

الموسم الجامعي: 2013-2014



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية  
( دراسة حالة مديرية سونلغاز - بسكرة - )

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

مرزاق آمال

رقم التسجيل:	2014/.....
تاريخ الإيداع	.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الصفحة	العنوان
	الشكر والإهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ - ٥	المقدمة
34-2	الفصل الأول: مدخل عام للمراجعة الداخلية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة
3	المطلب الأول: مفهوم المراجعة
5	المطلب الثاني: فروض المراجعة وأنواعها
9	المطلب الثالث: معايير المراجعة وأهدافها
18	المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية
20	المطلب الثاني : خصائص وأنواع المراجعة الداخلية
22	المطلب الثالث: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية
27	المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية
27	المطلب الأول: أدوات المراجعة الداخلية
29	المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية
31	المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية
34	خلاصة الفصل الأول
68-36	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية
36	تمهيد

37	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
37	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفروعها
39	المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية وأهدافها
43	المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية
47	المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته ووسائله
47	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية
51	المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية
53	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
57	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
57	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
61	المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
66	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية
67	خلاصة الفصل الثاني
69-87	الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-
69	تمهيد
70	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سونلغاز
70	المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (مجمع سونلغاز)
72	المطلب الثاني: تقديم مديرية سونلغاز بسكرة
77	المطلب الثالث: مهام مديريتي سونلغاز وفروعها
78	المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز

78	المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بمديرية سونلغاز
79	المطلب الثاني: شروط الواجب توفرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع الداخلي
79	المطلب الثالث: واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة
80	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
80	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية (قوائم الاستقصاء)
85	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستقصاء
87	خلاصة الفصل الثالث
89	الخاتمة
92	قائمة المراجع
96	قائمة الملاحق

## قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
50	مقومات نظام الرقابة الداخلية	1
56	إجراءات الرقابة الداخلية	2
60	أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	3
65	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	4
76	الهيكل التنظيمي للمديرية سونلغاز	5

## خطة البحث

### مقدمة عامة

الفصل الأول: مدخل عام للمراجعة الداخلية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

المطلب الثاني: فروع المراجعة وأنواعها

المطلب الثالث: معايير المراجعة وأهدافها

المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة الداخلية

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

المطلب الثالث: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية

المطلب الأول: أدوات المراجعة الداخلية

المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية

المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و فروعها

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية و أهدافها

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته ووسائله

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية  
خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثالث:دراسة حالة مديرية سونلغاز - بسكرة -  
تمهيد

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز

المطلب الثاني: تقديم مديرية سونلغاز بسكرة

المطلب الثالث: مهام مؤسسة سونلغاز وفروعها

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بمؤسسة سونلغاز

المطلب الثاني: الشروط الواجب توفرها في الوثائق المحاسبية المقدم للمراجع

المطلب الثالث: واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثالث:دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية ( قوائم الإستقصاء)

المطلب الثاني: تحليل نتائج الإستقصاء

خلاصة الفصل الثالث

الخاتمة العامة

**تمهيد:**

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في المجالات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية أدى إلى كبر حجمها وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين المختلفون على وضعيتها وفي نفس الوقت تقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات والانحرافات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة. ولتمكين أصحاب رأس المال من التحكم الجيد في إدارة مؤسساتهم، وجب تطوير مختلف الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة بما في ذلك المراجعة الداخلية التي تمثل أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية، حيث أصبح وجودها أمر ضروري وحتمي لكل عملية حيث أنه يمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية هل هو فعال أو العكس ويساعد على إكتشاف الأخطاء والتلاعبات.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة تسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

### المطلب الأول: مفهوم المراجعة

#### الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

عرفت مهنة المراجعة في القديم عند الفراعنة في مصر والإمبراطورية القديمة في بابل وروما واليونان، كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الإستماع إلى المراجع في الساحة العامة حول الإيرادات والمصروفات.<sup>1</sup>

والمراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع، إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المستوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.<sup>2</sup>

#### الجدول رقم 01: التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 200 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على الإختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه حماية الأصول
1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش والأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية

<sup>1</sup> - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار بابل للنشر والتوزيع: عمان، 2004، ص 17.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2003، ص ص 6-7.

الشهادة على صدق وسلامة نوعية وإنتظام القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والإستشارة	الحكومة، هيئات أخرى للمساهمين	1940 إلى 1970
الشهادة على نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والإستشارة	الحكومة، هيئات أخرى للمساهمين	1970 إلى 1990
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والإستشارة	الحكومة، هيئات أخرى للمساهمين	إبتداء من 1990

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2003، ص ص 7-8.

### الفرع الثاني: تعريف المراجعة

للمراجعة تعاريف عديدة ومن أهمها نذكر:

وهي " تعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها. وقد كانت تتم هذه المراجعة في العصور القديمة عن طريق سماع أحد الأطراف لما دونه آخر من بيانات تتعلق في الغالب بأموال عامة وحكومية للتحقق من صحتها"<sup>1</sup>.

وتعرف أيضا على أنها " النشاط الذي يطبق بإستقلالية وفق لمعايير وإجراءات مترابطة بقصد تقييم مدى ملائمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، وهذا وفق المعيار المحدد لها"<sup>2</sup>.

وأيضاً هي " عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى توافق هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها"<sup>3</sup>.

المراجعة عبارة عن "عملية منهجية للحصول والتقييم بموضوعية عن أدلة إثبات تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات اقتصادية وأحداث من أجل التأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - حامد طلب محمدابوهيبة، أصول المراجعة، دار زمزم: الأردن، 2011، ص12

<sup>2</sup> - عبد المنعم محمود، عيسى أبو طبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية: القاهرة، 1967، ص21.

<sup>3</sup> - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2004، ص12

<sup>4</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2010، 2011، ص27.

- وبتحليل هذا التعريف يتضح أنه يتضمن عديد من الخصائص الموضحة لطبيعة المراجعة وتتمثل في:
- أنها عملية منظمة.
- تتضمن بصفة رئيسية جمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي.
- تتعلق الأدلة بتأكيدات عن أنشطة وأحداث اقتصادية يتم عملها عن طريق الفرد أو التنظيم الذي تعاقده على أداء عملية المراجعة.
- تقوم بتقييم درجة تناظر وتطابق التي تحكم كيف يتصرف الفرد أو التنظيم أو التقرير للأخريين إتجاه الأحداث الاقتصادية.
- تهدف إلى توصيل نتائج ذلك التقييم إلى الأطراف المستخدمة في تقرير مكتوب يمثل نتائج عملية المراجعة.

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن عملية المراجعة تشمل كل من:<sup>1</sup>

➤ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية لتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

➤ **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

➤ **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ويمكن القول أن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

## المطلب الثاني: فروض المراجعة وأنواعها

### الفرع الأول: فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض ويتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في:<sup>2</sup>

**أولاً: قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد له. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص ص 11 - 12.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص ص 12 - 15.

• قابلية الفحص.

• عدم التحيز في التسجيل.

• قابلية القياس الكمي.

**ثانياً: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة، بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

**ثالثاً: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتوطئة:** يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولية عن إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

**رابعاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من تقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات وإن لم نقل حذفها نهائياً، كما نجعل المراجعة اقتصادية وعلمية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا من التفصيلية.

**خامساً: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية:** يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذا يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.

**سادساً: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض .

**سابعاً: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:** يقوم هذا المراجع في هذا السند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفق لما توضحه الإتفاقية المبرمة مابين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير وعلى رأسه إستقلالية المراجع في عمله نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

### الفرع الثاني: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق أو المراجعة من خلالها ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة وبوجه الإجمال، تصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي :

**أولاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:** تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:

**1. المراجعة الكاملة:** وهي التي تخول للمراجع إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع المؤسسة أو الجهة التي تعين المراجع، أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع، ومن الأمثلة على ذلك، حالة تعيين مراجع خارجي لإحدى شركات المساهمة، فإن لا يتم تحديد نطاق أو مجال المراجعة الذي يلتزم به المراجع، ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات المراجعة المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية. ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته حيث أن مسؤولية تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص. وفي هذه الحالة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها إختباراته وذلك دون التخلي عن مسؤولية الكاملة عن جميع المفردات.<sup>1</sup>

**2. المراجعة الجزئية:** تتم عملية المراجعة في هذا على بعض العمليات المعنية، أو هي بمثابة ذلك التنوع من المراجعة التي توضع فيها القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور ولا يكون المراجع مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في عمله، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات.<sup>2</sup>

**ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة:** تنقسم المراجعة من حيث التوقيت عمليات المراجعة والفحص وإجراء الإختبارات إلى نوعين:<sup>3</sup>

**1. المراجعة النهائية:** وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذه الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن المزايا التي تحقها المراجعة النهائية.

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها وإقفالها.
- عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا كثيراً على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال.
- إن إجراء المراجعة بصورة متواصلة خلال فترة زمنية محددة يضعف من احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية المراجعة في تتبع العمليات وإجراء الإختبارات المختلفة.
- أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فأهمها:
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وخاصة إذا أخذنا في الإعتبار عامل الزمن كعنصر محدد للإنتهاء من عملية المراجعة ولإبداء الرأي الفني للمراجع.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003، ص 48،38

<sup>2</sup> - أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة شبان الجامعة: مصر، 1992، ص18.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص ص43-47

- أن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة، أداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم بأنه لن تكتشف الأخطاء إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء بعملية المراجعة.
  - أن إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء، لأن التوقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.
  - قد يؤدي إستخدام المراجعة النهائية إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب المراجعة.
- 2. المراجعة المستمرة:** في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد قوائم مالية ختامية.
- ثالثا: من حيث درجة الإلزام لعملية المراجعة:** تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:
- 1. المراجعة الإلزامية:** وتعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ أو الإلتزام بأداء سياسات معينة أو قوانين أو لوائح أو تعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة وبصفة عامة تهدف مراجعة الإلتزام أو الأداء بمراجعة إلتزام الوحدة بمعايير مقررة ومثال عن ذلك السياسات والإجراءات الإدارية الرسمية.<sup>1</sup>
  - 2. المراجعة الإختيارية (غير الإلزامية):** وهي المراجعة التي تتم دون إلتزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المؤسسة و إعتقاد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث إطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تتخذ كأساس حقوق الشركاء وخاصة في حالات الإنفصال أو إنضمام الشريك الجديد وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للملاك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.<sup>2</sup>

**رابعا: من حيث مدى المراجعة أو حجم الاختبارات:**

- 1. المراجعة الشاملة أو التفصيلية:** وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص ومن الملاحظة أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم حيث أنه في حالات المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي إستخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعرضها مع عملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها بليستمرار.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة: الإسكندرية، 2006، ص 25.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، نفس المرجع السابق، ص ص 44 - 47.

**2. المراجعة الإختبارية:** وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل حيث يقوم هذا الفحص على مجموعة من المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع) وقد أدى كبر حجم الم وُسرات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وإهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة إعتبارات، ومن أهمها ما يظهره فحص وتقييم المراجع الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبع داخل المؤسسات من ناحية، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الإختبارية من ناحية أخرى .

**خامسا: من حيث القائم بعملية المراجعة:** يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين هما:

**1. المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج الم وُسرة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة.

**2. المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذ ما قورنت بالمراجعة الخارجية. ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على إحتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل الم وُسرة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، وإستنادا لمسبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

### المطلب الثالث : معايير المراجعة وأهدافها

#### الفرع الأول : معايير المراجعة

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوئها، ويسيرونها على هديها في كافة مراحل العمل. ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا، وهذه المعايير هي المرشد للقضاء والمحاكم وللممارسين للمهنة وللدراسيين أو المدرسين لهذا العلم.

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العملية ، طبعة الرابعة، دار وائل: عمان، 2007، ص55.

**1. معايير عامة General Standars:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق، ومن هنا أطلق عليها البعض معايير الشخصية " Personale Standards "

**2. معايير العمل الميداني Standards of Field work:** وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراء تنفيذ عملية التدقيق.

**3. معايير إعداد التقرير (إبداء الرأي) Standar of Reporting:** وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير. وفيما يلي تفصيل لكل ذلك:

**أولاً: المجموعة الأولى: المعايير العامة:**

- يجب أن يقوم بفحص باقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية على تأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة .
- يجب على المراجع أن يكون مستقل في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات أخرى وكذلك عن تقرير إبداء الرأي.

#### I. معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية:

بحكم المهام المنوطة للمراجع إبان عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الإعتقاد كمراجع للحسابات الآتي:

- 1. من ناحية التأهيل العلمي:** أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية أو فالعلوم التجارية تخصص محاسبة أو المالية أو في الفروع الأخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.
- 2. من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية:** أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه عشر سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة لذلك ينبغي أنت تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء تمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.<sup>1</sup>

**II. معيار الإستقلال:** يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية للحصول على معلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن القرارات المستقبلية، إذا أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى إستقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى إستقلالية المراجع.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 39-42.

1. **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي على المراجع أن تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح مع نفس النوع لأن وجود ذلك قد يؤثر على إستقلالية في إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية.

2. **وجود إستقلال ذاتي:** يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو السلطة العليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة. في ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على إستقلال المراجع.

أ **+الإستقلال في إعداد برنامج المراجعة :** يستطيع المراجع في ضل هذا البند تحديد برنامج المراجعة وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها وكذا الجوانب والأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل مما لاشك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل ال مؤسرة في إستبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه

ب **+الإستقلال في مجال الفحص:** يعتبر المراجع مستقلا وحرًا في إختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات المستندات والسجلات ومسار عملية التجهيز ولتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد بها.

ج- **الإستقلال في إعداد التقرير:** يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر النظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم إكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية إذا ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو إستبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه .

### III. معيار العناية المهنية: تنص معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة تأدية كافة أعمال

المراجعة بلمتياز وعلى مستوى عال من العناية المهنية.

والنفوق المهني هو مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين فيه بصفة الشخصية، حيث لا بد من توافر الكفاءة المهنية للعاملين بها وأن يتوافر المهارات الملائمة في المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة ويجب أن يتوافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية حيث يعتبر الإشراف على قسم المراجعة الداخلية هو مسؤولية مباشرة تقع على عاتق رئيس القسم وهي عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير المراجعة ومتابعة ما ورد به من توصيات. ويجب أن يكون هناك جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية ولا يترك ذلك للأفراد لمراجعة أعمالهم حيث أن ذلك يؤثر على معيار الإستقلال للمراجع الداخلي، كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير" العلاقات الإنسانية" ويهتم بتوافر المعلومات والمهارات ويسعى إلى التعليم المستمر وببذل العناية المهنية المعقولة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2006، ص44

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملية تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على معايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلاً غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلاً علمياً أو عملياً، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.<sup>1</sup>

### ثانياً: المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

- يجب وضع مخطط وأن لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.
  - يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساساً للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات.
  - يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحريرات والإثباتات التي من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها.<sup>2</sup>
- وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من هذه المعايير:

**1. التخطيط السليم للمراجعة (برنامج المراجعة):** من الأمور الهامة والتي تساعد المراجع على النجاح في أداء مهمته بكفاءة وفاعلية ضرورة التخطيط لمهمة المراجعة عن طريق قيام المراجع بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة والمتوقع أن يتم من إجراءات وخطوات لتنفيذها على أكمل وجه. وعلى المراجع أن يترجم هذا التخطيط بوضع (برنامج المراجعة) تفصيلي يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب إهتماماً أكثر خلال عملية المراجعة النهائية. ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنه (دليل المراجعة) يحتوي على الخطوات الملائمة لإنجاز مهمة المراجعة بيسر وسهولة وفي الوقت المناسب، وفي نفس الوقت هو دليل للمراجع نفسه في أداء مهمة وأداة لتمكينه من تقييم موضوعية العمليات والمعلومات التي يقوم بمراجعتها وتدقيقها وبذلك تزيد درجة الثقة فيها مما يؤدي إلى حماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة التي تتم مراجعتها.

وبرنامج المراجعة بإعتباره دليلاً للمراجع يمكن تعريفه على أنه عبارة عن خطة عمل للمراجعة يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجع في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 58

<sup>3</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 235-236

وفي هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها تتمثل في:

➤ التحديد الواضح والدقيق لأهداف عملية المراجعة.<sup>1</sup>

➤ التحديد المسبق لأهم المشاكل والعقبات التي قد تواجه المراجع وتحديد الحلول المناسبة لها.

➤ التحديد الواضح لكافة السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة من خلال إعداد وتصميم برنامج المراجعة الملائم.

➤ تحديد التوقيت المناسب لإجراءات المراجعة اللازمة لإنجاز مهام المراجعة بسرعة الممكنة.

➤ تحقيق الكفاءة والفاعلية المطلوبة في جهود وخبرة المراجعين.

➤ توزيع خطوات وإجراءات المراجعة بين أعضاء الفريق المراجعة داخل المؤسسة أو مكتب المراجعة

والتنسيق بينهم بالشكل الذي يساعد على تنفيذ وأداء المهمة على أكمل وجه.<sup>2</sup>

**2. معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية مراجعته ضرورة قيامه

بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم بها بمراجعتها وتدقيقها وذلك لأسباب هامة منها:

- أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد أحد المعايير الهامة من معايير البحث الميداني لمهنة المراجعة.

نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية تساعد المراجع في تحديد ما يلي :

• برنامج مراجعة وعناصره المختلفة.

• أسلوب المراجعة الذي سوف يتبعه المراجع.

• طبيعة إجراءات الملائمة المطلوبة.

• فريق المراجعة المناسب من حيث العدد الخبرة والكفاءة.

بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع والحكم

عليها بات من الضروري على هذا الأخير الإلتزام بإحدى الطرق التالية:

**أ - طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة:** تتمثل هذه الطريقة على قائمة الأسئلة النموذجية تخص وظائف

المؤسسة وعملياتها فعلى سبيل حسب "HAMINI" فالأسئلة تخص الفصول الآتية:

1 - الأسئلة المتعلقة بالمشتريات.

2 - الأسئلة المتعلقة بالأجور.

3 - الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج.

4 - الأسئلة المتعلقة بالمبيعات.

5 - الأسئلة المتعلقة بالخزينة.

6 - الأسئلة المتعلقة بالمستندات السهم.

7 - الأسئلة المتعلقة بالإستثمارات.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 44

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 237

8 - الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية.

9 - الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

**ب - طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:** تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذا يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته وإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه إعتقاد على درجة الإمتثال لإجراءات نظام الرقابة الداخلية كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الإختصاصات إلى غير ذلك من عدم الإلتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية. فعدم الإلتزام بها يخلق الفرص لتلاعب والغش ولوقوع الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يمكن من تحديد مواطن القوة والضعف في النظام وهذا مايسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها و إستخراج منها الإنحرافات الواقعة والتقرير عليها في ختام عملية المراجعة.

**ج- طريقة الملخص الكتابي:** في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي محدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية إسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة موضع المراجعة.

في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة.

**الخطوة الأولى:** الفحص المبدئي.

**الخطوة الثانية:** إختبار الإلتزام بالإجراءات والسياسات.

**الخطوة الثالثة:** الإختبارات الأساسية.

**الخطوة الرابعة:** إعداد التقرير.

**3. معيار كفاية الأدلة :** هي إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي إعتقادا على التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستويات تثبت صحتها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات وكذا من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوءها من إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

يمكن تقييم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

➤ **أدلة خارجية :** تشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب إلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

➤ **أدلة داخلية:** تشمل على كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.<sup>1</sup>

#### IV. معيار إبداء الرأي (إعداد التقرير): يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وتعبيره عن رأيه في القوائم

المالية وطبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها حيث يجب على المراجع:<sup>2</sup>

- أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول بها الحساب بنفس الطريقة الفترة السابقة.

• تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات لم يذكر في التقرير ما يفيد ذلك

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو إمتناعه عن إبداء الرأي وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.<sup>3</sup>

على المراجع أن يقوم بتقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذا يكون ذلك بإستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الواقع أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة وذلك بإستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

- 1. التقرير النظيف:** يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد أنواع القليلة كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذ يقوم هذا التقرير تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل، مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.

إن هذا التقرير يدل على تبني المراجع للمعايير المراجعة المتعارف عليها والسالف ذكرها من جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة.

- 2. التقرير التحفظي:** يعتبر التقرير التحفظي إمتداد معدل لتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى المعلومات معبراً عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 52

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 354

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 60

يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات وبمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، إذا يشترط أن لا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.<sup>1</sup>

**3. التقرير السالب:** يوضح الرأي المعارض أو العكسي أن المراجع تتوفر لديه القناعة الإيجابية المهنية لوجود مخالفات أو نقصير جوهرى في عرض القوائم والتقارير المالية وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها سواء من حيث الشكل أو المضمون.

ولذلك يجب على المراجع أن يضيف إلى صيغة التقرير غير المقيدة فقرة جديدة يوضح فيها طبيعة المخالفات أو النقصير الجوهرى الذي إكتشفه أثناء قيامه بالفحص والمراجعة للقوائم والتقارير المالية وبين في هذه الفقرة ما إذا كان هذه المخالفة أو النقصير كان في:<sup>2</sup>

➤ إتباع طرق محاسبية غير سليمة.

