



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



## الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

( دراسة حالة مديرية سونلغاز - بسكرة - )

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

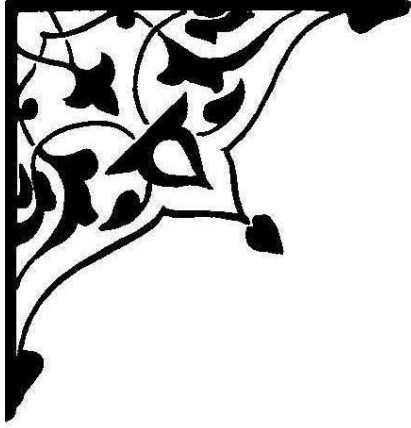
أ / طاهري فاطمة الزهراء

تتاني علي

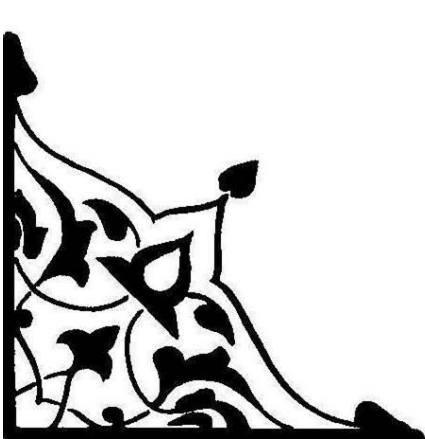
...../Master-GE/AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

[/http://univ-biskra.dz](http://univ-biskra.dz)



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الإهداء

أهدي هذا العمل إلى الأم وجميع أفراد العائلة

وإلى جميع الأصدقاء والزملاء في الدراسة

وإلى جميع الأقارب وأبناء الحي

وإلى كل من ساهم في هذا العمل من قريب ومن بعيد

## شكر وعرفان

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل  
وأتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
خاصة الأستاذة المشرفة على هذا العمل "طاهري فاطمة الزهراء"

كما أشكر موظفي مديرية سونلغاز بسكرة

ولا أنسى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد

وكل أصدقائي الطلبة

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	شكر
	اهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول والأشكال
	الملخص
أ-د	مقدمة
03-02	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
03	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة
07	المطلب الثاني: أنواع المراجعة وفروضها
14	المطلب الثالث: معايير المراجعة
18	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية
20	المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية
21	المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة
23	المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية

23	المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية
24	المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.
28	المطلب الثالث: خطوات إنجاز المراجعة الداخلية.
30	خلاصة الفصل
60-32	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية
32	تمهيد
33	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
33	المطلب الأول: : نشأة نظام الرقابة الداخلية
34	المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية
36	المطلب الثالث: أهداف وأنواع الرقابة الداخلية.
40	المبحث الثاني: الاطار العملي لنظام الرقابة الداخلية.
40	المطلب الأول: المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية.
43	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
46	المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية
48	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
48	المطلب الاول: اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
53	المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.
55	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.
60	خلاصة الفصل
86-62	الفصل الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز - بسكرة-

62	تمهيد
63	المبحث الاول: عموميات حول مؤسسة سونلغاز
63	المطلب الاول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.
66	المطلب الثاني: وظائف شركة الكهرباء والغاز وهيكلها التنظيمي.
69	المطلب الثالث: أهداف شركة توزيع الكهرباء والغاز.
70	المبحث الثاني: تقديم مديرية سونلغاز - بسكرة-
70	المطلب الأول : تعريف مديرية سونلغاز - بسكرة-
71	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز
75	المطلب الرابع: مهام مديرية سونلغاز وفروعها
76	المبحث الثالث: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز
76	المطلب الاول: المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بالمديرية
77	المطلب الثاني: المطلب الثاني: شروط الواجب توفرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع (المحاسب) الداخلي
77	المطلب الثالث:المطلب الثالث:واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة
79	المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
79	المطلب الاول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
84	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستقصاء.
86	خلاصة الفصل
91-88	الخاتمة
95-93	قائمة المراجع

أولاً: قائمة الجداول.

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
4	التطور التاريخي للمراجعة و اهدافها	(01-01)
11	أنواع المراجعة.	(02-01)
49	قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات	(01-02)
52	من رموز خرائط النظم:	(02-02)
54	يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.	(03-02)

ثانياً: قائمة الأشكال.

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
45	إجراءات الرقابة الداخلية	(01-02)
74	الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز -بسكرة-	(02-03)
68	الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز	(03-03)



## الملخص:

تسعى هذه الدراسة الى التعرف على التدقيق الداخلي لما له من أهمية داخل المؤسسة، بالتطرق لأهدافه ومختلف المعايير والأركان التي يقوم عليها، وتوضيح مهام ووظائف المدقق الداخلي، وكذلك التعرف على نظام الرقابة الداخلية بالتطرق لمكوناته ومختلف إجراءات ومقومات النظام، مع توضيح علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية وإبراز كيفية تفعيل نظام الرقابة الداخلية بواسطة التدقيق الداخلي.

ولتحقيق أهداف البحث قمنا بدراسة حالة مديرية سونلغاز بسكرة، بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية وإجراء المقابلات والاطلاع على مختلف الوثائق التي تهمنا في هذه الدراسة.

وخلصت الدراسة الى أن التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم النظام وتدقيق العمليات اليومية، والتقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية من أجل تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، بنك الفلاحة والتنمية الريفية.

## Résumé:

Cette étude vise à identifier l'audit interne en raison de son importance au sein de l'institution, répondant aux objectifs et les différentes normes et piliers sur lesquels il repose, et de clarifier les tâches et les fonctions de l'auditeur interne, ainsi que pour identifier le système de contrôle interne en adressant ses composantes et les différentes procédures et éléments du système, ce qui indique la relation du système de contrôle d'audit interne intérieur et mettre en évidence comment activer le système de contrôle interne par l'audit interne.

Pour atteindre les objectifs de la recherche, nous avons étudié le cas de Sonelgaz Direction Biskra, laissant tomber le côté théorique sur le plan pratique, en se basant sur l'observation personnelle et des entrevues et voir les divers documents qui nous intéressent dans cette étude.

L'étude a conclu que l'audit interne contribue à l'activation du système de contrôle interne par la compréhension du système et vérifier les opérations quotidiennes, et l'évaluation périodique du système de contrôle interne afin d'améliorer les points forts et remédier aux insuffisances découverte dans le système de contrôle interne.

**Mots clés:** vérification interne, système de contrôle interne, la Banque de l'agriculture et du développement rural..

مقدمة

لقد عرف العالم الاقتصادي في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمراً لا بد منه.

وبما أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من إتخاذها للتدابير اللازمة لتجنب الأخطار محتملة الوقوع لهذا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمراً ملحا وحتميا للمؤسسات المعاصرة فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

وقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة الداخلية من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم إجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها.

حيث أن وضع نظام الرقابة الداخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية يشكل حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن.

واستنادا على الطرح السابق إرتأينا أن يتمحور بحثنا حول الاجابة علي الاشكالية الرئيسية التالية:

الإشكالية الرئيسية:

ماهي دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

وهنا تظهر لنا عدة تساؤلات فرعية والتي هي كالتالي:

الأسئلة الفرعية:

1. ماهي المراجعة الداخلية وأهم أسسها؟
2. ماذا نقصد بالرقابة الداخلية وأهم سياساتها؟
3. فيما تتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟

4. كيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

#### الفرضيات:

1. المراجعة الداخلية هي نشاط إستشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة لأنها تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة والسيطرة.
2. الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من السياسات المستعملة للحفاظ علي استقرار المؤسسة.
3. تعتبر كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وظيفة أساسية في المؤسسة لهما نفس الأهداف المراد تحقيقها رغم إنفصال كل وظيفة عن الأخرى واستقلاليتها.
4. تعتبر المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك للحرص على الدقة والفعالية للإجراءات المتبعة، واكتشاف نقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.

#### أسباب ودوافع الدراسة:

1. محاولة فهم المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية لأهميتها البالغة في الوقت الراهن وما صاحبه من تطورات في هذا المجال.
2. الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل الباحثين لإيجاد أجمع الطرق والسبل لتفعيل مراجعة داخلية فعالة وأكثر دقة ومصداقية.
3. الضعف الكبير الذي تعيشه المراجعة الداخلية في المؤسسات.
4. كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بالتخصص الدروس.

#### أهداف الدراسة:

إن الغرض من دراستنا لموضوعنا هذا استند الي عدة أهداف المتمثلة في:

1. عرض الإطار الفكري والنظري للمراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.
2. اظهار أهمية المراجعة الداخلية كونها تعتبر أداة فعالة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية .
3. إبراز أهمية المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم إستغلالها بشكل فعال.
4. العمل علي الرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من نطاق المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في دور المراجعة الداخلية من خلال ما تقوم به للمحافظة على أصول المؤسسة وديمومتها إضافة الى رفع كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الذي يعتبر الركن الأساسي في عمل المراجع الداخلي خاصة في ظل إتساع نطاق الأعمال وتعتها، الامر الذي يستلزم من المراجع أن يكون على يقين ودراية تامة بالمستجدات.

## المنهج المتبع:

طبيعة البحث اقتضت التعامل مع عدة مناهج من أجل الإلمام بمحتوي الدراسة حيث تم الاعتماد على:

- المنهج التاريخي من خلال تتبع التطور التاريخي لظهور المراجعة والرقابة الداخلية.
- المنهج الوصفي من خلال عرض الجانب النظري لتطور المراجعة والرقابة الداخلية .
- المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك من خلال تحليل المعطيات المتحصل إليها.

## الدراسات السابقة:

1. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

وقد تضمنت الدراسة بشكل رئيسي معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، وأظهرت نتائج الدراسة العديد من النقاط كان أهمها أن البنوك التجارية الاردنية تقوم بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، كما تشير الى أنه لدى تحليل الهيكل التنظيمي للبنوك التجارية الاردنية، وجد أن دائرة التدقيق الداخلي تتبع تنظيمها الى لجنة التدقيق.

وكذلك خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية.

2. مرزاق امال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مديرية سونلغاز بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.

تضمنت الدراسة موضوع المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة الداخلية من الناحية النظرية والتطبيقية وتوصلت الدراسة الى أهمية المراجعة والرقابة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة لتجنب الوقوع في الانحرافات وذلك

بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والذي يسهل بدوره نظام الرقابة الداخلية كونه جزء منه، وكفاءة نظامها الرقابي يتوقف علي وجود وظيفة مراجعة داخلية مستقلة تقوم بالمتابعة والرقابة.

### خطة وهيكل البحث:

وحتى تتمكن من الإلمام بجوانب البحث وتحليل الإشكالية المطروحة ومحاولة اختبار الفرضيات المذكورة اعتمدنا تقسيم الدراسة كما يلي:

**الفصل الأول:** جاء الفصل الاول مدخل عام للمراجعة الداخلية بحيث تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي  
المبحث الأول عموميات حول المراجعة من حيث المفهوم والتطور لفروض والمعايير والمبحث الثاني كان تحت عنوان ماهية المراجعة الداخلية وتضمن نشأة المراجعة الداخلية المفهوم والخصائص ، يليه المبحث الثالث الذي وهو أساسيات المراجعة الداخلية ويحتوي علي أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها وكذا خطوات إنجاز المراجعة الداخلية.

**الفصل الثاني:** جاء الفصل بعنوان نظام الرقابة الداخلية وتم تقسيم الفصل الي ثلاث مباحث كان أولها بعنوان ماهية نظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثاني فهو عن مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته ووسائله وأخيرا المبحث الثالث الذي تمحور حول تقييم النظام الرقابة الداخلية.

**الفصل الثالث:** جاء بعنوان مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز وبدوره تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث أولها أدرج تحت عنوان عموميات حول مؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثاني فهو واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز وأخيرا المبحث الثالث والذي إحتوى علي دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

## تمهيد:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة جد مهمة، فالمؤسسات في وقتنا الحالي بغض النظر عن حجمها تحتاج إلى مراجعة داخلية، كذلك فإن هذه المهنة لا تأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة، فرغم اعتماد المراجعة الداخلية من طرف المؤسسات الصناعية والتجارية بالدرجة الأولى، إلا أن المؤسسات الخدمية هي كذلك تحتاج لهذه الوظيفة. والمراجعة الداخلية لا تقتصر على الجانب المالي والمحاسبي فقط بل يتسع نطاق تطبيقها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، بهدف التحكم بها بشكل اسهل وأكثر فاعلية بغية تحقيق أكبر فائدة للمؤسسة. وحتى نوضح ماهية المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، فإننا سنتطرق في هذا الفصل المعنون بالاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية إلى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: اساسيات المراجعة الداخلية.



## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في دعم قرارات الإدارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها، كما تعد المراجعة الداخلية أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما يحدث داخل المؤسسة، وذلك بوجود نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إذ يستفيد كل طرف من الآخر في أداة مهمته على أكمل وجه.

## المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة .

اولاً: نشأة وتطور المراجعة<sup>1</sup>

إن المتتبع لتاريخ تطور المراجعة يلاحظ أن بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية يرجع الى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (Institute of internal auditors (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع الانتفاع بخدماتها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في عام 1947 إصدار قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية صادرة من معهد المراجعين الداخليين، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية، وعام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية على أنه مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيراً في المنشآت المختلفة، وقد تتميز وخاصة في المنشآت الكبيرة بأمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية، وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد المراجعين الداخليين على صعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978، وبحق فإن هذه المعايير التي تم اقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعين الداخليين والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة، وعرفت المراجعة الداخلية حينها على أنها وظيفة تقويم مستقلة يتم انشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها وهدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المسورة

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص 30، 33.

والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم مراجعتها، وفي عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية صادر عن معهد المراجعين الداخليين وتم صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية عام 1999 وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

والجدول التالي يوضح أهم مراحل تطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمراجعة و أهدافها

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين كاتب	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاينة فاعلية، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية،

ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2003، ص ص 7،8.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المراجعة الداخلية في بداية الامر كانت تتعلق بكيفية حماية الاموال من السرقة وتجنب الغش والأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية وسلامة انتظامها وكثر الاهتمام بالمراجعة الداخلية في أواخر القرن العشرين وبدايات القرن الواحد والعشرين، فأصبحت الحكومة والهيئات والمساهمين الشاهدة علي نوعية نظام الرقابة الداخلية والشاهدة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير.

