط موازي في الجانب الأيمن للمربع .



الأستاذ العام

4 - القيام بعملية فحص ومطابقة :

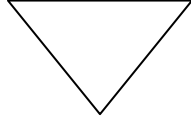
مثل القيام بمطابقة فاتورة المبيعات مع سند صرف البضاعة و ذلك من اصدار لكافة البضاعة المتصرفة من المخازن ، و اعادة احتساب قيم فواتير الشراء و يرمز لعملية الفحص و المطابقة برمز " المعين " كما يلي :



¹ نفس المرجع السابق، ص 32

5 - الملفات :

يقصد بالملف فيما يتعلق بخرائط التدفق بأنه مجموعة من المستندات يتم الاحتفاظ بها في ملفات ، ويرمز للملف "المثلث"



6 - تدفق المستندات :

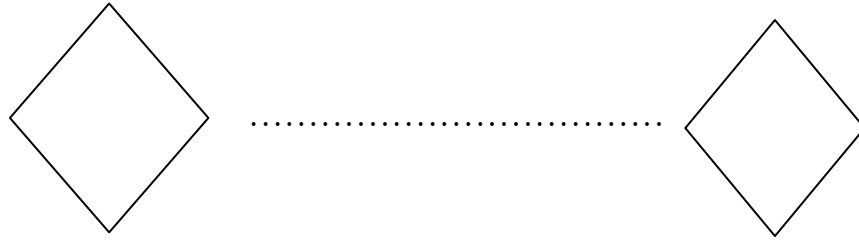
يمكن تصوير تدفق و مسار المستندات برمز " خط متصل " بحيث يتم توضيح الدائرة أو المكان الذي سيصل إليه المستند ، و يرمز له بالرمز التالي :



7 - تدفق المعلومات :

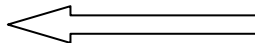
يمكن تصوير تدفق و انتقال المعلومات برمز " خط متقطع " عادة ما يكون أفقيا ، و قد يحدث تدفق المعلومات في الأحوال التالية :

1. مطابقة معلومات أحد المستندات مع مستند آخر .
 2. إعداد مستند معين واقع البيانات الموجودة في مستند آخر .
 3. ترحيل بيانات و معلومات أحد المستندات إلى الدفاتر و السجلات المساعدة .
- فمثلا يمكن تصوير مطابقة المعلومات في فاتورة المبيعات مع سند صرف البضاعة كما يلي :

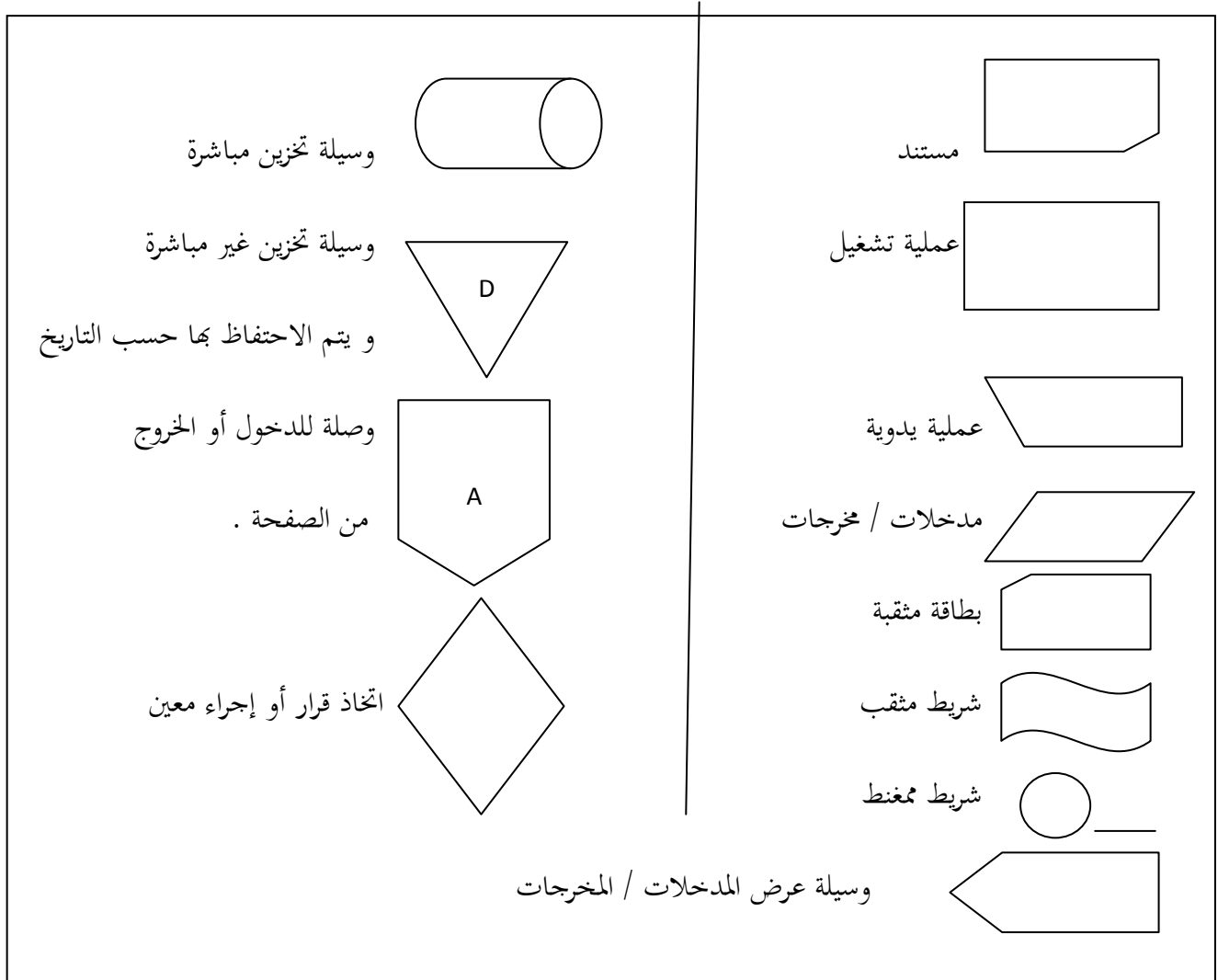


8 - إظهار و إبراز مواطن رقابي هام :

مثل مراجعة المصروفات من قبل شخص مسؤول قبل المرافقة على عملية الصرف و مراجعة تسويات البنوك من قبل شخص مسؤول و مقارنة طلب الشراء و فاتورة المورد و سند البضاعة قبل عملية تسجيل المشتريات في الدفاتر .



الشكل رقم (1/3): طرق التوثيق و التسجيل المستندي لنظام الرقابة الداخلي فهرس الرموز المعيارية . الأنظمة المالية



المصدر : مجموعة طلال أبو غزالة للتدريب المهني ، مرجع سبق ذكره، ص 33 .

كما نلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق و هما :

- خرائط التدفق العمودية .

- خرائط التدفق الأفقية .

1 - خرائط التدفق العمودية : ¹

يتميز هذا النوع من خرائط التدفق بالانتقال من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي و ذلك باستعمال الرموز

¹ شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 113 .

الشكل رقم (1/4) : خريطة تدفق عمودية

..... زبون		
..... خريطة		
التاريخ	عملية رقم	وصف كتابي (نثري)
وصف بياني		

المصدر : شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 113

ففي هذا النوع من الخرائط (خرائط التدفق العمودية) ، لا يمكن تتبع إلا بخط واحد للتدفق .

2 - خرائط التدفق الأفقية :

عكس الأولى ، ففي النوع من الخرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقيا باستعمال مجموعة من الرموز و الأشكال .

الشكل رقم (1/ 5) خريطة تدفق أفقية

..... زبون					
..... خريطة					
..... التاريخ					
المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة ج	المصلحة د	المصلحة هـ	المصلحة و

المصدر : شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 115

المطلب الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع سواء كان المراجع داخلي أو خارجي

فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى :¹

- فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة و صدق القوائم المالية و المحاسبية

¹ نفس المرجع السابق، ص 118 .

إعداد برنامج الاختبار من أجل التحقق من صحة عمل النظام و حتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية :

أولاً : يتعرف المراجع على نظام المراقبة من خلال جمعه للاجراءات المكتوبة و تدوينه للملخصات (للمكتوبة و غير المكتوبة) بها ، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل و حسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، و كل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن تجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا

والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن . إذ يجمع المراجع الاجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين ، كما يرسم خرائط التتبع و رسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة عنها و المصالح المعنية بها¹ .

يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الاجابة عليها تتضمن تسجيل طلبية الزبون ، تسليم السلعة ، إعداد الفاتورة ، التسجيل المحاسبي لعملية القبض و التسجيل لها. و يمكن شرح ما سبق من خلال التعرف على النقاط التالية :

1. التمعن في إجراءات و استجواب موظفي المؤسسة :

تختلف اجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة و هيكلها التنظيمي ، فالمراجع يلاحظ بتمعن الاجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة ، طريقة عملها ، العلاقات الموجودة بينها ، و التعبير عنها كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة ، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب² .

و هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي :

. احترام السلم التنظيمي ، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة .

. التذكير بالمهمة و أهدافها ، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستوجب و بالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة .

. حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر .

. سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو ، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه .

¹ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 46 .

² شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 118 .

2. خرائط التدفق و الأسلوب الوصفي :

انطلاقاً من الملاحظات و الاستجابات ، يعبر المراجع عن نظرية للعمليات و إجراءات الرقابة والموضوعة، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي ، و لكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق ، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات و الرقابات المنفذة .

ففي العمليات المعقدة ، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية :¹

. تسهيل عملية الفهم و الاتصال .

. طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام ،

. استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه ، و من ثم نقاط ضعفه كما أن الخرائط التدفق تسمح

للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة .

ثانيا : اختبارات الفهم :

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من أنه فهم و ذلك عن طريق قيامه

باختبارات الفهم و التطابق . أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه

لعمليات، كمثال على ذلك (عملية البيع للزبائن) ، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن ، و يقارنها بسندات

تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة و بتحركات الجرد عبر الأماكن مختلفة إن هذا ذو أهمية

محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أجل الاجراء موجود ، أنه مفهوم و أنه أحسن تلخيصه و ليس

الهدف منه التأكد حسن تطبيقه .²

فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في علية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة ، منه

نلاحظ أنه هناك ثلاثة مشاكل تطرح و هي :

. ما هي الإجراءات التي يجب اختيارها ؟

. كيف تتم عملية الاختيار ؟

. فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختيار ؟

1. اختيار الاجراءات التي يتم اختيارها : العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعريف على

الدورات العملية الرئيسية لاختيارها ، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها بداية أنه

ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة

¹ نفس المرجع السابق ، ص 119

² محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 46 .

استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختيار ، مثلاً عملية التخزين ، فإن كان للمؤسسة عدة مصانع و كل مصنع يقوم بهذه العملية ، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى ، كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة ، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية ، و أخيراً يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين ، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك ¹.

2. القيام بعملية الاختبار : في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة ، و يجب التأكد هنا على ضرورة تتبع الاجراءات من البداية إلى النهاية ، و اختيار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط .

و فيما يخص التطبيق الميداني للاختيارات ، نلاحظ أنه توجد طريقتين و هما : ²

أ / الطريقة المباشرة :

و تتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رعايتها ، و ذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة ، و من جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات و يمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين .

ب / الطريقة غير مباشرة :

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

3. الأهمية الكمية للاختيارات :

كما تطرقنا إليه سابقاً ، فاختيار التطابق تخص فحص العناصر المادية ، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختيار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختيارات ، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها ، فمستوى اختيار التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة .

¹ شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 120 - 121.

² نفس المرجع ، ص 122 .

ثالثا : التقييم الأولي للرقابة الداخلية :

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين ، يتمكن المراجع من اعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الحيد للعمليات) و نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير) .

تستعمل في هذه الخطوة في الغالب ، استمارات مغلقة ، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا .¹

(الجواب بنعم إيجابي ، الجواب بلا سلبي) ، و عليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

رابعا : التأكد من تطبيق النظام :

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات ، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية أن هذه الإجراءات تطبق فعلا و كما يجب من طرف المؤسسة .²

1. اختيار الإجراءات التي يتم اختيارها :

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

2 . القيام بعملية الاختبارات :

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

3 . مجال اختبارات الديمومة :

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الإدلال عن مد اشتغال الإجراءات ، و بالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط من ديمومة تطبيق الإجراءات ، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية .³

¹ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 47 .

² . شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره، ص 122

³ . نفس المرجع ، ص 123

خامسا : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية .¹

باعتماده على اختبارات الاستمرارية (الديمومة) السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام .

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف و نقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات .
تمثل وثيقة الحوصلة هذه العادة ، تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة ، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته .

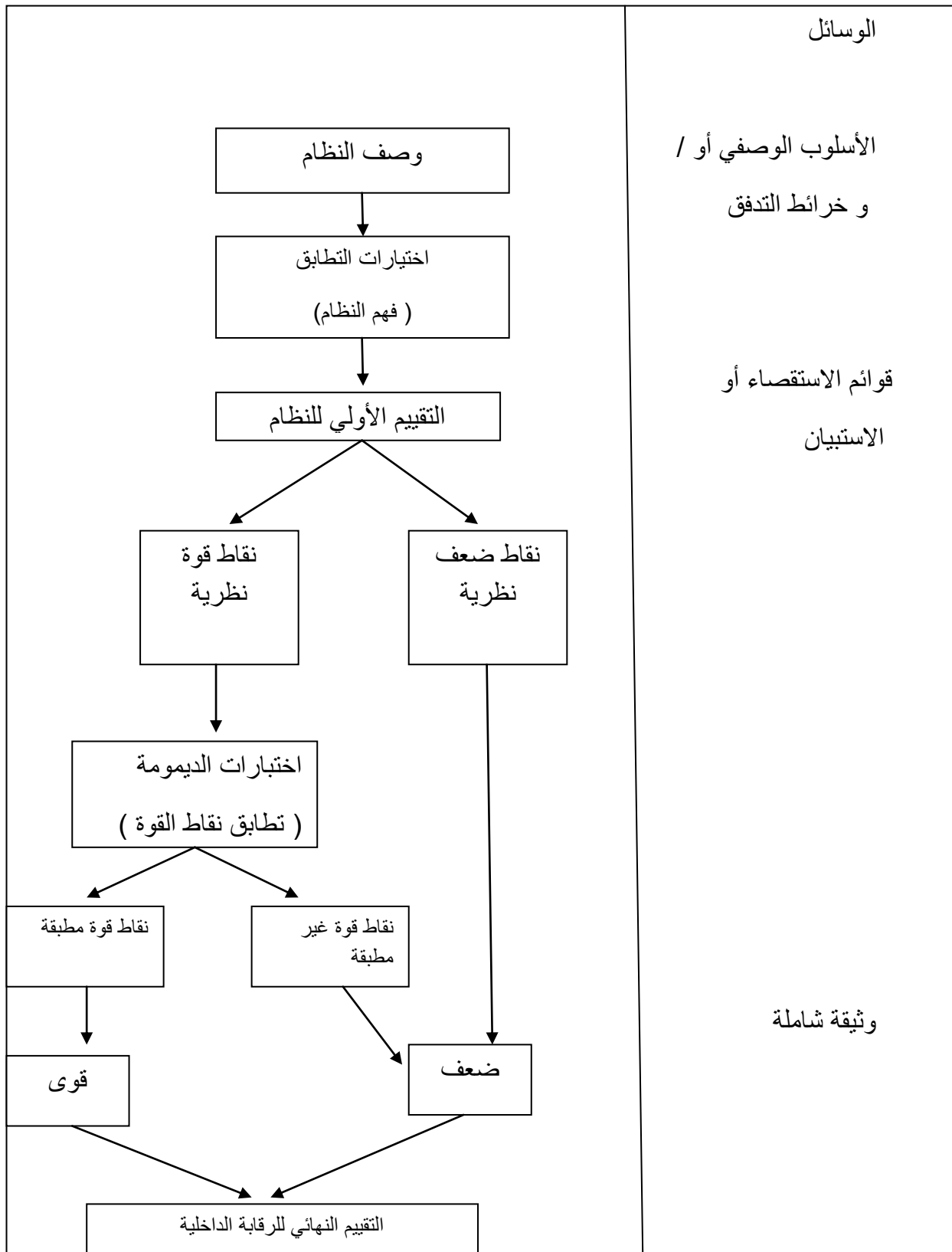
يسهل أو يصعب فحص الحسابات و القوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية ، بتعبير آخر ، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته و تحرياته المباشرة و أن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك .
يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد ، يظهر و يحدد بكل وضوح :

. وظيفة و مسؤولية كل فرد في المؤسسة ، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً، و مفهوم من طرف الجميع.
. نظام يعطى الرخص اللازمة و يراقب كل العمليات، في شكل إجراءات و طرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطى كيفية معاملتها و إدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة ما ينبغي لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه .

وجود موظفين ذوي كفاءات عالية و إخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي

¹ . محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 48

الشكل رقم (1/6) مراحل تقسيم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك .



المصدر : شعباني لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 122

خاتمة الفصل الأول:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن إعطاء تعريف واضح ومبسط للرقابة الداخلية، فهي مجموعة من القواعد و السياسات إجراءات العمل داخل المؤسسة والتي تهدف إلى تطبيق التعليمات واللوائح القانونية للمؤسسة والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة وحماية أصول وممتلكات المؤسسة وصحة المعلومات .

أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات ونوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب الضعف والقوة في النظام المحاسبي المعتمد وأيضا اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش و الاختلاس و ذلك بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإعطاء الحلول و الاقتراحات الممكنة .

مدخل الفصل الثاني

في إطار استكمال بحثنا أردنا التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية بداخل إحدى مؤسساتنا و المتمثلة في شركة الزغبيات فمن خلال ذلك أردنا إسقاط المعلومات المحصل عليها في الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية و ما مدى كفاءة هذا النظام في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ، وقد استخدمنا قائمة الاستقصاء وقمنا بتوزيعها على كل قسم في الشركة ، وعلي قسمنا بحثنا إلى مبحثين :

المبحث الأول : تقديم عام لشركة الزغبيات .

المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .

المبحث الأول : تقديم لشركة الزغبيات

سوف نقوم في هذا المبحث من خلال التعرف على شركة الزغبيات وكذلك المرور بمراحل إنشائها وكيفية الإنتاج بها بالإضافة إلى مكانتها في السوق، ولمزيد من التوضيحات تم تقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب وهي:

المطلب الأول: تعريف بالشركة وموقعها .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة ودراسة المناصب.

المطلب الثالث: نشاط الشركة ومراحل الإنتاج بها.

المطلب الرابع: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها.

المطلب الأول : تعريف بالشركة وموقعها .

الفرع الأول : النشأة والتطور

شركة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الإقتصادية لإنتاج الجبس (UPP) ومقرها الإجتماعي المنطقة الصناعية بحاسي خليفة - الطريق الوطني رقم: 16 لولاية الوادي .

أنشئت سنة 1973 تحت رقم: 73.213.د.أ. 77 من طرف كتابة الدولة للتخطيط وكانت آنذاك تكلفة المشروع : 1.049.000 دج من طرف الشركة الفرنسية فرال بيكس ودخلت حيز الإنتاج في: 03 فيفري 1985.

وطبقا ل:

- لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في: 25 ديسمبر 1997.

- التعليم رقم: 03 المؤرخة في: 02 ماي 1998 للسيد رئيس الحكومة.

- وبناء على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ: 14/07/1998 والمتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية الإقتصادية (وحدة الجبس UPP).

- وبناء على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة العمومية الإقتصادية (وحدة الجبس UPP) المنعقد بتاريخ: 02 أوت 1998 المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة.

وبناء على ما ذكر تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ: 29 سبتمبر 1998 شركة ذات أسهم رأس مالها الإجتماعي

5.832.000 دج مقسمة على 5832 سهم مبلغ السهم الواحد 1.000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين

وإنطلقت الشركة الفتية الزغبيات عملها بتاريخ: 01 ديسمبر 1998.¹

وفي سنة 2002 بدأت عملية التنازل عن الأسهم وتداولها بين المساهمين لتبقى العملية مفتوحة. وفي سنة 2006 تم إضافة مساهم جديد يملك 171 سهم ليصبح رأس مال الشركة 6.003.000 دج مقسمة على 6003 سهم. وكحصيلة نهائية يبلغ عدد المساهمين في الوقت الحالي - 42 مساهم برأس مال قدره: 6.003.000 دج.

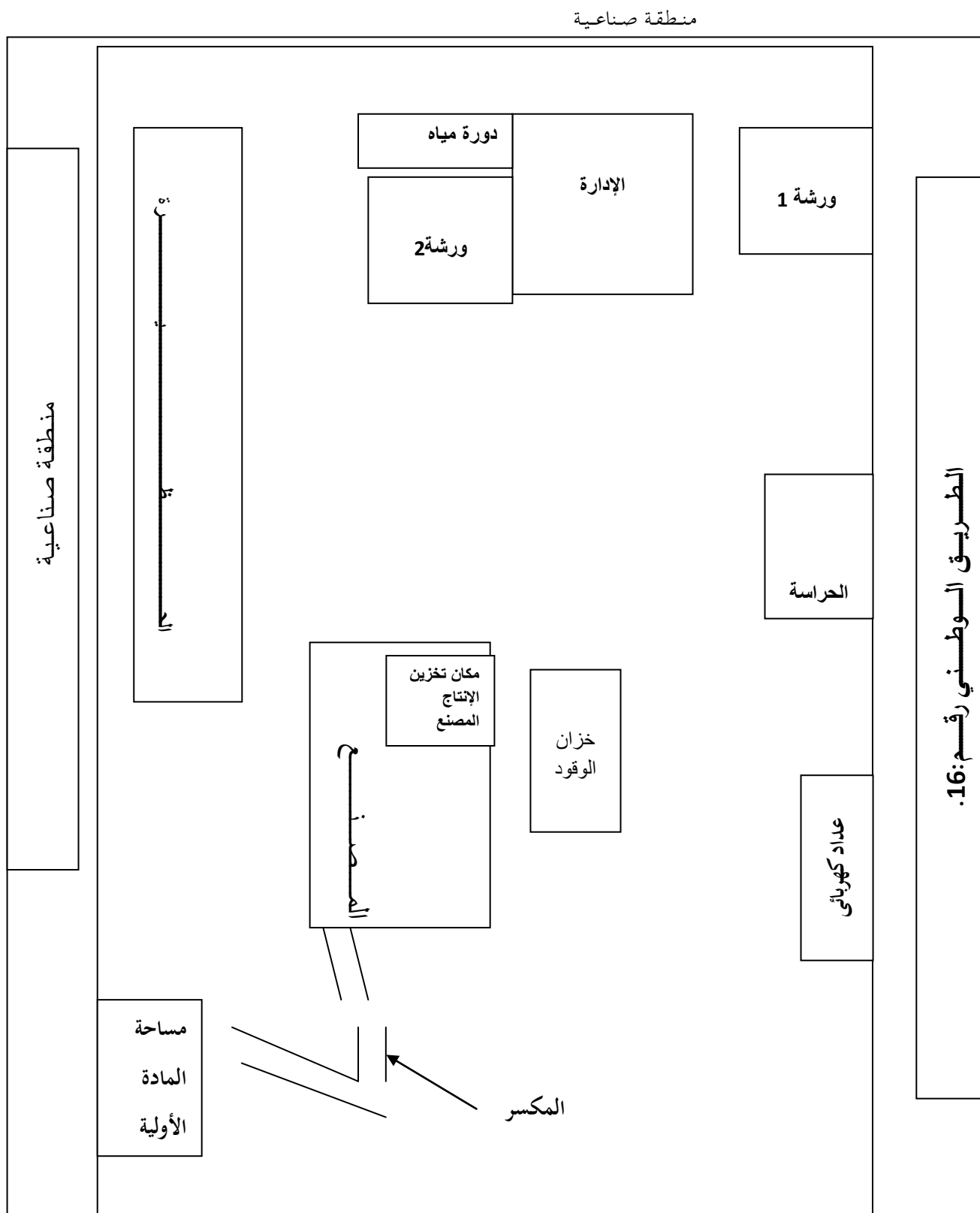
الفرع الثاني: موقعها ومحتواها

01_ الموقع

تقع شركة الزغبيات لإنتاج الجبس في المنطقة الصناعية بعلي خليفة ، على بعد 30 كلم شرق مدينة الوادي، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 شمالا، ويحدها من الجهة الشرقية سوق الثلاثاء -الأسبوعي- ، ومن الجهة الغربية والجنوبية منطقة صناعية. تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 24025 م² ، منها 13331.8 م² مساحة مغطاة . كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات ، مقابلة شخصية ، تاريخ : 2015/05/15 .

الشكل رقم (2/1): رسم توضيحي لموقع شركة الزغبيات



02_ الهياكل والتركيبات

أ_ التركيب الصناعي :

- فرن رقم 01 وفرن رقم 02.
- مطحنة مجهزة لطحن 60 طن يوماً ، بمعدل 21000 طن سنوياً .
- خزانات ضخمة بطاقة تخزين 40000 طن سنوياً.
- نواقل مغزلية من مادة الحديد ونواقل شريطية من مادة المطاط.
- رافعات ومضخة هوائية.
- مولد كهربائي.