➤ تطبيق الطريقة المحاسبية بشكل خاطئ.

➤ إغفال أحد العناصر الرئيسية من عناصر القوائم المالية.

وعلى المراجع أن يناقش إدارة الشركة في مثل هذه المخالفات أو الأخطاء أو التقصي قبل إصدار الرأي المعارض.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة

باعتبار أن المراجعة أداة رقابية فعالة تعمل كركيزة أساسية للتحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من دقة القوائم المالية، فإن هدفها يتعدى أن تكون مقياس للكشف عن الأخطاء التي ترتكب أو تلاعبات التي تتم في تلك البيانات بل إن كل ذلك ليس الهدف من عملية المراجعة لأن العملية الأخيرة تتحقق تلقائيا أثناء المراحل المختلفة التي تمر بها عملية التحقق من صحة البيانات والقوائم المالية. ومن ثم يتعين على المراجع أن لا يكتفي بما هو موجود في الدفاتر بل عليه أن يستعمل خبرته في إكتشاف العمليات غير المقيدة.

حتى نحسم تلك البيانات إلى نتائج حقيقية تعبر عن المركز المالي لتكون بذلك المراجعة قد أدت دورها وحققت أهدافها التي يمكن أن نلخصها فيما يلي:<sup>3</sup>

**أولاً: عرض القوائم (الإفصاح):** يعني أن المراجع بتحقيق من العناصر القوائم المالية المقدمة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فيتخذ إجراءات عملية التحقق من صحة جميع البيانات وبما أن الإفصاح يجب أن يشتمل كل ما جاء من القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص56.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص390.

<sup>3</sup> - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق الحديثة للطباعة والنشر: القاهرة، 1987، ص319

**ثانياً: شرعية وصحة المعلومات المالية "الشمولية":** يقوم المراجع بالتحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعلياً التغييرات في موارد وإلتزامات الشركة ومن ثم كان يجب أن تكون تلك العمليات والبيانات المدعمة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المراجع أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبيعة وتوقيت ومدى الإختيارات الأساسية الواجبة أدائها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال. ومن جهة أخرى يتعين على المراجع التأكيد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.

**ثالثاً: الملكية " الحقوق والالتزامات":** يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلاً، وعلى الإجراء المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية فعلى سبيل المثال توفر عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتركة عن طريق عقود الإيجار التمويلية وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل، فإن المراجع يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة للإستخدام هذه الأصول أعتبرت مصروفات ولم يتم رسملتها.

**رابعاً: استقلال الفترة المالية:** ويتركز هذا الهدف على التحقق من أن الإيرادات والتكاليف خصصت بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية ومن هنا يتعين على المراجع نظر في كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية والتي يجب أن تكون مسجلة.

كما يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع المراجعة، وهذا الهدف يتطلب أيضاً إعادة حساب قيم معينة فضلاً عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الأخرى.<sup>1</sup>

**خامساً: التقييم:** عادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما أقل وذلك طبقاً للمبادئ محاسبية متفق عليها كما تفرض بعض النشرات الحديثة الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بال مؤسرات الكبيرة وقد يتم مراجعة التكاليف التاريخية والتحقق منها بفحص الأدلة والإثبات المستمد كما يجب التحقق من قيم السوق الأوراق المالية المتداولة بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الراكد فإنها تقدر عن طريق التقديرات المحايدة.

<sup>1</sup> - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سابق، ص ص 319-320.

سادسا: الوجود "الحدوث": يقوم المراجع بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، ومن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم، التأكد من أن الإلتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطابع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنها تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية التكلفة الحصول على الدليل.

### المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة الداخلية

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

### المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

مرت مهنة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل، حيث ساهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجود قسم مراجعة داخلية، داخل المؤسسات ومن هذه العوامل ما هو مهني وما هو أكاديمي. وعلى ذلك سوف نتناول مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية كما يلي:<sup>1</sup>

**المرحلة الأولى: ما قبل سنة 1947:** كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي الم وسسة وذلك لتعقب الأخطاء. وكان هدف المراجع هنا يعبر عن تصيد الأخطاء وكان هدفا وقائيا لم يكن هدفا بناءا. وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.

**المرحلة الثانية: ما بين 1947 حتى 1957:** تم إنشاء معهد للمراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941 ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947. وعرفت المراجعة الداخلية على أنها " النشاط المحايد الذي يتم داخل الم وسسة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائي ة للإدارة".

<sup>1</sup> - ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص ص 24-25

وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية ويكون العميل الوحيد المستفيد منها هو إدارة المؤسسة وهدفها هدف وقائي فقط.

**المرحلة الثالثة: ما بين 1957 حتى 1971:** أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، وكذلك التوسيع في أهداف المراجعة الداخلية حيث لم يقتصر هذا التعريف على الأهداف الوقائية ولكنه تناول الأهداف البنائية وبذلك طلبت المؤسسة من المراجع الداخلي التقييم وإقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء آراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات وقد جاء التعريف كما يلي: "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة

لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة المؤسسة وتقديم الخدمات الرقابية البناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس والتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى".

**المرحلة الرابعة: ما بين 1971 حتى 1981:** تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971، حيث تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة".

ويلاحظ هنا أستعمل لفظ " عملياتها " بدل من العمليات المحاسبية والمالية وبهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية حيث شمل تقييم جميع العمليات سواء محاسبية أو عمليات غير محاسبية.

**المرحلة الخامسة: ما بين 1981 حتى 1999:** تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة 1981 جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي: " ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة وسرعة لخدمتها فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى".

ونلاحظ من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة المؤسسة فقط إلى أداة لخدمة التنظيم ككل كما نلاحظ أن ذلك سوف يؤثر على كل من مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة وعلى إستقلال المراجع الداخلي.

وفي عام 1991 أصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف جديد للمراجعة الداخلية جاء فيه:

"المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها خدمة لها".

وهذا التعريف يتفق مع التعريف السابق ولكن مع إختلاف فقط في إستعمال بعض الألفاظ ويلاحظ من العرض السابق:

- أن وظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها بعض من موظفي المؤسسة.
- أن كل مرحلة يتسع فيها نطاق المراجعة الداخلية عن المرحلة السابقة لها نظرا لإتساع مجالها.

-تزداد الأعباء الملقاة على عاتق المراجع الداخلي مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية خلال المرحلة السابقة وهذا ما أثر على إستقلال المراجع الداخلي ووضعه في الهيكل التنظيمي وتعيينه إلى لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

المرحلة السادسة والأخيرة من 1999 حتى الآن: في 26 يونيو 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية:

" المراجعة الداخلية هي نشاط إستشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة لأنها تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة والسيطرة".

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الإستعمال أو حتى حديثة الإعراف بها كمنشآت لا يمكن الإستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسيرها"، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:

" لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمريا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".<sup>1</sup>

كما تعرف على النحو التالي: " نشاط التأكد والنصح المستقل والموضوعي الذي تم إجراءه لإضافة القيمة ولتحسين عملية المنظمة، أن المراجعة الداخلية تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق إستحضار مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعملية الحوكمة".<sup>2</sup>

وتعرف أيضا على أنها " هي وظيفة التحقيق والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية في فترة معينة، وتكون في قلب المؤسسة ويقوم بها طرف داخلي لمساعدة المسؤولين في كل المستويات في إتقان نشاطاتهم".<sup>3</sup>

كما تعرف بأنها "مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية المرسومة. وتعتبر أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية ووسيلة من وسائل تقييم إجراءات الرقابة الداخلية ولذلك فالمراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية وليس العكس".<sup>4</sup>

تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد المؤسسة على متابعة ومراقبة كافة العمليات والأقسام والمراكز والأنشطة ومخرجاتها، تقرير أو تقارير يقدم لمجلس الإدارة أو كان المجلس المباشر والقائم بها

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02. القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية: مصر، 2007، ص462

<sup>3</sup> - Khelassi reda، 'l'audit interne-audit opérationnel'، 2<sup>ème</sup> editions، edition houma، l'algerie 2007p93

<sup>4</sup> - إدريس عبد السلام إشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية: بيروت، 1996، ص56.

موظفا بالمؤسسة وإستقلاله، إستقلال تنظيمي فقط يتحقق هذا الإستقلال بتعيينه إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة المباشرة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

الفرع الأول: خصائص المراجعة الداخلية: تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:<sup>2</sup>

1. المراجعة الداخلية وظيفة شاملة: فهي تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.

2. المراجعة الداخلية وظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة .

• الإستقلالية: رغم أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقل عن باقي الوظائف الأخرى. فعلى المراجع أن يكون مستقلا حتى يتم عمله بموضوعية.

• تعتبر دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.

• وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.

• تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

ويمكن تناول طبيعة المراجعة الداخلية من خلال النقاط التالية:

• وظيفة إستشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية.

• يعد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي.

• تعمل عمل تقييم الرقابة المحاسبية.

• يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بذات المهام التي يقوم بها المراجع الخارجي خلال فترة المراجعة.

### الفرع الثاني: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في

المؤسسة، وهدفها تقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما.<sup>3</sup>

حيث أن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، إذ أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها

تعتمد على الفحص ومدى إحترام القوانين والأنظمة وبالتالي تنقسم إلى:

أولاً: المراجعة المحاسبية المالية : لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطا بالمعلومات المحاسبية

والمالية والتأكد من دقتها وصحتها، حتى يتسنى للمؤسسة الإعتماد عليها في رسم البيانات و إتخاذ القرارات

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2005، 2006، ص426.

<sup>2</sup> شكري معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير منشورة، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2009، 2008، ص54

<sup>3</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية: الأردن، 2009، صص 61-62.

- الإدارية. يهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في الأخطاء تتعلق بتسيير حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية :
1. **المحاسبة العامة:** وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة، جدول حسابات النتائج،... الخ.
  2. **المحاسبة التحليلية:** يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى صحة حساب التكاليف والهوامش من خلال تحليل، مختلف مكونات تلك الحسابات.
  3. **معطيات الموازنات التقديرية:** تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي ومن الموازنات نجد موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج،... الخ.
  4. **المعطيات الإحصائية:** لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.<sup>1</sup>
- ثانياً: المراجعة الإدارية:** تعتبر المراجعة الإدارية أداة لتزويد المؤسسة وغيرها من الأشخاص أو المنظمات بتقييم مستقل وموضوعي للعمليات. وفي هذا التوجه فلنأخذ هدفين ووظيفتين هما:
- أنها تساعد على ضمان أو التأكد من وجود محاسبة للمسؤولية أو إمكانية المساءلة المحاسبية.
  - أنها تمكن من تحديد الطرق والسبل الخاصة بتحسين العمليات.
- إن مفهوم المراجعة يتدفق وينبع من مفهوم المساءلة المحاسبية. كما أنه يهتم بالإقتصاد والكفاءة والفعالية بالإضافة إلى تحديد صحة وسلامة العمليات والتقارير المالية. ولذلك فإن المراجعة الإدارية ذات أسس وجذور تتبع من مفهوم المساءلة المحاسبية. والتي تتحقق عن طريق توفير المعلومات إلى الإدارة العليا من أجل الحكم على أداء المرؤوسين بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارة العليا والحكم عليها عن طريق إخطار السلطات التنظيمية والجمهور العام.
- ولاشك فإن أهمية المراجعة الإدارية لاسيما في مراجعة نتائج البرنامج في المؤسسات الخدمية، يتم إبرازها على نحو محكم والذي أفاد بأن واحد من أكثر الإجراءات الهامة المطلوبة في إدارة المؤسسات الخدمية هي:
- مراجعة منظمة للأهداف والنتائج التي تهدف إلى تحديد تلك الأهداف والتي لم تعد تخدم غرض معين أو قد أثبتت أنها غير قابلة للتحقق وتحتاج تلك المؤسسات إلى تحديد الأداء والأنشطة غير المقنعة والتي تعتبر متقدمة أو غير منتجة أو كلاهما.<sup>2</sup>
- ولاشك أن المراجعة الإدارية يمكن أن توفر النظام المطلوب عن طريق التقرير وتوفير المنظور المرئي إلى الأهداف المحققة والنتائج التي تم تحقيقها وكيف قامت الإدارة بأفضل إستخدام للموارد المتاحة في تحقيق أهدافها المقررة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 55.

<sup>2</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية و تقييم الأداء، مرجع سابق، ص 47-48

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص 48.

### المطلب الثالث: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية

#### الفرع الأول: مبادئ المراجعة الداخلية

وقد ركز مجمع المراجعين الداخليين على وضع مستوى واسع من المبادئ، كما يتوقع أن يقوم المراجعين الداخليين بتطبيق وتأييد المبادئ التالية:<sup>1</sup>

أولاً: **الاستقامة و النزاهة Integrity**: تضع نزاهة المراجعين الداخليين ثقة ولذلك فهي توفر الأساس المرتبط بالإعتماد على حكمهم.

ثانياً: **الموضوعية Objectivity**: يعرض المراجعون الداخليون أعلى مستوى للموضوعية المهنية عند جمع وتقييم و توصيل المعلومات الخاصة بالنشاط أو العملية محل الفحص. ويقوم المراجعون الداخليون بعمل تقييم متوازن لكافة الظروف الملائمة على ألا يتأثروا على نحو مبالغ فيه بمصالحهم الذاتية أو عن طريق الآخرين عند تكوين أحكامهم.

ثالثاً: **سرية المعلومات Confidentiality**: يحترم المراجعون الداخليون المهنيون قيمة وملكية المعلومات التي يتلقوها ولا يفصحون عن المعلومات بدون واسطة ملائمة إذا لم يكن هناك إلتزام قانوني أو مهني لعمل ذلك.

رابعاً: **الكفاية Competence**: يطبق المراجعون الداخليون المهنيون المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة عند أداء خدمات المراجعة الداخلية.

هذه بالنسبة للمبادئ الواجبة التطبيق من طرف المراجعين الداخليين أثناء القيام بعملية المراجعة الداخلية وفيمايلي سنعرض قواعد السلوك المهني للمراجع الداخلي. التي أوجب القانون تطبيقها وأخذها بعين الإعتبار للوصول إلى ما هو مطلوب.

➤ **قواعد السلوك Rules of conduct** يتوقع أن يلاحظ المراجعون الداخليون المهنيون قواعد السلوك التالية:

- **النزاهة Ingegrity**: أن المراجعون الداخليون المهنيون يتعين عليهم أن:
  1. يؤدون عملهم بأمانة وبإجتهد وبمسؤولية محددة.
  2. ملاحظة القانون وعمل الإفصاحات حسب القانون والمهنة.
  3. ألا يكونوا طرف مع أي نشاط غير قانوني وهم على علم بذلك و ألا يرتبطوا بتصرفات تتعارض مع مهنة المراجعة الداخلية أو مع المؤسسة.
  4. إحترام والمشاركة في الأهداف التشريعية والأخلاقية للمؤسسة.
- **الموضوعية Objectivity**: يجب على المراجعين الداخليين المهنيين:
  - ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة من شأنها إضعاف وافترض أنها تضعف تقييمهم غير المتحيز.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سابق، ص ص 512- 513.

- ألا يقبلون أي شيء قد يضعف أو يفترض أن يضعف حكمهم المهني.
  - الإفصاح عن كافة الحقائق الجوهرية المعروفة لهم والتي إذا لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه التقرير عن العمليات محل الفحص.
  - **السرية Confidentially**: يجب على المراجعين الداخليين المهنيين:
    - أن يكونوا حريصين على استخدام وحماية المعلومات التي تم الحصول عليها في مسار وواجباتهم.
    - ألا يستخدمون معلومات لأي مكسب شخصي ولا بأي طريقة من شأنها أن تكون معاكسة للقانون أو متناقضة مع الأهداف التشريعية والأخلاقية للمنظمة.
  - **الكفاية Competence**: يجب على المراجعين الداخليين المهنيين:
    - الإرتباط فقط بتلك الخدمات التي لديهم من شأنها المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة.
    - أداء كافة الخدمات طبقاً للمعايير الخاصة بالممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
    - التحسين المتصل لكفائتهم وفعالية وجود خدماتهم.
- وعموماً فالإعتراف بالتأهيل المراجعة الداخلية يتطلب وجود الخبرة والتعليم المماثل نظيره في إمتحانات المحاسبين القانونيين.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية:

- أصدر هذه المعايير معهد المراجعين الداخليين عام 1978 وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجع الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- وتتمثل هذه المعايير في الخمسة معايير التالية:<sup>2</sup>
- الإستقلالية
  - الكفاءة المهنية.
  - نطاق المراجعة الداخلية.
  - أداء عمل المراجعة الداخلية.
  - إدارة قسم المراجعة الداخلية.
- أولاً: الإستقلالية:** معيار الإستقلال والحياد يعني أن يكون المراجع بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الإستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ويرى معهد المراجعين الداخليين أن إستقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون لمدير قسم المراجعة

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 513.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 147.

الداخلية خط إتصال مباشر مع مجلس الإدارة واللجنة المراجعة، والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.<sup>1</sup>

### 1 - مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة: من حيث تحديد ما يلي:

- المستوى الإداري التابع له المراجع .
- الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- سلطة تعيين والعمل بالنسبة للمراجعة.
- تحديد إحتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد ومن الأموال أو الإدارات المختلفة ويتم ذلك سنويا.

### 2 -الموضوعية: والتي تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية المراجعة ويتم ذلك من خلال ما يلي:

- تحديد إختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الإختصاصات داخل القسم.
- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت لآخر.
- عدم قيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام الأخرى.
- عدم قيام أفراد تم تحويلهم من أقسام أخرى إلى قسم المراجعة الداخلية بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها
- مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل كتابة التقرير .

### ثانيا: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي : يجب أن يمتلك المراجعين الداخليين المعارف والمهارات والكفاءات

المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

#### 1. تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم المراجعة الداخلية من حيث:

- الكفاءة العلمية.
- الخبرة العلمية.
- فهم المبادئ الإدارية .
- دراسة وفهم العلوم السلوكية .
- توافر الصفات الخلقية.

#### 2. وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم المراجعة الداخلية وتحسين العناية المهنية.<sup>2</sup>

### ثالثا: نطاق المراجعة الداخلية: نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن مجال عمل المراجعة

الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في الم وُسرع وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا أنه يجب ملاحظة أن تحديد مجال المراجعة الداخلية متروك في

<sup>1</sup> - ثناء علي القبانى، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص ص 37- 40.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 147- 148.

النهاية للمؤسسة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها وإعطاء التوجيهات العامة بشأن المراجعة والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها.<sup>1</sup>

وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:

1. فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها.
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل.
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.

2. فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.<sup>2</sup>

رابعاً: أداء عمل المراجعة الداخلية : نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة أن يشمل

عمل المراجعة تخطيط عمل المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج المراجعة ثم المتابعة.

وعلى ذلك يجب على المراجع الداخلي أن يخطط لعملية المراجعة الداخلية ويتوصل إلى النتائج بطريقة

سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في

الوقت المناسب عن العمليات التي قام بمراجعتها ورفعها على المختصين وأخيراً متابعة التوجيهات

والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية المراجعة.<sup>3</sup>

خامساً: إدارة قسم المراجعة الداخلية : تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يتولى المراجع

الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولاً عن تلك المؤسسة بحيث:<sup>4</sup>

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي إعتدتها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة.

2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

3. تتماشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:<sup>5</sup>

➤ تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.

➤ يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.

➤ يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في الإدارة.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 148.

<sup>2</sup> - ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 53.

<sup>3</sup> - ثناء علي القباني، نفس المرجع السابق، ص 55.

<sup>4</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية: مصر، 2004، ص 225 .

<sup>5</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 149- 150

- يضع برنامجاً لإختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.
- السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم.
- إدارة الأفراد العاملين في القسم.
- التنسيق مع المراجع الخارجي.
- الضمانات الإضافية لجودة عمل المراجعة الداخلية بهدف الإرتقاء بمستوى أداء المراجعة الداخلية لأعلى مستوى ممكن ويكون ذلك بما يتفق ومعايير الممارسة المهنية للمراجع.

### المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية

#### المطلب الأول: أدوات المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية أدوات خاصة يعتمد عليها تتمثل في:

- أولاً: أوراق المراجعة (العمل): عند جمع المراجع للأدلة المؤيدة له فإنه يجب أن تكون لديه الوسيلة لدراسات هذه الأدلة فيما بعد والرجوع إليها عند الحاجة وأوراق المراجعة هي الوسيلة التي يستعملها المراجع لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية، حيث تشمل هذه الأوراق على جميع البيانات التي يحصل عليها المراجع خلال قيامه بعملية الفحص حيث تشمل ما يلي:<sup>1</sup>
- 1 - برنامج المراجعة: فهو يحتوي على النتائج والإجراءات محوره برنامج المراجعة يتوقف على توجيه المراجع لعملية المراجعة للمؤسسة.
  - 2 - تقرير عن نظام الرقابة الداخلية: يعبر عن ملاحظة المراجع عن نظام الرقابة الداخلية وطريقة تطبيقه من الأوراق الهامة في ملف أوراق العمل.

