



الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في
المؤسسة الاقتصادية
"دراسة حالة تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات
بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز TIFIB
بسكرة"

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

الأستاذ المشرف:

الحاج عامر

إعداد الطالبة:

خيراني سعاد


رقم التسجيل:Master-GE/GO-AUDIT/2016
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

[وقل اعملوا فسيري الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

سورة التوبة الآية: 104



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا
اَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تَأْخُذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ
عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا
لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا
فَاَنْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ }

(سورة البقرة : آية 286)

الإهداء

جميل أن تحس أنك على مشارف الوصول، بل الأجل من ذلك أن تقطف ثمارا قد أينعت و تهديها إلى من ساعدك على الصعود:

أتقدم بالإهداء إلى الذي علمني و غمرني بفضله وعطفه وحنانه وأوقد لي شمعة الأمل وشق لي طريق نجاحي إلى رمز العطاء إلى من تعب وضحى من أجل وصولي إلى هذه المرحلة إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء للوصول إلى المبتغى إلى الذي كابد الشدائد وكان عرق جبينه منير دربي إلى أعز شخص لقلبي، وأعلى ما أملك في هذه الدنيا إلى الذي كان ولا يزال و سوف يظل الهواء الذي أنتفسه و النور الذي أبصر به، هو الذي ضحى من أجلي بالغالي والنفيس ووفر لي سبيل التعليم إلى الذي انتظر هذه الثمرة سنوات طويلة، إلى منبع الصبر الأزلي إليك يا أبي العزيز (إسماعيل) و الغالي وتاج رأسي حفظك الله وأطال في عمرك .

أهدي ثمرة جهدي إلى نبع الحنان ومصدر نوري وملكة قلبي وفؤادي إلى التي حبها يسكن أعماقي و من ليس لفضلها نكران و لا جحود و برضاها يرضي عنا الرحمان، إلى من ربنتي على مكارم الأخلاق إلى صاحبة القلب الواسع والقلب النافع والطيب و التي حرمت نفسها لذة الحياة لتذوقها إلى التي لعبت جميع الأدوار في حياتي، التي يحرقها الشوق لنجاحنا و يورقها الخوف من فشلنا إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار سر نجاحنا والتي كتبت الجنة تحت قدميها إليك يا أمي الحبيبة و الحنونة حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى كل من قاسموني أمومة والدتي وأبوة والدي، إلى من أكن لهما أكبر قدر من الحب والاحترام والتقدير بعد والداي و ساهموا معي في هذا الجهد، وشاركوني أحزاني وأفراحي إخوتي (سناء، حنان، إسلام، سيف الدين، و الكتكوت الصغير محمد عبد الباسط)

إلى زوجي الغالي و كل عائلة خيراني، وأستاذي الدكتور محمد أمين علون وكل عائلته .

إلى الأخوات التي لم تلهن أمني...إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم:

نور الإيمان، هيام، سناء ، نسيمة، رحمة، وردة، سارة، إيمان، سهيلة، كوثر، سميرة، نور الهدى، لمياء، زوينة، مريم، نصيرة، ليلي.

وإلى كل دفعة ماستر فحص محاسبي 2015-2016

وإلى كل من نساهم القلم و لم تنساهم الذاكرة، أعتذر منكم لأنكم في قلبي و عقلي دائما، كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضعة لهم.



شكر و عرفان

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفذ ودعاء لا يستجاب له،
أحمد وأشكر المولى عز وجل على العزيمة والصبر الذي منحني اياها طيلة هذا المشوار
ليكفل جهدي بهذا العمل، وبعد أن وفقنا الله إلى إتمام هذه المذكرة المتواضعة، لا يسعنا إلا أن
نتقدم بخالص الشكر و عظيم تقديرنا لكل من مد لنا يد العون لإتمام هذا العمل، و تقدم إلينا
بالنصح والإرشاد و التوجيه خلال البحث و الدراسة و لإعداد لهذه المذكرة.

وأقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف " **الحاج عامر** " الذي لم يدخر جهداً
لمساعدتي في إنجاز هذا العمل وعلى المجهود الذي بذله معي من خلال متابعته للعمل
بنصائحه القيمة، و ما لقيتوا منه من حسن المعاملة في إعداد هذه المذكرة ، فجزاه الله عنا كل
خير، سائلين المولى عز و جل أن يجعل جهده هذا في ميزان حسناته.

ولا ننسى أن نشكر كل من أستاذة " **كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم
التسيير** " فلقد كان لهم فضل كبير في توجيهنا ومساعدتنا في بحثنا بكل ما يملكون من جهد
اللهم إجمعه لهم نورا في الدنيا والآخرة .

كما أشكر أخي " **محمد أمين علون** " على مساعدتهم ونصائحهم القيمة لي وأختي
" **رحيمة منيعي** " وجزاهم الله كل خير، وإلى كل طلبة سنة ثانية ماستر دفعة 2015-2016.

وكل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي، وأختم شكري إلى كل من ساعدني في
إنجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة

الفهرس

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	الأشكال	الصفحة
01	المراجعة الداخلية المركزية.	21
02	المراجعة الداخلية اللامركزية.	22
03	المراجعة الداخلية المختلط	23
04	مراحل الرقابة الداخلية.	49
05	الأشكال المستعملة في خرائط التدفق.	53
06	المخطط التنظيمي للمؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX	61
07	الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB	68

قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية.	07
02	الفرق بين عناصر الرقابة المحاسبية والإدارية.	44
03	مراحل إنجاز: مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB	62
04	الإمكانات البشرية مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB	65
06	قائمة استقصاء خاصة بنظام الرقابة الداخلية للنظام المخزونات.	81

مقدمة عامة

تشهد المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة من يوم لأخر، جعلها تتوسع في أنشطتها وتعددتها و كبر حجمها، لكنها تواجه بالمقابل العديد من القيود الداخلية والخارجية تعجزها في غالب الأحيان عن المتابعة الجيدة لأداء المهام والأنشطة على أكمل وجه، حيث تهدد هذه القيود استمرار المؤسسة في نشاطها وتحول دون تحقيقها لأهدافها، فتشكل عقبات في مسار نموها وتطورها، ولتجاوزها لابد من تفعيل وظائف التسيير المختلفة من، تنظيم، تخطيط، توجيه، مراقبة.

وان اعتماد المؤسسة الاقتصادية على نظام فعال للمراقبة الداخلية، يلبي لها حاجة العمل التواصل على تحسين الأداء وتطويره والتحكم في طرق التسيير بأكثر كفاءة وفعالية تتجنب الأخطار الناجمة على أخطار متعمدة أو غير متعمدة، لكن قيام هذا النظام واعتماده من طرف المؤسسة لا يكفي وحده لتجنب الاخطار بل يستدعي الحرص على تطبيقه من افراد ذوى كفاءات علمية ومؤهلات فنية، بحيث يقومون بمهمة الرقابة والتقييم من داخل المؤسسة وخارجها، يبدون رأيهم الفني المحايد حول مدى مصداقية وسلامة القوائم المالية الختامية، ومدى التزام المسيرين بتطبيق السياسات المفتوحة والقواعد والقوانين المنظمة للعمل.

وفي ظل هذا المحيط الرقابي، تظهر وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة مستقلة داخل المؤسسة، مهمتها الأساسية تقييم فعالية وملائمة نظام المراقبة الداخلية، وتقديم الاقتراحات من خلال اجتهادات يميزها مجال واسع للبحث والاستقصاء هدفه العمل على تحسين وتطوير نظام الرقابة الداخلية، كما يلزم على وظيفة المراجعة الداخلية أن تقيم علاقة وظيفية قوية مع ادارة المؤسسة وذلك من خلال اطلاعها ومصادقتها على البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية، حتى تكون على علم للمخطط العمل وتوفير الامكانيات المادية والبشرية لإتمام عملية التدقيق بشكل كفاً وفعال.

❖ الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف تساهم المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن الإستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بالمراجعة الداخلية؟، وما هي معاييرها وآلية تنفيذها؟
- هل يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصر هام ووظيفة فعالة في المؤسسة ؟
- فيما تكمن علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية؟
- هل تعتمد مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** بسكرة على المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمقوماتها الأساسية؟

مقدمة عامة

❖ **الفرضيات:** للإجابة على التساؤلات السابقة نطلق من الفرضيات التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفة منظمة وممنهجة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الاداء وترشيد القرارات، ويتم تنفيذها من خلال تطبيق مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها.
- تتحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال التنفيذ السليم للإجراءات والقوانين التي تضعها إدارة المؤسسة وفقا لأسس ومبادئ الرقابة الداخلية، إلى جانب تقرير المراجع الداخلي والاقتراحات المقدمة لتحسين هذا النظام.
- تهدف الإدارة عن طريق المراجعة الداخلية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تبيان نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة والاستفادة من النصائح والإرشادات التي تساعد متخذي القرار.
- تحاول مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** تبني نظام رقابي حديث وفعال يساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة الداخلية محل اهتمام بالنسبة لها، وهذا لما لها من إسهامات في تحقيق النتائج.

❖ **أسباب إختيار البحث:**

- يعد موضوع الدراسة من المواضيع التي تصب في إطار التخصص الدراسي المتمثل في الفحص المحاسبي.
- حاجة المؤسسة الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.
- الأهمية المتنامية لوظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الحديثة وبالتالي ضرورة البحث عن كل السبل التي تساهم في تفعيل دور هذه الوظيفة وتحقيقها لأهدافها.
- أهمية المراجعة في كشف ومعالجة النقائص والانحرافات داخل المؤسسة.

❖ **أهمية الموضوع:**

- تكمّن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا أحسن استغلالها، ومحاولة إبراز الدور الذي تلعبه في تحسين الأداء وزيادة الفعالية وبالتالي ضمان البقاء والاستمرارية، فلا يمكن الحكم على حسن الأداء إلا بعد مراجعة داخلية محكمة من خلال نظام رقابي فعال.

❖ **أهداف البحث:** تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة إظهار أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة ودورها في تحسين تسيير المؤسسات بصفة عامة وعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بصفة خاصة.
- الوقوف على الدور الذي يلعبه المراجعون الداخليون في ضمان أداء المراجعة الداخلية لدورها الإيجابي بالمؤسسة
- ضرورة الاهتمام بهذه الوظيفة في مؤسساتنا والعمل على تطويرها من خلال توفير الأساليب والطرق الحديثة.

- مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في المحافظة على أصول وحماية البيانات، بحيث كل ما كان هناك نظام رقابة سليم كانت هناك معلومات وبيانات سليمة.

❖ المنهج المتبع:

حتى تتمكن من الإجابة على الإشكالية اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من اجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لدور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، ويظهر ذلك من خلال الاعتماد على المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها من الكتب والمجلات والدراسات السابقة، كما تم الاستعانة بمنهج دراسة حالة عند إسقاطنا الجانب النظري للواقع المعمول به في المؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة.

❖ الدراسات السابقة: من أهم الدراسات التي تم الاعتماد عليها كأساس لإنجاز هذا البحث هي:

- دراسة محمد أمين عيادي* (2008) بعنوان "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي

للمؤسسة"، حيث تمثلت أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية تقييم نظام المعلومات المحاسبي المالي في ضمان قدر اكبر من الثقة والدقة في المعلومات المحاسبية وما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المنظمة باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات والتي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي وهو ما يستلزم التعمق في دراسة العلاقات والإجراءات التي تتحكم في تسيير تنقل البيانات والمعلومات فيما بينها وهذا اعتمادا على أدوات كالرقابة والمراجعة الداخلية، ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة تمثلت فيما يلي:

* الرقابة الداخلية هي مجموع الإجراءات التي تضعها المؤسسة تعمل تحت مسؤوليتها و بهدف ضمان التطابق مع القوانين و القواعد و تطبق التعليمات التي تحددها الإدارة

* إن التأكد من صحة المعلومات المحاسبية يتطلب فرض رقابة مستمرة على البيانات والإجراءات عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعالة تساهم في تسيير عملياتها والتحقق من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء الغش والإهمال.

* المراجعة الداخلية هي وظيفة يؤديها موظفون داخل المشروع وتتناول فحصا انتقاديا لإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها ومن سلامة مقومات الرقابة الداخلية ومن أهدافها الأساسية:

* محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة "مبيعات - مقبوضات"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2007-2008.

- حماية متلكات المؤسسة ومصالحها.

- تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على السياسات و الإجراءات الإدارية.

• دراسة نادية بوقابة* (2011) بعنوان "التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"،

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وفعالية الأداء في المؤسسة، وهذا لاعتبار أن هذه الأخيرة - وفيما مضى - كانت من مهام المدقق الداخلي فقط، لكن حاليا ومع التطور الكبير في التدقيق الخارجي أصبح بوسعه أن يعطي آرائه المختلفة ليس في المجال المالي فقط، بل في مختلف مجالات المؤسسة، ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ما يلي:

* لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المؤسسة لا تعلم مستوى عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من تحقيق أهدافها.

* يهدف تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية إلى تحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على التغلب على هذه الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى اتخاذ القرارات اللازمة على ضوء النتائج المتحصل عليها، وهذا ما تحاول المراجعة الخارجية تحقيقه.

* يهدف تقييم الأداء كذلك إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسة في تحقيق الأرباح التي تمكنها من الاستمرار والبقاء في السوق.

• دراسة سامح رفعت أبو حجر وإيمان أحمد محمد رويحه[†] (2014) بعنوان "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقييم

نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث اتضح من خلال البحث والدراسة أن للمراجعة الداخلية دور فعال في إعادة هيكلة نظام الرقابة الداخلية، ومن أهداف الدراسة أيضا إثبات الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة ما يلي:

* تلعب المراجعة الداخلية دورا بالغ الأهمية في دراسة وتقييم بل وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر من أهم مقومات نجاحه، حتى وان كان هذا الدور خفي أو غير واضح لكنه موجود ولا بد من العمل على توضيحه بشكل أكبر.

* هناك علاقة طردية قوية جدا بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

* نادية بوقابة، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.

[†] سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقييم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، ورقة بحثية في إطار المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة حول عالم متغير "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 27 سبتمبر 2014.

* تمثل الرقابة سواء كانت داخلية أو خارجية من أهم الآليات الرقابية التي يعتمد عليها مفهوم حوكمة الشركات وكذلك المراجعة الداخلية.

* هناك تطور واضح جدا لمفهوم ووظيفة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

❖ هيكل البحث:


انطلاقا من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قسم هذه الدراسة إلى الفصول التالية:

الفصل الأول المعنون: "الإطار النظري للمراجعة الداخلية" وتم التطرق من خلاله لماهية كل من المراجعة، والمراجعة الداخلية، أساسيات المراجعة الداخلية، وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وآلية تنفيذها.

الفصل الثاني المعنون: "الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية" وتم التطرق من خلاله لماهية نظام الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث المعنون: "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز TIFIB بسكرة" وتم التطرق من خلاله لتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، واقع كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية في مؤسسة TIFIB، استخدام المراجعة الداخلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بمؤسسة TIFIB.

وفي الأخير تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم نتائج إختبار الفرضيات، جملة من النتائج والتوصيات المقترحة وأفاق البحث.



الفصل الاول
الاطار النظري للمراجعة الداخلية

تمهيد:

إن المراجعة الداخلية ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات و ضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوماً بعد يوم التسيير إذ تكثرت العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحياناً.

ولقد نشأت المراجعة الداخلية وتطورت نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية، والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

كما أن المراجعة الداخلية كغيرها من العلوم الاجتماعية تقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً للممارسي مهنة المراجعة، والمراجعة تنقسم إلى عدة أنواع بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها.

ومما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وآلية تنفيذها

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

مع تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت الحاجة إلى أساليب للتحقق من الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول المشروع وضمان الدقة للبيانات ولهذا نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

المطلب الأول: ماهية المراجعة:

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة مع كبر حجم المؤسسات والعمليات المنحزرة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق لكل من مفهوم، فروض وأهداف المراجعة.

أولاً: تعريف المراجعة: لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة ونذكر منها:

* عرفت بمعناها المهني: " على أنها علم له قواعده وأصوله وفن له أساليبه وإجراءاته يهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات المؤسسة محل المراجعة والحصول على أدلة إثبات قصد إبداء رأيه عن مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه المؤسسة."¹

* ويعرفها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي على أنها: " عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد الى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل ايجابي من التعبير عن استنتاج الممارس."²

* كما عرفت: "أنها النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق معايير محددة لها."³

وعرفت أيضا: "تقوم المراجعة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية لتنظيمات الأعمال، وتوصيل لأصحاب المصالح في هذه التنظيمات مثل المستثمرين أو حملة أسهم الدائنين، الحكومة، اتحادات العمال.... الخ، ويبدأ المحاسب عمله بتسجيل مختلف العمليات التي يجريها المشروع بدفتر اليومية العامة واليوميات المساعدة، ثم نرصد هذه العمليات وتبويبها بدفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأساتذة المساعدة، ثم نرصد هذه

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص14.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الى المراجعة والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص25.

³ Jean.Charles.Becour, Henri.Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2^{ème} Edition, Economica, Paris, 1996, p12.

الحسابات في نهاية السنة المالية، وإعداد ميزان المراجعة تمهيدا لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية لبيان نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية السنة المالية.¹

هذا التعريف الأخير، يشمل كافة عمليات المراجعة، كما يصفها بأنها عملية منظمة تعتمد على الفكر والمنطق بأسلوب منهجي لتحقيق مجموعة من الأهداف المتفق عليها، وأن جوهر عملية المراجعة هو جمع وتقييم الأدلة بشرط أن تكون موضوعية وبعيدة عن التحيز، حيث تستخدم هذه الأدلة للتحقق ما مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية الواقعة خلال الفترة وأثرها على نتائج المؤسسة ومركزها المالي، وفي الأخير يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عملية المراجعة، الذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة المؤسسة في ضوء تماشيتها مع المعايير الموضوعية وهي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ثانياً: فروض المراجعة: إن قيام المراجعة كعلم جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات والأسس التي تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية المراجعة، وتمثل في الآتي:²

- لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع والإدارة.
- فرض التزامات مهنية على المراجع تتناسب مع مركزه.
- مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي عن البيانات المالية. - البيانات المالية قابلة للفحص.
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير مادية.
- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال حدوث أخطاء.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة وبالتالي التعبير الصحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل إلى وجود دليل يعبر عكس ذلك.

ثالثاً: أهداف المراجعة: تطورت أهداف المراجعة عبر الزمن والتي يمكن ذكرها في الآتي:³

1- الأهداف التقليدية: وتنقسم إلى:

* **أهداف رئيسية:** يمكن حصرها في:

¹ محمد القيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 10.

² محمد سمير الصبان وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 25-26.

³ راجع: - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الأردن، 2000، ص 14.

- رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص 25-26.

- التأكد من أن البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر من أنها دقيقة وصحيحة.
- الحصول على رأي في محايد يبين مدى مطابقة القوائم المالية بما هو مقيد بالدفاتر.
- * أهداف فرعية: تتمثل في:

- اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر.
- التقليل من ارتكاب الأخطاء والغش وذلك من خلال الزيارات المفاجئة التي يقوم بها المراجع.
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- اعتماد الإدارة عليها عند تسطيرها للسياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاليا ومستقبلا.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية ومساعدتهم في اتخاذ قرارات مناسبة بشأن الاستثمار.
- ملء استثمارات وتقديم التقارير للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع.

2- الأهداف الحديثة والمتطورة: تتمثل في ما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف مع تحديد الانحرافات وأسبابها وطريقة معالجتها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المسطرة.
- منع الإسراف في جميع مجالات نشاط المؤسسة وبالتالي تحقيق أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

ان التنظيم الشامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق، لذلك كان على المؤسسة أن تتبنى المراجعة الداخلية التي تضمن لها كل ذلك، وستتطرق من خلال هذا المطلب لنشأة وتطور مفهوم المراجعة الداخلية وأهم خصائصها.

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية: يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينيات وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية التي كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها وبقي دور المراقبة الداخلية مهماً بحيث إنها لم تخصص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلا أن انتظام المراجعين الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك 1941 كان ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين الذي عمل منذ نشأته على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.¹

¹ شعبان لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص70.

وتم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947.¹ وبماتشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام المعهد بتعديل تعريفها سنة 1954 و1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية. بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.²

ثانياً: تطور مفهوم المراجعة الداخلية: لقد تطورت المراجعة الداخلية للوفاء بالاحتياجات لمنظمات الأعمال والمنظمات الحكومية بالإضافة إلى المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، لقد نشأ الطلب على المراجعة الداخلية أصلاً عندما اعترف مديرو المؤسسات الضخمة بأن المراجعة السنوية للقوائم المالية المنجزة عن طريق المحاسبين القانونيين لم تكن كافية ولذلك فقد كان هناك حاجة إلى وجود عاملين يتم الارتباط بينهم في توقيت ملائم بخلاف هؤلاء المحاسبين القانونيين للتأكد من أن السجلات المالية دقيقة وأنها تتم مراجعتها أول بأول ومن ثم يتم منع الغش أو الكشف عنه في وقت مناسب لذلك ركز هؤلاء المراجعين الداخليين الأصليين مجهوداتهم على الأمور المالية والمحاسبية³ كما شهدت المراجعة الداخلية منذ نشأتها مراحل وتطورات، شملت تعديلات وإضافات على مفهومها وأهدافها ومعاييرها ونطاق عملها خاصة منذ تأسيس معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين عام 1941 بهدف تأهيل المراجعين الداخليين ورفع مستواهم العلمية وإنشاء قسم المراجعة الداخلية خاصة في المؤسسات المتوسطة لكبرى، ومنذ هذا التاريخ مرت المراجعة الداخلية بمراحل تطور عديدة، والجدول التالي يبين مراحل تطور المراجعة الداخلية

الجدول رقم(01): مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية.

مراحل التطور	انعكاساتها على مفهوم ونطاق الأهداف المراجعة الداخلية
عام 1947	صدر المعهد أولى توصياته عن مسؤوليات المراجع الداخلي وعرف المراجعة الداخلية في هذه التوصية بأنها: " نشاط تقييمي مستقل يتم داخل المؤسسة بهدف مراجعة العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية وبناءة للإدارة. " ومن ثم فهي تمثل نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم فاعلية غيرها من الأدوات الرقابية وتهتم بالجوانب المالية والمحاسبية للعمليات.

¹ نداء علي القبان، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص24.

² أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار النشر والتوزيع عمان، الأردن، 1990، ص34.

³ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص67.

عام 1957	اصدر المعهد قائمة جديدة بمسؤوليات المراجع الداخلي ورد فيها أن المراجعة الداخلية هي: " إدارة للتحكم والتقييم تعمل داخل المؤسسة لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية، فهي رقابة إدارية مهمتها تقييم مدى فعالية وكفاءة المسؤوليات الرقابية الأخرى".
عام 1971	قام المعهد بتعديل توصياته مرة أخرى وشملت هذه التوصيات تعريفا جديدا للمراجعة الداخلية بأنها: " نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها بهدف تقديم خدمات الإدارة، وهي جزء من نظام الرقابة الإدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى".
عام 1981	حدث تعديل في مفهوم الرقابة الداخلية، حيث عرفها المعهد على إنها: " وظيفة تقييم مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها، وتعد نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى".
عام 1994	اصدر المعهد تعريفا جديدا للمراجعة الداخلية يشير على إنها: " وظيفة مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للمؤسسة، وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المؤسسة بما في ذلك الإدارة والعاملين في أداء مسؤولياتهم بشكل فعال لإمدادهم بتحليلات وتقييمات وتوصيات استشارية ومعلومات تتعلق بالأنشطة الخاصة بالفحص".
عام 1998	عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين "Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Interne" (IFACI) على أنها: "المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة" ¹ .
عام 1999	عرف المعهد المراجعة الداخلية على إنها: " نشاط تأكيدي استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراقبة وتحسين انجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من تطبيق السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية أو اقتراح التحسينات الأزمة للوصول إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".
عام 2001	اصدر المعهد التعريف الشامل والمفهوم المتطور للمراجعة الداخلية الذي بلّغ التطورات الحالية في بيئة الأعمال، حيث عرفها بأنها: "نشاط تأكيدي واستشاري وموضوعي ومستقل مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المؤسسة والمساعدة في تحقيق أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة".

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص15.

اصدر المعهد النسخة المعدلة من المعايير للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والصادرة عام 2008 وبدأ العمل بها عام 2011، وقد حافظ المعهد في هذه النسخة على الجوهر الأساسي لمفهوم المراجعة الداخلية عام 2001.	عام 2010
--	-------------

المصدر: عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بن سويف، مصر، بدون سنة، ص 55-56.

وبناء على ما سبق، من تطور مفهوم المراجعة الداخلية، فإنه قد حدث تطور مماثل في حجم المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع الداخلي وقد تبدل مفهومنا للدور الرقابي للمراجعة الداخلية الذي لم يعد مقصوراً على تنفيذ المهام الخاصة لعمليات المراجعة للجوانب المالية المحاسبية والتشغيلية فقط، بل حزمة مهام أخرى تتعلق بتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

ثالثاً: خصائص المراجعة الداخلية: على الجانب الآخر فقد حدث تطور مماثل في أدوار المراجعة الداخلية لتصبح نشاط يجمع بين صفات وخصائص تتمثل في:¹

1- التأكيدية: تنطوي مهمة المراجعة الداخلية على تقديم خدمات تأكيدية للإدارة والمؤسسة ككل، من خلال التأكد من حسن سير العمل، فحص كافة عمليات المؤسسة، التقييم المستمر الفعال والموضوعي للأدلة بهدف تقديم رأي أو استنتاجات ترتبط بعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

2- استشارية: تكون مهمة المراجعة الداخلية تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة للإدارة ومجلسها في كافة جوانب النشاط، مثل تقديم النصح والمشورة فيما يتعلق بالسياسات المختلفة، تدريب العاملين، مراقبة التقييم الذاتي ودعم التخطيط الاستراتيجي وإدارة عمليات الرقابة والمخاطر والحوكمة .