### ثانيا: تعاريف حول المراجعة :

**التعريف الأول:** «المراجعة هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق».<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** «عرف bonnault et germond المراجعة بأنها إختيار تقني صارم وبناء بأسلوب، من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل علي نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، وعلي مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلي مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة علي الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة».<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** « المراجعة هي " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات،<sup>3</sup> فالمراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، وتهدف المراجعة الداخلية الي مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم مراجعتها»<sup>4</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة للمراجعة الداخلية يمكن استخلاص التعريف الآتي: تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تقوم على أساس فحص وتقييم أنشطة المؤسسة وذلك كخدمة لها، وتقوم بتقديم النصح والارشاد للمؤسسة.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 25.

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 09.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2003، ص 11

<sup>4</sup> فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002، ص

### ثالثاً: أهداف المراجعة

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

حتى تحسم تلك البيانات إلى نتائج حقيقية تعبر عن المركز المالي لتكون بذلك المراجعة قد أدت دورها وحققت أهدافها التي يمكن أن نلخصها فيما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: عرض القوائم (الإفصاح): يعني أن المراجع بتحقيق من العناصر القوائم المالية المقدمة طبقاً للمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها، فيتخذ إجراءات عملية للتحقق من صحة جميع البيانات، وبما أن الإفصاح يجب أن يشمل على كل ما جاء من القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.

#### ثانياً: شرعية وصحة المعلومات المالية (الشمولية): يقوم المراجع بالتحقق من أن كل العمليات المالية

المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعلياً التغييرات في موارد والتزامات الشركة، ومن ثم كان يجب أن تكون تلك العمليات والبيانات المدعمة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المراجع أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال، ومن جهة أخرى يتعين على المراجع التأكيد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.

#### ثالثاً: الملكية (الحقوق والالتزامات): يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحياة

قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية بعض الأصول إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلاً، وعلى الإجراء المتبع غالباً للتحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال توفر عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار الشمولية، وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل، فإن المراجع يجب أن يتحقق من أنّ المدفوعات القابلة لاستخدام هذه الأصول اعتبرت مصروفات ولم يتم رسملتها.

<sup>1</sup> رؤوف عبد المنعم تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة من الفكر والتطبيق، دار الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة، 1987، ص 319.

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

كما يجب أن يتحقق من أنّ العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع المراجع، وهذا الهدف يتطلب أيضاً إعادة حساب قيم معينة فضلاً عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فإن الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية، لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر

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

سادساً: الوجود (الحدوث): يقوم المراجع بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، ومن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم للتأكد من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنّها تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية التكلفة على الدليل.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أنواع المراجعة وفروضها.

#### أولاً: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر إليها من خلالها وتصنف المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

#### 1 من حيث نطاق عملية المراجعة: وتنقسم إلى: 1

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

➤ **المراجعة الكاملة:** وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كانت المراجعة الكاملة تفصيلية، حيث يقوم المراجع بفحص القيود كاملة، وهذا عندما كانت المؤسسات ذات حجم صغير، أما الآن وتوسع الأعمال ونشوء الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة وعدم قدرة المراجع بالقيام بمراجعة جميع العمليات وكافة المستندات والسجلات فقد أصبحت المراجعة كاملة اختبارية<sup>2</sup>.

➤ **المراجعة الجزئية:** المقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع علي بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود علي نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم إكتشافها بالرجوع الي الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة علي المراجع قد منعت من فحصها، ويجب علي مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتي لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق<sup>3</sup>.

1. **من حيث توقيت المراجعة:** يمكن أن ننظر من هذه الزاوية الي أنواع المراجعة ونميز بين نوعين هما<sup>4</sup>:

➤ **المراجعة المستمرة:**

يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات بالدفاتر والسجلات، بالإضافة الي المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق علي ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

➤ **المراجعة النهائية:**<sup>5</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 27.

<sup>2</sup> محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 18، 19.

<sup>3</sup> يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007، ص 10.

<sup>4</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية للتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1998، ص 12.

<sup>5</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003، ص ص

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

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها وإقفالها.
- عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الإقفال.
- أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فأهمها:
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وخاصة إذا أخذنا في الإعتبار عامل الزمن كعنصر محدد للإنتهاء من عملية المراجعة ولإبداء الرأي الفني للمراجع.
- أن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة، أداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم بأنه لن تكتشف الأخطاء إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء بعملية المراجعة.
- أن إكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء، لأن التوقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.
- قد يؤدي إستخدام المراجعة النهائية إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب المراجعة

## 2. من حيث درجة الإلزام لعملية المراجعة: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:<sup>1</sup>

أ. **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تفرضها التشريعات القانونية التي تلزم المشروعات بضرورة استخدام مدققي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع.

ب. **المراجعة الاختيارية:** هذه المراجعة تتم بإرادة أصحاب المشروع واختيارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين مدقق حسابات لمشروعاتهم

## 3. من حيث الاختبارات: تنقسم إلى نوعين:<sup>2</sup>

أ. **المراجعة الشاملة:** تعني المراجعة الشاملة أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشآت

<sup>1</sup> أشرف محمد عباس الرواحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 27

<sup>2</sup> محمد بوئين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

صغيرة الحجم، حيث أنه في حالات المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة الى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراجعتها باستمرار.

ب. المراجعة الاختبارية: إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم بها أدى الى إستحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل لذا استوجبت الحالة الى المراجعة الاختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل أي اختبار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبية التي يمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

#### 4. من حيث القائم بعملية المراجعة: تنقسم الى نوعين هما:<sup>1</sup>

أ. المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد يكون مكتب من مكاتب المحاسبية والمراجعية بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجعة الخارجية هي فحص مستند لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايذا للتحقيق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جدتها، إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر لتحقيق الهدف السابق بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون القيد ويتطلع على ما يريد متى شاء وهو إلزامي.

ب. المراجعة الداخلية: هي نشاط تأكيدى إستشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة المؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة.<sup>2</sup>

ونظرا لتعدد أنواع المراجعة فنقوم بتلخيص الانواع في الجدول التالي:

#### جدول رقم(1-2): أنواع المراجعة.

<sup>1</sup> رأفت محمود سلامة، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2011، ص39.

<sup>2</sup> بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف، سنة 2011، ص13.



نوع المراجعة	طبيعة المراجعة	المعايير الموضوعية	طبيعة تقارير المراجع
القوائم المالية	بيانات القوائم المالية	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً	رأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية
الالتزام	البيانات التي تتعلق بالقواعد والقوانين والسياسات	السياسات الادارية، القوانين التنظيمية، وأية متطلبات أخرى	ملخص لعملية المراجعة وتحديد درجة ومدى الالتزام
التشغيل	بيانات التشغيل والأداء	الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الجهة المسؤولة	مراجعة الكفاية والفعالية وأعضاء التوصيات

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعه، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009، ص 27.

### ثانياً: فروض المراجعة

تعرف الفروض علي أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، وتمثل في الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي:

1. **قابلية البيانات للفحص:**<sup>1</sup> تتمحور المراجعة علي فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم علي المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.
2. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع :** هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي، يعني استحالته، فقد يكون هناك أحياناً بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فإدارة المشروع، قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراقب، وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراقب متيقظاً لهذا الاحتمال.
3. **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:** يثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء ، فوجود هذا الفرض سوف يساعده علي اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية.<sup>2</sup>
4. **فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليماً كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمراً ممكناً من جهة أخرى.
5. **التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم علي سلامة المواقف المعينة.
6. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعني هذا الفرض انه إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل علي عكس ذلك والعكس صحيح.<sup>3</sup>
7. **مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع علي أساس أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة

محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، 2005، ص ص 12، 15.<sup>1</sup>

عبد الفتاح صحف، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 28.<sup>2</sup>

<sup>3</sup>عوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعه ورقلة، الجزائر، 2004، ص 6.

وعلي رأسها استقلالية المراجع في عمله، تشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية علي أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى لتحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري BEA وكالة البويرة (37)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2013/2012، ص21.

### المطلب الثالث: معايير المراجعة.

تعتبر المعايير مجموعة من الأنماط التي يجب أن يتحلي بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعم عملية المراجعة، وفيما يلي سيتم التطرق للمعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم الي ثلاث مجموعات:

#### 1) المعايير العامة:<sup>1</sup>

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب فهي معايير مرتبطة بشكل مباشر بالتكوين الذاتي لمراجع الحسابات، ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج ثلاث معايير وهي:

أ. **التأهيل العلمي والعملي:** لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل.

وفي مجال المراجعة المالية يخضع المراجع لمتطلبات معينة للدخول الي ممارسة المهنة ومما لاشك فيه أن كافة اجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعليم الرسمي المنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكيمة وشخصية عن أداء مهمة المراجعة ومن ثم فإن مهمة المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وأن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب إنما تعتمد علي "فرض التزامات المهنية".

ب. **الاستقلالية:** غالبا ما يشار الى الاستقلال على أنه حجر الزاوية للمراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في إتجاههم الذهني عند أدائهم عملية المراجعة (الاستقلال في الحقيقة) حيث يتعين أن يكون استقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين (الاستقلال في المظهر)، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء اتجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010، ص ص 20،

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص 7، 9.

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

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الإستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملية تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على معايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلاً غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلاً علمياً أو عملياً، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة<sup>2</sup>

(2) **معايير العمل الميداني:** وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها المعايير

التالية:

➤ **معيير دقة وتخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين:** يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة، حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها وقد تم استيعابها من طرف المساعدين، حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع هذه العملية واختلاف العناصر التي تخضع لها، ويجب قبل وضع خطة التدقيق التعرف على المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2006، ص 44

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>3</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 47، 49.

ويجب علي المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخطة الموضوعية خصوصاً بالنسبة للموظفين الجدد، ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.

➤ **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** هنا يجب علي المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك

ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التقدير الحسابات، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق وحكمه الشخصي، وأما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الاجراءات والأساليب المطبقة فعلاً وحسب الخطة المرسومة لها، ويتعذر في بداية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة الي يمكن وضعها في نظام الضبط الداخلي عند تقرير مدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق، إذ أن هذه الثقة تكون مبنية علي فروض لا تؤيدها الاختبارات التي يجريها المدقق الخارجي فيما بعد بل قد تكشف هذه الاختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج إعادة النظر في برنامج التدقيق وتنقيحه لأن الاختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بني عليها المدقق برنامجه الأصلي، وقد يؤدي هذا التنقيح الي توسيع نطاق إختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة التدقيق الي غيرها أو التعديل مواعيد إجراءات التدقيق.<sup>1</sup>

➤ **معيار إعداد التقرير (إبداء الرأي):** وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق

وتتضمن المعايير التالية:<sup>2</sup>

❖ **معيار القواعد المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً

للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مدقق الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك ورد في التقارير النموذجية التي وضعتها بعض جمعيات المحاسبين والمدققين فقرة حول رأي المدقق فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

❖ **معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية :** ويقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت

المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة. وذلك لتحقيق ما يلي:

● ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمن عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 80،79.

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 50،49.

- بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية إذا تعرضت للمبادئ المحاسبية للغير.
- ❖ **معيار الإفصاح التام:** وينص هذا المعيار على إعداد التقارير على أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المراجع بالإشارة في ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كاف بدرجة معقولة، حيث أن يشير المراجع في هذه الحالة في تقريره. ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية<sup>1</sup>
- ❖ **معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:** يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية العام وأن حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المشروع عن السنة الخاضعة لعملية التدقيق<sup>2</sup>

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2006، ص 47.

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 52.

## المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من الوظائف الادارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة لمساعدتها في التوصل الى تحقيق الاهداف المرسومة لها، ولقد إزدادت أهميتها في وقتنا الحالي وخاصة في السنوات الأخيرة من قبل المؤسسات .

وسوف نقوم بعرض أكثر تفصيلا من خلال المبحث.

## المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية .

## أولاً: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة الى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت الى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل تكاليف المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية الى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتي يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجعة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تحض بالإهتمام اللازم في بادئ الأمر، الى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين ( IIA ) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. وتماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و 1971 بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضه، تعتمد على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات الى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة.

وفي وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية بإعتبارها 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.<sup>1</sup>

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه " يتعين على المؤسسات العمومية الإقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها، كما

<sup>1</sup> سعودي مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الاداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة حدود سليم بطولقة ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص6.



أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.<sup>1</sup>

### ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية.

تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، ومن أهم التعاريف نذكر:

**التعريف الأول:** «وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر المخطط والسياسات والإجراءات ووسائل المراجعة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءة وفعالية هذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة لأداء الإدارة والأقسام».<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** «هي نشاط توكيد وإستشارة مستقل وموضوعي الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة»<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** «عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.

وعرف كذلك Etienne المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، وظيفه مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة»<sup>4</sup>

**التعريف الرابع:** «عرفها مجمع المحاسبين الأمريكيين على أنها: "مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة»<sup>5</sup>

**التعريف الخامس:** «عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI على أنها هي فحص دورى للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة بهدف مراقبة وتسيير المؤسسة، يقوم بهذا النشاط قسم مستقل عن الأقسام

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

<sup>2</sup> عبد الفاتح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة 1998، ص 185، 186.

<sup>3</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص 288.

<sup>4</sup> محمد التهامي، طواهري مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2، 2005، ص 33.

<sup>5</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات المراجعة في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، بدون سنة، ص 251.

الأخرى، إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا الفحص الدورى هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية، وبصدق المعلومات وبشرعية العمليات، وفعالية التنظيمات ووضوح وملائمة الهياكل»<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكننا ان نستخلص أن المراجعة الداخلية هي:

- المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يكون داخل المؤسسة.
- تعمل المراجعة الداخلية علي تحقيق أهداف المؤسسة.
- تسهل عملية فحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية بشكل أكثر دقة.
- تساعد علي تقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف العيوب والثغرات.
- المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة العمليات المالية وحماية أصولها.

**المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية.**

تتماز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي:<sup>2</sup>

- المراجعة الداخلية وظيفة شاملة: فهي في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.
  - المراجعة الداخلية وظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
  - الاستقلالية: رغم أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلي المراجع أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.
- إضافة الى تلك الخصائص نذكر الخصائص التالية:

- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تسعى الى ترشيد قرارات الإدارة توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص08.