<sup>1</sup> - جوامع إسماعيل، التدقيق ومحاسبة الحسابات، محاضرات مقدمة لسنة الثانية ماستر، تخصص فحص محاسبي، غير مشورة، 2013/2014، جامعة محمد خيضر، بسكرة ص32

- 3 - ميزان المراجعة العام : يعتبر ميزان المراجعة العام مستندا أساسيا في أوراق العمل فجميع التحليلات التي يقوم بها المراجع من الأرقام التي تحتوي عليه.
- 4 - الجداول الملحقة : وهي التي يعده المراجع للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في جميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات وتتخذ هذه الجداول شكل مذكرات سنوية.
- المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.<sup>1</sup>
  - الكشوف التفصيلية عن بعض بنود القوائم المالية مثل الكشوف التفصيلية الخاصة ببنود الأصول الثابتة، المدينين، أوراق القبض.
  - ملاحظات المراجعة عن بعض الأمور والإستفسارات التي حصل عليها من موظفي المؤسسة.
  - نسخة من عقد التكوين الشركة وقانونها النظامي.
- وبما أن المراجع يترك السندات التي قام بها بفحصها للمؤسسة بعد إستكمال عملية الفحص فإن السجل الوحيد بالعمل الذي قام به يجب أن يقوم هو بنفسه بإعداد خلال قيامه بالعمل، وإلا فإنه لا تكون لديه وسيلة لتأييد هذا العمل، وكذا رأيه الذي تتوقف عليه سمعته المهنية.
- أوراق المراجعة هي ملك للمراجع، ولكن هذه الأوراق تخضع للقيود التي تنص عليها قواعد السلوك المهني بشأن عدم قيام المراجعة بإفشاء أسرار العملاء.
- يجب على المراجع أن يحتفظ بأوراق المراجعة لمدة كافية من الزمن لمقابلة إحتياجات مكتبه. وللتقيد بأي نصوص قانونية في هذا الشأن ويتم ذلك في نوعين من الملفات هما:<sup>2</sup>
- ثانيا: الملف الدائم:** إن محتوى هذا الملف وتنظيمه ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجعة يمكن أن يتضمن الفصول التالية:
- عموميات حول مؤسسة موضوع المراقبة: ( بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة)
  - نظام المراقبة: ( كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، إستمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع،...الخ.
  - معلومات محاسبية ومالية: تتمثل في مخططات وأدلة محاسبية مستعملة، طرق العمل محاسبية.
  - معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية : القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم. وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة للجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية.

<sup>1</sup> - شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 67

<sup>2</sup> - جوامع اسماعيل، مرجع سابق، ص 33

- خصوصيات اقتصادية وتجارية: قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن السياسة التجارية.

- معلومات حول المعلوماتية : خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، برامج والوثائق المطبوعة .

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

ثالثا: الملف السنوي ( ملف المراجعة، الملف الحالي): يحتوي على أوراق المراجعة الخاصة بالسنة المالية محل الفحص يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة لدورة الخاضعة للمراقبة لا تتعدى هذه الدورة، ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:<sup>1</sup>

➤ تنظيم وتخطيط المهمة : ويتمثل في البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول الأوقات والمتدخلين، تاريخ فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير.

➤ تقييم نظام الرقابة الداخلية : شرح الأنظمة، خرائط التتابع وإستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية ( نظام إجراءات الطرق المحاسبية...الخ)، أوراق العمل، العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وأثارها على برنامج مراقبة الحسابات.

➤ برنامج يتماشى وخصوصيات و أخطار المؤسسة تفاصيل أشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة.

➤ تدقيقات خاصة أو قانونية لفحص الإتفاقيات المنصوص عليها قانون المصادقة على 5 و 10 الأجور الأعلى الأولى إشعار الوكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها.

### المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية:

إن أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتطلب منها إتباع خطوات العمل

وإعتماد المنهجية السليمة حرصا على دقة النتائج المتوصل إليها وكذلك أثر العملية نشاط المؤسسة وبالتالي فإن للمراجعة خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها، وهذه الخطوات كالتالي:

الفرع الأول: التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية: يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال

المراجعة، يجب عليه القيام بالتحضير الجيد للمهمة، وتتمثل عملية التحضير للمهمة عن طريق مرحلتين:<sup>2</sup>

أولا : الدراسة الأولية للمؤسسة: وهي تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المؤسسة حيث يحصل على مختلف البيانات والمعلومات عنها مثل إسم وعنوان وتاريخ نشأة المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري ، نظام المراقبة الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص33.

<sup>2</sup> - إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية: مصر، 2004، ص278.

المتبعة... الخ ، وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة لكي يحدد الإجراءات التفصيلية التي تدرج في برنامج المراجعة.<sup>1</sup>

**ثانياً: إعداد برنامج المراجعة:** يمثل برنامج المراجعة أهم مرحلة من مراحل عنصر التخطيط للمراجعة حيث يعتبر هذا البرنامج أفضل وسيلة للتخطيط للمراجعة، ويساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة. مع إبلاغ هذه التعليمات لكافة الإدارات والأقسام التي تدخل في مجال المراجعة.<sup>2</sup>

**الفرع الثاني: القيام بعملية المراجعة:** في هذه الخطوة يقوم المراجع بعمله بصفة فعلية وتطبيق الإجراءات المتعلقة بها وكما تم تحديدها في البرنامج، وقد تختلف هذه الإجراءات تبعاً لإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية الصعوبات التي يمكن أن يصادقها. إلا أن هناك عناصر مرتبطة بأداء المراجعة الداخلية وهي:

**أولاً: الفحص والتدقيق:** يعتبر الفحص عنصراً وركناً أساسياً من أركان المراجعة الداخلية والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

أ - الدقة في تسجيل هذه العمليات دفترياً.

ب - التوجيه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية المدين والدائن.

ت - مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث البيانات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية في المراجعة.

إن عنصر التحقق كما أنه من عناصر المراجعة الداخلية فهو من عناصر التحقق أيضاً في المراجعة الخارجية مع الأخذ في الاعتبار أن المراجعة الداخلية تتبع أسلوب المراجعة الكاملة لجميع العمليات أما المراجعة الخارجية فيتبع فيها أسلوب مراجعة العينات.

**ثانياً: التحليل:** يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها ويستخدم المراجع الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية التحليل هذه من أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين العناصر والقوائم المالية في المنشأة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها على مستوى الشركة لعدد من السنوات إلى غير ذلك من الأساليب.

**ثالثاً: الإلتزام:** يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى الإلتزام العاملين في الم وُسرة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء وتنفيذ العمليات وفق للنظم الموضوعية والقرارات المتخذة في هذا المجال وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر المراجعة الداخلية ضمن حق المراجع أن يستعين عند الحاجة لبعض القوانين في الم وُسرة لدرابتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الإلتزام بها.

<sup>1</sup> - إدريس عبد السلام إشتوي، مرجع سابق، ص 11 - 12

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 241

**رابعاً: التقييم:** ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أساس أن دور المراجع الداخلي يتركز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

• مدى كفاءة السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.

• مدى فاعلية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.

• يكون هذا التقييم بهدف: ترشيد الموارد مستقبلاً، تطوير وتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.<sup>1</sup>

**خامساً: التقرير:** بحيث يبرز فيه المراجع النشاط الذي كان محل للفحص ومدى أهمية وطريقة التي تمت به المعالجة مع النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، ويفصل عرض هذا التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص وهذا لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير بعض الأمور.

**الفرع الثالث: تقرير المراجعة:** يعتبر العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية بإعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:<sup>2</sup>

• المشاكل التي وواجهها وأسبابها.

• نقاط الضعف في السياسات والإجراءات.

• التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف هذه وحل أي مشاكل.

• النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية.

ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها المراجعة الداخلية لتنفيذ ما جاء بالتقرير من توصيات وأراء وملاحظات وتحفظات.

### المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعِد إدارة المؤسسة

وملاكها على رفيع جودة الأعمال وتقديم الأداء، والمحافظة

على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عيُن وأذن المراجع

الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي ولذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة

من العوامل المتمثلة فيما يلي:<sup>3</sup>

**الفرع الأول: كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها:** أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم المؤسسات

وإنفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسة على إلمام بكافة الأشياء. وبالتالي

أستوجب الأمر استخدام نظم رقابة داخلية، وحتى تطمئن المؤسسة على سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لابد

من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل على تقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية الداخلي.

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 144 - 146

<sup>2</sup> - لعباشي محمد عادل، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بكرة، ص 51.

<sup>3</sup> - يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع: الأردن، 2004، ص 128

**الفرع الثاني: التأثير الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال مراجع داخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المراجع بالمراجع المتجول لمتابعة معنى إلتزام العاملين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات. وبنجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير في نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي إتساع نطاقها وتزايد أهميتها.<sup>1</sup>

كما يعد إتجاه نحو إستخدام المراجعة الداخلية على نطاق الدولي ظاهرة حديثة نسبيا فبظهور الشركات المتعددة الجنسيات يترتب عليها زيادة أعباء المؤسسة مع زيادة حجم نشاط وأدى ذلك إلى تزايد الحاجة إلى مراقبة هذه العمليات بطريقة سليمة، فقد برز إهتمام المراجعة الداخلية بعمليات دولية ويترتب على ذلك وجود تغييرات جوهرية في وظيفة المراجعة الداخلية وتتمثل في:<sup>2</sup>

- الزيادة في نطاق عمل المراجع الخارجي.
  - إعتراف المراجعين الخارجيين بالمراجعة الداخلية بإعتبارها مهنة.
  - تزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق من مزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف المراجعة.
- الفرع الثالث: لامركزية الإدارة:** أدى كبر حجم المؤسسات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافيا إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع ويتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من إلتزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة وإستخدمت الإدارة العليا المراجع الداخلي في ذلك.

**الفرع الرابع: التوسع في إحتياجات الإدارة:** نجد أن الإدارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية وعلى إدارة المراجعة الداخلية وتوفي تلك الإحتياجات.

ويرى معهد المراجعين الداخليين في المملكة المتحدة أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح المراجعة الداخلية وممارستها من تركيزها على الجانب المالي إلى إهتمام واسع بتحليل مخاطر أعمال الحرجة.

ويرى أحد الكتاب أن وظيفة المراجعة الداخلية التقليدية أصبحت جزءا من مسؤوليات المراجع الداخلي ولذلك يجب على المراجعين الداخليين في التوسع للخدمات التي تقدم للمؤسسة.

**الفرع الخامس: التحول إلى المراجعة الإختبارية:** مع كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها لم يعد للمراجع الخارجي يقوم بالمراجعة كافة العمليات المراجعة الكاملة ولكنه بدأ يتحول إلى المراجعة الإختبارية وهي مراجعة عينة تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات وعلى ذلك لابد في ضل إختيارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال. ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلية الفعال هو وجود المراجعة الداخلية بالمؤسسة وعلى ذلك فإنه من الناحية العملية كان لازما تواجد مراجعة داخلية.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 19 - 23 .

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 20 - 21.

**الفرع السادس: تطور مفهوم الرقابة الداخلية :** الرقابة الداخلية هي عملية تنجزها جهات متعددة وهي مجلس للإدارة، والإدارة وأفراد آخرون يتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية:

- معوليه التقرير المالي.
- كفاءة وفعالية العمليات.
- الإلتزام باللوائح والتشريعات والنظم السارية.
- وتتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر متداخلة وهي:<sup>1</sup>
- بيئة الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- أنشطة الرقابة .
- المعلومات والإتصالات .
- المتابعة.

وعلى ذلك هناك علاقة وطيدة ومباشرة بين الأهداف التي تسعى الم مؤسسة إلى تحقيقها والحصول على تأكيد معقول لها والعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية التي تمثل الإحتياجات اللازمة لتحقيق الأهداف وحيث أن الأهداف لتنظيم الداخلي والبيئة التي تعمل فيها الم مؤسسة في تطور مستمر فإن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة تتغير بصفة مستمرة ولذلك فإن النظام السليم للرقابة الداخلية يعتمد على التقييم المستمر والمنظم لطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة حيث أن تقييم المخاطر تعني العملية التي تقرر بواسطتها الإدارة كيف سنتعامل مع المخاطر التي تمثل تهديدا لتحقيق أهدافها.

**الفرع السابع: إعمال مفهوم السيطرة على الشركة:** حيث يعني مفهوم السيطرة على أنه قيام مجلس الإدارة بالإلمام بمجريات أمور المؤسسة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة.

وقد تم الإهتمام بمفهوم السيطرة على المؤسسة بعد صدور لجنة Cadbury عام 1992 في المملكة المتحدة القائمين بعملية السيطرة عادة مسؤولون عن التأكد من أن المؤسسة قد حققت أهدافها، التقرير المالي والتقرير الإفصاح للأطراف المهمة بها.

وقد عاد موضوع السيطرة إلى المؤسسة إلى الظهور مرة أخرى في مقدمة التفكير لعديد من مجالس إدارات المؤسسات .

وعلى ذلك فالمراجعة الداخلية تمد الإدارة العليا بالتحليل والتقييم والإستشارات والتوصيات عن الأنشطة التي تم فحصها وتمكنها من إكتشاف وضع الغش، تحديد الوفورات والفرص وإضافة قيمة وزيادة لعائد

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 21-23.

المؤسسة. فالمراجعة الداخلية الآن تتضمن نطاق واسع للرقابة وإدارة المخاطر وتعرف بأنها مشارك رئيسي في السيطرة الفعالة على المؤسسة. لذلك فإن مفهوم السيطرة على المؤسسة قد أثر على الوظيفة المراجعة التقليدية بدخولها مجالات جديدة لم تكن ترتادها مستقبلاً. وأصبح ينظر للمراجعين الداخليين لإرشاد ومساعدة كافة المستويات الإدارية في طلبهم لإطار رقابي خاص بالمؤسسة. كمستشارين ذوي خبرة لمساعدة المؤسسة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة للتأكد من تخفيض المخاطر التي تواجهها إلى المستويات المقبولة.

### خلاصة الفصل الأول :

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى الحاجة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعية من طرف الإدارة العليا وكذا التوجيهات المعمول بها. كل هذا أوجب وجود وظيفة المراجعة الداخلية التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف إلى إكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب. كل هذه العوامل ساعدة على زيادة فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية وذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المراجع الداخلي مراعيًا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية المراجعة التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.



**تمهيد:**

إن التعقد المستمر لأنشطة المؤسسة أدى إلى تقسيمها إلى عدة وظائف متخصصة تخضع كل منها إلى إجراءات وسياسات تضمن السير الفعال للعمل في مختلف الوحدات.

حيث أن نظام الرقابة الداخلية يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة ويساعده الإدارة في متابعة حسن تنفيذ الإجراءات والسياسات التي وضعتها، وإكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة، ومن أجل تقديم صورة واضحة ومفصلة عن نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تعتبر التغيرات التي شهدها العالم خاصة في المجال الاقتصادي الذي نتج عنه كبر حجم المؤسسات وزيادة عدد المشاريع. من العوامل الهامة التي أدت إلى زيادة أهمية الرقابة الداخلية، حيث وضعت أقسام ضمن الهيكل التنظيمي خاصة بها كما أصبح على المؤسسة تبني وإعداد تصميم لنظامها الرقابي الداخلي، الذي يتضمن مجموعة من الإجراءات الرقابية المختلفة التي تهتم بالجوانب التنظيمية والمالية والمحاسبية.

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفروعها

#### الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

هناك العديد من التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وذلك تبعا لمراحل التطور التي مر بها وتعدد مؤلفيها، لذلك سنورد أهم التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

" يقصد بالمراقبة الداخلية مجموعة من الوسائل والإجراءات المتبعة داخل المشروع بهدف المحافظة على أصوله وموجداته، والإطمئنان إلى دقة بياناته المحاسبية، وإكتشاف الأخطاء والغش وكذلك تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، وتشجيع دقة تنفيذ سياسات الإدارة الموضوعية"<sup>1</sup>.

كما وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1930 التعريف التالي: " الضبط الداخلي والرقابة هو مجموعة المقاييس والطرق التي تتبناها المؤسسة نفسها بقصد حماية أصولها، النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر"<sup>2</sup>.

وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين " AICPA" الرقابة الداخلية بأنها: " خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة التي تهدف إلى المحافظة على أصولها وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها المؤسسة"<sup>3</sup>.

كما يعرف على أنه: " مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة. وعليه، لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها على الحسابات والقوائم المالية"<sup>4</sup>. كما عرفت هيئة المحاسبة الإنجليزية سنة 1978 بأنها "مجموعة من النظم الخارجية وغيرها الموضوعية، من قبل المؤسسة، من أجل توجيه كافة العمليات بصفة المطلوبة والفعالة، وإحترام السياسات الإدارية وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المحاسبية"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - صلاح الدين حسن السبيسي، نظم المحاسبة و الرقابة و تقييم الأداء في المصارف و المؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر : الشارقة، 1998، ص179.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الواروق: الأردن، 1999، ص239.

<sup>3</sup> - شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي: الإسكندرية، 2013، ص13.

<sup>4</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2003، ص70.

نظام الرقابة الداخلية هو " تخطيط التنظيم الإداري للمؤسسة وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخلها للمحافظة على الأصول، إختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم".<sup>2</sup>

كما عرف "نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المؤسسة ولتتمكن إدارة المؤسسة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية التي تكون من مسؤوليتها".<sup>3</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن أن يستخلص التعريف التالي:

الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات والإجراءات المتكاملة التي تضعها المؤسسة، وتقوم بمتابعة تنفيذها من طرف العاملين لضمان تحقيق أهدافها المسطرة بكفاءة وفعالية. بتجسيد مختلف أساليب التقييم الداخلي، للأنشطة لتنسيق الأعمال وتنظيمها بصورة متكاملة والحكم على أدائها داخل الإدارات والأقسام المختلفة. وذلك بالإلتزام بالقواعد والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة.

#### الفرع الثاني : فروع الرقابة الداخلية

يمكن القول بأنه قد صار من الأمور المتعارف عليها أن المفهوم الشامل للرقابة الداخلية يحتوي على ثلاثة فروع يحقق كل منها هدفاً أو عدة أهداف بحيث تتكامل معا لتحقيق هذه الرقابة. وهذه الفروع تشمل ما يلي:

أولاً: رقابة إدارية: وتتضمن الخطة التنظيمية للمؤسسة وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تهتم أساساً بتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الإلتزام بتنفيذ هذه السياسات الإدارية المقررة.

وتتحقق هذه الرقابة الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، لعل من أهمها:

• الموازنات، والتكاليف المعيارية.

• التحليل الإحصائي.

• دراسة الأعمال (دراسة الوقت والحركة).

• الرقابة على الجودة.

• الرسوم البيانية والأشكال التوضيحية، وخرائط الهيكل التنظيمي للمشروع.

• برامج تدريب العاملين.

• تقارير الأداء والكفاءة.<sup>4</sup>

ثانياً: رقابة محاسبية: تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر طبقاً

<sup>1</sup> - براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني

حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر: بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012.

<sup>2</sup> - الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين النظر والتطبيق، الدار الجامعية: بيروت: 1990، ص 215.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة: الأردن، 2006، ص ص 206 - 207.

<sup>4</sup> - حامد طلبة محمد أبو هيبية، مرجع سابق، ص ص 26 - 27.

للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول المدرجة بدفاتر المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسئولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.<sup>1</sup>

**ثالثا: الضبط الداخلي:** يتضمن تقسيم العمل والسلطة، لإحداث الضبط على العمليات اليومية الروتينية، والذي بواسطته يمكن أن يتحقق شخص ما من عمل شخص آخر مستقل عنه، أو أن يكون عمل شخص ما مكملا لعمل شخص آخر. بمعنى ألا ينفرد شخص واحد بعمل معين، من بدايته حتى نهايته. وبهذا يمكن تفادي وقوع الأخطاء والأشياء غير المرغوب فيها، وإكتشاف ما قد يحدث من ذلك في وقت مبكر. وبذلك الضبط الداخلي الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل، ويوفر لها دليلا تلقائيا على الدقة والانضباط.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

**الفرع الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية:** حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية:<sup>3</sup>

**أولا: الخطة التنظيمية:** تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسيري للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحوي قرارات إستراتيجية فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانيات المادية والبشرية الممكنة لتحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة، إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل. فالخطة التنظيمية تختلف من مؤسسة إلى أخرى، ولكن يجب أن تكون الخطة مرنة في كل الحالات لمقابلة أي تطور أو تغير في المستقبل، كما يجب أن تكون واضحة وبسيطة للعاملين داخل المؤسسة، وتتمثل العناصر الأساسية للخطة التنظيمية في:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
- حماية الأصول من خلال تقييم العامل المهني الوظيفي داخل المؤسسة.

**ثانيا: النظام المحاسبي:** يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال بخصائص أساسية تتمثل في ضرورة وجود نظام محاسبي سليم يكفل للمؤسسة سبل الرقابة من أجل تحقيق:

<sup>1</sup> - شحاتة السيد شحاتة وآخرون، مرجع سابق، ص 16-17.

<sup>2</sup> - حسين القاضي، حسين دحوح، مرجع سابق، ص 250.

<sup>3</sup> - شذري معمر سعاد، مرجع سابق، ص ص 98-100.