3- موضوعية: تكون صفة المراجعة الداخلية الحياد وعدم التحيز أثناء تقديم كافة أنشطتها وممارسة مهامها.

4- مستقلة: تكون صفة المراجعة الداخلية الموضوعية عند تقديم كافة خدماتها ويتحقق ذلك باستقلاليتها عن تنفيذ أي نشاط مالي أو إداري بالمؤسسة وتبعيتها مباشرة إلى لجنة المراجعة.

كما تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من خصائص أخرى نذكر منها ما يلي:²

1- المراجعة الداخلية وظيفة شاملة: تعد المراجعة الداخلية وظيفة شاملة لكونها تطبق في جميع المؤسسات، وكل الوظائف داخل المؤسسة (الوظيفة المالية والمحاسبية، الوظيفة التجارية...)

¹ عبد الناصر محمد سيد درويش، دور أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بن سويف، مصر، بدون سنة، ص 56.

² كمال الدين مصطفى الدهرواي، محمد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 167.

2- المراجعة الداخلية وظيفية دورية: عملية المراجعة الداخلية تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر بصفة دورية لفحص الأنشطة والمهام في كل النقاط ومصلحة المراجعة الداخلية تكون مهياً بأدوات تقدير الخطر.

3- المراجعة الداخلية وظيفية جديدة: ظهرت المراجعة الداخلية مع الأزمة الاقتصادية عام 1929 بالولايات المتحدة الأمريكية أين كانت المؤسسات تلجأ إلى خدمات مكاتب المراجعة الخارجية من اجل المراجعة والمصادقة على القوائم المالية، وكانت هذه العملية تكلف المؤسسة مبالغ ضخمة مما أدى إلى البحث عن وسيلة لتخفيض هذه التكاليف والحصول على تأشير المصادقة، فاستعانت بأشخاص موظفين بالمؤسسة وتولى مكاتب المراجعة المصادقة عليها فأطلقت على هؤلاء الأشخاص اسم المراجعين الداخليين.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.

تكمن الأهمية والهدف الاساسي للمراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والحفاظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، وستتطرق من خلال هذا المطلب الى أهمية، أهداف والعوامل التي أدت لتطور المراجعة الداخلية.

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية وعوامل تطورها:

1- أهمية المراجعة الداخلية: تعود أهمية المراجعة لكونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة وظائف مستخدمي القوائم المالية المراجعة ويعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستها ومن هذه الوظائف المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين البنوك رجال الأعمال والاقتصاد، الهيئات الحكومية، نقابة العمال وغيرها. كما أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطة ومراقبة وتقييم وتنفيذ الأداء، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات المحاسبية مدققة من قبل هيئة فنية محايدة كذلك نجد أن المستثمرين يعتمدون على القوائم المالية المراجعة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمار بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد على القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية والاعتماد على هذه القوائم في تقدير الدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

في حين تعتمد الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة على القوائم المراجعة في أغراض كثيرة منها التخطيط الرقابة فرض الضرائب تحديد الأسعار تقرير الإعانات لبعض الصناعات كذلك تعتمد عليها نقابات

العمال مع مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح...¹

¹سارة بن التومي، سمية فوضيلي، دور المراجعة الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، يومي 04-05 ديسمبر 2012، ص ص04-05.

- 2- عوامل تطور المراجعة الداخلية: لقد ازداد الاهتمام بالمراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة بهدف تطوير هذه الأنشطة والعمليات في المؤسسة تهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وقد بلغت أهمية المراجعة ذروتها للأسباب التالية:¹
- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية: وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.
- كبر حجم المؤسسة وانتشارها جغرافيا: أن كبر حجم المؤسسة وتعدد منتجاتها وتشابك معالمها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بالانتظار حتى تتم مراجعة القيود من قبل مراجع الحسابات الخارجي لذا تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال المراجعة الداخلية للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أول بأول.
- تحول المراجعة الخارجية إلى أسلوب (المراجعة الاختيارية): يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية ومن المكونات الرئيسية لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المؤسسة التي لا يوجد بها المراجع الداخلي.
- توفر بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها: تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية لاسيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فان الإدارة العليا تحصل على معلومات من مصدرين:
- ✓ معلومات من الإدارات التنفيذية.
- ✓ معلومات واردة من مراجعي الحسابات الخارجية.
- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية: لقد تترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المؤسسة الكبيرة ضرورة لقيام الإدارة العليا بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعته من خطط وسياسات عامة، وأن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع عنها على رأس المال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين حين لآخر إلى تقييم أداء تلك الإدارات لمعايير الأداء الموجودة التي عهدت بها إلى دائرة المراجعة الداخلية.
- أن الاعتراف بأن كل أصل من الأصول وكل نشاط هو خاضع لخطر معين وبالتالي هو قابل للمراجعة فأن خلق خلية مراجعة داخلية تبدو ضرورية داخل المؤسسة.²

¹ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2006/2007، صص88-89.

² أدريس عبد السلام الشتيوي، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1996، ص56.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية: يمكن إنجاز أهداف المراجعة الداخلية في ما يلي:

1- الأهداف التقليدية: تتمثل الأهداف التقليدية للمراجعة الداخلية في:¹

- التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل في المؤسسة والتحقق من تطبيقها.
- التأكد من التزام الإدارات والدوائر في الشركة من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة في المؤسسة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية ذات العلاقة، ومدى الاعتماد العمليات ودراسة الضبط من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات المالية.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر بالإضافة إلى مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- مراجعة إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في المؤسسة.
- التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة ودورية، على الأقل نصف سنوية بنتيجة المراجعة ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.
- إمكانية زيادة نسبة الخطأ والغش.

2- الأهداف الحديثة: تتمثل الأهداف الحديثة للمراجعة الداخلية الأهداف التالية:²

- الإشراف على الرقابة الداخلية: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية مسؤولية مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية ولعمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية لمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

¹ داوود يوسف صبح، دليل المراجعة الداخلي وفق المعايير الدولية، اتحاد المصاريف العربية، ط2، لبنان، 2010، ص ص42-43.

² شادي صالح الجيمري، دور المراجعة في إدارة المخاطر "دراسة ميدانية في المصارف السورية"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2011/2010، ص 49.

- مراجعة الأنشطة التشغيلية: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفعالية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المؤسسة غير المالية.
- مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة: يمكن أن يكلف قسم المراجعة الداخلية بمراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات توجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.
- إدارة المخاطر: يمكن أن يساعد قسم المراجعة الداخلية للمؤسسة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية

تعتمد معظم الإدارات حاليا على وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز نظم الرقابة لديها، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية.

المطلب الأول: أدوات وإجراءات المراجعة الداخلية:

حتى يؤدي المراجع الداخلي مهامه على اكمل وجه يحتاج الى مجموعة من الادوات والوسائل واتباع مجموعة من الاجراءات تسهل تيسر عملية المراجعة، فمن خلال هذا المطلب سنتطرق الى كل من أدوات ووسائل واجراءات المراجعة الداخلية.

أولاً: أدوات المراجعة الداخلية: للمراجعة الداخلية أدوات خاصة تعتمد عليها وتمثل في:¹

- 1- الملف الدائم:** يحتوي الملف الدائم للمراجعة على جملة من المعلومات الخاصة بحياة المؤسسة موضوع القانونية والمحاسبية ويمكن أن يضم الملفات الفرعية التالية:
 - ملف خاص بالتنظيم العام للمؤسسة والذي يتمثل في المنهج الوظيفي وكل الإجراءات العملية ومختلف الأشكال والتوضيحات الخاصة بالنشاط العام للمؤسسة (تعليمات عامة، تعليمات تنظيمية، التعليمات الخاصة بكل المديرية).
 - نسخ من كل العقود المبرمة في المدى القصير والمتوسط.
 - الوثائق الرسمية للمؤسسة كالملف الجبائي والذي يتضمن نسخ التصريحات الجبائية للشركة حسب التسلسل الزمني وكذا نتائج الرقابات الجبائية التي خضعت لها فيما سبق.
 - ملف خاص بالحسابات شبه المجمدة (الدليل المحاسبي الخاص، تعليمات تنظيم المحاسبة وإعداد الوثائق المحاسبية).
 - وثيقة تتناول الإشكاليات المهمة التي تنصب عليها مهمة المراجعة.
 - محاضر لعمليات المراجعة السابقة مع الأجوبة الخاصة بالمديريات التي خضعت للمراجعة.

2- الملف السنوي أو ملف المهمة: يتعلق هذا الملف بالمعلومات ذات الارتباط فقط بالدورة ويتضمن موضوع المراجعة:

- الوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.
- الفواتير وكل المصاريف الخاصة بالسنة.
- تقديرات الميزانية الشهرية، الثلاثية، السنوية أو السداسية.

¹Khyarallah Belaid. L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupe, Centre de publication universitaire, Tunisie, 2005, pp 35-37.

- محضر محافظ الحسابات.

- نسخ كل المراسلات مع الموردين والزبائن ومع مؤسسات أخرى (صندوق الضمان الاجتماعي، الجمارك الضرائب، مكاتب المحامين، مكاتب الدراسات).

ثانيا: وسائل المراجعة الداخلي: تسمح القواعد باستمرار سير عمليات التسيير وهي توضع من طرف المؤسسة نفسها، ولتدقيقها يجب تحليلها وفهمها ومراقبة تطبيقها الحقيقي وتقييم مطابقتها وفعاليتها إزاء هدف النشاط المراقب، ويستخدم المراجعة الداخلي وسائل مختلفة نذكر منها:¹

1- أدوات الوصف ومنها:

- رسم بياني لحركة الوثائق (خرائط تدفق).

- مخطط تدقيق.

2- أدوات الاستفهام ومنها:

- العينات.

- الاستمارات.

- الحوارات.

3- أدوات التقديم: مثل أدوات مكتبية تقليدية.

كما يوجد بعض البرامج التي تدمج عدة أدوات وتعطي تحاليل إحصائية للمعطيات.

ثالثا: إجراءات عمل المراجعة الداخلية: تتضمن أعمال المراجعة الداخلية كل من تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، وعند التخطيط لعملية المراجعة الداخلية يجب الاهتمام بوضع الأهداف ونطاق العمل للحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي تتم مراجعتها، وكتابة برنامج المراجعة وكذا خلفية عن الأنشطة التي تتم مراجعتها، وكتابة برنامج المراجعة وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على قسم المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة .

وتتضمن فحص وتقييم المعلومات الضرورية وقيام المراجع بتجميعها وتحليلها وتفسيرها، ولكن تتم عملية الفحص والتقييم على المراجع وإتباع الأتي:²

- تجميع المعلومات حول موضوع المراجعة وذلك باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية والتي تشتمل على مقارنات بين الفترة الحالية والفترة السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومات مماثلة في نفس الصناعة.

¹Claude Grenier et Jean Bonnebouche, **Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise**, édition Foucher, Paris, 2003, p 54-56.

² رضا خلاصي، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هوهة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص ص98-100.

- يجب أن تكون المعلومات كافية ويمكن الاعتماد عليها، أي انه يجب أن تستند تلك المعلومات إلى حقائق كافية بحيث يمكن للشخص المؤهل أن يصل إلى نفس النتائج ويجب أن تتماشى مع أهداف المراجعة.
- يجب اختيار إجراءات المراجعة بما فيها اختبارات المراجعة وأساليب المعاينة الإحصائية المستخدمة.
- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات بما يوفر تأكيداً من الحفاظ على موضوعية المراجع والتأكد من تحقيق الأهداف.
- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية المراجعة وذلك عن طريق المراجع، مع مراجعته للأوراق مع المشرف على قسم المراجعة الداخلية، ويجب على المراجع بعد انتهائه من عملية المراجعة إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم ويجب على المراجع أن يناقش النتائج والتوصيات مع المستوى الإداري المناسب ورأى المراجع، ويجب أن يتضمن أيضاً توصيات المراجع بشأن التحسينات الممكنة ووجهة نظر الجهة محل المراجعة في النتائج والتوصيات، وبعد إصدار التقرير يجب على المراجع متابعة ما تم فيه وذلك للتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية

تشمل معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للمراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي:

أولاً: معايير استقلالية المراجع الداخلي: ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وتحقيق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء أعماله بجرية وبموضوعية ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي متحيز، ويتحقق الاستقلال بناءً على الوضع التنظيمي والموضوعية، وتحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية هي:¹

1- الموقع التنظيمي: يجب أن لا يكون الموقع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية كافياً للسماح بتحقيق مسؤوليات المراجعة الداخلية .

2- الموضوعية: يجب أن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين عند أداء المراجعات الداخلية.

ثانياً: معايير أداء تنفيذ وظيفته المراجعة الداخلية: أن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج وعمليات المتابعة وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة تحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية هي:

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2005، ص638.

- 1- **التخطيط:** يجب أن يقوم المراجع الداخلي بالتخطيط الدقيق لكل عملية مراجعة.
 - 2- **فحص وتقييم المعلومات:** حيث يجب على المراجعين الداخليين جمع وتحليل وتفسير المعلومات. والحصول على الأدلة الكافية والتي تؤيد نتائج المراجعة.
 - 3- **توصيل النتائج:** يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج أعمال المراجعة.
 - 4- **المتابعة:** يجب على المراجعين الداخليين القيام بعملية المتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات الصحيحة المطلوبة على ضوء نتائج المراجعة .
- ثالثا: **معايير التأهيل العلمي والعملية (المهني):** تحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية هي:
- 1- يجب أن تبذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أداء عملية المراجعة الداخلية.
 - 2- يجب أن تقدم إدارة المراجعة الداخلية التأكيدات على أن الكفاءة المهنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين في مستوى مقبول ومناسب للمهام التي يقوم بها
 - 3- يجب أن يتوافر الإشراف على تنفيذ المهام في قسم المراجعة الداخلية
 - 4- يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارات والقدرات المتعلقة بالعلاقات الإنسانية والاتصالات الفعالة والمهارات في التعامل مع الأفراد.
 - 5- يجب على المراجعين الداخليين المحافظة على المستوى التنافسي لمعلوماتهم الفنية.
- رابعا: **معايير نطاق عمل المراجعة الداخلية:** ويتطلب من المراجع دراسة وفحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ومدى كفاءة أداء المهام والمسؤوليات قبل تحديد نطاق العمل وذلك بهدف التحقق من مدى توفر ضمانات وضوابط كافية لتحقيق المؤسسة لأهدافها بكفاءة وفعالية، ومدى تطبيق هذه الضوابط وقدرة المؤسسة على حماية أصولها واستغلال موارده المتاحة بكفاءة وفاعلية.¹
- خامسا: **معايير تسيير إدارة مصلحة المراجعة الداخلية:** يجب أن يدير مديرو إدارة المراجعة الداخلية إدارة بشكل سليم، حيث ألزم هذا المعيار مديرو إدارة المراجعة الداخلية ضرورة القيام بالآتي:²
- 1- **تحديد الأهداف والسلطات والمسؤوليات:** يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية
 - 2- **التخطيط:** يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم.

¹ لطفى شعبان، مرجع سابق، ص76.

² بلعالي السعدي، أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة التوظيف وفنون الطباعة EMBAG" برج بوغريج"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص ص19-20.

- 3- السياسات والإجراءات: ضرورة قيام مدير قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعين التابعين له في تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم.
- 4- يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهاراتهم.
- 5- يجب على مدير قسم المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية وجهود المراجعة الخارجية.
- 6- يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج يهدف إلى تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: أنواع وخدمات المراجعة الداخلية.

في وقتنا الحالي أصبحت المراجعة الداخلية نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة تهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وسنتطرق من خلال هذا المبحث لأنواع والخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية.

أولا: أنواع المراجعة الداخلية: ظهرت أنواع مختلفة من المراجعة الداخلية بما يعكس شمولها وتمثل في:

- 1- المراجعة الداخلية المالية: تعرف بأنها: "الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بما لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقا".¹ وبالنظر الى هذا التعريف نجد أن المراجعة المالي هو المجال التقليدي للمراجعة الداخلية والذي يضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود الى الاحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة، وتدقيقها حسابيا ومستنديا، ثم التحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والسياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة، والهدف من المراجعة هو اظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة.
- 2- المراجعة الداخلية التشغيلية: تعرف أهما: "عبارة عن تقييم الأنشطة والنظم وضوابط الرقابة الداخلية داخل المؤسسة من حيث الكفاءة والفعالية والجدوى الاقتصادية، فالفعالية تتمثل في انجاز الأهداف أما الكفاءة تشير إلى المواد المستخدمة في هذه الأهداف".²

تعتبر المراجعة الداخلية التشغيلية هو المجال غير التقليدي لها، ونشأ هذا النوع كتوليد لتطورات التي حدثت في مجال المراجعة ويطلق عليه البعض أسماء أخرى مثل المراجعة الإدارية أو مراجعة الأداء ويسعى هذا النوع من المراجعة الداخلية إلى فحص وتقييم أعمال المؤسسة ككل لتحقيق الكفاية والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مسبقا ومتفق عليها مع الجهات العليا، وتشكل المراجعة الداخلية التشغيلية دورا استشاري أمنيا للإدارة العليا حيث يقدم المراجعين الداخليين لها التقارير التي تخدم جميع المستويات الإدارية بناء على نتائج مراجعتهم والتي تمكن الإدارة من:

¹ خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والمراجعة، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص163.

² أمين السيد احمد لطفى، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص493.

- تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لأهداف الإدارة أو وفقا لمقياس آخر.
 - الاطمئنان على أن خطط الإدارة شاملة ومتجانسة ومفهومة من قبل المستويات التنفيذية.
 - إعادة التأكيد على أن كل التقارير التشغيلية يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.
 - الحصول على معلومات مناسبة حول جوانب الضعف في الرقابة الإدارية.
- 3- المراجعة لأغراض خاصة:** هذا النوع من المراجعة يتعلق بالمراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي حسب ما يستجد موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب والنطاق مع النوعين السابقين لكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ انه غالبا يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة المراجعة الداخلية، ويشمل هذا النوع من مراجعة عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع.¹
- 4- مراجعة الالتزام:** هي قيام المراجع الداخلي بالتحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من المؤسسة. وذلك من خلال قيام إدارة المراجعة الداخلية بما يلي:²
- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المؤسسة.
 - الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
 - رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.
- 5- مراجعة نظم المعلومات:** وتتمثل في النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي في المؤسسات التي تتبع نظام الحاسوب للتأكد من اكتمال هذه النظم وأمنها وأيضا لرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب بالإضافة إلى الفعالية الفنية الالكترونية.³
- 6- تدقيق الالتزام بالسياسات:** تهدف إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات الإجراءات، المعايير، القوانين، والتعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، وتعتبر طبيعة هذه المراجعة أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلي الأخرى وبصفة خاصة المراجعة الإداري، ويرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بأنواع المراجعة الأخرى.⁴

¹ دهيلي محمد العيد إسلام، أهمية المراجعة الداخلي في مراقبة عملية إنتاج "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة-ENICAB -، مذكرة ماستر (غير منشورة)، تخصص: فحص

محاسبي: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، صص 19-20.

² محمد علب محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظام المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، رسالة ماجستير، تخصص: المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية -صنعاء-، الجمهورية اليمنية، 2014، صص 19.

³ عبده احمد عبده غنثش، إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، 2011، صص 65.

⁴ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، صص 122-123.

ولإنجاز تدقيق الالتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي وبدقة ما هي السياسات والإجراءات والمعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، وبالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته.

ولقد تطور هذا النوع من المراجعة في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مدققين متخصصين في هذا المجال وبصفة خاصة في مجال الحكومي، حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع والدرجة العالية من الناحية الفنية والنواحي التفصيلية.

ثانيا: خدمات المراجعة الداخلية: إن الهدف المعلن للمراجعة هو خدمة المؤسسة وليس إدارتها فقط، أو مجموعة محددة داخلها، فالمراجعين الداخليين وهم يقومون بعملهم يخدمون المؤسسة ككل بدءا بأصغر موظف فيها وانتهاء بمجلس إدارتها، أما الخدمات التي يقدمونها هي:¹

1- مراجعة القوائم أو التقارير المالية ونظم الرقابة الداخلية.

2- مراجعة نظم الرقابة للتأكد من تماشيها ومسارقتها لسياسات المؤسسة وخططها وإجراءات عملها والقوانين والتعليمات التي تحكمها.

3- تقييم كفاءة واقتصادية أداء العمليات.

4- مراجعة الفعالية في تحقيق أهداف البرنامج بالمقارنة مع الأهداف المرسومة سلفا.

وهكذا يمكن تقسيم عمل المراجع الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما: المراجعة المالية والمراجعة الإدارية التنفيذي فالأولى تتناول التحقق من وجود الأصول والحماية المناسبة لها، بالإضافة إلى فحص النظام المحاسبي، أما الثانية فتتجاوز النوع الأول لتشمل المراجعة في جميع أقسام المؤسسة، لرؤية مدى التقيد بالسياسات والخطط.

¹ - خالد أمين عبد الله، المراجعة والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص126.

المبحث الثالث: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وآلية آدائها

لتنفيذ مهمة المراجعة الداخلية بصورة فعالة يتطلب الامر توفر ادارة منظمة من خلال تحديد كل من المسؤوليات والصلاحيات، ومجموعة من الوسائل والخطوات التي تتبعها هذه الادارة في سبل اداء مهامها المراجعةية على أعمال المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل كفاء وفعال.

المطلب الأول: ضوابط عمل المراجعة الداخلية

تعتمد ادارة المراجعة الداخلية لأداء خدماتها على مجموعة من الضوابط العملية المنظمة لها، والتي تعمل على تحديد مسؤوليات كل موظف ينتمي لها، بالإضافة الى تحديد موقعها في المخطط التنظيمي للمؤسسة، وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المطلب.

أولاً: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

يتولى المدير إدارة المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة و يكون مسؤولاً عن تلك الإدارة بحيث:¹

- 1- تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة.
 - 2- تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية.
 - 3- تتماشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير المراجعة الداخلية.
- وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:
- تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة .
 - يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.
 - يوفر سياسات وإدارات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة.
 - يضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
 - يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي.
 - يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة و تقييم أعمالها بصورة مستمرة.

ثانياً: أشكال المراجعة الداخلية: يخضع تحديد حجم وشكل المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين:²

1. **حجم المؤسسة:** يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسياً لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمد في المؤسسة، فلا يمكن تصميم هيكل للتدقيق الداخلي موحدًا بين المؤسسة المحلية أو الدولية، فاختلاف حجم وشكل المؤسسة يحتم الشكل المحدد للمراجعة الداخلية.

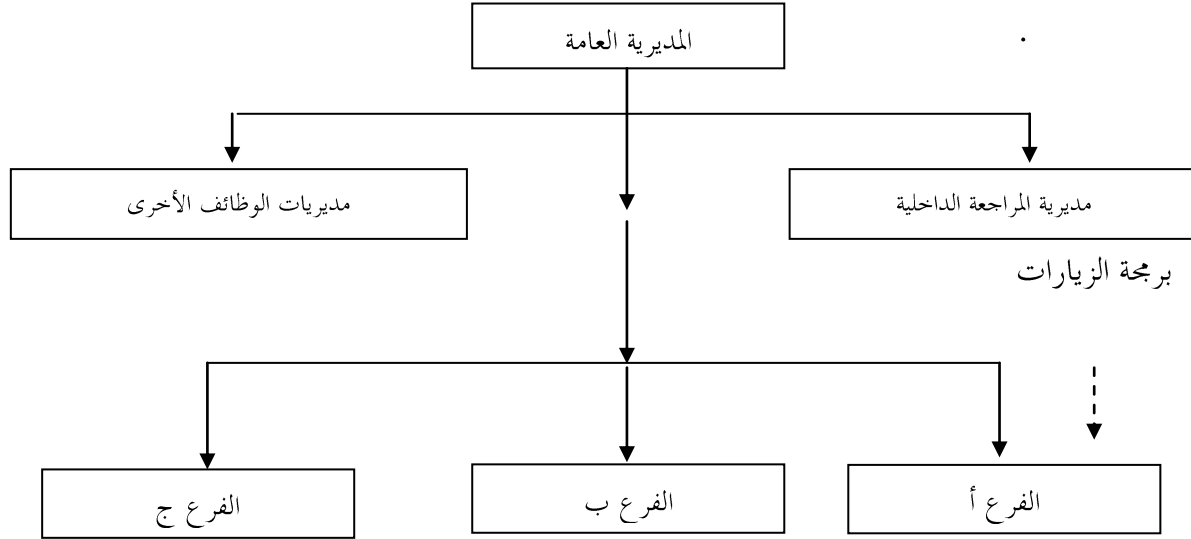
¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فنجي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 225.

² صديقي مسعود و براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التنسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 09-09 مارس 2005، ص 22.