ب_ الآليات:

حيث تحتوي الشركة على مجموعة وسائل نقل من الشاحنات ، نقل البضائع ، جرافات ورافعات ... الخ

ج- المنشآت:

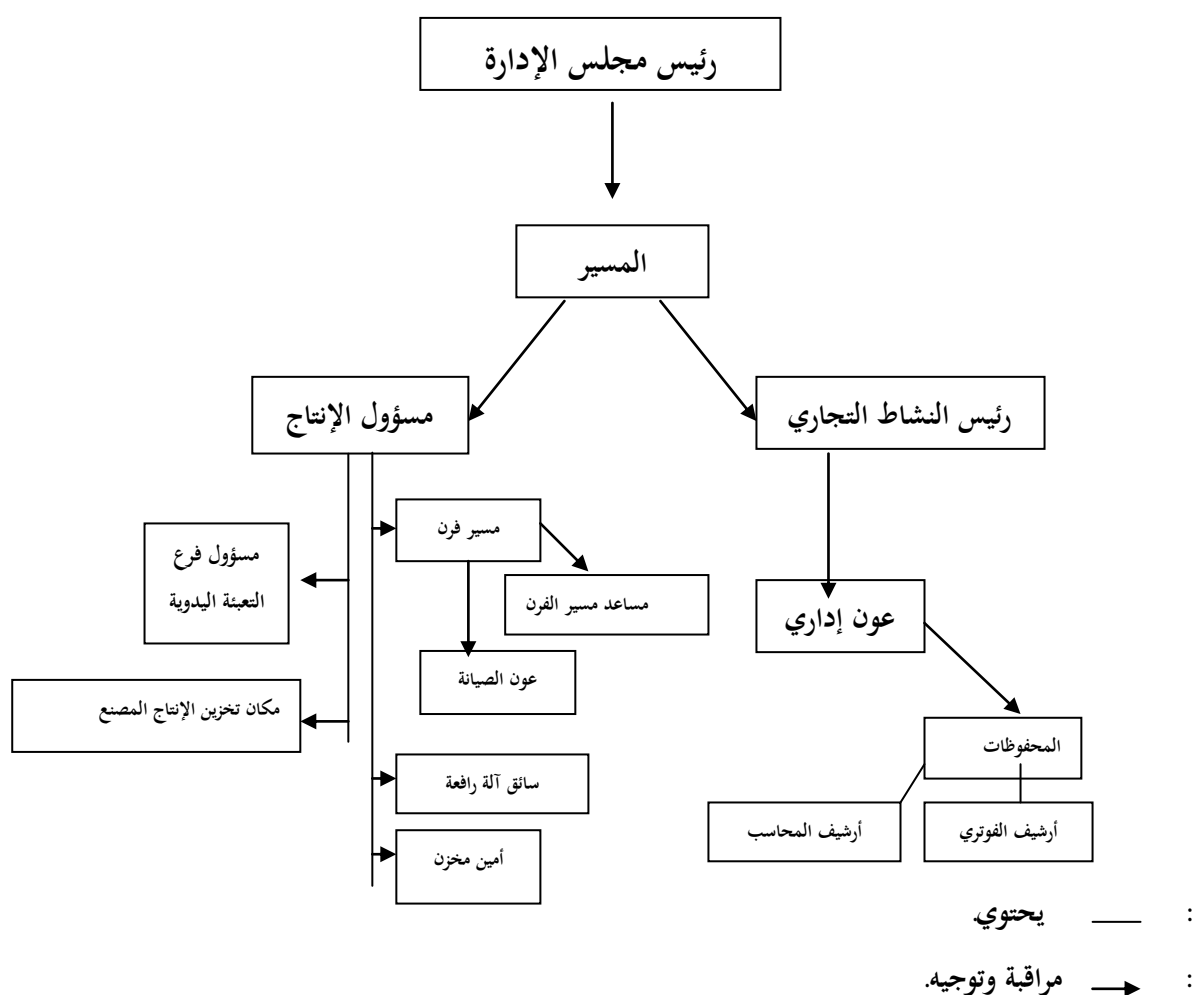
- * الإدارة : تحتوي على 04 مكاتب وقاعة اجتماعات.
- * المصنع: وهو الركيزة الأساسية لشركة بحيث يحتوي على الآلات الصناعية.
- * مكان تخزين المادة الأولية: وهي مساحة مسيجة تتربع على مساحة قدرها 22500 م²
- * الحظيرة : وتحتوي على كل آلات الشركة (شاحنات، جرافات، رافعات....الخ).
- * مخزن لقطع الغيار وأكياس التعبئة : يحتوي على قطع غيار ميكانيكية وكهربائية وأكياس تعبئة ورقية وبلاستيكية فارغة.
- * ورشة 1 للخراطة والتفريز : وهي مزودة بآلة الخراطة والتفريز.
- * ورشة 2 خاصة بالتوشيع الكهربائي : وهي مزودة بكل أنواع الأسلاك الخاصة بتلفيف المحركات الكهربائية بالإضافة إلى عدة أدوات خاصة بهذا المجال.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة ودراسة المناصب :¹

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي الحالي لشركة:

نظرا للوضع الحالي المادي والإقتصادي الذي تمر به الشركة حاولت هذه الأخيرة بقدر الإمكان تقليص مناصب الهيكل التنظيمي دون المساس في الأداء والمهام والمحافظة على الشكل التنظيمي الهرمي ليصبح على الشكل الموالي:

الشكل رقم(2/2): الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات.



المصدر : رئيس النشاط التجاري.

¹ رئيس النشاط التجاري بواسطة الزغبيات .

الفرع الثاني: دراسة المناصب الحالية

01_ رئيس مجلس الإدارة : يشرف على الجمعيات العامة والإجتماعات الداخلية للشركة.

02_ المسير : ينوب رئيس مجلس الإدارة في حالة العطل أو المهام الخارجية وهو الممثل الوحيد لشركة أمام الهيئات

المتعامل معها (بنك، ضمان إجتماعي، ضرائب، صفقات تجارية... الخ). وله حق الإمضاء على الوثائق الرسمية

للشركة. ويشرف على المصالح التالية: مسؤول الإنتاج، رئيس النشاط التجاري.

03_ مسؤول الإنتاج : يقوم بإعداد التقارير اليومية والشهرية للإنتاج والحرص على توفير مادة الوقود وتوفير طلبيات

الزبائن، ويقوم بتعيين المقالع بمساعدة من مصالح المناجم والطاقة، كما يحرص على توفير كل مستلزمات المصنع (طلب

بضاعة للأكياس البلاستيكية الفارغة، طلب الوقود... الخ). بالإضافة إلى ذلك ينظم عمال التعبئة ويحرص على توفير

الأكياس اللازمة لتكيس الجبس وينظم عملية تخزين الأكياس الجاهزة للبيع) ويقوم بتوجيه كل من:

أ_ مسير الفرن : وتنحصر مهامه في الإشراف على عملية الطباخة وتدوينها خطوة بخطوة في الورقة الخاصة بها (ورقة

الطباخة) وفق المعايير المتفق عليها مع مسؤول الإنتاج. ويقوم بتوجيه كل من عون الصيانة ومساعد مسير الفرن.

*** مساعد مسير الفرن :** يشرف على نقل المادة الأولية إلى الفرن وتشحيم الرحى ومراقبة المحركات الكهربائية.

*** عون الصيانة :** يقوم بتشحيم وتزييت جميع الآلات والآليات.

ب_ سائق الآلة الرافعة : نقل المادة الأولية من مكان التخزين إلى المكسر. وفي حالة نفاذ المادة الأولية من مكان

التخزين داخل المؤسسة يساعد في تعبئة الشاحنات وذلك بإنتقاله إلى المقلع الخاص بالشركة، المعين من طرف المناجم والطاقة.

ج _ أمين المخزن : وهو يعمل على توفير قطع الغيار وكل إحتياجات المصنع من زيوت وشحم وأدوات

كهربائية. بالإضافة إلى ذلك يعتبر المخزن أحد أعضاء اللجان المخصصة للقيام بعملية الجرد في نهاية السنة.

د_ مسؤول فرع التعبئة اليدوية : ينظم الأفواج العمال وعملية التعبئة ومراقبة الكمية المعبئة في كل كيس ،

كما يقوم مسؤول الإنتاج بالإشراف على:

و_ مكان تخزين الإنتاج المصنع : وهو مقسم إلى قسمين قسم يتم فيه تعبئة الإنتاج التام الصنع وقسم يتم فيه

تخزين الفائض من الإنتاج التام الصنع.

04_ رئيس النشاط التجاري : يشرف على المعاملات التجارية بين الشركة والزبائن ويقوم بإمضاء على الوثائق

الخاصة بالمستخدمين ومخالصة وصلوات الإستلام ، ويقوم بتصريحات التأمينات الضمان الإجتماعي للعمال ، والتصريحات

الشهرية والسنوية (ضرائب، ضمان إجتماعي، إشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر... الخ)، ويسدد فواتير الممولين ، ويقوم بمراقبة الأولية للكشوف البنكية لتأكد من الوضعية المالية لشركة وبعد الحصول على النتائج النهائية الخاصة بالديون _المرسلة من طرف المحاسب المعتمد خارج الشركة_ يقوم بمحاولة تحصيلها بشكل سلمي وفي حالة عدم الإمتثال يحيل الملف إلى محامي الشركة لنظر فيها قضائيا.

ويشرف على كل ما يتعلق بشؤون العمال(عطل، تراخيص غياب، شهادات عمل، تنقيط الحضور... الخ). كما يقوم بإعداد الأجور للعمال، يقوم بإنجاز وصل إستلام البضاعة والفواتير بعد المخالصة وإعداد التقرير السنوي للعملاء. ومراقبة المبالغ المالية المودوعة إلى البنك من طرف العون الإداري.

أ_ العون الإداري : وتنحصر مهامه في الخدمات بين الشركة والهيئات المتعامل معها بإضافة إلى مساعدة رئيس النشاط التجاري، وتنظيم أرشيف الفوترة والمحاسبة، وإيداع المبالغ المالية إلى البنك. لتشغل بهذا الهيكل 34 عاملا موزعين كما يلي:

الجدول رقم(2/1): جدول يمثل توزيع الإطارات بالشركة

العدد	الإطار
02	الإطارات العليا
02	إطارات
10	أعوان تحكم
19	أعوان تنفيذ
34	المجموع:

المصدر : مسؤول الانتاج بالشركة

المطلب الثالث : نشاط الشركة ومراحل الإنتاج بها

الفرع الأول: نشاط الشركة

يتمثل نشاط الشركة في القيام بمختلف العمليات والأنشطة التجارية من صناعة وتحويل وإنتاج وإنجاز وتسويق وتوزيع وبيع بالجملة والتجزئة ، تصدير وإستيراد بالإضافة إلى تقديم مختلف أنواع الخدمات كل ذلك في المجالات والقطاعات التالية¹ :
أولا: مراحل الإنتاج بها²:

تمر عملية إنتاج الجبس الصناعي بثلاثة مراحل وهي:

¹ - القانون الأساسي لشركة الزغبيات،
² _ مسؤول الإنتاج بالشركة محل الدراسة.

01_ مرحلة التكسير: تبدأ عملية الإنتاج بنقل المادة الأولية بواسطة الآلة الرافعة من مساحة التخزين إلى

المكسر الأول الذي يقوم بتكسير المادة الأولية وبعد ذلك تمر عبر شريط ناقل إلى المكسر الثاني لتفتت إلى حجم أصغر ويقوم الناقل الثاني بنقلها إلى مكان تخزينها على هذا الشكل هو عبارة عن غرفة مزودة أرضيتها بغربال متوسط الحجم بحيث ينزل المادة الأولية بالكميات المرغوب فيها لتنتقل إلى الفرن.

02_ مرحلة الطهي: تنقل المادة المخزنة بواسطة الناقل الثالث الذي يقوم بنقلها إلى الرافعة رقم 01 التي تصب

في خزان خاص بالفرن سعته 2طن ويتم تفريغ المادة منه إلى الفرن رقم 01 (الذي سعته 1.5طن) حسب الحاجة. وتطبخ المادة داخل هذا الفرن في فترة زمنية محددة وتحت درجة حرارة أقصاها 160°. بعد ذلك يتم نقل المادة إلى خزان مؤقت لتنتقل عبر ناقل مغزلي إلى الرافعة رقم 03 التي تقوم بدورها بقلبها إلى خزانات أرقام: 03-02-01.

03_ مرحلة الرحي: تنقل المادة من الخزانات 03-02-01 عبر نواقل مغزلية إلى الرافعة رقم 04 التي تنقل المادة

إلى الرحي لتقوم بالرحي وبعد ذلك يتم نقل المادة المصنعة عبر مسلكين:

- عن طريق الناقل رقم 11: الذي يصب في مكان التخزين.