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي تمثل مصادر تدفق البيانات والمعلومات.
- تبويب البيانات ووضع دليل لها، بحيث إذا تم إعداد هذه الأخيرة بعناية فمن شأنه أن يسهل إعداد القوائم المالية ويمكن من تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات الحسابية خاصة إذا تم مصاحبة هذا الدليل بكتيب يمكن من خلال توضيح الحسابات والقيود التي يجب إجراؤها. تصميم سجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات التي تم حفظها.
- ثالثاً: مستويات الأداء: فسلامة كل قسم يؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن مستويات الأداء، حيث تمد الإجراءات الموضوعية كل الخطوات التي تتضمن دقة إتخاذ القرارات وتسجيلها، وذلك من خلال تقييم الواجبات والمسؤوليات بحيث يقوم موظف بمراجعة دقة العمل وإكتشاف الأخطاء.
- رابعاً: كفاءة الأفراد: لا تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على تنظيم إداري محاسبي سليم فقط، ولكن يجب أن يتوفر لها مجموعة من الأفراد الأكفاء الذين يقومون بأدوارهم وذلك عن طريق تكوين موظفي ورؤساء الإدارات الذين يقومون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة اقتصادية وفعالة.
- ومن هذه الخصائص نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من:

1. الإستراتيجية: وتتكون من مجموعة الوسائل والعمال الأساسية التي تمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها فهي تأخذ بعين الإعتبار:

➤ الوسائل البشرية: تتركز على الأداء والكفاءة المهنية والتمهين.

➤ الوسائل المالية: تتركز على معرفة ما إذا كانت الميزانية المؤسسة مناسبة مع تطلعاتها.

➤ الوسائل التقنية: تتمثل في التحقق ما إذا كانت تقنيات التسيير، التقنيات التجارية ومشابه ذلك للمؤسسة تتطابق مع أهدافها.

2. نظام القيادة: يتمثل في لوحة القيادة التي تحتوي على مجموعة المعلومات والمؤشرات التي تساعد على:

• تحليل وقياس الانحرافات.

• القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

• التنظيم.

قبل القيام بإجراء الرقابة على المؤسسة يجب أن يكون لها مبدئياً تنظيم جيد بحيث يتكون من ثلاث مبادئ أساسية هي:

أ - التأقلم (التكيف) مع التغيرات.

ب - الموضوعية.

ت - الفصل بين المهام.

وهذا على أساس العناصر التالية:

الهيكل التنظيمي : حيث يساعد المراجع على فهم ومعرفة طريقة عمل المؤسسة الذي يقارنها بعد ذلك بالوثائق.

**تحديد المركز:** يجب أن تكون هناك علاقة ترابط وتكامل بينها وبين الهيكل التنظيمي.

العنصر المادي الذي ينظم المحيط: تساهم الوسائل المادية لا محالة في سير العمليات، حيث أن ضمان حماية هذه الوسائل هو جزء لا يتجزأ من إجراء الرقابة الداخلية.

**الإجراءات:** فكل مؤسسة تقوم بتحديد التعليمات الدائمة المطبقة لكل المهام، هذه الإجراءات يجب أن تكون مكتوبة وبطريقة صحيحة.

**تلقي الصلاحيات والتصرفات:** حيث يقوم المراجع بالتأكد من أن كل عضو من المؤسسة يعرف حدود وظيفته في إطار تفويض الصلاحيات والمهام.

**الرقابة الإستشارية:** هي مسار للرقابة المستمرة يتكفل بها كل مسؤول حسب مكانته ووظيفته في الهيكل التنظيمي.

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

هناك عدة أهداف لنظام الرقابة الداخلية تسعى في مجملها إلى خدمة المؤسسة وفي ضمان أن الأداء يتم وفقاً لما هو مخطط نذكر منها:

**الهدف الأول: حماية الأصول:** يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

• **الحماية:** تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات، وطالما أن هناك تعمداً، أي تخطيطاً مدروساً بوساطة أفراد غير أمناء ذوي نوايا إحتيالية، فإن ذلك يعد غشاً وليس خطأً، إذ أن الخطأ هو ما يرتكب من غير قصد أو تعمد. وقد يقصد بكلمة (حماية) الوقاية من الأخطاء المتعمدة (غشاً) وغير المتعمدة في معالجة العمليات وإستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها كافة مثل: الغش والإختلاس، السرقة، وبالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق. وطبقاً لرأي لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة "حماية" تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة والإختلاس والغش والأخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلاً.

وتقع المسؤولية الكاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من حماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة، كاملة وقانونية ومصرح بها ومثبتة.<sup>1</sup>

**الهدف الثاني: دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي إختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات المحاسبية في ظل نظام

<sup>1</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح ، مرجع سابق، ص ص 245 - 246.

معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
- إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

**الهدف الثالث: تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من

ضمان الإستغلال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا لمردودية المؤسسة.

**الهدف الرابع: التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها

وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم بها.<sup>2</sup>

**الهدف الخامس: الإلتزام بالسياسات الإدارية:** تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات

والخطط والإجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة، وتصدر إدارة بذلك القرارات والتعليمات توجهها إلى منفي العمليات المختلفة، عبر المستويات الإدارية تخضع إلى عملية التنقيح أو التعديل بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفيين. الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة ملائمة لا تحتل التأويل، حتى يمكن النقيدها وتنفيذها كما رسمت، مما يسمح بالقول إن درجة إستيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها، وتنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.

ويرتبط تحديد المسؤوليات بوضع السياسات والخطط والإجراءات الواجب إتباعها، ويرافق تحديد

المسؤوليات ، تفويض السلطات بما يتناسب وحجم المسؤوليات، مما يستدعي وجود دليل يوضح هذه الإختصاصات، بل يوضح خطط السلطة والمسؤولية بشكل أكثر تفصيلا، حتى لا يحدث أي تداخل أو تضارب أو تكرار للعمل ، يؤدي الإخلال إلى عدم الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارات والأقسام التنفيذية المختلفة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 91.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص ص 89 - 90.

<sup>3</sup> - حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص ص 247 - 248.

وهناك أهداف أخرى نوجزها في الآتي:<sup>1</sup>

- توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط.
- المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط.
- تخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
- تخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
- تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم.
- تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

### المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر رئيسية، ويؤكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (315) إلى أن تقسيم الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر ويوفر إطاراً مفيداً للمدققين لإعتبار كيف يمكن أن تؤثر مختلف نواحي الرقابة الداخلية للمؤسسة على التدقيق ولا يعكس التقصي بالضرورة كيف تعتبر وتنفذ المؤسسة الرقابة الداخلية، لذلك فإن مكونات الرقابة الداخلية تشمل العناصر الخمسة التالية:

**الفرع الأول: بيئة الرقابة :** وتشمل ما يلي:

- الرقابة ومهام الإدارة ومواقف ومعرفة والإجراءات أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المؤسسة.
- تحدد بيئة الرقابة أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها، وهو أساس الرقابة الداخلية الفعالة.
- توفر النظام والهيكل.

ولذلك يتحمل المسؤولية الرئيسية لمنع وإكتشاف الغش والخطأ كل من أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والمؤسسة، وعند تقييم تصميم بيئة الرقابة وتحديد ما إذ تم تنفيذها على المدقق أن يفهم أن الإدارة مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالرقابة أحدثت وحافظت على ثقافة من الأمانة والسلوك الأخلاقي ووضعت عناصر رقابة مناسبة لمنع وإكتشاف الغش والخطأ ضمن المؤسسة، وكذلك عند تقييم بيئة الرقابة للمؤسسة وكيف تم إدخالها في عملياتها على المدقق بالإضافة إلى حصول على فهم لبيئة الرقابة، الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:<sup>2</sup>

**أولاً: إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية:** حيث لا تستطيع فعالية عناصر الرقابة أن تعلق على نزاهة القيم الأخلاقية للأفراد الذين يضعونها ويديرونها ويتبعونها، والنزاهة والقيم الأخلاقية هي عناصر أساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر على فعالية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية، كما أن النزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمؤسسة، وتشمل إجراءات الإدارة

<sup>1</sup> - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة: الأردن، 2001، ص 156.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث الإطار الدولي أدلة و نتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2009، ص ص

لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين في الدخول في إجراءات غير شريفة وغير قانونية وغير أخلاقية.

**ثانياً: الإلتزام بالكفاءة :** الكفاءة هي المعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحدد وظيفة الفرد، ويشمل الإلتزام بالكفاءة وإعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة لازمة.

**ثالثاً: مشاركة أولئك المكلفون بالرقابات :** يتأثر بالوعي بالرقابة في المؤسسة إلى حد كبير بأولئك المكلفون بالرقابة وتشمل الصفات المميزة لأولئك المكلفون بالرقابة إستقلال عن الإدارة وخبرتهم ومراكزهم ومشاركتهم في فحص الأنشطة وكون أعمالهم مناسبة والمعلومات التي يستلمونها والدرجة التي تثار إليها الأسئلة الصعبة وتتم متابعتها مع الإدارة وتفاعلهم مع المدققين الداخليين والخارجيين.

**رابعاً: فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي :** تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي سلسلة واسعة من الخصائص ، وهذه الخصائص قد تشمل أسلوب المؤسسة في تلقي ومتابعة المخاطر، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية (إختبار محافظ أو جزء من المبادئ المحاسبية البديلة والقيام بالواجب على الوجه الأكمل وأسلوب المحافظ الذي يتم من خلاله تطوير التقديرات المحاسبية) وموقف الإدارة إتجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية للموظفين.

**خامساً: الهيكل التنظيمي:** يوفر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطتها لتحقيق أهداف واسعة للمؤسسة، ويتضمن إقامة هيكل تنظيمي مناسب إعتبار النواحي رئيسية للصلاحيات ومسؤوليات وخطوط مناسبة لإعداد التقارير. تقوم المؤسسة بتطوير هيكل التنظيمي مناسب لإحتياجاتها، ويعتمد كون الهيكل التنظيمي مناسباً جزئياً على حجمها وطبيعة أنشطتها.

**سادساً: تفويض الصلاحيات والمسؤوليات:** يشمل هذا العامل كيف يتم تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للأنشطة التشغيلية كما يشمل سياسات خاصة بممارسات العمل المناسبة ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات. إضافة إلى ذلك تشمل السياسات والإتصالات الموجه نحو الضمان فهم جميع الموظفين أهداف المؤسسة ومعرفة كيف توجد علاقة متبادلة بين إجراءاتها الفردية ومساهمتها في هذه الأهداف وإدراك كيف ومن أجل ماذا سوف يتم إعتبارهم مسؤولين.

**سابعاً: سياسات وممارسات الموارد البشرية:** تتعلق سياسات وممارسات بالتعيين والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة وترقية وتعويض والإجراءات التصحيحية- على سبيل المثال- معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلاً مع التركيز على الخلفية التعليمية وخبرة العمل السابقة والإنجازات السابقة وأدلة النزاهة والسلوك الأخلاقي تظهر إلتزام المؤسسة بأشخاص الكفوة الذين يمكن الوثوق بهم، كما أن السياسات التدريب التي توصل أدوار والمسؤوليات المحتملة وتشمل ممارسات مثل مدارس وندوات تدريبية توضح مستويات

المتوقعة من الأداء والسلوك. وتظهر الترقيات التي تتم من خلال تقييم الأداء الدوري لإلتزام المؤسسة بتقديم الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى من المسؤولية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : تقييم المخاطر:

تتعرض أي مؤسسة عند مزاوله أعمالها للعديد من المخاطر، ولا بد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على إحتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

**أولاً: تحديد الأهداف:** تعتبر أول خطوة لتقييم المخاطر وتعتبر أهداف أي مؤسسة بمثابة معايير تستخدم لتقييم أداء الإدارة.

ويجب على الإدارة أن تضع خطوط لازمة لتحقيق تلك الأهداف مع ضرورة وجود تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر يتعلق بعدم تحقيق تلك الأهداف.<sup>2</sup>

**ثانياً: تحديد الخطر وإحتمال حدوثه :** تتعرض أي مؤسسة للخطر الذي قد يؤثر على تحقيقها لأهدافها وقد يحدث هذا الخطر بسبب العوامل الداخلية والخارجية.

ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم فعالية لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة، وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول الشركة مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب فيها.

ومن أمثلة العوامل الخارجية للخطر ظروف منافسة، وصدور تشريعات جديدة تتطلب تغيير في أنشطة الشركة في سياستها وإستراتيجيتها أو حدوث تغير في إحتياجات العملاء بصورة تؤثر على عمليات التشغيل، وعلى طبيعة أنشطتها، أو حدوث تطورات تكنولوجية قد تؤثر على أنشطة الشركة ومنتجاتها أو إستخدام نظم آلية في التشغيل والرقابة بدلاً من النظم اليدوية، وكذلك الكوارث العارضة أو الطبيعية.

وتجدر الإشارة أن معظم المصادر الداخلية للخطر يمكن للإدارة معرفتها وتحديدها، وبعضها لا يمكن معرفتها إلا عن طريق الجهات الخارجية مثل عدم فعالية مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.

**ثالثاً: مواجهة الخطر التي تواجهه الشركة :** بعد التعرف على المخاطر الداخلية والخارجية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة ينبغي إتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة والسيطرة عليها. أي أنه لا بد أن يفهم مراجع الحسابات جيدة للكيفية التي بها يتم تقييم إدارة الشركة للخطر المتعلق بإعداد قوائم مالية.

والخطر يمكن أن يظهر بسبب التغيرات التي تحدث في البيئة التشغيلية أو بسبب العاملين الجدد أو بسبب نمو السريع أو وجود عمليات أجنبية، أو إستخدام تكنولوجيا جديدة أو أنظمة معلومات جديدة أو مجددة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص 199.

<sup>2</sup> - شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 27.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص 28.

### الفرع الثالث: أنشطة الرقابة:

تشتمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر التأكيد المناسب من أنه تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وأنه قد تم إتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة. وتتعلق أنشطة الرقابة بالرقابة على تشغيل والرقابة على الالتزام. حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم أداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقا للموازنات التخطيطية، إتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم وفقا لنظام الرقابة المطبق .

ومن ناحية أخرى فقد اهتم تقرير لجنة COSO بالرقابة على أنظمة المعلومات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات سواء كانت رقابة عامة على التشغيل الإلكتروني أو رقابة على برنامج الحاسب الآلي، وكذلك الرقابة المتعلقة بالحماية عن الإستخدام غير المصرح به.

وتهدف أنشطة الرقابة على إلتزام إلى التحقق من مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة لها الشركة. أي أن أنشطة الرقابة تتضمن أنشطة رقابية المناسبة واللازمة لتخطيط عملية المراجعة، وهي رقابة مادية وكذلك تتضمن الفصل في المهام Segregation إلى فصل التسجيل عن السلطة عن موافقة عن عملية حفظ الأصول ويجب أن تسعى هذه أنشطة الرقابية على التغطية وتحقيق الأهداف الثلاثة الأساسية لنظام الرقابة وهي التحقق بين فاعلية التشغيل والتحقق من إمكانية الإعتماد على القوانين المالية والتحقق من إلتزام بالقوانين واللوائح الخاضعة.<sup>1</sup>

### الفرع الرابع: المعلومات والإتصالات:

يتعلق هذا الجزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية بضرورة توصيل المعلومات الملائمة، داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها.

ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة إلى الأعلى وإلى الأسفل من خلال قنوات إتصال مفتوحة تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية. ولاشك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

ويجب على مراجع الحسابات أن يتبين نظام المعلومات المحاسبي لمعرفة كل من :

- الفئات المختلفة من العمليات اللازمة للقوائم المالية .
- كيفية التشغيل المحاسبي من للعمليات منذ ظهور ونشأة العملية (المستند) إلى أن يتم إظهار أثر ونتيجة هذه العملية في القوائم المالية ويتضمن ذلك بيان الوسائل الإلكترونية التي تستخدم لتسجيل تلك العمليات ولتحويل والحفاظ على المعلومات.
- التقارير المحاسبية والكيفية التي يتم إستخدامها لتوصيل التقارير المالية(قنوات الاتصال).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاته، مرجع سابق، ص ص 82- 83.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص ص 83- 84.

### الفرع الخامس: المتابعة:

يقصد بأنشطة المتابعة تلك الإجراءات التي تستهدف عمليات التقييم المستمرة والدورية لدرجة جودة أداء نظام الرقابة الداخلية بمعرفة إدارة المؤسسة، لتحديد ما إذا كانت ضوابط وإجراءات نظام الرقابة الداخلية تعمل على النحو المخطط لها، وأنه قد تم تعديلها على الوجه المطلوب وبطريقة ملائمة في ضوء التغيرات التي طرأت على الظروف المحيطة بالمنشأة.

وهناك مصادر متعددة للمعلومات اللازمة لإتمام عمليات المتابعة والتعديل منها:

- الدراسات التي تتناول ضوابط وإجراءات الرقابة الداخلية في الوقت الحالي.
- التقارير التي يعدها المراجع الداخلي والتي تشمل المخالفات والتجاوزات التي لم تتجح إجراءات الرقابة الداخلية في الحيلولة دون وقوعها.
- التقارير الصادرة من العاملين بالمؤسسة.
- الشكاوي التي تصدر من العاملين.
- وتعتمد إدارة المنشأة في تنفيذ عمليات المتابعة والمراقبة على ثلاث أساليب رئيسية هي:
- الإشراف الكفاء.
- تقارير الأداء عن مراكز المسؤولية.
- ويندرج هذان الأسلوبين ضمن إجراءات المتابعة والمراقبة المستمرة.
- المراجعة الداخلية، وتتم من خلال الفحص والتقييم غير المتكرر للعمليات من قبل أشخاص مستقلين تماما عن نفذوها.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته ووسائله

يبني نظام الرقابة الداخلية من جملة المقومات والركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه المسطرة كما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة حيث أن هذه المقومات تعمل على زيادة وإثبات قوة نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تختلف بنية الرقابة الداخلية من مشروع إلى آخر تبعا لطبيعة نشاطه وحجم عملياته إلا أنه يتعين توافر مقومات معينة في أي بنية للرقابة الداخلية حتى تحقق أهدافها وهي:

#### الفرع الأول: الجانب الإداري

أولاً: قدرة العاملين ونزاهتهم: إن أي بنية مهما كانت درجة تكامل عناصرها ودقة إجراءاتها لن تكون أفضل في شيء من أشخاص القائمين عليها، إن قدرة العاملين ونزاهتهم يمكن أن تزيد من فاعلية الرقابة

<sup>1</sup> - ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 162-163.

الداخلية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن قدرة العالمين ونزاهتهم لا تعد في حد ذاتها ضمانا لزيادة فاعلية بنية الرقابة الداخلية دون الاستفادة منها عن طريق الإهتمام بالجوانب الإنسانية عند تنظيم وفي تحديد علاقات الإدارة بهم ذلك بالإضافة إلى ضرورة وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر. إن وجود نظام للتدريب ونظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماسة العاملين ويزيد من كفايتهم الإنتاجية كما ونوعا ويخلق فيهم إحساسا بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة، كما أنه يشجعهم على إقتراح الإجراءات والوسائل التي تسهم في تبسيط خطوات العمل وعلاج نواحي الضعف في نظم الرقابة الداخلية.<sup>1</sup> **ثانيا : تقسيم ملائم للعمل:** ويقصد به دقة توزيع العمل، وتحديد المسؤوليات بين الإدارات المختلفة، و في داخل كل إدارة، وبين العاملين، توزيعا دقيقا مع تجنب أي تداخل أو تعارض فيما بينها، ويتم ذلك بتجزئة عمل الوظيفة الواحدة لكل ما يحتويه، من جزئيات بحيث تتحدد مسؤولية الوظيفة في حدود ما تحويه من جزئيات يتم تسجيلها تحت مسمى الوظيفة في (بطاقة التوصيف)، ثم يتم إختيار الشخص الذي يمكن تأدية هذه الوظيفة (إشترطات الوظيفة) إليه (التسكين).<sup>2</sup>

**ثالثا : إجراءات تفصيلية:** إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لايقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والإحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لايقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام رقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: الجانب محاسبي:

**أولا: توافر نظام محاسبي متكامل:** ويقصد به وجود نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة المستندات تفي بإحتياجات المؤسسة، وتصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة والوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله، ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المؤسسة كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة إستخداماته المحتملة حتى نقلل من تغيير النماذج كل حين. هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، أن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات وإستخراج النتائج.

<sup>1</sup>- حسين القاضي، حسين دحود، مرجع سابق، ص267.

<sup>2</sup>- صلاح الدين حسن السيسي، مرجع سابق، ص179.

<sup>3</sup>- محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص100.

أضف لذلك ضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الدقيق الواضح، ووجوب وجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند أو حساب، وإشتمال الدليل على حسابات مراقبة (حسابات إجمالية) والفصل الواضح بين العناصر الإيرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاماً دقيقاً لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والإختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية، أما الدورات المستندية المرتبطة بالنظام المحاسبي فيختلف تصميمها باختلاف العمليات والمستندات يصعب معه وضع تصميم موحد لدورات مستندية يطبق على جميع المنشآت أو الشركات.<sup>1</sup>

**ثانياً: إجراءات سليمة لإثبات العملية:** إن سلامة بيانات القوائم المالية تتوقف بدرجة كبيرة على فهم الإجراءات الخاصة بأوجه النشاط المختلفة ولضمان سلامة تسجيل العمليات وتبويبها يجب تحديد سائر الإجراءات واجبة الإتياع بطريقة سليمة وغالبا ما تبين هذه الإجراءات في النظام المحاسبي أو دليل الحسابات أو أحكام الرقابة المحاسبية والحد من عمليات الخطأ أو الجهل بالمبادئ المحاسبية الذي ينعكس على عدالة الإفصاح بالقوائم المالية.