2. انتشار المؤسسة: إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافيا يحتم وجود هياكل قارة نسبيا لتسيير الأنشطة في مناطقها، لذا وبغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يتم تبني إحدى الأنواع التالية من المراجعة الداخلية:

- مراجعة داخلية مركزية: يكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة وبرمجة الزيارات الميدانية لفروع هذه المؤسسة، كما يوضحه الشكل اللاحق:

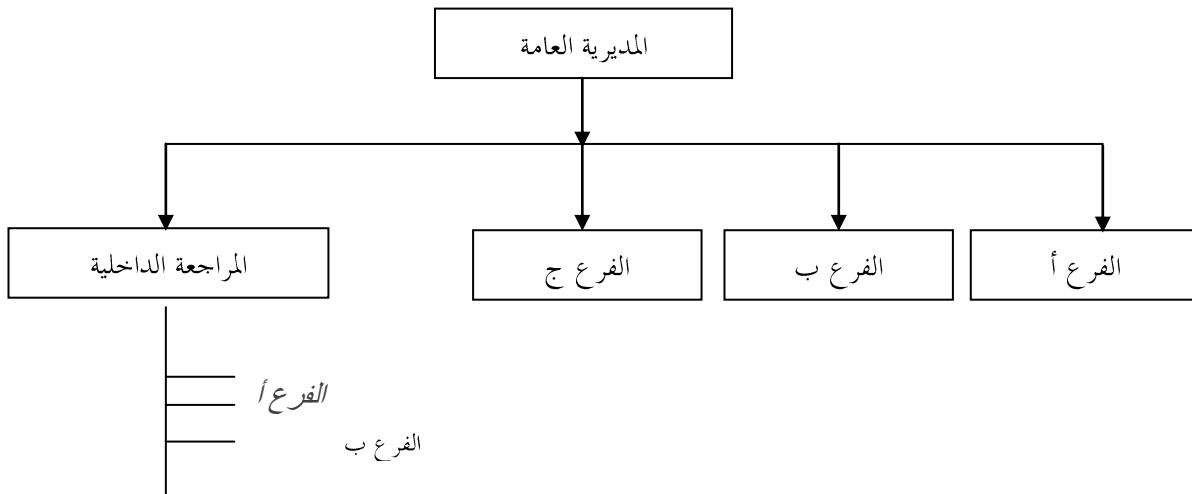
الشكل رقم (01): المراجعة الداخلية المركزية



المصدر: صديقي مسعود وبراقي محمد، مرجع سابق، ص 23.

- مراجعة داخلية لا مركزية: في ظل هذا النوع يجوز اعتماد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة نشاط، كما يتضح من خلال الشكل اللاحق:

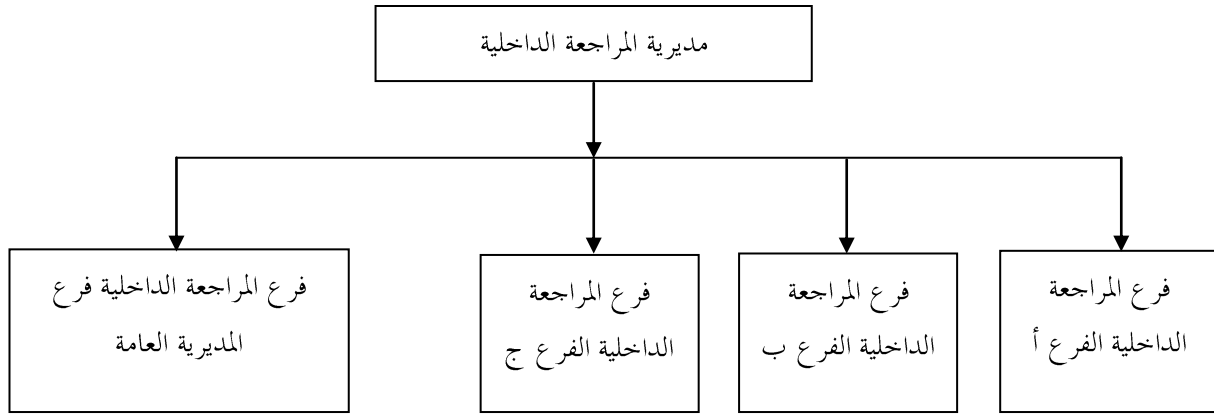
الشكل رقم (02): المراجعة الداخلية اللامركزية.



المصدر: صديقي مسعود وبراقي محمد، مرجع سابق، ص 24.

إلا أن كل من النمطين تتخلله جملة من النقائص، كالبطء في تنفيذ الزيارات، عدم المتابعة الآنية وغياب التنسيق بين فروع المراجعة، لهذا ينبغي أن نجد شكلا متكاملا للمراجعة الداخلية في ظل ضخامة حجم المؤسسات وتنوع نشاطها.

– **مراجعة داخلية مختلطة:** إن بناء هذا الشكل يعتمد على المزج بين الشكلين السابقين من خلال وضع مديرية على المستوى المركزي للمراجعة الداخلية وفروع لها على مستوى كل منطقة نشاط، ويمكن توضيح ذلك في الشكل اللاحق:



الشكل رقم (03): المراجعة الداخلية المختلطة

المصدر: صديقي مسعود وبراقي محمد، مرجع سابق، ص 24.

يسمح هذا الشكل لمديرية المراجعة الداخلي من تقديم رأي في واحد عن الأعمال التي تقوم بها على مستوى المناطق، من خلال إشرافها على الفروع المختلفة لها وبالزامهم بالتقيد بإجراءات ومعايير المراجعة وحثها على العمل على تحقيق الأهداف من أي فحص، كما أن هذا الشكل يقضي على عيوب الشكلين السابقين من خلال:

- الإشراف على عمل المراجعين على مستوى المناطق.
- السهر على التقيد بالإجراءات والمعايير.
- العمل على تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.
- المقابلة والمتابعة الآنية في عين المكان من قبل مراجعي المناطق.
- التنسيق بين جميع الفروع.

المطلب الثاني: مسؤوليات إدارة المؤسسة والمراجع الداخلي وصلاحياته

حتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته وفقا لما تقتضي به قواعد ومبادئ و معايير المراجعة الداخلية كما أن للإدارة عدة مسؤوليات.

أولاً: مسؤوليات المراجع الداخلي: يعتبر المراجع الداخلي مسئولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة الداخلية المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة وعليه فإن المراجع الداخلي يقوم بالمسؤوليات التالية:¹

1- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع لعمليات المراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات عملية المراجعة.

2- وضع خطة شاملة النطاق وأسلوب وتحديد الفترة اللازمة لأداء المهمة

3- مراجعة المستندات والقيود والسجلات والوثائق المختلفة اللازمة للقيام بعملية المراجعة كما هو مخطط لها.

4- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة .

5- تسجيل لجميع الملاحظات والنتائج والاستنتاجات حول عملية المراجعة لإعداد تقرير حول النشاط الخاضع لعملية المراجعة الداخلية.

6- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

7- الاحتفاظ بملف أوراق المراجعة الداخلية وتوثيقه حسب سياسات الإدارة.

8- الحفاظ على العلاقات الإنسانية داخل المؤسسة.

9- اكتشاف الأخطاء الموجودة بكل أشكالها.

ثانياً: صلاحيات المراجع الداخلي: إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة.

ويتمتع المراجع الداخلي بمجموعة صلاحيات تتمثل فيما يلي:²

1- الحق في الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة المؤسسة.

2- الحق في الحصول على سجلات ووثائق المؤسسة محل المراجعة

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، الجزائر، 2009-2010، ص50.

² عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص28.

- 3- تحديد نطاق عمل المراجعة بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحديد أهداف المراجعة بحيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيد يعني أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل المؤسسة.
- 4- الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.
- 5- الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل وإعطاء الأولوية للإجابة على طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية للمؤسسة.
- 6- حق طلب جميع المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية المراجعة.
- 7- حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماته.¹
- 8- حق الحصول على صورة من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور الجمعية العامة، كما له الحق في الحضور والإدلاء برأيه فيما يخص النواحي المالية والإجابة حول أي استفسارات حول تقريره المرفق للقوائم المالية.
- 9- حق مناقشة عزله وحق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك في العزل التعسفي وإساءة لسمعته وله أن يتمتع عن إبداء الرأي في حالة الضغوطات والأخطاء الكثيرة²
- ثالثاً: مسؤولية الإدارة: إدارة المؤسسة مسئولة عن اختيار السياسات المحاسبية الملائمة و الاحتفاظ برقابة داخلية جيدة و إعداد قوائم مالية عادلة على الرغم من مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية والملاحظات التي ترفق بها فمن المتعارف عليه أن يعد المراجع مسودة للقوائم المالية للعميل أو أن يقدم مقترحات للتعديل فيها، وفي حال إصرار الإدارة على المدى الذي تراه للإفصاح في القوائم المالية والذي لا يعد مقبولاً من قبل المراجع، يمكن للمراجع أن يصدر تقريراً عكسياً أو مقيضاً أو ينسحب من عملية المراجعة.³

المطلب الثالث آلية المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية خطوات عمل يجب إتباعها في إطار تنفيذ المهمة وإنجاحها، وهذا ما سيتم التطرق له من خلال هذا المطلب.

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص45.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 125.

³ نادر حمد عبد الله الجيران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مكتبة الآفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص105.

أولاً: مرحلة الأمر بالمهمة:¹

الهدف من هذه المرحلة هو السماح للمراجع بمعرفة المهام التي سيؤديها، فمصلحة المراجعة الداخلية لا تقرر بنفسها الأعمال والمهام التي ستقوم بها أو النشاطات التي ستتم مراجعتها، هذا القرار يعود إلى الإدارة العامة من خلال ما يسمى بالمر بالمهمة (L'ordre de Mission).

الأمر بالمهمة هو التفويض الذي يعطي من قبل الإدارة العامة للمراجعين الداخليين والذي يعلم المسؤولين المعنيين بالتدخل، وهذا التفويض يعطي للمراجعين حق الانطلاق في المهام وهو عبارة عن وثيقة قصيرة (حوالي صفحة) وليس من الضروري أن تظهر عليها عبارة أمر بالمهمة.

وحسب ثقافة المؤسسة قد يكون من القانوني إصدار "الأمر بالمهمة" كمذكرة إعلامية من الإدارة العامة إلى كافة المسؤولين المعنيين كما قد يكون من القانوني أيضاً أن يمض هذه الوثيقة رئيس أو المدير العام أو الوظيفة أو المصلحة للفرع التي ستتم مراجعة نشاطها

من أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة هي:

1- النشاطات والوظائف المعنية بتدخل المراجعين الداخليين.

2- الأهداف المنتظرة من المهام التي ستؤديها مصلحة المراجعة حيث يمكن للإدارة العامة أن تعتبر المراجعة:

- وسيلة للتخلص من الإطارات التي تعتبرها غير كفؤة وغير مناسبة

- وسيلة لخلق تصور مسبق لإصلاحات واسعة النطاق.

- بداية أو انطلاقه لديناميكية نمو وتطور في المؤسسة (نريد أن نكون الأفضل).

- مجرد عادة تفرضها الشركة الأم أو السلطات المعنية.

وهناك أهداف أخرى قد تفرضها ظروف طارئة (الدخول إلى البورصة، الدخول في شراكة... الخ).

3- الأسباب التي حفزت على طلب المراجعة وكذا الطرف الذي قام بالطلب، فإذا كان الطالب هو مسؤول الوظيفة

أو القسم الذي ستتم مراجعة أعماله، من الأفضل أن يمضي هذا الأخير الأمر بالمهمة وهذا بغرض تحسين استقبال

المراجعين وتسهيل تدخلهم لأن الأشخاص الذين ستراجع أعمالهم سيكونون أكثر تعاوناً في حال ما إذا أن عملية

المراجعة كانت بناءاً على طلب من رئيسهم.

4- الفترة التي تمثل موضوع الدراسة (قد تمتد هذه الفترة على مدى أسابيع أو أشهر أو حتى سنوات).

5- معايير التقييم المعتمدة.

¹ مساهل ساسية، تأثير تكنولوجيا المعلومات على وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص، تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2006/2003، ص ص 26، 27.

6- تقدير الوقت اللازم لتحقيق كل مرحلة من المراحل القادمة (جمع المعلومات، التشخيص... الخ) قد يحدث في بعض الحالات أن يتم نشر الأمر بمهمة نظرا لظروف طارئة مثلا أو عندما يتطلب نجاح المهمة إجراء رقابات مفاجئة لم يكن الأشخاص الذين ستراجع أعمالهم يتوقعونها.

ثانيا: ومرحلة التخطيط والدراسة: كل عملية مراجعة يجب أن تنتج عن تخطيط وتفكير مسبق، مرحلة التخطيط يجب أن تكون صارمة لأن نجاح أعمال المراجعة يتوقف كثير على هذه المرحلة كما يجب على المراجع أن يأخذ الوقت الكافي لتوجيه وتخطيط المهمة التي أوكلت إليه لأن المؤسسة ليست مجرد تتابع لأرقام، ميزانيات، نسب وعمليات تتم مراجعتها بنفس الطريقة فهي قبل كل شيء مجموعة أفراد ونظام مفتوح على المحيط الخارجي يتطلب في كل مرة تكييف المناهج المستعملة، وتتم هذه المرحلة كما يلي:¹

1- مرحلة الاطلاع: وهي تقتضي أن يقوم المراجع بدراسة أولية لنشاط المؤسسة حيث يحصل على مختلف البيانات والمعلومات عنها مثل "اسم وعنوان وتاريخ نشأة المؤسسة، شكلها القانوني، تنظيمها الإداري، نظام المراجعة الداخلية المطبق فيها، طرق الإنتاج وقنوات التوزيع وكذا الإجراءات المحاسبية المتبعة..." وغيرها من المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها كما يقوم بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة وهذا لكي يحدد الإجراءات التفصيلية التي تدرج في برنامج المراجعة.

2- إعداد برنامج المراجعة: هو عبارة عن قائمة تحوى على إجراءات المراجعة الواجب إتباعها للتحقق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأهداف الموضوعة مسبقا، كما يظهر البرنامج نطاق العمل المطلوب من المراجع وكذلك الإجراءات التي سوف يتخذها أثناء أداءه للمهمة المكلف بها، وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية المراجعة "

3- توزيع الاختصاصات: ويقصد به تحديد موظفي مكتب المراجعة واختيار الكفاءات المناسبة، كما يجب على المراجع التوفيق بين المهارات المطلوبة وكفاءة الأفراد العاملين معه، هذا باعتبار المسؤول الأول والوحيد أمام إدارة المؤسسة ومختلف الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

ثالثا: العمل الميداني: هي مرحلة الانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة وهذا بتطبيق برنامج العمل في الواقع الميداني، وقد نصت المعايير الدولية المهنية للمراجعة الداخلية عدة معايير بخصوص ذلك:²

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 111.

² بلال برايق، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة عينة من المراجعين الداخليين-، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015، ص ص 62-63.

1- تنفيذ المهمة: "يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة".

2- التحليل والتقييم: " يجب على المراجع الداخلي أن يؤسس استنتاجاته ونتائجه وفقا لمجموع التحليلات والتقييمات المناسبة "

3- الإشراف على المهمة: "يجب أن تكون مهام المراجعة محل الإشراف الملائم بما يكفل تحقيق الأهداف وضمن الجودة وتطوير كفاءات الفرق.

في هذه المرحلة يتم إجراء مقابلات، الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع الأدلة الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

رابعا: مرحلة التقرير عن مهمة المراجعة وتنفيذ التوصيات: هذه الخطوة تعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة، وتتمثل في أربع مراحل هي¹:

1- التقرير الأولي لمراجعة: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

2- حق الرد من الأشخاص المراجع أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجع أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات


3- التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال هذه عملية ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت.

4- متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المراجع الداخلي مجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

¹ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 521

خلاصة

تعد المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية، تلعب دورا مهما في مساعدة الإدارة على مسؤولياتها المختلفة، في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها على اختلاف إحصامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، يتوفر فيه مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط القوة والضعف، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من إخطار وما يتاح أمامها من فرص.



الفصل الثاني
الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

كما هو معروف أن إدارة المؤسسات تعتبر بمثابة وكيل عن أصحاب المصلحة فيها خاصة المساهمون والإدارة منوط بها تصميم وتشغيل أنظمة فعالة للرقابة الداخلية لضمان إعداد قوائم خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية وفي سبيل وفاء الإدارة بهذه المسؤولية الإدارية الوكالية فإنها يجب أن تضع وتنفذ آليات فعالة للرقابة الداخلية مثل الموازنات التخطيطية والسياسات الإدارية ومحاسبة المسؤولية والتكاليف المعيارية والمراجعة الداخلية .

ونظرا للمردود الايجابي للرقابة الداخلية على مصداقية القوائم المالية فقد شهد مطلع القرن الواحد والعشرين اهتماما كبيرا من جانب المتعاملين في أسواق المال وجهات الرقابة الرسمية والجمهور بما يؤكد لهم كفاءة أداء المؤسسات القيادية بالبورصة في تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية وكان الضمان لهم، خدمة يؤديها مراجع الحسابات المكلف بمراجعة القوائم المالية عبارة عن تصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسة تصميمًا وتشغيلًا.

حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة خط الدفاع الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة حيث أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمار وغيرها، ولا شك أن ازدياد حالات الإفلاس في السنوات الأخيرة والفشل والإعسار المالي وحدث فضيحة شركة Enron للطاقة في عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية أدت إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات وستتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية وذلك بتقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات ومقومات لنظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

المطلب الأول: مفهوم وعوامل تطور نظام الرقابة الداخلية.

يعد نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة من طرف المؤسسة والتي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف، خصائص وعوامل تطور نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية: تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد المعرفين له، ومن أهم تلك التعاريف نذكر:

- "هي نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للوجبات والمسؤوليات، ووجود للحسابات وإعداد التقارير، هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل المؤسسة لتحقيق أهدافها، ومن ثم يمكن القول بأن هذا النظام يشبه إلى حد كبير الجهاز العصبي للإنسان، حيث انه يمس كل جوانب التنظيم، ويعمل كنظام اتصال في اتجاهين وأخيراً فإنه يصمم المقابلة احتياجات المؤسسة.¹

- هي جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المؤسسة، المساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية.²

- هي عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة والإدارة وموظفين آخرين، يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية لتوفير أو تأمين معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة.³

- عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بشأن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وإمكانية الاعتماد على عملية إعداد التقارير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة.⁴

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن استخلاص التعريف التالي حول نظام الرقابة الداخلية:

¹ ناصر عبد العزيز مصلح، اثر استخدام الحاسوب عللا أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص43.

² محمود السيد الناغي، المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2000، ص258.

³ داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص82.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفق الأحداث الإصدارات الدولية مدخل دولي مقارنة لإدارة المخاطر، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2016/2015، ص17.

" هو نظام تصممه المؤسسة يساعدها في متابعة تنفيذ الأهداف المسطرة مسبقا من طرفها، والقيام بالعمليات التصحيحية في حالة وجود انحرافات إن تطلب الأمر، وهي ضرورية لاكتمال عملية التسيير".

وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية كفاء وفعال يجب أن يتصف بالخصائص التي يحدد وجودها مدى جودة أو قوة أساليب الرقابة الداخلية ويمكن حصرها فيما يلي:¹

1. الفصل بين المسؤوليات: حيث يؤدي الفصل بين مسؤوليات العاملين بالمؤسسة إلى التقليل من احتمالات الغش، أو حدوث المخالفات ويعتمد هذا الأمر على الفصل بين وظائف الاحتفاظ بالأصل أو حيازته، وبين عملية الإثبات في السجلات، وبين سلطة التصديق والتصريح بالعمليات المالية.

وتعتمد فعالية الفصل بين المسؤوليات على افتراض أساسي هو أنه ليس من المحتمل تواطؤ شخصين أو أكثر في القيام بالتلاعب أو إخفاء أخطاء غير معتمدة.

2. الحماية المادية للأصول والمستندات والسجلات: وهذا للمحافظة على الأصول ومستندات المؤسسة في مكان أمين لتفادي مخاطر لسوء استخدامها، وهذا لا بد من توفر إمكانيات ملائمة لحماية ووقاية كل من الأصول والسجلات من التلف أو الفساد أو الضياع.

3. رقابة وقائية ذات كفاءة: وهذا يجب توفر مجموعة من معايير الأداء حتى يمكن استخدامها كأساس لمقارنة الأداء الفعلي، وتمثل هذه المعايير في إجراءات رقابية وقائية كنظام التكاليف المعيارية بالإضافة إلى أساليب وإجراءات حماية أصول المؤسسة.

4. نظام محاسبة المسؤولية: بوجه عام يقصد به تقييم أداء قسم ما بالمؤسسة على أساس العناصر أو العمليات التي تدخل في اختصاص المسؤول على هذه الأقسام ولهذا يجب تحديد لكل قسم على حده العناصر التي يمكن للمسؤول عن القسم التحكم والرقابة عليها.

ويتعين أيضا وضوح خطوط السلطة والمسؤولية حتى يمكن تحقيق الرقابة الفعالة على كل وظيفة من الوظائف، كما يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة والخطوط العريضة للعلاقة بين السلطة والمسؤولية وغالبا ما تستخدم المؤسسة دليل اللوائح أو الإجراءات لتحديد وتعريف اختصاصات كل وظيفة من الوظائف الموضحة على الخريطة التنظيمية للمؤسسة.

5. تقارير الأداء الملائمة: هي بمثابة العمود الفقري لنظام الرقابة الإدارية، حيث تهدف إلى مدى إدارة المؤسسة بالمعلومات المناسبة التي تشير إلى كفاءة التطبيق والالتزام بنظام الرقابة الداخلية بشكل فعال كما أن إتباع أسلوب

¹ أمين السيد أحمد لطفى، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 05-06.

الإدارة في إعداد هذه التقارير يزود المسؤولين بمعلومات عن الانحرافات الهامة عن معايير الرقابة.

6. **المسار الجيد للمراجعة:** يرتبط مسار المراجعة بمدى إمكانية تتبع مسار العمليات المحاسبية من المستند الأصلي حتى مرحلة وجودها النهائية في التقارير المالية، وبعد هذا المسار من أهم أساليب الرقابة لأنه يسمح بالتعرف على الأحداث الاقتصادية المنجزة من طرف المؤسسة حيث يمكن اكتشاف وتصحيح أي تلاعب أو مخالفة أو خطأ قد يحدث من خلال تتبع جميع خطوات معالجة البيانات المحاسبية.

7. **كفاءة الموظفين:** حيث يؤدي عدم كفاءة الموظفين إلى عدم الكفاءة في استخدام أصول المؤسسة ومن ثم عدم تحقيق سياستها وأهدافها، ونتيجة لذلك يجب على المؤسسة إتباع سياسة سليمة في تعيين موظفيها أو ترقيتهم، وعلى المراجع التحقق من مدى ملائمة مؤهلات الموظفين، وهذا عن طريق فحص وتقييم سياسات المؤسسة في التوظيف أو الترقية مع تقييم كفاءة هؤلاء الموظفين الذين يشغلون وظائف رئيسية في الحسابات. يتبين لنا مما سبق أنه لتحقيق نظام رقابي فعال لا بد من توفر هذه الخصائص التي يحدد وجودها مدى جودة وقوة أساليب الرقابة الداخلية.

ثانياً: عوامل تطور نظام الرقابة الداخلية: تتبع أهمية الرقابة الداخلية من كونها أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة، وأما الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنظمات، لتتماشى مع التطوير والتحديث تحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة الإنتاجية، وهناك عدة عوامل تساعد على تطوير الرقابة الداخلية وأهمها:

- 1- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها.¹
- 2- اضطراب الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الفروع بالمؤسسة.²
- 3- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة من أجل التخطيط والتنفيذ واتخاذ القرارات.
- 4- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة لتخلي نفسها عن المسؤولية.³
- 5- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد وممتلكات المؤسسة من الضياع والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.
- 6- تطور إجراءات المراجعة إذ تحولت عملياتها متكاملة تفصيلية إلى كاملة اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختياراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة المعنية.⁴

¹ محمد علي نصر سالم أُلشاي، تكيف نظم الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على موثوقية القوائم المالية (دراسة شبكية على المصارف التجارية الليبية)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، الفصل الثاني 2010/2011، ص14.

² زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص123.

³ زهير عيسى، تدقيق الحسابات والإجراءات العلمية، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص135.

⁴ أوزاق أيوب كرسوع، محاضر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة (دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص164.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة في استخدام موارد وأصول المؤسسة ولحصول على البيانات والمعلومات بالدقة المطلوبة وضمان تنفيذ الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق لأهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية: إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفعالية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:¹

1. نجاح وكفاءة وفعالية ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة.
 2. زيادة كفاءة أداء العاملين في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
 3. مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة.
 4. مدى ما يقوم له المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرامج المراجعة ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من تفاصيل خاصة بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة المؤسسة موضوع المراجعة.
 5. على المراجع الداخلي اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن.
- ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:** أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

- 1- **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، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها
- 2- **حماية الأصول:** إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هي حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبة لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن الحماية تمكن المؤسسة من البقاء

¹ محمد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 86.

والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.¹

3- **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات الحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، إذ أن تجهيز هذه البيانات الحاسبية تتم عبر نظام المعلومات الحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:²

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

4- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاءة لموارد المؤسسة و من تحقيق فعالية في نشاطاتها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.³

5- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح بإطار الخطية التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر، وينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:⁴

- يجب أن يكون مفهومها واضحا. يجب أن تتوفر وسائل التنفيذ.

- يجب إبلاغ الجهات الآمرة للتنفيذ.

6- **تسجيل كافة العمليات بالسرعة المناسبة و بالقيم الصحيحة في الحسابات المناسبة:** وفي الفترة الحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات، حيث يسهل إعداد المعلومات المالية ضمن إطار سياسات محاسبية معترف بها و بطريقة تسمح بتحديد المسؤولية الحاسبية للموجودات.⁵

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 90.

² عبد الفاتح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 154 .

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساليب التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999 ص 247.

⁴ وجدان على أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009/ 2010، ص 22.

⁵ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في البيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجعية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 48.

المطلب الثالث: أساسيات نظام الرقابة الداخلية.

ترتكز الرقابة الداخلية على مجموعة من المبادئ الأساسية التي من شأنها أن توفر التأمين لامتداد جيد للأفعال التسييرية، تحقيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الوسائل لضمان الجيد لتنفيذها، من خلال هذا المطلب سنتطرق لمبادئ وعناصر الرقابة الداخلية.