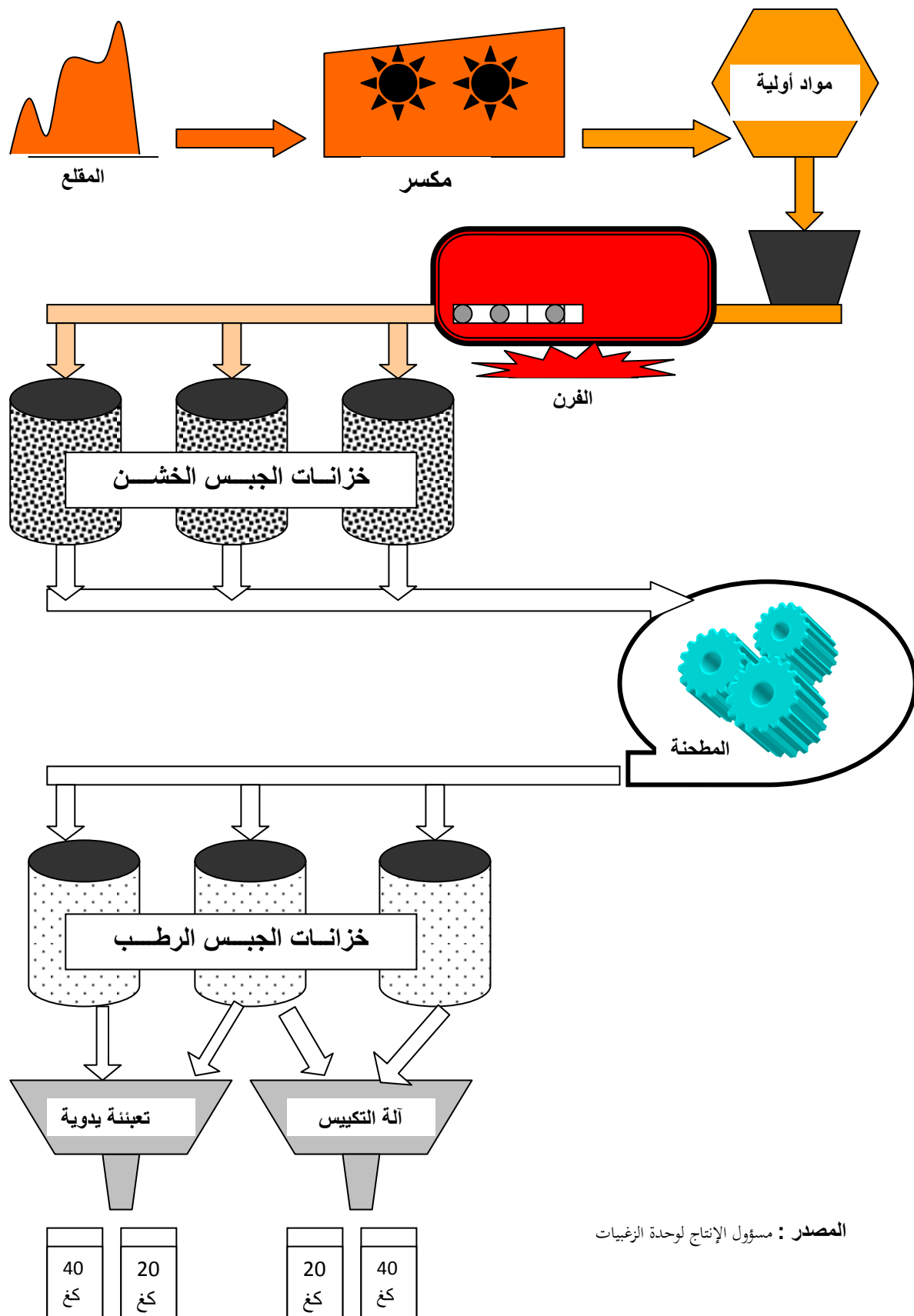
- عن طريق الناقل رقم 12: الذي يصب في الخزانات 06-05 ليتم نقل الجبس منها بواسطة الناقلين 15-16 إلى

الرافعة 05 التي تصب في خزان خاص بالأكياس الورقية مزود بميزان آلي لكمية الجبس وبعد ذلك يتم نقل الأكياس عبر شريط ناقل الأول إلى شريط ناقل ثاني المتحرك.

إلا أنه في الوقت الحالي لا تستعمل الشركة المسلك الثاني لعدم توفر الأكياس الورقية. وكذلك الفرن رقم 02 ونواقله لعدم توفر المادة الأولية الخاصة به.

والشكل الموالي يوضح مراحل الإنتاج بشكل عام:

الشكل رقم (2/3): رسم تخطيطي يوضح مراحل الإنتاج بالشركة



المطلب الرابع : أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها

أولاً: أهداف الشركة

تتمثل أهداف الشركة في:

- توفير مناصب شغل.
- توفير مادة الجبس على مستوى الجنوب الشرقي الجزائري.
- تحسين نوعية مادة الجبس وتطويرها من الإنتاج التقليدي إلى الإنتاج الصناعي.
- فتح مجالات صناعية أخرى وذلك من خلال تزويد مصانع الطباشير والمراكز الصيدلانية لإنتاج الجبس الطبي والأسنان الصناعية بالمادة الأولية الخاصة بذلك.

ثانياً: محيط الشركة

01_ السوق :

يتلقى إنتاج الشركة إقبالاً كبيراً من طرف المقاولين مثل: مقاولات سعداني والفار، مقاوله حمودة سيدي علي... الخ والمقاولات أمثال: شنة نجلاء، شبرو دليلة، فار علجية... الخ. ومواد البناء مثل: دراجي جمال، علالي محمد الصالح ، نوبلي معراج ، عشي محمد، قدوري معمر... الخ ، والشركات مثل: شركة شيحاني، شركة معلول، شركة العامرية... الخ. وإضافة إلى ذلك المستهلكين المستعملين لمادة الجبس ، فإستحوذ بذلك على السوق المحلية بنسبة 90% تقريباً. أما على مستوى سوق الجنوب الشرقي فيستحوذ على نسبة 80% تقريباً وذلك من خلال: الشركات كشركة سوتدكو وشركة البايات في ورقلة ، شركة صنع المواد والبناء (EFMC) توقرت وغيرها، والمقاولين مثل: مساوي فوزي من حاسي مسعود ، غندير عون بشير من توقرت... الخ. وبالإضافة إلى هذه المناطق فقد تعاملت الشركة مع العديد من الولايات الأخرى كولايات الشرق تمثلت في العديد من المقاولين مثل: بخوش بالقاسم من سوق أهراس ، شيلي رمضان من ميله ، فهادة أحمد من سوق أهراس ، مؤسسة كالما للبناء من قالما ، قعري أحمد من تبسة ، وولايات الشمال تمثلت في: شركة دينوروت من الجزائر، مقاولات خنتوش المولدي من بجاية ، مقاول بن عمران جمال من الجزائر... الخ ، وولايات الوسط تمثلت في: بن أحمد محمد لمين من برج بوعريج... الخ ، وكذلك تم التعامل مع شركة أجنبية المتمثلة في شركة سينوهيدرو الصينية.

02_ المنافسون:

أ_ داخل الولاية : تتمثل في

✓ المنشآت لصنع الجبس الصناعي: مصنع عاد.

✓ المنشآت لصنع الجبس اليدوي: الفولية ، منشأة الجبس الممتاز.

ب_ خارج الولاية:

- مصنع أولاد جلال.

- مصنع غرداية.

- مصنع بوسعادة.

03_ الممونين:

أ_ مموني المادة الأولية : المناجم والطاقة بحيث تقوم بتوفير المناجم

ب_ مموني مادة التكريس: مؤسسة تحويل البلاستيك العبروجي بالدييلة، مؤسسة

تحويل البلاستيك بده عادل بالبياضة ، مؤسسة تحويل بلاستيك سوف بالوادي.

ج _ مموني الوقود : مؤسسة نفضال بالوادي.

د- ممونين آخريين : كموااد البناء والموااد الكهربائية ، وبعض المكتبات

لتجهيزات المكتبية.

و_ التموين بالطاقة الكهربائية : سونلغاز.

04_ مقدموا الخدمات:

أ_ إتصالات الجزائر(المصلحة التجارية) : خدمات هاتفية.

ب_ خراطة وتفريز: فرحات أحمد بحاسي خليفة، حدد بشير بحاسي خليفة.

ج_ شركة العزالي: نقل المادة الأولية من المقلع إلى المصنع.

05_ العملاء:

- الشركات.

- المقاولين.

- تجار مواد البناء .

- وبعض المستهلكين.

ثالثا: واقع المحاسبة بها:

نظرا المحاسب داخل الشركة أحييت العمليات المحاسبية (الميزانية ، تحديد الديون، مراقبة الوثائق المحاسبية والكشوف البنكية... الخ) إلى محاسب معتمد خارجها، وبهذا تصبح العمليات التي تتم داخل الشركة عبارة عن عمليات تسيير وقد أوكلت هذه الأخيرة إلى رئيس النشاط التجاري بالشركة.

المبحث الثاني :واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة

تعتبر قائمة الاستقصاء من بين أهم الأدوات التي يقوم بها المراجع الداخلي أثناء قيام بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم و تطبيق الاجراءات و طرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال المشتريات ، الرواتب و الاجور ، المخزونات ، ودورة الانتاج ،المبيعات الخ
فقد قمنا بتوزيع أربعة نسخ من كل عملية على كل قسم في شركة الزغبيات فقد تم الاجابة بكل تواضع من طرف مسؤولي الاقسام الا أن هناك بعض التنقضات في الاجابات وهذا يرجع بسبب الوضع الحالي التي تمر به هذه الشركة الى أن معظم الاجابات كانت بنعم ، فهذا يعني انها مازالت تتمتع نقاط قوة وهذا يدل على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة حيث قسمنا هذا المبحث الى:

المطلب الاول : تقديم قوائم الاستقصاء

المطلب الثاني :تفريغ وتحليل وتفسير نتائج الاستقصاء

المطلب الاول :تقديم قوائم الاستقصاء

سوف نقوم بعرض بعض الاجابات من قوائم الاستقصاء من كل جدول من عمليات الاستغلال .
قائمة إستقصاء خاصة بالمخزون ودورة الإنتاج

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	1. هل هناك جرد مستمر بالكميات والقيم ،ومستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات ؟
		X	2. في حالة إتباع الجرد المستمر بالقيم هل تتم مقارنة ذلك في فترات منتظمة بحسابات دفتر الأستاذ العام ؟
		X	3. هل فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف إستخراج أنواع المخزون ذات معدل دورات ضعيف ؟
		X	4. هل تعتمد المؤسسة عل دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزون ؟
	X		5. هل يتم تصنيف بطاقات الجرد الفعلي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون ؟
		X	6. هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي الدئم على أساس بطاقات المخزون ؟
		X	7. هل يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر لمنتجات تامه في حالة إرجاعها من المستودعات التابعة المؤسسة إلى المخازن ؟
		X	8. هل تستبعد المؤسسة عناصر المخزون المتقادمة أو التالفة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون ؟
		X	9. هل تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقه بحيث كل عون مسؤول عن مخزن معين ؟
	X		10. هل المخزونات محمات ضد السرقة بوضعها في أماكن أمنه تتماشى ونوع المخزون بمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم ؟
		X	11. هل هي محمات ضد العوارض الطبيعية ؟
		X	12. هل يقارب عمال المخازن الكميات المسلمة لهم مع مذكرات الإستلام ، الإنتاج.....؟
	X		13. هل المخزونات فقط عند تقديم مذكرة اخراج مرقمة ترقيما مسبقا ، أو مذكرة إرسال ، موافق عليها ؟
	X		14. هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزون ، بصفة منتظمة خلال الدورة و في نهايتها ؟
	X		15. هل مخزونات المؤسسة الموجودة خارجها تخضع الى العد المادي في نهاية السنة أو يصادق على وجودها من طرف الغير الموجودة لديه خلال السنة و في نهايتها ؟
	X		16. هل هناك نظام لتحديد التكاليف ؟
		X	17. هل هناك نظام لتحديد التكاليف وأسعار التكلفة يمكن مقارنته بنظام المحاسبة العامة ؟

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ ممتلكات المؤسسة (دراسة ميدانية بشركة الزغبيات)

		X	18 . هل يوجد سجل خاص لكل الاستهلاكات المستعملة في الانتاج و سجل للمنتجات التامة ؟
		X	19 . هل يتم فحص يومية الاستهلاكات و المنتجات التامة شهريا للتحقق من صحة الاجماليات ؟
		X	20 . هل ماهو موجود في المخازن من مسؤولية أمين خاص ؟
		X	21 . هل يقوم أمين المخزون عند القيام بالادخالات و الاخراجات بإعلام قسم المحاسبة بموجب تقارير الاستلام و الصرف ؟
		X	22 . هل مسؤولية واختصاص المخزن محددة من طرف الإدارة ؟
		X	23 . هل يجرى تقييم و تسعير المواد الأولية بالمخازن من قبل هيئة مستقلة ؟

قائمة إستقصاء خاصة بالمشتريات

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		X	1. هل يوجد سجل خاص بالمشتريات التي تم إستلامه ؟
		X	2. هل يتم مراقبة مستند الإستلام بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من إستلام فواتير الشراء والتسجيل في سجل المشتريات ؟
		X	3. هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير الشراء مع تحديد المسؤول عنها ؟
		X	4. هل يوجد سجل البضاعة التي تم شحنها ؟
		X	5. هل هناك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة ؟
	X		6. هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معيناً إلى مناقصات و مقارنة عروض مختلف الموردين لإختيار أحسنهم ؟
			7. إذا كان هذا الإجراء متبع فهل تقدم شروح في حالة عدم احترامه ، عند الشراء من المورد غير الذي قدم أحسن الشروط ؟
		X	8. هل يقوم اشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية لأسعار المدفوعة على السلع المشتراة و التأكد من أن تلك السلع ليست أغلى من أسعار السوق ؟
		X	9. هل توجد مصلحة إستلام داخل المؤسسة ؟
		X	10. هل هناك متابعة للطلبات المنتظرة ؟
		X	11. هل تخضع المشتريات لصالح المستخدمين لنفس الاجراءات : (مصلحة الشراء ، الاستقبال ، المحاسبة) ؟
		X	12. هل كل استلام (بضائع ، مواد ولوازم) يتم عن طريق مصلحة (استلام على مستوى كل معمل أو مخزن) ؟
		X	13. هل عمال مصلحة الاستلام مستقلون عن عمال مصلحة الشراء وعن الأشخاص الذين يتخذون قرارات الشراء ؟
		X	14. هل تعد مذكرة (سند) استلام لكل إدخال ؟
		X	15. وفي هذه الحالة هل هي مضمضة ، مؤرخة ، مرقمة ترقيما مسبقا و مراقبة ؟
		X	16. هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام أو لها سجل دائم للإستلامات ؟
		X	17. هل تسلم الفواتير بمجرد وصولها الى مصلحة الرسائل مباشرة الى الأشخاص المكلفين بدفعها وهل هناك رقابة عليها عند وصولها ؟
	X		18. هل هناك اجراءات معمول بها فيما يخص نفقات النقل و التمثيل التجاري ؟
		X	19. هل تراقب مردودات المشتريات بحيث تجعل حسابات الموردين المعنيين مدينة بها ؟
	X		20. هل تدرس دوريا الطلبات التي ليس لها مذكرات استلام ، وكذا الفواتير دون مبررات ؟
		X	21. هل يعد و يراقب ميزان مراجعة الموردين ، و يقارن باجمالي الموردين شهريا على الأقل ؟

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ ممتلكات المؤسسة (دراسة ميدانية بشركة الزغبيات)

		X	22 . هل تقارن كشوف الحسابات المرسلة من طرف الموردين بالمستندات المبررة أو بالحسابات الفردية لهم ؟
		X	23 . هل كل الشيكات مرقمة ترقيما مسبقا مسجلة ؟
	X		24 . هل تحتفظ دفاتر الشيكات البيضاء (غير المستعملة) في أماكن آمنة و تحت مسؤولية شخص ليس له حق الإمضاء ؟
		X	25 . هل الشيكات الفاسدة تلغى و يحتفظ بها في ملف خاص قصد مراقبة مستقبلية ؟
		X	26 . هل الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء معنيون من طرف الوصاية أو من طرف مجلس الإدارة ؟
			27 . هل الأشخاص الممضون على الشيكات مستقلون عن وظائف الشراء أو الموردين وهل عليهم دراسة الملف قبل الإمضاء ؟
		X	28 . هل ترسل الشيكات الممضاة من طرف شخص مستقل ؟
		X	29 . هل تلغى المستندات المبررة بعد الدفع ؟

قائمة الإستقصاء الخاصة بالدورة مبيعات - تحصيلات)

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
	x		1. هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع ؟
		x	2. هل تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من قبل :المدير . قسم المبيعات ؟
		x	3. هل يتم فحص الفواتير بهدف تحقيق : الكميات الواردة بها . العمليات الحسابية ؟
		x	4. هل العقود تتم بواسطة لجنة أو مصلحة معينة ؟
	x		5. هل يتم إعداد قبل عملية البيع تقرير حول النشاط ؟
		x	6. هل الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا ؟
		x	7. هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق التنفيذية ؟
		x	8. هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من وجود الفاتورات لكل الوثائق التنفيذية ؟
	x		9. هل يكون العقد محدد بسقف التمويل ؟
		x	10. هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول ؟
		x	11. هل تستعمل المؤسسة فواتير البيع متسلسلة ؟
		x	12. هل رقابة فعالة على أوامر البيع ؟
		x	13. هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة ؟
		x	14. هل تعالج المردودات بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟
		x	15. هل يمكن التفريق الفواتير الأصلية و الفواتير طبق الاصل ؟
		x	16. هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل الفواتير تم تسجيلها ؟
		x	17. هل هناك حساب مفصل لكل زبون ؟
		x	18. حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل عن : الخزينة . مصلحة الفوترة ؟
		x	19. مجموع موازنة الزبائن يتم مقارنته مع دفتر الأستاذ كل شهر ؟
		x	20. هل يتم تذكير الزبائن في حالة تأخر في الدفع ؟
	x		21. هل توجد سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل لتحويل الحقوق المشكوك فيها و صعبة التحصيل إلى ديون معدومة ؟
		x	22. هل يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية ؟
		x	23. هل توجد رزنامة محددة لإعداد و إرسال الفواتير في آجال معقولة ؟

قائمة إستقصاء خاصة بالصندوق

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
	X		1. هل تشتغل كل الصناديق (في حالة تعددها X حسب سلفة مستديمة) أي (رأس مال عامل ثابت) ؟
		X	2. هل مسؤولية صندوق تحمل على شخص واحد ؟
		X	3. هل تم تحديد الحد الأعلى ، لكل صندوق ، للمبلغ القابل للدفع عن طريق الصندوق ؟
	X		4. هل مصاريف الصندوق مبررة بمستندات موافق عليها بصفة منتظمة ؟
		X	5. هل يمضي المستفيدون إيصالات عند كل دفع ؟
	X		6. هل يعاد تكوين السلفة المستديمة بعد دراسة المستندات المبررة من طرف شخص غير أمين الصندوق ؟
	X		7. هل تلغى المستندات المبررة بمجرد إعادة تكوين السلفة المستديمة وذلك حتى لا تستعمل مرة أخرى ؟
		X	8. هل تودع الشيكات المقدمة لأمين الصندوق مقابل نقود في البنك في أقرب وقت ممكن ؟
	X		9. هل يقوم المراقبون الداخليون او أشخاص آخرون مسؤولون ، بمراقبة فجائية للصندوق وعلى فترات معقولة ؟
	X		10. هل يتم الإيداع عن طريق شخص غير أمين الصندوق ؟

قائمة استقصاء خاصة بالأجور و الرواتب

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
	X		1. هل الأشخاص القائمون بالوظائف التالية مستقلون الواحد عن الآخر ؟ . الموافقة على عمل العامل . تحضير الأجور . توزيع الأجور . حفظ الأجور التي لم يتقدم أصحابها لقبضها ؟
		X	2. هل إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور أو تغيير الأجور الفردية تخضع إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين عن مصلحة الأجور ؟
		X	3. هل هناك مصلحة خاصة بالمستخدمين لها المعلومات الكاملة والسارية المفعول حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب والأجور ؟
		X	4. هل الساعات الضائعة لدخول وخروج المستخدمين مستعملة في مراقبة الأجور ؟
		X	5. هل تتضمن إجراءات تحضير الأجور رقابة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور ؟
		X	6. هل تخضع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور ؟
	X		7. هل الأشخاص الذين يمحضون الشيكات أو يملئون الأغلفة الفردية بالأجور مستقلون عن الموافقة على ساعات العمل و تحضير الأجور ؟
		X	8. هل يتم تغيير الأشخاص الذين يوزعون كشوف الأجور الفردية أحيانا ؟
		X	9. هل هناك حساب بالبنك خاص بالأجور يمحون عن طريق تسبيق ثابت ؟
		X	10. وفي حالة وجود الحساب الخاص بالأجور هل أن : . الشيكات مرقمة ترقيميا مسبقا و مسجلة . . دفتر الشيكات غير المستعملة . . الشيكات الفاسدة . هناك مبلغ كحد أعلى للشيكات و يمنع تحرير شيكات عند تجاوز المبلغ هذا الحد ؟
		X	11. في حالة الدفع النقدي للأجور هل الإجراءات التالية معمول بها ؟ : . تنقل النقود من طرف مصلحة مستقلة لها الإمكانيات الأمنية . توضع الأجور في أغلفة من طرف أشخاص مستقلين عن إعداد الأجور و الموافقة على ساعات العمل . هناك إيصالات . هناك إيصالات . هناك إجراءات وقائية تمنع السرقة من داخل وخارج المؤسسة .

المطلب الثاني : تفريغ وتحليل وتفسير نتائج الاستقصاء

لقد قمنا بتحليل النتائج المتحصل عليها لاكتشاف نقاط القوة و الضعف مع اعطاء تفسير لنتائج الاستقصاء

الفرع الأول: الأسئلة الخاصة بالمخزون ودورة الإنتاج: تحليل الإجابات المتحصل عليها

الجدول رقم(2/2) : الاجابات الخاصة بالمخزون ودورة الإنتاج

الإجابات		العدد		النسبة المئوية	الأسئلة
لا	نعم	لا	نعم		
% 25	%75	1	3		1. هل هناك جرد مستمر بالكميات والقيم ،ومستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات ؟
% 50	% 50	2	2		2. في حالة إتباع الجرد المستمر بالقيم هل تتم مقارنة ذلك في فترات منتظمة بحسابات دفتر الأستاذ العام؟
% 50	% 50	2	2		3 . هل فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف إستخراج أنواع المخزون دات معدل دورات ضعيف ؟
% 25	%75	1	3		4 . هل تعتمد المؤسسة عل دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزون ؟
% 25	%75	1	3		5 . هل يتم تصنيف بطاقات الجرد الفعلي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون ؟
% 0	% 100	0	4		6 . هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي الدئم على أساس بطاقات المخزون ؟
% 0	% 100	0	4		7 . هل يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر لمنتجات تامه في حالة إرجاعها من المستودعات التابعة المؤسسة إلى المخازن ؟
% 0	% 100	0	4		8 . هل تستبعد المؤسسة عناصر المخزون المتقادمة أو التالفة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون ؟
% 25	%75	1	3		9 . هل تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقه بحيث كل عون مسؤول عن مخزن معين ؟
% 25	%75	1	3		10 . هل المخزونات محمات ضد السرقة بوضعها في أماكن أمنه تتماشى ونوع المخزون بمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم ؟
% 0	% 100	0	4		11 . هل هي محمات ضد العوارض الطبيعية ؟
% 25	%75	1	3		12 . هل يقارب عمال المخازن الكميات المسلمة لهم مع مذكرات الإستلام ، الإنتاج.....؟
% 50	% 50	2	2		13 . هل المخزونات فقط عند تقديم مذكرة اخراج مرقمة ترقيميا مسبقا ، أو مذكرة إرسال ، موافق عليها ؟
% 25	%75	1	3		14 . هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزون ، بصفة منتظمة خلال الدورة و في نهايتها ؟

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ ممتلكات المؤسسة (دراسة ميدانية بشركة الز غبيات)

15 . هل مخزونات المؤسسة الموجودة خارجها تخضع الى العد المادي في نهاية السنة أو يصادق على وجودها من طرف الغير الموجودة لديه خلال السنة و في نهايتها ؟	1	3	25 %	75 %
16. هل هناك نظام لتحديد التكاليف ؟	1	3	25 %	75 %
17 . هل هناك نظام لتحديد التكاليف وأسعار التكلفة يمكن مقارنته بنظام المحاسبة العامة ؟	2	2	50 %	50 %
18 . هل يوجد سجل خاص لكل الاستهلاكات المستعملة في الانتاج وسجل للمنتجات التامة ؟	4	0	100 %	0 %
19 . هل يتم فحص يومية الاستهلاكات والمنتجات التامة شهريا للتحقق من صحة الاجماليات ؟	3	1	75 %	25 %
20 . هل ماهو موجود في المخازن من مسؤولية أمين خاص ؟	4	0	100 %	0 %
21 . هل يقوم أمين المخزون عند القيام بالادخالات و الاخراجات بإعلام قسم المحاسبة بموجب تقارير الاستلام و الصرف ؟	4	0	100 %	0 %
22 . هل مسؤولية واختصاص المخزن محددة من طرف الإدارة ؟	4	0	100 %	0 %
23 . هل يجري تقييم و تسعير المواد الأولية بالمخازن من قبل هيئة مستقلة ؟	2	2	50 %	50 %

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على إجابات أفراد العينة على الاستبيان

من الجدول أعلاه يمكن تفسير نتائج الإجابات المتحصل عليها كما يلي :

✗ نقاط الضعف: وتمثلت في ما يلي:

- إن عدم إستعمال العد المادي للمخزونات الموجودة خارجها في نهاية السنة أو يصادق على وجودها من طرف الغير الموجود لديه خلال السنة وفي نهايتها يعتبر كنقطة ضعف لها وينتج عنه التلاعب وعدم الجدية في العمل وقد تظهر السرقة والإختلاس والغش لذا لا بد من المؤسسة التأكد من مخزوناتا الموجودة خارجها وإستعمال العد المادي وهذا ينتج عنه التنافس والجدية في العمل وتحديد المسؤولية في حالة وجود فروق.
- إن عدم إتباع نظام لتحديد التكاليف يعتبر نقطة ضعف وكارثة كبرى لهذه المؤسسة لذا لا بد من وجود نظام محاسبه تحليلية بمعنى الكلمة وضرورة إهتمام المؤسسة بنظام محاسبة التكاليف ، تكوين إطارات ومحاسبين مؤهلين لهذا المجال .

✗ نقاط القوة: نقاط القوة بالنسبة لهذه المؤسسة تمثلت فيما يلي:

- أنها تعتمد الجرد المستمر بالكميات والقيم ، هذا يساعد على معرفة الموجود الفعلي بالكمية والقيمة بعد الجرد الطبيعي (المادي) والقارنة مع الدفاتر ، وأيضا تعتمد المؤسسة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزن .
- يتم تصنيف بطاقات الجرد الفعلي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون .

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ ممتلكات المؤسسة (دراسة ميدانية بشركة الز غبيات)

- يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي للمخزون بناءً على بطاقات المخزون
- يتم إعداد محضر تلف أو ضرر لمنتجات تامة في حالة إرجاعها من المستودعات
- . و أيضا تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون بكل دقة و تكون الجدية في العمل و تحديد المسؤولية في حالة وجود فروق
- . ان المخزونات محمات ضد السرقة وذلك بوضعها في أماكن محمية ضد أي نوع من السرقة بحيث لا يمكن الدول إليها الا للمرخص لهم و أيضا هي محمات ضد العوارض الطبيعية
- . و ايضا تستعمل المؤسسة العد الفعلي لمختلف أنواع المخزون بصفة منتظمة خلال الدورة وفي نهايتها
- . يعتبر أمين الخزن هو المسؤول لى ما هو موجود في المخازن

الفرع الثاني : الأسئلة الخاصة بالمشتريات: تحليل الإجابات المتحصل عليها الجدول رقم(2/3) : الإجابات الخاصة بالمشتريات

الإجابات		الأسئلة	
النسبة المئوية		العدد	
لا	نعم	لا	نعم
0 %	100 %	0	4
0 %	100 %	0	4
50 %	50 %	2	2
50 %	50 %	2	2
25 %	75 %	1	3
50 %	50 %	2	2
100 %	0 %	4	0
25 %	75 %	1	3
0 %	100 %	0	4
50 %	50 %	2	2
50 %	50 %	2	2
0 %	100 %	0	4
0 %	100 %	0	4

الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ ممتلكات المؤسسة (دراسة ميدانية بشركة الزغبيات)

كل معمل أو مخزن ؟				
13 . هل عمال مصلحة الاستلام مستقلون عن عمال مصلحة الشراء وعن الأشخاص الذين يتخذون قرارات الشراء ؟	1	3	25 %	75 %
14 . هل تعد مذكرة (سند) استلام لكل إدخال ؟	4	0	100 %	0 %
15 . وفي هذه الحالة هل هي ممضاة ، مؤرخة ، مرقمة ترقيما مسبقا و مراقبة ؟	4	0	100 %	0 %
16 . هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام أو لها سجل دائم للإستلامات؟	4	0	100 %	0 %
17 . هل تسلم الفواتير بمجرد وصولها الى مصلحة الرسائل مباشرة الى الأشخاص المكلفين بدفعها وهل هناك رقابة عليها عند وصولها ؟	2	2	50 %	50 %
18 . هل هناك اجراءات معمول بها فيما يخص نفقات النقل و التمثيل التجاري ؟	2	2	50 %	50 %
19 . هل تراقب مردودات المشتريات بحيث تجعل حسابات الموردين المعنيين مدينة بها ؟	3	1	75 %	25 %
20 . هل تدرس دوريا الطلبات التي ليس لها مذكرات استلام ، وكذا الفواتير دون مبررات؟	1	3	25 %	75 %
21 . هل يعد و يراقب ميزان مراجعة الموردين ، و يقارن باجمالي الموردين شهريا على الأقل؟	3	1	75 %	25 %
22 . هل تقارن كشوف الحسابات المرسلة من طرف الموردين بالمستندات المبررة أو بالحسابات الفردية لهم ؟	3	1	75 %	25 %
23 . هل كل الشيكات مرقمة ترقيما مسبقا مسجلة ؟	2	2	50 %	50 %
24 . هل تحتفظ دفاتر الشيكات البيضاء (غير المستعملة) في أماكن آمنة و تحت مسؤولية شخص ليس له حق الإمضاء ؟	2	2	50 %	50 %
25 . هل الشيكات الفاسدة تلغى و يحتفظ بها في ملف خاص قصد مراقبة مستقبلية ؟	3	1	75 %	25 %
26 . هل الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء معنيون من طرف الوصاية أو من طرف مجلس الإدارة ؟	4	0	100 %	0 %
27 . هل الأشخاص الممضون على الشيكات مستقلون عن وظائف الشراء أو الموردين وهل عليهم دراسة الملف قبل الإمضاء ؟	4	0	100 %	0 %
28 . هل ترسل الشيكات الممضاة من طرف شخص مستقل ؟	2	2	50 %	50 %
29 . هل تلغى المستندات المبررة بعد الدفع ؟	2	2	50 %	50 %

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على إجابات أفراد العينة على الاستبيان

من الجدول أعلاه يمكن تفسير نتائج الإجابات المتحصل عليها كما يلي :

✕ نقاط الضعف

- إن عدم الفصل بين وظائف العمل ودمج أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة في نفس الشخص وفي أن واحد وهذا يعتبر كنقطة ضعف يتبين بدمج بين الوظائف مما يشكل خطر على المؤسسة وتنشأ عنه السرقة والغش ولا بد من تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة في نفس الشخص وفي ان واحد ،أي الشراء إستقبال السلع والموافقة على دفع مبالغها.
- إن عدم دراسة الطلبات بشكل دوري التي ليس لها مذكرات إستلام وأيضا القوانين دون مبررات تمثل نقطة ضعف للمؤسسة التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة ويأثر بشكل سلبي على التسجيلات ، لذا لا بد من المؤسسة أن تدرس دورياً الطلبات التي ليس لها مذكرات إستلام وكذا الفواتير ، وهذا للتأكد من أن كل الخصوم مسجلة .

✕ نقاط القوة

- . يجب على المؤسسة اعداد سجل خاص بالمشتريات و مستند الاستلام لتأكد من استلام فواتير الشراء و التسجيل في سجل المشتريات
- . يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها ، من أجل تفادي تراكم المستندات و ضياعها
- . ان وجود مصلحة الشراء واستعمال طلبيات مرقمة ترقيما مسبقا تستعمل حسب تسلسل أرقامها ، يسمح بالتأكد من أن الشراء ضروري لنشاط المؤسسة
- . الشراء بأقل الأسعار و المراقبة المستقلة له
- . تسجيل ومتابعة الطلبيات في الإنتظار
- . أشخاص ذو خبرة بالسلع وأسواقها ، مستقلون عن مصلحة الشراء يراقبون بانتظام مدى قيام هذه المصلحة بمهمتها و الحصول على أحسن الأسعار
- . وجود مصلحة مستقلة للاستقبال خاصة باستعمال مذكرة استلام مرقمة ترقيما مسبقا مؤرخة ممضاة و مراقبة ، كما ان
- الادخالات تخضع الى العد الفعلي
- . استعمال شيكات مرقمة مسبقا ومراقبة والاحتفاظ بالشيكات الملغاة في الأرشيف
- . لا بد من مستندات مبررة لكل عملية دفع ،
- . المضمون مستقلون عن وظائف الشراء أو الموردين و عليهم دراسة الملف قبل الامضاء
- . ترسل الشيكات الممضاة من طرف شخص مستقل
- . مسك سجل أوراق الدفع

الفرع الثالث: الأسئلة الخاصة بالدورة (مبيعات - تحصيلات): تحليل الإجابات المتحصل عليها

الجدول رقم (2/4): الإجابات الخاصة بالدورة (مبيعات - تحصيلات)

الإجابات		العدد		الأسئلة
النسبة المئوية	لا	نعم	لا	
لا	نعم	لا	نعم	
25 %	75 %	1	3	1. هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع ؟
0 %	100 %	0	4	2. هل تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من قبل :المدير . قسم المبيعات ؟
0 %	100 %	0	4	3. هل يتم فحص الفواتير بهدف تحقيق :الكميات الوردة بها العمليات الحسابية؟
50 %	50 %	2	2	4. هل العقود تتم بواسطة لجنة أو مصلحة معينة ؟
75 %	25 %	3	1	5. هل يتم إعداد قبل عملية البيع تقرير حول النشاط ؟
50 %	50 %	2	2	6. هل الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا ؟
25 %	75 %	1	3	7. هل توجد رقابة لعملية تقييم الوثائق التنفيذية ؟
25 %	75 %	1	3	8. هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من وجود الفاتورات لكل الوثائق التنفيذية ؟
50 %	50 %	2	2	9. هل يكون العقد محدد بسقف التمويل ؟
25 %	75 %	1	3	10. هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول ؟
0 %	100 %	0	4	11. هل تستعمل المؤسسة فواتير البيع متسلسلة ؟
25 %	75 %	1	3	12. هل رقابة فعالة على أوامر البيع ؟
0 %	100 %	0	4	13. هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة ؟
25 %	75 %	1	3	14. هل تعالج المردودات بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟
0 %	100 %	0	4	15. هل يمكن التفريق الفواتير الأصلية و الفواتير طبق الاصل ؟
0 %	100 %	0	4	16. هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل الفواتير تم تسجيلها ؟
0 %	100 %	0	4	17. هل هناك حساب مفصل لكل زبون ؟
50 %	50 %	2	2	18. حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل عن الخزينة . مصلحة الفوترة ؟
50 %	50 %	2	2	19. مجموع موازنة الزبائن يتم مقارنته مع دفتر الأستاذ كل شهر ؟
0 %	100 %	0	4	20. هل يتم تذكير الزبائن في حالة تأخر في الدفع ؟
75 %	25 %	3	1	21. هل توجد سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل لتحويل الحقوق المشكوك فيها و صعبة التحصيل إلى ديون معدومة ؟
0 %	100 %	0	4	22. هل يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية ؟
25 %	75 %	1	3	23. هل توجد رزنامة محددة لإعداد و إرسال الفواتير في آجال معقولة ؟

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على إجابات أفراد العينة على الاستبيان

من الجدول أعلاه يمكن تفسير نتائج الإجابات المتحصل عليها كما يلي :

✕ نقاط الضعف

- إن عدم إعداد تقرير حول نشاط قبل عملية البيع يعتبر كنقطة ضعف ويؤثر تأثير سلبي على عمليات البيع ويمكن إن تحدث عمليات السرقة وغيرها ولذا يجب على المؤسسة أن تعد تقرير يخص عملية البيع مثل - وثائق التسليم -سند الأمر-أذن الخروج .
- من الضروري وجود سياسة معدة من طرف المؤسسة تقوم بتسجيل مؤونات لتحويل الحقوق المشكوك فيها وصعوبة التحصيل إلى ديون معدومة ، إن عدم إتباع هذه السياسة من طرف المؤسسة يعتبر كنقطة ضعف وذلك عدم معرفة الزبائن المشكوك فيهم ولذا يجب على المؤسسة إن تقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة لمعرفة زبائنها والتعرف على حالتهم .

✕ نقاط القوة :

- كل المنتجات المرسله للبيع يتم فوترتها ويتم تسجيلها
- تخضع طلبات العملاء للفحص والموافقة من طرف المدير وقسم المبيعات
- الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا .
- يتم الموافقة على الفواتير من طرف المسؤول
- تستعمل المؤسسة فواتير البيع متسلسلة
- توجد يومية خاصة بالمبيعات الاجلة
- يتم التفريق بين الفواتير الأصلية والفواتير طبق الأصول
- يوجد حساب مفصل لكل زبون .
- على المؤسسة إتخاذ الإجراءات التصحيحية .
- توجد رزنامة محددة لإعداد وإرسال الفواتير في اجال معقولة .
- وجود عقد او طلبية قبل البدء في عملية البيع

الفرع الرابع: الأسئلة الخاصة بالصندوق: تحليل الإجابات المتحصل عليها

الجدول رقم (2/5) : الإجابات الخاصة بالصندوق

الإجابات		الأسئلة	
النسبة المئوية		العدد	
لا	نعم	لا	نعم
75 %	25 %	3	1
1. هل تشتغل كل الصناديق (في حالة تعددها X حسب سلفة مستديمة) أي (رأس مال عامل ثابت)؟			
25 %	75 %	1	3
2. هل مسؤولية صندوق تحمل على شخص واحد ؟			
25 %	75 %	1	3
3. هل تم تحديد الحد الأعلى ، لكل صندوق ، للمبلغ القابل للدفع عن طريق الصندوق ؟			
50 %	50 %	2	2
4. هل مصاريف الصندوق مبررة بمستندات موافق عليها بصفة منتظمة ؟			
25 %	75 %	1	3
5. هل يمضي المستفيدون إيصالات عند كل دفع ؟			
75 %	25 %	3	1
6. هل يعاد تكوين السلفة المستديمة بعد دراسة المستندات المبررة من طرف شخص غير أمين الصندوق ؟			
25 %	75 %	1	3
7. هل تلغى المستندات المبررة بمجرد إعادة تكوين السلفة المستديمة وذلك حتى لا تستعمل مرة أخرى ؟			
0 %	100 %	0	4
8. هل تودع الشيكات المقدمة لأمين الصندوق مقابل نقود في البنك في أقرب وقت ممكن ؟			
50 %	50 %	2	2
9. هل يقوم المراقبون الداخليون أو أشخاص آخرون مسؤولون ، بمراقبة فجائية للصندوق وعلى فترات معقولة ؟			
25 %	75 %	1	3
10. هل يتم الإيداع عن طريق شخص غير أمين الصندوق ؟			
37.5 %	62.5 %	1.5	2.5
المتوسط العام			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على إجابات أفراد العينة على الاستبيان

من الجدول أعلاه يمكن تفسير نتائج الإجابات المتحصل عليها كما يلي :

✖ نقاط الضعف

- إن عدم إنشغال كل الصناديق في حالة تعددها حسب سلفة مستديمة (أي رأس مال عامل ثابت) يعتبر نقطة ضعف للمؤسسة ويأثر بشكل سلبي على صندوق المؤسسة ولهذا يجب على المؤسسة إن تقوم بتصحيح وإتباع نظام السلفة المستديمة

حيث يسمح هذا النظام بسهولة المراقبة الفجائية، وبوضع تحت تصرف أمين الصندوق مبلغ محدد مسبقاً يبرز في نهاية كل فترة المبالغ التي تم صرفها منه وتعوض له تلك المبالغ لا غير .

- تعتبر هذه المؤسسة أن إعادة تكوين السلفة المستديمة وذلك بعد دراسة المستندات المبررة من شخص غير أمين الصندوق تعتبر كنقطة ضعف لها وأما هذه العملية ممكنة في الحقيقة وذلك بإتباع الشروط التالية وهو أن ممضي الشيك أو الذي يوافق على إعارة تكوين السلفة التأكد من أن المبالغ المدفوعة مبررة ولم يسبق دفعها مرة من قبل .

✳ نقاط القوة :

- لا بد من تحميل مسؤولية الصندوق لشخص واحد وأن في حالة تعدد مسؤولي الصناديق ، يصعب تحديد المسؤولية وخاصة في حالة ارتكاب أعمال غي شرعية .
- تحديد الحد الأعلى لكل صندوق .
- كل ما يدفع مبرر بمستندات مصادق عليها
- تمضي السندات المبررة للمدفوعات من طرف من له الحق في ذلك .
- الموافقة على اداة تكوين السلفة المستديمة وإلغاء المستندات المبررة لذلك مباشرة .
- مراقبة الصندوق الفجائية من طرف أشخاص مستقلين عن مصلحة الصندوق .

الفرع الخامس: الأسئلة الخاصة بالأجور و الرواتب: تحليل الإجابات المتحصل عليها

الجدول رقم(2/6) : الإجابات الخاصة بالأجور و الرواتب

الإجابات		الأسئلة	
النسبة المئوية		العدد	
لا	نعم	لا	نعم
75 %	25 %	3	1
1. هل الأشخاص القائمون بالوظائف التالية مستقلون الواحد عن الآخر ؟ . الموافقة على عمل العامل . تحضير الأجور . توزيع الأجور . حفظ الأجور التي لم يتقدم أصحابها لقبضها ؟			
25 %	75 %	1	3
2. هل إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور أو تغيير الأجور الفردية تخضع إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين عن مصلحة الأجور ؟			
0 %	100 %	0	4
3. هل هناك مصلحة خاصة بالمستخدمين لها المعلومات الكاملة والسارية المفعول حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب والأجور ؟			
75 %	25 %	3	1
4. هل الساعات الضائعة لدخول وخروج المستخدمين مستعملة في مراقبة الأجور؟			
25 %	75 %	1	3
5. هل تتضمن إجراءات تحضير الأجور رقابة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور ؟			
25 %	75 %	1	3
6. هل تخضع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور			
75 %	25 %	3	1
7. هل الأشخاص الذين يملكون الأغلفة الفردية بالأجور مستقلون عن الموافقة على ساعات العمل و تحضير الأجور ؟			
50 %	50 %	2	2
8. هل يتم تغيير الأشخاص الذين يوزعون كشوف الأجور الفردية أحيانا ؟			
75 %	25 %	3	1
9. هل هناك حساب بالبنك خاص بالأجور يمول عن طريق تسبيق ثابت ؟			
75 %	25 %	3	1
10. في حالة الدفع النقدي للأجور هل الإجراءات التالية معمول بها ؟ : . تنقل النقود من طرف مصلحة مستقلة لها الإمكانات الأمنية . توضع الأجور في أغلفة من طرف أشخاص مستقلين عن إعداد الأجور و الموافقة على ساعات العمل . هناك إيصالات . هناك إيصالات . هناك إجراءات وقائية تمنع السرقة من داخل وخارج المؤسسة .			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على إجابات أفراد العينة على الاستبيان

من الجدول أعلاه يمكن تفسير نتائج الإجابات المتحصل عليها كما يلي :

✕ نقاط الضعف

- إن الأشخاص القائمون بوظائف أخرى غير وظائفهم فهي تعتبر كنقطة ضعف بالنسبة للمؤسسة و تؤثر بشكل سلبي على فعالية وسير النظام في المؤسسة لذا لابد من تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة متعوضة لشخص واحد وفي ان واحد .
- إنعدم مراعاة الساعات الضائعة لدخول وخروج المستخدمين مستعمله في مراقبة الأجور لها أثر سلبي وليس هذا الأثر في عدم إحترام المواعيد والقانون الأساسي للمؤسسة ولهذا إن مراعاة هذا الشرط يدعم المراقبة الثقافية (الكل يراقب والكل مراقب) ويمنع التزوير والغش .
- إن الأشخاص الذين يمضون الشيكات أو يملئون الأغلفة الفردية بالأجور مشغولون عن الموافقة على ساعات العمل وتحضير الأجور تعتبر كنقطة ضعف بالنسبة للمؤسسة وأثرها يتبين في تداخل الوظائف مع بعضها البعض وهنا يتبين بعض حالات الغش والإختلاس ولهذا إن مراعات هذا الشرط يدعم المراقبة داخل المؤسسة ويتم فصل تقسيم الوظائف حسب الإختصاص.
- إن عدم وجود حساب بالبنك خاص بالأجور يمؤن عن طريق تنسيق ثابت يعتبر كنقطة ضعف للمؤسسة ويتبين أثره في سرقة أموال الشركة والغش ولهذا يجب وجود حساب بنكي يمؤن عن طريق تنسيق ثابت وهنا يمنع حالات التلاعب بأموال الشركة .
- في حالة الدفع النقدي للأجور إن عدم العمل بالإجراءات التالية يعتبر كنقطة ضعف للمؤسسة مثل تنقل النقود من طرف مصلحة مستقلة لها الإمكانات الأمنية (سيارة مصفحة مثلا) ، وضع الأجور في إلفة من طرف أشخاص مستقلين عن إعداد الأجور والموافقة على ساعات العمل وهناك إيصالات وأيضا هناك إجراءات وقائية تمنع السرقة من داخل المؤسسة إن عدم العمل بهذه الإجراءات يآثر بشكل سلبي على المؤسسة وتظهر حالة من الفوضى والسرقة والغش والإختلاس ولهذا يجب مراعاة هذه الإجراءات ومحاولة العمل وتصحيحها من الأخطاء .

✕ نقاط القوة :

- توجد مصلحة خاصة بالمستخدمين .
- تتضمن إجراءات تحضير الأجور رقابة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور .
- إن أسماء أشخاص في قائمة الأجور أوتغيير الأجور الفردية فإنها تخضع إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين عن مصلحة الأجور

خلاصة الفصل

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية لشركة الزغبيات و على الوظائف التي تخص عمليات الشراء ، التخزين ، البيع ،الصندوق ، الأجور والرواتب ، وقد تبين لنا أن الشركة موضوع الدراسة تولي اهتماما كبير لنظام الرقابة الداخلية على نشاطاتها المختلفة من خلال التعليمات الادارية الواضحة ، تقسيم العمل ، تحديد الاختصاصات و المسؤوليات والفحص والمراقبة المستمرة للعمليات و السجلات و كذا التقارير الدورية المقدمة من مختلف أقسام الشركة ، ويعتبر أسلوب الاستقصاء من أهم الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها ، ولذلك بتقييمه ومدى كفايته ، وذلك بتدعيم نقاط القوة و تصحيح نقاط الضعف .

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
	المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	مقدمة عامة
	الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية
06	مدخل الفصل الاول
07	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
07	المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية.....
09	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية
11	المطلب الثالث: أساليب نظام الرقابة الداخلية
13	المبحث الثاني: مكونات وخصائص نظام الرقابة الداخلية الفعال
13	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية الفعال
16	المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية
19	المبحث الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
19	المطلب الأول: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الثاني: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية
25	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
28	المبحث الرابع : تقييم نظام الرقابة الداخلية
28	المطلب الأول : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
36	المطلب الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

43	خلاصة الفصل:.....
	الفصل الثاني: الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة (دراسة ميدانية بشركة الزغبيات)
45	مدخل الفصل الثاني
46	المبحث الأول: تقديم لشركة الزغبيات
46	المطلب الأول: تعريف بالشركة وموقعها
42	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة و دراسة المناصب.....
52	المطلب الثالث: نشاط الشركة ومراحل الانتاج بها
58	المطلب الرابع: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها.....
60	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة
61	المطلب الأول: تقديم قوائم الاستقصاء
68	المطلب الثاني: تفريغ و تحليل وتفسير نتائج الاستقصاء.....
79	خلاصة الفصل.....
81	خاتمة عامة
84	المراجع
86	الملاحق

1. قائمة الأشكال

الرقم	البيان	الصفحة
(1/1)	مقومات نظام الرقابة الداخلية	24
(1/2)	اجراءات الرقابة الداخلية	27
(1/3)	طرق توثيق وتسجيل المستندي لنظام الرقابة الداخلية	35
(1/4)	خريطة تدفقية عمودية	36
(1/5)	خريطة تدفقية أفقية	36
(1/6)	مراحل تقسيم نظام رقابة الداخلية الوسائل المستعملة لذلك	42
(2/1)	رسم توضيحي لموقع شركة الزغبيات	48
(2/2)	الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات	50
(2/3)	رسم تخطيطي مراحل الانتاج في الشركة	57

2. قائمة الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
(1/1)	الرقابة الداخلية على المدفوعات	30
(1/2)	الرقابة الداخلية على الصندوق	31
(2/1)	جدول يمثل الإطارات بالشركة	52
(2/2)	الاجابات الخاصة بالمخزون ودورة الانتاج	68
(2/3)	الاجابات الخاصة بالمشتريات	70
(2/4)	الاجابات الخاصة بمبيعات . تحصيلات	73
(2/5)	الاجابات الخاصة بالصندوق	75
(2/6)	الاجابات الخاصة بالاجور الرواتب	77

1. الكتب باللغة العربية

1. الصحن عبد الفتاح ، ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004 ،
2. الصحن عبد الفتاح محمد ، وسمير كامل، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001،
3. الصباغ أحمد المولى و آخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، القاهرة، 2008،
4. القاضي حسين يوسف و آخرون، التدقيق الداخلي، مديرية الكتب و المطبوعات، دمشق، 2007 / 2008،
5. التيمي هادي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، ط3، عمان، 2006،
6. السوافيري فتحي رزق وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي ، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 1996،
7. بوتين محمد ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، بدون تاريخ نشر،
8. مجموعة طلال أبو غزالة للتدريب المهني ، دورة التدقيق الداخلي ، الجزء السادس ،
9. لجنة تحديث أدلة التدقيق و المراجعة، دليل مراجعة حسابات الشركات، المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، 2011،
10. طواهر محمد التهامي ، ومسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2006 ،
11. غزي بن علي الغزي ، الاجراءات العلمية في مراجعة الحسابات، اليمن ، بدون تاريخ نشر،
12. عبد ربه رائد محمد ، المراجعة الداخلية ، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، عَمَان ، 2009،
13. دحدوح حسين أحمد ، وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري و الاجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن، 2009،

2. رسائل الماجستير

1. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية للعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 / 2011
2. لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصاد و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004 .
3. عزوز ميلود ، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955 ، سكيكدة ، 2006/2007.
4. سعاد شدرى معمر ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس ، 2008 / 2009.

3. الكتب باللغة الفرنسية

1. Monique Lacroix, comptabilité approfondie, librairie vuibert, paris, 1994
2. A, le contrôle interne et l'elaboration du bilan, OPU, alger, .Hamini 1993,

قائمة الملاحق:

ملحق رقم (1) قائمة إستقصاء خاصة بالمخزون ودورة الإنتاج

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			1. هل هناك جرد مستمر بالكميات والقيم ، ومستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات ؟
			2. في حالة إتباع الجرد المستمر بالقيم هل تتم مقارنة ذلك في فترات منتظمة بحسابات دفتر الأستاذ العام ؟
			3. هل فحص سجلات الجرد المستمر دوريا بهدف إستخراج أنواع المخزون ذات معدل دورات ضعيف ؟
			4. هل تعتمد المؤسسة على دليل حسابات ملائم لتصنيف عناصر المخزون والعمليات المالية المتعلقة بالمخزون ؟
			5. هل يتم تصنيف بطاقات الجرد الفعلي حسب نوعية كل عنصر من عناصر المخزون ؟
			6. هل يتم إجراء مقارنة محايدة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي الدائم على أساس بطاقات المخزون ؟
			7. هل يتم إعداد محضر إثبات تلف أو ضرر لمنتجات تامه في حالة إرجاعها من المستودعات التابعة المؤسسة إلى المخازن ؟
			8. هل تستبعد المؤسسة عناصر المخزون المتقادمة أو التالفة لتحقيق القيمة القابلة للتحقق في تقييم المخزون ؟
			9. هل تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقة بحيث كل عون مسؤول عن مخزن معين ؟
			10. هل المخزونات محمات ضد السرقة بوضعها في أماكن أمنه تتماشى ونوع المخزون يمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم ؟
			11. هل هي محمات ضد العوارض الطبيعية ؟
			12. هل يقارب عمال المخازن الكميات المسلمة لهم مع مذكرات الإستلام ، الإنتاج.....؟
			13. هل المخزونات فقط عند تقديم مذكرة اخراج مرقمة ترقيما مسبقا ، أو مذكرة إرسال ، موافق عليها ؟
			14. هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزون ، بصفة منتظمة خلال الدورة و في نهايتها ؟
			15. هل مخزونات المؤسسة الموجودة خارجها تخضع الى العد المادي في نهاية السنة أو يصادق على وجودها من طرف الغير الموجودة لديه خلال السنة و في نهايتها ؟
			16. هل هناك نظام لتحديد التكاليف ؟
			17. هل هناك نظام لتحديد التكاليف وأسعار التكلفة يمكن مقارنته بنظام المحاسبة العامة ؟
			18. هل يوجد سجل خاص لكل الاستهلاكات المستعملة في الإنتاج و سجل للمنتجات

			التامة ؟
			19 . هل يتم فحص يومية الاستهلاكات و المنتجات التامة شهريا للتحقق من صحة الاجماليات ؟
			20 . هل ماهو موجود في المخازن من مسؤولية أمين خاص ؟
			21 . هل يقوم أمين المخزون عند القيام بالادخالات و الاخراجات بإعلام قسم المحاسبة بموجب تقارير الاستلام و الصرف ؟
			22 . هل مسؤولية واختصاص المخزن محددة من طرف الإدارة ؟
			23 . هل يجري تقييم و تسعير المواد الأولية بالمخازن من قبل هيئة مستقلة ؟

ملحق رقم (2) قائمة إستقصاء خاصة بالمشتريات

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			1. هل يوجد سجل خاص بالمشتريات التي تم إستلامه ؟
			2. هل يتم مراقبة مستند الإستلام بالشكل الذي يتم من خلاله التأكد من إستلام فواتير الشراء والتسجيل في سجل المشتريات ؟
			3. هل يوجد تقييم مسبق لفواتير الشراء مع تحديد المسؤول عنها ؟
			4. هل يوجد سجل البضاعة التي تم شحنها ؟
			5. هل هناك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة ؟
			6. هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معيناً إلى مناقصات و مقارنة عروض مختلف الموردين لإختيار أحسنهم ؟
			7. إذا كان هذا الإجراء متبع فهل تقدم شروح في حالة عدم احترامه ، عند الشراء من المورد غير الذي قدم أحسن الشروط ؟
			8. هل يقوم اشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية لأسعار المدفوعة على السلع المشتراة و التأكد من أن تلك السلع ليست أغلى من أسعار السوق ؟
			9. هل توجد مصلحة إستلام داخل المؤسسة ؟
			10. هل هناك متابعة للطلبات المنتظرة ؟
			11. هل تخضع المشتريات لصالح المستخدمين لنفس الاجراءات : (مصلحة الشراء ، الاستقبال ، المحاسبة) ؟
			12. هل كل استلام (بضائع ، مواد ولوازم) يتم عن طريق مصلحة (استلام على مستوى كل معمل أو مخزن) ؟
			13. هل عمال مصلحة الاستلام مستقلون عن عمال مصلحة الشراء وعن الأشخاص الذين يتخذون قرارات الشراء ؟
			14. هل تعد مذكرة (سند) استلام لكل إدخال ؟
			15. وفي هذه الحالة هل هي ممضاة ، مؤرخة ، مرقمة ترقيما مسبقا و مراقبة ؟
			16. هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام أو لها سجل دائم للإستلامات ؟
			17. هل تسلم الفواتير بمجرد وصولها الى مصلحة الرسائل مباشرة الى الأشخاص المكلفين بدفعها وهل هناك رقابة عليها عند وصولها ؟
			18. هل هناك اجراءات معمول بها فيما يخص نفقات النقل و التمثيل التجاري ؟
			19. هل تراقب مردودات المشتريات بحيث تجعل حسابات الموردين المعنيين مدينة بها ؟
			20. هل تدرس دوريا الطلبات التي ليس لها مذكرات استلام ، وكذا الفواتير دون مبررات ؟
			21. هل يعد و يراقب ميزان مراجعة الموردين ، و يقارن باجمالي الموردين شهريا على الأقل ؟

			22 . هل تقارن كشوف الحسابات المرسلة من طرف الموردين بالمستندات المبررة أو بالحسابات الفردية لهم ؟
			23 . هل كل الشيكات مرقمة ترقيما مسبقا مسجلة ؟
			24 . هل تحتفظ دفاتر الشيكات البيضاء (غير المستعملة) في أماكن آمنة و تحت مسؤولية شخص ليس له حق الإمضاء ؟
			25 . هل الشيكات الفاسدة تلغى و يحتفظ بها في ملف خاص قصد مراقبة مستقبلية ؟
			26 . هل الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء معنيون من طرف الوصاية أو من طرف مجلس الإدارة ؟
			27 . هل الأشخاص الممضون على الشيكات مستقلون عن وظائف الشراء أو الموردين وهل عليهم دراسة الملف قبل الإمضاء ؟
			28 . هل ترسل الشيكات الممضاة من طرف شخص مستقل ؟
			29 . هل تلغى المستندات المبررة بعد الدفع ؟

ملحق رقم (3) قائمة الإستقصاء الخاصة بالدورة مبيعات - تحصيلات)

الملاحظات	لا	نعم	الأســـــــــــــــــئله
			1 . هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع ؟
			2 . هل تخضع طلبات العملاء للفحص و الموافقة من قبل :المدير . قسم المبيعات ؟
			3 . هل يتم فحص الفواتير بهدف تحقيق : الكميات الوردة بها . العمليات الحسابية ؟
			4 . هل العقود تتم بواسطة لجنة أو مصلحة معينة ؟
			5 . هل يتم إعداد قبل عملية البيع تقرير حول النشاط ؟
			6 . هل الوثائق المتداولة تكون مرقمة مسبقا ؟
			7 . هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق التنفيذية ؟
			8 . هل يتم تنفيذ مراقبة للتأكد من وجود الفاتورات لكل الوثائق التنفيذية ؟
			9 . هل يكون العقد محدد بسقف التمويل ؟
			10 . هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول ؟
			11 . هل تستعمل المؤسسة فواتير البيع متسلسلة ؟
			12 . هل رقابة فعالة على أوامر البيع ؟
			13 . هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة ؟
			14 . هل تعالج المردودات بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟
			15 . هل يمكن التفريق الفواتير الأصلية و الفواتير طبق الاصل ؟
			16 . هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل الفواتير تم تسجيلها ؟
			17 . هل هناك حساب مفصل لكل زبون ؟
			18 . حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل عن : الخزينة . مصلحة الفوترة ؟
			19 . مجموع موازنة الزبائن يتم مقارنته مع دفتر الأستاذ كل شهر ؟
			20 . هل يتم تذكير الزبائن في حالة تأخر في الدفع ؟
			21 . هل توجد سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل لتحويل الحقوق المشكوك فيها و صعبة التحصيل إلى ديون معدومة ؟
			22 . هل يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية ؟
			23 . هل توجد رزنامة محددة لإعداد و إرسال الفواتير في آجال معقولة ؟

ملحق رقم(4) قائمة إستقصاء خاصة بالصندوق

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
			1. هل تشتغل كل الصناديق في حالة تعددها X حسب سلفة مستديمة (رأس مال عامل ثابت)؟
			2. هل مسؤولية صندوق تحمل على شخص واحد ؟
			3. هل تم تحديد الحد الأعلى ، لكل صندوق ، للمبلغ القابل للدفع عن طريق الصندوق ؟
			4. هل مصاريف الصندوق مبررة بمستندات موافق عليها بصفة منتظمة ؟
			5. هل يمضي المستفيدون إيصالات عند كل دفع ؟
			6. هل يعاد تكوين السلفة المستديمة بعد دراسة المستندات المبررة من طرف شخص غير أمين الصندوق ؟
			7. هل تلغى المستندات المبررة بمجرد إعادة تكوين السلفة المستديمة وذلك حتى لا تستعمل مرة أخرى ؟
			8. هل تودع الشيكات المقدمة لأمين الصندوق مقابل نقود في البنك في أقرب وقت ممكن ؟
			9. هل يقوم المراقبون الداخليون او أشخاص آخرون مسؤولون ، بمراقبة فجائية للصندوق وعلى فترات معقولة ؟
			10. هل يتم الإيداع عن طريق شخص غير أمين الصندوق ؟

ملحق رقم(5) قائمة استقصاء خاصة بالأجور و الرواتب

			1 . هل الأشخاص القائمون بالوظائف التالية مستقلون الواحد عن الآخر ؟ . الموافقة على عمل العامل . تحضير الأجور . توزيع الأجور . حفظ الأجور التي لم يتقدم أصحابها لقبضها ؟
			2 . هل إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور أو تغيير الأجور الفردية تخضع إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين عن مصلحة الأجور ؟
			3 . هل هناك مصلحة خاصة بالمستخدمين لها المعلومات الكاملة والسارية المفعول حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب والأجور ؟
			4 . هل الساعات الضائعة لدخول وخروج المستخدمين مستعملة في مراقبة الأجور؟
			5 . هل تتضمن إجراءات تحضير الأجور رقابة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور ؟
			6 . هل تخضع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور
			7 . هل الأشخاص الذين يضمنون الشيكات أو يملئون الأغلفة الفردية بالأجور مستقلون عن الموافقة على ساعات العمل و تحضير الأجور ؟
			8 . هل يتم تغيير الأشخاص الذين يوزعون كشوف الأجور الفردية أحيانا ؟
			9 . هل هناك حساب بالبنك خاص بالأجور يمون عن طريق تسبيق ثابت ؟
			10 . وفي حالة وجود الحساب الخاص بالأجور هل أن : . الشيكات مرقمة ترقيميا مسبقا و مسجلة . . دفتر الشيكات غير المستعملة . . الشيكات الفاسدة . هناك مبلغ كحد أعلى للشيكات و يمنع تحرير شيكات عند تجاوز المبلغ هذا الحد ؟
			11 . في حالة الدفع النقدي للأجور هل الاجراءات التالية معمول بها ؟ : . تنقل النقود من طرف مصلحة مستقلة لها الإمكانات الأمنية . توضع الأجور في أغلفة من طرف أشخاص مستقلين عن إعداد الأجور و الموافقة على ساعات العمل . هناك إيصالات . هناك إيصالات . هناك إجراءات وقائية تمنع السرقة من داخل وخارج المؤسسة .

ملخص :

تعتبر الرقابة إحدى الركائز الأساسية في المؤسسة وقد حصرت مهمتها في اكتشاف الاختلالات والتلاعبات ، و ذلك لوجود تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة و أدواتها تحقق من خلال اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم بغرض الدقة في التقرير و تعمل الرقابة على وضع المقاييس لتحقيق الأهداف، و التأكد من أداء الأفراد و إنجازهم للأنشطة وفق الأساليب المرسومة و المخطط لها مسبقا.

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الاجراءات و القوانين و القواعد وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، ولا يمكن أن تتحقق أهداف المؤسسة بصورة ناجحة إذ لم يتم تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و هو بدوره سيتمكن من معرفة نقاط القوة و الضعف باستعمال مجموعة من الطرق و الأساليب المتعارف عليها .

الكلمات المفتاحية : نظام الرقابة الداخلية ، المقومات الإدارية ، الرقابة المحاسبية ، الرقابة الإدارية ، المحيط الرقابي ، إجراءات الرقابة الداخلية .

Rèsumè

La surveillance est l'un des piliers principaux dans l'institution car elle a le rôle de détecter les malversations et toutes les d'un système de comptabilité. Un organisme qui précise les rapports La SURVEILLANCE aide à faire des mesures pour atteindre les objectifs soulignés en basant sur le rôle de chaque individu par apport son activité achevée

La surveillance interne considère comme le système général de la gestion qui impose beaucoup de lois écrites ou non écrites , de bases et des actions verbales et non verbales

Ses objectifs sont faire l'évaluation de système de surveillance de connaître les cotes positifs et les négatifs en utilisant beaucoup de manières

Mots clés : les systèmes de surveillance , les ingrédients administratifs , la surveillance administrative , , la surveillance comptabilité , l'environnement surveillé , les actions de la surveillance interne , l'enquête

المقدمة

العامّة

الخاتمة

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثاني

الرقابة الداخلية وأثرها في الحفاظ ممتلكات المؤسسة

(دراسة ميدانية بشركة الزغبيات)