وتعد خرائط الإجراءات من أهم الوسائل المستخدمة لتبسيط المعلومات الوصفية التي يحتوي عليها الدليل، وهي عرض بياني للعمليات والإجراءات، وتهدف إلى عرض خطوات العمل بصورة مبسطة تساعد على تفهم طبيعة الإجراءات المختلفة وتأصيلها. وتعتمد خرائط الإجراءات على عدد معين من الرموز، كل رمز يشير إلى خطوة معينة من خطوات العمل.

إن إعداد خرائط الإجراءات قد يعتمد على الرموز النمطية المتعارف عليها بشكل عام أو قد يعتمد على رموز خاصة تقوم المؤسسة على تصميمها وتحديد معانيها ومن المناسب أن نعرض لخرائط الإجراءات بإستخدام رموز مصممة خاصة لهذا الغرض وفق الرموز الخاصة الشائعة وفق خريطة الرموز. كما عرضنا خريطة إجراءات لصرف مستحقات الموردين لبيان كيفية استخدام هذه الرموز من قبل المحاسب ومدقق الحسابات.<sup>2</sup>

**ثالثاً: نظام متكامل للتقارير:** يجب أن يتبع نظام الرقابة الداخلية إعداد تقرير متكامل عن مدى تحقيق هذا النظام لأهدافه المختلفة وبناتج التقييم هذا النظام التي تفيد المراجع في وضع وتصميم برنامج مراجعته وتنفيذه بشكل دقيق ومفيد لعملية المراجعة نفسها.

وفي هذا المجال يجب أن تتوفر في هذه التقارير عند إعدادها الإعتبارات والخصائص التالية:<sup>3</sup>

**-الوضوح:** فيجب إعداد التقرير بشكل يوضح كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من مشاكل أو ثغرات بغرض معالجتها أو القضاء عليها، على أن تحدد هذه المشاكل بسهولة ووضوح أسبابها بطريقة تيسر فهمها وتحديد التوصيات المناسبة لعلاجها من قبل مختلف الأطراف ذات العلاقة في الشركة.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 169 - 170

<sup>2</sup> - حسين القاضي، نفس المرجع السابق، ص 171

<sup>3</sup> - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 135

**الموضوعية:** يجب مراعاة إعداد تقارير الرقابة الداخلية بدرجة دقة عالية حتى يمكن الإعتماد عليها في مجال إتخاذ قرار معين ومعنى ذلك أن تعبر هذه التقارير وتحتوي على نتائج حقيقية واقعية وليست مجرد إحتتمالات ومن ناحية أخرى يراعى فيها الموضوعية في إعدادها وعدم التحيز في ذلك.

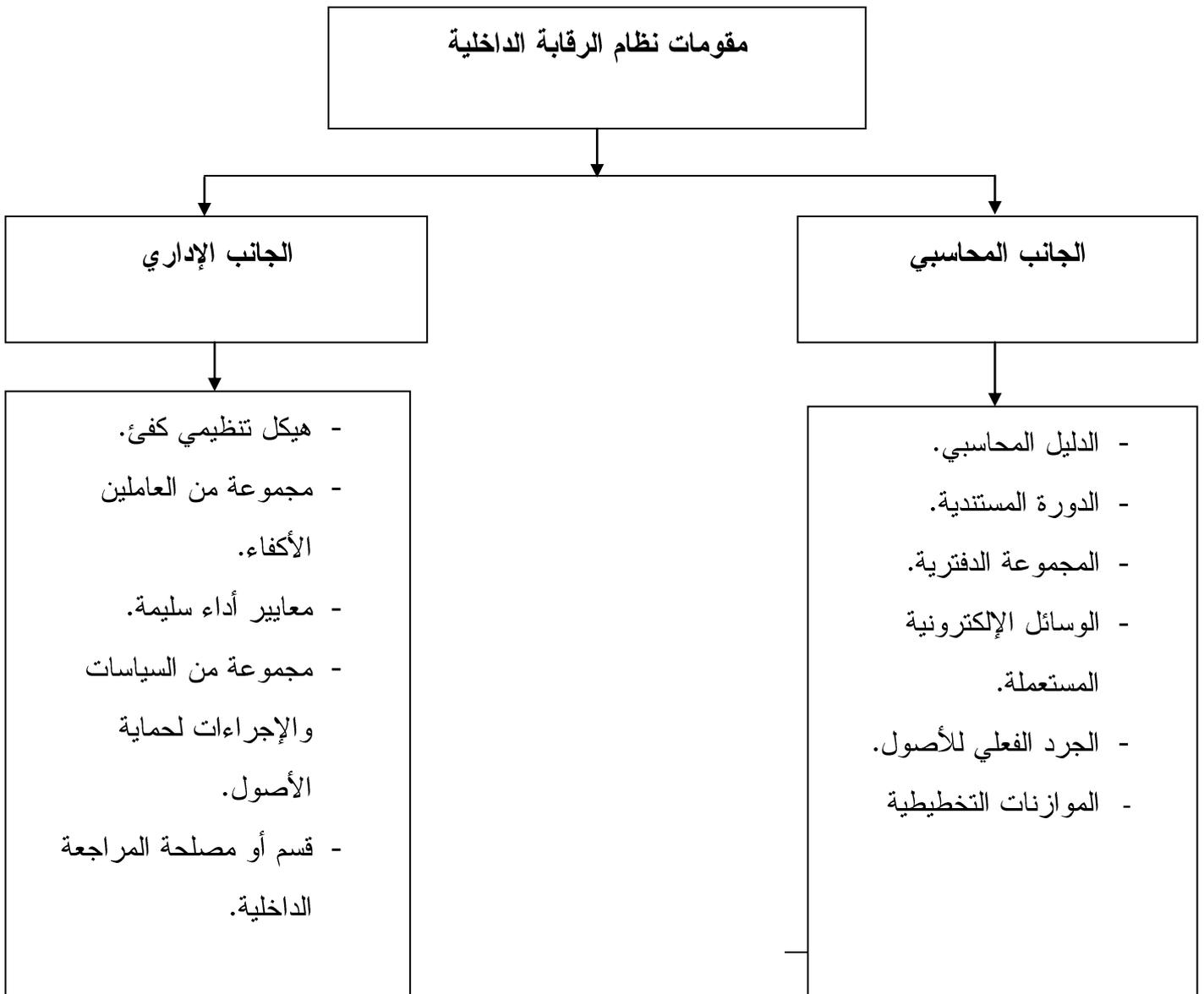
**السرعة:** يجب مراعاة إعداد هذه التقارير في الوقت المناسب وبالسرعة الملائمة حتى يمكن الإستفادة مما تحتويه هذه التقارير من نتائج وتوصيات.

**الملائمة:** يجب إعداد هذه التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية بطريقة تلائم أهداف الرقابة الداخلية من ناحية وتلائم المستوى الإداري الذي سوف تقدم إليه هذه التقارير من ناحية إلى أخرى.

**يجب مراعاة أسس:** إعداد التقرير والثبات على هذه الأسس وعدم تغييرها مما يوفر الثقة بهذه التقارير.<sup>1</sup>

- كما يمكن تقسيم مقومات نظام الرقابة الداخلية إلى مقومات محاسبية وإدارية يمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 01: مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غاشوش عابدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة، ص 24.

### المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

لكي يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية بالمشروع على النحو الموضح فيما سبق، فإنه عادة ما يلجأ إلى استخدام العديد من الأدوات والوسائل والإجراءات التي تعينه على القيام بمثل هذه الدراسة. ومن أهم هذه الأدوات والوسائل، يمكن الإشارة إلى ما يلي:<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: المطبوعات:

إذا يتمكن المراجع من خلال رجوعه إلى الكتيبات المطبوعة مثلاً (كاللوائح التنظيمية المختلفة، والهيكل التنظيمية للمؤسسة، والتعليمات المالية الواجب إتباعها،... الخ) من أن يتعرف على قواعد وإجراءات الرقابة الداخلية المقرر إتباعها بالمنشأة.

#### الفرع الثاني: استقصاءات والإستفسارات وغيرها:

حيث يمكن للمراجع من خلال ذلك أن يتوصل إلى جميع بيانات بطريقة منتظمة عن النظام المطبق للرقابة الداخلية.

فيقوم المراجع مثلاً بإعداد قائمة استقصاء مكتوبة تتضمن أقساماً مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة وعملياته (كالمبيعات، المشتريات، المخازن، النثرية، العملاء، الموردون،.. وما إلى ذلك) ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة -بمهارة وحنكة- بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الإستفسارات أن يتوصل إلى الحكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. كما يمكنه أن يقوم بالإستفسار شفاهة من العاملين عن كيفية أدائهم للعمل على الطبيعة، وقد يتكامل مع ذلك -في الوقت ذاته- ملاحظته لهم أثناء قيامهم بأعمالهم فعلياً، على أن يقوم بالتحري عن ذلك، والتثبت من هذا الأداء من خلال مراجعة بعض المستندات التي تدل على ذلك بفحص توقيعاتهم أو أختامهم على مستندات بعض العمليات التي تمت فعلاً.

#### الفرع الثالث: فحص النظام المحاسبي: وفي استخدام هذه الوسيلة، يمكن القول بأن هذا الفحص يشمل عادة

ما يلي:

**أولاً: التحقق من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف والواجبات:** ويتم ذلك عن فحص النظام المحاسبي

للمؤسسة بصفة عامة بأن يقوم المراجع بالحصول على البيانات اللازمة في ثلاث قوائم هي:

• قائمة بالدفاتر المحاسبية وبأسماء المسؤولين عن إنشائها ومراجعتها داخلياً.

• قائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الإحتفاظ بعهددة الأصول.

<sup>1</sup> - حامد طلبة محمد ابوهيبة، مرجع سابق، ص ص 38-46

• قائمة ببيان طبيعة المستندات المثبتة لحركة الأصول الواردة للمؤسسة والصادرة منها والدورة المستندية لتلك المستندات، على أن يقوم المراجع بمقارنة ما جاء بهذه القوائم للتحقق من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الإحتفاظ بالأصول وعن وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول مما يؤدي إلى التحقق من توافر نظام سليم للرقابة الداخلية بالمؤسسة.

**ثانيا: الإستعانة بخرائط تدفق البيانات:** تعتبر الوسيلة لتمثيل البيانات بيانيا لتوضيح وتسهيل بيان سير وتدفق الأحداث وتتابع الإجراءات وتحديد العلاقات المتبادلة بين الأطراف المشتركة في عملية ما. وللخرائط أنواع كثيرة لعل أشهرها: خرائط الهيكل التنظيمي، وخرائط الخطة الزمنية-المعروفة بخرائط جانت- وخرائط التصميم- كالنماذج التي تحدد مواضع البيانات في البطاقات المثقوبة أو الأشرطة الممغنطة عند إستعمال الوسائل الآلية أو الإلكترونية في النظام المحاسبي، وذلك بجانب خرائط تدفق المستندات والإجراءات، وخرائط تدفق النظم، وخرائط تدفق البرنامج، وجداول تشابك المستندات والتقارير، وجداول القرارات،...وما إلى ذلك.

**ثالثا: خرائط تدفق المستندات:** وتعتبر خرائط تدفق المستندات عن التمثيل البياني للدورة المستندية لعملية معينة (كالمشتريات، أو المبيعات، أو الأجور، أو المقبوضات النقدية، أو المدفوعات النقدية...الخ). ولإستخدام خريطة تدفق المستندات، يلزم معرفة وتحديد أربعة أمور على جانب كبير من الأهمية، وهي:

1. تحديد نوع العملية التي يراد الإستعانة بخريطة تدفق مستنداتها (مبيعات أجلية ونقدية، مشتريات أجلية ونقدية، مخزون سلعي من الخامات أو من الإنتاج التام...الخ)، وعلى المراجع هنا أن يتحقق من أن مساعديه يفهمون العمل كما يجب.

2. في ضوء الأمر الأول، يتم تحديد الأقسام والإدارات المشتركة في هذه العملية -للتحقق من سلامة تقسيم الأعمال بالمؤسسة-، مع ضرورة تحديد تتابع الإجراءات بين هذه الأقسام وفقا لمعايير الفصل بين الوظائف والواجبات.

3. تحديد نوع المستندات التي يتم تداولها بين هذه الأقسام والإدارات لإتمام العملية محل الدراسة، مع تحديد عدد النسخ من كل مستند.

4. إستخدام الرموز القياسية التي تساعد على سهولة فهم مراجعة الخرائط، أو النصح بإدخال تعديلات عليها إذا إقتضى الأمر ذلك.

**رابعا: خرائط تدفق الإجراءات:** وتحقق هذه الخرائط الوظائف التي تم تناولها في النوع السابق ولكن بخصوص مستند معين، من حيث الأقسام أو الأشخاص المشتركين في مسار هذا المستند سواء تعلق ذلك بإنشاء المستند أم بتداوله أم بحفظه أم بمراجعته وفحصه.

ويمكن من دراسة خريطة تدفق الإجراءات تحديد مدى تكرار بيانات معينة ومدى تشابهها في مستندات مختلفة مما يساعد في التوصل إلى:

• مدى قدرته على منع وقوع الأخطاء والغش، أو إكتشاف ذلك فور وقوعه.

• إمكانية التوصية بإجراء التعديلات اللازمة حتى يمكن أداء الغرض المطلوب باستخدام أقل عدد مناسب من المستندات.

**خامسا جداول تشابك المستندات والتقارير:** وتعتبر هذه الجداول وسيلة فعالة لتوضيح مدى ترابط المستندات والتقارير وذلك بإظهار البيانات المشتركة بينها والتي تعتبر دليل التشابك بين هذه المستندات والتقارير مما يساعد المراجع في معرفة طبيعة النظام المطبق بالمؤسسة.

كما أن مثل هذه الجداول تعد أداة فعالة أيضا في تحديد مدى إمكانية تحقيق اقتصادية التقارير والمستندات التي تشترك في مجموعة معينة من البيانات الخاصة بعملية ما أو بنشاط معين، مما يساهم في التوصل إلى:

• تحديد مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، حتى يمكن تحديد مدى إمكانية اعتماد المراجع عليه في أداء عملية المراجعة.

• إمكانية التوصية بإجراء التعديلات اللازمة (كإدماج بعض المستندات والتقارير، أو إستبعاد بعض بياناتها...الخ) حتى يمكن أداء الأغراض المطلوبة من المستندات والتقارير بأعلى كفاءة مطلوبة وبأقل تكلفة ممكنة.

**الفرع الرابع: تقويم دور المراجع الداخلي:** من الأدوات والوسائل الهامة التي يمكن أن تساعد المراجع في دراسة نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى الإعتماد عليه، أن يقوم بدراسة المهام التي يقوم بها المراجع الداخلي - في حالة وجود المنشأة طبعاً- حتى يحدد إمكانية توافر إجراءات وقائية تمنع وقوع الأخطاء والغش وتؤدي إلى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية كما هو مقرر عن إكتشاف وتصحيح ما يقع من حالات أخطاء أو غش، وذلك بجانب تحديد مدى إمكانية الإعتماد على بعض ما يقوم به المراجع الداخلي أو تكليفه بالقيام ببعض الأعمال التي يمكن الإستناد إليه في عملية المراجعة.

ولقد أصبح من المتعارف عليه أنه يصعب القول بالإعتماد على وسيلة واحدة من وسائل وأدوات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، إذ أن هذه الوسائل والأدوات ليست متعارضة بل متكاملة ولا يمكن الإستغناء بأحدها عن الأخرى.

### المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:<sup>1</sup>

• إجراءات تنظيمية وإدارية.

• إجراءات تخص العمل المحاسبي.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 105

• إجراءات عامة.

الفرع الأول: إجراءات تنظيمية و إدارية: وتضم النواحي التالية:

- تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.

- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث تم الفصل بين الوظائف التالية:<sup>1</sup>

1. وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها Initiation & Authorization.
2. وظيفة تنفيذ العمليات.
3. وظيفة الإحتفاظ بعهدة الأصول.
4. وظيفة القيد والمحاسبة.

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.

- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.

- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل الموظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.

- إستخراج المستندات من أصل وعدة صور(وأحياناً من عدة ألوان) تختص كإدارة معينة بصورة ذات لون معين.

- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، ولذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لإكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

الفرع الثاني: إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:<sup>2</sup>

إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والإحتيال، ويساعد إدارة المؤسسة على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.

عدم إشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

<sup>1</sup> - أمين خالد عبد الله، مرجع سابق، ص ص 181 - 182.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 182.

إستعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من إحتتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.

إستخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية... الخ. لإجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر في السجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ.

- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والإستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

**الفرع الثالث: الإجراءات العامة :** وتضم النواحي التالية:<sup>1</sup>

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.

- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.

- وضع نظام رقابي سليم للمراقبة لبريد والوارد والصادر.

- إستخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الإعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس الدائرة بإعتماد الصرف في حدود دنانير بينما يختص رئيس الدائرة بإعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.

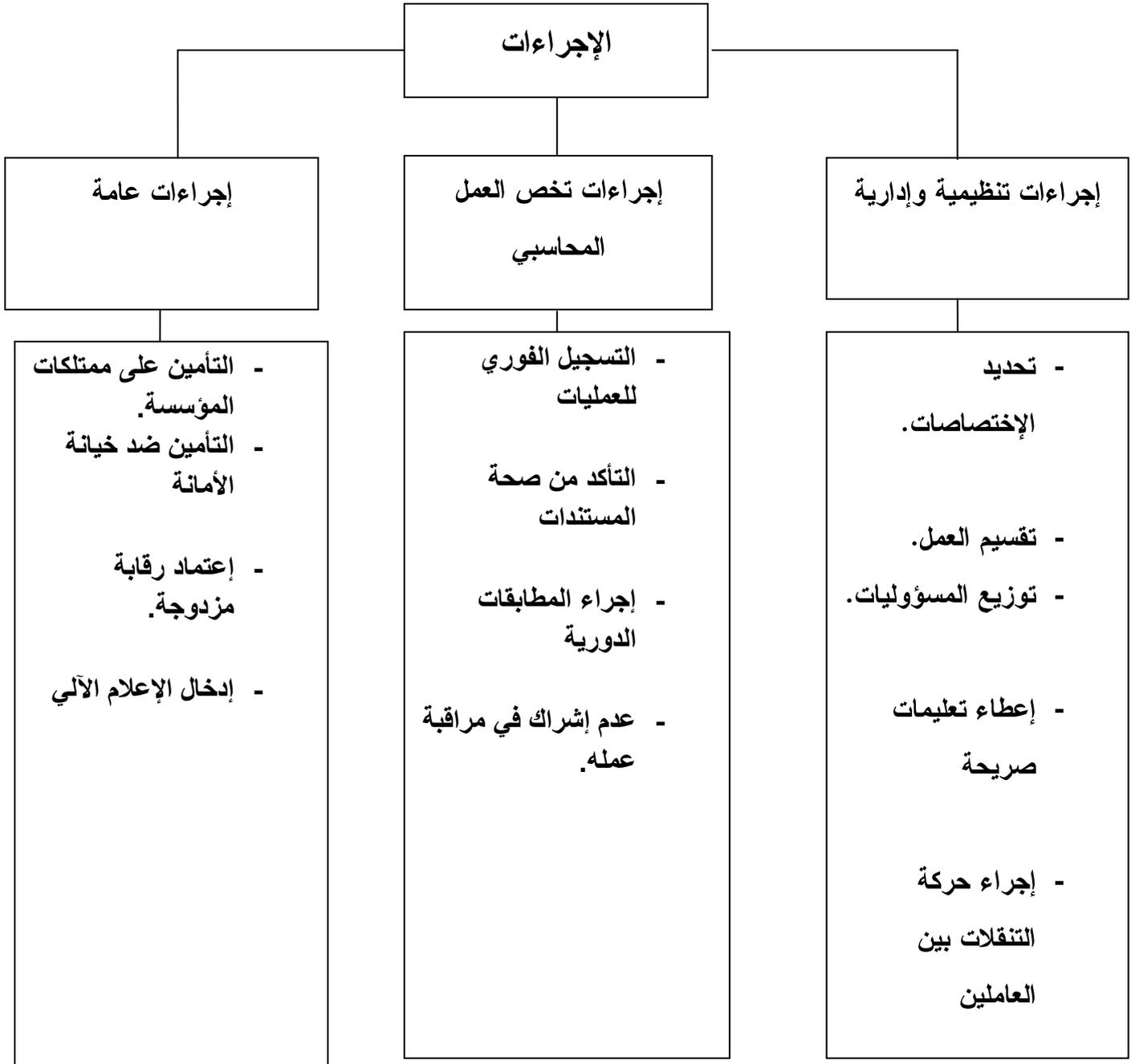
- إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية... الخ.

- إستخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والإختلاس. وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.

في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها:

<sup>1</sup> - وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين اداء المؤسسة ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، ص40.

الشكل رقم 02: إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 123.

### المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر من المهام المسندة إليه حيث يسمح له باكتشاف نقاط القوة والضعف ويكون ذلك من خلال برنامج المراجعة، وحتى يتوصل إلى التقييم النهائي عليه إستعمال مجموعة من الأساليب أو الطرق المتعارف عليها.

#### المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المدققون أدوات متعددة لدراسة إجراءات الرقابة الداخلية والتعرف عليها، بهدف الحكم على فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية والمحافظة على أصول المؤسسة، وبهدف تحديد نواحي الضعف التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها، ولتحديد نطاق عملية التدقيق.

ومن الأساليب التي يستخدمها المراجعون للتعرف على نظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفايته ما يلي:

- قائمة الاستقصاء.
- الملخص التذكيري.
- التقرير الوصفي.
- دراسة خرائط التدفق.
- فحص النظام المحاسبي .

وفيما يلي شرح مفصل لكل من هذه الأساليب:

**الفرع الأول: أسلوب قائمة الاستقصاء:** وتقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الإستفسار عن تفاصيل العمل وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط.

ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاة الإعتبارات التالية وهي:<sup>1</sup>

أ - إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة على كل سؤال والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

ب - التفرقة بين نواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.

ت - احتواؤها على وصف لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

وفيما يلي قائمة استقصاء تتعلق بالمقبوضات من العملاء، وهي لا تمثل المجموعة الكاملة من الأسئلة في هذا الصدد إذ يجب إضافة أسئلة أخرى وفقا لطبيعة عمليات العميل.

<sup>1</sup> - حسين القاضي، مرجع سبق ذكره ، ص275.

الجدول رقم 02 قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات

غير منطبق	لا	نعم	الأسئلة
			<p>1 - هل يقوم الموظف المسئول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية؟</p> <p>2 - هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد؟</p> <p>3 - هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا؟</p> <p>4 - هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب إجمالي العملاء؟</p> <p>5 - هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟</p> <p>6 - هل يستلم إشعار الإضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك؟</p> <p>7 - هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟</p> <p>8 - هل يتم مراجعة المجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟</p>
		التاريخ:	<p>تم إعداده بواسطة:</p> <p>توقيع المراجع الأول:</p> <p>توقيع المراجع:</p>

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998، ص223.

الفرع الثاني: أسلوب الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم دون تحديد أسئلة أو إستفسارات معينة كما في الإستبيان.

ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتتجسد في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات

الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص أمرا متروكا لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.<sup>1</sup>

**الفرع الثالث: أسلوب التقرير الوصفي :** تواجه طريقة قوائم الاستقصاء مشكلة احتمال قيام مساعد المراجع بالتسرع في الحصول على الإجابات دون فهم حقيقي لأوضاع العميل لذلك تفضل بعض مكاتب المراجعة الإستعانة بأسلوب الوصف المكتوب لكل نشاط رئيسي من أنشطة الرقابة الداخلية. ويتم كتابة الوصف على صفحات مطبوعة بإسم المكتب توضح إسم العميل والنشاط الذي تم فحصه وأسماء العاملين بهذا النشاط وأسماء النماذج والسجلات والتقارير المستخدمة وطرق حفظها. ثم يكتب تلخيص هذا النشاط ويحدد ما إذا كان قويا أم لا، ونواحي الضعف الموجودة. فمثلا قد يكون النظام ضعيفا إذا ما أحد العاملين بمهمة حفظ المخزون وتسجيل عملياته بالدفاتر المحاسبية أيضا.

**الفرع الرابع: أسلوب خرائط التدفق :** يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات حتى يستطيع تصميم خرائط سير العمليات. وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهما لهذه الرموز.

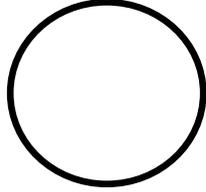
وإذا ما تم استخدام المراجع خرائط سير العمليات والتي أعدها العميل يكون عليه فحصها للتأكد من صحة تمثيلها لنظام الرقابة الداخلية المتعلق بالمهمة المعينة.<sup>2</sup> وتستخدم في خرائط سير العمليات رموز عظيمة متعارف عليها ولها مسطرة تسهل رسمها كما يوجد برنامج يمكن من رسم الخرائط بسهولة باستخدام الحاسب الآلي. وما يلي أهم الرموز المستخدمة:

<sup>1</sup> - أمين خالد عبد الله، مرجع سابق، ص176

<sup>2</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: الإسكندرية، 1998، ص ص218-219.

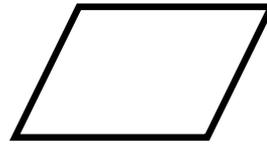
الشكل رقم 03: أهم الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

أشرطة ممغنطة



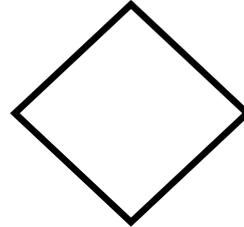
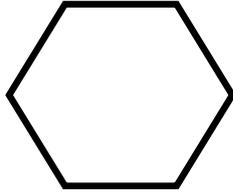
عملية

مدخلات يدوية



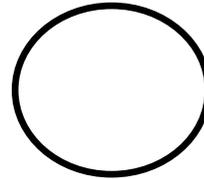
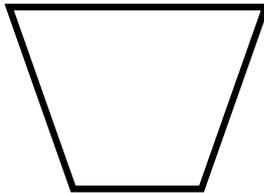
مدخلات ومخرجات

شاشة عرض



قرار

عملية يدوية



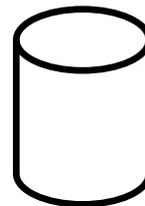
موصل

موصل



مستند

خطوط



أسطوانة

إتصال



بداية ونهاية

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص220

### الفرع الخامس: أسلوب فحص النظام المحاسبي

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ. ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على ظروف الخاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وبخاصة إذا قام المدقق بتحري وبخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين أسلوبين أو أكثر من أساليب دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعلية في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة وأن الأسلوب مجرد إجراء عادي لأن الجزء المفهم يتمثل في مقدرة المدقق على إستعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بالحكم الدقيق حول نظام الرقابة الداخلية هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان المراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:

- فهم وإستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم نظام من أجل تحديد درجة الإعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبية.

- إعداد برنامج الإختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:<sup>2</sup>

**الفرع الأول: وصف الأنظمة والإجراءات:** على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من إستعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الإستجابات.

<sup>1</sup> - أمين خالد عبد الله، مرجع سابق، ص177.

<sup>2</sup> - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستر غير منشورة، علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، ص118.

أولاً: التمعن في الإجراءات وإستجواب موظفي المؤسسة: تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريق عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها. كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الإستجواب وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون إستجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب إحترامها عند إستعمال هذه الطريقة وهي :

إحترام السلم التنظيمي، فلا يجب إستجواب موظف دون أن يكون مسئوله بعلم بهذا الإستجواب إلا في حالات خاصة.

التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب إرتباك الموظف الذي يستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.

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

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

ثانياً: خرائط التدفق والأسلوب الوصفي: إنطلاقاً من الملاحظات والإستجابات، يعبر المراجع عن نظرتة

للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن

أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم والإتصال.

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

- إستعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق

تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التحقق من فهم الأنظمة:

بعد إنتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات

التي دونها هي فعلاً الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور إختبارات التطابق فالهدف من هذه

المرحلة هو تجنب إنطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة، منه نلاحظ أن هناك

ثلاثة مشاكل تطرح هي :

أولاً: إختيار الإجراءات التي يتم إختبارها : العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف

على الدورات العملية الرئيسية لإختبارها، فميدانياً هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي

بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن

يفرض بأن كل دورة إستغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الإختبار، مثلاً عملية التخزين، فإذا كان

للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

<sup>1</sup> - أمين خالد عبد الله، نفس المرجع السابق ، ص ص 118 - 119

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع إختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.<sup>1</sup>

**ثانيا: القيام بعملية الإختبار :** في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، وإختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

وفيما يخص التطبيق الميداني للإختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

**1. الطريقة المباشرة:** وتمثل هذه الطريقة في الإتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي يتم رقابتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين.

**2. الطريقة غير المباشرة:** تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية من البداية إلى النهاية وإنطلاقا من الوثيقة الأصلية.

**ثالثا: الأهمية الكمية للاختبارات:** كما تطرقنا إليه سابقا، فإختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطائها لهذا الإختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الإختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى إختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.

### الفرع الثالث: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع أن يسلط الضوء على نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق لإجراءات الموصوفة من أجل إيجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها.

ولتقييم الرقابة الداخلية، يستعمل المراجع قوائم الإستقصاء أو الإستبيان والتي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي التقييم، فهناك نوعين لهذه القوائم، النوع الأول قوائم الإستقصاء المغلقة أين تكون الإجابة ب "نعم" أو "لا" فقط والذي تطرقنا له في المطلب السابق، والنوع الثاني متمثل في قوائم الإستقصاء المفتوحة (الإجابة مفتوحة) ولا تقتصر على الإجابة ب "نعم" أو "لا".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - شعباني لطفي، نفس المرجع السابق، ص 120

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص ص 120 - 123.

**الفرع الرابع: التأكد من تطبيق النظام:** يتم التأكد من تطبيق النظام بإستعمال أسلوب العينات، كما يتم التأكد بأن الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة.

**أولاً: إختبار الإجراءات التي يتم إختبارها:** لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والذي يفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات، وأنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فإستعمال إختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد الإنحرافات التي تسجلها الإجراءات والتي يمكن لها أن تحدث.

**ثانياً: القيام بعملية الإختبارات:** يقوم المراجع بعملية الإختبارات إنطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات وإحترام المبادئ الموضوعية.

**ثالثاً: مجال إختبارات الديمومة :** هدف هذه الإختبارات يتمثل في الإدلال عن مدى إشتغال الإجراءات، وبالطبع لا يمكن أن تقتصر الإختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط، كما يجب أن تكون الإختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الإجراءات، فنظريا إختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية.

كما يمكن تحديد الإختبارات التي ينفذها المراجع وذلك ب:

إستعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها.

حكم المراجع بأن يكون هذا الأخير خال من الذاتية.

#### الفرع الخامس: التقييم النهائي:

تسمح إختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية، بالإضافة إلى النقائص في

التصميم التي حددت عند إجراء التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

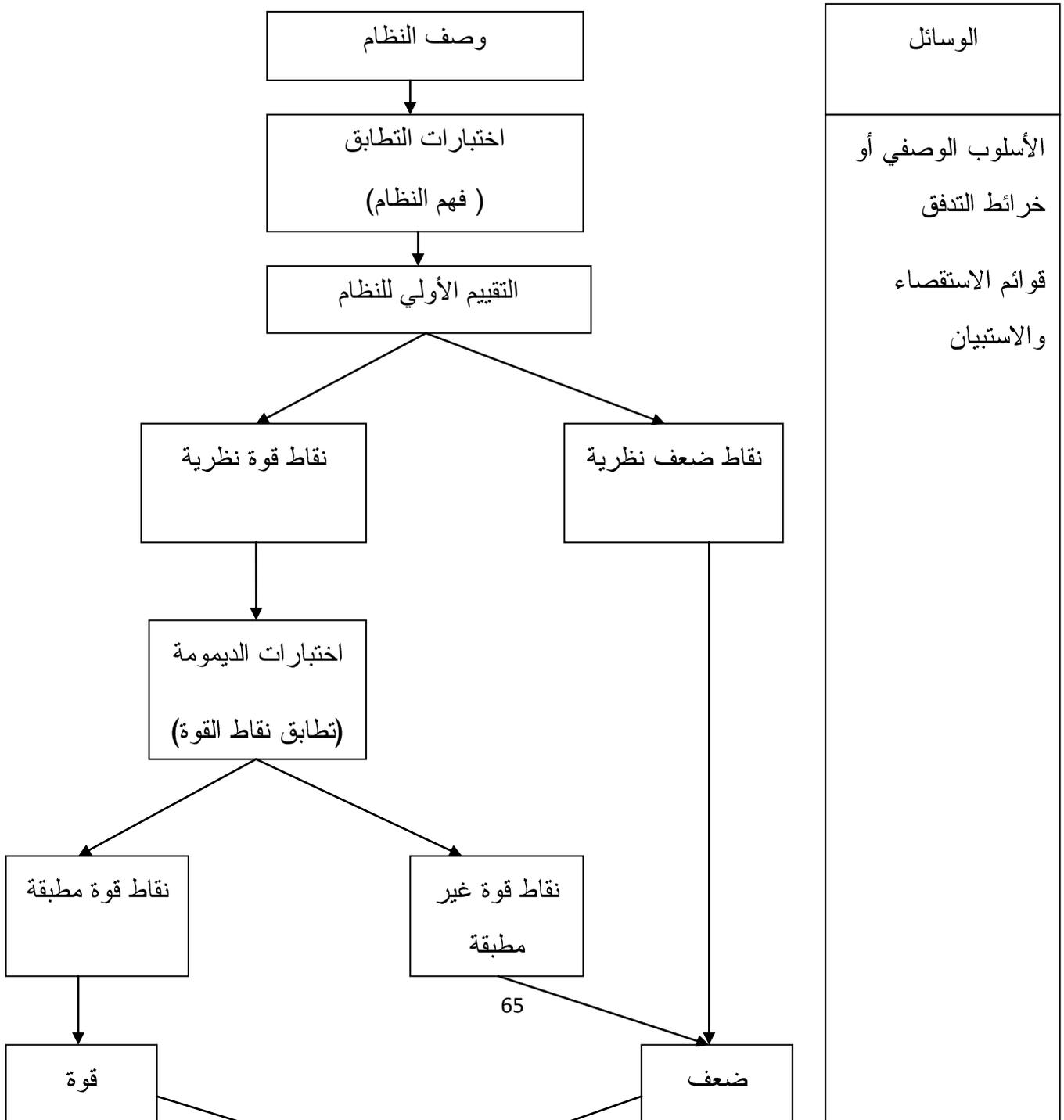
فإختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.

وانطلاقاً مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط الضعف هذا النظام على صحة ومصداقية

الحسابات، كما أن هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك



المصدر: لطفي شعباني، مرجع سابق، ص124.

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

يمكن حصر إهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية في النقاط التالية :

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموع من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركها بفعالية في إنجاز المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى .

- قيام المراجع الداخلي بمختلف تطبيقات المراجعة (مراجعة العمليات، الأداء، الإلتزام بالسياسات،...) يكون لغرض تحقيق الأهداف المسيطرة من طرف المؤسسة.

- قيام المراجع الداخلي بتزويد المؤسسة بمعلومات الرقابية الخاصة أن هذه الأخير يمتاز بالإستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وهذا ما يؤكد إعتقاد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء.

- عمل المراجع الداخلي داخل المؤسسة يجعله قريبا من السجلات المالية، وعلى دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة، هذا الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات وإتمام عمليات الرقابة.

نستنتج أن العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية أن هذه الأخيرة ما هي إلا أداة من أدوات الرقابة الداخلية يكون الغرض منها التأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف والانحرافات، أيضا تهدف المراجعة الداخلية إلى قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة ومالية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة، ص28.

### خلاصة الفصل الثاني:

إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات التي تضعها المؤسسة وتعمل على تحقيقها من خلال ضمان السير الحسن لنشاطاتها الداخلية بالحفاظ على الأصول ومصداقية المعلومات المحاسبية. ويتكون نظام الرقابة الداخلية من رقابة إدارية ومحاسبية والتي تضمن التعريف الواضح للمسؤوليات والإجراءات داخل المؤسسة من خلال توجيه الأفراد إلى أداء المهام بكفاءة مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحتملة الوقوع وتسييرها من خلال وضع مجموعة من الوسائل والأدوات الرقابية المناسبة وإحترام مقوماتها الأساسية والذي يتطلب تقييم دائم لنظام الرقابة الداخلية من إختيار الأسلوب المناسب بإتباع خطوات محددة والهدف هو الكشف عن نقاط القوة والضعف وتصحيحها في الوقت المناسب . ومن هنا تبرز العلاقة بين المراجعة الداخلية التي تسعى إلى معالجة هذه الإنحرافات والتي تعتبر أداة من أدوات تقييم عمل نظام الرقابة الداخلية.

### تمهيد:

تعتبر الدراسة الميدانية إسقاطا للجانب النظري، والذي يعتبر المجال التي يمكن من خلاله كشف الحقائق وجمع المعلومات حول موضوع الدراسة بشكل واقعي، ومحاولة الوصول إلى نتائج وتحليلها، وكذلك لتأكد من مدى صحة الفروض التي تم وضعها مسبقا، حيث قمنا بدراسة ميدانية لمديرية سونلغاز لولاية بسكرة حول واقع تقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية.

### المبحث الأول: عموميات حول مديرية سونلغاز - بسكرة-

تعتبر مديرية سونلغاز من المؤسسات الوطنية التي تسعى إلى تحقيق تنمية في مجالات عملها في تحقيق كفاية وتغطية كاملة في تقديم منتجاتها والإستفادة منها على المدى الطويل بما يرضي الزبون، والتي تنعكس بشكل إيجابي على النمو الاقتصادي في الدولة. لذا سنحاول في هذا المبحث تقديمها والمديرية التابعة لها وهيكلها التنظيمي وأهم الفروع والمهام المسندة إليها.

#### المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (مجمع سونلغاز)

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة إختصارا بالحروف الرامزة (EGA)، التي أسند إليها إحتكار وإنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعه وكذلك توزيع الغاز وتضم (EGA) المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها لوبون 'LEBON' وشركائه و SAE (الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز) ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

وبعد الاستقلال استمرت المؤسسة في العمل إلى غاية 1969 حيث تحولت (EGA) إلى سونلغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز لتعوض مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر بعد حلها وبإنشائها تعزز لها إحتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، وكان الهدف من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسيرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية في البلاد.

وبقيت سونلغاز تمارس وتحنكر السوق في إنتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية 1983 أين تم إعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية وتمخضت عن هذه العملية تحويل وحدات سونلغاز للأشغال وصنع المعدات إلى مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات تسيير مساهمات الدولة وهي:

- كهريف (KAHRIF) للأعمال المولدة للكهرباء والأشغال الكهربائية.
- كهركيب (KAHRAKIB) لتركيب البنية التحتية والمنشآت الكهربائية.
- كناغاز (KANAGAZ) لإعداد وإنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.
- إنراقا (INERGA) لأشغال الهندسة المدنية.
- التركيب (ETTERKIB) للتركيب الصناعي.
- أم س (AMC) لصناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.

وفي سنة 1991 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) وتسمى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، إن إعادة النظر في القانون الأساسي إذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فإنه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري، وقد تم تأكيد هذا القرار بقرار آخر في سنة 1995، حيث أصبحت سونلغاز تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية وتخضع في تعاملاتها مع الدولة إلى قواعد القانون العام وتعرف كتاجر في معاملاتها مع الآخرين، وأصبحت سونلغاز

## الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

من خلال هذا القرار تمارس مجموعة من المهام كالتأمين للإنتاج والتوزيع العمومي للغاز، والنقل وتوزيع الطاقة الكهربائية.

تم إستكمال إنشاء كل فروع سونلغاز في سنة 1998 في إطار التركيز على المهام الأساسية التي تسمح لها بإخراج النشاطات المحيطة من أجل ترشيد وسائل الإنتاج الموكلة لها بالنتيجة على أسواق بخلاف أسواقها، وتحقيق استقلالية مالية. وبموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في الأول من جوان 2002 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز المسماة سونلغاز شركة مساهمة، تحولت سونلغاز من مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة تحوز الدولة رأسمالها 150 مليار دج، موزع على 150000 سهم بقيمة 1 مليون دج للسهم الواحد مكتتب ومحرر كلياً من قبل الدولة.

عرفت سونلغاز في سنة 2004 إحداث فروع لبعض النشاطات مثل صحة العمال والبحث والتطوير، كما أنشئت سنة 2005 مديرية مراكز التكوين لتحضير فرع هذا النشاط في انطلاق مشروع تنظيم وظيفة الإعلام الآلي سعياً لإنشاء فرع بالتنسيق مع كل عمال تلك الوظيفة في المؤسسة لتكون مهمتها هي تحديث وتطوير أنظمة الإعلام الآلي لمجمع سونلغاز، وتطورت سونلغاز خلال الفترة ما بين 2004-2006 بتحول سونلغاز المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري إلى شركة قابضة من شركات ذات الأسهم مسماة سونلغاز " SPA " وأصبحت الدولة المساهم بالأغلبية في مؤسسة سونلغاز، وعليه تم إنشاء في بداية جانفي 2004 ثلاثة فروع مكلفة بنشاطاتها الأساسية وهي:

- سونلغاز إنتاج الكهرباء.
- تسيير شبكة نقل الكهرباء.
- تسيير شبكة نقل الغاز.

كما شهدت سنة 2005 التنصيب الرسمي للجنة ضبط الكهرباء والغاز وإيصال مؤسسات بمجمع سونلغاز بقرار من السلطات العمومية من أجل تحقيق فعالية إنجاز المشاريع الطاقوية، كما تم سنة 2006 إعادة هيكلة وظيفة التوزيع في سونلغاز بإدماج فروع الأشغال في مجمع سونلغاز وهي أربعة فروع للتوزيع وهي:

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر العاصمة SDA.

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز منطقة الوسط SDC. (وتعتبر مديرية سونلغاز محل الدراسة إحدى المديرية التابعة لها سيتم شرحها لاحقاً).

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز منطقة الشرق SDE.

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز منطقة الغرب SDO.

رغم كل التطورات التي مرت بها مؤسسة الوطنية سونلغاز إلا أنها تبقى مهمتها الأساسية ضمان الخدمة الأساسية لها بتوسيع نشاطاتها وتطوير التسيير الاقتصادي، وفي سنة 2007 عرف مجمع سونلغاز إنشاء معهد تكوين في الكهرباء والغاز، وشركة مشتركة في الإتصالات بين سونلغاز وسونا طراك وهي شركة الطاقة والإتصالات الجزائرية. وفي شهر جانفي 2009 الأمر الذي جعل عدد فروع قطب أشغال يبلغ ستة

فروع في هذا التاريخ ذاته، حيث تم إنشاء شركتين أخريين هما الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام " ELIT وشركات الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية " SOPIEG .

أصبحت سونلغاز مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة منها 6 شركات مساهمة مباشرة هي:

- الشركة الجزائرية للطاقة AEC.

- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات AETC.

- الطاقة الجديدة الجزائر NAEL .