أولاً: مبادئ نظام الرقابة الداخلية: من المبادئ العامة التي يمكن الاقتداء بها من أجل الحصول على نظام رقابي كفاء فهي كالآتي: ¹

1- تحديد المسؤولية لكل فرد داخل المؤسسة وذلك لمحاسبتة عند التقصير ومكافأته عند القيام بعمله على أحسن وجه.

2- الفصل التام بين من يحتفظ بالسجلات ومن يقوم بأي عملية ينتج عنها التسجيل في الدفاتر (مثلا الشخص الذي يقوم بالبيع).

3- ألا ينفرد شخص معين بإنجاز عملية بأكملها بل يجب تقسيمها بين عدة أشخاص حتى يمكن اكتشاف الخطأ إذا وقع سواء عن قصد أو دون قصد.

4- الفصل التام بين من يقوم بالاحتفاظ بالأصل وبين من يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل (مثلا أمين الخزينة يجب أن لا يكون مسؤولاً عن التسجيل في دفتر الصندوق).

5- الفصل التام بين من يقوم بالاحتفاظ بالأصل وبين من يقوم بإقرار الحصول على هذا الأصل أو التخلص منه (مثلا أمين المخازن ليس له علاقة بالعمليات المتعلقة بمواد الخزينة سواء من صرف أو استلام).

6- كل معاملة تقوم بها المؤسسة يجب أن تكون معتمدة ومصادق عليها من قبل شخص مسئول يمتلك هذا الحق.

7- وجود مجموعة متكاملة في دفاتر والسجلات ودليل الحسابات ومجموعة المستندات وذلك لتحقيق الرقابة الفعالة على العمليات المالية.

8- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية وما يتبعها من دفاتر استناد مساعدة كلما أمكن ذلك.

9- تبيين سياسة واضحة لتمييز بين النفقات الإدارية والنفقات الرأسمالية.

10- مراعاة عدد النسخ من كل مستند حتى يمكن توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمركز النشاط المختلفة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة.

11- حماية الأصول بكافة الوسائل الممكنة لغرض منع أو تقليل الخسائر الناتجة عن السرقات والضياع والتلف والاحتفاظ بها في أماكن مناسبة لحماية لها في حال وقوع خطر.

¹ إدريس عبد السلام الشتيوي، مرجع سابق، ص 54-55.

12- الاحتفاظ بالسجلات والمستندات المهنية في أماكن أخرى حتى يمكن الرجوع إليها في حالة تلف أو ضياع النسخة الأولى لأي سبب من الأسباب.

13- وجود وسائل أو أدوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى فعاليتها مثل الميزانية التقديرية، تقارير، الأداء الدورية والمراجعة الداخلية.

14- قيود التسوية في نهاية السنة المالية والتي عادة ما تعمل عند إعادة القوائم المالية للفترة يجب أن تعتمد من قبل على شخص يملك هذا الحق.

ثانيا: وسائل نظام الرقابة الداخلية: تتمثل وسائل نظام الرقابة الداخلي في الآتي:¹

1- **الخطة التنظيمية:** ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تنتهي هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرين التي تتكون منها المؤسسة وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرين يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدقيق منتظم للمعلومات.

2- **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية في إحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين ويساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، إنتاج التسويق، تأدية الخدمات، وكل ما يخص إدارة المؤسسة.

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

- درجة مصداقية المعلومات.

- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.

- احترام الوقت المخصص لتحقيق مراحل الرقابة لعودة المعلومات المطابقة .

وبالتالي فإن النظام المحاسبي السليم يهدف لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات حتى يمكن تحقيق رقابة محاسبية جيدة، ويجب أن يراعى في تلك السجلات البساطة والوضوح والهدف كما يجب أن يراعى الدليل المحاسبي التصميم المسير في إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة وان يتضمن الحسابات اللازمة لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج وضرورة إعطاء كل حساب مدلوله الواضح والدقيق بجميع تفاصيله.²

¹ كريمة على الجوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2012، ص39-40.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط4، الأردن، 2007، ص170.

- 4- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: وتضمن تقسم الواجبات بين الدوائر المختلفة بشكل يحول دون تأثر شخص واحد بعملية معينة من أولها إلى آخرها لإنشائها والاحتفاظ بأسلوب المترتب عليها والمحاسبة عليها، لان الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة يشكل خطر على المؤسسة باحتمال وجود تلاعب أو اختلاس.
- 5- تأهيل الموظفين: إن وجود موظفين أكفاء وتموضعهم في مراكز مناسبة يساعد على القيام بالمسؤوليات المحددة نظرا لأهمية العنصر البشري المؤهل في نجاح نظام الرقابة الداخلية، ومن جهة أخرى فإن سياسة تكوين وتدريب أولئك الأفراد يساعد على عصرتهم وبالتالي فعالية أكبر لنظام الرقبة الداخلية.
- 6- رقابة الأداء في إدارة المؤسسة ومراحلها المختلفة: ويشمل ضرورة الالتزام في مستويات أداء مخطط لها ومتابعة مستمرة للانحرافات عن تلك المستويات ووضع الإجراءات المصححة.
- 7- استخدام الوسائل الآلية: ويعني استخدام جميع الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة وكذا الحفاظ على أصول المؤسسة.¹

¹محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص240.

المبحث الثاني: مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتوقف نجاح وفاعلية الرقابة الداخلية كنظام في أى مؤسسة على مدى توافر مجموعة من الدعائم أو المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخلها.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة إلى أخرى، وذلك باختلاف حجم المؤسسة والهيكل التنظيمي وطبيعة العمل، ولكن هناك عناصر أساسية داخلية جيدة يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي تتمثل في:

أولاً: بيئة الرقابة: تعكس بيئة الرقابة فكر المؤسسة، وتتأثر بالضمير أو الوعي الرقابي لأفرادها، وهي عبارة عن الأساس أو الأرضية لكل مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وتدعيم هيكل الرقابة بأكمله وتتضمن ما يلي: السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة لتوصيل و تعزيز ثقافة النزاهة والقيم الأخلاقية في المؤسسة، التزام الإدارة بالكفاءة، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، توزيع السلطة والمسؤولية، سياسات وممارسات الموارد البشرية، وذلك يتعين على المراجع الداخلي الحصول على فهم للجوانب المختلفة لبيئة الرقابة ما إذا كانت تعمل بفعالية أم لا.¹

ثانياً: تقييم المخاطر: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال للتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما تعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإن هذا الأخير عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة الأداء طويلة الأجل والحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.²

ثالثاً: نظام المعلومات وأساليب العمل ذات العلاقة لإعداد التقارير المالية والاتصال: يجب على المراجع الحصول على فهم لنظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية وللحصول على هذا الفهم على المدقق اعتبار الإجراءات المستخدمة لتحويل المعلومات من أنظمة معالجة المعاملات إلى الإسناد العام أو أنظمة إعداد التقارير المالية وعلى المدقق كذلك فهم إجراءات المؤسسة لالتقاط المعلومات الخاصة بإعداد التقارير المالية للأحداث والظروف باستثناء المعاملات مثل: استهلاك وإطفاء الأصول، والتغيرات في إمكانية استعادة الذمم المدينة، وللحصول على فهم أفضل يجب على المراجع مراعاة ما يلي:

1- اعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة مع التجاوز غير المناسب للرقابة على القيود اليومية والرقابة المحيطة بالقيود اليومية العادية.

¹ شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2014، ص261.

² عطا الله احمد سويلم الحسينان، مرجع سابق، ص51.

- 2- أن يفهم كيف أن المعالجة غير الصحيحة للمعاملات يمكن حلها.
- 3- الحصول على فهم لنظام المعلومات المؤسسة الخاص بإعداد التقارير المالية بأسلوب مناسب لظروف المؤسسة ويشمل ذلك الحصول على فهم لكيفية نشوء المعاملات ضمن العملات التجارية للمؤسسة.
- 4- فهم كيف تبلغ المؤسسة ادوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية.
- رابعاً: أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي تحددها الإدارة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وتمتد أنشطة الرقابة لأبعد من النظام المحاسبي الذي يضمن توليد قوائم مالية دقيقة ذات مصداقية، ويمكن أن تتعلق تلك الأنشطة الرقابية على التشغيل ومتابعة التشغيل وفحص المستندات والعمليات المالية والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام، وتهتم أنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة تشغيل المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة.¹
- خامساً: المراقبة:** تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن العملية التي تستخدمها المؤسسة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، وتتضمن المراقبة تقويم عملية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية على أساس زمني ملائم بالإضافة إلى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضرورياً، وتقوم الإدارة بمراقبة نظم الرقابة الداخلية لدراسة ما إذا كانت تعمل طبقاً للمستهدف أم لا، بالإضافة لتعديلها بشكل ملائم عند حدوث تغيرات في الظروف المحيطة، وفي كثير من المؤسسات يقوم المراجعون الداخليين بتصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية و توصيل المعلومات بشأن نقاط القوى والضعف وتقديم المقترحات ولتوصيات الخاصة بتحسين نظم الرقابة الداخلية.²

كما أضاف بعض الكتاب حديثاً عنصريين تمثلان في الآتي:³

- 1- هيكل تنظيمي:** وهو إطار لتقسيم الواجبات والمسؤوليات بين الموظفين، والأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي أي شخص لواجباته، وان هذه الواجبات تم إنجازها حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة من اجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل، والمحافظة على الموجودات.
- 2- وجود قسم المراجعة الداخلية:** قسم المراجعة الداخلية هو (صمام الأمان) للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة العليا قد تم بصورة صحيحة، كما أن استقلالية المراجع الداخلي عن الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته وبدون خوف، ولهذا يجب أن يكون المراجع مرتبطاً بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة المراجعة.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، القاهرة، 2006، ص.ص 391-397.

² نفس المرجع السابق، ص 402.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2004، ص 83-88.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وهذا ما سيتطرق إليه من خلال هذا المطلب.

أولاً: وجود خطة تنظيمية سليمة: على أن يراعي في شأنها ما يلي: ¹

- ضرورة تطبيق سياسة وضع الرجل المناسب في المكان المناسب لتأهيله وخبرته، وكفاءته وأمانته.
- التوصيف السليم للوظائف، بما يساعد على تحقيق أهداف عمليات اختبار العاملين و تدريبهم وترقيتهم.
- وضع مستويات سليمة وواقعية للأداء، مما يضمن تحقيق أقصى كفاية ممكنة للمؤسسة ككل وبما يؤدي في النهاية إلى تنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية في أفضل وضع ممكن لذلك.
- التقييم السليم للعمل مع مراعاة تكافؤ السلطة مع المسؤولية

ثانياً: وجود نظام محاسبي: يمدنا برقابة محاسبية سليمة على أصول والتزامات ومصروفات وإيرادات المؤسسة: ²

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، وهذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات، إذا ما تم إعداد هذا الدليل بعناية فإنه سيسر إعداد القوائم المالية، ويمكن تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات المحاسبية إذا ما صاحب دليل الحسابات كتب توضيح الحسابات والقيود التي تجرى.

1. نظام سليم للتخطيط والمتابعة: ينبغي أن يعد هذا النظام بحيث يحقق أهداف المؤسسة بأقصى قدر من الكفاءة والفعالية. ³

2. دقة توزيع العمل وتحديد المسؤوليات بين الإدارات المختلفة: يوجد في داخل كل إدارة، وبين العاملين توزيعاً دقيقاً مع تجنب أي تداخل أو تعارض فيما بينها، ويتم ذلك بتجزئة عمل الوظيفة الواحدة لكل ما يحتويه من جزئيات يتم تسجيلها تحت مسمى الوظيفة في (بطاقة التوصيف)، ثم يتم اختيار الشخص الذي يمكنه تأدية هذه الوظيفة. ⁴

ثالثاً: مجموعة من العاملين الأكفاء: يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها، وإلى إعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء

¹ حامد طالبة محمد أبو هبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011، ص30.

² عبد الفتاح صحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، بيروت، 1985، ص ص 266-267.

³ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي للنشر، بيروت، 2015، ص19.

⁴ صلاح الدين حسن السيسي، الإدارية والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر، لبنان، 1999، ص179.

والموثوق بهم، ضوابط تضعها إدارة المؤسسة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة، والتأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم، توفير البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين وأيضا التامين على شاغلي الوظائف المهمة ضد خيانة الأمانة لدى مؤسسات التامين.¹

رابعاً: استخدام كافة الوسائل الآلية: بما يكفل التأكد من صحة ودقة السياسات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المؤسسة ومجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.²

المطلب الثالث: أدوات وأنواع نظام الرقابة الداخلية.

تعدد انواع الرقابة الداخلية وأدواتها جاءت نتيجة الزاوية التي ينظر منها الى الرقابة او الاساس الذي يستند عليه في تصنيفها لهذه الانواع الأدوات، وستتطرق من خلال هذا المطلب لأنواع وأدوات الرقابة الداخلية.

أولاً: أدوات الرقابة الداخلية: تستخدم الرقابة الداخلية أدوات خاصة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، وهي:³

* الوسائل والتي تصف طرق انجاز العمليات ذهنياً أو يدوياً أو آلياً، فهي ليست ثابتة ويجب تحسينها باستمرار.

* الإجراءات: فهي تعبر عن تسلسل نمطي للعمليات مع تحديد الوسائل المستخدمة والشخص الذي يستخدمها وزمن استخدامها.

* الأنظمة: فهي إجراءات المتشابكة التي تتجمع مع بعضها بالطريقة التي تجعل كل العمليات المتكررة لأي نشاط في المؤسسة يمكن تحديدها مقدماً.

* الإحصائيات: فهي غالباً ما توجد في السجلات والتقارير وهي ذات أهمية لأنها تساعد بإجراء مقارنات بين النتائج الماضية والحالية واقتراح الطريق إلى المستقبل.

* التقارير فهي في الغالب تستخرج من السجلات، فالبيانات المسجلة ما هي إلا تلخيص واستنتاج يبين توصيات للإدارة في شكل تقارير.

* المعايير فهي من أهم أدوات الرقابة الإدارية وقد يعرف المعيار انه وسيلة، أو طريقة أو إجراء يستخدم للمساعدة في تنفيذ عمل معين، وبتحديد أكثر فان المعايير الأساس أو التحديد المقدم لتنفيذ عمل معين، وبذلك فالمعيار يتعلق بالانجاز المقبل للأعمال.

¹ زاهر محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص191.

² حسين احمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص140.

³ رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات "النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص164.

ثانيا: أنواع نظام الرقابة الداخلية: للرقابة الداخلية أنواع هي:

- 1- الرقابة المحاسبية: تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها:¹
 - حسابات المراقبة.
 - موازين المراجعة الدورية.
 - نظام المطابقات.
 - عمل مذكرات التسوية.
 - وجود نظام مستندي سليم .
 - إتباع نظام المراجعة الداخلية و غيرها من الإجراءات التي تكفل سلامة التسجيل و حماية الأصول.
 - 2- الرقابة الإدارية: وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الإدارية في المؤسسة وعنصرا رئيسيا من عناصرها وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات لتحقيق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة استخداما مثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المؤسسة والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء و المنظمة للأعمال وأنشطة المؤسسة من ناحية أخرى.²
- ويمكن الاستعانة بالجدول الآتي الذي يوضح لنا الاختلاف بين الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية من ناحية طبيعتها و أهدافها.

الجدول رقم(02): الفرق بين عناصر الرقابة المحاسبية والإدارية.

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام - التحقق من دقة المعلومات والحالة الواردة في القوائم و التقارير المالية.	- التحقق من كفاءة وأداء العمليات التشغيلي . - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعها إداري المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا للنظام، تعويض السلطة الملائمة والمعتمدة من الإدارة. - التحقق من أن العمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2013، ص60.

¹ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2015، ص23.

² محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص88.

3- الضبط الداخلي: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع كل موظف لتدقيق موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.¹

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص168.

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بتقييم نظام الرقابة الداخلية.

تهتم المراجعة بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها الرئيسية وخاصة في مجال حماية أصول وموارد المشروع المستثمر فيه، ومن جانبه يهتم المراجع بوجه خاص بتأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية أو اكتشاف أمرها في الوقت المناسب.

المطلب الأول: المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

أن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق دقة هذا النظام، الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل المؤسسة، وكيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق لعلاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.

أولاً: أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي: حتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه والوصول إلى رقابة داخلية فعالة تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة يجب أن تصمم هذه الأخيرة لـ:

- نظام لرقابة مختلف العمليات. - تنظيم محاسبي.
 - معالجة ملائمة لمختلف المعلومات. - نظام لقياس المخاطر والنتائج.
 - نظام للمعلومات والتوثيق.
 - نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.
- ومهام المراجعة الداخلية يقوم به شخص تابع لإدارة المؤسسة، يسمى "المراجع الداخلي" يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية:¹

1- تتميز الوظيفة التسييرية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمناً للوظائف الفرعية الأخرى.

2- قيام المدقق الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمدقق الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء.

3- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبياً بالمشاكل التي تمس المؤسسة، هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية.

¹ - لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 101-102.

4- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية، وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.

أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام أمثل يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المدققين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير.

ثانيا: الخدمات التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع الداخلي عندما يقوم بإعداد برنامجه وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة الداخلية، وأن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة وإنما يحدد أيضا بعمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ويوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها.

فمن المستحيل أن يقوم المراجع بجميع عمليات المؤسسة وتقييم جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها التي تولى تسجيلها وتحليلها، من كبر العاملين في المؤسسة ومن اجل لأن يتمكن من التحقق بكفاءة خلال فترة الزمنية محددة من سلامة وصحة البيانات في المؤسسة.

وإن أهم الخدمات التي يمكن أن تقدم لمراقبة الحسابات من طرف قسم المراجعة الداخلية ما يلي:¹

1- نطاق الاختبارات يجد بها مراقب الحسابات في حالة الاطمئنان إلى أعمال قسم المراجعة الداخلية عن طريق التحقق التفصيلي الذي يقوم به هذا القسم بمختلف العمليات ولذلك يسهل عليه اختبار إجراءات المراجعة المناسبة.

2- التعرف على محتوى التقارير المقدمة من طرف قسم المراجعة الداخلية للإدارة عن طريق فحصها وتتبع القرارات المتخذة من خلالها لتكوين فكرة سليمة من طرق مراقبة الحسابات عن مدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين وإحكام الرقابة الداخلية.

3- تقديم التوجيهات الصحيحة التي يحتاجها مراقب الحسابات أثناء تأدية عمله لما تمتع به هذا القيم من خبرة ودراية بمختلف العمليات والإجراءات الموضوعية.

¹ محمد عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة، المؤسسة الجامعية، الإسكندرية، 1983، ص 203.

ثالثاً: المراجعة الداخلية كمرحلة وأداة رقابية هامة: لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة تسييرية هامة يتطلب الأمر الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة بما يتفق مع طبيعة المؤسسة والمراحل التي تمر بها عملية الرقابة هي كالآتي:¹

1- المرحلة الأولى: التنظيم: ففي هذه المرحلة يتم تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة أهمها:

- تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات التسييرية في المؤسسة.
- تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيذ عملية الرقابة ودوره في تحقيق الأهداف.
- تحديد وتصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم اتخاذها أساساً للتقييم بعد ذلك.
- تحديد واجبات وسلطات ومسؤوليات كل فرد في التنظيم.

2- المرحلة الثانية: التوجيه: وتتضمن العناصر التالية:

- توجيه الأفراد وإرشادهم للوصول إلى مستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق المعايير المطبقة.
- مراعاة الاستخدام السليم لعناصر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة والطرق المحاسبية الملائمة لطبيعتها.
- توجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية وفقاً لكل من الدورة والمستندية والدورة المحاسبية السليمة.
- إصدار التوجيهات والتعليمات الدورية وبصورة مستمرة بهدف تصويب أي أخطاء أو انحرافات منعاً لتكرارها

3- المرحلة الثالثة: المراجعة والمراجعة الداخلية: وتتضمن هذه المرحلة العناصر الرئيسية التالية:²

- فحص العمليات المالية ومراجعتها بهدف التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.
 - التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق أو الانحرافات.
 - تحليل هذه الفروق لتحديد طبيعتها.
 - معالجة أسباب هذه الانحرافات وبصفة خاصة السلبية منها.
- ولا شك أن هذه العناصر يتم تنفيذها والالتزام بها عن طريق المسؤولين عن المراجعة الداخلي، وبعض المسؤولين الإداريين في المؤسسة الذين لهم علاقة مباشرة بهذه العناصر.

4- المرحلة الرابعة: التقييم: وهذه المرحلة مكتملة للمرحلة السابقة وتتضمن العناصر التالية:³

- تقييم الأداء على مستوى مختلف عناصر النشاط البشرية والمادية.
- تحديد الانحرافات السلبية وأسبابها.
- تحليل نتائج التقييم لتحديد الايجابية والسلبية منها.

¹ رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص 233-234.

² - محمد السرايا السيد، مرجع سابق، ص 26.

³ - رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص 235.

- تحديد المسؤولية هذه الانحرافات.
- استخدام أساليب التحليل المختلفة في إطار دور المراجعة للتحويل إلى المراجعة التحليلية.
- 5- المرحلة الخامسة: التقرير:** وتعتبر هذه المرحلة الأخيرة في عملية الرقابة والتي تعكس المراحل السابقة من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية، لذا يجب مراعاة العناصر التالية:¹
 - إعداد التقرير بالشكل الذي يساعد على إبراز النتائج النهائية.
 - يجب مراعاة المستوى التسييري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى.
 - الاهتمام بالتقرير باعتباره وسيلة اتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى تسييري.
- والشكل الموالي يلخص المراحل السابقة:

الشكل رقم(04): مراحل الرقابة الداخلية.



المصدر: رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص233.

المطلب الثاني: إجراءات وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتمكن المراجع إلى التقييم النهائي للنظام الرقابة الداخلية يتوصل لمعرفة نقاط القوة والضعف في هذا النظام، يقوم باستعمال مجموعة من الاجراءات والوسائل المتعارف عليها، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب.

أولاً: إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية: تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

- 1- إجراءات عامة:** بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملتها لسابقتها وتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة وتظم هذه الإجراءات النواحي التالية:²
 - التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد يتعرض لها حسب طبيعتها.

¹ - محمد السرايا السيد، مرجع سابق، ص27.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص120.

- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- استخدام وسلبية الرقابة الحديثة، يجعل سلطات الاعتماد متماشية مع مسؤولية، فقد يختص رئيس القسم باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس القسم باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهد الخزائن النقدية.
- إدخال الإعلام الآلي وتنفيذ العمل المحاسبي آليا.

2- إجراءات تنظيمية إدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل ومن عدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.¹

3- إجراءات المحاسبية: والتي يمكن إيجازها فيما يلي:²

- إلزام الموظفين بإثبات العمليات في الدفاتر وقت حدوثها وذلك حتى يسهل الحصول على البيانات المطلوبة وأيضا التقليل من فرص الخطأ والغش.
- يجب أن يتضمن أي مستند مفيد في السجلات وتوقعات الموظفين المختصين بإنشاء واعتماده وان يكون مرفقا بجميع المؤيدة له.
- عند إجراء الضبط المحاسبي الدوري للدفاتر يجب ان لا يشترك الموظف الذي قام بالعمل في مراجعته، وهذا ما سيدعو الموظفين الى التزام الدقة والحذر في اعمالهم التي ستكون في موضع مراجعة من اشخاص اخرين.
- استعمال وسائل التوازن الحسابي الدوري لموازنة المراجعة العامة والحسابات الاجمالية ودفتر الاستاذ لمراقبة حسابات العملاء والموردين والبضاعة والمخزن... الخ.
- عند إجراء مطابقات دورية بين شهادات وكشوف ومصادقات الغير وبين الارصدة الدفترية المقابلة لها.
- إجراء الجرد الفعلي للبضاعة، النقدية والاستثمارات وغيرها دوريا وبشكل مفاجئ ومقارنة نتائج الجرد مع الأرصدة الدفترية، وذلك بواسطة أشخاص مستقلين.

¹ خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 129.

² أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 7.

ثانيا: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتمكن المراجع الداخلي من جمع البيانات والوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام، عليه استعمال وسائل وأدوات المتمثلة في قوائم الاستقصاء، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

1- قائمة الاستقصاء المزدوجة (قوائم الاستبيان): تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم أثناء بدء قيام المراجع بمهمته، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة، وعملياتها المختلفة. فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراءات العمليات وتأدية الوظائف وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة. وفي العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات، فقد تم تطويرها بحيث تحقق الأهداف المتوخاة.

وتشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، حيث نجد أسئلة متعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزونات، الإنتاج، المبيعات، السندات والأسهم، الاستثمارات والأموال الجماعية.¹ لهذه الوسيلة عدة عيوب تتمثل في:²

- احتمال نقل الإجابات من قائمة استقصاء السنة الماضية كإجابات لها عن السنة محل المراجعة.
- وضع الإجابات بشكل " نعم / لا " بصورة روتينية، لا يبرز بصورة حقيقية المشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة
- معاملة الأسئلة في القائمة كنهائية بدلا من اعتبارها وسيلة للتصحيح.

2- التقرير الوصفي: يقوم مراقب الحسابات أو أحد مساعديه بإعداد هذا التقرير ليشتمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يحتوي عليه من تدفق المعلومات وتقسيم اللواجبات وطبيعة السجلات التي يجب الاحتفاظ بها ويتم الحصول على هذه المعلومات خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات والدورة المستندية وعادة يتم عرض هذا التقرير على بعض المسؤولين داخل الوحدة لمراجعته وذلك قبل كتابته في صورته النهائية، كما قد يتطلب الأمر تعديل هذا التقرير وفقا لما تظهره عملية المراجعة من تغيرات في سير العمليات وذلك في الفترات المالية اللاحقة.³

¹ Bernard Germond, **Audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, Edition Clet, Paris, 1991, p 46.

² Allal Hamini, **Le Contrôle Interne et L'élaboration Du Bilan Comptable**, O.P.U, Alger, 2003, p 57.

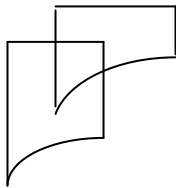
³ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص ص 265-271.

- المزايا: من مزايا التقرير الوصفي أنه سيكون شاملا مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب مراقب الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية وهذا ما قد تعجز عنه أية وسيلة أخرى.
- العيوب: من عيوب التقرير الوصفي استغراق وقت طويل وجهد كبير في إعداد التقرير وخاصة عند إعداده للمرة الأولى، وكذلك يتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو.
- 3- خرائط التدفق:** تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، كما 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 و يكون متفهما لهذه الرموز.²
- كيف يجب أن يراعي المراجع ما يلي عند إعداد خرائط التدفق:³
- تجنب الشرح الكثير الذي ينجر عنه خرائط جد مركبة وبالتالي حدوث خلط.
 - مراعاة أن كل وثيقة لها نقطة نهاية.
 - رسم الخطوط العمودية أو الأفقية وتجنب الخطوط القطرية.
 - استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم حتى تكون الخريطة سهلة الفهم.
 - يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.
- ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم (05) : الأشكال المستعملة في خرائط التدفق.



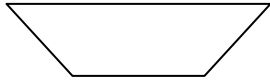
1 — رمز التداول (symbole de circulation)



2 — وثيقة تظهر في نسختين (Document ici en 2 exemplaires)

2 Alain Mikol et Hervé Stolowy, **Comment travailler avec ces Auditeurs expert-comptable, Commissaire de compte**, Dunod, Paris, 1993, p 106.

³ لطفي شعبان، مرجع سابق، ص111.



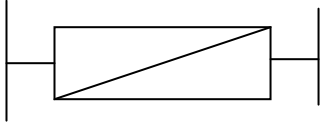
3 — عملية يدوية (Opération manuel)



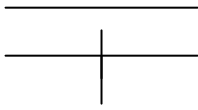
4 — معاملة بالإعلام الآلي (Traitement informatique)



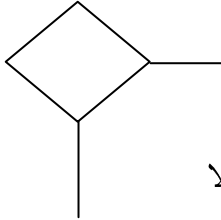
5 — أرشيف نهائي (Archivage définitive)



6 — مقارنة بين وثيقتين (comparaison entre 2 documents)



7 — أرشيف احتياطي (Archivage provisoire)



8 — إجراء حتمي (Procédure alternative)

نعم

لا



9 — نقطة نهاية لمنحنى بياني للتداول

(Point terminal d'un diagramme)

Source : Jacques Renard, op cit, 2004, P 360.

إلى جانب خرائط التدفق العمودية التي تستعمل الأشكال الموضحة أعلاه فإنه يوجد نوع آخر من الخرائط الأفقية الممثلة في شكل جدول أين تبين خانة واحدة جميع مصالح المؤسسة ونقوم بإضافة خانة أخرى من أجل وصف العملات، ولكن هذه الطريقة غير واضحة لأنها تتطلب عادة ملاحظات وشرح جد مطول.¹

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والتقرير على النتائج.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، فمن خلاله يهدف إلى فهم نظامي المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، ومن ثم إعداد برنامج الاختبارات لتحقيق من صحة عمل النظام والتوصل إلى تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية، ومن خلال هذا المطلب سنتطرق لمراحل تقييم نظام الرقابة والتقرير عن النتائج.

أولاً: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتبع المراجع الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ست خطوات أساسية تتمثل فيما يلي

¹ Jacques Renard, op cit, 2004, p360.

1- فهم نظام الرقابة الداخلية: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و تدوينه للمخصصات (مكتوبة وغير مكتوبة) لها. ونظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية، يمكن أن يجرأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا، والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتبع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل الجوانب العملية.¹

2- اختبارات الفهم (التطابق): يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي واختبار بعض العمليات. وعملياتا تتم هذه العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام وليس الهدف منها البحث عن الأخطاء ولكن التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة، ويقوم المراجع باختيار عدد محدود من العمليات ويتتبع دورتها بالصعود إلى أصلها ثم تقول إلى النتيجة التي تقدمها، ويقوم بفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما هو مشار إليه على مخطط تدفق الوثائق.

يقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة ووصف النظام وفي حالة اكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بعد مرحلة فهم نظام الرقابة الداخلية وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله يصبح المراجع قادرا على الحكم مدى فعالية وإلى أي مدى فعالية وإلى أي مدى يمكن الاعتماد عليها وذلك لتحديد إجراءات المراجعة الملائمة، ويمكن التقييم بإبراز نواحي الضعف الموجودة فيه ويجب على المراجع إجراء اختبارات تتوقف طبيعتها وحجمها على درجة الخطر لكل عنصر من عناصر القوائم المالية أو مجال من مجالات الأنشطة داخل المؤسسة يستطيع المراجع تحديد مدى وطبيعة الاختبارات اللازمة لإجراء عملية المراجعة كما يلي:²

1- تكوين قرض أو عدد من القروض القابلة للفحص والاختبار كما يجب الاعتراف بالحقائق والمشاكل والبيانات الأولية المطلوبة.

2- يجب صياغة الفروض بطريقة يمكن من خلالها القبول أو الرفض وفي أي من الموقفين يلزم اتخاذ القرارات المناسبة لذلك.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 71.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سابق، ص 192 - 193.

4- تحديد مخاطر الرقابة: يتم في هذه الخطوة تحديد مخاطر الرقابة، ويمكن للمراجع أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق المراجع، كذلك يجب أن يوثق مواطن الضعف والقوة هذا ما يسمى بأوراق المراجعة، وقد سميت بذلك لأنها ترتبط بنتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للمراجعة، ولقد أوضحت معايير المراجعة فيما يخص المعيار رقم (400) والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية والصادر عن مجلس معايير المراجعة والضمان الدولي (LAASB) على أن المخاطر المراجعة تتكون مما يلي:¹

1. المخاطر الملازمة (الكامنة): وهي قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري سواء منفردة أو عندما تجمع مع الأخطاء في أرصدة الحسابات الأخرى وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة .

2. مخاطر الرقابة: هي دالة في فعالية نظام الرقابة الداخلية فكلما كان هذا النظام فعالاً كلما زادت إمكانية منع حدوثه الأخطاء أو اكتشافها حال حدوثها بواسطة هذا النظام، وبالتالي كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده لمخاطر الرقابة أقل والعكس صحيح، و نظراً لأن أي نظام للرقابة الداخلية مهما بلغت قوته وفعاليتها لا يستطيع أن يلغي تماماً احتمال حدوث أو عدم اكتشاف الأخطاء لوجود حدود لازمة مفروضة عليه فإنه لا مفر من وجود مخاطر الرقابة في جميع الأحوال.

ويتوقف تقدير المراجعة لمخاطر المراقبة على قيامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل المراجعة، فوجود عيوب أو مواطن ضعف في ذلك النظام تؤكد وجود مخاطر رقابة مرتفعة في حين أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعني مخاطر رقابة منخفضة.

3. مخاطر الاكتشاف: هي المخاطر المتمثلة في أن إجراء المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مفادها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً أو جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في الأرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات.²

5- اختبارات الالتزام (الاستمرارية): تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه، تهم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة:³

¹ منصور احمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2002، ص108.

² عوض لبيب فتح الله، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2013، ص155.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص ص 215-216.

– تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية: قبل أن يقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلاهما قدم بما يفيد الاعتماد الائتمان.

– جودة تنفيذ إجراءات الرقابة: يمكن اختبار جودة إجراءات الرقابة على سبيل المثال بمنافسة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات.

– الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب أن يكون الشخص المسئول عن إجراء الرقابة مستقلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات.

وتقوم خطوات الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:

* أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة.

* أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها.

* أن يتم تحديد حجم العينة.

* أن يتم فحص إجراءات الرقابة.

* وأخيرا تقييم أدلة الإثبات

6- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بعد مرحلة فهم نظام الرقابة الداخلية وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله يصبح المراجع قادرا على الحكم مدى فعالية وإلى أي مدى يمكن الاعتماد عليها وذلك لتحديد إجراءات المراجعة الملائمة، ويمكن التقييم بإبراز نواحي الضعف الموجودة فيه ويجب على المراجع إجراء اختبارات تتوقف طبيعتها وحجمها على درجة الخطر لكل عنصر من عناصر القوائم المالية أو مجال من مجالات الأنشطة داخل المؤسسة يستطيع المراجع تحديد مدى وطبيعة الاختبارات اللازمة لإجراء عملية المراجعة كما يلي:¹

1- تكوين قرض أو عدد من القروض القابلة للفحص والاختبار كما يجب الاعتراف بالحقائق والمشاكل والبيانات الأولية المطلوبة.

2- يجب صياغة القروض بطريقة يمكن من خلالها القبول أو الرفض وفي أي من الموقفين يلزم اتخاذ القرارات المناسبة لذلك

ثانيا: تقرير المراجع الداخلي ومعايير إعداده

بعدما يقوم المراجع الداخلي بكل خطوات المراجعة والفحص وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية يقوم بإعداد التقارير الذي يضم نتائج ما قام به ويكون موجهة لإدارة المؤسسة للإطلاع على الملاحظات والتوصيات والاقتراحات.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآلية التطبيق، مرجع سابق، ص 192 - 193.

1- تعريف تقرير المراجع: هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير فيه رأيه الفني المحايد لمن يهمله الأمر داخل المؤسسة ويعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتبار الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:¹

- المشاكل التي واجهها وأسبابها.
 - نقاط الضعف في السياسات والإجراءات ونظام الرقابة الداخلية.
 - التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف وحل أي مشاكل.
 - النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية.
- ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي يتبعها المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء به التقرير من توصيات وآراء وملاحظات وتحفظات.

- 1- خصائص تقرير المراجع الداخلي:** من أهم الخصائص التي تؤثر في تصميم التقارير ما يلي:²
- الموضوعية: أن تكون التقارير حقيقية غير متحيزة وخالية من التشويهاً وان كانت هذه الخاصية صعبة على المراجع الداخلي أن يحققها بمفهومها المطلق.
 - الوضوح: يجب أن تكون التقارير واضحة حتى يسهل فهمها واستيعابها فعلى المراجع الداخلي استعمال لغة بسيطة ومفهومة واجتناب المصطلحات النادرة أو المعقدة.
 - التقارير البناءة: هي تلك التقارير الهادفة التي تؤدي إلى التحسينات كلما كانت مطلوبة.
 - التقارير الوقعية: أي إيصال هذه التقارير في الوقت المحدد لها حتى يتمكن الأشخاص من القيام بأعمال تصحيحية سريعة وفعالة.
- صياغته لتقريره بتقديم النصح والإرشاد للإدارة العليا مع تسجيل مختلف الملاحظات التي يراها ضرورية لتحسين يقوم المراجع الداخلي من خلال نشاط المؤسسة.

3- معايير إعداد التقرير في المراجعة الداخلية:

- هناك معايير يجب على المراجعين الداخليين اعتمادها عند إعدادهم لهذا التقرير وهي:³
- يجب إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد اكتمال فحص المراجعة.
 - أن تتصف التقارير التي يصدرها المراجع الداخلي بالموضوعية والوضوح والاختصار.
 - قد يتضمن تقرير المراجعة وجهات نظر الأفراد محل المراجعة حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير المراجعة الداخلية.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص146.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص293.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص311-313.

- يلزم مناقشة النتائج والتوصيات من المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.
- قد تنطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.
- يجب أن يعرض التقارير والغرض والنطاق والنتائج.
- 4- أهداف تقرير المراجع الداخلي:** يسعى المراجع الداخلي من خلال التقرير إلى أهداف تتلخص في ما يلي:
 - الإبلاغ عن الملاحظات والتوصيات الناتجة عن عملية المراجعة والتغيير للأفضل.
 - عكس جهود إدارة المراجعة الداخلية إلى الإدارات العليا والتأثير في عملية إنفاذ القرارات والتأثير في عملية اتخاذ القرارات
 - تحديد الأعمال التي قام بها أعضاء المراجعة الداخلية
 - إبداء التوصيات اللازمة بالنسبة لتطوير إجراءات العمل ونقل الأفكار والمعلومات وتبادلها
- ← لا بد أن يتضمن تقرير المراجع الداخلي الفحص الذي قام به في مجال القوائم المالية ورأيه المهني أو عدم إبداء رأيه مع ذكر الأسباب التي أدت إلى ذلك

خلاصة

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وليس نظاماً مستقلاً بحد ذاته وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها، بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة.

لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية، بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مروراً بالهيكل التنظيمي انتهاءً بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة وتحقيق الكفاية الإنتاجية، وهذا من أجل إعطاء تأكيد معقول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة.

الفصل الثالث
مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات
بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز **TIFB** - بسكرة

تمهيد:

لقد تناولنا في الجانب النظري المراجعة بصفة عامة، والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، باعتبارها أهم الأدوات الإدارية لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها التي تقوم بها، ومدى الالتزام بالتعليمات والإجراءات الموضوعية من طرفها وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية لشتى الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات والمصممة والموضوعة من طرف ادارة المؤسسة. ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، قمنا بدراسة ميدانية في المؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز **TIFIB** بسكرة، ونحن نعلم أن تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أهم المهام المنوطة للمراجعة الداخلية، لهذا حاولنا القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات المصمم والمطبق من المؤسسة محل الدراسة، من خلال دراسة مختلف الأدوات الرقابية التي يمكن لها اكتشاف الأخطاء والمشاكل وتحليلها من جهة، وإيجاد الحلول المناسبة من جهة أخرى.

ومن خلال العرض السابق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB**

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة **TIFIB**

المبحث الثالث: استخدام المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: تقديم مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB

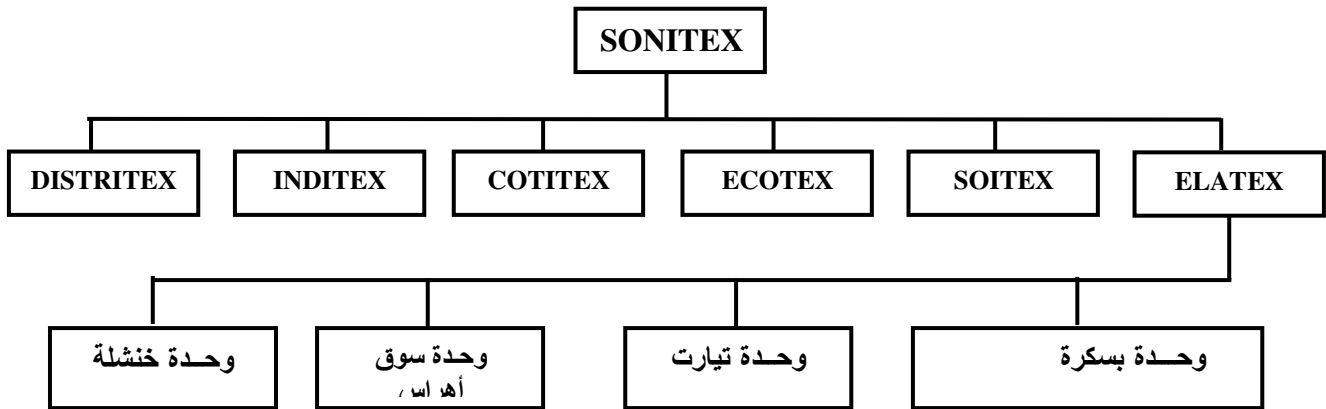
تعد مؤسسة النسيج والتجهيز إحدى أهم المؤسسات الانتاجية والإقتصادية في الجزائر ومن أهمها، فلها تاريخها ومكانتها على المستوى الوطني، ومن خلال هذا المبحث يتم التعرف على المؤسسة محل الدراسة تاريخ ومراحل نشأتها، إمكانياتها ونشاطها الإنتاجي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول مؤسسة SONITEX

لقد عرف الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال مباشرة صعوبة كبيرة في توفير حاجياته وذلك نتيجة التبعية شبه التامة للخارج، إذ كانت الجزائر تستورد معظم حاجاتها الاستهلاكية من الخارج، نتيجة لهذا الوضع تم إنشاء عدة مؤسسات كان لها الدور في توفير حاجيات السوق الوطنية والقضاء على نسبة كبيرة من الواردات من بين هذه المؤسسات التي أنشأت نجد المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX

أولاً: إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX: انشأت المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX بموجب المرسوم رقم 66/218 بتاريخ 1966/07/21 يتمثل نشاطها في استغلال الموارد المتاحة أحسن استغلال، حيث تضم هذه المؤسسة 31 وحدة إنتاجية مزودة بتجهيزات حديثة، تستخدم مواد أولية متنوعة كالقطن والصوف، إلا أنه تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية بصفة خاصة وهذا دليل على حرص السلطات السياسية للبلاد على تنظيم الاقتصاد الوطني بحيث تم سنة 1984 إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية SONITEX والتي انبثقت عنها عدة مؤسسات وطنية من بينها المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية ELATEX تتمثل وظيفتها في الإنتاج تحت إشراف وزارة الصناعات الخفيفة، طبيعة نشاطها النسيج والتجهيز النهائي للمنتوجات الصوفية، لهذه المؤسسة ستة (06) وحدات موزعة عبر التراب الوطني من بينها وحدة بسكرة والشكل الموالي يوضح المخطط التنظيمي بعد هيكلة المؤسسة الأم.

الشكل رقم (06): المخطط التنظيمي للمؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية SONITEX



المصدر: مصلحة الموارد البشرية.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

ثانيا: تسمية الشركات: سبقت الإشارة انه بعد إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية أصبحت تضم 6 وحدات تمثلت في المؤسسات التالية:

- 1- المؤسسة الوطنية لتوزيع المنتجات النسيجية DISTRITEX.
- 2- المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية INDITEX.
- 3- المؤسسة الوطنية لتفصيل الملابس الجاهزة القطنية ECOTEX.
- 4- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الحريرية SOITEX.
- 5- المؤسسة الوطنية لصناعة الألياف النسيجية الصوفية ELATEX.
- 6- المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية الصوفية COTITEX.

وتعتبر مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة من أقدم المؤسسات الجزائرية المنتجة للأقمشة وهذا لإحتلالها مكانة في السوق الجزائرية ولكي تبقى هذه المكانة لابد من تنظيم إداري محكم يقوم على تسييرها خاصة في معاملات البيع والشراء، لذا يجب أن يكون لها مزيج تسويقيا منظما تستطيع من خلاله تصريف منتجاتها خاصة في ظل المنافسة الشديدة من قبل المؤسسات الخاصة الأجنبية وقد أنشئ مركب بسكرة تحت قرار 82/397 بتاريخ 11 أبريل 1982 بعد مدة إنجاز دامت ثلاثة سنوات و4 أشهر بتكلفة 71.9 مليار سنتيم وقد مرت عملية إنجازها بعدة مراحل يمكن حصرها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): مراحل إنجاز: مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB

التاريخ	البيان
أفريل 1976	تمت دراسة المشروع من قبل مؤسسة SENRI
ديسمبر 1976	إمضاء العقد بين المؤسسة الوطنية للصناعات النسيجية والمؤسسة الألمانية FAMATEX.
ديسمبر 1977	إنطلاق الأشغال بعد تحضير المستلزمات.
ديسمبر 1978	بداية تركيب الآلات ومختلف التجهيزات الخام بالمركب.
ديسمبر 1980	وضع مخطط الإنتاج بمعدل تجريبي منتظم .
11 أفريل 1982	الإنطلاقة الفعلية للعملية الإنتاجية.

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

وقد ساهمت عدة شركات أجنبية متخصصة كل واحدة منها بما يلي:

• مؤسسة FAMATEX الألمانية متكلفة بتمويل الخيوط.

• مؤسسة مازورتو الإيطالية متكلفة بالتكوين التقني لعمال لتركيب الآلات.

وقد تفرع مركب الصوف بدوره عن تبسة بعد عقد محضر إجتماع الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة يوم 25

مارس 1998 وتم تسميتها مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة كمؤسسة تابعة لمجموعة النسيج TEXMACO التي

أصبحت تسمى TEXALG في سنة 2012.

المطلب الثاني: تعريف مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB BISKRA

أولاً: تاريخ إنشاء وتأسيس مؤسسة TIFIB BISKRA:

تأسست مؤسسة المساهمة للنسيج والتجهيز بسكرة تبعاً لتنفيذ من طرف القابضة العمومية "للصناعات والتصنيع"

للتوجيهات CNPE المتعلقة بالتحويل القانوني للوحدات الصناعية المتواجدة آنذاك إلى شركات مساهمة كان تطبيق

هذه التوجيهات وفق الخطوات التالية :

1- عقد الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية ELATEX تبسة: في 25 مارس 1998

انعقدت الجمعية العامة للمؤسسة العمومية الاقتصادية ELATEX تبسة في دورة استثنائية بمقر القابضة العمومية

للصناعات التصنيعية الكائن ب 22 شارع جنود 17 ماي 1957 العناصر، الجزائر العاصمة جدول الأعمال المقدم

خلال عقد هذه الجمعية اعتمد ما يلي:

دراسة و تبني مشروع دعم جزئي لـ EPE ELATEX يهدف إلى إعطائها هويات جديدة و تحويلها إلى

شركات مساهمة وفروع للقابضة العمومية للصناعات التصنيعية مع العلم أن وحدة بسكرة كانت معنية بهذا التدبير

والإجراء.

2- قرار وكيل القابضة: بمقتضى القرار رقم 78 القابض (HOLDMAN) لـ 25 مارس 1998، كلف

رئيس القابضة العمومية للصناعات التصنيعية السيد بوغرة صالح لتمثيله وإتمام كل الإجراءات القانونية لإنشاء مؤسسة

المساهمة للنسيج والتجهيز بسكرة.

3- القانون الأساسي للمؤسسة: بمقتضى نص المادة رقم 98 / 219 الصادرة بتاريخ 1998/06/07، عن

الأستاذ الموثق خرشي محمد الشريف، الكائن مقره بحي 40 مسكن الجناح E/31، شارع 01 نوفمبر 1954

سطيف، وهذا لغرض الدراسة التوثيقية القانونية للمؤسسة.

4- إنشاء مؤسسة المساهمة: تنفيذاً لقرار الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية ELATEX

تبسة المنعقدة بمقر القابضة العمومية للصناعات التصنيعية بتاريخ 1998/03/25 والأمر بإنشاء مؤسسة بالطبيعة التالية:

- الطبيعة: مؤسسة مساهمة.

- المضمون: نسيج، تجهيز وتسويق النسيج.

- التسمية: نسيج وتجهيز بسكرة (TIFIB).

- المقر الاجتماعي: ص، ب رقم 130 المنطقة الصناعية بسكرة.

- المدة: 99 سنة.

- رأس المال الاجتماعي: ثمان مئة وتسعة وثلاثون مليون دينار جزائري (839.000.000 دج)، مقسمة إلى 167.800 سهم بـ 5000.00 دج للواحد.

5- تعديل رأس المال الاجتماعي: رأس المال الاجتماعي للمؤسسة شهد زيادة من 838.000.000 دج إلى 839.000.000 دج وهذا وفق القرار رقم 02 للجمعية العامة الاستثنائية المنعقدة في الجزائر العاصمة بتاريخ 2002/09/17. هذه الزيادة تمكن المؤسسة من اكتساب رأس مال إجمالي جديد مصرح به في الميزانية الافتتاحية.

ثانياً: امكانيات مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB: تحتوي المؤسسة على مجموعة من الامكانيات المادية والبشرية حتى يمكنها من تحقيق اهدافها المراد تحقيقها وتمثل هذه الامكانيات في الآتي:

1- مركب بسكرة للنسيج والتجهيز هو فرع أنشأ بمقتضى عقد التوثيق رقم 98/219 بتاريخ 1998/06/07.

2- يتربع على مساحة قدرها 123364 م² أي ما يعادل 12.5 هكتار منها 6 هكتار مغطاة تشمل الإدارة العامة و18 ورشة.

3- المركب مختص في صناعة الأنسجة ذو الجودة العالية والمتكونة من 100% صوف وخليط مركب من بوليستير، صوف وبوليستير، مركب سليلوزي (لتحضير الحرير الصناعي).

4- طاقته الإنتاجية 6.000.000 متر عند العمل بنظام دوريتين و9.000.000 متر بثلاث دوريات (ورديات أو مناوبات)

5- حظيرة المكائن والآلات لهذا المركب، تتكون من آلات نسيج ذات تكنولوجيا عالية (علامة عالية Sulzer) ومن مكائن تقنية ملحقه ومكملة ذات أهمية بالغة، منها:

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- محطة لمعالجة المياه.
 - فرن تسخين.
 - محول كهربائي BT-MT.
 - محطة لتزويد المركب بالماء الشروب وذو الاستعمال الصناعي.
 - ورشات للصيانة والتصليح.
 - مخبر للتحليل والمراقبة.
- 5- المركب يضم تركيبة لليد العاملة تتكون من 350 مستخدم يعملون حاليا بنظام دوريتين في اليوم متمركزة حول نشاط النسيج هذه التركيبة لليد العاملة موزعة كما يلي:

الجدول رقم (04): الامكانيات البشرية ومؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB

النسبة	العدد	البيان
5.43 %	19	الإطارات
18.57 %	65	المشرفين
76.00 %	266	أعوان التنفيذ
100 %	350	المجموع

المصدر: اعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من المؤسسة

يلاحظ من خلال الجدول (04) أن 266 عامل هم أعوان التنفيذ أي بنسبة 76% من اليد العاملة الكلية، ويفسر ذلك كون أن القاعدة الأساسية هي اليد العاملة التنفيذية لطبيعة نشاط الانتاجي التي تقوم به مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB.

6- نظام الإنتاج متكون أساسا من نشاطين رئيسيين:

- النسيج.
- التجهيز.
- بالإضافة لمجموعة من النشاطات الفرعية المكملة ك:
- التصميم.
- المراقبة في مختلف مراحل الإنتاج.
- التخزين.

وقد تحصلت المؤسسة على شهادة الجودة العالمية (WOOL MARK) سنة 1986 من طرف اللجنة الدولية للصوف وعلامة (WOOL MARK) تعني أن هذا المصنع للصوف يوفر صوف حقيقي صافي طبقا لمعايير الجودة العالمية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة TIFIB

الهيكل التنظيمي لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة والتي تعتبر مؤسسة مستقلة بذاتها وذلك بإحتوائها خمس مديريات وكل مديرية تحتوي على خمس مصالح وفروع ونقابة ولجنة المساهمة الخاصة بالعمال.

- **المديرية العامة:** ويشرف عليها رئيس مدير عام وهو المسؤول الأول ويسيرها داخليا وخارجيا.
- **سكريتاريا:** ويشرف عليها كاتبة وهي التي تنسق كل الأعمال الإدارية الخاصة بتلك المديرية وتنظيم العلاقات الخارجية والمواعيد الخاصة بالمدير.
- **الحماية والأمن:** ويشرف عليها رئيس مصلحة وتنقسم إلى أربعة أفواج أ.ب.ج.د التي تسهر على سلامة وحماية المؤسسة.
- **خلية المراجعة الداخلية:** ويشرف عليها مراجع داخلي مكلف بدراسة كل الحسابات ومراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية خاص بالمؤسسة.
- **قسم الإبداع:** ويشرف عليها نائب مدير مكلف بالإبداع وهو الذي يخطط للإبداعات وتعتبر خطوة من خطوات المراحل الإنتاجية الأولى.
- **قسم المنازعات:** يشرف عليها رئيسة منازعات مكلفة بالقضايا القانونية التي تخص المؤسسة.
- 1- **مديرية الموارد البشرية:** يشرف عليها مدير مكلف بالموارد البشرية وهو الذي تربطه علاقة مع كل المصالح وكذلك المدير العام ويتمثل دور هذه المديرية في تسيير وتكوين العمال وهي مقسمة إلى مصلحتين.
- 1- **مصلحة الموارد البشرية:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون العمال وتنقسم إلى فرعين: فرع الموارد البشرية وفرع الأجور.
- 2- **مصلحة الوسائل العامة:** ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير وسائل النقل ونظافة المؤسسة داخليا ولها ثلاثة فروع وهي: فرع نظافة، فرع صيانة، فرع وسائل نقل.
- II- **مديرية المحاسبة المالية:** ويشرف عليها مكلف بالمحاسبة والمالية وهو الذي يقوم بكل الحسابات للمؤسسة مع الإتصال الدائم بالمدير العام ويحتوي على: مصلحة المحاسبة والمالية والإجراءات الحسابية كما يقوم بتحديد أسعار المنتجات وتنقسم إلى أربعة فروع، فرع المواد، فرع البنوك، فرع الشراء، فرع الممولين.

III - مديرية التجارة والتموين: يشرف عليها المكلف بالتموين والتجارة وهو المسؤول على العلاقات التي تربط بين الإدارة ومصالحها وتقسم هذه المديرية إلى ثلاثة مصالح:

1- مصلحة التجارة: ويشرف عليها رئيس مصلحة ويقوم بكل المبيعات الخاصة بالقماش التام محليا (مدني، عسكري، شبه عسكري) وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي فرع البيع، فرع تسيير المخزونات وفرع الفوترة.

2- مصلحة تسيير المخزونات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل المخزونات الخاصة بالمؤسسة مثل: المواد الأولية، قطع الغيار... وتنقسم إلى ثلاث فروع وهي: فرع تسيير المخزونات، فرع تسيير المواد الأولية، فرع تسيير المواد الكيماوية.

3- مصلحة الشراء: ويشرف عليها مدير مكلف بكل مشتريات المؤسسة وإحتياجاتها.

IV - مديرية الصيانة: ويشرف عليها مدير مكلف بالصيانة وتنقسم إلى خمس مصالح.

1- مصلحة الصيانة العامة: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بصيانة الآلات الإنتاجية والآلات غير الإنتاجية.

2- مصلحة الكهرباء: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير شؤون كهرباء الآلات والكهرباء العامة.

3- مصلحة الملحقات: يشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتسيير كل فروعها.

4- مصلحة صيانة الآلات الميكانيكية: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بتصليح كل أعطاب الآلات الصناعية الخاصة بعملية الإنتاج.

5- مصلحة الدراسات: ويشرف عليها رئيس مصلحة مكلف بالقيام بدراسات حول قطع الغيار الداخلية في عملية الإنتاج.

V - مديرية الإستغلال: ويشرف عليها مدير مكلف بالإستغلال وتنقسم إلى أربع أقسام وهي كالآتي:

1- قسم النسيج: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالنسيج وتنقسم إلى مصلحتين: مصلحة النسيج ومصلحة التحضير

2- قسم التجهيز: ويشرف عليه نائب مدير مكلف بالتجهيز وتنقسم إلى ثلاث مصالح مصلحة التجهيز الرطب، مصلحة التجهيز الجاف، مصلحة التصليح.

3- قسم التقني: ويشرف عليه نائب مكلف بالشؤون التقنية وتوجد بها مصلحة البرمجة.

4- قسم النوعية والمخبر: يشرف عليه نائب مدير مكلف بمراقبة النوعية والتحليل المخبرية.

ويمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة في الشكل الموالي:

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مؤسسة TIFIB

مؤسسة TIFIB ومسيرها بحاجة في أي وقت، وبصفة دورية أن يكون على يقين من أن تحركات الممتلكات التي تسيير داخلها، وبين هياكلها المختلفة، بطريقة جيدة وخالية من الشكوك، فهي تتطلب أيضا أن تترجم ممتلكاتها إلى أرقام، مع أقصى قدر ممكن من الحقيقة.

المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة محل الدراسة

تبدى مؤسسة TIFIB إهتماما كبيرا للمراجعة الداخلية، وهذا ما يعكس سياسته المتبعة في تحسين أداء خلية المراجعة الداخلية وتطويرها من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة وتأدية نشاطها على أحسن وجه.

أولا: تنظيم المراجعة الداخلية في مؤسسة TIFIB:

المكلف بالمراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة مراجع داخلي يعد موظف داخلي لديها يقوم بتنفيذ إجراءات ومراحل المراجعة الداخلية، حيث تعطي المؤسسة أهمية لهذه الوظيفة وتعتبرها " عملية منظمة مستقلة وموضوعية تعطي تأكيدا على عملياتها، ويوفر إرشادات لتحسين، ويساعد على خلق القيمة وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال تقييم ممنهج ومنظم لعملية الرقابة والتسيير، وتقديم توصيات لتعزيز فعاليتها، وتهدف إلى رصد الإجراءات التصحيحية والوقائية " وتمثل في التأكيد من:

- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية.
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.
- المحافظة على أصول المؤسسة.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.

وينطبق هذا الإجراء على جميع عمليات المراجعة الداخلية، ويغطي جميع الأنشطة وعمليات المؤسسة محل الدراسة ولا يقوم المراجع بأداء مهمته إلا بعد موافقة مجلس الإدارة والمدير العام للمؤسسة الأم، ومدير مؤسسة TIFIB على البرنامج الذي يقترحه المراجع، وبعد الموافقة يبدأ المراجع بمهمته حيث يستعين بالوثائق التالية:

- النظام الأخلاقي.
- جميع وثائق وإجراءات المؤسسة.
- القوانين والأنظمة النافذة.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

ثانيا: منهجية المراجعة الداخلية في مؤسسة TIFIB:

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ هذه العمليات، كما يتم تحديد الجهة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها مباشرة مهامه وأخذ مادته منها، إلا انه هناك عمليات للمراجعة تجرى بصورة استثنائية من اجل اكتشاف المعضلة في جانب معين والعمل على تداركها، وعموما تمر منهجية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة بالمراحل التالية:

1- التخطيط للمراجعة الداخلية: يقوم مسؤول قسم المراجعة الداخلية بإعداد خطة المراجعة الداخلية بمساعدة المدير المؤسسة، حيث أن الخطة تغطي جميع وظائف العمل، وتكون هذه الخطة على وثيقة (الملحق رقم 01) وفيها:

- موضوع المراجعة.
 - المصلحة أو القسم محل المراجعة.
 - تاريخ المراجعة.
 - تاريخ تقديم تقرير المراجع النهائي.
- ثم يرفع هذا البرنامج للمصادقة عليه من طرف مدير المؤسسة الأم المتواجدة بالجزائر العاصمة، بعد المصادقة عليها من طرف مدير المؤسسة محل الدراسة.

بعد وضع الخطة والمصادقة عليها يتم إرسال رسالة مهمة المراجعة الداخلية (الملحق رقم 02) قبل أسبوعين من بداية مهمة المراجعة الداخلية حيث يحدد فيها اهداف، نطاق، المراجع، الجهة محل المراجعة، بعد ذلك يتم إرسالها إلى السيد المدير العام مؤسسة محل الدراسة، وللمراجع مهلة أسبوع لإعادة النظر في عملية التوثيق وإعداد أوراق العمل، وبمجرد التوقيع عليها تعتبر وثيقة تكليف بمهمة المراجعة الداخلية.

2- مرحلة العمل الميداني:

- الجلسة الافتتاحية: تبدأ عملية المراجعة الداخلية بجلسة افتتاحية وتقدم فيها ما يلي:

- عرض وثيقة التكليف بمهمة على موظفي الجهة محل المراجعة.

- مخطط المراجعة الداخلية.

- التحقق من صحة، وربما تغيير في خطة المراجعة الداخلية.

- التوقيع على ورقة الحضور (الملحق رقم 03).

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

• مراجعة الحسابات: يؤدي المراجع مهمته اعتمادا على الوثائق التالية:

- ورقة تحليل المشكلة (الملحق رقم 04).

- استبيان مراجع الحسابات (الملحق رقم 05).

- مراجعة الوثائق التشغيلية والتنظيمية والسجلات.

- الملاحظات.

• الاجتماع الختامي: في نهاية عملية المراجعة، تقام الجلسة الختامية ويحضر الجلسة الختامية المراجع الداخلي

وموظفي الجهة محل المراجعة بـ:

- عرض نتائج.

- الإشارة إلى أهميتها النسبية.

- تقديم حلول للتحسين.

- التوقيع على ورقة الحضور.

3- مرحلة التقرير والمتابعة: وتمثل هذه المرحلة في:

* اعداد التقرير، يجب على المراجع الداخلي تقديم التقرير (الملحق رقم 06) بعد أسبوع من نهاية عملية المراجعة

إلى المدير العام للمؤسسة الأم، مجلس الادارة TIFIB والنسخة الثالثة يحتفظ بها المراجع، ويكون التقرير مرفق بما

يلي:

- مخطط المراجعة الداخلية.

- الخلاصة والتوصيات.

ويجب أن يكون التقرير:

• موضوعي، واضح ومختصر.

• يحتوي على حقائق خالية من التشويه وتشمل الأسباب، النتائج والتوصيات.

• يحتوي على رأي المراجع حول العمليات التي تم مراجعتها.

• توضيح العملية المبرمجة التي يغطيها التقرير الواردة في البرنامج المصادق عليه.

• يجب أن يوضح المراجع المدة الزمنية التي تمت فيها عملية المراجعة.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

• تقديم الاقتراحات والتوصيات والتحسينات المستقبلية إن أمكن ذلك، كإرشاد الإدارة لتحقيق النتائج المرجوة.

• عدم إفشاء المعلومات بالتقرير حتى لا تستعمل لغير صالح المؤسسة.

* متابعة المراجعة: وتتمثل في:

- وضع خطة العمل: عند استلام التعليقات التي تم تحديدها من قبل مؤسسة المراجعة الداخلية للمؤسسة، توضع خطة عمل للقضاء والحد من هذه النقائص، ويستخدم لهذا الغرض وثيقة تتبع الرسالة (الملحق رقم 07)، وتحيلها إلى الإدارة العليا في مدة أقصاها ثمانية أيام من تاريخ استلام الرسالة
- تنفيذ خطة العمل: يتم تنفيذ خطة العمل من قبل أشخاص معينين لهذا الغرض تحت مسؤولية مدير المؤسسة.
- خطة العمل والمتابعة: يجب مراقبة تقدم خطة العمل من قبل المراجع الداخلي باستخدام وثيقة رصد خطة العمل بعد المراجعة (الملحق رقم 08)، بعد المتابعة من طرف المراجع يقوم بنقل نسخة للمدير العام.
- اختتام خطة العمل: تكون بعد التحقق والتأكد من الانتهاء من جميع العيوب المعروفة.
- اختتام المراجعة: يتم الانتهاء من جميع الإجراءات والتوصل إلى نتائج فعالة.

المطلب الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في مؤسسة محل الدراسة

نظام الرقابة الداخلية هي مجموع الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الإستغلال (المشتريات، الرواتب والأجور، المخزونات والتشبيكات... إلخ)، ونظرا لتشعب الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ومن أجل معرفة واقع نظام الرقابة الداخلية المطبق في مؤسسة TIFIB سيتم التركيز على نشاط تسيير المخزون بإتباع طريقة الوصف النظري، ومن خلال المعلومات المتحصل عليها من بعض المقابلات الشخصية التي أجريناها مع مسؤولي المصالح والأقسام، قسم المخزونات، قسم المشتريات، قسم الإستلام،... وغيرها.

من خلال الزيارة التي قمنا بها لمؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة و من خلال الحديث مع المسؤول على تسيير المخزونات والذي قدم لنا الكيفية أو النظام المتبع في حركة المخزون إنطلاقا من عمليات الشراء إلى غاية إستهلاك أو خروج المواد من المخزن و بالإضافة إلى الزيارة الميدانية للمخازن الموجودة بالمؤسسة وهذا للوقوف الفعلي ومتابعة حركة المخزونات داخل هذه المؤسسة، والعمل الذي يقوم به أمين المخزن (Magasinier) وقد تم استخراج أهم النقاط التي يركز عليها هذا النظام والمتمثلة فيما يلي:

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

* المخزن هو عبارة عن مكان مهياً ومجهز لتخزين المواد المشتراة أو المنتوجات تامة الصنع حيث تكون مرتبة ومحفوظة، المخزن ضروري خاصة في مؤسسة صناعية كمؤسسة **TIFIB** بحيث يتماشى وطبيعة المواد المستهلكة داخلها، يوجد في هذه المؤسسة أربعة مخازن أساسية:

- مخزن خاص بالمواد الأولية.

- مخزن خاص بقطع الغيار.

- مخزن خاص بالمواد الكيماوية.

- مخزن خاص بالمواد تامة الصنع (القماش).

يشرف على عملية التخزين بمؤسسة **TIFIB** مصلحة خاصة بتسيير المخزونات يرأسها مسؤول يقوم بالإشراف على جميع المخازن.

لكل مخزن من المخازن أمين مخزن يقوم ويتولى عملية التخزين وذلك بإتباع نظام محدد ومضبوط من أجل التحكم وتسهيل حركة المخزونات، تتم عملية تسيير المخزون بالمؤسسة إنطلاقاً من الحاجة إلى الشراء، وفيما يلي وصف مختصر لإجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بتسيير المخزونات بالمؤسسة.

أولاً: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين (شراء مواد واللوازم والتموينات الأخرى وغيرها) بمؤسسة **TIFIB**:

تتم عملية الشراء مهما كان نوعها (مواد ولوازم، تموينات أخرى... الخ) في مؤسسة **TIFIB** وفقاً لمجموع من الإجراءات، حيث تحدد كل مصلحة الاحتياجات اللازمة لضمان سير عملها العادي من مواد استهلاكية وتطلبها من مصلحة تسيير المخزونات لتوفيرها، وعموماً تتمثل هذه الإجراءات في:

1- القيام بتحضير طلب تموين أو شراء **Demande d'achat** من طرف رئيس مصلحة تسيير المخزونات يرسله إلى المصلحة المعنية بالشراء وهذا بعد أن يكون ممضي وموافق عليه من طرف المسؤول ويكون مكون من ثلاث نسخ:

- نسخة ترسل لمصلحة الشراء. - نسخة ترسل لمصلحة تسيير المخزون.

- نسخة تبقى لدى أمين المخزن.

2- يقوم رئيس مصلحة الشراء بنقل المعلومات التي تتطلب الشراء وتدوينها على سند الشراء وكذا إعداد طلبية (**Bon commande**) (الملحق رقم 09)، يحتوي هذا الطلب على: (رقم التسلسلي للطلب، تاريخ، نوع السلعة المطلوبة، الكمية المطلوبة، والكمية المستلمة، السعر الفردي، السعر الإجمالي)، يتم توقيع السند من طرف رئيس مصلحة الشراء و رئيس مديرية التموين والتجارة ويتكون من ثلاث نسخ:

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- ترسل نسخة لمصلحة المحاسبة والمالية.
 - ترسل نسخة للمورد الذي تم اختياره على أساس الجودة والنوعية وأقل سعر.
 - تبقى نسخة لدى مصلحة الشراء.
 - يجب أن تكون جميع النسخ ممضاة وتمت الموافقة على الشراء من طرف مدير الوحدة.
- 2- عند إقتناء المشتريات يقوم المورد بمنح مصلحة الشراء فاتورة الشراء (4 نسخ) (الملحق رقم 10) ممضية ومختومة من طرف المورد + المشتريات.
- 3- بعد القيام بعملية الشراء ووصول المواد إلى المخازن يقوم أمين المخزن باستقبال واستلام هذه المواد والسلع حيث يتم عد وفحص المواد ومقارنة سند الطلبية بالفاتورة، ثم يقوم بتحرير وصل استقبال **Bon de réception** (الملحق رقم 11) ملحقا بوصل دخول السلعة للمخزن **Bon d'entré** (الملحق رقم 12) وهو مكونين من أربع نسخ:

- نسخة أصلية توجه لمصلحة المحاسبة.

- نسخة توجه لرئيس مصلحة تسيير المخزون.

- نسخة توجه لمصلحة الشراء.

- نسخة تبقى لدى أمين المخزن.

مع العلم أن عملية الإدخال تتم كذلك عن طريق الإعلام الآلي.

ثانيا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بمؤسسة **TIFIB**:

- 1- عملية دخول المواد واللوازم من المخازن: سبق الإشارة بإجراءات نظام الرقابة الداخلية لنشاط التموين تسلّم المشتريات من المواد الأولية والتموينات، لقسم المخزن فيقوم أمين المخزن بمقارنة المواد من الناحية الكمية مع ما هو مسجل في الفاتورة ووصل الطلب، يحرر وصل استقبال ملحقا بوصل دخول لمشتريات الى المخزون، من 4 نسخ.
- * بعد عملية الاستلام يتم التسجيل في بطاقة المخزون على أساس الكمية والسعر، تتكون بطاقة المخزون (الملحق رقم 13) من (رقم الحساب للمادة، تسمية المادة، رقم التصنيف، رمز المادة، تاريخ الدخول، رقم وصل الدخول، الكمية، السعر، وصل الخروج، تاريخ الخروج)، كل مادة بالمخزن يكون لها رقم مدون على بطاقة المخزون يثبت ترتيبها ومكانها بالرفوف على مستوى المخزن.
- * تقوم مصلحة تسيير المخزونات بطلب تحليل مخبري للمشتريات مواد واللوازم (خيوط صوفية بإرسال 5 عينات للمخبر بناء على طلب تحليل (الملحق رقم 14).

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

* ترسل هذه العينات الى المخبر الموجود بمقر المؤسسة للتحليل وفور الانتهاء من هذه العملية يعد المكلف بالمخبر نتيجة التحليل لإرسالها فوراً لمصلحة تسيير المخزونات (الملحق رقم 15).

2- عملية خروج المواد واللوازم من المخازن: تتم هذه العملية وفقاً للإجراءات التالية:

* عند الحاجة للمواد الاستهلاكية من طرف المصالح الإنتاجية (الورشات) أو أي مصلحة على مستوى الوحدة يقوم رئيس المصلحة الطالبة بتحرير طلب توريد **Demande D'approvisionnement** (الملحق رقم 16) ممضى من طرف رئيس المصلحة الطالبة، ثم يقوم أمين المخزن بتحرير وصل التسخير **Bon de réquisition** يمضى من طرفه ورئيس المصلحة المستفيدة (الملحق رقم 17) مكون من ثلاث نسخ:

- نسخة لأمين المخزن.

- نسخة لرئيس مصلحة تسيير المخزونات.

- نسخة لمصلحة المحاسبة والمالية.

تكون هذه النسخ الثلاث مرفقة بوصل خروج المادة **Bon de sortie** (الملحق رقم 18) من ثلاث نسخ وهذا بعد تسليم المواد للمصلحة لاستهلاكها.

* وفي حالة عدم استهلاك كل المواد واللوازم تعاد الكمية الباقية الى المخزن ويقوم أمين المخزن بإعداد وصل إعادة المواد واللوازم وهو نفسه وصل الخروج لكن يقوم بشطب كلمة **Sortir** من وصل الخروج وتعويضها بكلمة **Rientégration** ويمضى من طرفه ورئيس الورشة المعنية بالأمر.

* في نهاية كل شهر يقوم أمين المخزن بإعداد تقرير شهري لحركة المخزون يوضح فيه جميع العمليات التي تمت على مستوى المخزن، يتكون هذا التقرير من (الشهر، اسم المواد، المخزون الأولي عند بداية الشهر، المدخلات، المخرجات، المخزون النهائي) وهذا حسب الكمية والسعر، يتم إعداد أربعة نسخ:

- نسخة لمصلحة تسيير المخزونات.

- نسخة لمصلحة المحاسبة والمالية.

- نسخة للمدير العام.

- نسخة تبقى لدى أمين المخزن.

إن جميع العمليات التي سبق ذكرها تكون عن طريق موافقة المسؤولين المباشرين على المصالح وكذا موافقة وإمضاء المدير، كما أن عمليات دخول المواد وخروجها من المخازن يتم متابعتها عن طريق الإعلام الآلي مثلما يتم يدوياً على بطاقة المخزن وهناك تتم المطابقة أو المقارنة.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

ولمراقبة السير الحسن لحركة المخزونات والنظام المعمول به ومطابقة الأرصدة والمخزونات المسجلة بالدفاتر المحاسبية ومسك الملفات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات وما هو موجود فعلا على مستوى المخازن توجد عمليات مراقبة دورية وبصفة مفاجئة تقوم بها لجنة قد تكون من المؤسسة أو من الجمع التابعة له مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة.

- إن كل عملية من العمليات المنجزة يجب إعلام مصلحة المحاسبة والمالية بها وذلك بإرسال الوثائق الثبوتية لإنجاز العملية، تكون هذه الوثائق ممضاة ومختومة من طرف المسؤولين المباشرين والمخولين قانونا(القانون الداخلي للمؤسسة).

- يوجد على مستوى مصلحة المحاسبة فروع تقوم بتسجيل وتقييد العمليات المنجزة من مدخلات ومخرجات للمخزونات بالدفاتر المحاسبية، هذه الفروع هي:

- فرع الموردون. - فرع المواد.

- فرع المالية.

3- التسجيل المحاسبي للعمليات:

* فرع الموردين: لتسجيل عملية الشراء بفرع الموردون يجب أن تتوفر وثائق بصفة إلزامية وعليها إمضاء المدير وختمه على طلب الشراء (Demande d'achat) تتمثل هذه الوثائق في:

- طلب شراء Demande d'achat.

- وصل طلبية Bon de commande.

- الفاتورة.

ويجب أن تكون القيم متطابقة بالكمية والسعر بين الفاتورة وسند الطلبية ثم يتم التسجيل المحاسبي لهذه العملية على وثيقة التسجيل المحاسبي Pièce d'imputation comptable مكونة من ثلاث نسخ ، تسجل كذلك على الحاسوب كما يلي:

XXX	مشتريات مواد ولوازم	381
XXX	رسوم قابلة للإسترجاع	445
XXX	موردون المخزونات والخدمات	401

المصدر: مصلحة المحاسبة

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- ترسل نسخ من هذه العملية أو الملف لفرع المواد الذي يوجد على مستواه سجل تقييد وتسجل به جميع المدخلات من المواد والبضائع يدون فيه (الصنف، نوع المادة، الرمز، رقم الحساب لكل مادة).

* **فرع المواد:** قبل هذا التسجيل يطلب من مسؤول مصلحة تسيير المخزونات توفير وإنجاز ميزان المخزونات على أساس رقم الحساب لكل مادة وكذلك تقرير الإستلام الشهري لنفس المادة برقم الحساب والتي يقوم من خلالها المحاسب بالمقارنة بين الميزان الشهري وتقرير الإستلام ويومية الدخول **Journal d'entré** لكل مادة وكل هذه التقارير يجب أن تكون مرفقة بقائمة تحتوي على الشرح المفصل لكل رقم حساب للمادة التي دخلت المخزن وللتسجيل المحاسبي يجب أن تتوفر النسخ التالية بفرع المواد:

- وثيقة التسجيل المحاسبي (ترسل من طرف فرع الموردون).

- وصل دخول المادة. - الفاتورة.

- وصل استلام. - وصل الدفع.

يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

31	مواد ولوازم	XXX	XXX
381	مشتريات مواد ولوازم		XXX

المصدر: مصلحة المحاسبة

كما يقوم المحاسب بعملية مراقبة ومراجعة وصولات الدخول والطلبات ومطابقتها بالفواتير.

- **عملية استهلاك المواد:** في نهاية كل شهر يجب على مسير المخزون ورئيس مصلحة تسجيل المخزونات أن يعد تقارير يثبت فيها عمليات الخروج للمواد ، هذه التقارير تكون بالشرح المفصل لكل مادة مستهلكة على أساس رقم الحساب لكل مادة والتقارير هي:

- ميزان المخرجات. **Balance des sorties**

- تقرير استهلاك المادة حسب رقم الحساب. **Consommation des stock par compte**

- يومية الخروج حسب رقم الحساب لكل مادة. **Journal des sorties par compte**

- قائمة المخرجات مفصلة حسب رقم الحساب لكل مادة. **Liste des sorties par compte**

وللتسجيل المحاسبي يجب توفر:

- نسخة من وصل التسخير **Bon de réquisition**

- وصل خروج المادة **Bon de sortie**

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية
لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- وثيقة التسجيل المحاسبي **Pièce d'imputation comptable**.

وتكون مرفقة بالتقارير التي تم ذكرها ويجب أن تكون مطابقة ومصادق عليها من طرف المسؤول المباشر.

يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

	61	مواد إلى ولوازم مستهلكة	xxx
31		مواد ولوازم	xxx

المصدر: مصلحة المحاسبة

ثم يقوم المحاسب بفرع المواد بمقارنة التقارير المنجزة من طرفه والمستخرجة من الدفاتر المحاسبية وهذا لجميع العمليات من مدخلات ومخرجات (مواد مستهلكة) وتلك التي أرسلها رئيس مصلحة تسيير المخزون للوقوف على الأخطاء المرتكبة وكذلك الفروق إن وجدت.

* فرع المالية: لتسجيل عملية التسديد يجب أن تتوفر وثائق بصفة إلزامية وعليها إمضاء المدير وختمه تتمثل هذه الوثائق في:

- الفاتورة. - وصل استلام.

- وصل الدفع.

يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

	401	موردون المخزونات والخدمات	xxx
53/512		البنك/ الصندوق	xxx

المصدر: مصلحة المحاسبة

ثالثا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بمؤسسة **TIFIB**: لدى المؤسسة سياسة مكتوبة فيما يخص عملية الجرد، إجراءات الجرد الفعلي تتطلب إستخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة، وتأخذ عملية الجرد بمؤسسة **TIFIB** شكلين هما:

1- الجرد الشهري: يتم هذا النوع من الجرد على أساس علاقات متبادلة بين المصالح التالية:

فرع المحاسبة التحليلية يتعامل مع كل من مصلحة التجارة ومصلحة تسيير المخزونات بالنسبة لدخول المواد الأولية التي تدخل في الإنتاج وخروجها من المخازن وكذلك المنتجات المجهزة نهائيا (قماش) وذلك باستخدام وثيقة الدخول ووثيقة الخروج لكل من المواد الأولية والمنتج النهائي.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

في آخر كل شهر يقوم فرع المحاسبة التحليلية بعمليات إعادة المراجعة لتبرير ما صرف من مبالغ خلال الشهر مقارنة مع ما قدمته المصلحتين، هذا الأمر عادي لكن في حالة وقوع خطأ أي فرق في المبالغ سواء كان ذلك في المدخلات أو المخرجات يتم الاتصال لإعادة النظر في الكميات من حيث عددها وكذلك مراجعة جميع الوصول المقدمة بعد اكتشاف وتحديد الخطأ.

2- الجرد السنوي: في نهاية كل سنة يتم تعيين لجان الجرد بناء على مقررته تتضمن إنشاء لجنة الجرد ممضية من طرف مدير ومجلس الإدارة بالمؤسسة الام، وهذه اللجنة تكون بقيادة مدير العام لمؤسسة **TIFIB** محل الجرد، وتتكون هذه اللجنة من سبعة أعضاء.

- رئيس اللجنة (مدير المؤسسة).

- عضو ملاحظ.

- 05 أعضاء.

وكل عضو من الأعضاء يشرف على لجنة تقوم بمهمة جرد المواد أو المنتجات أو الثببتات وذلك حسب المهام المكلفة بها، وكل لجنة مقسمة إلى ثلاث فرق **A.B.C**.

* تقوم اللجنة المشرفة على سير عملية الجرد بتخضير المستندات الخاصة بعملية الجرد وكذلك ملاحظتها ومراقبتها ومتابعتها وتتم قبل وأثناء وبعد عملية الجرد، تتم هذه العملية ضمن ثلاث مراحل:

■ **قبل العد:** تتأكد هذه اللجنة من أن هذه الأصناف مرتبة جيداً في المخازن، بالإضافة إلى التأكد من أن كل صنف قد وضعت له بطاقة الجرد.

■ **أثناء العد:** تقوم هذه اللجنة بملاحظة عملية العد وتقديم الإرشادات لفرق العد.

■ **بعد العد:** يتم استرجاع كل بطاقات الجرد التي بحوزة فرق العد والتأكد من وجود تأشيرة الفرقة التي قامت بالعد.

* معالجة النتائج بالمطابقة بين العدين في حالة وجود اختلافات يتم إجراء عد ثالث، ثم تلخص النتائج في أوراق الجرد.

- **بطاقات العد:** نظام بطاقات العد يتكون من ثلاث نسخ منفصلة تحمل ألوان مختلفة ترقيم مسبقاً وتدعى (A.B.C) (الملحق رقم 19)، ويتم استخراجها من برنامج تسيير المخزونات.

الجزء A: يملأ من طرف الفرقة الأولى.

الجزء B: يملأ من طرف الفرقة الثانية.

الجزء C: يبقى لدى لجنة المراقبة ويملاً بعد التحقق من البطاقتين A و B وفي حالة الفروق تتدخل الفرقة الثالثة للقيام بالعد، كل بطاقة تحتوي على:

- رقم يتم وضعه مسبقاً.

- الدليل الرقمي والرمز لكل مادة أو منتج سيتم جرده.

- وحدة القياس.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

- المواصفات.
 - الوزن الإجمالي الصافي للمادة أو المنتج الخاضع للجرد.
 - تأشيرة ورقم الفرقة التي قامت بالعد.
 - تاريخ الجرد.
- * بعد إنتهاء فرق الحساب من عملية الجرد، يأتي دور موظفي مصلحة تسيير المخزونات بجمع المعلومات ودراسة الإنحرافات، وذلك بتفريغ البيانات الواردة في أوراق العد إلى برنامج تسيير المخزونات في الجزء الخاص بعملية الجرد
- * من ثم تأتي خطوة المقارنة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي، وإستخراج الإنحرافات (الملحق رقم 20)، ثم البحث عن أسبابها، ومن ثم التسوية المحاسبية لها.
- * بعد نهاية الجرد يقوم رئيس كل لجنة بإعداد تقرير جرد تجمع فيه جميع المعلومات والعمليات التي قامت بها الفرقة التابعة إليه، يقوم جميع الأعضاء المشكلين لهذه اللجنة بالتوقيع وهذا بعد أن تقوم لجنة المراقبة بالتأكد من وجود هذه الكميات المدونة في بطاقات العد في المخازن.
- **سجل الجرد:** هذا السجل تدون فيه جميع المعلومات الموجودة بالتقارير المنجزة من طرف لجان وفرق الجرد ويحتوي على ما يلي:
- أعضاء لجنة الجرد.
 - تاريخ الجرد.
 - أسماء مسؤولي الفرق.
 - قائمة الفرق ومكان التغيير.
 - عدد البطاقات الموزعة وأرقامها.
 - المخزون المطابق.
 - فرق المخزون (طبيعة وأهمية الفرق).
 - المخزون التالف.
 - مخزونات أخرى إن وجدت.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

المبحث الثالث: استخدام المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمخزونات مؤسسة TIFIB

في إطار مهمة المراجعة الداخلية التي يكلف بها المراجع الداخلي، يكون الهدف منها هو تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ولهذا الغرض يقوم المراجع بإعداد قائمة من الأسئلة، لان المؤسسة محل الدراسة تعتمد في تقييم نظام الرقابة الداخلية على طريقة القائمة الاستقصائية بجانب الوصف الاجرائي الذي قمنا به لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزونات.

وسنعرض فيما يلي نموذج من هاته الأسئلة والتي تم الإجابة عليها بمساعدة موظفي المؤسسة ودليل النظام الداخلي لها، وما استخلصناه عن طريقة العمل المطبقة داخل قسم المشتريات والمخزونات والمحاسبة من خلال التربص الميداني.

المطلب الاول: قوائم الاستقصاء الخاصة بدورة المخزونات

سبقت الإشارة لوصف واقع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة محل الدراسة، ولفهمها بشكل أوضح تم وضع قائمة استقصاء كمثال لتقييم نظام من أنظمة المؤسسة، حيث تحتوي هذه القائمة على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها "نعم" أو "لا" ويتعلق هذا التقييم بنظام المخزون للمؤسسة محل الدراسة.

حيث قمنا بإعداد جدول يحتوي على مجموعة من الأسئلة، وللإجابة على هذه القائمة تم إستعمال الأدوات التالية:

- المقابلة والمحاورة مع المسؤولين وموظفي المصالح والأقسام المعنية.

- الملاحظات. - الوثائق الخاصة بالمؤسسة.

وتمثلت القائمة الاستقصائية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): قائمة استقصاء خاصة بنظام الرقابة الداخلية للنظام المخزونات.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	المشتريات			
1-1	هل هناك مصلحة مستقلة للمشتريات مسؤولة عن شراء جميع المواد.	X		
2-1	هل يتم إعداد طلبيات شراء (وصل)	X		رئيس مصلحة تسيير المخزونات
3-1	طلبات الشراء هل يتم المصادقة عليها من طرف رؤساء المصالح المعنية.	X		مدير مديرية التجارة والتموين
4-1	هل طلبيات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق.	X		
5-1	هل تكتفي المؤسسة بالأسعار المقدمة من طرف مورد واحد وهل يتم مقارنتها.	X		

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية
لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

الملحق رقم 11		X	هل كل استلام يكون بناء على وصول مرقم بشكل مسبق.	6-1
		X	هل يتم متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام.	7-1
		X	هل يتم مراجعة شكل الفاتورة ومطابقة المواصفات المتعارف عليها قانونا	8-1
		X	هل تتضمن الفواتير مرجع عملية الدفع.	9-1
		X	هل سجل الموردين مموكدة يوم بيوم.	10-1
			التخزين وعمليات الجرد الفعلي: 1- التخزين	02
		X	هل يوجد أمين مخزن	1-1-2
		X	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة.	2-1-2
أمين مخزن		X	هل يقوم قسم التخزين بقبول واستلام البضاعة بناء على طلب شراء.	3-1-2
الملحق رقم 12			هل كل تسليم يكون بناء على وصل دخول مرقم بشكل مسبق.	4-1-2
أمين المخزن		X	هل يتم مطابقة مواصفات البضاعة مع طلبية الشراء	5-1-2
امين المخزن		X	هل يتم التأكد من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع.	6-1-2
أمين المخزن		X	هل يتم إعداد محضر الاستلام ومرقم بشكل مسبق.	7-1-2
		X	هل يتم تسجيل المخزونات في نظام الإعلام الآلي.	8-1-2
عن طريق الإعلام الآلي			هل تستعمل بطاقة الصنف على البيانات:	9-1-2
		X	أ. نوع الصنف.	
		X	ب. كمية الصادرات، الواردات والرصيد.	
		X	ج- رقم البطاقة.	
		X	ج- الحد الأدنى (stocks de sécurité) والحد الأعلى	
تكون مصنفة في رفوف حسب ترتيب أمين المخزن		X	هل يعاد ترتيب الأصناف المختلفة على فترات دورية وخاصة عند ورود كميات جديدة.	10-1-2
يتم ذلك شهريا		X	هل كل العمليات اليومية المتعلقة بالمخزونات على علم بما مصلحة الحسابات ليتمكن من عملية التسجيل المحاسبي.	11-1-2
		X	هل يعد تقرير عن الوحدات التابعة أو الناقصة	12-1-2
		X	في حالة وجود استلامات جزئية هل يتم توضيح ذلك في محضر الاستلام.	13-1-2
		X	هل يتم متابعة دوران المخزون وأقدميته.	14-1-2
			هل يتم التأكد من أن المخزونات محفوظة بطريقة جيدة فيما يخص:	15-1-2

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية
لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

		X	أ. وضع المخزونات في أماكن مناسبة.	
		X	ب. تزويد المخزونات بوسائل الإطفاء.	
		X	ج- توفير قدر مناسب من الحراسة.	
			التخزين وعمليات الجرد الفعلي: 2 - الجرد الفعلي:	
عن طريق الإعلام الآلي		X	هل يتم إعداد بطاقات الجرد.	1-2-2
نهاية كل شهر		X	هل يتم على الأقل مرة في الشهر جرد البضاعة.	2-2-2
وجود دليل وسياسة مكتوبة لعملية الجرد		X	هل إجراءات التخطيط لعملية الجرد تتطلب: أ. اختيار أفضل تاريخ الجرد.	3-2-2
دليل على وجود نظام لرقابة الداخلية محكم تجدد فيه المسؤوليات بصفة واضحة.		X	ب. طبع تعليمات للأشخاص الذين يشتركون في هذه العملية.	
			من يجري عملية الجرد الفعلي	4-2-2
لجان محددة في الملحق معينة من طرف المؤسسة الام	X	X	أ. أمين المخزن ب. لجنة	
دليل إجراءات الجرد ووثائق الجرد		X	هل إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام ووثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة.	5-2-2
			عملية الجرد الفعلي تتطلب:	6-2-2
إلا إذا كانت فروق الجرد كبيرة و في هذه الحالة يقوم الفريق الثالث بالجرد من أجل استخراج الأسباب التي أدت إلى هذه الفروق.		X X X	أ. الفريق الأول ب. الفريق الثاني ج. الفريق الثالث	
		X	هل يتم التقصي عن أسباب الفروق بين نتائج الجرد.	7-2-2
		X	هل يتم معالجة الفروق محاسبيا	8-2-2
		X	هل يوجد بالمؤسسة دليل ملائم يتم الاعتماد للفرقة بين عناصر المخزون وللحسابات الخاصة بالتسجيل المحاسبي؟	9-2-2

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية
لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

بموافقة من اللجنة المعنية من طرف المدير العام للمؤسسة الأم.	X	هل يتم الحصول على موافقة من أحد المسؤولين فيما يتعلق بأية تسوية أو تعديل سجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي.	10-2-2
بموافقة من اللجنة المعنية من طرف المدير العام للمؤسسة الأم.	X	هل يتم الحصول على موافقة من أحد المسؤولين فيما يتعلق بأية تسوية أو تعديل سجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي.	11-2-2
	X	هل يتم صرف كل المواد واللوازم عن طريق طلبات صرف معتمدة.	12-2-2
يقوم بإعداده العامل الذي يقوم بتسيير نظام المخزون ويصادق من طرف أمين المخزن.	X	في حالة نعم هل يتم صرف إعدادها من طرف شخص غير أمين المخزن.	13-2-2
	X	هل يقدم طلب مصادقة فجائي على فترات من طرف المراجع الداخلي أو مسؤولين آخرين؟	14-2-2
		نظام المعلومات لتسيير المخزون	03
	X	هل يتضمن هذا البرنامج وسائل مساعدة للمستخدم عن طريق إرشادات لطرق العمل على البرنامج.	1-3
	X	هل البرنامج يقوم بتحديد صلاحيات كل مستخدم في إدخال المعلومات والاطلاع على التقارير أو المعلومات.	2-3
الفرنسية	X	هل يحتوي هذا البرنامج على لغة واحدة.	3-3
	X	هل يعمل هذا البرنامج على جميع بيئات التشغيل (windows2000, xp, vista,...exc.)	4-3
برنامج خاص للحماية	X	هل هناك إمكانية لحماية البرنامج من الفيروسات أو الاختراقات.	5-3
	X	هل يسمح بإدخال وإخراج المواد مع البيان.	6-3
البرنامج لا يعد تقارير الخاصة بالمخزون	X	في إمكانية لطباعة التقارير الخاصة بحركة المستودعات.	7-3
	X	في إمكانية تحديد مستوى لإعادة الطلب لكل مادة على حدا عند تجاوزها الحد الأدنى.	8-3
	X	هل يسمح البرنامج بتعديل المعلومات.	9-3
	X	في إمكانية استرجاع المعلومات المحذوفة عن طريق الخطأ.	10-3
	X	في إمكانية ترجمة المعلومات أو الإحصائيات إلى رسومات بيانية.	11-3

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

		X	هل في إمكانية إدخال الجرد الفعلي ومقارنته مع جرد الحاسب ومعالجة الفروق لضبط جرد المخزونات	12-3
كل ما ادعت الضرورة		X	هل يتم استحداث البرنامج في حالة تطلب الأمر ومراقبته على الدوام.	12-3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة

تمت الإجابة على اسئلة هذه القائمة بمساعدة المراجع الداخلي، أمين المخزن، والمحاسب، وموظفي قسم الاستلام والشراء.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع الداخلي بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال (المشترية، الرواتب والأجور، المخزونات والاستثمارات... إلخ) والتأكد من أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإلزامية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداوات مجلس الإدارة، كما يقوم بالتحقق من احترام ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مبادئ أساسية كاستمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر... إلخ. ومن خلال قائمة الاستقصاء الذي أعدت حول الإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة محل الدراسة فيما يخص نظام المخزون، واعتمادا على المعلومات المحصل عليها على مختلف الخطوات التي يمر بها نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في المؤسسة، استخلصت نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام التالية:

* نقاط القوة: تتمثل في:

- وجود مصلحة مستقلة للمشتريات عن باقي المصالح، وهذا ما يعني وجود فصل تام بين مهام الشراء والتخزين، الشيء الذي يمثل عاملا جيدا يساهم بصورة إيجابية في تنفيذ الكامل لإجراءات ومراحل نظام المشتريات والمخزونات المصممين من طرف المؤسسة، وهو دليل على نظام رقابة فعال.
- طلبات الشراء مرقمة بشكل مسبق، حيث تستعمل المصلحة دفاتر الطلبات ذات 3 نسخ، ترسل نسخة لمصلحة المحاسبة والمالية، ترسل نسخة للمورد، وأخرى تبقى نسخة لدى مصلحة الشراء.
- يتم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة وثائق (أوامر شراء، فواتير شراء، وصولات إستلام... إلخ) ويتم الموافقة والمصادقة عليها من طرف جهات معنية
- وجود فصل ملائم بين من يقوم بإعداد طلبات الشراء ووظيفة من يقوم بإعدادها (المصادقة).

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- كل الوثائق الأخرى المتعلقة بتسيير المخزونات مرقمة ترقيم تسلسلي ومن 3 نسخ أو 4 حسب الاحتياج ويمكن التفرقة بينها عن طريق اللون.
- إن كل عملية من عمليات التخزين تنتج عنها تقارير ووثائق ترسل إلى المصالح المعنية فهذه الوثائق تسجل في البريد الوارد أو الصادر لكل مصلحة وهذا من أجل تفادي الضياع أو التزوير وهذه الوثائق تعتبر كمصادر إثبات.
- قيام المؤسسة بعملية الجرد للمخزونات وفقا لسياسة مكتوبة، دليل على أن هذه الأخير يخضع إلى مراقبة فعلية ومحاسبية مناسبة.
- وجود مصلحة لتسيير المخزون في المؤسسة من شأنه أن يساعد على:
 - تصنيف وتنوع المخزون من خلال دليل ملائم يتم الاعتماد عليه للتفرقة بين عناصر المخزون.
 - الرقابة على المخزون.
 - سهولة الاستلام، وصرف المخزون والاحتفاظ بسجلات المخزون عن طريق الإعلام الآلي.
- عملية التسجيل للدخول وخروج المخزون على مستوى المصلحة تتم يوميا عن طريق الوثائق اللازمة وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها.
- استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة وتسيير المخزونات وهذا الأسلوب يساعد المؤسسة في معرفة كمية وقيمة المخزونات الداخلة والخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات وقوائم خاصة بالمخزونات.
- يحتوي هذا البرنامج على دليل مساعد للمستخدم عن طريق إرشادات لطرق العمل على البرنامج، وبالتالي إمكانية استخدام هذا البرنامج تكون سهلة بالنسبة للمستخدم.
- يسمح هذا البرنامج بتعديل المعلومات وكذلك باسترجاعها إذا حذفت بالخطأ.
- إمكانية تحديث (mise à jour) البرنامج الخاص بتسيير المخزونات اذا تطلب الأمر ومراقبته على الدوام.
- من أهم نقاط قوة المؤسسة هو قيامه بعملية الجرد في نهاية كل شهر، وبذلك تكون رقابة مستمرة على المخزونات، بالإضافة إلى أن لدى المؤسسة سياسة مكتوبة فيما يخص عملية الجرد وهذا ما لا تطبقه كثيرا من المؤسسات الجزائرية. وكذا جرد في نهاية السنة من خلال لجان تحددها المؤسسة الأم، بحيث أن إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة.
- وفي نهاية المهمة يتم كتابة تقرير (محضر) بمضني من طرف كل الأشخاص المشاركين في عملية الجرد، يضم النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات الواجب إتباعها.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز "TIFIB" بسكرة

- تعتمد المؤسسة في مراقبة نتائج الجرد الفعلي على ثلاث (3) فرق حيث كل واحد يراقب عمل الفريق الذي سبقه وهذا يسمح بمعرفة نتائج الفرق والأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الفروق.
- يقدم طلب مصادقة فجائي على فترات من طرف المراجع الداخلي أو مسؤولين آخرين، وهذا دليل على قوة الرقابة والمراجعة بهذا النظام.
- * **نقاط الضعف:** ومن بين هذه النقاط التي تم استنتاجها في ما يلي:
 - غياب مصلحة متخصصة في استلام المواد، حيث أن مصلحة تسيير المخزونات هي التي تتولى عملية الاستلام والإدخال إلى المخازن وتسجيل حركتها في بطاقات المخزون.
 - كل العمليات المتعلقة بالمخزونات على علم بها بمصلحة المحاسبة، وعملية التسجيل المحاسبي تتم صحيح عن طريق وجود كل الوثائق المتعلقة بالعملية وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها، إلا أن هذا التسجيل لا يتم فور حدوث العملية، بل في نهاية كل شهر عندما تحصل مصلحة المحاسبة على هذه الوثائق من مصلحة تسيير المخزونات، وهذا يعتبر مخالف لما هو معروف محاسبيا بخصوص التسجيل الذي يعتبر الزامي في حال حدوث عملية مالية.
 - في حالة وجود استلامات جزئية لا يتم توضيح ذلك في محضر الاستلام وهذا ما قد يؤدي الى الدفع المزدوج عند استلام كل البضاعة.
 - لا تقوم المؤسسة بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته وهذا يؤثر سلبا على الديوان من خلال وقوعها في التكديس أو العجز في المخزون.
 - حقيقة يعتبر البرنامج المستخدم لتسيير المخزون حديثا، لكنه يستخدم لغة واحدة وهي الفرنسية فالشخص غير المتقن هذه اللغة لا يستطيع استعماله.
 - لا يقوم البرنامج المطبق بتحديد صلاحيات كل مستخدم في إدخال المعلومات والإطلاع على التقارير أو المعلومات.
 - البرنامج المستخدم لتسيير المخزون لا يعمل على تنبيه المستعمل عند وصول المخزون إلى الحد الأدنى أو الأعلى وبالتالي لا تستطيع المؤسسة تفادي الوقوع في حالة نفاذ المخزون أو تكديسه.
 - لا يسمح البرنامج المستعمل بإعداد التقارير الخاصة بحركة مخزون المواد واللوازم، وبالتالي عدم متابعتها الدقيقة.
 - عدم إمكانية ترجمة المعلومات أو الإحصائيات إلى رسومات بيانية، وبالتالي عدم إمكانية المساعدة على تحليل التغيرات التي قد تطرأ على المخزونات واتخاذ القرارات الإدارية الصائبة.
 - لم يتم صرف المخزون غير المستعمل، وحسب المعلومات المعطاة فان بعض السلع وقطع الغيار لم تستعمل أو تصرف منذ تأسيس المؤسسة لحد الآن متواجدة في المخزون، في حين كان في الامكان استخدامها أو بيعها.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

ثالثا: الاقتراحات والتوصيات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمخزونات: بعد تقييم المراجع الداخلي لمختلف الإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة فيما يخص دورة نظام المخزونات لوحظ أن مؤسسة النسيج والتجهيز لها نظام رقابة فعال على مخزونها، ومن اجل رفع درجة فعالية مستوى نظام الرقابة الداخلية فإنه يمكننا اقتراح بعض التوصيات التالية:

- 1- يستحسن تخصيص مصلحة تقوم باستلام المواد وفحصها كما ونوعا، وتكون منفصلة عن مصلحة المخازن ومصلحة التموين.
- 2- يجب على المؤسسة أن تقوم بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته وهذا من اجل معرفة الأصناف وحركتها وتفاذي وقوعها في مرحلة عجز المخزون، كما تقوم بحساب معدلات دوران العملاء والموردون وهذا لمعرفة مدة التسديد للعميل على تحصيل حقوق المؤسسة قبل دفع ديونها.
- 3- استخدام طريقة ترتيب المواد حسب أهميتها، ومعدل استهلاكها مع تذكير ميزة هذه الطريقة أنها تقسم المخزون إلى ثلاثة أقسام، حسب كمية و قيمة المواد المستهلكة سنويا مما يسهل تحديد كمية المخزون من كل مادة و ذلك بأخذ بعين الاعتبار أهمية وقيمة المادة.
- 4- إخضاع البرامج الحاسوبية للتحديث والتطوير المستمرين.
- 5- المتابعة المستمرة للأجهزة لضمان عدم وجود خلل في الحواسيب والمستخدم في تطبيق النظام.
- 6- التأكد على أهمية وجود ضوابط لفصل الواجبات الخاصة بالأفراد المكلفين بتطبيق النظام.
- 7- التأكد على أهمية وجود ضوابط فعالة غير المصرح بها في تطبيق النظام مع ضوابط لحفظ وأمن المعلومات.

الفصل الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة

خلاصة:

تعتبر المراجعة الداخلية الاداة الاكثر فاعلية التي تساعد الادارة في التعرف على اهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي والسليم لسياسة المؤسسة خاصة اذا تعلق الامر في الحكم على نظم الرقابة الداخلية.

وإن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وسهولة أو صعوبة إمكانية التواطؤ بين الموظفين يعتبر من أهم محددات اكتشاف الخطأ ولهذا فان دور المراجع هو التحري على ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية بطريقة بطريقة تجعله يتمكن من كشف الثغرات الموجودة في النظام واقتراح وسائل العلاج بطريقة سلسلة، وفاعلية عمل المراجع تكمن في منع حدوث الخطأ لا في تضييع الوقت في البحث عنه.

فوجود نظام الرقابة الداخلية فعال بالمؤسسة الإنتاجية لصناعة النسيج والتجهيز " TIFIB " بسكرة يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وأموالها، وتحقيق الأهداف المسطرة، كما تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للمؤسسة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعالته وذلك بتقييمه ومدى كفايته، وذلك بتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف.

خاتمة عامّة

الخاتمة

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

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات، لما لها من اثر في السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، وأداة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، كيفية وكفاءة الطريقة التي يتم بها النظام، وأخيرا تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات لمعالجة الانحرافات في هذا النظام ان وجدت.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيار لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات، وأفاق للبحث.

نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى تنص: "المراجعة الداخلية وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الاداء وترشيد القرارات، ويتم تنفيذها من خلال تطبيق مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها."، حيث توصل إلى ان المراجعة الداخلية هي وظيفة تابعة للإدارة وضرورية لجميع المؤسسات من اجل تحسين الاداء وترشيد القرارات لدى الادارة العليا ولا بد من توفر مجموعة من المعايير والمبادئ التي يجب على المراجع اتباعها من اجل ان يؤدي مهمته على احسن وجه، وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

- الفرضية الثانية تنص: " تتحقق فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال التنفيذ السليم للإجراءات والقوانين التي تضعها إدارة المؤسسة وفقا لأسس ومبادئ الرقابة الداخلية، إلى جانب تقرير المراجع الداخلي والاقتراحات المقدمة لتحسين هذا النظام."، تم التوصل الى ان نظام الرقابة الداخلية يقوم على خطة تنظيمية واجراءات تحدد الادارة وتساهم في تحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية وضمان السير الحسن للمختلف عملياتها، الى جانب التقييم الدائم لهذا النظام من طرف المراجع الداخلي ومحاولة تقديم توصيات لتحسينه، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- **الفرضية الثالثة** تنص: "تهدف الإدارة عن طريق المراجعة الداخلية لتقييمها لنظام الرقابة الداخلية إلى تبيان نقاط القوة والضعف للمؤسسة والاستفادة من النصائح والإرشادات التي تساعد متخذي القرار."، تم التوصل الى ان المراجع الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مراحل محددة تبدأ بتقييم كيفية تصميم هذا النظام من طرف الادارة ووصولاً الى التقييم النهائي له ومعرفة فعاليته وقوته للوصول في الاخير الى اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف، وتقديم اقتراحات لتفعيله، وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

- وتنص **الفرضية الرابعة**: "تحاول مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** تبني نظام رقابي حديث وفعال يساعدها على بلوغ أهدافها، وتعتبر المراجعة الداخلية محل اهتمام بالنسبة لها، وهذا لما لها من إسهامات في تحقيق النتائج." وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الدراسة الميدانية لإحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة النسيج والتجهيز، إذ أن هذه المؤسسة أيقنت بضرورة الاستعانة بالمراجعة الداخلية واعتبرتها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، وهذا من أجل تتبع نشاطها ومراقبة السير العادي لها، ومحاولة تصحيح الانحرافات في نظام الرقابة الداخلية في التوقيت المناسب، بالرغم من ذلك تتطلب عملية المراجعة في مؤسسة محل الدراسة تطوراً أكثر، الالتزام والتقيد بالمعايير فيما يخص المهنة والقائم بالمهنة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

بناء على ما ورد في هذه الدراسة تم التوصل الى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة من اجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء ورفع من الأداء.
- تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة ومترابطة طبقاً لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية إلى المستفيدين من هذا التقرير.
- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على مستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة، التوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.
- هدف خلية المراجعة الداخلية هو التأكد دورياً من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.
- هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من اجل الحكم على فعاليته.

- يقوم التقرير الوصفي بتشخيص النظام ووصفه داخل المؤسسة محل المراجعة من خلال التطرق لمقوماته والإجراءات القائم عليها ولكن ما يعاب على هذا التقرير انه طويل ويسهل فيه تكرار العمليات.

- خرائط التدفق هي من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع من خلال تصميم خرائط لسير العمليات والإجراءات وبالتالي يسهل على أي شخص مهما كانت وظيفته من فهم العمليات ولكنها طريقة تستلزم وقتا طويلا لانجازها نظرا لتعدد العمليات وصعوبة استعمال الرموز والأشكال.

- قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع الداخلي من اجل التحقق من انه فهم النظام وأحسن تلخيصه ولكنه يعتمد عليها في تقييمه للنظام خاصة إذا لم تكن هذه الأسئلة دقيقة، وهاته الطريقة المعتمد عليها في هذه الدراسة.

- تسعى مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** بسكرة إلى بلوغ أهداف وغايات تتلاءم بما يتوفر لديه من إمكانيات، وبما يحيط به من تغيرات، فيحاول أن يوفر جو رقابي يساعده على أداء أنشطته بصورة تقل فيها الأخطاء، والأعمال غير المرغوب فيها، كما يسعى إلى تبني نظام رقابية فعال، فهي تعمل باستمرار على تحديث المراجعة الداخلية بما يؤهلها بأن تكون على إطلاع واسع وكامل.

* تعتبر مؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** بسكرة المراجعة الداخلية أداة تساعدها في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وعملية اتخاذ القرارات، الأمر الذي جعله تحقق نتائج معتبرة عبر سنوات متلاحقة منذ إنشائها.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها نقترح بعض التوصيات التي قد تساهم في تحسين أداء المراجعة الداخلية وتحسين درجة الاستفادة منها، ومن أهم هذه الاقتراحات نذكر:

* ضرورة اعتماد مراجعة داخلية فعالة، وهذا لما تجنيه من فوائد من جراء اعتماد هذه الوظيفة.

* ضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية من خلال العمل على إرساء معايير وإجراءات لها، وتكوين أشخاص مؤهلين علميا وعمليا لأداء هذه الوظيفة على أحسن وجه.

* توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المراجعين وتقلل من جهودهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.

* إن التطبيق الحسن لتقسيم المهام والمسؤوليات يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام رقابة داخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع بالأخطاء والغش.

* إن توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة لذا نقترح على أي مسؤول في أي مؤسسة اقتصادية وكذا مؤسسات الدولة أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعدهم على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة.

* كما ان استعمال اسلوب القوائم الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية وحده فقط لا يؤدي الى فهم حقيقي لاجراءات، لأنها لا تبين اهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية، وهذا راجع الى ان الاجابة المتحصل عليها تكون بنعم او لا دون سبب عدم تطبيق بعض الإجراءات، بالإضافة الى ان قد يكون المستوجب يجيب عن الاسئلة بطريقة قد يتعمد اخفاء بعض الحقائق.

أما في ما يتعلق بأهم التوصيات المقترحة لمؤسسة النسيج والتجهيز **TIFIB** بسكرة نذكر:

* محاولة الاهتمام بالمراجعة الداخلية من حيث معايده، حيث يجب على المؤسسة أن تعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المراجعين أعمالهم بعيدين عن الضغوط المختلفة كالعمل على منحهم درجة أكبر من الاستقلالية، وهذا من خلال العمل على إنشاء لجنة خاصة بالمراجعة تعمل تحت مظلة المراجعين الداخليين.

* ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجعين الداخليين، وزيادة بسط هيئتهم بين الموظفين، وتصحيح نظرهم للمراجعين الخارجيين بأنهم مساعدون فقط.

* ضرورة الاستمرار في التطوير المهني للمراجعة، ومتابعة النشرات والمعايير التي تصدر عن الهيئات المهنية المتخصصة بالمراجعة.

* الاستمرار في تنظيم والمشاركة في الدورات العلمية وذلك للإطلاع ومتابعة التطورات الحاصلة في ميدان المراجعة.
* يجب على المؤسسة استخدام التقنيات الحديثة ووسائل التطور التكنولوجي في التسيير والرقابة بغية الوصول إلى التسيير الجيد للمخزون وهذا لتفادي قدر الإمكان التكاليف الإضافية.

* خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان احترام المعايير والشروط التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.

أفاق البحث:

وفي نهاية هذا البحث نلفت النظر لبعض النقاط التي يمكن أن تكون مواضيع لدراسات مستقبلية وهي:

* دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء التشغيلي بالمؤسسة الاقتصادية.

* دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الصفقات العمومية بالمؤسسات العمومية.

* مساهمة المراجعة الداخلية في اضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

الملاحق



مؤسسة التسييج والتجهيز بمسكرة
شركة مساهمة ذات رأس مال اجتماعي قدره 839.000.000 دج

الملحق رقم (09)

بطلبية رقم 000593 BON DE COMMANDE N°

TIFIB - SPA
TISSAGE FINISSAGE BISKRA
B.P. 130 RP BISKRA
Tel : 033 75 41 68 / 033 75 41 83
Fax : 033 75 41 65

التعيين DESIGNATION	ك. المطلوبة QUANTITE DEMANDEE	ك. المستلمة QUANTITE RECUE	السر الفردي PRIX UNITAIRE	السر الإجمالي PRIX TOTAL

LE DEMANDEUR
 Légalement : Toute livraison non accompagnée d'un
 bon de livraison et d'une liste de colisage porteur le
 numéro de la présente commande sera rejeté.
 (Net de livraison)
 Paiement
 Facturation : Les Factures seront établies en 3 exemplaires
 elle porteront le numéro de la présente

الإدارة بالتصرف
FORDONNATEUR
 مدير التجارة
 والتمويل

SARL HORIZON PC
MATERIELS INFORMATIQUE / BUREAUTIQUE / TELEPHONE
 AVENUE QUANTREB SECTION 130 - BISKRA
 TEL : 033 75 41 83
 FAX : 033 75 41 65
 Capital : SARL Agence de Biskra
 RCS : 1302051400001/20514
 N°immat. SARL : 10925788 RC/SPRAL : 1001
 N°de SARL : 2004 HORIZON-BISKRA.COM

الملحق رقم (10)

RC : 1302051400001
 A1 : 0903222011
 Id Fiscal : 001491014312017
 NISS

Biskra, le : 31-03-2016

Facture FF16/00045

Mode de Paiement
 V.P.F/00045

DOIT 0068
 TIFIB BISKRA

BP 130 zone industrielle
 BISKRA BISKRA
 IF : 00116298897042 A1 : 07016600015 RC : 98 B 0242091
 07/00

N°	CODE	DESIGNATION	QUANTITE	PU HT	RIS %	MONTANT HT	TVA
1	00196	RC RP 130 RP BISKRA	1	49 300,00		49 300,00	27

TOTAL HT : 49 300,00
 TVA : 8 381,00
 TIMBRE : 0,00
 NET A PAYER : 57 681,00

Andeek la presente facture à la somme de CINQUANTE SEPT MILLE SIX CENT
 QUATRE-VINGT ET UN DINARS

Administrateur

Date	Chèque ou pièce n°	Mode	Montant	TVA	Base HT	Montant TVA
				TVA 27%	49 300,00	8 381,00
				Total	49 300,00	8 381,00

TEXALG, TIFIB

D/Technique

SVC/ Laboratoire CDQ

Date : Du : 07/02/2016

Au : 08/02/2016

الملحق رقم (15)

Feuille d'analyse de filé

Données du fil :

Fournisseur	N° lot	Composition	Titre	Torsion	Couleur	T° C	HR %	Quantité de fil reçu
Boyner Turquie	01	55-45 P/L	2/40		BLEU POLICE			5 bobines

Paramètres contrôlés :

	Titre			Torsion				
	1	2	3	1	2	3	4	5
Bobine 1	5.13	5.02		245	272	283	259	270
Bobine 2	4.91	4.92		243	251	263	283	269
Bobine 3	5.03	4.99		259	252	278	248	250
Bobine 4	4.87	4.94		263	255	281	272	287
Bobine 5	4.99	4.93		240	272	294	272	253
Résultat	N _m = 40.24 CV% = 1.49			TORSION (tr/m) = 529.12 CV% = 5.63 K = 118				

Nombre d'essais	Resistance (GR)	Allongement à la rupture (%)	Longueur de rupture (KM)
46	882.3	24.63	17.76

	Bobine 1	Bobine 2
Composition		
Taux d'humidité		
Solidité de teinture au frottement		

Commentaire :

Opératrice : houda-jihad

Responsable de
laboratoire :

بكتفة بالخبر
محمود
زارع

TEXALG, TIFIB

D/Technique

SVC/ Laboratoire CDQ

Date : Du : 09/03/2016

Au : 17/03/2016

FINI

Données de t

Article	Fournisseur	Quantité de tissu reçu	Semi-fini	Fini
A15T	Boyner Turquie	/	25cm	50cm

Paramètres contrôlés :

Paramètres	Unité	Etat de tissu		
		Ecrû	Semi-fini	Fini
Largeur avec lisière	m	/	1.58	1.53
Poids	g/m ²	/	212	221
Densité en trame	fil/cm	/	23	22
Densité en chaîne	fil/cm	/	22	20
Solidité de teinture au frottement	Sec	Echelle de gris	/	/
	Humide	Echelle de gris	/	/
Armure		toile		

Commentaire :

الملحق رقم (15)

Responsable de
laboratoire :

الملحق رقم (17)

بتاريخ Date	رقم 900605 N°	وصل التسخير BON DE RÉQUISITION	مؤسسة النسيج و التجهيز بسكرة TIFIB BISKRA				
الهيئة Service المصلحة de Structure أمر بالإشعار رقم المطلوب تسليم البضائع المذكورة أسفله Observations..... ملاحظات							
ثمن الوحدة PRIX UNITAIRE	الكمية QUANTITÉ المسلمة LIVRÉE	و.ق. U.M	الوضعية POSITION	رقم الحساب N° COMPTE	N° CFI	الرمز أو البيان CODE OU RÉFÉRENCE	التعيين DÉSIGNATION
رئيس المصلحة Le chef de Service	نائب المدير Le S / Directeur	مسؤول المخزن Le Responsable Magasin	تاريخ التسليم Date de livraison				

TIFIB BISKRA
DAC
GDS

الملحق رقم (16)

DATE :

DEMANDE D'APPROVISIONNEMENT
DEMANDE D'ACHAT AU SERVICE ACHATS

DEMONDEUR BON DE REQUISITION/ N°DU.....

DESIGNATIONS	REFERENCES	QUANTITES	U/M	OBSERVATIONS

* Cette demande implique le manque au niveau du magasin des matériels désignés

LE CHEF SECTION
DIRECTEUR

LE S/

الملحق رقم (18)

TIFIB COMPLEXE LAINIER DE BISKRA	BON DE SORTIE Matière Première N° 000500
MAGASIN FILS COMPTE N° 310	DATE 28/03/2016 Code
Art:	Type fil 2 Composition 45/55 L/P Couleur 30 Fournisseur
MAT:	Lôt N° MN 2/40
N° d'atelier N°:	QUANTITÉS EN Kg
Ourdissoir N°:	Programme Livrée Service Préparation <input checked="" type="checkbox"/> Service Tissage <input type="checkbox"/> Autres <input type="checkbox"/>
	Observations
	Visa du Gestionnaire Date
	Visa du Service Demandeur Date

(20) الملحق رقم

TEXALG: COMPLEXE TIFIB BISKRA
COMMISSION D'INVENTAIRE

ETAT DES ECARTS ENTRE INVENTAIRE PHYSIQUES
ET INVENTAIRE COMPTABLE AU 31/12/2014

INVESTISSEMENTS

N° C/PTE	LIBELLE	VALEUR		ECARTS 3=1-2
		VALEUR	COMPTABLE	
204000	Logiciels informatiques	103 283,75	103 283,75	0,00
	Logiciels informatiques et assimilés	103 283,75	103 283,75	0,00
211100	Terrains de construction et chantiers	167 779 000,00	167 779 000,00	0,00
211800	Autres terrains	13 888 000,00	13 888 000,00	0,00
	Terrains	181 667 000,00	181 667 000,00	0,00
213110	Bâtiments industriels	716 374 234,65	716 374 234,65	0,00
213120	Bâtiments administratifs et commerciaux	127 247 603,47	127 247 603,47	0,00
213180	Autres ensembles immobiliers	23 943 477,43	23 943 477,43	0,00
213510	Installation d'eau	68 475 205,44	68 475 205,44	0,00
213520	Installation d'électricité	6 260 218,72	6 260 218,72	0,00
213530	Installation de gaz	238 050,76	238 050,76	0,00
213550	Installation de protection et de sécurité	10 148,14	10 148,14	0,00
213560	Installation de télécommunication	777 784,13	777 784,13	0,00
213570	Installation d'aération, chauffage et climatisation	5 686 404,76	5 686 404,76	0,00
213580	Autres agencements et installations	4 816 980,72	4 816 980,72	0,00
	Constructions	953 730 108,22	953 730 108,22	0,00
215120	Matériel de production tissage	45 310 057,19	45 310 057,19	0,00
215140	Matériel de production finissage	10 171 159,97	10 171 159,97	0,00
215180	Autre matériel de production textile	3,00	3,00	0,00
215210	Chaudière & matériel de vapeur	5 559 088,78	5 559 088,78	0,00
215220	Matériel et outillage de laboratoire	365 114,93	365 114,93	0,00
215230	Matériel & outillage d'ateliers de maintenance	91,00	91,00	0,00
215240	Matériel de sécurité	2 448,22	2 448,22	0,00
215250	Matériel & outillage de travaux publics	22,00	22,00	0,00
215280	Matériel & outillage de manutention	37 425,00	37 425,00	0,00
215280	Autre matériel & outillage industriel	77 373,67	77 373,67	0,00
	Installations techniques, matériel et outillage ir	61 522 783,76	61 522 783,76	0,00
218110	Véhicules poids lourd	4,00	4,00	0,00
218130	Véhicules utilitaires	1,00	1,00	0,00
218140	Véhicules légers touristiques	3 408 635,27	3 408 635,27	0,00
218210	Matériel de bureau	72,00	72,00	0,00
218220	Matériel informatique	1 120 361,77	1 120 361,77	0,00
218310	Mobilier de bureau	525 310,40	525 310,40	0,00
218320	Mobilier et équipements ménagers	1 098 413,01	1 098 413,01	0,00
218380	Autres mobiliers et équipements	9,00	9,00	0,00
	Autres immobilisations corporelles	6 152 806,45	6 152 806,45	0,00
	Immobilisations corporelles	1 203 072 698,43	1 203 072 698,43	0,00
	TOTAL GENERAL	1 203 175 982,18	1 203 175 982,18	0,00

TEXALG: COMPLEXE TIFIB BISKRA
COMMISSION D'INVENTAIRE

(20) الملحق رقم

ETAT DES ECARTS ENTRE INVENTAIRE PHYSIQUES
ET INVENTAIRE COMPTABLE AU 31 12 2014

STOCKS

N° DE COMPTE	DESIGNATION	VALEUR		ECARTS 3=1-2	%
		INVENTAIRE 1	C/PTE 2		
305000	Stock d'articles confectionnés	5 780 988,54	5 780 988,54	0,00	0,00
	S/TOTAL	5 780 988,54	5 780 988,54	0,00	0,00
312010	filés de coton cardé	29 044,80	29 388,68	-343,88	-1,18
312050	filé mélange c/p ou p/c	123 690,00	124 000,00	-310,00	-0,25
31260	filés mélange l/p ou p/l	4 394 696,79	4 394 248,32	448,47	0,01
312070	filés acrylique	32 323,33	32 323,33	0,00	0,00
312800	autres fils & filés	465 897,08	465 897,07	0,01	0,00
351180	produits intermédiaire fils et filés ...	1 151 670,00	1 152 840,01	-1 170,01	-0,10
	S/TOTAL	6 197 322,00	6 198 697,41	-1 375,41	-0,02
321010	carburant	34 816,24	34 816,24	0,00	0,00
321020	lubrifiants & graisses	307 580,18	307 580,18	0,00	0,00
321030	oxygène acétylène	4 905,08	4 905,08	0,00	0,00
321800	autres matières consommable	3 978 513,33	3 978 513,35	-0,02	0,00
	S/TOTAL	4 325 814,83	4 325 814,85	-0,02	0,00
322120	p/r pr matériel de production tissage	89 066 318,84	89 066 535,66	-216,82	0,00
322140	p/r pr matériel de production finissage	7 928 049,94	7 928 465,12	-415,18	-0,01
322210	p/r chaudière & matériel de vapeur	4 418 054,80	4 418 196,44	-141,64	0,00
322220	p/r pr matériel et outillage de laboratoire	131 605,13	131 666,83	-61,70	-0,05
322250	p/r pr matériel/outillage de trav publics	1 335,96	1 335,96	0,00	0,00
322260	p/r pr matériel & outillage de manutention	1 302 209,85	1 302 209,85	0,00	0,00
322280	p/r pr autre matériel & outillage industriel	3 198 679,36	3 198 709,36	-30,00	0,00
322310	p/r pr véhicules poids lourd	151 723,80	151 723,80	0,00	0,00
322320	p/r pr véhicules de transport personnel	117 558,45	117 558,45	0,00	0,00
322330	p/r pr véhicules utilitaires	28 650,00	28 650,00	0,00	0,00
322340	p/r pr véhicules légers touristique	431 908,04	431 908,04	0,00	0,00
322420	fournitures pr atelier d'électromécanique	698 581,18	698 578,15	3,03	0,00
322430	fournitures pr atelier de menuiserie	637,00	637,00	0,00	0,00
322440	fournitures pr atelier de maintenance	516 000,01	516 000,01	0,00	0,00
322480	autre fournitures pour ateliers	80 836,09	80 836,09	0,00	0,00
322810	fournitures de bureaux	1 112 660,79	1 112 660,51	0,28	0,00
322820	fournitures et produits d'entretien	6 764,38	6 764,38	0,00	0,00
322880	autres fournitures diverses	1 935 453,69	1 935 453,70	-0,01	0,00
326800	autres emballages	341 925,11	341 925,11	0,00	0,00
	S/TOTAL	111 468 952,42	111 469 814,46	-862,04	0,00
331200	en-cours de tissage	59 535 229,90	59 535 229,90	0,00	0,00
331300	en-cours de finissage	78 987 457,94	78 987 457,94	0,00	0,00
	S/TOTAL	138 522 687,84	138 522 687,84	0,00	0,00
351202	satén écri	32 556 993,31	32 556 993,29	0,02	0,00
351288	autres tissus écrus	1 949 324,64	1 946 460,51	2 864,13	0,15
355410	tissu habillement laine & mélanges de poly	386 539 968,14	386 532 500,73	7 467,41	0,00
	S/TOTAL	421 046 286,09	421 035 954,53	10 331,56	0,00
358100	Déchets	0,00	0,00	0,00	0,00
	S/TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL INVENTAIRE	687 342 051,72	687 333 957,63	8 094,09	0,00
370100	stocks de marchandise a l'exterieur	90 280,02	90 280,02	0,00	0,00
	S/TOTAL	90 280,02	90 280,02	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL	687 432 331,74	687 424 237,65	8 094,09	0,00

VOLET A

TEXALG

UNITE DE BISKRA

PIECE DE RECHANGE 2016

LOCALISATION 20H/31

VOLET 2

REFERENCE 115544001

N° COMPTE 322280

DESIGNATION ACCELERATEUR 309436

UNITE DE MESURE

QUANTITE

DATE

MATRICULE ET VISA

(19) الملحق رقم

VOLET B

TEXALG

UNITE DE BISKRA

PIECE DE RECHANGE 2016

LOCALISATION 20H/31

VOLET 2

REFERENCE 115544001

N° COMPTE 322280

DESIGNATION ACCELERATEUR 309436

UNITE DE MESURE

QUANTITE

DATE

MATRICULE ET VISA

VOLET C

TEXALG

UNITE DE BISKRA

PIECE DE RECHANGE 2016

LOCALISATION 20H/31

VOLET 2

REFERENCE 115544001

N° COMPTE 322280

DESIGNATION ACCELERATEUR 309436

UNITE DE MESURE

QUANTITE

DATE

MATRICULE ET VISA

TIFIB.BISKRA	<i>Signature des Feuilles de Présence</i>	Code : C.A.I/A3 Page11/15
---------------------	---	--

<i>Ouverture</i> <input type="text"/>	<i>Clôture</i> <input type="text"/>	Date :
---------------------------------------	-------------------------------------	--------

service :.....

PARTICIPANTS :

<u><i>Permanents</i></u> : <i>Messieurs</i> :	<u><i>Invités</i></u> :
--	-------------------------

ORDRE DU JOURS :

- .
- .
- .
- .

TIFIB.BISKRA	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes	Code : C.A.I/A4 Page12/15
---------------------	--	--

Mission d'audit n° :Date.....

Service :

Nom : Prénom :.....

Constat :

Cause :

Conséquence :

Recommandations :

Auditeur

Le directeur d'service

Contrôleur

Audit 

Etabli, le

TIFIB.BISKRA**Questionnaire d'Audit**

Code :

C.A.I/A5

Page13/15

Mission d'audit N°:*Service :* *Date du passage:**Audit  (Nom et pr nom) :**Poste de travail :*

QUESTIONS	Réf. Diag.	Oui ou N/A	Non	Commentaires	Référence programme de vérification des procédures

Fait   , le

SIGNATURE

TIFIB.BISKRA

Fiche de Suivi d'Audit

Code :
C.A.I/A6
Page14/15

Service :

Nom du directeur d'unité :

Date d'établissement :

Date du passage: Signature :

<i>Service</i>	<i>Responsable</i>	<i>Constats</i>	<i>Délai</i>	<i>Pièces justificatives</i>	<i>Commentaire</i>

TIFIB.BISKRA

Suivi du Plan d'Action Suite à un Audit

Code :
C.A.I/A.7
Page15/15

Service : Mission d'audit N° :

Date d'établissement :

Date du passage: Signature :

N°	Constats	Recommandation		Responsabilité		Délai	Commentaire
		Contenu	Priorité	Structure concernée	Responsable		

الملحق رقم (08)