<sup>2</sup> منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، ص97.

## المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

من خلال العرض السابق لمفهوم المراجعة الداخلية يتبين لنا أن للمراجعة الداخلية أهمية بالغة ومجموعة من الأهداف كما يلي:

## أولاً: أهداف المراجعة

تتمثل أهم أهداف المراجعة في النقاط التالية<sup>1</sup>:

أ. **هدف الحماية:** كان التركيز في الماضي ينصب علي هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف علي أنها ذلك النشاط الذي يهدف الى حماية أصول المنشأة كما تهدف الى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره الى حماية المنشأة من الإختلاس والسرقة، وعلي ذلك كان هدف المراجع الداخلي ينصب علي:

➤ حماية أصول المنشأة.

➤ التأكد من الموائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة.

➤ التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشأة.

ب. **هدف البناء:** ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص والشكل التالي يوضح لنا هدفي المراجعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>ثناء علي القباني ونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص ص، 29، 30.

<sup>2</sup>بلعالي السعدي، أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG برج بوغريج-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 14.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

ترجع أهمية المراجعة الى أهميتها البالغة داخل المؤسسة، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا لإستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الإقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

وعموما فأهمية عملية مراجعة الحسابات وأثرها علي سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

➤ تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات.

➤ يستلزم إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.

➤ تكوين ودافعا لإتخاذ موقف مناسب يؤدي الي تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

ومن ناحية أخرى فكون المراجع عضو في التنظيم وهو مكتب المراجعة، فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال ويرمي هذا النوع من الاتصال -ويسمي الاتصال الموجه الي الداخل- الى تحقيق الأهداف التالية:

➤ خلق الوعي لدي المراجعين بأهداف مكتب المراجعة.

➤ تعليم المراجعين التطورات الهامة، والتي تؤثر علي مكاتب المراجعة.

➤ زيادة فعالية المراجعين القائمين بالاتصال في المجتمع.

➤ إشباع رغبات المراجعين في الإطلاع علي كل ما يجري في مكتب المراجعة.

<sup>1</sup> بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص ص، 10، 11.

## المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية

لقد أصبح للمراجعة الداخلية دورا بارزا في الوقت الحالي، ويرجع الفضل في ذلك الى القائمون على هذه المهنة والهيئات التي أبدت إهتماما بها، وهذا حرصا منهم للحفاظ على المعايير العالية للمهنة والتأكد من جعل المراجعة الداخلية وظيفة إدارية في المنشآت للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة

## المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقويم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما.

حيث أنّ مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، إذ أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها تعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة وبالتالي تنقسم إلى:<sup>1</sup>

## ❖ المراجعة المحاسبية المالية: لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطاً بالمعلومات المحاسبية

والمالية والتأكد من دقتها وصحتها، حتى يتسنى للمؤسسة الاعتماد عليها في رسم البيانات واتخاذ القرارات الإدارية، بهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في الأخطاء، تتعلق بالتسيير، حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية:

1. المحاسبة العامة: وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة، حول حسابات النتائج..الخ.
2. المحاسبة التحليلية: يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى صحة حساب التكاليف والهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.
3. معطيات الموازنات التقديرية: تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي ومن الموازنات نجد موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج...الخ
4. المعطيات الإحصائية: لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.

<sup>1</sup>عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرابطة، الاردن، 2009، ص ص61،62.

- ❖ **المراجعة الادارية:** ويقصد بها المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة للتأكد من كفاءة وفعالية هذه الوظائف من خلال:
  - \* تقوم وإختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء
  - \* تقوم وفحص شامل للعمليات المشروع
  - \* تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين
  - \* أما في وقتنا الحاضر فيشترط في المراجعة أن تقوم على الشمولية لكافة عمليات المؤسسة لتشمل نطاق المراجعة المالية والإلتزام القانوني ونطاق المراجعة الإدارية والمراجعة الإستراتيجية الذي يختص بمعالجة القصور في التخطيط الإستراتيجي، والذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسة مما يؤدي الى مخاطر المعلومات والتركيز على مراجعة المخاطر في عملية التخطيط الإستراتيجي لتحديد نقاط الضعف فيها من أجل دعم فعالية الإدارة العليا المؤسسة حيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الإستراتيجية جانبا مهما من جوانب عملية المراجعة الإستراتيجية.

### المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.

#### أولا: الاستقلالية

يجب أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له استقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه، أي مستقلا عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة بها، ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية: <sup>1</sup>

#### 1- مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة وهي:

- \* المستوى الإداري التابع له المراجع.
- \* الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- \* سلطة التعيين والعزل.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية. رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 44.

## 2- الموضوعية: تتمثل في:

- \* تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- \* تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم.
- \* تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.

## 3- الاستقلالية:

- \* يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا، ويجب أن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين عند أداء عملهم.

ثانيا: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي.

ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:<sup>1</sup>

1. الكفاءة العلمية: حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة، والتي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
  2. الخبرة العملية: بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة المراجعة الداخلية خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية.
  3. الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية: فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال المراجعة.
  4. دراسة وفهم العلوم السلوكية: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يكون لبقا وبارعا في تعامله مع الأفراد والإتصال بهم بفاعلية.
  5. توافر الصفات الخلقية: ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.
- وخلاصة هذا المعيار أنه يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك المعرفة والمهارة وغير ذلك من الملكات اللازمة لأداء المسؤوليات.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة المدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، أب 2005،

### ثالثاً: نطاق العمل

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدة كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين وجوده الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي:<sup>1</sup>

- مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية، التشغيلية، الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات وتصنيفها، ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.
- مراجعة النظام الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط والإجراءات القوانين واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.
- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.
- مراجعة العمليات أو البرامج من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة في متابعة وترشيد القرارات التي تم تنفيذها، وما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة واللازمة، وبذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

### رابعاً: إدارة قسم المراجعة.

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يتولى المراجع الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولاً عن تلك الإدارة بحيث:<sup>2</sup>

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي إعتمده الإدارة العليا وقلبها مجلس الإدارة.
2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.
3. تناقش جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص 106.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 225.



وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:

1. تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.
2. يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.
3. يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة.
4. يضع برنامجا لإختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
5. يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.
6. يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة

#### خامسا: أداء عمل المراجعة الداخلية.

ويتمثل في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية والتي تتضمن العناصر التالية:<sup>1</sup>

1. تخطيط عملية المراجعة الداخلية: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات

وإجراءات المراجعة الداخلية، حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد مايلي:

➤ أهداف المراجعة الداخلية.

➤ برنامج أداء مهمة المراجعة الداخلية.

➤ تخطيط للمراجعة والموازنات المالية.

➤ تقارير النشاط.

2. فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية، ملائمة، مفيدة وتخدم عملية المراجعة الداخلية.

3. التبليغ بنتائج المراجعة: حيث يجب على المراجع الداخلي بعد أن يصل الى النتائج الخاصة بعملية المراجعة

أن يقوم بتصنيفها وتبليغها الى المستويات الإدارية المختلفة والمعنية هذه النتائج، عن طريق إعداد تقرير بنتائج المراجعة الداخلية.

4. متابعة تنفيذ هذه النتائج: لا تكتمل عملية المراجعة الداخلية إلا بقيام المراجع الداخلي بمتابعة ما توصل إليه

من نتائج وما تم تحديده من توصيات، حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> سعودي مبروك رياض، مرجع سبق ذكره، ص10

### المطلب الثالث: خطوات إنجاز المراجعة الداخلية.

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتتبع مجموعة من الخطوات من أجل الوصول الى إبداء الرأي حول القوائم المالية وتتضمن ما يلي:

#### 1. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية.

يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة القيام بالتحضير الجيد للمهمة، وتتم عملية التحضير للمهمة عبر مرحلتين:<sup>1</sup>

\***الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن التفويض التي تعطيه المؤسسة للمراجع الداخلي ويكون على شكل وثيقة مكتوبة وقد يكون على شكل أمر شفهي.

\***الدراسة والتخطيط:** وتعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمراجع الداخلي لإنجاح مهمته، حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلائم مع الأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

- **الإطلاع والفهم:** حيث يقوم المراجع الداخلي بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة من أجل معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.
- **خطة التقارب:** وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجع الداخلي من جمعها.
- **تحديد مواقع الخطر:** ويقوم المراجع بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط.
- **التقرير التوجيهي:** ويحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقه، كما أنه يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي الى تحقيقها.

#### 2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية:<sup>2</sup>

من أجل القيام بعملية المراجعة الداخلية لابد من العمل بما على مراحل أساسية، حتى نفهم طريقة أداء المراجعة الداخلية بصيغة أفضل.

<sup>1</sup> ابراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص278.

<sup>2</sup> زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسي السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010، ص

وقبل أن يقوم المراجع الداخلي بأداء مهمة المراجعة الداخلية لابد له أن يقوم بالتحضير والتخطيط الجيد، لأنهما يعتبران النقطة الأولى من أجل بدء عملية المراجعة.

وهنا يركز المراجع الداخلي على العناصر التالية:

❖ دراسة الوحدة أو النشاط موضوع الوحدة.

❖ التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

❖ خطة عمل المراجعة.

❖ برنامج المراجعة.

3. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: تعتبر هذه الخطوة الأخيرة في إنجاز المهمة وتشمل أربعة مراحل وهي:<sup>1</sup>

1 -التقرير الأولي للمراجعة: ويتم إعداده من خلال أوراق تحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والتلاعبات ويعتبر هذا التقرير أساسا لإعداد التقرير النهائي.

2 حق الرد على الأشخاص المراجع أعمالهم : ويكون عن طريق عقد اجتماع بين الأشخاص المراجع أعمالهم وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المراجعة، والهدف من هذا الاجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها، وتكون مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، وبعد عرض الهدف يتدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والتوصيات.

3 -التقرير النهائي: يتم إعداد التقرير النهائي في صورته النهائية بعد انتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة من أجل إعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير النهائي واضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المحدد.

متابعة تنفيذ التوصيات: يعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، وبناءً على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في البيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، دار الجامعية، مصر، 2005-2006، ص521.

## خاتمة الفصل الأول:

تعتبر المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة للمؤسسات إذ ظهرت الحاجة الماسة لها مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وذلك بغية التعرف علي مدى الكفاءة في تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة من طرف الإدارة العليا، وكذا التوجيهات المعمول بها. كل هذا كان سبب في ضرورة وجود وظيفة المراجعة الداخلية والتي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، إذ يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية كل هذا بهدف إكتشاف العيوب والأخطاء والتلاعبات الموجودة والعمل علي تصحيحها في الوقت المناسب لتجنب أكبر قدر ممكن من الخسائر، كل هذه العوامل ساعدت على زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية وعززت مكانتها في المؤسسات في الوقت الراهن.

الفصل الثاني:

نظام الرقابة الداخلية

## تمهيد

لقد أدت الفضائح المالية في المؤسسات الكبيرة مثل "ووردكوم" و"أنرون" الى زعزعة الثقة لدى المستثمرين إضافة الى تزايد وتيرة الأزمات المالية التي باتت تهدد النظام المالي في الوقت الراهن ويعود ذلك في كثير من الأحيان إلى فشل وضعف الرقابة الداخلية لدى المؤسسات.

فوجود نظام فعال للرقابة الداخلية في أي مؤسسة من شأنه حماية المساهمين والمستثمرين وكافة الأطراف ذات الصلة الذين تجمعهم مصالح مشتركة فنظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ قرارات الاستثمار والإئتمان السليمة.

فالرقابة الداخلية تعتبر الركيزة الأساسية في المؤسسة لتحقيق الأهداف والخطط المرسومة

وبناء على ذلك تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الاطار العملي لنظام الرقابة الداخلية.

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

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

إن موضوع الرقابة الداخلية يهدف أساساً إلى إبراز أهمية وجود نظام سليم في المؤسسة ليضمن لها تحقيق أهدافها بطريقة أكثر فاعلية وكفاءة وإستخدام الموارد المتاحة لها أحسن إستغلال، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساهم في إجتنب الأخطاء وإرتكاب أعمال الغش والتلاعب، وإمكانية إكتشافها بسرعة فور حدوثها.

### المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته قد سادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة، والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، الموازنات، تقسيم العمل وغيرها. أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطة إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو إلى توزيع السلطات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة، فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات وحتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من نظام للرقابة الداخلية السليم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 1998، ص132.

## المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تتعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لذا سوف نورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية.

**التعريف 01:** عرف هنري فايول الرقابة بأنها "التحقيق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية وذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها، وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة) التي هي ضرورية ولازمة ليست فقط للخدمات والمشروعات بل أيضاً جهد جماعي مهما كان غرضه.<sup>1</sup>

**التعريف 02:** عرف السلوكيون من بينهم رائد الفكر السلوكي الحديث "تيري جورج" الرقابة على أنها قدرة المدير على التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين وهذا بدوره يؤدي إلى النتائج المستهدفة.<sup>2</sup>

**التعريف 03:** عرف إيضاح معايير التدقيق الدولية "ISA" رقم (55) الرقابة الداخلية بأنها: "عبارة عن العملية التي تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف والتي تقع داخل ثلاثة مجموعات هي:

- إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية؛
- فعالية وكفاءة أعمال المؤسسة؛
- الالتزام بالقوانين واللوائح.<sup>3</sup>

**التعريف 04:** عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) Government Accountability Office الرقابة الداخلية على أنها: "هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها،

<sup>1</sup> علي عباس، الرقابة الادارية في منظمة الأعمال، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص25.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص25.