- شركات الخدمات الهندسية الجزائرية ALGESCO.

- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز SAFIR .

- شركة كهرباء حجرة النوس SKH.

**المطلب الثاني: تقديم مديرية سونلغاز - بسكرة -**

**الفرع الأول : تعريف مديرية سونلغاز - بسكرة -:**

مديرية سونلغاز هي إحدى المديريات التابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز وسط SDC وهي بدورها تابعة لمجمع سونلغاز والتي تتمثل مهامها فيما يلي:

- إستغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز.

- تطوير شبكات الكهرباء والغاز للسماح بربط زبائن جدد.

- تسويق الكهرباء والغاز للسماح بربط زبائن جدد.

تسويق الكهرباء والغاز ضمان ظروف أفضل من حيث السلامة ونوعية الخدمة في توزيع الكهرباء والغاز وبأقل تكلفة.

وتتوفر لها شبكة كهرباء طولها 54.394 كلم في الجهد المنخفض والمتوسط (BT،MT) وشبكة غاز طولها 7.102 كلم في الضغط المتوسط والمنخفض (MP،BP)

تتولى تسيير 1.290.058 زبونا (الجهد المتوسط والجهد المنخفض) (بالنسبة للكهرباء) و 389.410 زبونا (الضغط المنخفض والضغط المتوسط) بالنسبة للغاز.

حيث تتألف شبكتها التجارية من 42 وكالة، تستخدم سونلغاز التوزيع الوسط 3211 عونا حققت رقم أعمال قدره 16.242 دج في سنة 2006

تنفذ سونلغاز لتوزيع وسط برنامج استثماري لتحقيق هدفين إثنين:

- تطوير شبكتها وتلبية الطلب .

- تحديث نمط إستغلالها وتسييرها. وفي هذا الإطار، فإن مركز التحكم الوطني (BCC) يشكل مشروعا مهيكلا من أجل إدارة الشبكات وتحسين نوعية الخدمة.

وتخضع الوظيفة التجارية لبرنامج إستثنائي في مجال توظيف وتكوين الموارد البشرية.

حيث تغطي شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط ولايات: البليدة، البويرة، المدية، تيزي وزو، الجلفة، ورقلة، الوادي، الأغواط، غرداية، إليزي، تمنراست. وتم مؤخرا ضم ولايتي بومرداس وتيبازة ومديرية بسكرة محل دراستنا، فهي تعتبر حديثة النشأة أصبحت مديرية جهوية ابتداء من جانفي 2006، والتي تقع بشارع محمد بوضياف، حيث أن هذه المديرية تعتبر مركز توزيع لأنها تقوم بتوزيع الطاقة بعد إعادة تجميعها وتقويتها ثم إعادة توزيعها من جديد (بيعها) كما تعمل على ضمان تغطية أحسن لخدماتها على مستوى الولاية .

#### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز:

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه أداة تبين المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة، حيث يتكون من مجموعة من المصالح والأقسام وفيما يلي مكونات الهيكل التنظيمي بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة:

• **المدير الجهوي:** يمثل قمة الهرم بالمؤسسة، مكلف في حدود معينة بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف ذات النوعية الجيدة، الإستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

• **المكلف بالاتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن بلستعمال كل الوسائل المتاحة .

- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية .

- إقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية .

- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الإتصال.

• **المكلف بالقضايا القانونية:** يعد الممثل القانوني للشركة في المحكمة والمجلس القضائي حيث يقوم ب:

- متابعة تنفيذ القرارات القانونية

- التكفل بكل القضايا القانونية، كرفع دعوى حول التعدي على ممتلكات سونلغاز أو الشكاوي المرفوعة ضد المديرية من طرف الزبائن.

- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية) .

- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة .

• **المكلف بالأمن والوقاية :** يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط للزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية .

- تحضير إجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية CHS.

- السهر على تطبيق كل الإجراءات الوقائية في مجال النظافة والأمن.

- إعداد الإحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية .

• **المكلف بالأمن الداخلي :** يقوم بـ:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران..)

- تقرير دوري إلى المسؤولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها.

- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر .
- إعداد مخطط الأمن الداخلي (سري جدا) بالتعاون مع المصالح الأمنية للولاية.

أقسام مديرية سونلغاز الجهوية : تتكون من:

- قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال : حيث يقوم بدراسة الأشغال التي تم القيام بها ومتابعة المقاولين المكلفين بإنجاز المشاريع الخاصة بالمؤسسة، وأغلب مهامه تكون بالميدان ويتكون من ثلاث مصالح هي:
  - 1 - مصلحة الدراسات والأشغال: تقوم بكل ما يتعلق بالدراسة (الموقع ، المخططات..)
  - 2 - مصلحة السوق والبرمجة : تتولى إنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر، البناء، إستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخص السوق والبرمجة.
  - 3 - مصلحة تسيير الإستثمار:

-تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع، متابعة تنفيذها.

-إستقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع .

-إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع، كما تقوم بفتح وإغلاق رخص البرامج.

- قسم تسيير أنظمة المعلومات: حيث يتكفل بتسيير وصيانة العتاد المعلوماتي على مستوى المديرية والمصالح التقنية لها ، كما يعمل على تطوير تطبيقات المعلوماتية تزويدها ببرامج مساعدة في أداء العمل وطبع الفواتير الكهربائية، تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات. بالإضافة إلى مراقبة الشبكات سواء شبكة الخارجية التي تصل بين المديريات التابعة لمديرية التوزيع وسط، أو شبكة داخلية تربط بين عمال المديرية ومختلف الفروع والوكالات عبر تراب الولاية.

• قسم الإستغلال غاز: يشرف على المصالح التقنية للغاز على مستوى تراب الولاية .

- قسم الإستغلال كهرباء: يشرف على المصالح التقنية للكهرباء لمختلف المصالح والوكالات التابعة للمديرية وتعتبر هذه الأخيرة الممثل الرسمي لها لدى مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالبلدية.

- قسم العلاقات التجارية: يشرف على عمليات البيع والشراء وعلى خمس وكالات تجارية (بسكرة 1، بسكرة 2، سيدي عقبة، طولقة ، أولاد جلال) ويتكون من مصلحتين:

1. مصلحة التقني التجاري : وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون MP،MT (ذوي التوتر

المتوسط ، ذو الضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بإيصالات جديدة لزبون جديد أو إحداث تغييرات على مستوى الشبكة ، إضافة إلى فوترة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

2. مصلحة الزبائن: تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم (فوتره ،تحصيل الديون ...)

## الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

حيث يقوم المسؤول عن قسم العلاقات التجارية بتقديم حصيللة المبيعات والمشتريات وكل ما يتعلق بالأمر التجاري من مختلف الوكالات التابعة للمديرية وتقدم للمصلحة العامة في البلدية.

• **قسم الموارد البشرية:** وهو القسم الذي يهتم بكل الأمور التي تخص المورد البشري بالمؤسسة نجد أنها تتكون من مصلحتين هما:

➤ **مصلحة التكوين:** تتعلق بتكوين الداخلي عمال المديرية بحد ذاتها بالإضافة إلى التكوين الخارجي الخاص بالمتمهنيين المتربصين بالمؤسسة حيث توجد ثلاث معاهد أو مدارس مكلفة بتكوين عمال مديرية سونلغاز حيث تتواجد في كل من البلدية، بن عكنون، عين مليلة.

➤ **مصلحة تسيير المستخدمين:** حيث تقوم هذه المصلحة بتسيير مختلف إنشغالات عمال المديرية والإهتمام بكل جوانب الوظيفية من حيث: (دخول موظفين جدد، الحضور، الغياب، الترقية، التقاعد، العطل، الأجر...).

• **قسم المحاسبة والمالية:** حيث يقوم بتكفل بجميع الحسابات من حيث مراجعتها وتسجيلها في يوميات ثم معالجتها بشكل ألي ونجد من مهامه القيام ب:

- تحضير الميزانية.

- إعداد الجداول البيانية لحصيللة الأنشطة للمديرية.

- ضمان مراقبة ومحاسبة كل العمليات المالية.

- تسيير الحسابات البنكية والبريدية للمديرية .. الخ .

ويعتبر المكلف بقسم المحاسبة والمالية المسؤول عن عملية المراجعة في المؤسسة والتي تعتبر محل دراستنا في هذا الفصل .

**قسم فرعي للأعمال العامة:** يتولى هذا القسم القيام ب:

- تسيير الوسائل المادية.

- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.

- تسيير بريد المديرية.

- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة.

- تمويل مختلف المصالح.

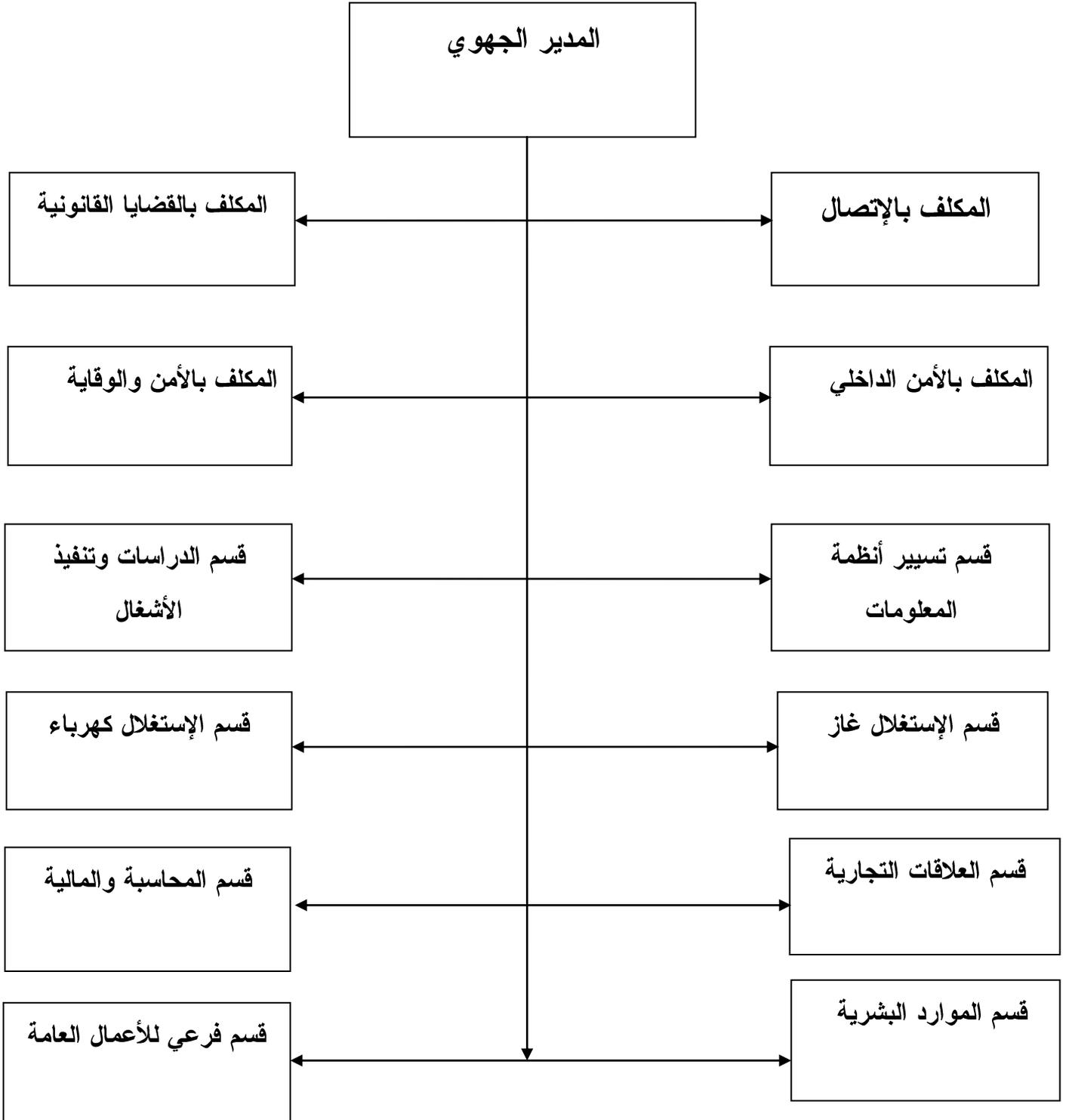
- تنظيم خرجات المؤسسة في الأيام الدراسية والملتقيات خارج مقر المديرية.

- الإهتمام بالمشتريات.

- تنظيم حظيرة السيارات (تأمين، المتابعة، الوقود).

وفيما يلي شكل الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز - بسكرة - :

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي للمديرية سونلغاز - بسكرة-



المصدر: من إعداد الطلبة بإعتماد على وثائق المؤسسة.

### المطلب الثالث: مهام مديرية سونلغاز وفروعها

#### الفرع الأول: مهام مديرية سونلغاز

إن لمؤسسة سونلغاز مهام ذات أهمية بالغة، حيث أن مديرية التوزيع مكلفة في إطار الميزانية والشروط اللازمة لتكلفة نوعية للخدمات الأمنية، لضمان تسيير مركز بسكرة لتوزيع الكهرباء والغاز والممارسات التجارية.

حيث أننا نستطيع أن نوضح المهام العامة لهذه المؤسسة والمتمثلة في:

• توزيع الكهرباء والغاز.

• تغطية حاجيات المنطقة بالطاقة.

• شق قنوات الغاز الطبيعي وتوصيل الكهرباء وتوجيهها للمستهلك.

ومديرية سونلغاز قسمت هذه المهام على عدة فروع حيث أن هذه الفروع، فرع الزبائن وفرع

الإستثمارات حيث سنوضح مهام كل فرع من هذه الفروع على حدى :

1. فرع الزبائن: يعتبر من أهم الفروع بالمؤسسة حيث يتكفل بالزبائن وتسهيل الخدمات المقدمة لهم، وتمثل

مهامه فيما يلي:

إستقبال وإرشاد الزبائن في إستخدام الطاقة.

يقوم بمتابعة قواعد وإجراءات التسيير الخاصة بالزبائن بالإضافة إلى القواعد التجارية المتعلقة بالزبون.

يضمن التمثيل التجاري لمركز التوزيع على المستوى المحلي.

دراسة وتوجيه النزاعات مع الزبائن بخصوص فاتورة الطاقة وتحصيل الديون.

2. فرع الإستثمارات: يقوم هذا الفرع بتطبيق برنامج التسيير للمركز، كما يقوم هذا الفرع أيضا بمهام تسيير

رئيسية تتعلق بأعمال التوزيع للكهرباء والغاز.

الفرع الثاني: فروع مديرية سونلغاز: وتشمل عدة فروع ووكالات عبر كامل تراب الولاية مقسمة إلى:

أولا: أربعة مصالح تقنية للكهرباء وأربعة مصالح للغاز: تسهر على مراقبة وصيانة الشبكات الكهربائية

والغازية لضمان إستمرارية تموين زبائننا بالطاقة وهي كالتالي :

1. المصلحة التقنية بسكرة: تغطي بلديات بسكرة، عين زعطوط، الوطاية، برانيس، جمورة، الحاجب،

القنطرة.

2. المصلحة التقنية سيدي عقبة: وتضم سيدي عقبة، زربية الوادي، الفيض، مزيرعة، خنفة سيدي ناجي، شتمة، الحوش، عين ناقة، مشونش.
3. المصلحة التقنية طولقة: وتشمل طولقة، ليشانة، أمخادمة، ليوة، أورلال، امليلي، أوماش، برج بن عزوز، فوغالة، لغروس، بوشقرون.
4. المصلحة التقنية أولادجلال: وتضم كل من بلدية أولاد جلال، سيدي خالد، البساس، الدوسن، الشعبية، رأس الميعاد.

#### ثانيا: سبعة وكالات تجارية:

تسهر على تسيير شؤون الزبائن من الفوترة إلى التسديد، تركيب العدادات ومراقبتها إستقبال الزبائن في أحسن الظروف والإجابة على إنشغالاتهم.

1. الوكالة التجارية بسكرة: جزء من وسط مدينة بسكرة + منطقة العالية.
  2. الوكالة التجارية بسكرة : جزء من وسط مدينة بسكرة + سيدي غزال + الحاجب.
  3. الوكالة التجارية سيدي عقبة: وتضم سيدي عقبة+ زربية الوادي+ الفيض،+مزيرعة،+خنفة سيدي ناجي+ شتمة+ الحوش+ عين ناقة+ مشونش.
  4. الوكالة التجارية الوطاية: عين زعطوط+ لوطاية+ برانسي+ جمورة + القنطرة.
  5. الوكالة التجارية أولادجلال: أولاد جلال+ سيدي خالد + الدوسن+ الشعبية+ راس الميعاد.
  6. الوكالة التجارية طولقة: طولقة+ ليشانة+ برج بن عزوز+ فوغالة+ لغروس+ بوشقرون.
  7. الوكالة التجارية أورلال: أمخادمة+ ليوة+ أورلال+ امليلي+أوماش.
- ومن المبرمج إنشاء وكالات تجارية جديدة في كل من: زربية الواد ، لغروس.

#### المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز

بعد أن قمنا بإعطاء بطاقة تعريفية لمديرية سونلغاز من حيث طابع الاقتصادي والمديريات التابعة لها وأهم فروعها ومهامها، سنوضح واقع عملية المراجعة بالمؤسسة ومن هم المشرفين عليها، وما هو واقع تقييم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر جوهر دراستنا الميدانية.

#### المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بالمديرية

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن تنظيم عملية المراجعة يكون من إختصاص قسم المحاسبة والمالية وهي موجودة بشكل ضمني ودوري يعمل المسؤول عن القسم بالقيام بها وذلك بمراجعة كافة الوثائق والتسجيلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية.

**الفرع الأول: قسم المحاسبة والمالية:** حيث يعتبر هذا القسم من أهم المصالح والأقسام في المؤسسة لأنه يقوم بتقديم الحسابات وهذا يعد جهدا وعمل كبير، وفيما يلي تفصيل لأهم الأقسام التابعة لقسم المحاسبة والمالية:

1. **مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:** تقوم هذه المصلحة بإعداد الميزانية الإفتتاحية والختامية: تحسب الإفتتاحية على أساس الإستثمارات، حيث لكل إستثمار مبالغ محددة أما إن تجاوز المبلغ المحدد يستطيع المكلف بهذه المصلحة بإضافة إستثمارات مكملة. كما تقوم هذه المصلحة بمتابعة المشتريات والمبيعات الطاقة حيث تقوم بشراء الغاز وإعادة بيعه، أما الكهرباء فتقوم هي بإنتاجها ثم إعادة بيعها.
  2. **مصلحة الإستغلال والإرتباط والتحليل:** حيث يتواجد بهذه المصلحة 03 محاسبين و 01 مكلف بمتابعة الدراسة وسنقوم بشرح مهام كل واحد من هذه المصلحة لاحقا.
  3. **مصلحة المالية:** أما هذه المصلحة فتتمثل عملياتها بأنها مكملة للعمليات التي يقوم بها قسم الإستغلال وتتمثل مهامها فيما يلي:
    - تقوم بدفع فواتير العملاء (مقاولين، الموردين).
    - دفع الضرائب.
    - متابعة حركة الأموال بين المؤسسة والمقر الرئيسي عن طريق البنك أو البريد.
    - معالجة الكشوفات البنكية و البريدية.
- كان هذا شرح لبعض الأعمال التي تقوم بها بعض المصالح التابعة لقسم المحاسبة والمالية بإعتبارها المسؤولة عن وظيفة المحاسبة والمراجعة كذلك والمالية للمديرية إذ أن المراجعة تمارس بشكل ضمني وألي مع وظيفة المحاسبة يشرف عليها محاسب مكلف بذلك.
- المطلب الثاني: شروط الواجب توفرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع (المحاسب) الداخلي**
- أن تكون التسجيلات مطابقة للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
  - يجب أن يتم إستلام الوثائق المطلوبة في الوقت المحدد.
  - يجب أن تحتوي الفاتورة على كل البيانات الشكلية والضمينية مثل: (رقم الفاتورة، إسم المؤسسة، التاريخ، رقم الجبائي، العنوان، رقم الحساب الجاري البريدي، الإمضاء، ... الخ). والتي تمكن المحاسب من الموافقة عليها وترجمتها إلى لغة محاسبية وإعتبارها من الأدلة المستندية المصرح بها في اليوميات أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية.
  - يجب أن تحتوي الفاتورة كذلك على الإستثمارات التي تم شرائها، مع إظهار مختلف الرسوم والتخفيضات طلبية، محضر إستلام البضاعة.

➤ يجب أن تكون الكشوفات التي تم إرسالها من مختلف الوكالات التابعة للولاية مصادق عليها من طرف مدير الوكالة مثلا: كشوفات حسابات الصندوق، وفي حالة عدم وجود المصادقة عليها تعتبر غير معترف بها ولا تأخذ بعين الاعتبار من طرف المحاسب المكلف بذلك.

### المطلب الثالث: واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة

حيث هناك أربع محاسبين مسند إليهم عمليات المراجعة والتدقيق في كل من حسابات الصندوق، الإستثمارات، الأجور والضرائب، وفيما يلي تفصيل مهام كل محاسب على حدى:

1. المحاسب الأول: وهو المكلف بمعالجة حسابات الصندوق، وبعد معالجتها ومتابعتها وفحصها والتدقيق فيها كاملة يقوم بتسجيلها محاسبيا (بالدفاتر) وآليا (بجهاز الحاسوب)، مع العلم أن هذا المحاسب يقوم كل شهر بجرد حسابات الصندوق.

