



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/2022

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

المذكرة موسومة بـ :

أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة شركة الاسمنت _ تبسة _

_ إشراف الأستاذ:

_ من إعداد:

_ مكاحلية محي الدين

- حناشي إلهام

- لبري عزيزة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
دريد حنان	أستاذة محاضر_ أ_	رئيسا
مكاحلية محي الدين	أستاذ محاضر_ ب_	مشرفا ومقررا
حليمي سارة	أستاذة محاضر_ أ_	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2021-2022



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:/2022

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

المذكورة موسومة ب:

أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة شركة الاسمنت _تبسة_

_ إشراف الأستاذ :

- مكاحلية محي الدين

_ من إعداد :

- حناشي إلهام

- لبري عزيزة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
دريد حنان	أستاذة محاضر_ أ_	رئيسا
مكاحلية محي الدين	أستاذ محاضر_ ب_	مشرفا ومقررا
حليمي سارة	أستاذة محاضر_ أ_	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، نحمده ونشكره ونسأله المزيد من فضله كرمه
نشكر الله سبحانه وتعالى لتوفيقه وإعانتته لنا لأجاز هذا العمل، ونسأله ان يكون في
المستوى

جرت العادة أن يكون وراء كل إعداد وبحث أشخاص منهم من يساهم بالنصح والبعض بالتوجيه،
ومن باب رد الجميل أن نتقدم بتشكراتنا الخالصة :

• إلى من لم ييخل علينا بنصائحه القيمة وإرشاداته الوجيهة

وندعو الله أن يبقى للدروب منيرا الأستاذ المشرف "مكاحلية محي الدين"

• إلى عمال مؤسسة الإسمنت و أخص بالذكر موظفة قسم المراجعة الداخلية "احمد

شاوش ذكرى" و موظف بقسم المالية و المحاسبة "خالدي خليفة"، اللذان كان

لهما الفضل في جمع المعلومات لإتمام الجانب التطبيقي للدراسة

• كما نشكر كل الأساتذة الذين أفدونا بعلمهم من أولى مراحل الدراسة إلى حد هذه

اللحظة

في الأخير نسال الله أن يرزقنا السداد و الرشاد و العفاف، وان يجعلنا من المهتمدين إلى صراطه
المستقيم

الإهداء

ينبغي لجلال وجهك والكريم و عظيم سلطانك نعمة الإسلام وكرمة الإيمان

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى نبع الحنان إلى على قلبي و التي افيديها بروحي أُمي خفضها الله

إلى التاج الذي أرفع به رأسي إلى الرجل العظيم الذي أفتخر بيه في كل مناسبة التي حرمتني منه الدنيا أبي الغالي رحمه الله

إلى جميع الإخوة الذي بهم أفتخر

إلى أخي الحنون الذي " سوفي " الذي كان سند لي في إكمال دراستي و إلى زوجته سارة

إلى أخي ياسين الذي ارفع به رأسي و إلى زوجته رحمة

إلى أخي المرح و طيب القلب "منذر "

إلى سندي في الحياة أخواتي حبيباتي

إلى أختي حناني و بهجتي و قدوتي في الحياة "نادية " و زوجها المحترم "محمد" شفاه الله وعافاه

إلى أختي الطيبة و الغالية وسيلة

إلى أختي الوردة و الجميلة و القلب الحنون و صاحبة السعادة و صندوق أسراري " عفاف

إلى أختي الحبيبة و العزيرة على قلبي و شبيهي " غزالة " و زوجها المحترم مراد

إلى زوج خالتي المحترم الذي لظالما ساعدني محمد

إلى خالتي و بناتها " مالية ، نوال ، نورة ، عبلة ، غالية ، لميس " و إلى وردة

إلى الكناكيت الصغار " عبد الرؤوف ، حنين ، حيدر ، أمير ، أنفال ، رانيا ، أيوب ، حسام ، معاد ، ميار ، أوفاق "

إلى أعز صديقاتي " عزيزة ، عايدة ، نوال ، فحمة ، فليحة ، سهر ، عواطف ، بسرى ، ودداد ، دنيا ، هندة ، بشينة ، وفاء "

إلى كافة الأساتذة الذين عملوا على أتمام مشواري الدراسي

إلى كافة الذين ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلبي

حناشي إلهام

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى:

إلى من أرى فيه ينبوع السخاء وجود الكرماء، ونصح الحكماء، وعطف
الرحماء إلى من وفر لي الراحة و لم يبخل عني بنعمة في سبيل العلم، و
علمني وشجعني على المثابرة و الاجتهاد إلى أبي الغالي حفظه الله و رعاه
و أطال في عمره

" و أما بنعمة ربك فحدث " إلى عيني وقلبي الذي ينبض بالحياة، وسعادتي
وبسمتي وجنتي في الأرض، إلى ازكي العطور وبفضلها تعلمت الكتابة على
السطور إلى "أمي" الحبيبة، أسأل لها الله الحفظ والشفاء أطال الله في
عمرها

إلي أمي قبل أمي التي كانت تود أن تشهد على يوم تخرجني جدتي رحمها
الله و أسكنها الفردوس الأعلى " يمة "

إلى إخواني حفظهم الله " شوقي، رفيق، فتنحي "

إلى أختوتي حبيباتي و أطفالهم " آدم، أسامة، أنور، سيدرا، سيرين، ريناد، علي
حيدر، جوليا، سفيان "

إلى صديقاتي " إلهام، عايدة، منال، إيمان، نزيهة، نوال، نور الهدى، هند، سجاح، أحلام
روميسة..... الخ

إلى كل من دفعني خطوة لإكمال دراستي أخص بالذكر معلمي رحمه الله "
مزهود عبد المجيد"

إلى كل من ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلبي

لبري عزيزة



الفهارس

	شكر و عرفان
	الإهداء
I_IV	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VII	فهرس الملاحق
أ_د	المقدمة
32_01	الفصل الأول : الجانب النظري للدراسة
02	تمهيد الفصل
10_03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
03	1_تعريف المراجعة الداخلية
04	2 _ أهداف المراجعة الداخلية
04	3 _ أهمية المراجعة الداخلية
05	المطلب الثاني :مفهوم المراجعة الخارجية
05	1_ تعريف المراجعة الخارجية
05	2 _ أهداف المراجعة الخارجية
06	3 _ أهمية المراجعة الخارجية
07	المطلب الثالث :عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
07	1 _ تعريف نظام الرقابة الداخلية
08	2_ خصائص نظام الرقابة الداخلية
09	3_ أهداف نظام الرقابة الداخلية
10	4 _ أنواع نظام الرقابة الداخلية
24_10	المبحث الثاني:علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية بنظام الرقابة الداخلية
11	المطلب الاول :طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

11	1 _ أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
11	أ_ أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
12	ب_ أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
13	2_ ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
13	أ_ تعريف التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
14	ب_ أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
14	ج_ أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
15	المطلب الثاني : مجالات و مدي التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
15	1_ عوامل التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
15	2_ مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
17	3_ وسائل تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
19	المطلب الثالث: نجاعة وفعالية التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
19	1 _ مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية
19	أ _ مسؤولية الإدارة تجاه عملية أنظمة الرقابة الداخلية
19	ب_ مسؤولية المراجع الداخلي تجاه عملية أنظمة الرقابة الداخلية
19	ج _ مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عملية أنظمة الرقابة الداخلية
21	2_ أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في الأداء الرقابي
22	أ _ من زاوية المراجع الخارجي
22	ب _ من زاوية المراجع الداخلي
23	ج _ من زاوية المؤسسة
24	د _ من زاوية الأطراف الخارجة عن المؤسسة
32_24	المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية لموضوع الدراسة
25	المطلب الأول: الدراسات السابقة لموضوع الدراسة
25	1_ الدراسات الوطنية
26	2_ الدراسات العربية

27	3_ الدراسات الأجنبية
29	المطلب الثاني : واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
29	1 _ مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الوطنية
30	2 _ مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية
31	3_ مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية
33	خلاصة الفصل
34	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
35	تمهيد الفصل
42_36	المبحث الأول: الطريقة و الأدوات
36	المطلب الأول: طريقة ومنهجية الدراسة
36	أولاً: عينة الدراسة
36	ثانياً: أدوات الدراسة
38	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة
38	1 _ التعريف بشركة الاسمنت تبسة
39	2 _ أهداف الشركة
39	3 _ إمكانيات الشركة
41	4 _ المخطط النحوي لصناعة الاسمنت
42	5_ الهيكل التنظيمي للشركة
64_43	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة الدراسة
43	المطلب الأول: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية لنظام الرقابة الداخلية
44	الفرع الأول : نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة إسمنت تبسة
47	الفرع الثاني : تحليل و مناقشة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت تبسة
50	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية للمراجعة الداخلية
50	الفرع الأول: نتائج دراسة مسار و آليات عملية المراجعة الداخلية
50	1_منهجية عملية المراجعة

فهرس المحتويات

52	2 _ معاير إعداد التقارير في المؤسسة
52	3_ خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية في شركة الاسمنت
55	الفرع الثاني: تحليل نتائج دراسة مسار آليات عملية المراجعة داخلية و مناقشتها
56	المطلب الثالث: تحليل ومناقشتها نتائج التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية بمؤسسة الإسمنت تبسة
56	الفرع الأول: دراسة التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في مؤسسة الاسمنت تبسة
58	الفرع الثاني: تحليل و مناقشة نتائج تكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجي في مؤسسة الاسمنت تبسة
65	خلاصة الفصل
67	الخاتمة
71	قائمة المراجع
78	قائمة الملاحق
	ملخص

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و الخارجية	01
29	مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الوطنية	02
30	مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية	03
31	مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية	04
44	قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المشتريات	05
45	قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المخزونات	06
46	قائمة استقصاء الخاصة بدورة المبيعات	07
57	قائمة الاستقصاء متعلقة بتكامل المراجعة الداخلية والخارجية مع المراجعة الداخلية	08

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم الشكل
09	أهداف نظام الرقابة الداخلية المذكورة	01
16	مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية	02
16	علاقة المساندة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية	03
41	المخطط النحوي لصناعة الإسمنت	04
42	الهيكل التنظيمي للشركة	05

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم الملحق
78	استقبال توريد و نقل خام للحديد لشهر فيفري	01
79	فاتورة نقل الحديد من مناجم جانيت لمصنع الاسمنت تبسة	02
80	فاتورة لشركة مناجم الحديد الجزائرية لشهر فيفري	03
81	المجموعة الصناعية من الجزائر لجمعية الاسمنت تبسة	04
82	حالة المواد الخام مقيمة بالتكلفة التحليلية	05
83	سجل بيانات الدخل	06
84	بيانات الدخل	07
85	بيانات الدخل حسب الطبيعة	08
86	وثيقة محاسبية لشهر جانفي رقم 000003	09
87	سجل محاسبية لشهر جانفي رقم 000004	10
88	برنامج التدقيق السنوي	11
89	نموذج اقتراح مهمة التدقيق الداخلي	12
90	رسم تخطيطي عام لأجزاء مهمة التدقيق الداخلي	13
91	بيان المهمة	14
92	خطة التدقيق	15
93	مرفق خاص بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	16
95	شهادة جمعية الاسمنت تبسة Spa	17
96	سياسة الجودة و الصحة و سلامة البيئة	18



المقدمة العامة



تمهيد المقدمة :

لقد شهدت المراجعة العديد من التطورات سواء في دور وبيئة المراجعة أو أساليبها، حيث تعتبر المراجعة من أهم الوسائل الرقابية التي يتم الاعتماد عليها في تقرير مدى مصداقية ودقة القوائم، إذ انقسمت المراجعة إلى عدة تقسيمات منها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

فالمراجعة الداخلية تعتبر وسيلة تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بالإسهام في تقويم الخلل وإعطاء صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة، أما المراجعة الخارجية فهي وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة محل المراجعة وهدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية.

من المفروض إن هذه وأنواع المراجعة التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية في إدارته، إذ أن مجلس الإدارة يقوم بنظام رقابة داخلية لضمان تحقيق أهداف المؤسسة والحفاظ عليها من الغش والأخطاء التي تطرأ جراء العملية داخل هذه المؤسسة.

أن أهمية وضرورة وجود نظام رقابة داخلية فعالة ضروري داخل المؤسسة الاقتصادية ويحدث ذلك بوجود خدمات الموظفين الهامتين، فالمؤسسة في أمس الحاجة في خدمتها معاً، ليس هذا فحسب بل لا بد من تضافر جهود الموظفين والتكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما، لما لذلك من دور كبير في تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية، وحسن تسيير المؤسسة في نجاحها وتحقيق أهدافها.

من هنا جاءت أهمية ودور هذه الدراسة، التي تهدف إلى شرح وتفصيل اثر تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، ومدى أهمية ذلك التكامل على مستوى تحقيق أهداف المراجعين وعلى مستوى نجاح المؤسسة وتحقيق أهدافها بصفة عامة.

1_ إشكالية البحث :

- إلى أي مدى يمكن أن يساهم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الاسمنت تبسة ؟

2_ الأسئلة الفرعية :

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟ وما الفرق بينهما؟

- ما هو نظام الرقابة الداخلية؟

- ما هي مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؟ وما وسائل تحقيق هذا التكامل في مؤسسة إسمنت تبسة؟

- هل تؤثر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الإسمنت تبسة؟

3_ فرضيات البحث :

الفرضية الأولى: المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وظيفتان أساسيتان في المؤسسة الاقتصادية، أما في ما يخص الفرق بينهما يتمثل في كون المراجعة الداخلية وظيفة تحدث داخل المؤسسة أما المراجعة الخارجية تكون بالاعتماد على شخص مكلف بالتدقيق خارج المؤسسة؛

الفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية يعمل على حماية أصول وممتلكات المؤسسة لتحقيق أفضل النتائج؛

الفرضية الثالثة: تتحدد مجالات التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بناء على مستوى ودرجة التكامل بينهما ومدى ثقة كل طرف في الآخر؛

الفرضية الرابعة: للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي دور فعال في تعزيز وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إسمنت تبسة.

4_ أسباب اختيار الموضوع:

- تعتبر المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية من أهم المواضيع المعالجة لممتلكات المؤسسة؛

- الرغبة في معرفة موضوع تكامل المراجعة الداخلية والخارجية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية لأهميته وفائدته خاصة في المجال العلمي والعملية؛

- محاولة تقديم مرجع علمي وفائدة علمية يستفيد منها ذوي الاختصاص.

5_ أهمية البحث:

- تكمن أهمية بحثنا في الأهمية البالغة التي تحظى بها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والتكامل في استمرارية المؤسسة

- التعرف على آليات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

- مدى قدرة المراجعة الداخلية وتكاملها مع المراجعة الخارجية في تنظيم عملية الرقابة الداخلية

- محاولة تسليط الضوء على آليات الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

6_ أهداف البحث :

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- محاولة إعطاء فكرة عن المراجعة الداخلية و الخارجية من خلال إبراز المفهوم و الخصائص و الأهمية؛
- توظيف مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية و بيان أهمية و فائدة كل منهما و التعرف على عمل كل من المراجع الداخلي و الخارجي في المؤسسة الاقتصادية؛
- تحديد مجالات التكامل بين المراجع الداخلي و الخارجي ومدى استفادة كل طرف من عمل الآخر.

7_ حدود الدراسة :

من أجل الإحاطة بالموضوع و الإلمام به و قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة كانت الحدود المكانية والزمانية كما يلي :

_ **الحدود المكانية:** مؤسسة الاسمنت تبسة ؛

_ **الحدود الزمانية:** تمثلت في فترة إجراء التبرص أربعة أيام من شهر أفريل.

8_ منهجية البحث :

لدراسة هذا البحث و للإجابة عن الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري و ذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب و المجالات و المذكرات.... الخ ، و ذلك للإحاطة بما يتعلق بالمراجعة الداخلية و الخارجية و تكاملهما مع بعضهما و نظام الرقابة الداخلية؛

أما الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج دراسة الاستقرائي التحليلي و ذلك من خلال جمع و تحليل المعلومات المتعلقة بميدان الدراسة بطريقة علمية و موضوعية للحصول على نتائج محددة.

9_ تقسيمات البحث :

تم تقسيم البحث إلى فصلين الفصل الأول الجانب نظري و الفصل الثاني الجانب تطبيقي كما يلي :

الفصل الأول: تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأدبيات النظرية للدراسة، و المبحث الثاني علاقة التكامل بين

المراجعة الداخلية و الخارجية بنظام الرقابة الداخلية الخارجية ، المبحث الثالث الأدبيات التطبيقية لموضوع الدراسة

الفصل الثاني : انقسم إلى مبحثين المبحث الأول الطريقة و الأدوات، و المبحث الثاني كان عنوانه تحليل و مناقشة الدراسة

10 _ صعوبات الدراسة:

_ كون أن مهنة المراجعة الداخلية والخارجية سرية داخل المؤسسة وخارجها، و بالأخص تقاريرها أدت إلى صعوبة الحصول على المعلومة الذي لا يتيح لنا إسقاط الجانب النظري على مستوى المؤسسة محل الدراسة بالشكل الكامل .
_ قصر الإطار الزمني للدراسة سببه جائحة كورونا covid19



الفصل الاول :

الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للدراسة

المبحث الثاني : علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية بنظام الرقابة
الداخلية

المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية للدراسة



الفصل الأول :

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة خاصة فيما يخص المراجعة والرقابة، وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها لا بد من إنشاء قسم خاص يهدف إلى مساعدتها في اتخاذ قراراتها وهو قسم المراجعة الداخلية، وتعتبر أهم أساليب التي يعتمد عليها في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، كما جاءت المراجعة الخارجية لخدمة أطراف خارج المؤسسة من أجل تأكيد صدق المعلومات المالية المعلن عنها من قبل الإدارة، من هنا نلاحظ وجود علاقة التكامل ملزم بينهما حيث يعتمد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية ويعتمد المراجعين الداخليين على أعمال المراجعة الخارجية و ذلك لتحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وحسن تسيير المؤسسة بشكل عام، وتم وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ومن خلال تطبيقها من قبل الأفراد والإدارة للتعجب المخاطر التي تواجهها، و عليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين و يدرس كل مبحث كآلآتي :

_ المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة؛

_ المبحث الثاني: علاقة التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية بنظام الرقابة الداخلية؛

_ المبحث الثالث : الأدبيات التطبيقية للدراسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة:

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية أما المراجعة الخارجية فتختص بفحص القوائم المالية واكتشاف الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث جراء هذه العملية الإدارية التي يقوم بها المراجع الداخلي في المؤسسة الاقتصادية حيث في هذا المبحث سنتناول أساسيات حول المراجعة الداخلية من خلال المطلب الأول، أما المطلب الثاني سنتطرق إلى أساسيات المراجعة الخارجية بينما المطلب الثالث سيكون على عموميات حول نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية أداة تبادل المعلومات ووسيلة اتصال بين مستويات الإدارة المختلفة لغرض التحقق من فعالية الرقابة الداخلية، وهناك عدة تعاريف نذكر منها:

1_ تعريف المراجعة الداخلية :

هناك عدة تعريفات للمراجعة الداخلية نذكر منها :

تعريف 1: تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تقييميه مستقلة تنشأ داخل تنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم¹.

تعريف 2: المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع ومخرجات تقرير أو تقارير يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة والقائم بها موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي فقط ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة².

ومن التعريفين السابقين نجد أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييميه وأداة من أدوات الرقابة تساعد الإدارة في مراقبة كافة العمليات المنجزة داخل المؤسسة والقائم بها شخص مستقل تابع لإدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة.

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث - مصر - 2006 ص 219

² - عبد الوهاب نصر و آخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية،الدار الجامعية،مصر، 2008، ص 164

2- أهداف المراجعة الداخلية :

تهدف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين هما :¹

أولاً: التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية التي سبق وأن وضعت ولفنت النظر إلى المناطق التي يكون فيها هذه السياسات غير كافية.

ثانياً : التحقق من مدى دقة المعلومات المعروضة على الإدارة والمستخدم لغرض الرقابة في المشروع.

إضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى نذكر منها:²

- مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع و إجراءاتها؛

- حماية أصول المشروع؛

- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛

نجد كذلك :³

- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛

- القيام بمراجعات منظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير بالنتائج وتوصيات إلى الإدارة العليا؛

- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛

- التعاون مع المراجع الخارجي (مدقق الحسابات) لتحديد مجالات المراجعة الخارجية.

3_ أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال

وتقييم الأداء والحفاظ على ممتلكات وأصول المؤسسة ولذلك قد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة

من العوامل المتمثلة فيما يلي:⁴

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛

- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛

- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛

- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة ولأخطاء؛

¹ - محمد السيد سرياء ، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية ،مصر 2006 ص 186 .

² - احمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية : الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، الطبعة الأولى، دار البشير، عمان 1999 ص 42

³ -Schick p, Memento d'audit interne ; dunod , paris, France, 2007, p 217 .

⁴ -Abdesslemme djoubi, l'audit interne ; seminaire : généralité sur l'audit interne, alger, janvier 2013, p 04 .

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة الخارجية وسيط لاكتشاف الأخطاء والتلاعب التي قد تحدث داخل المؤسسة وذلك بالاعتماد على الوسائل والإجراءات الخاصة بها.

1-تعريف المراجعة الخارجية:

هناك عدة تعريفات للمراجعة الخارجية نذكر منها:

- المراجعة الخارجية هي أصل الممارسة المهنية لعملية المراجعة وعادة ما تقوم بها جهة مستقلة من خارج المنظمة أو الوحدة الاقتصادية وقد تكون هذه الجهة شركة أو مكتب من مكاتب المحاسبة و المراجعة التابعة للمنشآت المختلفة بالقطاع الخاص وقطاع الأعمال، أما الجهاز المركزي للمحاسبات فإنه يقوم بمراجعة الوحدات والمؤسسات الحكومية.¹

- المراجعة الخارجية هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي في حول عدالة القوائم المالية.²

من التعريفات السابقة نجد أن المراجعة الخارجية هي الممارسة المهنية لعملية المراجعة تقوم بها جهة مستقلة خارج الوحدة الاقتصادية عادة ما يقوم بها المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، والهدف الأهم من هذه العملية هو إعطاء رأي في محايد حول صحة وعدالة القوائم المالية.

2_أهداف المراجعة الخارجية:

للمراجعة الخارجية عدة أهداف تنقسم إلى أهداف رئيسية وأهداف فرعية متمثلة فيما يلي :

أ-الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية: حيث تتمثل فيما يلي:³

__ إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية نتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛

- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين هذا النظام؛

¹ - يحي حسين ،إبراهيم طه عبد الوهاب، أصل المراجعة :الإبعاد العلمية و معايير التطبيق ، مكتبة جلا الجديدة النصورة، الطبقة الأولى، مصر، 2001م، ص ص 44_45

² - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع الطبعة الأولى 2009، ص 52

³ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009_2010 ، ص 53

-إمداد مستخدمي القوائم المالية بالبيانات المالية الموثوق فيها لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ب - الأهداف فرعية للمراجعة الخارجية :

تتجلى أهداف المراجعة الخارجية الفرعية في ما يلي ¹:

- التحقق من الموجود، أي أن الأصول والخصوم أو الالتزام موجودة فعلا في تاريخ معين؛
- التحقق من الاكتمال يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛
- التحقق من الملكية يعني أن كافة الأصول والخصوم والممتلكات المملوكة للشركة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزام حقيقيا على الشركة في تاريخ معين
- التحقق من التقييم، يعني أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيمتها بقيمتها الملائمة.
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة.

ان كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات صلة.

3- أهمية المراجعة الخارجية:

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة الغير المتجانسة من المعلومات حيث تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل في ما يلي ²:

- الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات الحسابية المعقدة إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية.
- حملة الأسهم يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مسائلة الإدارة والعاملين واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
- حامله السندات الحاليون والمحتملون، إن هذه الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتهم على الوفاء بمديونيتها.

¹ - محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الجزائر، بن عكنون 2003 ،

ص ص 16-17

² - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الأردن، 2001،

ص 13.

- مجموعة الموظفين واتحادات العمال هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية وتقديم الأجر المستقبلي؛
- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي، وتمثل في حاجاتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات،

المطلب الثالث: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة بمثابة وظيفة دائمة مستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء و ضمان تحقيق الأهداف المسطرة، زاد من الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية من أجل ضمان صحة المعلومات المالية و المحاسبية و الإدارية و امتيازها بخاصتي السلامة و المصدقية، سنطرق إلى تعريف وخصائص أهداف أنواع نظام الرقابة الداخلية

1_ تعريف نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية على انه خطة تنظيمية وأسلوب متبع من طرف المؤسسة من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و لقد تعددت تعريفات نظام الرقابة الداخلية والتي تمثلت في ما يلي:

عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة و ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.¹

نظام الرقابة الداخلية هي تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشاريع للمحافظة على الأصول واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها للمرسوم.²

ومن التعريفين السابقين نستنتج أن: نظام الرقابة الداخلية هي تخطيط لخطة وضعتها إدارة الشركة لتنظيم الإجراءات والأساليب التي تم وضعها والحفاظ على أصول الشركة و ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وتحقيق الكفاءة التشغيلية وتشجيع السير للسياسات الإدارية.

¹ - عبد الفتاح عبد الصحن، و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص 15.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر بدون سنة، ص 263

2_ خصائص نظام الرقابة الداخلية:

لقد تميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص تمثلت فيما يلي :¹

1_ الملائمة: على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، بالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسة كبيرة الحجم.

2_ مقارنة العائد بالتكاليف: إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي؛

3_ المرونة: المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كما تطلب الأمر ذلك وهذا حتى يمكن متابعة التغييرات ومواكبتها.

4_ الفعالية: يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

5_ الموضوعية: تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية لا موضوعية تؤثر في الحكم على الأداء كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة دقيقة وكاملة على الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت المحدد من جهة أخرى، وهذا لكي لا تفقد هذه المعلومات معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، وكمثال على الأهمية الكبيرة لعنصر الوقت إذا تعلق الأمر مثلا بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة المتعلقة بشروط المشاركة أسرع لاقيمة له إذا جاءت هذه المعلومات بعد انقضاء الأجل المحدد للمشاركة.

¹ - جميل أحمد التوفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية الجديدة الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

3_ أهداف نظام الرقابة الداخلية :

لنظام الرقابة الداخلي العديد من الأهداف تتمثل في ¹:

أ- **حماية الأصول:** إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هي حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وعناية محاسبية لجميع عناصر الأصول والاستثمارات، المخزونات، فإن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء أو المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة؛

ب- **التحكم في المؤسسة:** يتم التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات والإجراءات والقوانين؛

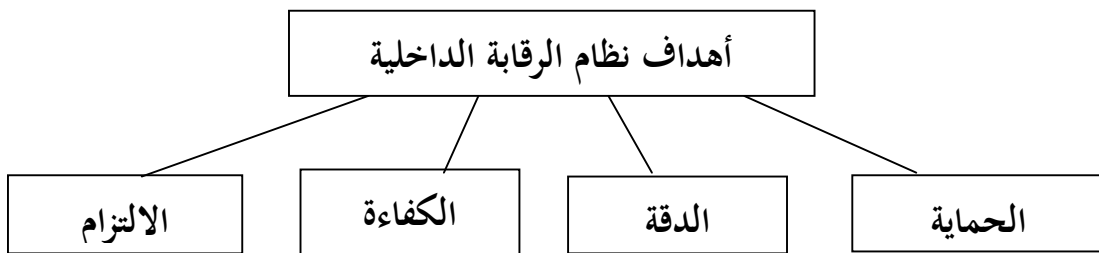
ج- **ضمان نوعية المعلومات:** بغية نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات؛

د- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتحقيقها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية، لا يعطي الإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة؛

ي- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي الامتثال والتطبيق لأوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر.²

والشكل الموالي يعكس أهداف نظام الرقابة الداخلية المذكورة

الشكل رقم (1): أهداف نظام الرقابة الداخلية المذكورة:



المصدر : عبد الفتاح الصحن محمد ، محمد السيد السرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية ، مصر 2004 ص 34

¹ - وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، قسم العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009، ص ص 21-22

² - Mohammed Hamzaoui, Audit Gestion des risques et contrôle interne, Edition village mondial, paris, 2005, p 108.

4_أنواع نظام الرقابة الداخلية :

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى نوعين هما :¹

أ - الرقابة المحاسبية : وتمثل الرقابة المحاسبية في الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ،ومن جهة أخرى العمل على حماية أموال المؤسسة، أي أن الرقابة المحاسبية المتفق عليها وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية ؛

ب - الرقابة الإدارية :

تمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية، والالتزام بالسياسات الإدارية أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداة العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة .

_المبحث الثاني: العلاقة بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية بنظام الرقابة الداخلية

تعددت مهام المراجعة الداخلية و الخارجية في المؤسسات، بحيث إن عمل المراجعة الداخلية لا يقتصر على عمل المراجعة الخارجية، لتجنب تكرار هذه المهام و اجتناب الازدواجية في أداء عمل الفحص وتدقيق الحسابات المالية، يستلزم تكاملا المراجعة الداخلية و الخارجية،وتناسق بين مهام الأشخاص القائمين بهذه المراجعة، مما يساهم في كتابة التقارير لكل منهما، هذا الأخير يهدف إلى تعزيز نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة من خلال هذا المبحث سنتطرق إلي :

➤ المطلب الأول: طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية؛

➤ المطلب الثاني: مجالات و مدي التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

➤ المطلب الثالث:فعالية ونجاعة التكامل بين المرجع الداخلية و الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

¹محمد التهامي طواهر ، صديقي مسعود، مرجع سابق ص 92

المطلب الأول: طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

إن المراجع الداخلي يختلف مهامه عن مهام المراجع الخارجي في شتى مجالات ك نطاق العمل ودرجة الاستقلالية، كما انه تتشابه الأعمال بينهم في نقاط محددة فوجب في حالات أن تتكامل المهام بينهما من أجل تحقيق أهداف المؤسسة الخاصة بالمصادقية و صحة المعلومات من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، وماهية التكامل بينهما

أ_أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

يعتمد هذا الاختلاف على الشخص القائم بالمراجعة و نجهه في عدة نواحي منها:

- من ناحية الهدف المراد القيام به: بالنسبة للمراجع الداخلي الهدف هو سلامة الإدارة و بالنسبة للمراجع الخارجي الهدف هو إعداد تقرير يبين تطابق الفحص الذي قام و إبداء الرأي المالي بنتائج الأعمال و المركز المالي؛
 - من ناحية درجة الاستقلالية: المراجع الداخلي هو موظف في الشركة فهو شخص محايد، بالإضافة إلى أن المراجع الداخلي يخدم إدارة الشركة أو المشروع، أما المراجع الخارجي يخدم كل من يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية سواء مساهمين حاليين أو مستقبليين كالبنوك و مصلحة الضرائب أو هيئات كنفابة العمال؛
 - من ناحية نطاق العمل: إدارة الشركة أو المشروع هي التي تحدد نطاق عمل المراجع الداخلي أما بالنسبة للمراجع الخارجي أحكام القانون هي التي تحدد نطاق عمله و حقوقه و واجباته؛
- و الشكل الموالي بين أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

الجدول رقم (01) : أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و الخارجية:

البيان التفريق	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكيد من النظام المحاسبي كفاء و يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعية	خدمة ملاك عن طريق إبداء الرأي في بعدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو الهدف ثانوي
نوعية القوائم	موظف من داخل الهيئة للوحدة ويعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من الخارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك
درجة	تمنع الاستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارة الحسابات والمالية ولكن يخدم برغبات وحاجات الإدارة جميعها	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و تقييم وإبداء الرأي
المسؤولية	مسؤولية إمام الإدارة ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسات التي المستويات الإدارة العليا	مسؤولية أمام الملاك ومن ثم يقيم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم
نطاق العمل	تحديد الإدارة نطاق العمل في مقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة يكون نطاق عملها	يحد ذلك أمر التحسين والاعتراف السائد و المعايير المهنية وبها نص عليه القوانين الأنظمة
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم فحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات منقطعة من السنة

المصدر :حسن احمد دحدوح ، حسن يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة : الإطار النظري والإجراءات العلمية ، الطبعة الأولى،

دار الثقافة للنشر، عمان، 2009 ، ص 53

ب _ أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية و الخارجية :

يبقى هناك أوجه للتشابه بين اهتمامات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين على الرغم من الاختلاف بينهما في المجالات السابق ذكرها، ومع مراعاة الطبيعة الخاصة لكل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية فان كليهما يهتم بنظام الرقابة الداخلية و يركز على تقييمها و إنما اختلفت لأهداف والأساليب في ذلك التقييم نرى أن أوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية تتمثل في النقاط التالية:¹

- يسعى كل منهما إلى وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة ومنع وتقليل حدوث الأخطاء والتلاعب؛
- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال، يمدنا بالمعلومات الضرورية التي تساعد على إعداد و مجموعة من القوائم المالية الصحيحة والتي يمكن الاعتماد عليها؛
- هناك احتمال التعاون بينهما فقد يعتمد المراجع الخارجي على حد كبير على ما يعده المراجع الداخلي من تقرير نتيجة الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا يعتمد المراجع الداخلي على ما يعده المراجع الخارجي من رأيه المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية و هذا ما يجعله اشد حرصا في مراقبة النظام المتخذ في تسيير المؤسسة

2_ ماهية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية أمر هام للعمل داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف المرجوة و تجنب الأخطاء داخل المؤسسة و خارجها و ليعزز النظام الداخلي المؤسسة .

أ_ تعريف التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

عرف التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في السياق التعريفات التالية :

التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية يقصد به التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي أثناء تنفيذها لمهامها، بما يضمن تغطية اشمل لأعمال المراجعة بشكل عام و يعود بالفائدة على المؤسسة.²

عرفت IFAC التكامل على أن المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، ويشترط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم.³

¹ - احمد صالح العمرات ، مرجع سابق، ص 118

² - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 96 .

³ - L. Collins,G. Valin, Audit et controleinterne, Dalloz, e edition 1979, p 55.

أن التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية يكمن في تعاون والتناسق بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي لاختصار عملية المراجعة و الاستفادة من نتائج عملية القيم لكل منهما، و الهدف الأساسي له الوصول إلى تقرير كافي على عدالة وصحة القوائم المالية

ب_ أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

تبرز أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في النقاط التالية:¹

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة؛
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية؛
- الحد من التكرار و ازدواجية العمل؛
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

ج_ أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية و المراجعة الخارجية في عدة جوانب من أهمها ما يلي:²

- ✓ زيادة ودعم التدريب و التأهيل للمراجعين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب و إجراءات و أفكار و معلومات مختلفة و جديدة؛
 - ✓ يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل؛
 - ✓ يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة و أهدافها كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصص؛
 - ✓ تقييد عملية تقييم المراجع الخارجي وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير و تحسين عملهم باستمرار.
- وأيضا من أهم جوانب التكامل ما يلي:³

- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفعالية عمل المراجعة الداخلية (تخفيض، وقت أداء مهنة المراجعة الخارجية)؛
- التقييم الشامل لخطر المراجعة ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة و توقيت مدى إجراءات المراجعة ؛
- تجهيز القوائم و الكشوفات التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها
- تخطيط عملية المراجعة الخارجية و تحديد طبيعة توقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها .

¹- Doriath B, le contrôle de gestion en 20 fiches, 5 émesedition, Dunod, paris, 2008, p 11

²- جيهان عبد المعز علي محمد ، تحليل آثار الأهمية النسبية و المخاطر الحتمية و الذاتية والتأكدات على نطاق اعتماد المراجع

الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة ، رسالة ماجستير كلية التجارة جامعة القاهرة ، مصر ، 2001 ، ص 45 .

³- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، مرجع سابق تم ذكره ، ص 97

- المطلب الثاني: مجالات و مدي التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية أحد الآلية الممكنة من تحسينات مستويات أداء المراجع الداخلي والخارجي بهدف تحقيق الجهود المبذولة من جهة وريح الوقت من جهة أخرى، ومن هنا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى عوامل ومجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية بالإضافة إلى الوسائل المتبعة لتحقيق هذا الأخير.

1 _عوامل ومجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

هناك عدة عوامل أدت إلى تكامل وتناسق عمل المراجعة الداخلية و عمل المراجعة الخارجية، من اجل سير العمل الحسن داخل المؤسسة ، تحدد هذا التكامل في مجالات معينة، نذكر من هذه العوامل و المجالات فيما يلي :

أ_ عوامل تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية:

يمكن توضيح هذا العوامل فيما يلي:¹

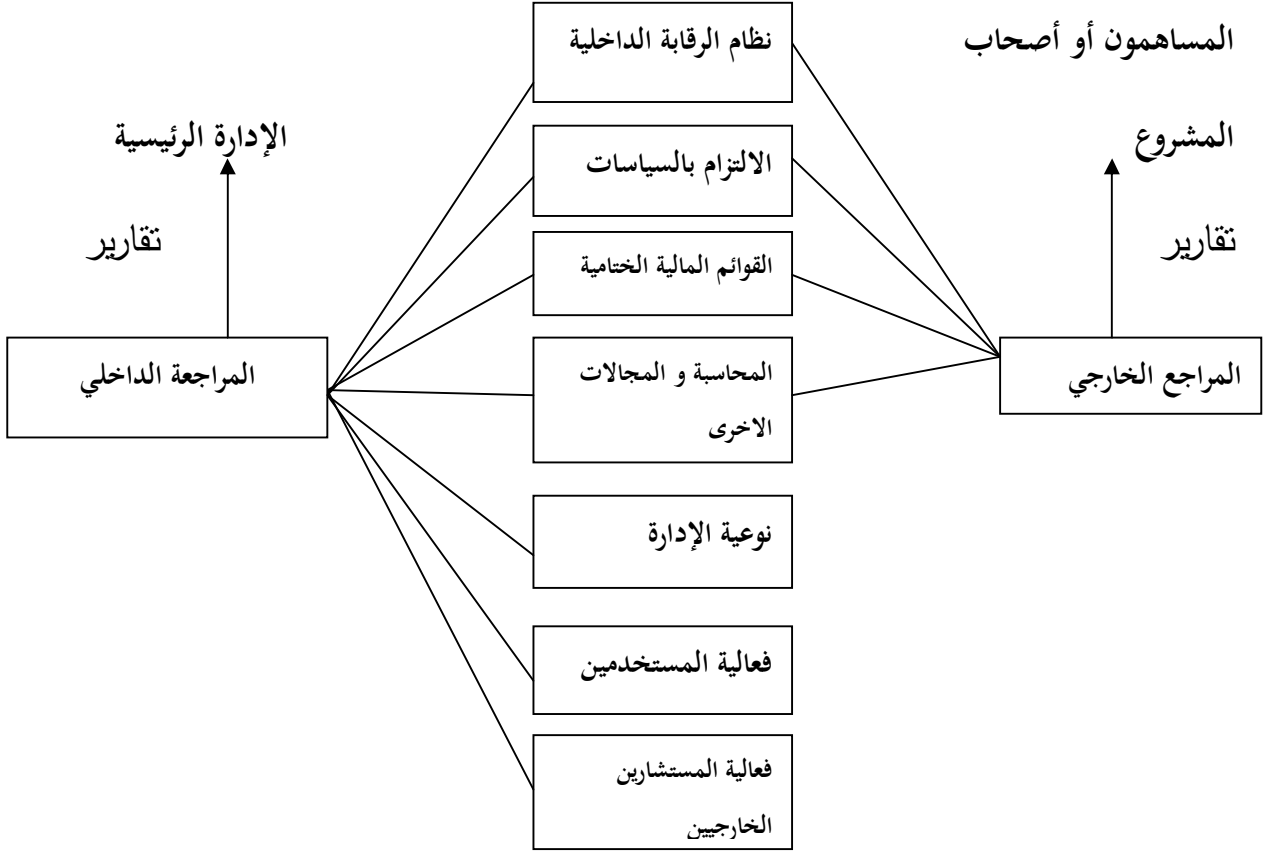
- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، إن عدم وجود استقلال كامل المراجع الداخلي يعجل من ضرورة وجود مراجع خارجي يتمتع به من استقلالية كاملة؛
- أن وجود المراجع الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التغطية و الشاملة بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الاختيارية و ليست الشاملة و التي تمكنه من خلال الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المراجع الداخلي على مدار السنة؛
- الارتفاع المستمر في تكاليف المراجعة و ذلك بسبب كبر حجم المؤسسات محل الفحص و المراجعة و زيادة محل التعقيد.

ب_مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

يمكن تحديد مجالات التكامل بين المراجع الداخلية و الخارجية من خلال الشكل التالي:

¹- عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر 2004 ، ص 212

الشكل رقم (02): مجالات التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية

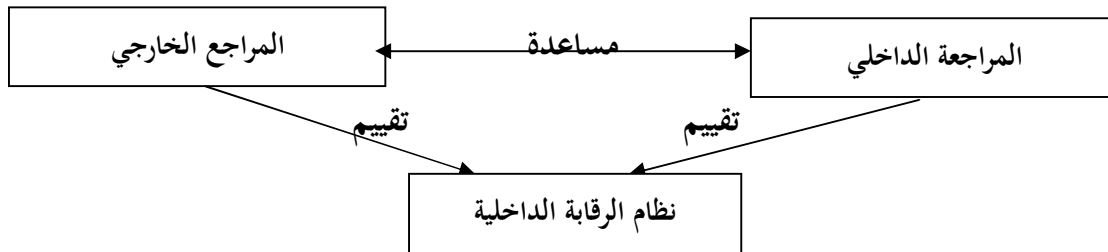


المصدر : أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية ، الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، دار البشير عمان 1990 ص 119

يبين الشكل أربعة مجالات مشتركة فيما بين المراجع الداخلي و الخارجي قد تتوحد أساليبيهما وجهودهما في الفحص، من غير الممكن أن يقع ازدواجية أو تكرار

قد وضح Page تلك العلاقة التي تربطهما بأنها علاقة تفاعل ومساندة متبادلة (Mutuel Assistance) على أساس أن المساعدة تدقق في كلا الاتجاهان كما يوضح الشكل التالي :

الشكل رقم (03): علاقة المساندة بين المراجعة الداخلية و الخارجية :



المصدر : احمد صالح العمرات ، مرجع سبق ذكره ، ص 121

ج_ وسائل تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية:

إن التكامل و التعاون المراجع الداخلي و المراجع الخارجي يكون بتضافر مجموعة من الوسائل، هذه الأخيرة تتطرق إلى معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فقد تم تحديد هذه الوسائل فيما يلي :

أولاً : اجتماعات دورية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك:

ضرورة التعاون هذه تستدعي أن تتم بينهما اللقاءات في وقت مبكر من السنة المالية لتنسيق الجهود ، و الاتفاق على مجالات العمل المشترك و توزيع الأدوار فيما بينهما، في مثل هذه اللقاءات يمكن وضع خطط تفصيلية تحدد مستوى الأفراد و الأعمال التي يجب على كل شخص أن يقوم بها وذلك بغية تجنب الازدواجية و التكرار في الأعمال المشتركة¹.

إن الاجتماعات الدورية التي تحدث بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي تكمن في مناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك و المتمثلة خطة عمل المراجع الداخلي و الخارجي لتنسيق الأعمال بهدف منع الازدواجية و التكرار في الأعمال المشتركة، ولتحديد ما إذا كانت النتائج عملية المراجعة المؤدات تتطلب تسوية في نطاق العمل المخطط .

ثانياً: إطلاع كل منهما على برنامج مراجعة و أوراق عمل الآخر: هذه الوسيلة تعتبر من أهم وسائل تحقيق التكامل بين عمل المراجع الداخلي و الخارجي:

يمكن للمراجعة الداخلي أن يقيم أعمال المراجعة الخارجي ويقدم له معلومات مفيدة يعينه ويساعده في تحسين برنامجه لتنفيذ مراجعته المالية، وفي نفس الوقت يمكن أن يقدم المراجع الداخلي (إذا كان ذو خبرة واسعة و له سنوات خدمة طويلة في مجال المراجعة الداخلية) نصائح بناءة ربما تساعد المراجع الخارجي "مراقب الحسابات" حديث العهد بالمراجعة، على تنمية القدرات الشخصية و تحسين برامج تدريبية².

من خلال هذه الوسيلة فانه لا بد من حصول قناعة و قبول معقول لبرنامج مراجعة أوراق عمل المراجع الداخلي من قبل المراجع الخارجي، وكذا الحصول على قناعة و قبول معقول لبرنامج مراجعة أوراق عمل المراجع الخارجي من قبل المراجع الداخلي.

¹ - أحمد صالح العمرات ، مرجع سابق ، ص 126

² - أحمد صالح العمرات ، مرجع سبق ذكره ، ص 123

ثالثا : تبادل التقارير ووسائل الإدارة :

من خلال هذه الوسيلة يتمكن كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي من تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقرير الآخر، إضافة إلى ذلك فإن المراجع الداخلي يحتاج إلى فهم وقبول لرسائل إدارة المؤسسة المرسله إلى المراجع الخارجي حيث تساعد المواضيع التي تم مناقشتها في رسائل الإدارة المراجعة الخارجي، في تخطيط الآليات موضع الاهتمام لعمل المراجع الداخلي في الفترة القادمة، وبعد فحص رسالة الإدارة البدء في أي عمل تصحيحي مطلوب بواسطة أعضاء الإدارة و مجلس الإدارة يجب على المراجع الداخلي التأكد من أن العمل التصحيحي قد تم القيام به.¹

الرابع : تبادل الخبرات و التقنيات و المعرفة:

من خلال هذه الوسيلة يكون المراجع الداخلي و المراجع الخارجي على اتصالات و تنسيق ناجح فيما بينهما من أجل تحقيق تكامل فعال بين الأعمال و هذا يعكس تنفيذهما لأهدافهما بكفاءة و فعالية و بالتالي تحقيق أفضل النتائج الممكنة ، يرجع ذلك لتبادل الخبرات و التقنيات و المعرفة فيما بينهما، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- يجب أن يتأكد المدير المراجعة الداخلية من أن أساليب و طرف و مصطلحات المراجع الخارجي مفهومة بدرجة كافية بواسطة المراجعين الداخليين ليتمكن مدير المراجعة الداخلية من:
- تقييم عمل المراجع الخارجي بغرض الاعتماد عليه؛
- التأكد من أن المراجعين الداخليين و الذين يؤدون عملا يحقق أهداف المراجعة الخارجية يستطيعون الاتصال بالمراجع الخارجي بفعالية؛
- يجب أن يوفر مدير المراجعة الداخلية معلومات كافية لتمكين المراجعين الخارجيين من فهم أدوات وطرق ومصطلحات المراجعين الداخليين لتسهيل اعتمادهم على العمل المنجز بواسطة المراجعين الداخليين؛
- بالإضافة إلى هذه الوسائل فانه هناك وسيلة أخرى تعتبرها هامة في تعزيز و زيادة درجة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية و هذه الوسيلة تتمثل في فكرة الملف المشترك و يحتوي هذا الملف ما يلي:²
- خرائط تدقيق النظام؛
- سياسة و إجراءات نظام الرقابة الداخلية ؛
- برنامج و أوراق المراجعة ؛
- التقارير التي تحتوي على نواحي الضعف و التغيرات الرقابية التي يتم إعدادها بواسطة المراجعين الداخليين أو المراجعين الخارجيين .

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره ، ص ص126_127

² - محمد العيادي ، مدخل مقترح لزيادة كفاءة و فعالية النظام الكلي للمراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد 4 ، مصر

المطلب الثالث: فعالية ونجاعة التكامل في تفعيل نظام الرقابة الداخلية :

للتكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية أثر على نظام الرقابة الداخلية ذلك يعتمد على أداء المراجع

الداخلي و الخارجي لمسؤوليتهما من أجل تقييم هذا النظام

1_ مسؤوليات نظام الرقابة الداخلية :

توجد مجموعة من المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية حيث تتمثل في تنفيذها والتأكد من مدي فعاليتها

والتي سنطرق إليها كالتالي:¹

أ_ مسؤولية الإدارة تجاه عملية أنظمة الرقابة الداخلية :

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية (الضبط الداخلي) و المحافظة عليه حيث تبين هيئة البورصة الأمريكية (Stock exchange Commission) بان تعميم وتنفيذ و تقويم نظام الرقابة الداخلية و التزام هام يقع على عاتق الإدارة و الغاية من ذلك هو تزويد المساهمين بتأكيد معقول منطقي بان المنشأة تقوم بمراقبة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أنه يحقق الأهداف المرجوة وكذلك تعديل بعض الإجراءات الرقابية المستخدمة وفقا لاختلاف الظروف حتى تستطيع مراقبة نشاط المنشأة وحسب رأي الكتاب إن الرقابة الداخلية جزء من العمل الإداري في المنشأة ويعمل بشكل مستقل عن المراجعة الداخلية وعليه لا يمكن إن تحل الرقابة الداخلية محل المراجعة الداخلية .

ب _ مسؤولية المراجع الداخلي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية :

يقوم المراجع الداخلي بدراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها و أحكامها ، لقد نصت المعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة على أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص و تقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة و الحكم على درجة متانتها .

ج_ مسؤولية المراجع الخارجي تجاه أنظمة الرقابة الداخلية:

كما هو معروف أن المراقبة الداخلية تشمل:

- الرقابة المحاسبية
- الرقابة الإدارية
- الضبط الداخلي

¹ - وجدان علي أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص ص 32_35

يوجد خلاف يتعلق بمدى مسؤولية المراجع الخارجي، يرى فريق من المحاسبين أن المراجع الخارجي مسئول عن فحص و تدقيق أعمال الضبط الداخلي و الرقابة المحاسبية فقط لأنها تتعلق بطرق المحافظة على موجودات المشروع أما الرقابة الإدارية فلا تدخل ضمن أعمال المراجعة الخارجية على اعتبار أنها لا تتعلق بالنواحي المالية.

ويرى فريق آخر من المحاسبين أن المراجع الخارجي مسئول عن فحص وتقييم سائر نظام الرقابة الداخلية بما في ذلك الرقابة الإدارية لان جميع وسائل الرقابة الداخلية تمثل وحدة متماسكة تضعها الإدارة لتضمن حسن السير العمل في المشروع.

ولا شك أن توسيع مسؤولية المراجع الخارجي إلى جميع ما يتعلق بوسائل الرقابة في المشروع يجعل من عملة مهمة شاقة ومرهقة لاسيما وهناك أمور قد لا يكون متخصصا بها لذلك فان المراجع الخارجي مسئول عن أعمال الضبط الداخلي والرقابة المحاسبية أما مسائل الرقابة الإدارية فيمكن اعتباره مسئول عن الوسائل التي لها اثر واضح على النواحي المالية بالمشروع مثل مراقبة تنفيذ الميزانية التقديرية.

إذ يطلع المراجع الخارجي في عمله على معظم المستندات المبررة، كما يعتمد في عمله على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع الدراسة التي هي عبارة عن مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم بالمؤسسة.

ولقد نص معيار التدقيق المهني رقم (400) انه على المراجع الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المراجع استخدام واجتهاده المهني لتقدير مخاطر المراجعة.

وتصميم إجراءات المراجعة للتأكد بأنها قد خفضت إلى أدنى مستوى (المستوى الأدنى المقبول) مما سبق نجد أن نتائج التقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب، استخدامها ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات وكذلك يجب على مراجع الحسابات بداية أن يتحقق من أمرين :

الأمر الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم (المخطط) ملائم للمنشأة وطبيعة نشاطها؛

الأمر الثاني: التحقق مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام هو مخطط له كما اشرنا سابقا أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية والرقابة المالية والضبط الداخلي، مسؤولية المراجع الخارجي حول هذه أنظمة الرقابة الداخلية تتضح تلك المسؤوليات خلال ما يلي :

_ الرقابة المحاسبية:

يعتبر المراجع الخارجي مسئولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية

محل الفحص كذلك حماية أصول المنشأة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء _ كذلك يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة . لذلك أوضحت معايير المراجعة الخارجية على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المراجع ان يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم :

أ_ طوائف العمليات الرئيسية لمعاملات المنشأة

ب_ كيف بدأت هذه المعاملات

ج_ السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تضمنها البيانات المالية

د_ طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

- الرقابة الإدارية : لا يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية للمنشأة محل الفحص ويكون مسئول فقط عن المسائل التي لها أثر واضح على النواحي المالية للمشروع مثل تنفيذ الميزانية التقديرية و أن إلزام المراجع بفحص الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئاً كبيراً .

_ نظام الضبط الداخلي : في ما يخص الضبط الداخلي فيعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي ، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة و الذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف أخطاء الغش و الاختلاس و بما أن المراجع الخارجي مسئولاً عن اكتشاف الأخطاء و العش و الاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسئولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي

2_ أهمية التكامل على الأداء الرقابي :

يعتبر التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية من الآلية الممكنة من تحسين مستويات أداء المراجع الداخلي والخارجي على السواء و من ثمة تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء المراجعين سواء للإدارة أو الأطراف الخارجية عنها، على افتراض أن هذين المراجعين يتقيدان بالنصوص و المعايير و الإجراءات المؤطرة للنوعيين ، يمكن في هذا الإطار أن يحدد أهمية التكامل من الزوايا الآتية¹ :

¹ - صدقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، لمدرسة العليا للتجارة الجزائر، جامعة

- من زاوية المراجع الخارجي
- من زاوية المراجع الداخلي
- من زاوية المؤسسة
- من زاوية الأطراف الخارجية عن المؤسسة

أ_ من زاوية المراجع الخارجي :

تبرز أهمية التكامل للمراجع الخارجي في الأتي:

_ثقة واطمئنان المراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، لاعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته.

_اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لان المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي ووقفت على مدى الالتزام بالطرق و المبادئ المحاسبية وكذا مدى صلاية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة .

إن المراجعة الداخلية التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة الخارجية، وكذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أن تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة.

_اخذ في حسابان المراجع الخارجي كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يخدم الأهداف المتوخاة من المراجعة،

_أن كبر حجم المؤسسات وتوزيعها جغرافيا يحتم على المراجع الخارجي من زيادة ساعات العمل بما يتناسب مع طبيعة المؤسسة، لذا وفي ظل وجود مراجعة داخلية كوظيفة لدى الإدارة فهي تراقب أجزاء هذه المؤسسة سواء في المنطقة الواحدة أو في المناطق الأخرى، أن هذا الشكل يسمح للمراجع الخارجي من توجيه عملية المراجعة في المناطق أو الأجزاء التي لم يشملها برنامج المراجعة الداخلية.

ب_ من زاوية المراجع الداخلي:

تعتبر المراجعة الداخلية احد الآلية الموجهة لعملية المراجعة الخارجية فضلا على أن مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع الخارجي على السواء، تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر التالية:

__ أن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطع المراجع الداخلي أن يكشفها ، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نجزها في الآتي :

- عدم كفاية معايير المراجعة الداخلية؛
 - عدم تأهيل المراجع الداخلي؛
 - عدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للمراجعة؛
 - ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
- إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات كل على حسب مسؤولياته يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية سواء:
- بخلق هياكل خاصة بها؛
 - تعديل المعايير أو إنشاء أخرى جديدة؛
 - تأهيل وتدريب المراجع الداخلي؛
 - توضيح خطوات العمل؛
 - تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف؛
 - زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة؛
 - إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل نوعين، لاعتبار أن نقص النوع يكمل في الآخر والعكس صحيح فضلا على انه يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبه؛
 - استعمال الأساليب الإحصائية واستخدام الإعلام الآلي في المراجعة الداخلية، يجعلها أكثر علمية ومهنية ويظهر على نتائجها الصحة والمصداقية .

ج- من زاوية المؤسسة :

مما لا شك فيه أن المراجعة الداخلية أتت لسد حاجات الإدارة الرقابية على الأجزاء المختلفة للمؤسسة كما جاءت المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة عناصر القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، بمعنى هل القوائم المالية الختامية تعبر فعلا على المستوى الأداء الإداري في المؤسسة، فتكامل النوعين يعود على المؤسسة بفوائد من أهمها :

- ✓ توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت و المكان المناسبين؛
- ✓ تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة و كذلك متانة نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة؛
- ✓ بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
- ✓ إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة و إلى غير ذلك، مما يسمح لها من قضاء على هذه المواطن؛
- ✓ تكوين بنك المعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع ، تقارير و ملف المراجعة؛
- ✓ خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين و باستبعاد ازدواجية العمل؛
- ✓ فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة ، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.

د- من زاوية الأطراف الخارجة عن المؤسسة :

- تعتبر الأطراف الخارجة عن المؤسسة(المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، المحللون الماليون وأخرى)، أهم مستعملو رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعي، يمكن أن نحصي أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجة عن المؤسسة في الآتي:
- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي ؛
 - شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
 - اطمئنان أصحاب المؤسسة عن أموالهم؛
 - الضخ المتوازي بالمعلومات المفحوصة و التي تعبر عن الواقع الفعلي للعنصر، مما يسمح للأطراف من اتخاذ على ضوءها قرارات مختلفة قد تكون تمويلية كالبنك و قد تكون جبائية و قد تكون من المستثمرين المحتملون، بمعنى كل على حسب موقعه في البيئة الخارجية للمؤسسة .

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية لموضوع الدراسة:

تعرض موضوع تأثير التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية لعدة دراسات، لكونه عنصر مهم لمعرفة الأوضاع المالية التي تمر بها المؤسسات الاقتصادية، ومن خلال ما قمنا به من مسح على مستوى المكتبات، توصلنا إلى مجموعة من الدراسات المحلية والعربية والأجنبية، كل ذلك سنتطرق إليه من خلال:

المطلب الأول: الدراسات السابقة لموضوع الدراسة؛

المطلب الثاني: الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

- المطلب الأول : الدراسات السابقة لموضوع الدراسة

- الدراسات الوطنية :

- بوطورة فضيلة (2006_2007)

دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك: دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي _ بنك

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الإلمام ببعض المصطلحات المتداخلة " الرقابة، المراجعة، الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية، الرقابة الخارجية "، وكذلك معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية وأساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية إمكانية توضيح معالم محددات نظام الرقابة الداخلية السالم في البنوك، تم استعمال المنهج الوصفي بالإضافة إلى المنهج الإحصائي الاستقرائي.

كما تستمد هذه الدراسة أهميتها في كون الرقابة الداخلية تكتسي في البنوك أهمية بالغة خلال الدور الهام الذي تلعبه لتحقيق الأمن و السلامة المصرفية ونزاهة و مصداقية المعلومات المالية، وتلك المتعلقة بالتسيير المحاسبية وإلى جانب احترام التشريعات والأنظمة والسياسات والإجراءات الداخلية.

توصلت نتائج الدراسة على أن نظام الرقابة الداخلية هو جميع السياسات والإجراءات والقوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها وهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية وتصميم السليم له يدعم الأهداف المتوخاة للمؤسسة وإذ ما طبق في البنوك التجارية بطريقة جيدة يكون له الدور الفعال في تقييم أدائها.

_ احمد محمد مخلوف (2006_2007)

_ المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية: في البنوك التجارية الأردنية،

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، تطرقت إلى الإشكالية: ما مدى تطبيق المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وفقاً لمتطلبات التي تفرضها المعايير المعتمدة للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية؟

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة بشكل عام وتقييم التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية من خلال التطبيق الفعلي للإجراءات بالمقارنة مع معايير الأداء المهني لتدقيق الداخلي، ودراسة نظام الرقابة الداخلية وتبسيط الضوء على ما يقدمه المراجع الداخلي وتقرير مدى الاعتماد عليه وما سيترتب على ذلك، حيث استخدم الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات باستخدام برامج التحليل الإحصائي SPSS

توصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية وبين عدد العاملين في التدقيق الداخلي أوصت الدراسة على قيام البنك المركزي الأردني بالتعاون مع ذوي الاختصاص بوضع تشريعات وقوانين تضمن إيجاد معايير محلية لتدقيق الداخلي، وضرورة التنسيق والتعاون بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وذلك لزيادة وفعالية عملية التدقيق ولتخفيض التكاليف التي تتكبدها الإدارة .

2_ الدراسات العربية :

_ يوسف محمد مطرية (2017)

_ اثر التكامل بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية عن تعزيز نظام الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية على بنوك الوطنية في قطاع غزة، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية جامعة الأزهر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية حيث حددت ثلاثة مجالات التكامل (دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية، وضع خطة وبرنامج للتحقيق، إعداد التقارير) وتحديد أربع مجالات لتعزيز نظام رقابة الداخلية (توفير الحماية لموجودات المنشأة الدقة البيانات المحاسبة و درجة الاعتماد عليها الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، الالتزام بما تقضي به السياسات الإدارية المرسومة)، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي مستخدماً الاستبانة.

أهمية هذه الدراسة تمثلت في تقديم نتائج أعمال بجودة عالية، بما يخدم فئات عديدة من المجتمع لتمكين من اتخاذ قرارات مناسبة على مستوى المؤسسة لمساعدتها على نجاحها وتحقيق أهدافها من خلال تقوية وتعزيز الأنظمة

الرقابية لها ومهمة أيضا لإدارة الشركات خصوصا قسم المراجعة فيها الأمر الذي يفيد الشركة في تعزيز نظام الرقابة الخاص بها

أوصت هذه الدراسة على ضرورة تعزيز مفهوم التكامل وفق أسس و قواعد و منهجية سليمة تحقق أقصى منفعة ممكنة لكلا المراجعين، الأمر الذي ينعكس إيجابا على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

— أحمد محمد البشير (2021)

— الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الأداء المالي: بالتطبيق على شركة السكر السودانية

المحدودة، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارية والأعمال 2602 6570 ; ISSN، جامعة كرري السودان

تمثلت مشكلة الدراسة في تدني كفاءة الأداء المالي في الكثير من المؤسسات الأمر الذي يؤدي بالضعف الأداء الإداري لتلك المؤسسة لذا سعت هذه الدراسة لمعرفة الدور الذي يمكن أن تساهم به الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية متمثلة في إدارة المخاطر والدور الحكومي للمراجعة الداخلية في كفاءة الأداء المالي، ثم استخدام المنهج الاستنباطي والاستقرائي، وكذا المنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات دراسات الميدانية.

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج منها أن المراجعة الداخلية تساهم في تخفيض و تحديد طرق علاجها مما يساعد

رفع الأداء المالي، كما يساهم المراجع الداخلي في تفعيل الحوكمة في تلك المؤسسات ايجابيا على كفاءة الأداء المالي .

1 — الدراسات الأجنبية :

1-1 Charbel Tarabay(2016)

L'impact de l'audit interne sur les Performances des PME

أطروحة بهدف الحصول على الدكتوراه، في العلوم الإدارية القسم 06 CNU جامعة لورين الفرنسية، حيث تطرقت للإشكالية التالية، ما هو تأثير التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق على الأداء المالي لشركات لبنانية الصغيرة و المتوسطة ؟ تم الاعتماد على المنهج الوصفي الأسس النظرية المتعلقة بالتدقيق الداخلي وتحسين الأداء، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على مدى تأثير التدقيق الداخلي و لجنة تدقيق الأداء المالي للشركات اللبنانية الصغيرة و المتوسطة حيث التعرف تم في هذا الجزء على لجنة المراجعة تتعلق بأعضاء مجلس الإدارة، بالإضافة إلى ثلاثة محددات تتعلق بالاستقلالية لجنة التدقيق و هيكله مجلس الإدارة، تكونت العينة من 58 رئيس وزاري لبناني للدراسة على مدى 4 سنوات ، أي بين 2011 و 2014

من نتائج هذه الدراسة : كفاح لجنة التدقيق من أجل الحصول على استقلالية تامة من خلال إتباع نظام

مزودج وذلك بالعدد المحدود داخل اللجنة (نشر مسؤوليات و المساهمة على المستوى المشاهدة).

2_Eustache. EONDO.WA MAMANDZILA(2003_2004)

LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

أطروحة بقصد الحصول على درجة دكتورا في علوم الإدارة (مرسوم 30 مارس 1992) جامعة الديمار نابريس، فرنسا كلية الاقتصاد و الإدارة ، معهد البحوث الإدارية (IRG) حيث تطرقت إلى الإشكالية ما مدى التدقيق في إبلاغ أصحاب مصلحة وتوجيه سلوكيات الجهات الفاعلة التي تعمل على تحسين حوكمة الشركات في نقص الأداء ؟

أوصت هذه الدراسة بآليات الضوابط الداخلية و الخارجية.

الخدمة السلوكيات المناسبة للوسطاء، تم التركيز في هذه الدراسة على النظر في الضوابط الداخلية وآليات

مصلحة النساء الصحة الكيد إضافة إلى المساهمة في الرقابة الداخلية وإدارة المراجعة

الجزء الثاني: تحليل وجمع البيانات أثناء الدراسة الميدانية يثبت صحة فرضية مستقبلية طبقا لما يساهم في الضبط الداخلي

للمراجعة نحو الحوكمة

2 _ واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة: سمحت لنا الدراسات التي سبق ذكرها بالمقارنة بينها وبين

بدراستنا الحالية واستخلاص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

أ_ مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات الوطنية: من خلال الدراسات الوطنية التي سبق ذكرها سيكون هناك مقارنة

بينها وبين دراستنا الحالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسة الوطنية:

العنوان	الدراسة (01)	الدراسة (02)	الدراسة (03)
الإطار المكاني	البنوك	البنوك التجارية الأردنية	شركة الاسمنت الماء البيض تبسة
الإطار الزمني	2007_2006	(2007_2006)	(2021_2022)
وسائل الدراسة	إحصائيات سابقة	إحصائيات سابقة	المقابلة، تحليل بيانات سابقة
الإشكالية	ماهي آليات دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك	ما مدى تطبيق المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وفقا لمتطلبات التي تفرضها المعايير المعتمدة للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية؟	أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية
النتائج	ان نظام الرقابة الداخلية جميع السياسات والإجراءات و القوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها و هو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية وتصميم السليم له يدعم الأهداف المتوخاة للمؤسسة، إذ ما طبق في البنوك التجارية بطريقة جيدة يكون له الدور الفعال في تقييم أدائها	عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الأردنية وبين عدد العاملين في التدقيق الداخلي	إن توفر خدمات مراجعي الشركة لخارجيين للمؤسسة، ساعدت المراجعين الداخليين على تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة

المصدر: من اعداد الباحثين

2_ مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات العربية: من خلال الدراسات الوطنية التي سبق ذكرها سيكون

هناك مقارنة بينها وبين دراستنا الحالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات العربية:

العنوان	الدراسة (01)	الدراسة (02)	الدراسة (03)
العنوان	اثر التكامل بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية عن تعزيز نظام الرقابة الداخلية:دراسة تطبيقية على بنوك الوطنية في قطاع غزة	الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية و دورها في الأداء المالي : بالتطبيق على شركة السكر السودانية المحدودة	أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة شركة الاسمنت تبسة
الإطار المكاني	البنوك الوطنية في قطاع غزة	شركة السكر السودانية	شركة الاسمنت تبسة
الإطار الزمني	(2017_2016)	(2020_2021)	(2021_2022)
وسائل الدراسة	الإستبانة	تحليل بيانات سابقة	المقابلة، وتحليل بيانات سابقة
الإشكالية	ما أثر التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية؟	ما الدور الذي يمكن أن تلعبه الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية (إدارة المخاطر، الدور الحكومي)	إلى أي مدى يمكن أن يساهم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية بمؤسسة الاسمنت تبسة ؟
النتائج	يوجد تأثير للتكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في مجال وضع خطة و برنامج تدقيق في تعزيز نظام الرقابة الداخلية .	أن المراجعة الداخلية تساهم في تخفيض و تحديد طرق علاجها مما يساعد رفع الأداء المالي، كما يساهم المراجع الداخلي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات ايجابيا على كفاءة الأداء المالي.	-إن توفر خدمات مراجعي الشركة الخارجيين للمؤسسة، ساعدت المراجعين الداخليين على تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الصدر: من إعداد الباحثين

ج _ مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية: من خلال الدراسات الأجنبية التي سبق ذكرها سيكون هناك مقارنة بينها وبين دراستنا الحالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات الأجنبية

الدراسة (03)	الدراسة (02)	الدراسة (01)	
أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة شركة الاسمنت تبسة	LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE	L'impact de l'audit interne sur les Performances des PME	العنوان
شركة الاسمنت تبسة	باريس فرنسا	الشركات اللبنانية	الإطار المكاني
(2021_2022)	2004	2016	الإطار الزمني
المقابلة، وتحليل بيانات سابقة	تحليل بيانات سابقة	إحصائيات سابقة	وسائل الدراسة
إلى أي مدى يمكن أن يساهم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية بمؤسسة الاسمنت تبسة ؟	ما مدى التدقيق في إبلاغ أصحاب مصلحة و توجيه سلوكيات الجهات الفاعلة التي تعمل على تحسين حوكمة الشركات في نقص الأداء ؟	ما هو تأثير التدقيق الداخلي على الأداء المالي لشركات اللبنانية الصغيرة والمتوسطة؟	الإشكالية
إن توفر خدمات مراجعي الشركة الخارجيين للمؤسسة، ساعدت المراجعين الداخليين على تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.	النظر في الضوابط الداخلية واليات مصلحة النساء، إضافة إلى المساهمة في الرقابة الداخلية وإدارة المراجعة.	كفاح لجنة التدقيق من اجل الحصول على الاستقلالية تامة من خلال إتباع نظام مزدوج وذلك بالعدد المحدود داخل اللجنة.	النتائج

المصدر : من إعداد الباحثين

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أن هذه الدراسة:

تحاول أن تجمع بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و تحدد التكامل بينهما و تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الاسمنت تبسة، حيث أن معظم الدراسات السابقة ركزت على الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية و دورها في الأداء المالي و لم تتطرق لي تدخلاتها مع المراجعة الخارجية و ترابط مهامهما مع بعض .

وقد عملت هذه الدراسة على تحديد عناصر مختلفة لعملية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ومدى تحسين نتائج نظام الرقابة الداخلية تتميز هذه الدراسة من خلال المتغيرات المستقلة و التي تتفرع من عملية التكامل بين المراجعة الداخلة و المراجعة الخارجية و فعاليتها في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية و فعالية التكامل في الحد أو التقليل من المخاطر الداخلية التي تواجه المؤسسات

خلاصة :

تم التطرق في هذا الفصل إلى البعد النظري لكل من متغيرات الدراسة، المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، حيث تطرقنا لأهم المفاهيم و الأساسيات المتعلقة بهم، وتعرفنا على تكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية أهداف وأهميته مجالاته ووسائل تحقيقه، وحيث تعتمد المراجعة الخارجية إلى حد كبير على مراجعة الداخلية بمدى جودة الرقابة الداخلية ، للمؤسسة ومدى جدية و كفاءة المراجعين الداخليين كما أن المراجعة الخارجية مكتملة للمراجعة الداخلية وكل ذلك من شأن تحسين نظام الرقابة الداخلية وتقليل تكرار العمل وتحقيق الأهداف بشكل عام لنجاح المؤسسة.



الفصل الثاني :

الإطار التطبيقي للدراسة

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات

المبحث الثاني : تحليل و مناقشة النتائج



تمهيد

بعد معرفتنا على الأدبيات النظرية لكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والتكامل بينهما ونظام الرقابة الداخلية تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وقد قمنا باختيار دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت لما تحتله من مكانة كبيرة في الجزائر خاصة في ولاية تبسة لكونها من أهم المؤسسات الرائدة لإنتاج الاسمنت قمنا بالتعرف على مدى التكامل بين المراجعين وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق المقابلة لطرح عدة أسئلة للمراجعين الداخليين لمؤسسة الاسمنت والإجابة عنها وسوف نقوم بذلك من خلال المبحثين الآتيين :

_ المبحث الأول : الطريقة و الأدوات؛

_ المبحث الثاني : تحليل و مناقشة النتائج.

الفصل الثاني :الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت تبسة

المبحث الأول : الطريقة والأدوات

المقابلة هي إحدى الأدوات الرئيسية لجمع المعلومات وهي تقوم على الحوار الشفوي بين الباحث والمبحوث بهدف الحصول على أكبر قدر من المعلومات لاستخدامها في البحث العلمي ، وقد اعتمدنا في دراستنا على المقابلة الشخصية مع إطارات شركة إسمنت تبسة، على غرار رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ورئيس مصلحة المراجعة الداخلية ورئيس مصلحة الوسائل العامة وبعض مسيرينستعرض في هذا المبحث إلى عناصر الدراسة و طريقة الدراسة و أدوات الدراسة بالإضافة إلى التعرف على شركة الاسمنت تبسة .

المطلب الأول: طريقة و منهجية الدراسة

أولاً: عينة الدراسة :

يتشكل مجتمع الدراسة في هذا البحث من موظفي بمستويات إدارية مختلفة على مسوي شركة الاسمنت تبسة.

ثانياً : أدوات الدراسة :

حتى تكتمل الدراسة التطبيقية علميا وعمليا وعلى ضوء إشكاليات البحث وفرضياتها اتضح لنا أن أسلوب " المقابلة " هو أنسب وسيلة كأداة بحث وأكثرها ملائمة لجمع المعلومات المتعلقة بالبحث موضوع الدراسة، من أجل تحقيق أهداف الدراسة الإجابة عن الإشكالية و الأسئلة الفرعية اعتمدنا على عدد من الوسائل و الحصول على البيانات و المعلومات المطلوب منا أبرزه وهي :

● المقابلة الشخصية : اعتمدنا على المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس و المتمثل في

رئيسة قسم المراجعة الداخلية بشركة الاسمنت، بالإضافة إلى رئيس المراجعة الداخلية بالمصنع، مسيري المخزن، مسيري مصلحتي المحاسبة ، موظفي مصلحة التسويق

● الملاحظة: تم الاعتماد على الملاحظات التي تم تسجيلها لأجل استعمالها في التحليل، وكذلك فحص الوثائق

● قوائم الاستقصاء: وهي قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة التي قمنا بطرحها على مسؤولي المراجعة

الداخلية في المؤسسة حول مراجعة الداخلية ونظام الرقابة و التكامل بين المراجعة الخارجية مع المراجعة الداخلية في مؤسسة الاسمنت

اختيار المقابلة راجع لطبيعة الدراسة الاستكشافية والتي تتطلب الحصول على معلومات أولية تمكن من الإجابة عن أسئلة البحث واختبار الفروض من خلال تبسيط الأسئلة للمقابل ما يساعد في دقة الإجابات المتحصل عليها حيث كخطوة أولى ثم صياغة الأسئلة المناسبة وفق أهداف الدراسة ثم تم تصميم دليل المقابلة، و بعد ذلك تم اعتماد هذا الدليل على مستوى المؤسسة محل الدراسة "شركة الإسمنت تبسة" للإجابة على تساؤلات الدراسة، واختبار فرضياتها ثم تصميم دليل المقابلة، وذلك من خلال صياغة الأسئلة المحتمل طرحها على المستجوبين أثناء المقابلة والحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تتماشى مع مشكلة البحث، ويتكون هذا الدليل من عدة أسئلة بسيطة وواضحة لتسهيل الإجابة على الشخص المستجوب والحصول على المعلومة الدقيقة ، وقد قسمت الأسئلة لتشمل محاور

- الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الداخلية؛
- فعالية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة

تم اختيار شركة الاسمنت تبسة لدراسة موضوع تأثير التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية، لكونها شركة لها نظام رقابي معمول به داخلها ، و لكونها أيضا لها قسم مراجعة داخلية ، يمكننا هذا من تسليط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للدراسة نتعرف على هذه الشركة العناصر التالية :

1_ التعريف بشركة الاسمنت تبسة :

شركة اسمنت تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق، والغرب والشلف وتتمثل م.ا.م للشرق الباعث الأساسي للمشروع المنجز بأحدث التكنولوجيا في نظام التحكم ذات أسهم ، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق _ ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر ب 8000000000 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل من 100.000 دج وكانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 200.000.00 دج على النحو التالي :

ERCE مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق ب: 1200 سهم أي بنسبة 60%

ERCO مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب ب: 400 سهم أي بنسبة 20%

ECDE مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشلف ب: 400 سهم أي بنسبة 20%

بينما الباقي كان على شكل قرض من _BAD_ البنك الجزائري للتنمية

للإشارة فان مشروع انجاز هذه الشركة هو احد برامج المخطط الرباعي (67_80) للتنمية والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 وذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء E DIMCO و يبلغ رأس المال الاجتماعي الحالي : 1.200.000.000 دج _ سنة 2000 .

لكن سنة 1988 تم تحويل الملف إلى مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق بقسنطينة ERCE.

وذلك باعتبارها قريبة جغرافيا لمدينة تبسة وفي سنة 1996 انفصلت الشركة عن المؤسسة الأم تحت اسم _مؤسسة

اسمنت تبسة والتي تتولى الأشراف الإداري على الوحدة الإنتاجية الوحيدة _مصنع الماء الأبيض

ولقد أنشأت الشركة SCT بهدف إنتاج وتسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الاسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه ، وتمثل مهامها في :

- الإشراف الإداري على المصنع؛
- برجة البيع ل 20% من الإنتاج.

إن كل العمليات التي تجري داخل المصنع تتم باسمها. ، كما تعود فكرة إنشاء و اختيار المكان الذي بنيفيه المصنع لعدة عوامل أهمها:

- وجود الكلس بالمنطقة والذي يمتد عمر استغلاله حسب تقدير الخبراء لفترة تزيد عن القرن ، كما إن دائرة الكلس يبلغ قطرها 10 كلم قرب مورد الطين إذ لم يتعدى بعده عن المصنع مسافة 2 كلم.
- توجد المواد الأولية الأخرى ببلديات مجاورة فالحديد الثلاثي يتم استخراجه من جبال الوزنة وجبل العنق ببئر الكاهنة ، والجبس من دائرة بئر العاتر _ جبل العنق
- كون الأراضي التي بني عليها غير صالحة للزراعة . وقد ساهم في إنشاء هذا المصنع المؤسسات الآتية:
- FLS هي شركة متعددة الجنسيات _ دانمركية ، اسبانية _ قامت بدراسة تقنية لانجاز المصنع وكذا تموينه بالسلع والمعدات الأزمة ، إضافة إلى عملية الإشراف على تركيب وتسيير الأجهزة الميكانيكية والكهربائية.
- MGC هي مؤسسة فرنسية تكفلت بالتركيب الكهربائي
- COSIDER هي مؤسسة جزائرية تكفلت بأداء كل الأشغال الهندسية المعمارية.
- BATIMETAL والتي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات ورشات الميكانيك
- ENCC اهتمت بتركيب المعدات الميكانيكية بأكملها
- SONELGAZ والتي تكفلت بتزويد المصنع بالغاز الطبيعي والكهرباء حيث أن الغاز الطبيعي يمول عن طريق الخط الجزائري _ الايطالي . ETURAT والتي تكفلت بعملية التزويد بالماء بقوة 16ل/ثا، يقع مصنع الاسمنت وحدة الماء الأبيض _ على بعد 26 كلم جنوب المدينة بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16، ويتربع على مساحة تقدر ب 32هكتار.

موقع الوحدة: يبعد عن مقر بلدية الماء الأبيض بحوالي 2 كلم، يحده من الغرب مركب الزجاج SOVEST ومن الشمال والشرق أراضي زراعية .

تجدر الإشارة إلى أن مدة الإنشاء المصنع هي حوالي 67 شهرا إي خمس سنوات و 7 أشهر من يوم البناء 1995/02/25 تاريخ نهاية الأشغال وكانت انطلاق المشروع كالآتي :

- 1994/10/11: تاريخ أشغال الفرن.
- 1994/10/14: تاريخ الحصول على أول كلنكار.
- 1994/10/16: تاريخ الحصول على مادة الاسمنت لأول مرة .
- 1995/10/12: تاريخ توزيع أول كمية من مادة الاسمنت .

2_ أهداف الشركة :

تتمثل أهداف الشركة كما جاء في الوثائق القانونية لها : (أن شركة اسمنت تبسة تهدف إلى إنتاج ،نقل وتسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الاسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية ،الخاصة والمرتبطة ارتباط مباشر وغير مباشر بمادة الاسمنت) إلى جانب ذلك هناك أهداف أخرى _ظاهرة وضمنية _نحملها في ما يلي:

- تدعيم الجهود الوطني في مجال التشغيل .
- تصحيح انحرافات المجهودات التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي .
- تغطية العجز _الجهوي خاصة في مجال الاسمنت ومواد البناء .
- إنتاج منتج يتصف بالمواصفات الدولية يسمح بالمنافسة .

3_ إمكانيات الشركة:

_نحمل إمكانيات شركة الاسمنت في كالاتي:

حيازة الشركة على ثلاثة مقالع :مقلع الحجر الكلسي ويحتوي على ما قيمته 90مليون طن من مادة الكلس، المقلع الطيني ويحتوي كاحتياطي على 33200 طن من الطين،مقلع الرمل ويحتوي على 9ملايين طن كاحتياطي ، وتعتبر هذه المقالع المصادر الأولية الأساسية لصناعة الاسمنت بالإضافة إلى :

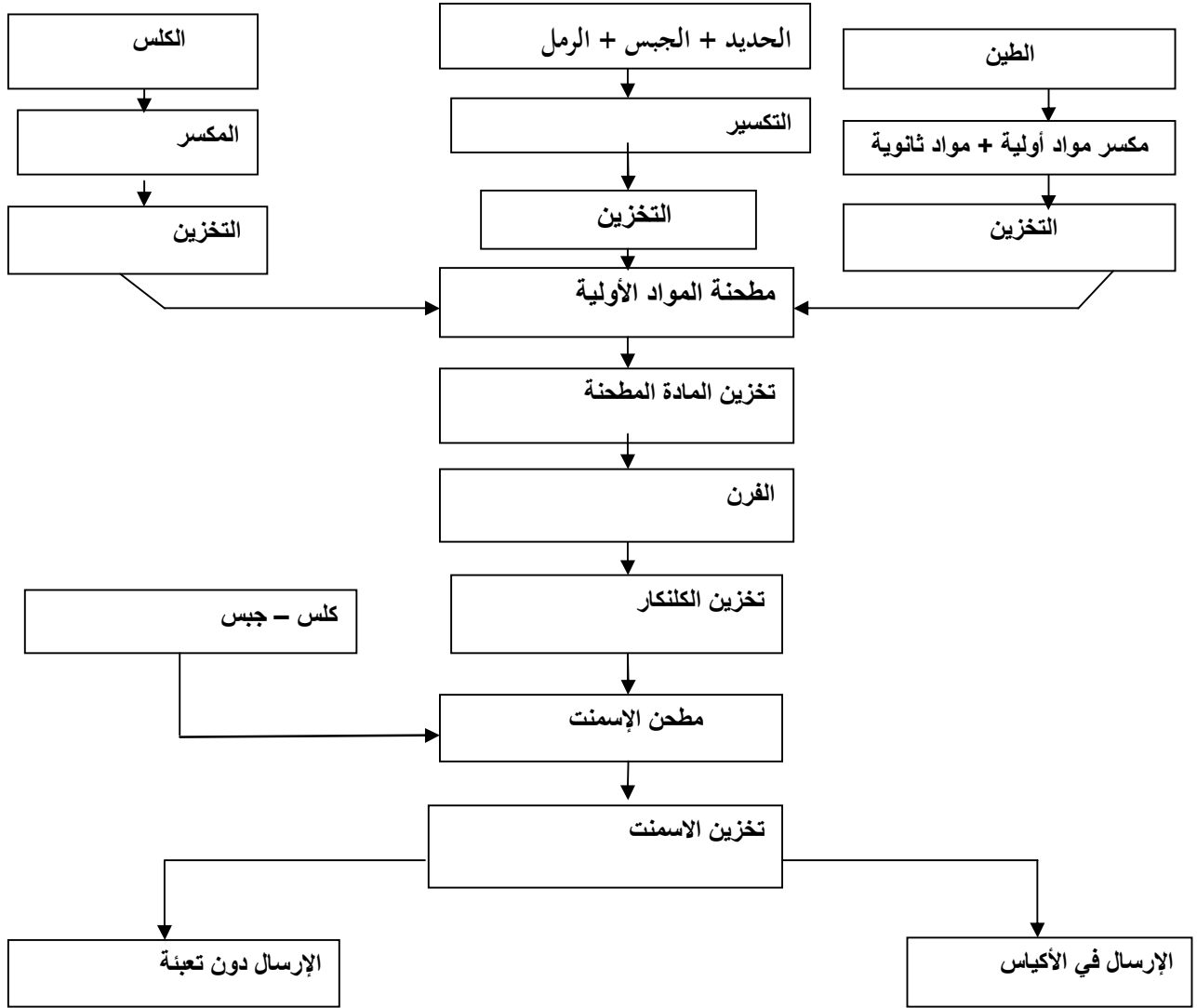
1. مادة الجبس وتستخرج من وحدة بئر العاتر.

2. الحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة.

4_ المخطط النحوي لصناعة الاسمنت :

تمثل المخطط النحوي لصناعة الاسمنت في مايلي :

الشكل رقم (04): المخطط النحوي لصناعة الإسمنت



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات مقدمة من طرف المؤسسة

5_ الهيكل التنظيمي للشركة: تمثل الهيكل التنظيمي شركة الاسمنت تبسة في الشكل الآتي :

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على بيانات مقدمة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة النتائج

اعتمدنا على أسلوب المقابلة في جمع البيانات الخاصة بموضوع بنظام الرقابة الخاص بكم قسم من مصالح الشركة، والتجاناً كذلك بمجموعة من أسئلة متعلقة بالمراجعة الداخلية بالإضافة إلى أسئلة التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية ، و استعنا بالملاحظة لعدة بيانات مقدمة من طرف مسعولي و مسيري الشركة، من أجل تحليل إجابة أسئلة كل استقصاء ومناقشتها، تتمحور الدراسة الميدانية أساساً في دراسة اثر ذلك التكامل على نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الاسمنت تبسة و الهدف من هذه الدراسة هو محاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى تحليل نتائج الدراسة الميدانية لكل من نظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية، و تحليل ومناقشة تكامل هذه الأخيرة مع من المراجعة الخارجية

المطلب الأول : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية لنظام الرقابة الداخلية :

تم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية لنظام الرقابة الداخلية على هذا النحو

الفرع الأول: نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة إسمنت تبسة

تم التطرق إلى ثلاث قوائم استقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات ودورة المخزونات ودورة المبيعات لشركة الاسمنت بتبسة و هي كالتالي :

1 _ قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المشتريات: تم الاعتماد في قائمة هذه الأسئلة على إجابات بعض المسيرين والمحاسبين في المؤسسة إضافة لأمين المخزن وكانت الأسئلة وإجاباتها كالتالي:"

الجدول رقم(05): قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المشتريات

الرقم	السؤال	نعم	لا	ملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات	×		توجد مديرية خاصة بالمشتريات متواجدة على مستوى المديرية العامة للشركة، وفيها يوجد قسم خاص بالمشتريات. على مستوى المنشأة يوجد قسم خاص بالمشتريات، أيضا على مستوى الوحدة التجارية ووحدة إنتاج الحصى.
02	هل هذا القسم مستقل عن قسم الحسابات	×		
03	هل يوجد سجل خاص بالمشتريات المستلمة		×	لا يوجد سجل وإنما ملف المشتريات (dossier d'achat) يحتوي على طلب شراء، العروض المستلمة، جدول مقارنة العروض، العقد أو وصل الطلب، فاتورة الشراء.
04	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام	×		
05	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف	×		
06	هل تملك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات	×		
07	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات	×		
08	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة للقسم الذي قام بعملية الشراء		×	تم أولا المراقبة الكمية من طرف قسم المشتريات وبعدها مراقبة نوعية عن طريق القسم الذي يستعمل المشتريات (في ظرف أسبوع على الأكثر) ثم ترسل الفاتورة التي على أساسها تم الشراء.
09	هل تتم مراجعة دورية لحسابات الموردين	×		
10	هل الطرف الممضي على الشيكات مستقل عن مسك المعالجة المحاسبية أم لا	×		

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على إجابات موظفي مصلحتي المحاسبة والتخزين.

2_ قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المخزونات: تم الاعتماد في إعداد قائمة هذه الأسئلة على إجابات بعض المحاسبين في المؤسسة إضافة لمسير المخزن حيث كانت الأسئلة وإجاباتها كالاتي:

الجدول رقم(06): قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المخزونات

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على إجابات موظفي مصلحة المحاسبة والمخزن .

الرقم	السؤال	نعم	لا	ملاحظات
01	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد تحت التشغيل وتامة الصنع		X	الجرد يتم نهاية كل سنة بجرد شامل لجميع المواد الموجودة في المخزن.
02	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية	X		
03	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات و الإخراجات بموجب تقارير الاستلام وتقارير الصرف	X		جميع الإدخالات و الإخراجات موجودة على مستوى برنامج (logiciel) توجد نسخة منه عند قسم الحسابات.
04	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية	X		
05	كل ما يوجد في المخزن ليس من مسؤولية أمين المخزن		X	
06	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن المسير المكلف بالمخزن	X		يقوم بالجرد فريقين مستقلين عن المخزن كل فريق يعمل على حدا.
07	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على المنتجات تامة الصنع المرسله للغير.	X		
08	فروقات الجرد التي تظهر هل تعرض على شخص مسؤول وكفى لتسويتها.	X		يقوم الفريقان بنفس العملية ومستقلين عن بعضهما وفي وجود فروقات يتم الاستعانة بفريق ثالث للتأكد، وفي حالة التأكد من وجود فروقات يعرض على مسؤولي الشركة لتسويتها، وفي حالة عدم تسويتها تعرض على مجلس إدارة الشركة الذي يقام نهاية كل سنة من أجل اتخاذ الإجراء المناسب.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على إجابات موظفي مصلحة المحاسبة و المخزن .

3_ قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المبيعات :اعتمدنا في قائمة هذه الأسئلة على إجابات بعض المحاسبين في المؤسسة إضافة للمسؤولين في قسم المبيعات حيث كانت الأسئلة وإجاباتها كالآتي:

الجدول رقم(07) : قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المبيعات

الرقم	السؤال	نعم	لا	ملاحظات
01	هل هناك رقابة على الفواتير قبل تسليمها للزبائن	×		يوجد قسم فوترة على مستوى جميع وحدات المؤسسة، كما يوجد تدقيق دوري على الفواتير.
02	هل يتم توصيل الفاتورة إلى الزبائن	×		
03	في حالة التسديد هل هناك رقبة على التحصيلات	×		يقوم قسم المحاسبة وبالتنسيق مع قسم التسويق لمراجعة التحصيلات.
04	هل هناك مدة انتظار للتسديد؟ وكم هذه المدة؟	×		تعمل مؤسسة إسمنت تبسة بالانتظار خاصة مع الزبائن المعتادين ويتم تحديد المدة بناء على الكمية المتحصل عليها من طرف كل زبون (من 3 أشهر إلى 6 أشهر)
05	بعد انقضاء المدة لا يتم ابلاغ الزبون بالقطع		×	
06	في حالة عدم التسديد هل يتم اتخاذ إجراءات معينة؟	×		تتم المتابعة القضائية بعد انقضاء الآجال المتفق عليها مضافا إليها مدة الانتظار.
07	في حالة العجز عن التسديد ما هو الإجراء المتخذ.			متابعة قضائية
08	هل تقارن التحصيلات اليومية مع الفواتير التي تم تسديدها؟	×		تتم المقارنة اليومية بين الحسابات وقسم التسويق.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على إجابات موظفي مصلحة المحاسبة والتسويق.

الفرع الثاني : تحليل و مناقشة نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة الاسمنت تبسة

من خلال الدراسة الميدانية المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية تحصلنا على معلومات من خلال أسئلة الاستقصاء الخاصة بدورة المشتريات و دورة المخزونات و دورة المبيعات، ومن خلال الإجابات المتحصل عليها عن طريق الملاحظات لكل منهم ، تم تحليل ومناقشة و استخلاص نقاط قوة و ضعف كل قسم كالتالي :

1 _ نقاط قوة وضعف نظام الرقابة لدورة المشتريات الخاصة بالشركة

بناءً على الإجابات المتحصل عليها من طرف عمال شركة الإسمنت محل الدراسة على الأسئلة المتضمنة في قائمة الاستقصاء المتعلقة بقائمة دورة المشتريات قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تحصلنا على نقاط قوة ونقاط الضعف التالية:

أ _ نقاط قوة نظام الرقابة لدورة المشتريات بشركة الاسمنت تبسة :

بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية لمصلحة المشتريات تظهر فعاليته من خلال :

- وجود ملف كاملاً خاصاً بالمشتريات المستلمة يعني أن هناك تسجيل دائم لكل مدخلات شركة الإسمنت ومتابعتها بأدق التفاصيل بما فيها (طلبات الشراء، العروض المستلمة، جدول مقارنة العروض، العقد أو وصل الطلب، فاتورة الشراء) وهذا ما يسهل في عملية جردها في ما بعد. (انظر الملحق رقم 01، 02)

- وجود متابعة جدية لطلبات الشراء التي لم تستلم من طرف مصلحة التخزين و الوسائل العامة، وهذا لكون سند الطلب يعتبر وثيقة هامة في شركة ذات الأسهم توقع من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة بالإضافة للمدير العام للمطاحن كون شركة ذات الأسهم لديها اتفاقية مع كافة مورديها لا تتم إبرام عملية الشراء دون إرسال سند الطلب لهذا فإن عدم متابعتها وتأخير فيها قد يؤدي إلى التواطؤ؛

- في (سؤال الثامن) نلاحظ أن فواتير الشراء لا ترسل مباشرة إلى القسم المعني بالمشتريات وإنما تتم أولاً المراقبة الكمية من طرف قسم المشتريات وبعدها مراقبة نوعية عن طريق القسم الذي يستعمل المشتريات (في ظرف أسبوع على الأكثر) ثم ترسل الفاتورة التي على أساسها تم الشراء ، وهذا يعني أن مراحل عملية الشراء ليست في يد سلطة واحدة، مما يجعلها متابعة ومراقبة بشكل دقيق ؛

- يتم جرد ديون الموردين كل شهرين تقريباً و يكون هذا الجرد سطحيًا للتأكد من الأرصدة، لأنها تعتبر من الحسابات الهامة ، و التي لها أثر بالغ في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأرصدة الموردين التي تستحق لدفع لمساعدتها في اتخاذ القرارات السليمة وكذا لتخفيف ضغط العمل وضيق الوقت الذي لا يكون في صالح العمال أثناء القيام بالجرد المعمق في نهاية السنة؛ (انظر الملحق 03)

- إن الأشخاص الموقعين على شيكات غير مخولين بمسك المعالجة المحاسبية، وهذا حسب ما علمناه خلال مقابلتنا مع عمال مصلحة المحاسبة، أن الشخص الوحيد المخول بالإمضاء هو رئيس مصلحة المحاسبة والمالية حيث نلاحظ أنها نقطة فعالة في الرقابة الداخلية إذ ينبغي الفصل في المهام لكي تمتاز المستندات المحاسبية بالشفافية والموضوعية.

ب _ نقاط ضعف نظام الرقابة لدورة المشتريات بشركة الاسمنت بتبسة :

قد تكون نقاط ضعف قسم المشتريات حسب مناقشتنا للإجابة للملاحظات الخاصة بقائمة أسئلة الاستقصاء الخاص بها كما يلي :

- عدم وجود دفتر أوامر الشراء في مصلحة التمويل الذي من شأنه إصدار أوامر جديدة للبضائع لم تسلم؛
- نسبة كبيرة من أوامر الشراء لا تحمل توقيع مدير المالية الأمر الذي يؤدي إلى التعاقد على العمليات رغم نقص السيولة؛

- فواتير الشراء ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء وبشكل متسلسل مما يصعب استعمالها عند الحاجة.

2 _ نقاط قوة وضعف نظام الرقابة لدورة المخزونات:

بناءً على الإجابات المتحصل عليها من طرف عمال شركة الإسمنت محل الدراسة على الأسئلة المتضمنة في قائمة الاستقصاء المتعلقة بقائمة دورة المخزونات قمنا بتقييم الرقابة الداخلية حيث تحصلنا على نقاط قوة ونقاط الضعف التالية:

أ _ نقاط قوة نظام الرقابة لدورة المخزونات:

بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون تظهر فعاليته من خلال:
- قيام مسير المخزن بإعلام مصلحة الوسائل العامة لكل إدخال أو إخراج عن طريق الإيصال، يعني أن هناك سند رقابي يلزم مسير المكلف بالمخزون وهو دليل مادي يتم اللجوء إليه عند الضرورة؛
- خروج المواد من المخزون بأمر كتابي يبقى دليلاً مادياً يحمي عند القيام بمجرد المخزون وهي تعتبر نقطة فعالة في الحفاظ وحماية المخزون من كافة السبل التي يمكن أن يتلاعبوا بها؛ (انظر الملحق 04)
- إن قيام موظفين مستقلين عن مسير المخزن بالجرد الفعلي يزيد من مصداقية العملية كونهم أشخاص حياديين يقومون بعملهم بكل شفافية لإعطاء معلومة صادقة؛

- يقوم مسير المخزن بإعداد تقارير يومية وأسبوعية للمدير العام للمؤسسة يطلعها فيها على حركة المخزون، وهذا يعني أن هناك جهة تقوم بالرقابة على مسير المخزن في قيامه بعمله وهذا ما يجعله ملزماً بالعناية المهنية أثناء أدائه لمهامه؛(انظر

الملحق رقم 05، 06)

- للمؤسسة رقابة مستندية فعالة من حيث دخول وخروج السلع سواء كانت لأطراف داخلية أو خارجية حيث يتم الإمضاء على الوثائق من الجهتين المرسله والمستلمة للتأكد من إتمام العملية؛(انظر الملحق 09، 10)

- فروقات الجرد يقوم بتسويتها محاسبون لهم باع كبير وخبرة ميدانية في مهنة المحاسبة مما يضيف عليها مصداقية.

ب _ نقاط ضعف نظام الرقابة بدورة المخزونات: توجد نقائص في النظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزونات الخاص بالشركة تكمن في:

- نلاحظ أيضا في شركة إسمنت تبسة أن لا يوجد أمين للمخزن بل مسير للمخزن يقوم بكلا الوظائف حيث يقوم بإجراءات الإدارية وإجراءات الجرد والتسجيل في اليومية وهذا خطأ في العمل الرقابي ينبغي الفصل في المهام.

- شخص واحد هو من يدير المخزن ويمسك سجلاته وهذا لا يتناسب ونظام رقابة داخلية فعال في شركة ذات الأسهم إذ ينبغي الفصل في المهام، حيث أن مسير المخزن تنحصر مسؤوليته في الأمور الإدارية للمخزن بصفة عامة أما

أمين المخزن فهو مسؤول عن ما يوجد في المخزن وكل عملية دخول أو خروج؛

- نلاحظ من خلال استجواب أيضا أن مسؤوليات مسير المكلف بالمخزن محددة في تنظيم داخلي، إلا أن مهام

موكلة إليه تفوق قدراته وطاقاته على سبيل المثال: كونه الوحيد المخول للتوقيع في كل دخول أو خروج أي سلعة من المخزن، ومما لسناه أنه تحدث مشاكل كثيرة عند غيابه إلى درجة تراجع وتيرة العمل بسبب عدم وجود من ينوب عنه

لذا يتوجب النظر فيها من حيث وضع أشخاص ينوبون عنه وكذلك فصل في مهامهم أيضا،

- إتباع شركة إسمنت تبسة طريقة الجرد نهاية كل سنة تعتبر الطريقة غير ناجعة لسببين :

أولا: عدم حماية المخزون طيلة سنة خاصة في هذه الشركة قبل الجرد المعمق في نهاية السنة؛

ثانيا: عدم تجنب المراجعين لضغط العمل وضيق الوقت عندما الجرد مرة واحدة في آخر السنة؛

- عدم إتباع فروقات الجرد المستمرة في شركة عمل رقابي جيد يحمي المخزون من التلاعب والسرقة كما أنه

يكشف أي خروقات التي تحدث.

3_ نقاط قوة وضعف نظام الرقابة بدورة المبيعات:

هناك نقاط قوة و نقاط ضعف متعلقة بنظام الرقابة الخاص بدورة المبيعات الشركة تم استخلاصها من خلل

الاطلاع على إجابات الاستقصاء و ملاحظاته في التالي :

أ_ نقاط قوة نظام الرقابة لدورة المبيعات :

يمكن إبراز نقاط قوة نظام رقابة للمبيعات الشركة في النقاط التالية:

- يوجد قسم فوترة على مستوى جميع وحدات المؤسسة، كما يوجد تدقيق دوري على الفواتير، وهذا ما يجنبها فروقات الجرد وما يترتب عنها من اختلاف في الحسابات؛
- تعمل مؤسسة إسمنت تبسة بالانتظار خاصة مع الزبائن المعتادين ويتم تحديد المدة بناء على الكمية المتحصل عليها من طرف كل زبون وهو ما من شأنه أن يحافظ على الزبائن الحاليين ولما لا استقطاب زبائن جدد؛
- يقوم قسم المحاسبة وبالتنسيق مع قسم التسويق لمراجعة التحصيلات، ما يجنب المؤسسة فروقات بين ما هو محصل عليه فعلا وما يجب تحصيله.

ب _ نقاط ضعف نظام الرقابة لدورة المبيعات :

أما في ما يخص نقاط ضعف النظام الرقابي لدورة مبيعات الشركة فهي تتجلى في:

- فواتير البيع والشراء غالبا ما لا تحمل توقيع المدير؛
- فواتير المبيعات والمشتريات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء وبشكل متسلسل مما يصعب استعمالها عند الحاجة.

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية للمراجعة الداخلية :

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول سنحاول التطرق إلى نتائج الدراسة المتوصل عليها بناء على المعلومات التي تم جمعها و تلخيصها و معالجتها حول واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة الاسمنت

الفرع الأول : نتائج دراسة مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية :

كما ذكرنا سابقا أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لكل منهما أهدافها ومسؤولياتها وصلاحياتها وخطوات تنفيذها، في هذا العنصر سوف نقوم باستعراض الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الداخلية لشركة إسمنت تبسة والخطوات التنفيذية لأعمالها في المؤسسة نفسها.

1_ منهجية عملية المراجعة الداخلية:

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها مباشرة مهامه أخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، بشرط موافقة المدير العام، كما أن هناك عمليات استثنائية يتم تنفيذها خارج البرنامج المخطط للمراجعة الداخلية في حالة اكتشاف عمليات وقع عليها لبس أول ظهور بعض الأخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو صغيرة، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن تلخيص آلية المراجعة الداخلية في شركة إسمنت تبسة في الخطوات التالية :

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسباً لتحقيق أهدافها (انظر الملحق 11) وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم مجموعة من الخبراء بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة (انظر الملحق 12)، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى المدير العام للمصادقة عليها (انظر الملحق 13)، كما يمكن للمدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ المؤسسة هذه الاقتراحات والملاحظات قبل طرحه من جديد على المدير العام، تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن برنامج العمل المسطر، حيث يرسل المراجع الداخلي ورقة عمل للمصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ما هي المهمة، ما هي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، من هم الموظفون المعنيون بعملية المراجعة وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالمهمة؛

— يتوجه المراجع الداخلي إلى مديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع مسؤولي المصلحة يتم من خلال مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وإبراز أهدافها؛

— تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع الموظفين المعنيين بعملية المراجعة، حيث يشرح تفصيلات المهمة و ما هي المعلومات التي قد يحتاجها أثناء مهمته؛

— يقوم المراجع الداخلي بإجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطر التي تواجهها المصلحة ثم البدء الفعلي في المهمة؛

— بعد الانتهاء من المهمة يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها، ويقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة للمناقشة وإيضاح النقاط الغامضة التي تنشأ نتيجة سوء التفاهم بين المراجع الداخلي وموظفي المصلحة، حيث أبدت التجربة أن المراجع الداخلي قد يسجل بعض الأخطاء في تقريره ليست موجودة على أرض الواقع أو العكس؛

— تتمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ القرارات اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ القرارات أو التوصيات التي اقترحها والتأكد من حسن تطبيقها، أما في حالة عدم تطبيق القرارات أو وجود خلل ما في التطبيق فيقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير حول الموضوع ليتم إرساله إلى الرئيس المدير العام الذي سوف يتخذ الإجراءات اللازمة حول هذه القضية.

2_ معايير إعداد التقارير في المؤسسة:

لجعل تقارير المراجعة الداخلية مفهومة وواضحة وسهلة الاستعمال وضعت شركة الإسمنت تبسة مجموعة من

القيود أو الشروط التي تتعلق بكيفية إعداد التقارير (انظر الملحق 16):

- يعد تقرير المراجعة الداخلية بحيث يشمل على كل المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة الداخلية من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج والخلاصة، كما يحتوي التقرير على التوصيات التي تهدف إلى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراجعة الداخلية؛

- يقدم التقرير الأولي عن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ليقوم بالنظر فيه و المصادقة عليه في الآجال المحددة؛

- يضم التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية، كما قد يضم الاقتراحات العملية لحل المشكل المطروح والمقدمة من طرف المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية الذي يستطيع حتى اقتراح تواريخ محددة لتحديد الحلول المطروحة؛

- يجب أن يضم التقرير النهائي الآراء الخاصة بالمراجع الداخلي في حالة اتفاق بين هذه الأخيرة والمسؤول محل المراجعة؛

- زيادة إلى التقارير النهائية يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية للمدير العام، الأعمال، الاقتراحات والتوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي طيلة سنة كاملة وهذا بشكل ملخص عن طريق تقرير استثنائي؛

- يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية التقرير الملخص بشكل سنوي للمدير العام حيث يضم التقرير جميع الأعمال المنجزة من طرف فهذا الأخير، جدول زمني خاص بتطبيق التوصيات المدونة في مختلف أنواع التقارير، وعلى العموم فيضم التقرير الملخص أهم النقاط المتوصل إليها في التقارير السابقة مع الملاحظة أن التقرير الملخص يتم عرضه بشكل دوري على مجلس الإدارة؛

- للمراجع الداخلي الحرية في تدوين الصعوبات والعراقيل التي واجهها في المصلحة المعنية بعملية المراجعة ضمن التقرير إن أراد هو ذلك؛

- يجب أن تعد كل التقارير وفقا للنموذج المحدد مسبقا من طرف الإدارة، إلا أنه قد يختلف التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة وعموما فإن شكل التقرير يضم محاور {العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل وآليات العمل، العرض (أو صلب الموضوع) ، الملاحظات ، التوصيات ، النتيجة النهائية}.

3_ خطوات تنفيذ المراجعة الداخلية في شركة إسمنت تبسة

تقوم إدارة المراجعة الداخلية في مؤسسة إسمنت تبسة بمهمة المراجعة من خلال ثلاث خطوات والمتمثلة في تخطيط

المهمة، وتنفيذ المهمة، والتقرير والمتابعة، وفيما يلي توضيح لتلك الخطوات (انظر الملحق 13):

3_1_ تخطيط مهمة المراجعة

أ_ السياسة العامة: تمثلت في ما يلي:

__ على الإدارة العليا ومجلس الإدارة أن يزودوا مدير المراجعة الداخلية برؤية واضحة عن اهتماماتهم، والتي سيتم أخذها بعين الاعتبار أثناء وضع الخطة؛ يتم وضع خطة المراجعة الداخلية بناء على تقدير المخاطر لكل وحدات المؤسسة وأنشطتها؛ و عملية وضع تلك الخطة قد تشمل ما يلي (انظر الملحق 11) :

- المراجعة المالية: والتي تغطي مراجعة دقة النظام المحاسبي والحسابات الناتجة؛
 - المراجعة التشغيلية والانضباط : والتي تغطي مراجعة الكفاءة وفاعلية الأنظمة والإجراءات ؛
 - مراجعة خاصة: المراجعة الداخلية قد تقوم بمراجعات خاصة، مثل تحقيقات متعلقة بالاحتيال
- الأموال أو غسل بحسب طلب من مجلس الإدارة؛
- __تحديد الإدارات أي معرفة كافة الأنشطة القابلة للمراجعة؛
- __ دورة المراجعة يجب أن: (انظر الملحق 12):

- تغطي فترة معينة؛
- تكون قائمة على أساس التقييم النظامي للمخاطر؛
- تكون معدة بواسطة إدارة المراجعة؛
- تكون مصادق عليها من قبل مدير إدارة المراجعة الداخلية. (انظر الملحق 14)

ب_ الإجراءات: يتولى تنفيذها مدير إدارة المراجعة الداخلية وتنص هذه الإجراءات على ما يلي (انظر الملحق 15):

- ✓ تحديد أهداف المراجعة ونطاق العمل؛
- ✓ تحديد المخاطر المرتبطة بالنشاطات الخاضعة للمراجعة؛
- ✓ الحصول على معلومات مسبقة حول النشاطات التي ستخضع للمراجعة مثل المراجعة السابقة، تقارير المراجعين الداخليين؛
- ✓ تزويد المراجعين الداخليين ببرامج العمل التي تم إعدادها؛
- ✓ إعطاء إرشادات تمهيدية المراجعين قبل القيام بأعمال المراجعة .

3_2 تنفيذ مهمة المراجعة

أ_ السياسة العامة:

- على فريق المراجعة القيام بجمع كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بمهمتهم وبرامج الأعمال الخاصة بها؛

- يجب مراعاة ما يلي أثناء تنفيذ مهمة المراجعة؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلي، وبناء عليه تحديد العينة؛
- وقف عملية المراجعة وإبلاغ الإدارة العامة، إذا وجد المراجعين أمور طبيعية؛
- تصوير أى مستند أتى لإثبات حادثة معينة و إرفاقها بالتقرير.

ب_ الإجراءات: يتولى تنفيذها المراجع الداخلي أو رئيس فريق المراجعة وتنص هذه الإجراءات على:

- استلام ومراجعة الأدوات والمواد التي يمكن أن تزوده بنظرة عامة عن الفرع أو الإدارة التي سيتم مراجعتها مثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- استلام ومراجعة تقارير ومذكرات المراجعة السابقة، التي يمكن أن تزوده بخلفية جيدة عن المشاكل السابقة والحلول الموصى بها؛
- تنسيق الأدوار في تنفيذ المهمة بين أعضاء الفريق من قبل رئيس الفريق؛
- الوصول إلى مركز العمل المراد مراجعته قبل موعد وصول الموظفين في اليوم الأول؛
- صياغة أوراق العمل بشكل نهائي و إرفاق كل الوثائق ذات العلاقة بها، وتقديمها إلى مدير المراجعة الداخلية.

ج _ التقرير والمتابعة: السياسات و الإجراءات التقرير تشمل ما يلي :

1 _ السياسة العامة:

على المراجعين الداخليين إعداد مسودة التقرير الرسمي لكل مهمة، وتسليمها إلى مدير المراجعة الداخلية ويجب أن يتضمن ما يلي:

- ❖ يتضمن هذا التقرير تقييم المراجعة الداخلية لكفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلي من حيث مستويات المخاطر؛
- ❖ تفاصيل الأعمال المنجزة مقارنة ببرامج المراجعة، وتفسير أي اختلاف عن خطط المراجعة المسطرة سابقاً؛
- ❖ لفت الانتباه إلى أي توصيات في المراجعة؛
- ❖ على مدير المراجعة الداخلية مراجعة المواضيع الرئيسية والتركيز على المخاطر على مدير ووضع حلول مقترحة؛
- ❖ العوامل التي تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد إجراءات المتابعة ؛
- ❖ توحيد التقارير للمستويات الإدارية المسؤولة عن اتخاذ إجراءات التصحيح.

2_الإجراءات : يتولى تنفيذها المراجع الداخلي تشمل:

- إعداد مسودة تقرير المراجعة وتقديمها إلى مدير إدارة المراجعة؛
- تحديد ملف أعمال المراجعة بملاحظات برنامج العمل المستكمل؛
- تحديد فيما إذا تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وأن هذه الإجراءات تحقق النتائج المرجوة؛
- إدخال أي تعديلات و من ثم إعداد التقرير النهائي، وإرساله لإدارة العليا مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة

الفرع الثاني: تحليل نتائج دراسة مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية و مناقشتها:

يواجه قسم المراجعة الداخلية مجموعة من العوائق في المؤسسة تمثلت في ما يلي :

العوائق التي تواجه قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة:

يسعى المراجع الداخلي في شركة إسمنت تبسة بأن يؤدي مهامه بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية ، حيث يستعينا مراجع الداخلي أثناء تأديته لمهامه بواسطة مجموعة من التقنيات والأدوات المتاحة من أجل تأدية واجبه على أكمل وجه ، إلا أنه هناك كبعض العراقيل و الصعوبات ، التي إما أنها تتسبب في تشتت جهوده والحد من فاعليته أو قد تتحول نهائيا عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم و نجيزها فيما يلي :

- نقص الموارد؛

- نقص درجة سيولة المعلومات؛

- ضعف درجة أهمية المراجعة الداخلية عند بعض الموظفين؛

- عدم تطبيق توصيات المراجعة الداخلية؛

_ ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الثالث: تحليل و مناقشتها نتائج التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية داخل مؤسسة إسمنت تبسة

من خلال نزولنا الميداني وما تم الإطلاع عليه من وثائق وأوراق عمل المراجعين الداخليين في شركة إسمنت تبسة ، وكذلك نتائج المقابلات الشخصية والاستفسارات التي تم إجرائها مع بعض إطارات المؤسسة ، سنحاول القيام بدراسة ميدانية للتكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية

الفرع الأول: الدراسة الميدانية للتكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في مؤسسة الاسمنت تبسة
وبناء على نتائج الأسئلة المبينة في الجدول أدناه فقد تبين وجود تكامل وتنسيق حقيقي بين أعمال مراجعي الشركة الخارجيين وأعمال المراجعين الداخليين لشركة إسمنت تبسة، تم إنشاء عديد من الأسئلة ممثلة في قائمة جدول الاستقصاء التالي :

الجدول رقم (08): أسئلة متعلقة بتكامل المراجعة و الخارجية مع المراجعة الداخلية:

الرقم	السؤال	نعم	لا	ملاحظات
01	لا يستفيد المراجع الداخلي من تقارير المراجع الخارجي		X	
02	لايستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه دون توجيه من المراجع الخارجي		X	
03	تؤثر إدارة المؤسسة على استقلالية المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه		X	
04	يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي	X		
05	دقة واتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه	X		
06	النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من تسهيلات للمراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه.	X		
07	يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الاخير يكون في الأغلب أكثر تأهيلا وخبرة.	X		
08	لايطلب مجلس الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي		X	
09	من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين عمل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (الاجتماعات الدورية بينهما، اطلاع كل منهما على برنامج وأوراق العمل الآخر)	X		
10	يقوم المراجع الداخلي للمؤسسة بإعداد وتقديم العديد من الإيضاحات التحليلية للمراجع الخارجي المتعلقة ببعض حسابات المؤسسة حيث ساعدهم الكثير في تنفيذ لمهم المراجعة الخارجية للمؤسسة	X		
11	ما هي أهم الوسائل التي يتم إتباعها بالنسبة لمراجعي شركة الاسمنت			
12	يعتبر الملف المشترك بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أهم وسيلة لتعزيز وزيادة درجة التكامل بينهما	X		
13	هل تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كفيل بتحسين نظام الرقابة الداخلية	X		

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على إجابات موظفي و طارات شركة إسمنت تبسة.

الفرع الثاني: تحليل ومناقشة تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في شركة الاسمنت تبسة

تم تحليل ومناقشة تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في شركة الاسمنت تبسة من خلال أسئلة الاستقصاء وهذا التحليل سيكون كالاتي :

1_ تحليل ومناقشة تكامل المراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية في شركة الاسمنت :

كان تحليل اسئلة الجملة عن علاقات المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي التي هي بمثابة تكامل بين مهامهما داخل المؤسسة كالتالي :

بالنسبة للسؤال الأول: هل يستفيد المراجع الداخلي من تقارير المراجع الخارجي

من خلال تقارير المراجع الخارجي للشركة الخاصة بنتائج المراجعة لأنشطة المؤسسة وبالذات تقارير المراجعة الإدارية، فإن المراجع الداخلي في المؤسسة يستفيد مما تتضمنه تلك التقارير من ملاحظات وتوصيات، ويأخذ في اعتباره أثناء تخطيطه وإعداده لبرامج المراجعة الداخلية للمؤسسة، وتحديد الجوانب التي تتطلب منه تركيز أكثر عند قيامه بالمراجعة، وكون أن التقرير شامل لبعض الأخطاء المالية والتجاوزات التي قد يكون المراجع الداخلي بغير دراية بها، ويكون هذا بمثابة مساعدة للمراجع الداخلي في أداء مهامه داخل مؤسسة الاسمنت، وكذا لعدم تكرار العمل أو أداء عمل تم انجازه، و بمعنى آخر اجتناب الازدواجية في الأعمال و كسب الوقت و الجهد

بالنسبة للسؤال الثاني: لا يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه دون توجيه من المراجع الخارجي

يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بمهامه دون توجيه من المراجع الخارجي كون هذا الأخير يقوم بنشاط تقييمي مستقل في الشركة و يكون بأمر من المسؤول الأول (مدير الشركة).

بالنسبة للسؤال الثالث: تؤثر إدارة المؤسسة على استقلالية المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه

لا تؤثر إدارة المؤسسة على استقلالية المراجع الخارجي لأن هدفه الأساسي هو وضع النقائص الموجودة بالمؤسسة تحت المجهر وتسليط الضوء عليها ومن ثم إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما (الملحق رقم 07، 08).

بالنسبة للسؤال الرابع: يعتمد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي

أول ما يطلبه المراجع الخارجي قبل بداية مهمته هو تقارير المدقق الداخلي وذلك من اجل الاطلاع عليها وأخذها بعين الاعتبار لأن المدقق الداخلي ادري بالنقائص الموجودة على موجودة على مستوى المؤسسة

بالنسبة للسؤال الخامس: دقة و اتساع إجراءات المراجعة الداخلية تعتبر كأساس يعتمد عليها المراجع الخارجي عند تنفيذ مهامه

يعتمد المراجع الخارجي على دقة واتساع إجراءات المراجعة الداخلية في أداء مهامه، هذه الأخيرة شاملة لجميع خطوات الفحص داخل المؤسسة في شتى مصالحها، حيث أن أهمية دقة واتساع هذه الإجراءات يساعد المراجع الخارجي تأدية مهامه بثقة كبيرة لنتائج عمله.

بالنسبة للسؤال السادس: النسبة الكبيرة من عملية التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية هي فيما يقدمه المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه

توجد نسبة كبيرة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وذلك بما يقدمه المراجع الداخلي من خبرة للمراجع الخارجي أثناء تأدية مهامه حيث يعتمد المراجع الخارجي بشكل كبير على الإجراءات المستمرة التي يقوم بها المراجع الداخلي طوال العام، بينما تعتمد المراجعة الداخلية على تأكيد ودراسة الوثائق التي يقوم بها المراجع الخارجي، ومن هنا نستنتج أن كل منهما مكمل لعمل الآخر.

بالنسبة للسؤال السابع: يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي كون الأخير يكون في الأغلب أكثر تأهيل وتهيلا و خبرة

يستفيد المراجع الداخلي من خبرة المراجع الخارجي ذلك في حل بعض الإشكاليات المحاسبية التي قد تظهر، حيث يحدث في بعض الأحيان خلافات في وجهات النظر بين المراجع الداخلي و إدارة المؤسسة التنفيذية حول مدى سلامة وصحة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية هذه الأخيرة، هنا بصورة ودية بناء على طرفي الخلاف، يتدخل مراجع الشركة الخارجي بتقديم رأيه لحل هذه الخلافات، نظرا لما يتمتع به من تأهيل وخبرة في مجال المحاسبة و المراجعة .

بالنسبة للسؤال الثامن: لا يطلب مجلس الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي

نعم لا تطلب الإدارة من المراجع الداخلي تقييم أداء المراجع الخارجي لأن التدقيق الداخلي والخارجي يكملان بعضهما البعض.

بالنسبة للسؤال التاسع: من أهم الوسائل التي تحقق التكامل بين عمل المراجع الداخلي و المراجع الخارجي (الاجتماعات الدورية بينهما اطلاع كل منهما على برنامج الآخر ، أوراق عمل الآخر)

إن برامج المراجعة للمراجع الخارجي للشركة هي برامج مراجعة شاملة كاملة لأنشطة المؤسسة، إلا أن مراجع الشركة الخارجي لا يقوم بتطبيق إجراءاتها الكاملة أثناء مراجعتهم للمؤسسة خاصة عمليات الفحص التفصيلية، حيث يختصرون الكثير منها اعتماد وثقة منهما على نتائج عمل المراجع الداخلي للمؤسسة وإقناعه بإجراءات المراجعة

الداخلية المحددة و المنفذة في برامج الداخلية مرفقة، خاصة في ما يتعلق لمراجعة القوائم المالية والتحقق من صحة وأرصدة الحسابات، وبالتالي فقد وفر المراجع الخارجي للشركة الكثير من تكلفة مراجعته نتيجة لتوفير الكثير من إجراءات ووقت أعمال مراجعتهم الخارجية للمؤسسة و بالذات إجراءات الفحص التفصيلية.

بالنسبة للسؤال العاشر: قيام المراجع الداخلي للمؤسسة بإعداد وتقديم العديد من الإيضاحات التحليلية للمراجع الخارجي المتعلقة ببعض حسابات المؤسسة حيث ساعدهم الكثير في تنفيذ لمهم المراجعة الخارجية للمؤسسة.

المراجع الداخلي يقوم بمهمات مراجعة دورية على مستوى المؤسسة و يمتلك جميع الحسابات و التحاليل الخاص بها و التي يقوم بإعطائها للمدقق الخارجي أولاً من اجل ربح الوقت وكذا من اجل تسهيل المهمة.

بالنسبة للسؤال الحادي عشر: ما هي أهم الوسائل التي يتم إتباعها بالنسبة لمراجعي شركة الاسمنت الاجتماعات الدورية بينهما حيث تتم هذه الاجتماعات بداية كل عملية مراجعة في الشركة، وفي نهاية الفحص يقوم المراجعين بالاطلاع كل منهما على برنامج عمل منهما، و زيادة على ذلك يقوم بإطلاع كل من المراجع الداخلي و المراجع الخارجي على أوراق عمل الآخر.

بالنسبة للسؤال الثاني عشر: يعتبر الملف المشترك بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي أهم وسيلة لتعزيز و زيادة درجة التكامل بينهما

نعم يعتبر كذلك لأنه يساعد على التكامل بين المراجعين ويساهم في تطوير المؤسسة

بالنسبة للسؤال الثالث عشر: تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كفيل بنظام الرقابة الداخلية

نعم تكامل المراجعة الداخلية كفيل بتحسين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، من خلال الإرشادات التي يقدمها للموظفين في المؤسسة و لما له أهمية كبيرة تعديل الأنظمة الرقابية في المؤسسة سواء كانت إدارية أو محاسبية.

حيث أن التكامل يهدف إلى:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة مؤسسة الاسمنت؛
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية؛
- الحد من التكرار و ازدواجية العمل؛
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح باعتبار أن المراجعة الداخلية تسعى إلى تقييم هذا النظام للوقوف على فاعليته؛

- اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر، لان المراجعة الداخلية قد فحصت المستندات وراجعت النظام المحاسبي ووقفت على مدى الالتزام بالطرق و المبادئ المحاسبية وكذا مدى صلاية نظام الرقابة الداخلية المعتمد في قسم المحاسبة؛
- إن المراجعة الداخلية التي عادة ما تكون شاملة لجميع البنود تسهم بشكل كبير في إنقاص كلفة المراجعة الخارجية، وكذا توفير الوقت للسماح للمراجع الخارجي من فحص بنود أخرى، كما أن تتيح للمراجع الخارجي توجيه عملية المراجعة.
- تعتبر المراجعة الداخلية الآلية الموجهة لعملية المراجعة الخارجية فضلا على أن مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع الخارجي على السواء، تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في العناصر التالية :
- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة؛
- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل نوعين، لاعتبار أن نقص النوع يكمل في الأخر والعكس صحيح فضلا على انه يصحح في السنوات القادمة من قبل مرتكبه؛
- فتكامل النوعين يعود على المؤسسة بفوائد من أهمها:
- ✓ توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين؛
- ✓ تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة و كذلك متانة نظام الرقابة المعتمد في المؤسسة؛
- ✓ بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
- ✓ إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة و إلى غير ذلك، مما يسمح لها من قضاء على هذه المواطن؛
- ✓ تكوين بنك المعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير و ملف المراجعة؛
- ✓ خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين و باستبعاد ازدواجية العمل؛
- ✓ فحص أعمال الفروع المختلفة للمؤسسة الواحدة، بما يسمح من بسط الرقابة المستمرة للإدارة عليها.

2_ تحليل نتائج التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تشير نتائج الإجابات السابقة - وهذا باتفاق إلى حد كبير - أن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هما من بين أهم الدعائم الأساسية التي تعمل على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية كتحصين مصداقية البيانات والمعلومات، وإضفاء الشفافية، كما تعتبر المراجعتين آلية من آليات تطبيق مبادئها؛

تشير نتائج الإجابات السابقة - وهذا باتفاق إلى حد كبير - أن مجالات التكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية عديدة تتمثل في مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي، لأجل تقديم أعماله بكيفية جيدة، بشرط كفاءة واستقلالية المراجع الداخلي، ومدى التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة والتي تؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة وتقليل تكاليفهما، كما أن أهم الوسائل التي تحقق هذا التكامل والتعاون هو تبادل التقارير ورسائل الإدارة، وكذا الخبرات والتقنيات والمعرفة، وإطلاع كل منهما على برنامج وأوراق عمل الآخر.

ويمكن توضيح العلاقة التكاملية بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على مستوى شركة إسمنت تبسة كالاتي:

أ_ استفادة مراجعي الشركة الخارجيين من عمل المراجعين الداخليين

يستفيد المراجع الخارجي من عمل المراجع الداخلي نتيجة لثقة المراجعين الداخليين للمؤسسة، حيث قام مراجعي الشركة الخارجيين بتقييم عمل المراجعين الداخليين للمؤسسة من خلال معرفة موقعهم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و الاطلاع على أوراق و برنامج عملهم و التقارير التي قد تم إنجازها من طرفهم، استرشادا بمعيار المراجعة الدولي رقم (600) المتعلق باستخدام المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية وبناء على نتائج التقييم تلك يتوصل مراجعي الشركة الخارجيين إلى قرار انه بإمكانه الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين للمؤسسة و الاستفادة منها في عملية جمع أدلة المراجعة الكافية التي تمكنهم من إبداء الرأي في القوائم المالية في المؤسسة

ب_ استفادة المراجعين الداخليين للمؤسسة من عمل المراجع الخارجيين

يستفيد المراجع الداخلي من عمل المراجع الخارجي من خلال الإرشادات والنصائح التي يقدمها المراجع الخارجي للمراجع الداخلي، ذلك يرجع لثقة المراجعين الداخليين بالمستوي العالي من التأهيل و الخبرة للمراجع الخارجي، حيث يزيدهم قناعة وأهمية في ضرورة الاستفادة من عمل مراجعي الشركة الخارجيين في تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية للمؤسسة

وتتمثل أوجه تلك الاستفادة من :

- ثقة في نتائج أعمال المراجع الداخلي؛
- إن توفر خدمات مراجعي الشركة الخارجيين للمؤسسة ، ساعدت المراجعين الداخليين على تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ، التي تعتبر من أهم الأهداف المهمة بإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة ، وبالتالي توفير الكثير من الجهد ووقت المراجعين الداخليين في تحقيق الأهداف وحماية ممتلكات المؤسسة من الوقوع والتعرض لعمليات الاختلاس أو التزوير ؛
- نتيجة لتوفر خدمات مراجعي الشركة الخارجيين للمؤسسة سنويا ، فان ذلك يؤدي إلى زيادة التزام موظفي الإدارة بالمؤسسة من التقيد بالإجراءات والسياسات التي تدير أنشطة المؤسسة.

ج _ جوانب القصور في تكامل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

- بالرغم من دور وأهمية تكامل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين الرقابة على مستوى شركة إسمنت تبسة إلا أن هذا التكامل لا يخلو من أوجه قصور يمكن إيجازها في النقاط التالية:
- قلة زيارة المراجعين الخارجيين لشركة الاسمنت قد يكون هذا راجع لكون الشركة التابعة لهم بعيدة عن مقر شركة الإسمنت بتبسة ؛
 - أثناء قيام المراجعين الداخليين بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية للمؤسسة، يتبين لهم بعض المعلومات و الأمور المهمة التي لها قد تأثير على عمل مراجعي الشركة الخارجيين، و لا يقومون بإبلاغ مراجعي الشركة الخارجيين بها ، بحجة أنها سرية ، و أن على مراجعي الشركة الخارجيين اكتشافها بأنفسهم؛
 - لا يقوم كل من الطرفين بموافاة الآخر بنسخة من تقرير مراجعته بصورة مباشرة ، فالمراجعين الداخليين لمؤسسة الاسمنت يحصلون على تقارير مراجعي الشركة الخارجيين من إدارة المؤسسة التي تستلم نسخة من التقارير، أما المراجعين الخارجيين فيحصلون على تقارير المراجعين الداخليين من إدارة المراجعة الداخلية للمؤسسة، بحيث يتم الاطلاع عليها وفحصها في إطار العمل داخل المؤسسة من ثم يعيدونها، فلا يمكنهم تصوير نسخة من تلك التقارير، إلا إذا تمكنوا من الحصول على نسخة من مجلس إدارة المؤسسة.
- ومن هنا نجد إن سبب القصور راجع إلي ما يلي :
- عدم توفر الثقة المتبادلة بين المراجعين الداخليين والخارجيين للمؤسسة
 - عدم وجود تقييم لكل منهما لعمل الآخر بالقدر الكبير

- قلة خدمات المراجعة الخارجية بصفة سنوية تصل من سنتين إلى ثلاث سنوات، هذا يؤثر على مهام المراجعين الداخلية، و أيضا على موظفين الشركة من خلال قلة الالتزام والتقييد بالإجراءات اللازمة في الإدارة التنفيذية لشركة الاسمنت، وبالتالي يؤثر سلبا على النظام الرقابة الداخلية بصفة خاصة وبشكل عام على أهداف المؤسسة ككل.

خلاصة :

من خلال الدراسة الميدانية التي أقيمت في مؤسسة الاسمنت تبسة، قمنا بتقييم نظام رقابة داخلية من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على رؤساء المصالح لمعرفة مدى كفاءة نضام الرقابة الداخلية وتحليل نتائج لكل من لدورة المشتريات والمخزونات والمبيعات بالإضافة إلى معرفة آليات المراجعة الداخلية في مؤسسة الاسمنت تبسة، و السياسات و الإجراءات القائمة بهذه المراجعة، ومعرفة التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية أوجه القصور الموجودة بهذا التكامل وتحليل النتائج المتحصل عليها من طرف إجابات بعض الموظفين في شتى أقسام هذه المؤسسة، من ثم تم اكتشاف نقاط القوة والضعف نظام الرقابة الخاص بقسم المشتريات والمخزونات والمبيعات، فتوصلنا إلى هناك تناسق بين أعمال المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وأنهما أدوة رقابية تخدم الإدارة في المؤسسة وتستخدم لتعزيز و تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال مراجعة كافة أنشطة المؤسسة حيث أن المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية وظيفتان متكاملتان لا تستغني واحدة عن الأخرى.



الخاتمة العامة



تمهيد الخاتمة:

إن نشأة وتطور المراجعة بشقيها الداخلية والخارجية كان تبعا للتطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وظهرت المؤسسات الكبيرة وتوسع أنشطتها وتعقدتها تم وضع نظام رقابة داخلية لحماية ممتلكاتها وحقوقها والحفاظ على بقائها واستمرارها، ومن خلال هذه الدراسة حاولنا إبراز أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، حيث وجدنا أن هذا التكامل جد ضروري في المؤسسات، من خلاله يمكننا تقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة بدون تكرار لبعض المهام المتعلقة بفحص وتقييم المؤسسة ككل، لاكتشاف نقاط قوة وضعف النظام الداخلي ومعرفة أسبابه من اجل إعطاء الإرشادات والتوصيات والنصائح اللازمة لتحسين وتطوير النظام من طرف الإدارة من أجل تقليل المخاطر.

من هنا حاولنا التعرف على المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، إذ يعتبرنا من أهم الركائز الأساسية لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، كما حاولنا من خلال بحثنا معرفة العلاقة الترابطية بينهما المتمثلة في التكامل ودرجة التنسيق بينهما، والتعاون بين المراجعة الداخلي والمراجع الخارجي ومعرفة وسائل ومجالات وأهداف هذا التكامل و كذا تأثيره وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية.

لقد سعينا من خلا تناولنا واستعراضنا للفصلين السابقين من هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية التالية:
إلى أي مدى يمكن أن يساهم التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الاسمنت تبسة ؟ وكذلك الأسئلة المتفرعة منها التي نتج عنها فرضيات يمكن أن نختبر صحتها

1 _ اختبار الفرضيات :

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في مقدمة البحث من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية تم التوصل اختبار صحتها كما يلي :

الفرضية الأولى : فيما يخص المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية وظيفتان أساسيتان في المؤسسة، في ما يخص الفرق بينهما تتمثل في كون المراجعة الداخلية ووظيفة تحدث داخل المؤسسة، أما فيما يخص المراجعة الخارجية تكون بالاعتماد على شخص مكلف بالتدقيق خارج المؤسسة، فقد تحققت صحتها من خلال ما تناولناه حول طبيعة تعريف و أهداف و أهمية كل منهما، ويتضح دورهما في تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية ممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب، و من هنا نجد ان المراجعة الداخلية تكون داخل المؤسسة من خلال أعمال الرقابة و الفحص المستمر على جميع أنشطة و

عمليات المؤسسة، و أما فيما يخص المراجعة الخارجية التي تكون خارج المؤسسة و ذلك بقيادة أعمال المراجعة المالية من طرف المراجع الخارجي و رأيه الفني المحايد الذي يصدره في مدى عدالة و صحة وشفافية القوائم المالية للمؤسسة.

الفرضية الثانية : في ما يخص نظام الرقابة الداخلية يعمل على حماية أصول و ممتلكات المؤسسة لتحقيق أفضل النتائج و قد تحقق صحة الفرضية و ذلك أن الإدارة هي المسؤولة عن تصميم و تنفيذ نظام الرقابة الداخلية نتيجة لوجود مراقبة خارجية تتأكد من أن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يعمل على تفعيل و سد الثغرات التي قد تؤدي إلى تدني مستوى المؤسسة و ذلك لتيقن أن هذا النظام ساري تقيمه من قبل جهة خارجية مستقلة و حيادية ، حيث تعمل الإدارة على تحسين أدائها لمعرفة أن القوائم المالية التي تقدمها سيتم مراجعتها و إبداء الرأي حولها من قبل المراجع الخارجي .

الفرضية الثالثة : تتحدد مجالات التكامل بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي على مستوى درجة التكامل بينهما و مدى ثقة كل طرف من الآخر ، فرضية مؤكدة حيث أن هناك تكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و هو من أهم العناصر الأساسية لنجاح عملية المراجعة، و مجالاته عديدة منها مدى اعتماد كل منهما على عمل الآخر أثناء تأدية مهامه، الثقة المتبادلة بينهما كما يهدف إلى تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة الشركة بجودة عالية و الحد من تكرار الأعمال و ازدواجيتها

الفرضية الرابعة : للمراجع الداخلي والمراجع الخارجي دور فعال في تعزيز و تقييم تطوير نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة إسمنت تبسة، قد تحققت صحة هذه الفرضية، و ذلك لان المراجعة الداخلية أحد مكونات الرقابة الداخلية تساعد المراجع الخارجي في تقييم نظامها، فتأثير المراجع الداخلي و المراجع الخارجي يكون ايجابي على أنظمة الرقابة الداخلية و معززا لها ذلك راجع إلى أصل مهامهما في الفحص واكتشاف الأخطاء و التلاعب الذي قد يطرأ على هذا النظام زيادة على الإرشادات و التدابير التي تجنبهم من إعادة الأخطاء في مجال المراجع من طرفهم في المؤسسة .

2 _ النتائج :

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت فيما يتعلق بتأثير التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في نظام الرقابة الخارجية و المتمثلة فيما يلي:

_ أن المراجعة الداخلية وظيفة تقييميه وأداة من أدوات الرقابة تساعد الإدارة في مراقبة كافة العمليات المنجزة داخل

المؤسسة، و المراجعة الخارجية هي الممارسة المهنية لعملية المراجعة تقوم بها جهة مستقلة خارج الوحدة الاقتصادية

-إن توفر خدمات مراجعي الشركة الخارجيين للمؤسسة، ساعدت المراجعين الداخليين على تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة

الداخلية للمؤسسة (الملحق رقم 17, 18)؛

— يوجد أثر للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ما يخص إعداد التقرير في تحسين نظام الرقابة الداخلية كما يوجد أثر على تعزيز نظام الرقابة الداخلية منفردة باستثناء الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية المرسومة؛

— يستفيد المراجعين الداخليين للمؤسسة من أعمال المراجعة الخارجية يجتنب عنه اجتناب أي جوانب قصور أو ضعف في عملهم، وبالتالي تحسين وتطوير عملهم باستمرار؛

— من خلال تقارير مراجعي الشركة الخارجيين الخاصة بنتائج مراجعتهم لأنشطة المؤسسة وبالذات تقارير المراجعة الإدارية فإن المراجعين الداخليين للمؤسسة من ملاحظات وتوصيات. يستفيدون مما تتضمنه تلك التقارير

— تعزيز فهم المراجعين الداخليين للمؤسسة لمعايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال الاجتماعات التي تتم بين المراجعين الداخليين للمؤسسة ومراجعي الشركة الخارجيين مما يكسبهم خبرة عن عمل المراجعين الخارجيين؛

— قياماً لمراجعين الداخليين للمؤسسة، بتحسين وتطوير برامج مراجعتهم الداخلية للمؤسسة، بإدخال بعض التعديلات على إجراءات لتلك البرامج، خاصة إجراءات برامج مراجعي الجانب المالي للمؤسسة، وذلك من خلال استرشادهم بمراجعي الشركة الخارجيين

3_ التوصيات :

بالرغم من تطبيق شركة اسمنت تبسة لأنظمة رقابة داخلية فعالة، إلا أن هذه الأخيرة لا يعصمها من ارتكاب بعض الأخطاء، نقترح بعض التحسينات في شكل توصيات لأجل تصميم نظام رقابة داخلي مرن قادر على تصحيح بعض الخلل الموجودة فيه، ومن بين هذه التوصيات ما يلي:

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

— إنشاء جدول قيادة مجموعة مؤشرات مالية ومحاسبية لإجراء عملية المقارنة؛

— إعادة توزيع وتقسيم للمهام لمنع التدخلات المحتملة ؛

— ضرورة وجود قسم للتدقيق الداخلي بالمؤسسة.

إما بالنسبة للمراجعة الداخلية وتكاملها مع المراجعة الخارجية نقترح التوصيات التالية :

— ضرورة تعزيز درجة اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين عند تقدير و اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو الأمر الأساسي عند وضع اختبارات المراجعة

— العمل على زيادة تنسيق و تعاون المراجعين الخارجيين على المراجعين الخارجيين عند تصميم وبرنامج المراجعة، الأمر الذي يساعد على تقليل حجم الأعمال و زيادة الدقة في لنتائج التي سيتم الوصول لها بعد تنفيذ برنامج المراجعة والتقليل من تكرار الأعمال

— ضرورة تعزيز مفهوم التكامل وفق أسس و قواعد و منهجية سليمة تحقق أقصى منفعة ممكنة لكلا المراجعين، الأمر الذي ينعكس إيجابا على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

4 _ آفاق البحث :

رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث إلا أن هذه الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل

شيء بالتفصيل حيث انه يمكن أن يكون جسر يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات ، لإثرائها و

بعثها من جديد ، و بحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها :

— أثر حكومة الشركات على استقلالية المراجع الداخلي و المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية

— نظام الرقابة الداخلية و أثرها على الهيكل التنظيمي

— دور المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

— دور أنظمة الرقابة في التحكم في المخاطر



قائمة المراجع

قائمة الكتب :

- 01_ أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية : الإطار النظري و المحتوى السلوكي ، دار البشير ، عمان ، الطبعة الاولى، 1999
- 02_ جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق ، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، مصر ، 2004
- 03_ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة : الإطار النظري و الإجراءات العلمية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع الطبعة الأولى 2009،
- 04_ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العلمية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للطباعة و النشر، عمان الأردن 2001
- 05_ عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث مصر ، 2006
- 06_ عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعة الإسكندرية، مصر، 2006
- 07_ عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر، بدون سنة
- 08_ عبد الوهاب نصر، عبد الفتاح الصحن ، شحاتة السيد شحاتة ، محمد السيد سرايا ، المراجعة التشغيلية و الرقابة الداخلية ، الدار الجامعية، مصر، 2008 .
- 09_ محمد السيد سرايا ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الدار الجامعية ، مصر 2006 .
- 10_ يحيى حسين أحمد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصل المراجعة : الأبعاد العلمية و معايير التطبيق ، مكتبة جلا الجديدة النصورة، الطبقة الأولى ، مصر 2001 ،

المذكرات و الأطروحات:

- 11_ جيهان عبد المعز علي محمد ، تحليل آثار الأهمية النسبية و المخاطر الحتمية و الذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة ، رسالة ماجستير كلية العلوم التجارية ' جامعة القاهرة ، مصر ، 2001

12_ صدقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية و الخارجية على الأداء الرقابي ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر 08_09_2005

13_ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3 ، 2010_2009

14_ محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، بن عكنون_الجزائر، 2003 .

15_ وجدان علي أحمد ، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير قسم العلوم التجارية و تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 3 ، 2010_2009

مجالات :

16_ محمد العيادي، مدخل مقترحة لزيادة كفاءة و فعالية النظام الكلي للمراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية العدد 4 ، مصر 1983

المراجع الأجنبية :

17 _ Abdesslemme djoubi, l'audit interne ; seminaire : généralité sur l'audit interne, alger, janvier 2013.

18_ Doriath B, le contrôle de gestion en 20 fiches, 5 émesedition, Dunod, paris, 2008

19 _ L. Collins,G. Valin, Audit et controleinterne, Dalloz, e edition 1979.

20_ Mohammed Hamzaoui, Audit Gestion des risques et contrôle interne, Edition village mondial, paris, 2005

21 _ Schick p, Memento d'audit interne ; dunod , paris, France, 2007



قائمة الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم : ق.ع.م.ك/ع.ا.ع.ت.ع.ت.ج.ت/2022

اتفاقية التربص

المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة :
مع مؤسسة : ديب. ك.ب. ا.ح.م.ت.ج.ت
مقرها في : تبسة
ممثلة من طرف :
الرتبة :
هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

- 1- حسانى.الهام
- 2- لبريب.ع.و.ب.ز.ه.ت
- 3-
- 4-

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الثانية :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في
تخصص الطلبة المعنيين : ع.ا.ح.م.ت.ج.ت

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة :
الفترة من : الى :

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو اكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص
مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على
استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

قائمة الملاحق

المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتاريخ: 20.12.2011/08/23

ممثل المؤسسة

رئيس القسم

رئيس قسم العلوم
المالية والمحاسبة
د. جمال مراد

Accusé
par 08/1/aw



Transport à la
Chège du Stgim Arcand
pour y/semair
Chifrer
Commercial



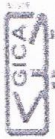
الملحق رقم (01): استقبال توريد ونقل خام الحديد لشهر فيفري

المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر

GRUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA

« S.C.T. »

S.P.A. au capital social de 2.700.000.000 د.أ. | م.ت.ج. 2700 000 000 | D.A. | م.ت.ج. 2700 000 000 |
Régistre de Commerce : 96 652 82 093 00072 |
Régistre de Commerce : 96 652 82 093 00072



STRUCTURE / DEPARTEMENT MATIERES PREMIERES

EL MALABIOD LE

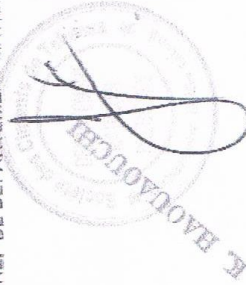
28/02/2021

BON DE RECEPTION

N° 02/2021

Fournisseur et Transporteur		SOMIFER				CONTRAT N°	09/2020
Fournisseur		SI SAID YOUNES				BC N°	178/2020
Transporteur	DESIGNATION	U. MESURE	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT	OBSERVATION	
01	FOURNITURE MINERAL DE FER	T	923,28	2 480,00	2 289 734,40	R,A,S	
02	TRANSPORTE MINERAL DE FER	T	923,28	146,8	135 537,50	R,A,S	
MOIS DE FEVRIER 2021							
TOTAL HT					2 425 271,90	R,A,S	

LE CHEF DE DEPARTEMENT MATIERES PREMIERES



037
28/02/2021

الملحق رقم (02): فاتورة نقل الحديد من مناجم جنات لمصنع الاسمنت تبسة

SI SAID YOUNES

TRANSPORT DES MARCHANDISES

LE : 28/02/2021

NIF N° 1771 1545 00173 105

ART N° 15030470213

N°REG COM.N° 15/00 - 0285054 A 11

ADRESSE : AIT SIDI SAID COMMUNE AKBIL TIZI OUZOU

FACTURE N°: 05/2021

DOIT : S.C.T UC TEBESSA

	Désignation	Quantité (T)	Distance (km)	Prix unitaire(HT) Tonne Kilometrique	Montant (DA)
01	Transport de Mineral De Fer De la Mine Khanguet (Tébessa) Vers La Cimenterie El-Malabiod (Tébessa) Mois de Février 2021 .	923,28	36,7	4,00	135 537,50
Montant en H.T					135 537,50
T.V.A 19%					25 752,12
Montant en T.T.C					161 289,62

Arrêtée la présente facture à la somme de :
Cent Soixante-Un Mille Deux Cent Quatre Vingt Neuf Dinars Et 62 Cts

LE TRANSPORTEUR



الملحق رقم (03): فاتورة لشركة المناجم الحديد الجزائرية لشهر فيفري

SOCIETE DES MINES DE FER D'ALGERIE

SOMIFER-Spa

شركة مناجم الحديد الجزائرية

FILIALE DE MANAL -Spa

RC: 12/00-0583061 B05 NIF: 000512058306162 NIS:000512010394946

Mine de Khanguet

Adresse: BP 298 ZI ,12000 Tébessa Algérie
Nif: 512058306162
N°RC: 05 12/00-0583061
N°A.Imp: 12014701450
N° compte: B.N.A Tébessa N°00100 491 0300 300 245/45
Tél: 037591816 Fax: 037591816

Date: 03/03/2021

Facture N°: 013/21

Doit à l'entreprise : société des ciments de Tebessa
Adresse: Rue Belgacem youcef ,BP83,RP tebessa
Nif: 099812058209320
NIS: 12200101077
N°A.Imp: 12 200 101 077
N°RC: 98 B 05

DESIGNATIONS	Quantité (en tonnes)	Prix unitaire en DA	PRIX TOTAL en DA
Minerai de fer	923,28	2 480	2 289 734,40
Mois de Fevrier 2021			
Granulométrie [0 -250 mm]			
Mode de paiement : Virement	Total en H.T		2 289 734,40
	T.V.A		435 049,54
	Total en T.T.C		2 724 783,94

Arrêtée la présente facture à la somme de:

Deux millions sept cents vingt quatre mille sept cents quatre-vingt trois Dinars, 94 Cts,

LE DIRECTEUR DE LA MINE

قائمة الملاحق

الملحق رقم (04): المجموعة الصناعية من الجزائر جمعية الاسمنت تبسة

ETAT DES EVOLUTIONS DES STOCKS AU 31/12/2021

UNITE: CIMENTERIE EL MA LABIOD	GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE SOCIETE DES SAJAL DE TEBESA												UMH: T		
	Jan	Fev	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	TOTAL	Relevé	Relevé
Craie	Stock initial	6 232,00	6 179,00	7 161,00	11 970,00	11 236,00	6 784,00	5 692,00	6 309,00	7 814,00	8 796,00	8 156,00	26 092,00	8 156,00	8 156,00
	Production	14 136,46	48 794,77	63 305,51	47 934,75	60 088,33	44 935,21	30 784,00	40 133,50	29 990,53	197,00	8 831,00	449 469,41	29 990,53	449 469,41
	Consumation	14 136,56	48 794,77	63 305,51	47 934,75	60 088,33	44 935,21	30 784,00	40 133,50	29 990,53	197,00	8 831,00	449 469,41	29 990,53	449 469,41
Craie	Stock initial	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00	8 173,00
	Production														
	Consumation														
Craie	Stock initial	1 896,44	3 954,23	1 011,20	2 315,25	6 016,4	6 209,49	5 993,09	1 301,26	1 000,00	1 000,00	1 000,00	26 092,00	1 000,00	1 000,00
	Production	152 359,00	139 074,04	139 074,04	139 074,04	12 028,00	40 901,00	153 372,00	153 372,00	153 372,00	178 472,00	153 372,00	26 092,00	153 372,00	153 372,00
	Consumation	152 359,00	139 074,04	139 074,04	139 074,04	12 028,00	40 901,00	153 372,00	153 372,00	153 372,00	178 472,00	153 372,00	26 092,00	153 372,00	153 372,00
Craie	Stock initial	1 154,30	2 333,40	1 531,00	1 360,00	365,00	3 590,00	4 150,00	4 150,00	4 150,00	4 150,00	4 150,00	18 007,00	4 150,00	4 150,00
	Production														
	Consumation														
Craie	Stock initial	7 097,00	5 064,77	6 072,31	4 096,46	7 241,20	4 996,10	7 515,66	7 939,61	8 972,40	11 092,1	6 138,24	26 092,00	6 138,24	6 138,24
	Production	14 501,00	25 075,00	23 279,00	21 740,00	12 173,00	24 524,00	18 027,00	21 340,00	30 150,00	17 348,00	20 000,00	449 469,41	21 348,00	449 469,41
	Consumation	14 501,00	25 075,00	23 279,00	21 740,00	12 173,00	24 524,00	18 027,00	21 340,00	30 150,00	17 348,00	20 000,00	449 469,41	21 348,00	449 469,41
Craie	Stock initial	1 896,44	3 954,23	1 011,20	2 315,25	6 016,4	6 209,49	5 993,09	1 301,26	1 000,00	1 000,00	1 000,00	26 092,00	1 000,00	1 000,00
	Production	152 359,00	139 074,04	139 074,04	139 074,04	12 028,00	40 901,00	153 372,00	153 372,00	153 372,00	178 472,00	153 372,00	26 092,00	153 372,00	153 372,00
	Consumation	152 359,00	139 074,04	139 074,04	139 074,04	12 028,00	40 901,00	153 372,00	153 372,00	153 372,00	178 472,00	153 372,00	26 092,00	153 372,00	153 372,00

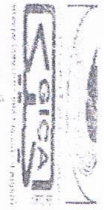


CHIFFRE D'AFFAIRES

CHIFFRE D'AFFAIRES

قائمة الملاحق

الملحق رقم (05) : حالة المواد الخام مقيمة بالتكلفة التحليلية



GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
 SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA « S.C.T. »
 س.ب.أ. au capital social de : 2 700 000 000 D.A : رأس مالها الاجتماعي : 2.700.000.000 د.أ.
 N° Identification Fiscale : 098812058208320 / N° Article d'imposition : 12 200 101 077 - N° Registre de Commerce : 98 805 82 093 00/12



Etat Matière Première Valorisée au Coût Analytique

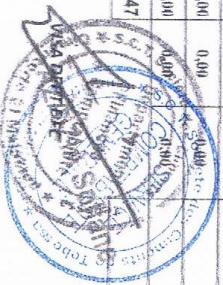
Date 11 janvier 2021

COTE	Libellé	Stock initial			Productions			Consommations			Stock final		
		Qté	PU	Valeur	Qté	PU	Valeur	Qté	PU	Valeur	Qté	Valeur	
312210	CAVRE EXTÉRIEUR	64 387,58	1 374,81	88 520 576,81	0,00	1 360,00	0,00	1 284,00	1 374,81	1 765 253,81	63 103,58	1 374,81	86 755 323,00
312220	MATER EXTÉRIEUR	14 115,08	2 504,14	36 616 430,24	2 275,66	2 026,80	5 977 703,69	964,00	2 508,67	2 505 118,45	15 426,74	2 508,67	40 089 015,48
312230	PIZZA EXTÉRIEUR	42 297,00	1 210,18	51 187 040,06	0,00	1 210,18	0,00	2 185,00	1 210,18	2 644 246,22	40 112,00	1 210,18	48 542 793,84
312280	LATIER EXTÉRIEUR	68 416,40	1 616,45	110 591 878,10	0,00	1 616,45	0,00	0,00	1 616,45	0,00	68 416,40	1 616,45	110 591 878,10
312270	POZZA EXTÉRIEUR	45 840,00	2 930,26	133 444 001,47	0,00	2 930,26	0,00	0,00	2 930,26	0,00	45 840,00	2 930,26	133 444 001,47
312500	CLACT EXT APPROV ADOT	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
312250	CLACT EXT APPROV ADOT	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
312250	CLACT EXT APPROV FBU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totalux				420 359 926,56			6 977 703,69			6 914 618,47			419 423 011,89

APPROVISIONNEMENT CONCASSE

Date 11 janvier 2021

COTE	Libellé	Stock initial			Productions			Consommations			Stock final		
		Qté	PU	Valeur	Qté	PU	Valeur	Qté	PU	Valeur	Qté	Valeur	
351200	CAVRE CONC	1 914,00	1 650,11	3 158 313,29	1 284,00	1 650,66	2 119 442,29	1 657,00	1 650,33	2 734 596,93	1 541,00	1 650,33	2 543 158,64
351191	MATER CONC	56,00	2 824,82	158 189,71	964,00	2 874,52	2 771 035,65	851,00	2 871,79	2 443 892,92	169,00	2 871,79	485 332,44
351195	PIZZA CONC	158,00	1 292,20	200 290,51	2 185,00	1 282,71	2 802 724,29	1 579,00	1 283,34	2 026 393,62	761,00	1 283,34	976 621,62
351196	LATIER CONC	0,00	1 691,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
351227	POZZA CONC	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
351140	CL APPROV ADOT CONCASSE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
351140	CL APPROV CONCASSE FBU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totalux				3 516 793,51			7 693 202,67			7 204 883,47			4 005 112,70



قائمة الملاحق

الملحق رقم (06): مجمل بيانات الدخل

467640	CESSION EXP CIMENT UC CRS VRC	27,38	4 844,792	1 233 365,74	271,38	4 844,79	1 233 365,74
355130	EXP CIMENT USIN 42,5 SAC	16 822,10	5 729,434	96 381 113,75	16 822,10	5 729,43	96 381 113,75
467640	CESSION EXP CIMENT UC 42,5 SAC	1 638,00	5 729,434	9 384 813,09	1 638,00	5 729,43	9 384 813,09
355100	EXP CIMENT USIN 42,5 SAC	226,95	5 729,434	1 300 298,07	226,95	5 729,43	1 300 298,07
467640	CESSION EXP CIMENT UC 42,5 SAC	930,50	5 729,434	5 382 803,36	930,50	5 729,43	5 382 803,36
355170	EXP CIMENT USIN CRS SAC	130,90	5 729,434	864 571,61	130,90	5 729,43	864 571,61
467640	CESSION EXP CIMENT UC CRS SAC	266,80	5 729,434	1 544 082,50	266,80	5 729,43	1 544 082,50
TOTAL		607 260 429,71		278 072 544,68			309 715 988,10
							575 616 989,29

VISA SEE CAE

VISA DEPT DFC



01
SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
UNITE COMERCIALE DE TEBESSA
Exercice 2019

DATE: 08/03/2022
HEURE: 10:40
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		403 981 301,86	297 813 717,26
Variation stocks produits finis et en cours		-212 443 126,42	-110 828 096,14
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		29 422 904,70	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		220 961 080,14	186 985 621,12
Achats consommés		25 798 060,41	37 890 542,25
Services extérieurs et autres consommations		95 652 000,17	75 584 726,13
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		121 450 060,58	113 475 268,38
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		99 511 019,56	73 510 352,74
Charges de personnel		96 749 163,99	106 910 016,90
Impôts, taxes et versements assimilés		4 590 465,78	3 302 212,41
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-1 828 610,21	-36 701 876,57
Autres produits opérationnels		148 414,21	2 149 495,36
Autres charges opérationnelles		1 200 073,14	1 794 312,88
Dotations aux amortissements et aux provisions		76 916 180,33	66 480 604,16
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 088 314,62	319 970,23
V. RESULTAT OPERATIONNEL		-78 708 134,85	-102 507 328,03
Produits financiers			
Charges financières		4 217 093,80	4 217 093,80
VI. RESULTAT FINANCIER		-4 217 093,80	-4 217 093,80
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-82 925 228,65	-106 724 421,83
Participation des travailleurs au bénéfice de l'exercice			
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-706 493,16	-749 966,06
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		222 197 808,97	189 455 086,70
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		304 416 544,46	295 429 542,47
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-82 218 735,49	-105 974 455,77
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-82 218 735,49	-105 974 455,77
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			



SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2021

DATE: 14/03/2022
HEURE: 13:23
PAGE: 1

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 617 621 506,69	1 550 150 697,05
Variation stocks produits finis et en cours		291 239 467,24	679 553 158,09
Production immobilisée		379 630,27	183 894,37
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 909 240 604,20	2 229 887 749,51
Achats consommés		609 520 729,06	642 686 122,09
Services extérieurs et autres consommations		441 383 451,86	420 995 164,80
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		1 050 904 180,92	1 063 681 286,89
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		858 336 423,28	1 166 206 462,62
Charges de personnel		367 968 278,83	418 686 604,67
Impôts, taxes et versements assimilés		33 405 701,06	44 743 496,96
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		456 962 443,39	702 776 360,99
Autres produits opérationnels		62 144 291,03	106 534 022,63
Autres charges opérationnelles		24 558 078,52	35 582 226,84
Dotations aux amortissements et provisions		295 942 147,00	385 434 148,12
Reprise sur pertes de valeur et provisions		70 993 437,16	832 000,00
V RESULTAT OPERATIONNEL		269 599 946,06	389 126 008,66
Produits financiers		2 079 342,97	96 862,64
Charges financières		65 755,72	1 024 828,60
VI RESULTAT FINANCIER		2 013 587,25	-927 965,96
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		271 613 533,31	388 198 042,70
Intéressement des travailleurs au résultat		17 000 000,00	40 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			6 912 494,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		8 915 347,93	-11 045 015,62
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 044 457 675,36	2 337 350 634,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 798 759 489,98	1 985 020 070,46
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		245 698 185,38	352 330 564,32
Elements extraordinaires(produits) a preciser			
Elements extraordinaires(charges) a preciser			
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		245 698 185,38	352 330 564,32
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires{1}			
Part du groupe {1}			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2021

DATE: 28/03/2022
HEURE: 11:52
PAGE:

PIECE COMPTABLE

Du : 1 Janvier - Au : 31 Janvier

N° : 000003

(Suite)

Journal : 71 STOCKS MAT PREM

Date : 31/01/2021

Référence

Libellé : PRODUCTION MOIS DE JANVIER 2021

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	VTR	Libellé	Debit	Crédit
35	724517			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT CRS VRAC UC MOIS DE JANVIER 2021		399 108,41
36	724517			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT CRS VRAC MOIS DE JANVIER 2021		156 854,81
37	724513			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT(42.5) SAC MOIS DE JANVIER 2021		53 909 071,81
38	724513			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT(42.5) SAC UC MOIS DE JANVIER 2021		16 985 666,21
39	724510			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT(32.5) SAC MOIS DE JANVIER 2021		3 133 766,21
40	724510			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT(32.5) SAC UC MOIS DE JANVIER 2021		7 840 698,11
41	724517			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT CRS SAC MOIS DE JANVIER 2021		741 348,01
42	724517			PRODUCTION EXPEDITION CIMENT CRS SAC UC MOIS DE JANVIER 2021		2 392 418,11
43	724119			PRODUCTION M/FER MOIS DE JANVIER 2021		2 096 377,71
44	724119			PRODUCTION TUFF MOIS DE JANVIER 2021		697 561,71
Total Pièce					245 958 191,43	245 958 191,43

Etabli par :

Visé par :

قائمة الملاحق

الملحق رقم (10) : سجل محاسبي من 01 جانفي إلى 31 جانفي رقم 000004

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2021

DATE: 28/03/2022
HEURE: 11:52
PAGE:

PIECE COMPTABLE

Du : 1 Janvier - Au : 31 Janvier

N° : 000004

Journal : 71 STOCKS MAT PREM
Date : 31/01/2021
Référence : 2021-01-31/71
Libellé : CONSOMMATION MOIS DE JANVIER 2021

Lig	Compte	Tiers / CC / C.Bq	VTR	Libellé	Debit	Crédit
1	724111			CONSOMMATION CLINKER MOIS DE JANVIER 2021	38 392 475,17	
2	724111			CONSOMMATION CLINKER SODISMAC MOIS DE JANVIER 2021	74 807 904,19	
3	724112			CONSOMMATION FARINE CRUE MOIS DE JANVIER 2021	20 371 161,38	
4	724114			CONSOMMATION CALCAIRE CONCASSE MOIS DE JANVIER 2021	3 254 939,71	
5	724115			CONSOMMATION ARGILE CONCASSE MOIS DE JANVIER 2021	1 753 364,70	
6	724116			CONSOMMATION SABLE CONCASSE MOIS DE JANVIER 2021	1 423,85	
7	724118			CONSOMMATION CALCAIRE ABATTU MOIS DE JANVIER 2021	2 307 872,31	
8	724119			CONSOMMATION M/FER CONCASSE MOIS DE JANVIER 2021	739 612,13	
9	724119			CONSOMMATION ARGILE EXTRAIT MOIS DE JANVIER 2021	1 124 495,12	
10	724121			CONSOMMATION GYPSE CONCASSE MOIS DE JANVIER 2021	1 423 895,26	
11	724119			CONSOMMATION TUFF CONCASSE MOIS DE JANVIER 2021	688 850,22	
12	724131			CONSOMMATION SABLE EXTRAIT MOIS DE JANVIER 2021	12 328,64	
13	724514			COUT DE CONSOMMATION CIMENT 42.5 MOIS DE JANVIER 2021	42 253 586,15	
14	724510			COUT DE CONSOMMATION CIMENT 32.5 MOIS DE JANVIER 2021	2 209 928,57	
15	724517			COUT DE CONSOMMATION CIMENT CRS MOIS DE JANVIER 2021	663 155,79	
16	724514			COUT DE CONSOMMATION 42.5 UC MOIS DE JANVIER 2021	16 208 434,89	
17	724510			COUT DE CONSOMMATION CIMENT 32.5 UC MOIS DE JANVIER 2021	5 529 251,92	
18	724517			COUT DE CONSOMMATION CIMENT CRS UC MOIS DE JANVIER 2021	2 044 263,68	
19	724514			CONSOMMATION CIMENT EXPIDITION 42.5 VRAC MOIS DE JANVIER 2021	4 734 956,72	
20	724517			CONSOMMATION CIMENT EXPIDITION CRS VRAC MOIS DE JANVIER 2021	156 854,85	
21	724513			CONSOMMATION CIMENT EXPIDITION 42.5 SAC MOIS DE JANVIER 2021	53 909 071,86	
22	724517			CONSOMMATION CIMENT EXPIDITION CRS SAC MOIS DE JANVIER 2021	741 348,06	
23	724510			CONSOMMATION CIMENT EXPIDITION 32.5 SAC MOIS DE JANVIER 2021	3 133 766,21	
24	181131			COUT DE CONSOMMATION CIMENT 42.5 SAC UC MOIS DE JANVIER 2021	16 985 666,25	
25	181131			COUT DE CONSOMMATION CIMENT CRS UC VRAC MOIS DE JANVIER 2021	399 108,45	
26	181131			COUT DE CONSOMMATION CIMENT 32.5 SAC UC MOIS DE JANVIER 2021	7 840 698,14	
27	181131			COUT DE CONSOMMATION CIMENT 42.5 VARC UC MOIS DE JANVIER 2021	4 727 351,63	
28	181131			COUT DE CONSOMMATION SABLE UC MOIS DE JANVIER 2021	212 299,12	
29	181131			COUT DE CONSOMMATION CIMENT CRS SAC UC MOIS DE JANVIER 2021	2 392 418,15	
30	724131			COUT DE CONSOMMATION SABLE H.S MOIS DE JANVIER 2021	1 013 910,13	
31	724131			COUT DE CONSOMMATION SABLE SIGUS MOIS DE JANVIER 2021	990 784,04	
32	351110			CONSOMMATION CLINKER MOIS DE JANVIER 2021		38 392 475,17

	شركة إسمنت تيبسة SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TEBESSA Groupe GICA	Edition de: 01/2017	
	Manuel de procédures Audit Interne	Version N°: 00	

ANNEXE 01 :

Programme annuel d'audit interne

MOIS	STRUCTURE/ CYCLE	OBJECTIFS	LIEUX
JANVIER			
FEVRIER			
MARS			
AVRIL			
MAI			
JUIN			
JUILLET			
AOUT			
SEPTEMBRE			
OCTOBRE			
NOVEMBRE			
DECEMBRE			

Elaborée par : Directeur d'audit interne	Revue par : Le Président Directeur Général	Approuvée par : Le Conseil d'Administration
Date : Visa :	Date : Visa :	Date : Visa :

الملحق رقم (12) : نموذج اقتراح مهمة التدقيق الداخلي

	شركة إسمنت تبسة SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA Groupe GICA	Edition de: 01/2017	
	Manuel de procédures Audit Interne	Version N°: 00	

ANNEXE 02 :

Fiche de proposition de Mission d'Audit Interne

OBJET DE LA MISSION:

DESCRIPTION DU SUJET ET PREOCCUPATIONS DE L'EMETTEUR:

- DESCRIPTION DU SUJET :

- PREOCCUPATIONS :

- REFERENTIEL :

- AUTRES :

BENEFICES, RECOMMANDATIONS ET RESULTATS ATTENDUS :

CHAMP DE LA MISSION :	Fréquence de la mission			
	Mission ponctuelle	Mission récurrente		
	Tous les ans	Tous les 2 ans	Tous les 3ans	Tous les 4 ans

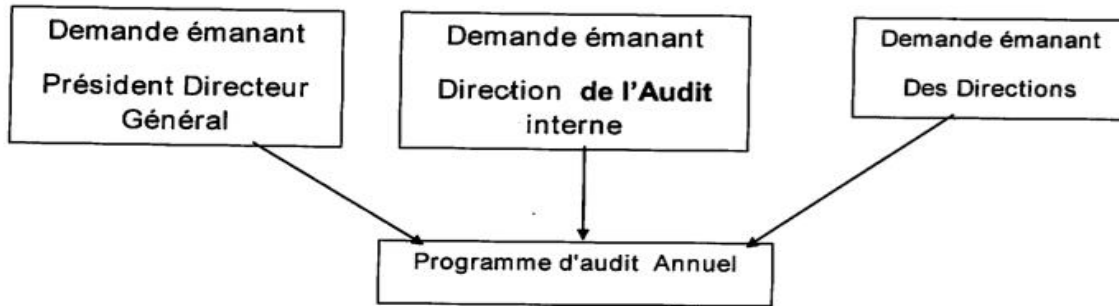
Emetteur : Date :.../.../....Signature

الملحق رقم (13) : رسم تخطيطي عام لأجزاء مهمة التدقيق الداخلي

	<p>شركة إسمنت تبسة SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA Groupe GICA</p>	<p>Edition de: 01/2017</p>	 SCT
	<p>Manuel de procédures Audit Interne</p>	<p>Version N°: 00</p>	



ANNEXE 03 :

Schéma général de conduite d'une mission d'audit interne



1. Emission de l'ordre de mission	• Mandat de l'audit interne
2. Analyse des processus et leurs objectifs	• Matrice des risques et cartographie des risque .
3. Elaborer le programme de travail	• Mise en place d'un plan d'audit
4. Conduire la réunion d'ouverture	• valider l'organisation de la mission
5. Travaux de vérification, de recherche et d'analyse sur le terrain	• Collecter les information et constituer les preuves d'audit .
6. Synthèse du tableau synoptique des dysfonctionnements	• Regroupement et mise en ordre des problèmes .
7. Conduire la réunion de clôture	• la validation des différentes constations par les responsables de la structure audité .
08. Elaboration du rapport d'audit	• Remise à la hiérarchie supérieure ...
09. Validation du rapport	• programme d'action élaboré par la structure auditée
10. Suivi de la mise en place	• Compte rendu à la hiérarchie supérieure • Eventuellement, déclenchement d'une nouvelle mission.

الملحق رقم (14): بيان المهمة

	شركة إسمنت تبسة SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA Groupe GICA	Edition de: 01/2017	 SCT
	Manuel de procédures Audit Interne	Version N°: 00	

ANNEXE 04 :

La lettre de Mission

DIRECTION GENERALE
REF.../DG/SCT/201...

Fait à Tébessa, le

A Monsieur :

- Le Directeur.....

Objet : objet de la mission

J'ai l'honneur de vous informer qu'une mission d'audit est programmée à compter du JJ/MM/AA et dont les travaux porteront sur l'audit de la (à préciser si les éléments de la demande d'audit le permettent).....

Intervenants :

Champs d'intervention :

L'intervention des auditeurs sera orientées (à préciser le champ d'intervention)

Durée de la mission :

Pour assurer la réussite de cette mission , je vous demande , Monsieur , d'instruire les responsables de toutes les structures concernées , de prendre toutes les mesures nécessaires pour permettre au auditeurs d'accomplir la mission dans les meilleures dispositions .

Veillez agréer monsieur le Directeur , l'expression de mes salutations distinguées .


LE PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL

	<p>شركة إسمنت تبسة</p> <p>SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TEBESSA</p> <p>Groupe GICA</p>	<p>Edition de:</p> <p>01/2017</p>	<p>SCT</p>
	<p>Manuel de procédures</p> <p>Audit Interne</p>	<p>Version N°: 00</p>	

ANNEXE 05 :

Plan d'audit

Date(s) de l'audit :		Durée de l'audit :			
Référentiel utilisé :					
Objectifs de l'audit :					
Périmètre de l'audit (activité):					
Equipe d'audit :					
Auditeur en chef :					
Auditeur :					
Jours/ Horaires	Activités	Lieu	Secteur audité	Personnes/ fonction à rencontrer	Auditeurs
.J./2017 de .h. à .h.	Réunion d'ouverture				
.J./2017 de .h. à .h.					
.J./2017 de .h. à .h.					
.J./2017 de .h. à .h.					
.J./2017 de .h. à .h.					
.J./2017	Consolidation Des Constats				
.J./2017	Réunion De Clôture.				
Auditeur en chef :			Visa:		
L'Audité:			Visa:		

	شركة إسمنت تبسة SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA Groupe GICA	Edition de: 01/2017	 SCT
	Manuel de procédures Audit Interne	Version N°: 00	

ANNEXE 11 :

Normes pour la pratique professionnelle de l'Audit Interne

NORMES D'ATTRIBUTS

1000 – Objectifs, pouvoirs et responsabilités

Les objectifs, pouvoirs et responsabilités des auditeurs internes doivent être officiellement définis dans une charte, conforme aux Normes et approuvés par le Conseil d'administration.

1100 – Indépendance et objectivité

La fonction d'audit interne doit être indépendante et les auditeurs doivent effectuer leur travail avec objectivité.

1110 – Indépendance dans l'organisation

Le chef de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités.

1110. A1 – Les auditeurs internes doivent être libres de toute ingérence dans la définition de l'étendue des et dans la communication des résultats.

1120 – Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter les conflits d'intérêts.

1130 – Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité. S'il est ou semble être porté atteinte à l'objectivité ou à l'indépendance des auditeurs internes, ces faits doivent être portés à la connaissance des parties compétentes sous une forme qui dépendra de leur nature.




1130. A1 – Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer des opérations particulières dont ils étaient responsables auparavant. L'objectivité d'un auditeur est présumée altérée lorsqu'il fournit des services d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

1130.A2 – Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le chef de l'audit a la charge doivent être placées sous la surveillance d'une partie extérieure à la fonction d'audit interne.

 الجمعية لصناعات الاسمنت بتبسة 	شركة إسمنت تبسة SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA Groupe GICA	Edition de: 01/2017	 SCT
	Manuel de procédures Audit Interne	Version N°: 00	

2600 – Acceptation des risques par la direction

Lorsque le chef de l'audit estime que la direction a accepté un niveau de risque résiduel qui est inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec la direction. S'ils ne peuvent arrêter une décision concernant le risque résiduel, le chef de l'audit et la direction doivent soumettre la question au conseil d'administration aux fins de résolution.

	REDACTEUR	VERIFICATEUR	APPROBATEUR
Fonction	Cadre d'AUDIT INTERNE	D.F.C	PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL
Nom	REHAHLA RYM	ZITOUNE TAYEB	BENHAFID DJAMEL
Visa			

الملحق رقم (17): شهادة جمعية اسمنت تبسة Spa

afaq
AFNOR CERTIFICATION

Certificat
Certificate

N° 2020/85683.1

AFNOR Certification certifie que le système de management mis en place par :
AFNOR Certification certifies that the management system implemented by:

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA, Spa

pour les activités suivantes :
for the following activities:

FABRICATION ET COMMERCIALISATION DES CIMENTS, BETONS PRET A L'EMPLOI ET DES GRANULATS
PRODUCTION AND MARKETING OF CEMENTS, CONCRETES READY TO EMPLOY AND AGGREGATES
إنتاج و تسويق الإسمنت، الخرسانة الجاهزة للإستعمال و الحصى

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :
has been assessed and found to meet the requirements of:

ISO 9001 : 2015 - ISO 14001 : 2015 - ISO 45001 : 2018

et est déployé sur les sites suivants :
and is developed on the following locations:

DIRECTION GENERALE: RUE BELKACEMI YOUSEF, BP N° 83, DZ-12000 TEBESSA
CIMENTERIE ELMA-LABIOD : BP N°03, COMMUNE ELMA-LABIOD W. TEBESSA
UNITE COMMERCIALE: ZONE INDUSTRIELLE, BP N°45 ENNAHDA, DZ 12000 TEBESSA
UNITE GRANULATS: DJEBEL GHORFA, COMMUNE NSIGHA W KHENCHELA

Le détail des activités et sites certifiés par norme est mentionné sur les certificats suivants :
The description of certified activities and locations per standard is mentioned on the following certificates:

Certificats ISO 9001 et ISO 14001 délivrés sous accréditation n° 4-0001
Certificates ISO 9001 and ISO 14001 issued under accreditation n°4-0001

Ce certificat est valable à compter du (année/mois/jour)
This certificate is valid from (year/month/day) **2020-01-20** Jusqu'au
Until **2023-01-19**



Ce document est signé électroniquement. Il constitue un original électronique à valeur probatoire.
This document is electronically signed. It stands for an electronic original with probatory value.

Franck LEBEUGLE
Directeur Général d'AFNOR Certification
Managing Director of AFNOR Certification



Flasher ce QR Code pour vérifier la validité du certificat

Seuls les certificats électroniques, consultables sur www.afnor.org, sont en temps réel de la certification de l'organisme. The electronic certificates only available at www.afnor.org reflect in real-time that the company is certified. Les accréditations obtenues par AFNOR Certification et ses filiales sont déposées sur www.afnor.org. Information on the accreditation held by AFNOR Certification and its subsidiaries is available at www.afnor.org. AFNOR est une marque déposée. AFNOR is a registered trademark. CERTIF 1113.3.01-2019.

11 rue Francis de Pressensé - 93571 La Plaine Saint-Denis Cedex - France - T. +33 (0)1 41 62 80 00 - F. +33 (0)1 49 17 90 00
SAS au capital de 18 187 000 € - 479 076 002 RCS Bobigny - www.afnor.org

afnor
CERTIFICATION

الملحق رقم (18) : سياسة الجودة و الصحة و سلامة البيئة



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TEBESSA « S.C.T. »

S.P.A. au capital social de : 2 700 000 000 د.ج. D.A. : رأسعها الأضاعي :
N° Identification Fiscale : 099812058209320 - N° Article d'imposition : 12 200 101 077 - N° Registre de Commerce : 98 B05 82 093 12/00

Politique Qualité, Santé, Sécurité et Environnement

La prise en compte des conséquences liées à la qualité, santé- sécurité et environnement de notre activité relative à la production du ciment, béton prêt à l'emploi et des granulats est une préoccupation qui devient aujourd'hui une exigence légale et réglementaire.

La Société des ciments de Tébessa (SCT) est dans l'optique d'adhérer totalement le Système de Management Intégré (SMI) comme partie prenante dans la réalisation de ses activités. De ce fait, elle exerce sa responsabilité en matière de protection de l'environnement et la réduction autant que possible de l'impact de ses activités sur l'environnement, la santé et la sécurité de son personnel et celle des partenaires économiques et riverains. Ainsi,

« Produire propre » est une obligation à réaliser mieux afin de subvenir en permanence à la satisfaction de nos clients et aux attentes des parties intéressées. De ce fait la SCT s'engage :

- A se conformer aux exigences légales applicables et aux autres exigences;
- A satisfaire les clients ;
- A l'amélioration continue en matière de qualité, de santé-sécurité et environnement :
Référentiels : ISO 9001/2015, ISO 14001/2015 et ISO 45001/2018 ;
- Préservation de la marque TEDJ conformément aux exigences (IANOR) ;
- Le développement des compétences par la formation continue afin d'améliorer les capacités du personnel de l'entreprise ;
- A l'élaboration des objectifs réalisables en matière de:
 - Gestion des déchets ;
 - Utilisation rationnelle des ressources naturelles ;
 - Prise en charge des aspects environnementaux significatifs générés par nos activités ;
 - Suppression des sources d'accidents au travail et traumatismes par la participation et consultation de la CHS ;
 - Elimination des non-conformités en faisant évoluer le SMI ;
 - Généraliser la certification de la marque TEDJ pour l'ensemble des produits de la SCT ;
 - Développement de l'activité Béton Prêt à l'emploi (BPE) ;
 - Développement de l'activité de production et commercialisation des granulats ;

En tant que PDG de l'entreprise, Je m'engage à mettre en place les moyens humains et matériels nécessaires pour l'atteinte des objectifs tracés et de revoir et adapter notre politique et nos objectifs aux évolutions internes et externes.

Je compte sur l'implication de tous pour être les acteurs au quotidien de l'amélioration de nos performances par la mise en œuvre de système de management intégré.

Tébessa le : 24/11/2019

PC
Le Président Directeur Général
BOULEKCHER Yazid
Président Directeur Général
BOULEKCHER Yazid
Direction Générale
S.C.T.

المخلص: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية عامة و مؤسسة الاسمنت خاصة، فاعتمدنا على المنهج الوصفي لأساسيات النظرية المتعلقة بالمراجعة الداخلية و الخارجية وتكاملهما، وتأثير مهامهما على نظام الرقابة الداخلية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج الاستقرائي التحليلي من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي بمؤسسة الاسمنت ، وذلك باستخدام أداة المقابلة و الملاحظات الشخصية للبحث

فتم التوصل إلى أن المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية تساهمان في تحسين نظام الرقابة الداخلية، من خلال معرفة فعالية العلاقة التكاملية التي بينهما من خلال تقييمه، واكتشاف أخطائه وإبراز نقاط قوته وضعفه ومعالجتها بالنصح والإرشاد لمسيري المؤسسة لتقليل المخاطر المتعلقة به، بالإضافة إلى عدم ازدواجية العمل وتوفير الوقت والجهد، لا يحدث ذلك إلا بالتعاون والتنسيق بين الجهود من طرف المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في أداء أعمال المراجعة داخل كل مصلحة في المؤسسة الاقتصادية .

الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية ، المراجعة الخارجية ، نظام الرقابة الداخلية

Résumé : Cette étude vise à identifier dans quelle mesure l'intégration entre l'examen interne et externe affecte le système de contrôle interne de l'institution économique en général et de l'institution cimentière en particulier, nous nous sommes donc appuyés sur l'approche descriptive des bases théoriques liées à l'examen interne et externe et à leur intégration, et l'impact de leurs tâches sur le système de contrôle interne, mais pour le côté pratique, nous sommes appuyés sur l'approche analytique inductive lors de la projection de l'aspect théorique du côté pratique de l'institution cimentière. En utilisant un outil d'entretien et d'observations personnelles de la recherche, donc Conclure que l'examen interne et l'examen externe contribuent à améliorer le système de contrôle interne, en connaissant l'efficacité de la relation complémentaire entre eux par le biais de l'évaluation, en découvrant ses erreurs et en soulignant ses forces et ses faiblesses et le traite avec des conseils et des orientations aux administrateurs de l'institution afin de réduire les risques qui y sont liés, en plus de ne pas faire double emploi et d'économiser du temps et des efforts, cela ne se produit que dans la coopération et la coordination entre les efforts des auditeurs internes et des auditeurs externes dans l'exécution du travail d'audit dans tous les intérêts de l'institution économique