<sup>3</sup> امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية مصر، 2006، ص381



ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والانتاجية، البرمجة، الكفاءة، والاقتصاد، الفعالية، وتشجيع التعاون بين العاملين وإتخاذ السياسات الادارية المناسبة".<sup>1</sup>

**التعريف 05:** على حسب (IFACI) Institut français de l'audit et du control للمعهد

الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة IAG فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف تشمل على إحترام السياسة الادارية المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على إحترام السياسة الادارية، حماية الاصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تمديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.<sup>2</sup>

**التعريف 06:** عرفت لجنة حماية المنظمات COSO المنبثقة من المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA على

أنها العملية المتخذة من طرف مجلس الادارة، والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.<sup>3</sup>

من خلال ما تطرقنا إليه فيمكن استخلاص تعريف للرقابة الداخلية بأنها لا تقتصر فقط على النشاطات المتعلقة بالرقابة في حد ذاتها من الناحية المالية ولكن أيضا مع تلك التي لها علاقة مع التسيير و التخطيط إذا فالرقابة الداخلية تسمح ب :

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة .
- الحرص على احترام القوانين و التعليمات .
- ضمان الحماية و المحافظة على أصول المؤسسة .
- اكتشاف و تجنب الأخطاء المحتملة و محاولة تصحيحها في الوقت المناسب .
- ضمان صحة البيانات و التقدير و القوائم المالية و المحاسبية مع امكانية الإعتماد عليها .
- التسيير الفعلي للمؤسسة من خلال ضمان تطبيق السياسات و الأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة قصد المحافظة على بقاء و استمرارية المؤسسة .

<sup>1</sup> عبد الكريم أبو مصطفى، الادارة والتنظيم، المفاهيم-الوظائف-العمليات، مجموعة النيل العربي، طباعة نشر توزيع، 2001، ص246.

<sup>2</sup> محمد تلامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظريوالممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص85.

<sup>3</sup> إيمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم الى: المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، ص09.

### المطلب الثالث: أهداف وأنواع الرقابة الداخلية.

إن الرقابة الداخلية لديها العديد من الاهداف، بحيث أن كل هدف يكون من أجل خدمة المؤسسة وتمكينها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور المؤسسات وتعدد أهدافها لتصبح بذلك أكثر شمولية وتمثل أهمها فيما يلي:

#### الفرع الاول: أهداف الرقابة الداخلية.

##### 1. حماية الأصول:<sup>1</sup>

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة "حماية" فقد يقصد بها الرقابة من الأخطار المتعمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمد، أي تخطيط مدروسا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات إحتيالية، فإن ذلك يعد غشا وليس خطئ إذ إن الخطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد وقد يقصد بكلمة "حماية" الوقاية من الأخطاء المتعمدة "غشا"، وغير المتعمد في معالجة العمليات وإستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها مثل: الغش، الاختلاس، السرقة بالإضافة الى الأخطاء وأخطار الحرائق، وطبقا لرأي لجنة الاجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الامريكى للمحاسبين، فإن كلمة "حماية" تعني وقاية الاصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش، أو الأخطاء أو الامور الأخرى غير المرغوب فيها.

وأما الأصول المقصودة حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية، العقارات، التجهيزات والاصول المتداولة كالتقديمية والمخزون وغيرها.

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة، الاختلاس، الغش، الاخطاء والأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلا.

وتقع المسؤولية كاملة على الادارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الارصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوافرة بالإضافة الى كون

<sup>1</sup> بطين عبد المالك، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية-دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكده، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماستر، تخصص مالية وحاكمة المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص ص61،60

كل المدخلات خلال الفترة المالية المعنية كاملة وقانونية ومصروح بها ومثبتة.<sup>1</sup>

## 2. التحكم في المؤسسة:<sup>2</sup>

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الانتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، إذ 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.

## 3. تشجيع العمل بكفاءة:<sup>3</sup>

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الإستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

## 4. تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية:

إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن إحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

## الفرع الثاني: أقسام الرقابة الداخلية

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى:

➤ **الرقابة المحاسبية:** وتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة

السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في اقسام المؤسسة المختلفة ومحازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية

الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الإعتتماد عليها.

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 61.

<sup>2</sup> العمري إبن، دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان-القفنطرة- بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص ص 49، 50.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 90، 92.

وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة

الملائم

والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة

قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية<sup>1</sup>.

➤ **الرقابة الادارية:** وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من

الكفاءة الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها

ووسائل متعددة مثل: الكشوفات الاحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة

والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية واستخدام الرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.<sup>2</sup>

وتتمثل عناصر الرقابة الادارية في ما يلي<sup>3</sup>:

✓ تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات

✓ وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي

الأهداف الموضوعية

✓ وضع نظام لتقدير عناصر النشاط بالكيان على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية،

لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات

✓ وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للإسترشاد بها على سبيل

المثال سياسات وإجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها)

✓ وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المنشأة ليضمن سلامة اتخاذ القرار على أساس أن أي قرار

إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار

إن الإصدارات المهنية فرقت بين الرقابة المحاسبية والإدارية حيث أوضحت تلك الإصدارات مكونات كلا النوعين.

➤ **الضبط الداخلي:** إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقصي العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل

بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه:

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005-2006 ص58.

<sup>2</sup> عبد الرزاق سالم الرحاحلة واخرون، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، دار الاعصار العلمي، ط1، عمان، 2012، ص 127.

<sup>3</sup> كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2006، ص 231

مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تصنعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> احمد حملى جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، ط1، دار الصفا، عمان، الاردن، 1999، ص99.

## المبحث الثاني: الاطار العملي لنظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الانظمة الموجودة داخل المؤسسات ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق الى أهم مقوماته الاساسية والإجراءات وكذا وسائل نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الاول:المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية.

أجمع الباحثون على الاهمية البالغة لتوفر مجموعة من المقومات الاساسية في نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن إنجازها في النقاط التالية:

**1. هيكل تنظيمي إداري:** أي خطة تنظيمية للمشروع تعمل على تقسيم أعمال ونواحي النشاط فيه الى أقسام وفروع رئيسية تتفرع منها أقسام فرعية أخرى، كما تتضمن الخطة التنظيمية أيضا تحديد المستويات. والاختصاصات في أقسام المشروع ومستوياته الإدارية بحيث يتوفر عنصر التنسيق بين هذه الأقسام، ولكي يتم تنفيذ الأعمال بتناسق وانسجام وتعاون بين جميع الإدارات والعاملين فيه والاستقلال الوظيفي للإدارات وتحديد السلطات والواجبات أي لا يقوم شخص واحد بمراقبة نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتي لا يحدث تلاعب أو تزوير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا لم يكن مستحيلا وعندما يتحقق استقلال الوظائف ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات.<sup>1</sup>

### 2. نظام المعلومات المحاسبية:<sup>2</sup>

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب الى وضعية وطبيعة نشاط

<sup>1</sup> حسين احمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الادارية، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص138.

<sup>2</sup> بطين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص72.

المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميم تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة للنظام الرقابة الداخلية.

انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.
- تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.
- تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق الى العناصر المكتملة لذلك:

- ✓ وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، وكما توضح المسؤوليات.
- ✓ وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية.
- ✓ إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.
- ✓ وجود نظام تكاليف فعال.

### 3. إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة الى طرح

إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أن لا يقوم بالعملية من أولها الى آخرها وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية

أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والأخطاء ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.<sup>1</sup>

4. اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق مبيعات

المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق

أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين علي أداء أعمالهم وفق الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل

على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعي في اختيار الموظفين العناصر التالية:<sup>2</sup>

✓ شهادات في ميدان العمل.

✓ خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.

✓ الالتزام بالسياسات المرسومة.

✓ احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين ويزيد من كفاءة الانتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

5. مستويات سلامة الأداء: في جميع الادارات ولجميع المستويات في مراحل المشروع لما يكفل أقصى إنتاجية

ممكنة ويضمن السير بالسياسات الادارية المرسومة في الطريق الذي خطط لها وتتضمن ذلك وضع مستويات

الأداء المختلفة في معايير أو مقياس أو أنماط تحديد ما يجب أن يكون عليه التنفيذ الفعلي وكل مرحلة من

مراحل العمل، وذلك لضمان تقييد العاملين بتنفيذ هذه المعايير بما يحقق سير العمليات وفقا للاسس التي

حددها الادارة دون حدوث خطأ أو انحراف، وكذلك تحقيق الكفاية الانتاجية.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص99.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص86.



6. نظام دقيق لمراقبة وتقويم الأداء: يهدف الى تحقيق الرقابة على التنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مقدما

وتحديد الانحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات، وتتم مراقبة الأداء في

جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء مرؤوسيه وبطريقة غير مباشرة

بالاستعانة بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام

المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية

الفعلية للمؤسسة لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له.

### ❖ إجراءات تنظيمية وإدارية.

تخص هذه الاجراءات 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 لإنتقاء

العاملين وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة

الشخص المسؤول.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حسين احمد الطروانة، مرجع سبق ذكره، ص140.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، ب س ن، ص129.

❖ إجراءات تخص العمل المحاسبي.

وتشمل كل القواعد التي يتم وضعها من اجل تفعيل نظام المحاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في المراحل من عملية التسجيل الدفترى الى غاية إجراء عملية الجرد، وتضم هذه الاجراءات ما يلي:

✓ إصدار تعليمات بعدم التسجيل المحاسبي في دفتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده.

✓ إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث لان هذا الإجراء من شأنه أن يقلل من عمليات الغش والتلاعب من جهة، ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من معلومات في الوقت المناسب.

✓ المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم بحيث لا يجب إشراك أي موظف في عملية المراجعة بالأعمال التي قام بتأديتها.

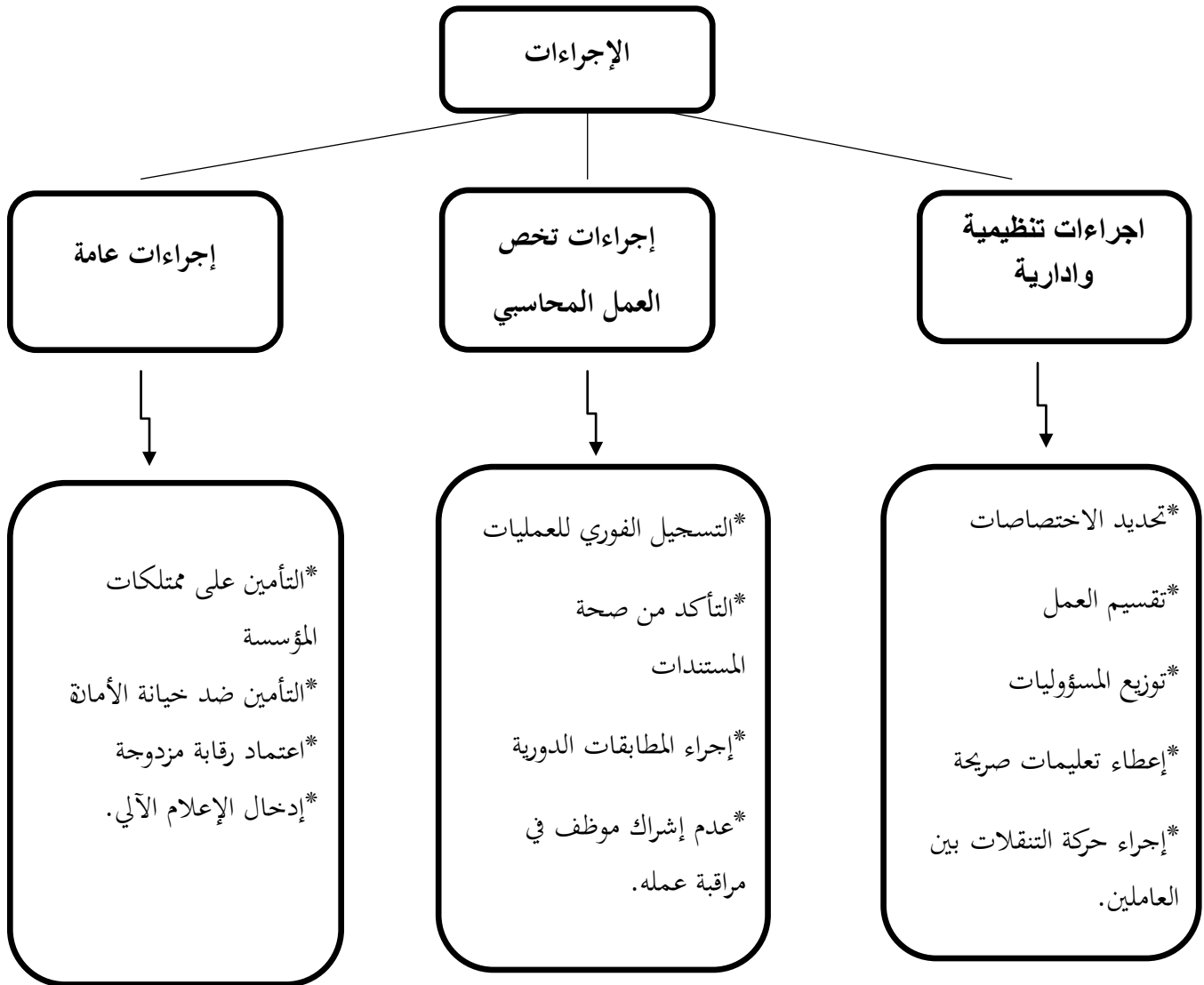
✓ إجراءات الجرد الدوري للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية وما هو موجود فعلا في الواقع.

❖ إجراءات عامة.

بعد التطرق الى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، هناك إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها، وتتمثل في التامين على ممتلكات المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة، والتامين ضد خيانة الأمانة، والاعتماد على رقابة مزدوجة خاصة على النقدية، وذلك باعتماد الإمضاء المتعدد للشيكات خاصة، وضرورة إدخال نظام الإعلام الآلي الذي يسمح بتخزين الكم الهائل من المعلومات ومنح نتائج ذات دقة وفي وقت قصير.<sup>1</sup> ويمكننا توضيح اجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص105.

الشكل رقم (01-02): إجراءات الرقابة الداخلية:



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

2003، ص 123.

المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية.

إن نظام الرقابة الداخلية يحتوي علي عدة وسائل يتمثل أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

1. الخطة التنظيمية:

وجب في أي مشروع وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال الى القرارات التي تحدد محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمؤسسة الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف، إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي الى تدفق منتظم للمعلومات.

نشير في الاخير الى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي:

- ✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- ✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية من مختلف الأنشطة.
- ✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- ✓ تعيين حدود ورقابة المسؤوليات بالنسبة الى كل شخص.

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

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.
- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 86، 87

➤ حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

## 2. الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم السائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات و كل ما يخص الإدارة في المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديریات المختلفة الأخرى، سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على من إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.<sup>1</sup>

## 3. المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص88.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص88.

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

ان العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية علاقة وثيقة، إذ تزداد أهميتها مع التطورات الحالية التي أصبحت تمس مختلف أنشطة المؤسسة.

#### المطلب الاول: اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

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

#### ❖ قائمة الاستقصاء المزدوجة(قوائم الاستبيان):<sup>1</sup>

تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم 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 علي افتراض أن بعض الاجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة.

وفي العادة تقدم قائمة الاسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولي الاجابة علي الاسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع علي فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم علي كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات. فقد تم تطويرها بحيث تحقيق الأهداف المتوخاة آخذة في عين الاعتبار مايلي:

- ✓ مراعاة إحتوائها علي وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية، تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي لعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه.
- ✓ مراعاة إضهار مصادر المعلومات المستخدمة في الاجابات عن كل الأسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1998، ص142.

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، حيث نجد أسئلة متعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزونات، الانتاج، المبيعات، السندات والاسهم، الاستثمارات والأموال الجماعية.

الجدول رقم (01-02) قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات

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

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998، ص 223

❖ التقرير الوصفي للرقابة الداخلية:<sup>1</sup>

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لإعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة، وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن مراجعة المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الإختبار والإستفسارات، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة، وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم (طريقة الدوران، طريقة وحدات النشاط، أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة) فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيسي من بنود القوائم المالية، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة.

❖ أسلوب خرائط التدفق:<sup>2</sup>

تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع علي 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 ويكون متفهما لهذه الرموز.

كيف يجب أن يراعي المراجع مايلي عند إعداد لخرائط التدفق:<sup>3</sup>

- إن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين، فإذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهنا يجب تحديد الاتجاهات وذلك بواسطة الأسهم.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 4، 1996، ص 67، 68.


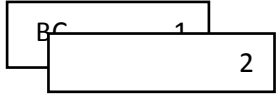


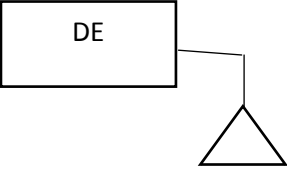



<sup>2</sup> شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 111.

<sup>3</sup> إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 67.



- إن كل رمز يمثل مدخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المدخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.
  - يجب استعمال نقطة الربط عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى، وهذا الرمز دائما يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.
  - إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رمز.
  - إن أي مدخلات تدخل النظام لا بد أن ينتج عنها مخرجات.
- 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 الاجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ولقد استخدم المركز الأمريكي للمعايير رموزا نمطية لإعداد خرائط النظم نوضح أهمها في الجدول التالي :

الجدول رقم (02-02): من رموز خرائط النظم:

	وثيقة
	اعداد وصل طلب من نسختين
	الحركة الفيزيائية للوثيقة
	ارسال فاتورة للعميل
	وثيقة ارسال مرتبة ترتيب نهائي حسب:
	- ايجدي
	- رقمي
	- زمني

المصدر: غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، فرع إدارة الاعمال،

قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002 / 2003، ص 79.

### ❖ أسلوب فحص النظام المحاسبي

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

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

### المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

توجد علاقة وثيقة بين كل من المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية فكل منهما تكمل الأخرى ويمكن إبراز ذلك في أهم النقاط التالية:<sup>2</sup>

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية: مراجعة مالية ومراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة تشغيلية وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، وتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته، وكذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.
- يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

<sup>1</sup> أمين خالد عبد الله، مرجع سابق، ص 177.

<sup>2</sup> فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص 42.

الجدول رقم (02-03): يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل علي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الانتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لقيم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسئولياتها الإشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة.	تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة وإعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أي معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة. تحديد نطاق المراجعة اللازمة لتأديتها
مسؤوليات المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقويم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة.	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل.
الاقسام	تنقسم الرقابة الداخلية الى رقابة إدارية ومحاسبة وضبط داخلي.	تنقسم المراجعة الداخلية الى مالية وإدارية وإستراتيجية
الادوات	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفهم تأمين سلامة وتنفيذ عمليات المحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية تهدف الى تقويم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الاصول.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الاردن، سنة 2009،

ونستنتج من الجدول أعلاه أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية الهدف منها هو التأكد من دقة وكفاءة وفاعلية الانظمة والاجراءات المتبعة، وكذا رفع تقارير الى الادارة العليا عن نقاط القوة والضعف ومختلف الانحرافات هذا وتهدف المراجعة الداخلية الى قياس مدي كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

### المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

يمكن أن نقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لبعض المراحل الجوهرية التي يتمثل أهمها فيما يلي:

#### الفرع الاول: دور المراجعة الداخلية في دراسة الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: فعلي المراجع أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمنشأة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الاشراف علي نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما ان عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي: أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.
- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن للمراجع الداخلي أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال علي سبيل التجريب ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع علي درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

<sup>1</sup> إيمان احمد محمد رويحه، سامح رفعت ابو حجر، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم الى: المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، ص17.

خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيدا بعض السمات والمميزات، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الاساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

➤ إجراءات اختبارات المراجعة: حيث يتم إجراء كلا من:<sup>1</sup>

- إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج الى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة بإستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.
- اختبارات الالتزام: وتصميم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفعالية فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.
- اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

### الفرع الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أهم المراحل التي يقوم بها المراجع من خلال فهم وإستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييم النظام من أجل تحديد درجة الإعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 18.

والمحاسبية، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام، وتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية:

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

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

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

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

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

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

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

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

**ثانياً: خرائط التدفق والأسلوب الوصفي :** إنطلاقاً من الملاحظات والإستجابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم والإتصال.

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

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

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

-

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

- ❖ **اختيار والفهم:** يقوم المراجع بإختيار الإجراءات من بدايتها الى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي وأختيار بعض العمليات، وعمليا 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 بإختيار عدد محدود من العمليات ويتبع دورتها بالصعود الى أصلها ثم النزول الى النتيجة التي تقدمها، ويقوم بفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما هو مشار إليه على المخطط تدفق الوثائق، يقدم إختيار التطابق ضمان على صحة وصف النظام، وفي حالة إكتشاف الأخطاء يجب تصحيح الوصف، ويعاد هذا الإختيار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.<sup>1</sup>
- ❖ **التقييم الاولي لنظام المراقبة الداخلية:** يمكن للمراجع أن يعد تقييما أوليا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد فهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الاعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع تم انجازها ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.<sup>2</sup>
- ❖ **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة بإختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الاجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خطرا، يحدد هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.<sup>3</sup>
- ❖ **التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية:** باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند إكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة الى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولى لذلك النظام، بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقدم اقتراحات

<sup>1</sup> عيادي محمد لمنين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص

ص143، 144

<sup>2</sup> عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، اقتصاد وتسيير

مؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2006/2007، ص79.

<sup>3</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص46.



قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.<sup>1</sup>

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخر إن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:<sup>2</sup>

أولاً: وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب وإن كان ذلك ممكناً، ومفهوم من طرف الجميع.

ثانياً: نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات.

ثالثاً: ينبغي لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 47.

## خاتمة الفصل الثاني:

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى العمليات التي تتم من طرف المؤسسة وهذا بهدف ضمان السير الحسن لنشاطاتها الداخلية بالحفاظ على الأصول ومصداقية المعلومات المحاسبية وكذا الالتزام بتنفيذ تعليمات الإدارة، بهدف تسهيل عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم نتائج الاختبارات ومدى الالتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها.

حيث يتكون نظام الرقابة الداخلية من رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي للعمل على ضمان التحديد الواضح للمسؤوليات وتطبيق الإجراءات داخل المؤسسة من خلال توجيه الأفراد إلى العمل في مهامهم بأعلى كفاءة ممكنة مع الأخذ بعين الإعتبار المخاطر المحتملة الوقوع بها وتسييرها من خلال وضع مجموعة من الوسائل والأدوات الرقابية المناسبة هذا والالتزام بإحترام مقوماتها الأساسية، والذي يتطلب تقييم دائم لنظام الرقابة الداخلية ومحاولة التعرف على نقاط القوة والضعف وتصحيحها في الوقت المناسب.

ومن هنا تبرز العلاقة بين المراجعة الداخلية التي تسعى إلى معالجة هذه الانحرافات والتي تعتبر أداة من أدوات تقييم عمل نظام الرقابة الداخلية.

# الفصل الثالث:

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام

الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز

—بسكرة—

تمهيد:

نتيجة لأهمية هذا الموضوع واتساعه كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني وذلك من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الي دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز وتم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الاول:عموميات حول مؤسسة سونلغاز.

المبحث الثاني: تقديم مديرية سونلغاز - بسكرة-

المبحث الثالث: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز

المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

## المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة سونلغاز.

إن شركة سونلغاز تعتبر من أقدم المنشآت القاعدية التي عرفتها الجزائر، فهي تعتبر مؤسسة عمومية للكهرباء والغاز إذ تساهم بفعالية في التنمية الاقتصادية والصناعية.

وستتطرق في هذا المبحث لتقديم مؤسسة سونلغاز والمديرية التابعة لها وهيكلها التنظيمي وأهم فروعها وظائف وأهدافها الأساسية

## المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

### أولاً: لمحة تاريخية عن الشركة.

لقد بدأت الإضاءة في الجزائر منذ 1929 والتي جسدت الشبكة الكهربائية بين سنة 1927 و 1929 مجموع قدره 6000 كلم، وهذا الخط بين المتوسط العالي، والمنخفض ولهذا اعتبرت سونلغاز عاملاً تاريخياً في مجال تمويل الطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر.

وتتمثل مهامها في الانتاج والنقل والتوزيع عبر القنوات، وقوانينها الجديدة أيضاً أعطت لها إمكانية توسيع نشاطها نحو مجالات أخرى للنهوض بقطاع الطاقة مقدمة لفائدة المؤسسة في مجال تجارة الكهرباء والغاز الى الخارج.

### ثانياً: مراحل تطور شركة سونلغاز.

- سنة 1947: إنشاء المؤسسة العمومية " كهرباء وغاز الجزائر " المعروفة بإختصاراً بالحروف الرامزة (EGA)، التي أسند إليها إحتكار وإنتاج الكهرباء ونقله وتوزيعه وكذلك توزيع الغاز وتضم (EGA) المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع، وهي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها لوبون "LEBON" وشركائه و (SAE) الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز) ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.
- التطورات التي حدثت بعد سنة 1962 EGA: تبنتها السلطات الجزائرية بعد الاستقلال في بضع سنوات فضلاً عن جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمنت تسيير هذه المؤسسة.
- سنة 1969: إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59/69 الصادر عن الجريدة الرسمية في أول أوت 1969، حيث تحولت (EGA) إلى سونلغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز لتعوض مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر بعد حلها وبإنشائها تعزز لها إحتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، وكان الهدف من

تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي يكون في مقدورها مرافقة ومساندة التنمية الاقتصادية في البلاد.

- سنة 1975: في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتيب.
- سنة 1983: أين تم إعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية وتمخضت عن هذه العملية تحويل وحدات سونلغاز للأشغال وصنع المعدات إلى مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات تسيير مساهمات الدولة وهي:
  - كهريف (KAHRIF) للأعمال المولدة للكهرباء والأشغال الكهربائية.
  - كهركيب (KAHRAKIB) لتركيب البنية التحتية والمنشآت الكهربائية.
  - كناغاز (KANAGAZ) لإعداد وإنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.
  - إنراقا (INERGA) لأشغال الهندسة المدنية.
  - التركييب (ETTERKIB) للتركييب الصناعي.
  - أم س (AMC) لصناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.
- نظام أساسي جديد لسونلغاز سنة 1991: سونلغاز تغير طبيعتها القانونية وأصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بالمرسوم التنفيذي رقم 975/91 الصادر في 14 ديسمبر 1991. وقد فرض هذا النظام الطابع الجديد التسيير الاقتصادي والأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات.
- سنة 1995: سونلغاز تحصلت على الاستقلالية المالية بالمرسوم التنفيذي رقم 280/95 الصادر في 27/09/1995، وأكدت طبيعة سونلغاز كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وصنفت تحت وصاية وزير الطاقة.
- سنة 2002: بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195/02 المؤرخ في جوان 2002 تحولت سونلغاز الى مؤسسة ذات أسهم، هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر، وباعتبارها مؤسسة ذات أسهم فعليها اكتساب محفظة الأسهم وقيم منقولة أخرى مع إمكانية مشاركتها في مساهماتها في شركات أخرى.
- سنة 2004: عرفت سونلغاز في سنة 2004 إحداث فروع لبعض النشاطات مثل صحة العمال والبحث والتطوير، كما أنشئت سنة 2005 مديرية مراكز التكوين لتحضير فرع هذا النشاط في انطلاق مشروع تنظيم وظيفة الإعلام الآلي سعيا لإنشاء فرع بالتنسيق مع كل عمال تلك الوظيفة في المؤسسة لتكون مهمتها هي تحديث وتطوير أنظمة الإعلام الآلي لمجمع سونلغاز، وتطورت سونلغاز خلال الفترة ما بين 2004 - 2006

بتحول سونلغاز المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري إلى شركة قابضة من شركات ذات الأسهم مسماة سونلغاز "SPA" وأصبحت الدولة المساهم بالأغلبية في مؤسسة سونلغاز، وعليه تم إنشاء في بداية جانفي 2004 ثلاثة فروع مكلفة بنشاطاتها الأساسية وهي:

- إنتاج ونقل وبيع الكهرباء.
  - نقل الغاز لأجل احتياجات السوق الوطنية.
  - شراء ونقل وبيع الغاز.
  - دراسة وتقسيم أشكال مصادر الطاقة.
  - تطوير كل الوسائل والانشطة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعة الكهربائية والغازية.
- وقد تم سنة 2006 هيكلة وظيفة التوزيع في أربع شركات فرعية:

- سونلغاز التوزيع الجزائر العاصمة SDA وتشمل 06 مديرية فرعية.
- سونلغاز التوزيع وسط SDC وتشمل 13 مديرية فرعية.
- سونلغاز التوزيع غرب SDO: وتشمل 19 مديرية فرعية.
- سونلغاز التوزيع للشرق SDE وتشمل 19 مديرية فرعية.

كل فرع من هذه الفروع تحتوي على مجموعة من المديريات الجهوية التي تمثله علي مستوى كل ولاية حيث نجد المديرية الجهوية للتوزيع بسكرة تابعة لسونلغاز التوزيع وسط، إضافة الى المديريات الجهوية : تمنراست، غرداية، ورقلة 1، ورقلة 2، واد سوف، الاغواط، الجلفة، البويرة، المدية، تيزي وزو، البليدة.

كل من المديريات تنتهج السياسة التجارية للمجمع سونلغاز وخدمة المصلحة العمومية.

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

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر العاصمة SDA.
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز منطقة الوسط SDC (وتعتبر مديرية سونلغاز محل الدراسة إحدى المديريات التابعة لها سيتم شرحها لاحقا).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز منطقة الشرق SDE.
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز منطقة الغرب SDO.

رغم كل التطورات التي مرت بها مؤسسة الوطنية سونلغاز إلا أنها تبقى مهمتها الأساسية ضمان الخدمة الأساسية لها بتوسيع نشاطاتها وتطوير التسيير الاقتصادي، وفي سنة 2007 عرف مجمع سونلغاز إنشاء معهد تكوين في الكهرباء والغاز، وشركة مشتركة في الإتصالات بين سونلغاز وسونا طراك وهي شركة الطاقة والإتصالات الجزائرية. وفي شهر جانفي 2009 الأمر الذي جعل عدد فروع قطب أ شغال يبلغ ستة فروع في هذا التاريخ ذاته، حيث تم إنشاء شركتين أخريين هما الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام "ELIT" وشركات الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية "SOPIEG". أصبحت سونلغاز مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة منها 6 شركات مساهمة مباشرة هي:

- الشركة الجزائرية للطاقة AEC.
- الشركة الجزائرية للطاقة والإتصالات AETC.
- الطاقة الجديدة الجزائر NAEL .
- شركات الخدمات الهندسية الجزائرية ALGESCO.
- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والإنجاز SAFIR .
- شركة كهرباء حجرة النوس SKH.

المطلب الثاني: وظائف شركة الكهرباء والغاز وهيكلها التنظيمي.

أولا: الوظائف.

من خلال التطورات التي عرفتها شركة سونلغاز أصبحت تقوم بمجموعة من من الوظائف والمهام ومن خلال المادة 6 من الجريدة الرسمية رقم 54 وفي ديسمبر 1995 وفي إطار الاهداف المسطرة والخدمات العمومية تقوم المؤسسة بمجموعة من الوظائف نذكر منها:

✓ ضمان نوعية إنتاج وتوزيع الطاقة الكهربائية وكذا ضمان توزيع الغاز في إطار احترام شروط الحماية و الأمن وبأقل التكاليف.

✓ تركيب، تصليح وصيانة وإعادة تجديد مراكز الانتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة الى مراكز التوزيع العمومي للغاز.

✓ ضمان التموين اللازم لتحقيق وتنفيذ البرامج المسطرة.

✓ توفير المنشآت الضرورية(التجهيزات، الهياكل البنائية) لضمان سير مهمتها.

✓ التحديد والتعريف بالكيفيات والإمكانات المتعلقة بالتطبيق وكذا المتعلقة بأجهزة القياس والحساب.

✓ ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.

✓ تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة فيما يخص الأداءات المقدمة للعملاء.

✓ تطبيق السياس التجارية للمؤسسة ومراقبتها.

✓ ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء والإصلاح واستغلال الموارد.



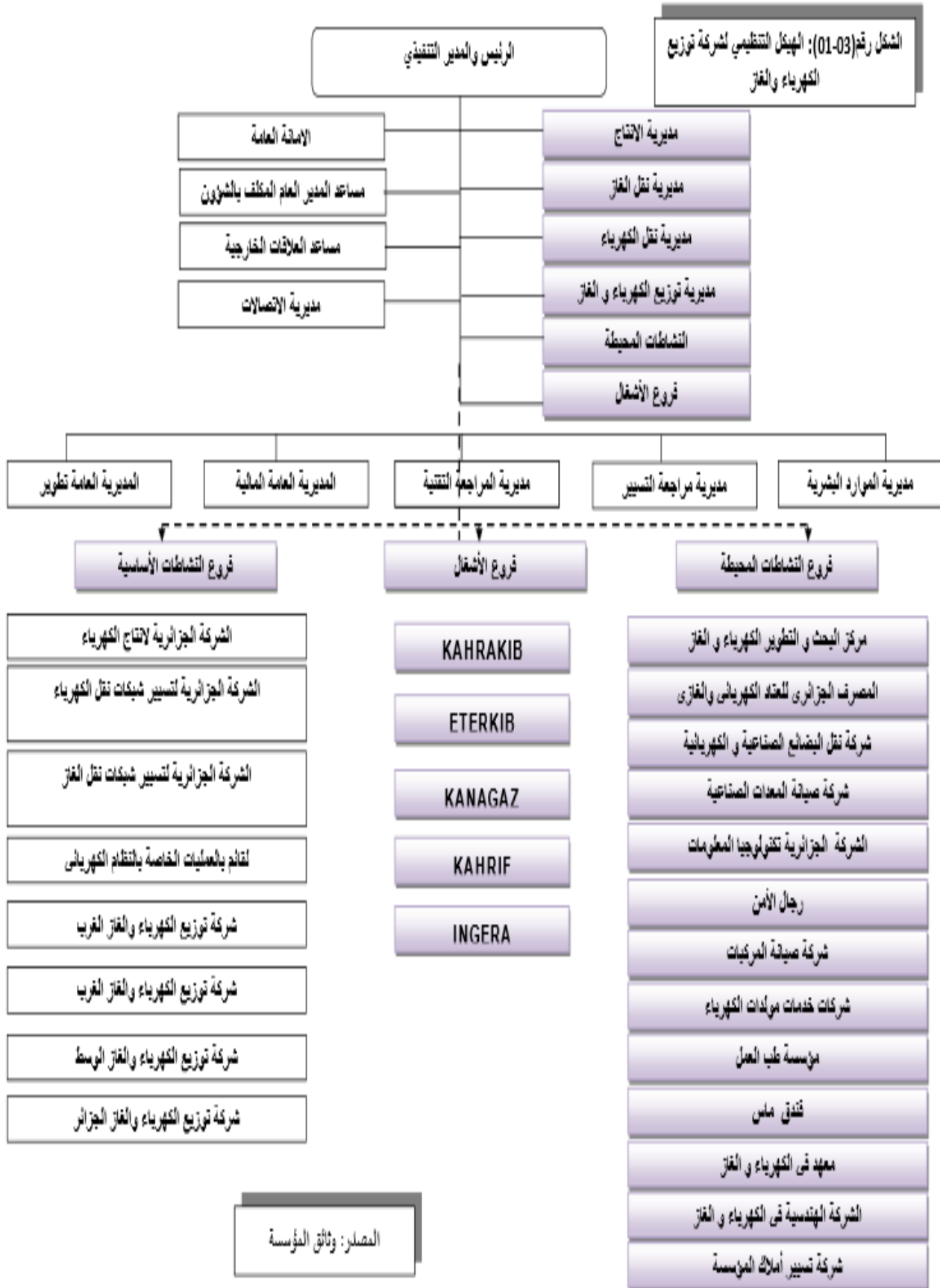
✓ ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية والعتاد اللازم للعمل.

✓ ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلي أحسن تمثيل.

وعموما فإن شركة سونلغاز تضمن تحقيق الاستثمارات للمؤسسة والتحكم في الطاقة وهو عامل ضروري للاقتصاد العام وبصفة خاصة الدراسات والرقابة وتحقيق ميزة استراتيجية في التطور الاقتصادي والصناعي للوطن.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز.

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التي تؤدي لإبراز طريقة نشاطها، فتنظيم الوظائف وترابطها يؤدي بالضرورة الى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز الى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.



### المطلب الثالث: أهداف شركة توزيع الكهرباء والغاز.

تسعى شركة سونلغاز من خلال الوظائف التي تمارسها الى تحقيق مجموعة من الأهداف والنتائج ولقد حددت سونلغاز أهداف تسعى الى بلوغها وهي كما يلي:

- ✓ التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل والتقنيات تهدف لتحسين الدائم لصورة علامتها.
- ✓ تلبية الحاجات الوطنية.
- ✓ توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية وتنوع منتجاتها.
- ✓ المشاركة في الانجازات الصناعية والتجارية في الخارج حتي تكون بأقرب من الزبون النهائي.
- ✓ استقلالية التسيير وإدخال قواعد ذات طابع تجاري.
- ✓ الحصول على حصة السوق العالمي.

وعموما فإن هدفها هو أن تصبح أكثر تنافسية والتمكن من مواجهة المنافسة المحتملة في المستقبل حيث تعتبر شركة سونلغاز من أحسن خمس مؤسسات الكهرباء والغاز في حوض البحر الابيض المتوسط ومن أهداف شركة سونلغاز ذات أسهم هي:

- ✓ إنتاج لكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- ✓ نقل الغاز لتلبية السوق الوطنية.
- ✓ توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقه.
- ✓ تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية وترقيتها وتنميتها.
- ✓ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه فائدة سونلغاز.

تضمن سونلغاز مهمة الخدمة العمومية وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به.

### المبحث الثاني: تقديم مديرية سونلغاز - بسكرة:-

شركة التوزيع الكهرباء والغاز بسكرة مكلفة وفي نطاق إختصاصاتها بتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز وكذلك تلبية حاجيات الزبائن من حيث التكلفة وجودة الخدمات.

### المطلب الأول : تعريف مديرية سونلغاز - بسكرة:-

تعد مديرية سونلغاز من إحدى المديريات التابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز وسط SDC وهي بدورها تابعة لمجمع سونلغاز.

➤ عدد البلديات التي تغطيها 33 بلدية

➤ عدد الوكالات التجارية 07

➤ عدد الزبائن الموصولون بالكهرباء 812 172

➤ الزبائن الموصولون بالغاز 303 92

➤ نسبة التغطية بالكهرباء 7934 كم

➤ نسبة التغطية بالغاز 2054 كم

و تتمثل مهامها فيما يلي:

➤ إستغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز.

➤ تطوير شبكات الكهرباء والغاز للسماح بربط زبائن جدد.

➤ تسويق الكهرباء والغاز للسماح بربط زبائن جدد.

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

تتوفر على:

➤ شبكة كهرباء طولها 54.394 كلم في الجهد المنخفض والمتوسط (BT،MT)

➤ شبكة غاز طولها 7.102 كلم في الضغط المتوسط والمنخفض (MP،BP)

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

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

تنفذ سونلغاز لتوزيع وسط برنامج استثماري لتحقيق هدفين إثنين:

• تطوير شبكتها وتلبية الطلب .

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

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

#### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز:

يعتبر وجود هيكل تنظيمي كفاء في مديرية سونلغاز هو أساس عملية الرقابة، والهيكل التنظيمي الكفاء هو الهيكل الذي يتم فيه حديد المسؤوليات والسلطات المختلفة لكافة المصالح والأشخاص بدقة وبصورة واضحة، ويعتمد الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات .

**المدير الجهوي:** هو المسؤول الأول عن المديرية ، وعن الوكالات التابعة لها، ويمثل المديرية إزاء الغير كما يعمل

على توقيع وإبرام العقود والمستندات والوثائق والمراسلات والاتفاقيات، وهو الذي يقوم بتمثيل هذه المديرية لدى

المديرية العامة لمعرفة القرارات الإستراتيجية وتنفيذها، وهو مكلف في حدود معينة بضمان توزيع الطاقة

الكهربائية والغازية، والقيام بإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف ذات النوعية الجيدة، بشكل مستمر

، وسعر المناسب.

- **المكلف بالإتصال:** يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية .

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

- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الإتصال.

- إقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية .

- **المكلف بالقضايا القانونية:** مهمته الإشراف ومساعدة المديرية قضائياً للدفاع عن مصالحها البنك ضد الغري في

المحكمة والمجلس القضائي:

- متابعة تنفيذ القرارات القانونية

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

من طرف الزبائن.

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

- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها عند الضرورة .

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

- إعداد مخطط للزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية .

- السهر على تطبيق كل الإجراءات الوقائية في مجال النظافة والأمن

- القيام بإعداد الإحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية .

● **المكلف بالأمن الداخلي :** يقوم بـ:

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

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

- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر .

- إعداد مخطط الأمن الداخلي (سري جدا) بالتعاون مع المصالح الأمنية للولاية.

أقسام مديرية سونلغاز الجهوية : تتكون من:

● **قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال :** يتولا دراسة المشاريع التي تم القيام بها ومتابعة المقاولين المكلفين بإنجاز المشاريع

الخاصة بالمؤسسة، والتأكد من مطابقة الأعمال المنفذة والمواد المستخدمة لشروط ومواصفات العقد، وأغلب مهامه

تكون بالميدان ويتكون من ثلاث مصالح هي:

1 - **مصلحة الدراسات والأشغال :** تقوم بكل ما يتعلق بالدراسة (الموقع ، المخططات..)

2 - **مصلحة السوق والبرمجة :** تتولى إنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر، البناء، إستقبال مخطط التشفير الخاص

بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخص السوق والبرمجة.

3 - **مصلحة تسيير الإستثمار:**

- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع، متابعة تنفيذها.

- إستقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع .

- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع.

- تقوم بفتح وإغلاق رخص البرامج.

● **قسم تسيير أنظمة المعلومات:** حيث يتكفل بتسيير وصيانة العتاد المعلوماتي على مستوى المديرية والمصالح التقنية

لها، كما يعمل على تطوير تطبيقات المعلوماتية تزويدها ببرامج مساعدة في أداء العمل وطبع الفواتير الكهربائية، تحليل

إحصائيات المشتريات والمبيعات. بالإضافة إلى مراقبة الشبكات سواء شبكة الخارجية التي تصل بين المديرية التابعة

لمديرية التوزيع وسط، أو شبكة داخلية تربط بين عمال المديرية ومختلف الفروع والوكالات عبر تراب الولاية.

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

● **قسم الإستغلال كهرباء:** يشرف على المصالح التقنية للكهرباء لمختلف المصالح والوكالات التابعة للمديرية وتعتبر

هذه الأخيرة الممثل الرسمي لها لدى مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالبلدية.

- **قسم العلاقات التجارية:** يشرف على عمليات البيع والشراء وعلى خمس وكالات تجارية (بسكرة1، بسكرة2، سيدي عقبة، طولقة ، أولاد جلال) ويتكون من مصلحتين:

1. **مصلحة التقني التجاري:** وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون MP،MT (ذوي التوتر المتوسط ، ذو الضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بإيصالات جديدة لزبون جديد أو إحداث تغييرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فورة كل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

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

حيث يقوم المسؤول عن قسم العلاقات التجارية بتقديم حصيلة المبيعات والمشتريات وكل ما يتعلق بالأمور التجارية من مختلف الوكالات التابعة للمديرية وتقديم للمصلحة العامة في البليدة.

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

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

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

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

-إعداد الجداول البيانية لخصيلة الأنشطة للمديرية.

-ضمان مراقبة ومحاسبة كل العمليات المالية.

-تسيير الحسابات البنكية والبريدية للمديرية .. الخ .

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

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

-تسيير الوسائل المادية.

-مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.

-تسيير بريد المديرية.

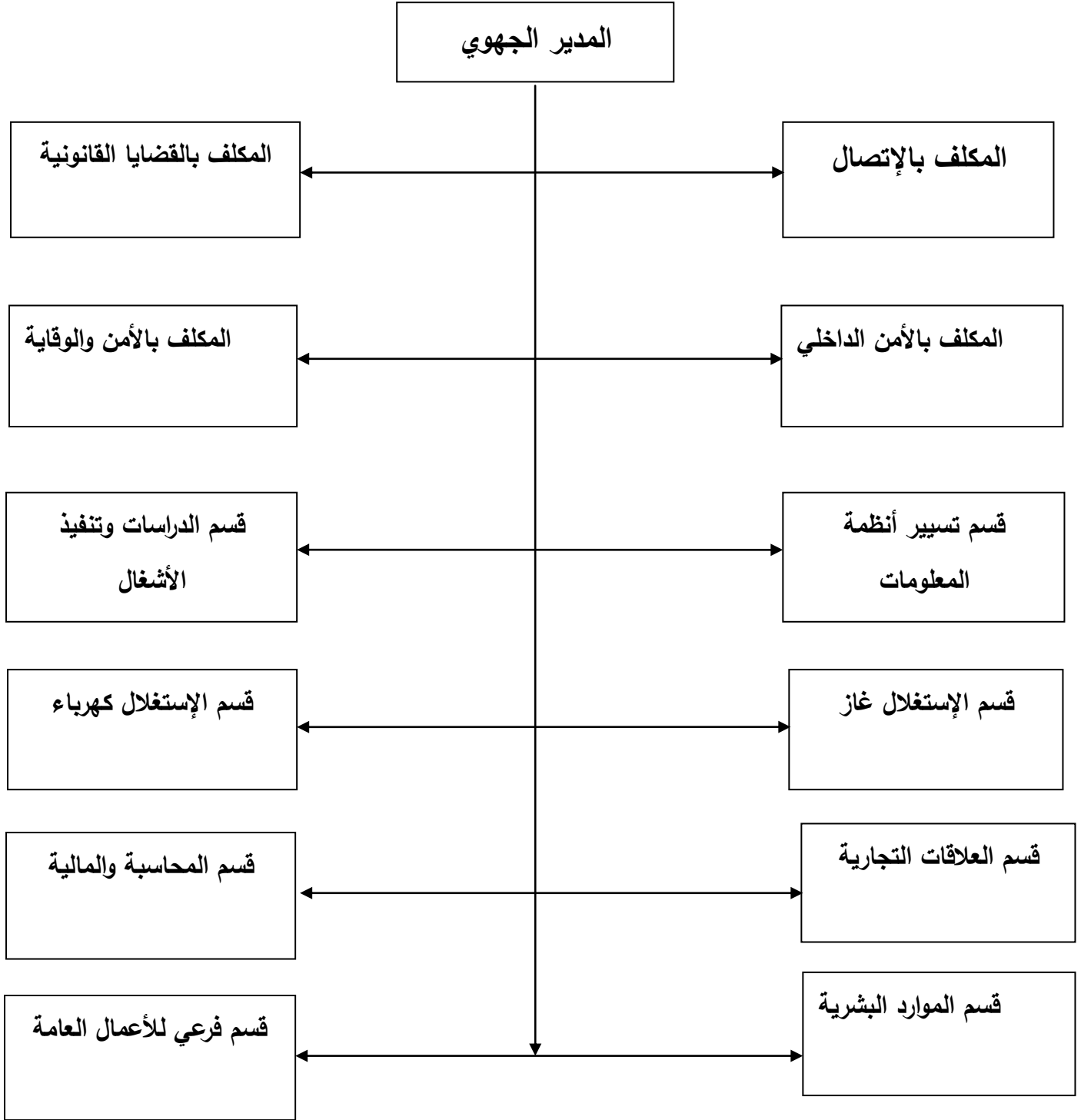
-تموين مختلف المصالح.

-الإهتمام بالمشتريات.

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

وفيما يلي شكل الهيكل التنظيمي لمديرية سونلغاز- بسكرة - :

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي للمديرية سونلغاز- بسكرة-



المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على وثائق المؤسسة.



## المطلب الرابع: مهام مديرية سونلغاز وفروعها

### الفرع الأول: مهام مديرية سونلغاز

إن المؤسسة سونلغاز مهام ذات أهمية بالغة، حيث أن مديرية التوزيع مكلفة في إطار الميزانية والشروط اللازمة لتكلفة نوعية للخدمات الأمنية، لضمان تسيير مركز بسكرة لتوزيع الكهرباء والغاز والممارسات التجارية. حيث أننا نستطيع أن نوضح المهام العامة لهذه المؤسسة والمتمثلة في:

- توزيع الكهرباء والغاز.
- تغطية حاجيات المنطقة بالطاقة.
- شق قنوات الغاز الطبيعي وتوصيل الكهرباء وتوجيهها للمستهلك.
- ضمان تقديم خدمات جيدة للمستهلك في الوقت المناسب

تقسم هذه المهام على فرعين هما:

**فرع الزبائن:** حيث يتكفل بالزبائن وتسهيل الخدمات المقدمة لهم، وتمثل مهامه فيما يلي:

- إستقبال وإرشاد الزبائن في إستخدام الطاقة.
- يقوم بمتابعة قواعد وإجراءات التسيير الخاصة بالزبائن
- يضمن التمثيل التجاري لمركز التوزيع على المستوى المحلي.
- دراسة وتوجيه النزاعات مع الزبائن بخصوص فاتورة الطاقة وتحصيل الديون.

**فرع الإستثمارات:** يقوم هذا الفرع بتطبيق برنامج التسيير للمركز، كما يقوم هذا الفرع أيضا بمهام تسيير رئيسية تتعلق بأعمال التوزيع للكهرباء والغاز.

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

أربعة مصالح تقنية للكهرباء وأربعة مصالح للغاز تسهر على مراقبة وصيانة الشبكات الكهربائية والغازية لضمان إستمرارية تموين زبائننا بالطاقة وهي كالتالي :

1. المصلحة التقنية بسكرة: تغطي بلديات بسكرة، عين زعطوط، الوطاية، برانيس، جمورة، الحاجب، القنطرة.
2. المصلحة التقنية سيدي عقبة: وتضم سيدي عقبة، زربة الوادي، الفيض، مزيرعة، خنقة سيدي ناجي، شتمة، الحوش، عين ناقة، مشونش.
3. المصلحة التقنية طولقة: وتشمل طولقة، ليشانة، أمخادمة، ليوة، أورلال، امليلي، أوماش، برج بن عزوز، فوغالة، لغروس، بوشقرون.
4. المصلحة التقنية أولاد جلال: وتضم كل من بلدية أولاد جلال، سيدي خالد، البسباس، الدوسن، الشعبية، رأس الميعاد.

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

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

#### المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بالمديرية

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بأن القسم المختص بتنظيم عملية المراجعة هو قسم المحاسبة والمالية فالمراجعة موجودة في المؤسسة بشكل ضمني ودوري يعمل المسؤول عن القسم بالقيام بها وذلك بمراجعة كافة الوثائق والتسجيلات الواردة من مختلف المصالح داخل المديرية.

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

1. **مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:** تقوم هذه المصلحة بإعداد الميزانية الإفتتاحية والختامية: تحسب الإفتتاحية على أساس الإستثمارات، حيث لكل إستثمار مبالغ محددة أما إن تجاوز المبلغ المحدد يستطيع المكلف بهذه المصلحة بإضافة إستثمارات مكملة.

كما تقوم هذه المصلحة بمتابعة المشتريات والمبيعات الطاقة حيث تقوم بشراء الغاز وإعادة بيعه، أما الكهرباء فتقوم هي بإنتاجها ثم إعادة بيعها.

2. **مصلحة الإستغلال والإرتباط والتحليل:** حيث يتواجد بهذه المصلحة 03 محاسبين و 01 مكلف بمتابعة الدراسة وسنقوم بشرح مهام كل واحد من هذه المصلحة لاحقا.

3. **مصلحة المالية:** أما هذه المصلحة فتتمثل عملياتها بأنها مكملة للعمليات التي يقوم بها قسم الإستغلال وتمثل مهامها فيما يلي:

➤ تقوم بدفع فواتير العملاء (مقاولين، الموردین).

➤ دفع الضرائب.

➤ متابعة حركة الأموال بين المؤسسة والمقر الرئيسي عن طريق البنك أو البريد.

➤ معالجة الكشوفات البنكية و البريدية.

كان هذا شرح لبعض الأعمال التي تقوم بها بعض المصالح التابعة لقسم المحاسبة والمالية بإعتبارها المسؤولة عن وظيفة المحاسبة والمراجعة كذلك والمالية للمديرية إذ أن المراجعة تمارس بشكل ضمني وألي مع وظيفة المحاسبة يشرف عليها محاسب مكلف بذلك.

### المطلب الثاني: شروط الواجب توفرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع (المحاسب) الداخلي

- أن تكون التسجيلات مطابقة للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يتم إستلام الوثائق المطلوبة في الوقت المحدد.
- يجب أن تحتوي الفاتورة على كل البيانات الشكلية والضمينية مثل: (رقم الفاتورة، إسم المؤسسة، التاريخ، رقم الجبائي، العنوان، رقم الحساب الجاري البريدي، الإمضاء، ... الخ). والتي تمكن المحاسب من الموافقة عليها وترجمتها إلى لغة محاسبية وإعتبارها من الأدلة المستندية المصرح بها في اليوميات أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية.
- يجب أن تحتوي الفاتورة كذلك على الإستثمارات التي تم شرائها، مع إظهار مختلف الرسوم والتخفيضات طلبية، محضر إستلام البضاعة.
- يجب أن تكون الكشوفات التي تم إرسالها من مختلف الوكالات التابعة للولاية مصادق عليها من طرف مدير الوكالة مثلا: كشوفات حسابات الصندوق، وفي حالة عدم وجود المصادقة عليها تعتبر غير معترف بها ولا تأخذ بعين الإعتبار من طرف المحاسب المكلف بذلك.

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

- حيث هناك أربع محاسبين مسند إليهم عمليات المراجعة والتدقيق في كل من حسابات الصندوق، الإستثمارات، الأجر والضرائب، وفيما يلي تفصيل مهام كل محاسب على حدى:
1. **المحاسب الأول:** وهو المكلف بمعالجة حسابات الصندوق، وبعد معالجتها ومتابعتها وفحصها والتدقيق فيها كاملة يقوم بتسجيلها محاسبيا (بالدفاتر) وآليا (بجهاز الحاسوب)، مع العلم أن هذا المحاسب يقوم كل شهر بجرد حسابات الصندوق.
  2. **المحاسب الثاني (معالجة إستثمارات المؤسسة):** يقوم هذا المحاسب بالتكفل بكل عمليات الإستثمارات الخاصة بالمقاولين ومتابعة مشاريعهم حتى يستوفون حقوقهم من المؤسسة.
  3. **المحاسب الثالث:** يقوم بتكفل بكل الأمور المتعلقة بالزبائن (العملاء)، ومراجعة الحسابات وفحصها وتدقيقها.
  4. **المحاسب الرابع:** يقوم هذا المحاسب بمراجعة أحوال العمال وبالتصريح الضريبي زيادة على ذلك تحليل النتائج كما يقوم بتتبع الإرتباطات بين الوحدات وجمع العمليات المحاسبية وإرسالها إلى المديرية العامة الموجودة بالبلدية كل أسبوع.
- بإضافة المسؤول المكلف بالدراسات يقوم بـ :
- المتابعة الإجراءات العمليات المحاسبية المتعلقة بالتخليص.
  - بتتبع عمليات البيع الخاصة بسونلغاز.
  - بالمقارنة الحسابات.
  - متابعة إستثمارات المؤسسة.

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

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

بعد تطرقنا في المباحث السابقة الى التعريف بمؤسسة سونلغاز بسكرة، سنقوم في هذا المبحث بدراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لكل من الهيكل التنظيمي، والمبيعات باعتبارها مؤسسة تجارية وهذا من اجل تحديد نقاط القوة وكذا نقاط الضعف في النظام ثم تحليلها والخروج بمجموعة من الاستنتاجات والاقتراحات لسد الثغرات بغية تحقيق الفعالية المطلوبة.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة تم وضع قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة المغلقة تكون الاجابة فيها ب "نعم" أو "لا" أو "غير منطبق" والتقييم يتعلق بالهيكل التنظيمي للمديرية والمبيعات، والاسئلة المعدة تمت الاجابة عليها بمساعدة كل من رئيس قسم الموارد البشرية ومصاحبة المبيعات وتمثل قائمة الاستقصاء كما يلي:

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

هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية؟	X	يتم تقديمها كتقدير لإحتياجات المؤسسة لدى المديرية العامة بالبلدية	3
هل تجهز تقارير مالية للإدارة دوريا ( مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟	X	تكون شهريا يشرف عليها قسم المحاسبة والمالية	4
هل هناك إجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف، ومراجعة إنجازات الشركة لإتخاذ القرار المناسب وهل تجهز محاضرة لهذه الإجتماعات؟	X	تنظمها المديرية بتنسيق مع مختلف الوكالات بشكل شهري ومع المديرية العامة كل 6 أشهر	5
هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة؟	X		6
هل يتم تبليغ الموظفين بكل السياسات؟	X		7
هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: معالجة المقبوضات النقدية، إستلام البضاعة، توقيع الشيكات، الموافقة على الفواتير، مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة؟	X	المسؤول عن مسك دفتر الأستاذ قسم المحاسبة	8
هل تشرح جميع قيود اليومية وتؤيد مستنديا وبشكل واف؟	X		9
هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية ووفقا لتعليمات الإدارة؟	X		10
هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معينون			

			X	وفي المستوى المناسب من جهاز الشركة؟	11
		X		هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ والسجلات المتعلقة به في مكان أمين (مثلا: خزانة محكمة الإغلاق وتكون ضد الحريق)؟	12
كل محاسب له حسابات يقوم بتسجيلها ومراجعتها			X	هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها؟	13
يتم إعدادها من طرف المحاسب وتعالج آليا			X	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟	14
				<b>المبيعات</b>	2/2
		X		هل يوجد فصل بين وظائف المبيعات والموافقة على البيع الأجل وتجهيز الفواتير ووظائف النقد والمحاسبة؟	1
		X		هل يتم تأدية خدمة للعملاء دون مقابل، وهل يتم الموافقة على ذلك من قبل الأشخاص المخولين؟	2
			X	هل المسؤوليات محددة في قبول طلبات البيع، العملاء، والبيع الأجل، وشروط البيع؟	3
القسم مسؤول عن الموافقة على طلبات البيع دون تدخل الإدارة.		X		هل تجري الموافقة على طلبات البيع بتفويض من الإدارة؟	4
			X	هل تسجل أرقام جميع طلبات البيع الموافق عليها إلى أوامر العمل، الفاتورة، سند التسليم، لائحة التعبئة.	5
				هل تتم الموافقة على هذه النماذج وهل تخضع لما يلي:	

			X	الترقيم المسبق، تسجيلها في دفتر تسلسلي أو الإحتفاظ بصورة عن جميع أوامر البيع الصادرة في ملف واحد	6
			X	هل يتم تبليغ موظفي المبيعات وقسم الفواتير بمعلومات الأسعار؟	7
يجب أن لا تتجاوز تاريخ المحدد، لتفادي تراكمها			X	هل تراجع دوريا طلبات البيع التي لم يوفى بها بعد؟	8
			X	هل سياسات قبول طلبات البيع الموافق عليها محددة بشكل واضح؟	9
تكون محددة في الفاتورة في حد ذاتها			X	هل يبلغ موظفي المبيعات والمحاسبة عن معدلات العمولات؟	10
غير موجودة لأن نشاط المؤسسة الرئيسي هو تحصيل من العملاء			X	هل يستلم الأشخاص الذين يقومون بوظيفة التسليف معلومات في حينها عن الحسابات المتأخر تسديدها؟	11
			X	هل يجري التحقق من الملاءة المالية للزبائن قبل أن يجرى التسليف لهم؟	12
	X			هل هناك مراجعة دورية لحدود التسليف؟	13
			X	هل هناك تعريف واضح لسياسة قبول مخاطر تسليف العملاء، ويتم تبليغ المعنيين بها؟	14
			X	هل يتم تبليغ الأشخاص المسؤولين عن الموافقة على طلبات البيع عن حدود التسليف، وعن أي تغيير في حدود التسليف أول بأول؟	15
تخضع بشكل آلي			X	هل تخضع فواتير البيع لما يلي: • الترقيم المسبق • محاسبة رقمية للتأكد من أن جميع الفواتير قد قيدت في وقتها.	16



				• إرفاق طلبات البيع الموافق عليها بما تدقيق الصحة الحسابية بإعادة التجميع	
تقيد وبشكل آلي محاسبيا من خلال برنامج خاص بها			X	هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات وهل يتم الإحتفاظ بنسخة في ملف مسلسل؟	17
يكون بشكل شهري			X	هل يتم تجهيز تقرير ملخص عن المبيعات والتحصيلات والبنود المتعلقة بها؟	18
			X	هل تحتسب العمولات على أساس معدلات موافق عليها من الإدارة؟	19
موجودة تكون بشكل شهري				هل تجري مطابقة شهرية بين أستاذ ذمم العملاء وحساب ذمم العملاء بالأستاذ العام؟	20
يقوم المسؤول عن الديون غير المحصلة بمتابعتها			X	هل يراجع جدول معمر للذمم أو جداول الحسابات المتأخرة التسديد من قبل الشخص المسؤول عن التسليف، وهل يتم التحقق بالحسابات المتأخرة و البنود غير العادية؟	21
			X	هل يجهز شهريا جدول معمر للذمم أو جداول بالحسابات المتأخرة التسديد من قبل شخص مستقل عن وظائف إصدار الفواتير والمقبوضات النقدية؟	22
			X	هل كشوفات الحساب الشهرية والفواتير المرسلة للعملاء: تراجع من قبل موظف مسؤول مستقل عن وظائف النقد والذمم المدينة ترسل لهم بالفاكس من قبل موظف مستقل عن وظائف النقد وذمم المدينة	23

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستقصاء.

من خلال الدراسة السابقة لواقع الرقابة الداخلية داخل المديرية لاحظنا أنه نظام فعال وجيد ويظهر ذلك في الاجابات التي كان معظمها "نعم" وهي بمثابة نقاط قوة، مع وجود بعض من النقائص كانت في الاسئلة التي اجيب ب "لا" والتي تعتبر نقاط ضعف تمس النظام ويمكن أن نبرزها كما يلي:

#### أولا\_ نقاط القوة: وتتمثل في:

- وجود هيكل تنظيمي فعال يضمن المسؤوليات والصلاحيات من خلال وصف للوظائف ولوائح القائمين بها وذلك بتحديد الاشخاص المفوضين بالمعاملات وتنفيذها وكذا الاشخاص المسؤولين عن الموجودات وعن الضبط المالي، إضافة الى تحديد المسؤولين الكبار في الشركة.
  - تجهيز تقارير مالية شهرية ورفعها الى الادارة للمصادقة عليها.
  - تجهيز الميزانيات التقديرية والتي تكون مرفقة بشروحات مفصلة.
  - تنظيم اجتماعات نظامية لمجلس الادارة بشكل شهري لطرح أهم الانشغالات من مختلف اقسام وكذا من أجل وضع السياسات والاهداف.
  - الحرص على تبليغ الموظفين بكل السياسات والعمل على تطبيقها لضمان تحقيق الاهداف المسطر لها.
  - يقوم المحاسب بمراجعة القيود في اليومية وذلك بعد تسجيلها وشرحها وإثباتها مستنديا وبشكل المطلوب.
  - يقوم المسؤول عن الديون غير المحصلة بإعداد جدول شهري عن الحسابات المتأخرة التسديد.
  - يقوم قسم المحاسبة بتقييد الفاتورة في يومية المبيعات وذلك بشكل ألي يسمح له بسرعة معالجة البيانات.
  - يتم مراجعة طلبات البيع التم لم يوفى بها بشكل دوري لتفادي تراكمها.
  - الحرص على توفر المعلومات الكافية حول الاسعار لدي موظفي قسم المبيعات وقسم الفواتير.
  - الحرص على الملاءمة المالية للزبائن قبل الشروع في عملية التسليف.
  - يقوم المسؤول عن المبيعات بتسجيل طلبات البيع المصادق عليها في دفتر تسلسلي والإحتفاظ بها في ملف مسلسل.
  - إعداد تقارير ملخصة عن المبيعات والتحصيلات والبند المتعلقة بها بشكل شهري من طرف المحاسب المكلف ورفعها الى الادارة.
  - تتم الموافقة على طلبات البيع المصادق عليها بالشكل المحدد والمتعارف عليها.
  - تقوم مصلحة المبيعات بترقيم طلبات البيع الموافق عليها، الفاتورة، سند التسليم.
- ثانيا- نقاط الضعف: وتتمثل فيما يلي:

- نجد أن الاشخاص المعنيون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها هم نفس الاشخاص الموكل اليهم مهمة تجهيزها، وهذه تعتبر نقطة سلبية إذ تمكن من الوقوع في أخطاء وإحتمال تكرارها هذا بالاضافة الى زيادة العمل والضغطات علي المحاسب بسبب تعدد الوظائف المسندة إليه.
- نقص بعض المصالح داخل المديرية تساعد الأقسام الأخرى في أداء بعض الأعمال كوجود مصلحة خاصة بالمراجعة قائمة بجد ذاتها تكون ضمن الهيكل التنظيمي.
- عدم توفر مصالح متخصصة للاهتمام بإنشغالات الزبائن علي الصعيد الاجتماعي.
- التداخل بين وظائف المبيعات والموافقة علي البيع وتجهيز الفواتير ووظائف النقد والمحاسبة وهذا يؤثر علي دقة العمليات المنجزة.
- عدم وجود مراجع داخلي يتولى مهمة المراجعة وتكليف المحاسب بعملية المراجعة للمؤسسة.
- اعتماد المؤسسة علي أساليب المحاسبة التقليدية رغم تجسيد النظام المحاسبي الجديد منذ مرور فترة معتبرة من الزمن.
- يقوم المسؤول عن قسم المبيعات بالمصادقة عن طلبيات البيع بدون تدخل الإدارة مما يقلل من عملية الرقابة داخل المؤسسة.
- عدم وجود تأمين كاف على الدفاتر والسجلات المحاسبية بإبعاها عن كل الأخطار المحتملة الوقوع ووضعها في مكان آمن يستجيب لكل الظروف.

### ثالثا- دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

من خلال دراستنا لواقع المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وعن طريق المقابلة الشخصية لاحظنا الأهمية البالغة لوظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية بإعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الاساسي في الكشف عن الدقيق عن الأخطاء والإنحرافات الموجودة والاطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن، إضافة الى محاولة تحديد نقاط الضعف والعمل علي تصحيحها بالطريقة المناسبة باقل تكاليف وخسائر ممكنة من أجل الحرص على السير الحسن للعمل بشكل مستمر دون التعرض الي عوائق أو صعوبات، هذا بالإضافة الى إبراز نقاط القوة التي تعتبر تجسيد لسياسات والاجراءات المنصوص عليها كل هذا يبرز مدى أهمية ودور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بإعتبارها جزء منه، و تصب كلها في تحقيق أهداف المؤسسة.

### خاتمة الفصل الثالث:

بعد دراستنا لمديرية "سونلغاز" فرع توزيع الكهرباء والغاز "بسكرة" مع التركيز علي هيكلها التنظيمي وكذا وظيفة المبيعات استنتجنا أن المؤسسة محل الدراسة تولي قدرا كبيرا من الاهتمام بالنظام الرقابة الداخلية، ويظهر ذلك من خلال

التعليمات والسياسات الادارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة سواء كان ذلك من حيث تحديد الاختصاصات واسناد المهام، والحرص علي إنتقاء موظفين أصحاب كفاءات عالية للقيام بعملية المراجعة الداخلية والتي تتجلي أساسا في عملية فحص وتدقيق السجلات والتقارير الواردة من مختلف الاقسام والمصالح كل هذا بغية الكشف عن نقاط القوة والضعف ومحاولة معالجتها بالطرق الأكثر كفاءة للحرص علي تفعيل الرقابة الداخلية.

خاتمة عامة

تمنح المؤسسات قدرا كبيرا من الأهمية لحماية ممتلكاتها وحقوقها خاصة مع كبر حجمها وتفرعها، كل ذلك بغية الحفاظ علي بقائها واستمراريتها، هذا ما دفعها الى التركيز علي أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية التي وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والتبذير في استخدامها.

إضافة الى وضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن سير نشاطاتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير، وهذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

ولقد قمنا من خلال هذه الدراسة المعنونة ب " دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مديرية سونلغاز بسكرة " بمعالجة الإشكالية التالية:

### ماهو دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟

حيث تناولنا في الفصل الأول الاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية أما الفصل الثاني فكان حول الرقابة الداخلية، وفي الاخير الفصل الثالث الذي تطرقنا فيه الى دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بمديرية سونلغاز- بسكرة- .

ومن خلال الفصلين النظريين والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول الى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة الى النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصول النظرية وبدراسة الحالة نذكرها فيما يلي:

### 1. فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع الى نتائج التالية:

- بالنسبة الى الفرضية الأولى: المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، وقد توصلنا الى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية كونها تساعد على تحسين الأداء.
- بالنسبة للفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تضعها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، بإنشاء مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعية.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية بإعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الاساسي في الكشف عن الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والاطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن لتجنب الخسائر.
- بالنسبة للفرضية الرابعة: تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بإعتبار أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحرص على ضمان الدقة في العمليات، ومحاولة تجنب الخسائر بأنجع الطرق.

## 2. أما فيما يتعلق بنتائج الدراسة فهي كما يلي:

- المراجعة الداخلية هي عبارة عن أداة مستقلة تكمن مهمتها في الحرص علي تحقيق أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات الأخرى.
- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات وموجودات المؤسسة من مختلف أساليب التلاعبات أو من الأخطاء محتملة الوقوع هذا ما يساعد علي إكتشاف الثغرات ومعالجتها.
- توفر مصلحة المراجعة الداخلية على عامل واحد هو المسؤول عنها ولا يوجد أي مساعدين له.
- يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمان إلتزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة، حماية أصول المؤسسة، وتوفير مصادر المعلومات التي يعتمد عليها في تقييم هذا النظام
- هناك علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- يجب التأكد من عدم الإعتماد على أسلوب قوائم الاستقصاء فقط، لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا راجع إلى كون قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل والنقائص التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية

## 3. التوصيات والاقتراحات:



- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم نشاط المؤسسات وإحكام الرقابة في مختلف الجوانب.
- إخضاع المراجعين الداخليين الى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم وذلك بغية العمل علي تطوير مهاراتهم وزيادة الخبرة، وكذا المساعدة على الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة وتطوراتها.
- التركيز على دراسة نظام الرقابة الداخلية واستيعاب أهميته البالغة والعمل علي تعزيزها وتقوية مقوماتها من أجل ضمان الحماية للمؤسسات.
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي التابع والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت

#### 4. آفاق البحث:

هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية لمواضيع بحث قادمة مثل:

- تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الالكترونية.
- المراجعة الداخلية في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة الكتب باللغة العربية:

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

18. عبد المنعم محمود، عيسى أبوطبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية: القاهرة، 1967، ص21.
19. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة: الأردن، 2009.
20. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية: الإسكندرية مصر، 2004.
21. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عوامة أسواق المال، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2005، 2006.
22. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2003.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الأردن، 2006.
24. محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
25. محمد السيد سرايا، أصول المراجعة، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية: الإسكندرية، 2002.
26. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
27. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998.
28. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار بابل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
29. يوسف محمود الجربوع. مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع: عمان الأردن. 2008.

قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

1. edition, 2<sup>eme</sup> editions, l'audit interne-audit opérationnel, Khelassi reda .1  
houma, l'algerie, 2007.

قائمة المحاضرات:

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

قائمة الملتقيات والمداخلات:

1. براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و 07 ماي 2012.

قائمة الجرائد الرسمية:

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

قائمة المذكرات:

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