2. المحاسب الثاني (معالجة إستثمارات المؤسسة): يقوم هذا المحاسب بالتكفل بكل عمليات الإستثمارات الخاصة بالمقاولين ومتابعة مشاريعهم حتى يستوفون حقوقهم من المؤسسة.

3. المحاسب الثالث: يقوم بتكفل بكل الأمور المتعلقة بالزبائن (العملاء)، ومراجعة الحسابات وفحصها وتدقيقها.

4. المحاسب الرابع: يقوم هذا المحاسب بمراجعة أجور العمال وبالتصريح الضريبي زيادة على ذلك تحليل النتائج كما يقوم بتتبع الإرتباطات بين الوحدات وجمع العمليات المحاسبية وإرسالها إلى المديرية العامة الموجودة بالبلدية كل أسبوع.

بإضافة المسؤول المكلف بالدراسات يقوم بـ :

➤ المتابعة الإجراءات العمليات المحاسبية المتعلقة بالتخليص.

➤ بتتبع عمليات البيع الخاصة بسونلغاز.

➤ بالمقارنة الحسابات.

➤ متابعة إستثمارات المؤسسة.

من خلال القيام بتحليل وظيفة كل محاسب نلاحظ أنه يقوم بعمل محاسبي للعمليات اليومية ومراجعة دورية للمهام المكلف بها كل هذا يبرز مكانة وواقع المراجعة الداخلية والدور الذي يلعبه المراجع في تطبيق السياسات الصادرة من الإدارة العليا بالمؤسسة محل الدراسة، حيث يقوم بتقديم التقارير والوثائق والشروحات اللازمة للمراجع الداخلي التابع لمديرية توزيع الكهرباء والغاز وسط بالبلدية ويكون ذلك كل 6 أشهر.

### المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتناول في هذا المبحث دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لكل من الهيكل التنظيمي، والمبيعات بإعتبارها مؤسسة تجارية، بغية تحديد نقاط القوة والضعف في النظام ثم تحليلها والخروج بإستنتاجات وإقتراحات مناسبة لتحقيق فعالية مطلوبة.

### المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

## الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة تم وضع قائمة استقصاء تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة بـ "نعم" أو "لا" أو "غير منطبق" ويتعلق هذا التقييم بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والمبيعات في المديرية حيث قمنا بإعداد مجموعة من الأسئلة تم الإجابة عليها بمساعدة رئيس كل من قسم الموارد البشرية ومصحة المبيعات التابعة لقسم العلاقات التجارية ، وتتمثل قائمة الإستقصاء فيما يلي:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	غير منطبق	ملاحظات
1/1	الهيكل التنظيمي				
1	هل يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي؟		X		
2	هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها تبين ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>• المسؤوليات والصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في الشركة.</li> <li>• الأشخاص المفوضين بالدخول في معاملات وتنفيذها.</li> <li>• الأشخاص المسؤولون عن الموجودات الثابتة.</li> <li>• الأفراد المسؤولون عن الضبط المالي.</li> </ul>	X			

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

هل تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا ( مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟	X			3	هل تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا ( مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟
هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية ؟	X			4	هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية ؟
هل هناك إجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف، ومراجعة إنجازات الشركة لإتخاذ القرار المناسب وهل تجهز محاضرة لهذه الإجتماعات؟	X			5	هل هناك إجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف، ومراجعة إنجازات الشركة لإتخاذ القرار المناسب وهل تجهز محاضرة لهذه الإجتماعات؟
هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة؟	X			6	هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة؟
هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات ؟	X			7	هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات ؟
هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: معالجة المقبوضات النقدية، إستلام البضاعة، توقيع الشيكات، الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة؟	X			8	هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: معالجة المقبوضات النقدية، إستلام البضاعة، توقيع الشيكات، الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة؟
هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ والسجلات المتعلقة به في مكان أمين ( مثلا: خزانة محكمة الإغلاق وتكون ضد الحريق)؟	X			9	هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ والسجلات المتعلقة به في مكان أمين ( مثلا: خزانة محكمة الإغلاق وتكون ضد الحريق)؟
هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية ووفقا لتعليمات الإدارة؟	X			10	هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية ووفقا لتعليمات الإدارة؟
هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معنيون وفي المستوى المناسب من	X			11	هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معنيون وفي المستوى المناسب من

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

				جهاز الشركة؟	
			X	هل تشرح جميع قيود اليومية وتؤيد مستنديا وبشكل واف؟	12
كل محاسب له حسابات يقوم بتسجيلها ومراجعتها		X		هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها؟	13
يتم إعدادها من طرف المحاسب وتعالج آليا			X	هل تشتمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟	14
				المبيعات	2/2
		X		هل يوجد فصل بين وظائف المبيعات والموافقة على البيع الأجل وتجهيز الفواتير ووظائف النقد والمحاسبة؟	1
			X	هل سياسات قبول طلبات البيع الموافق عليها محددة بشكل واضح؟	2
			X	هل المسؤوليات محددة في قبول طلبات البيع، العملاء، والبيع الأجل، وشروط البيع؟	3
القسم مسؤول عن الموافقة على طلبات البيع دون تدخل الإدارة.		X		هل تجري الموافقة على طلبات البيع بتفويض من الإدارة؟	4
			X	هل تسجل أرقام جميع طلبات البيع الموافق عليها إلى أوامر العمل، الفاتورة، سند التسليم، لائحة التعبئة.	5
			X	هل تتم الموافقة على هذه النماذج وهل تخضع لما يلي: الترقيم المسبق، تسجيلها في دفتر تسلسلي أو الإحتفاظ بصورة عن جميع أوامر البيع الصادرة في ملف واحد	6
		X		هل يتم تأدية خدمة للعملاء دون مقابل، وهل يتم الموافقة على ذلك من قبل	7

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

				الأشخاص المخولين؟	
يجب أن لا تتجاوز تاريخ المحدد، لتفادي تراكمها			X	هل تراجع دوريا طلبات البيع التي لم يوفى بها بعد؟	8
			X	هل يتم تبليغ موظفي المبيعات وقسم الفواتير بمعلومات الأسعار؟	9
تكون محددة في الفاتورة في حد ذاتها			X	هل يبلغ موظفي المبيعات والمحاسبة عن معدلات العمولات؟	10
غير موجودة لأن نشاط المؤسسة الرئيسي هو تحصيل من العملاء		X		هل هناك تعريف واضح لسياسة قبول مخاطر تسليف العملاء، ويتم تبليغ المعنيين بها؟	11
			X	هل يجري التحقق من الملاءة المالية للزبائن قبل أن يجرى التسليف لهم؟	12
	X			هل هناك مراجعة دورية لحدود التسليف؟	13
		X		هل يستلم الأشخاص الذين يقومون بوظيفة التسليف معلومات في حينها عن الحسابات المتأخر تسديدها؟	14
		X		هل يتم تبليغ الأشخاص المسؤولين عن الموافقة على طلبات البيع عن حدود التسليف، وعن أي تغيير في حدود التسليف أول بأول؟	15
تخضع بشكل آلي			X	هل تخضع فواتير البيع لما يلي: • الترقيم المسبق • محاسبة رقمية للتأكد من أن جميع الفواتير قد قيدت في وقتها. • إرفاق طلبات البيع الموافق عليها بها تدقيق الصحة الحسابية بإعادة التجميع	16
تقيد وبشكل آلي محاسبيا من خلال برنامج خاص			X	هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات وهل يتم الإحتفاظ بنسخة	17

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

في ملف مسلسل؟				بها
18	هل يتم تجهيز تقرير ملخص عن المبيعات والتحصيلات والبنود المتعلقة بها؟	X		يكون بشكل شهري
19	هل تحتسب العمولات على أساس معدلات موافق عليها من الإدارة؟	X		
20	هل تجري مطابقة شهرية بين أستاذ ذمم العملاء وحساب ذمم العملاء بالأستاذ العام؟			موجودة تكون بشكل شهري
21	هل كشوفات الحساب الشهرية والفواتير المرسلة للعملاء: تراجع من قبل موظف مسؤول مستقل عن وظائف النقد والذمم المدينة ترسل لهم بالفاكس من قبل موظف مستقل عن وظائف النقد وذمم المدينة	X		
22	هل يجهز شهريا جدول معمر للذمم أو جداول بالحسابات المتأخرة التسديد من قبل شخص مستقل عن وظائف إصدار الفواتير والمقبوضات النقدية؟	X		
23	هل يراجع جدول معمر للذمم أو جداول الحسابات المتأخرة التسديد من قبل الشخص المسؤول عن التسليف، وهل يتم التحقق بالحسابات المتأخرة و البنود غير العادية؟	X		يقوم المسؤول عن الديون غير المحصلة بمتابعتها

**المطلب الثاني: تحليل نتائج الإستقصاء**

من خلال دراستنا لواقع نظام الرقابة الداخلية بالمديرية لاحظنا أنه يوجد نظام رقابة داخلية جيد ويتجلى ذلك من خلال الإجابات التي كان معظمها ب "نعم" والتي تعتبر نقاط قوة مع وجود بعض النقائص من خلال إجابات بـ "لا" والتي تمثل نقاط ضعف في النظام يمكن أن نبرز كل منها من خلال الآتي:

**أولا: نقاط القوة:** وتتمثل في:

## الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

- ✓ وجود هيكل تنظيمي فعال يضمن توزيع المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح للقائمين بها من خلال تحديد مهام المسؤولين الكبار، الأفراد المسؤولين عن الضبط المالي، الأفراد المكلفين بالمعاملات ومتابعتها.
  - ✓ القيام بمقارنة الحسابات شهريا ورفعها للإدارة للمصادقة عليها.
  - ✓ يتم تجهيز ميزانيات تقديرية تكون مرفقة بشروحات مفصلة.
  - ✓ تنظيم إجتماعات لمجلس الإدارة بشكل شهري تخص إنجازات المؤسسة وأهم الإنشغالات المطروحة من مختلف الأقسام بالتنسيق مع وكالات المديرية.
  - ✓ تبليغ الموظفين بكل السياسات وحثهم على تطبيقها لضمان تحقيق أهداف المؤسسة.
  - ✓ ووجوب المحافظة على موجودات الشركة من خلال تكليف أفراد بمراقبتها ومتابعتها بشكل دوري.
  - ✓ يقوم المحاسب بمراجعة القيود في اليومية وذلك بعد تسجيلها وشرحها وإثباتها مستنديا وبشكل المطلوب.
  - ✓ تتم الموافقة على طلبات البيع المصادق عليها بالشكل المحدد والمتعارف عليها.
  - ✓ تقوم مصلحة المبيعات بترقيم طلبات البيع الموافق عليها، الفاتورة، سند التسليم.
  - ✓ يقوم المسؤول عن المبيعات بتسجيل طلبات البيع المصادق عليها في دفتر تسلسلي والإحتفاظ بها في ملف مسلسل.
  - ✓ وجود مراجعة دورية لطلبات البيع التي لم يوفى بها بعد لتفادي تراكمها.
  - ✓ توفر المعلومات الكافية حول الأسعار لدى موظفي قسم المبيعات.
  - ✓ يقوم قسم المحاسبة بتقييد الفاتورة في يومية المبيعات وذلك بشكل ألي يسمح له بسرعة معالجة البيانات والرجوع إليها وقت الضرورة.
  - ✓ إعداد تقارير شهرية حول ملخص المبيعات والمقبوضات وكل البنود المتعلقة بها من طرف المحاسب المكلف ورفعها للإدارة.
  - ✓ يقوم المسؤول عن الديون غير المحصلة بإعداد جدول شهري عن الحسابات المتأخرة التسديد.
- ثانيا: نقاط الضعف: تتمثل في:**
- ✓ نقص بعض المصالح داخل المديرية تساعد الأقسام الأخرى في أداء بعض الأعمال كوجود مصلحة خاصة بالمراجعة قائمة بحد ذاتها تكون ضمن الهيكل التنظيمي.
  - ✓ عدم وجود مصالح متخصصة في سماع لإنشغالات الزبون على المستوى الاجتماعي.
  - ✓ نلاحظ أن الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافق عليها هم نفس الأشخاص المعينون بتجهيزها وهذا يعد سلبيا إذ يمكن من وقوع أخطاء وتكررها إضافة إلى زيادة الضغوطات على المحاسب بتعدد المهام المسندة إليه.
  - ✓ عدم وجود مراجع داخلي يتولى مهمة المراجعة وتكليف المحاسب بعملية المراجعة للمؤسسة.

- ✓ استخدام المؤسسة للأساليب المحاسبية التقليدية رغم مرور فترة طويلة من تجسيد النظام المحاسبي الجديد.
- ✓ عدم وجود تأمين كاف على الدفاتر والسجلات المحاسبية بإبعادها عن كل الأخطار المحتملة الوقوع ووضعها في مكان آمن يستجيب لكل الظروف.
- ✓ يقوم المسؤول عن قسم المبيعات بالمصادقة عن طلبيات البيع بدون تدخل الإدارة مما يقلل من عملية الرقابة داخل المؤسسة.

### ثالثا: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية:

من خلال دراستنا لواقع نظام الرقابة الداخلية وعن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا مدى أهمية المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أن دور الذي تلعبه بشكل أساسي هو الكشف الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والمسؤول عنها وتكون في الوقت المناسب أو محاولة إكتشاف نقاط الضعف ومحاولة معالجتها بالطريقة الصحيحة والمناسبة التي تضمن سير العمل بشكل عادي دون حدوث أي مشاكل، وإبراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد لسياسات والإجراءات المنصوص عليها كل هذا يبرز مدى أهمية ودور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية باعتبارها جزء منه، و تصب كلها في تحقيق أهداف المؤسسة.

### خلاصة الفصل الثالث:

بعد دراستنا لمديرية "سونلغاز" فرع توزيع الكهرباء والغاز وسط، والتركيز على هيكلها التنظيمي وعن وظيفة المبيعات خلصنا إلى أن المؤسسة محل الدراسة تولي اهتمام كبير بالنظام الرقابة الداخلية، ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء من حيث تحديد الإختصاصات وإسناد المهام، وتكليف موظفين أكفاء للقيام بعملية المراجعة الداخلية والتي تتجلى في عملية فحص وتدقيق مختلف السجلات والتقارير الواردة من مختلف الأقسام والمصالح، لإكتشاف نقاط القوة وإستغلالها ونقاط الضعف ومعالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.



## الخاتمة:

من خلال دراسة موضوع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، من الناحية النظرية والعملية، تم التوصل إلى مدى اعتماد المؤسسة على نتائج المراجعة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة ومنع حدوث الأخطاء والإنحرافات المحتملة الوقوع أثناء أداء العاملين لمهام المسندة إليهم، وإعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية والمحاسبية. وذلك بتطبيق مختلف مبادئ ومعايير المراجعة المتعارف عليها من طرف المراجع الداخلي، بما يكفل تقييم نظام الرقابة الداخلية بإعتبارها جزء منه وأداة من أدواته وذلك من خلال تجسيد مختلف السياسات والإجراءات الصادرة من الإدارة العليا بما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وضمان بقائها وإستمراريتها على المدى الطويل، ونجاح وكفاءة نظامها الرقابي يتوقف على وجود وظيفة مراجعة داخلية مستقلة تقوم بالمتابعة والرقابة المحاسبية والإدارية.

وبعد التعرض للبحث محل الدراسة، توصلنا إلى جملة من النتائج تخص الجانب النظري والتطبيقي

والحكم على صحة الفرضيات التي تم وضعها مسبقا من خلال الأتي :

- **الفرضية الأولى:** المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبيا لأن المكلف بها يقوم بأدائها بأمر من مدير المؤسسة وذلك من خلال إكتشاف نقاط القوة والضعف وتصحيحها بالطريقة المناسبة وتعتبر تابعة للمديرية العامة.
- **الفرضية الثانية:** يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة العليا لضمان السير الحسن والفعال لمختلف أنشطة ووظائف المؤسسة.
- **الفرضية الثالثة:** تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية بإعتبارها الوسيلة لإكتشاف الأخطاء وتصحيحها بالطريقة المناسبة.
- **الفرضية الرابعة:** تسعى المؤسسات الاقتصادية لتجسيد وظيفة المراجعة الداخلية بشكل مستقل ضمن هيكلها التنظيمي وذلك لتفعيل نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى متابعة السياسات والإجراءات ومدى تطبيقها من طرف العاملين.

## النتائج:

أما فيما يخص النتائج التي تم التوصل إليها فهي:

- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبيا تابعة للمديرية العامة للمؤسسة.
- تلعب المراجعة الداخلية أهمية كبيرة على المستوى الداخلي إذا يتم من خلالها تقييم مختلف الأساليب الرقابية التي تمارسها المؤسسة في الحفاظ على ممتلكاتها وأصولها المالية.
- تعتبر المراجعة الداخلية الوسيلة المثلى في إكتشاف الأخطاء والإنحرافات وكل أنواع الغش، ومحاولة معالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب.

- يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بجملة من قواعد السلوك الأخلاقي والمهني الذي حدده القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للإدارة.
  - يعتبر المراجع الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من الإدارة والعون الأساسي الذي يعول عليها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
  - يعتبر نظام الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين والسياسات والإجراءات التي تقيس أداء العمل بما يضمن تحقيق أهداف المؤسسة.
  - يجب عند تصميم نظام الرقابة الداخلية مراعاة عدد من المقومات والإجراءات الأساسية التي تعمل على ضمان كفاءته وفعاليته، وعدم تطبيق أي من هذه المقومات والإجراءات قد يؤدي إلى التشكيك في مصداقية النظام المطبق.
  - أن للمراجعة الداخلية دور أساسي وهام في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بإكتشاف نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف ومعالجتها وذلك بإقتراح الحلول والتحسينات الممكنة.
- الإقتراحات والتوصيات:**
- فيما يلي مجموعة من الإقتراحات والتوصيات الخاصة بالجانب التطبيقي بمديرية سونلغاز نوجزها في:
- ضرورة وجود وظيفة مستقلة للمراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
  - إدراج وظائف جديدة من أقسام ومصالح مساعدة لتجنب تعدد المهام على الموظفين.
  - نشر الوعي بين الموظفين بضرورة أداء العمل بالصورة المطلوبة وتحمل مسؤولية نتائج أعمالهم بوضع إجراءات رقابية ناجعة وفعالة.
  - العمل على الرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من نطاق المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
  - تصميم أنظمة رقابية داخلية تقوم على مقومات وإجراءات سليمة.
  - تكوين مراجعين داخليين للمؤسسة سونلغاز في المدارس التابعة لها وتبسيط معايير المراجعة الدولية وضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي.
  - إستعمال قوائم الإستقصاء قد يساعد عمل المكلف بالمراجعة في إكتشاف بعض النقاط وفهمها للخروج بالقرار الأنسب.
  - العمل على تطبيق معايير المراجعة الدولية من طرف المؤسسات الجزائرية بما يضمن تقدمها ورفقيها على المستوى الاقتصادي.
- الأفاق المستقبلية للبحث:**
- وفي الأخير إرتأينا أن نقدم بعض المواضيع كأفاق مستقبلية للدراسة:
- المراجعة الداخلية وفق المعايير المحاسبية والدولية.

- مساهمة المراجعة الداخلية في مواجهة الإختلاسات المالية.
- دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات.

## قائمة المراجع

قائمة الكتب باللغة العربية:

1. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2010، 2011.
2. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية: الإسكندرية، مصر، 2007.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق ، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان، 2009.
4. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شبان الجامعة: مصر، 1992.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة: الإسكندرية، 2006 .
6. إدريس عبد السلام إشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية: بيروت، 1996 .
7. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، الدار الجامعية: مصر، 2004.
8. ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2006 .
9. حامد طلب محمد ابوهيبة، أصول المراجعة ، دار زمزم: الأردن، 2011.
10. حسين القاضي، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوارق: الأردن، 1999.
11. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العملية، طبعة الرابعة، دار وائل: عمان، 2007.
12. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة: الأردن، 2001.
13. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق ، دار الفاروق الحديثة للطباعة والنشر: جامعة القاهرة ، 1987.
14. شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، دار التعليم الجامعي: الإسكندرية، 2013.
15. الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية: بيروت، 1990.
16. صلاح الدين حسن السيبي، نظم المحاسبة والرقابة و تقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية ، دار الوسام للطباعة والنشر: الشارقة، 1998.

17. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2004.
18. عبد المنعم محمود، عيسى أبوظبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية: القاهرة، 1967، ص21.
19. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية: الأردن، 2009.
20. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية: الإسكندرية مصر، 2004
21. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2005، 2006.
22. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة، الأردن، 2006.
24. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
25. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي ، دار المعرفة الجامعية: الإسكندرية، 2002.
26. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
27. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998.
28. هادي التيمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار بابل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
29. يوسف محمود الجربوع. مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع: عمان الأردن. 2008.
- قائمة الكتب باللغة الفرنسية:
1. Khelassi reda، l'audit interne-audit opérationnel، 2<sup>eme</sup> editions، edition houma، l'algerie، 2007

#### قائمة المحاضرات:

1. جوامع إسماعيل، التدقيق ومحافظه الحسابات، محاضرات مقدمة لسنة الثانية ماستر، غير منشورة، تخصص فحص محاسبي، 2013 /2014، جامعة محمد خيضر بسكرة.

## قائمة الملتقيات والمداخلات:

1. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012.

## قائمة الجرائد الرسمية:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

## قائمة المذكرات:

1. بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرار، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة ومالية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة.
2. شكري معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر منشورة، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس.
3. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستر غير منشورة، علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر.
4. لعباشي محمد عادل، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة.
5. وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجيستر، غير منشورة، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر.
6. غاشوش عابدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة.