



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

المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - SUDACO

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف :

د / شنشونة محمد

إعداد الطالب :

بودوح بلال

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

الموسم الجامعي: 2017/2016

<http://univ-biskra.dz/>

قسم علوم التسيير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرهان

الحمد لله الذي مكنني من إتمام هذا العمل المتواضع، فما كان لشيء أن يجري إلا

بمشيئته جل شأنه

" إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون "

أتوجه بالشكر و الامتنان إلى أستاذي الفاضل شنشونة محمد المشرف على المذكرة

لما تلقيته منه من مساعدة وعون لإنجاز هذا العمل على الرغم من كثرة أعماله

وانشغالاته والذي كان كوالدي.

شكري وتقديري إلى جميع أساتذة الكلية

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أصدقائي من ساعدني على إتمام هذا العمل

سواء من قريب أو من بعيد.

إلى كل هؤلاء شكراً جزيلاً

الإهداء

إلى التي حملتني وهنا على وهن وأحاطتني بعطفها وحنانها ووفرت لي شروط الراحة

التامة، أحب امرأة في الوجود

أمي العزيزة رحمها الله وأسكنها فسيح جناته.

إلى الذي حثني على العلم، مثلي الأعلى في الحياة

أبي مسعود حفظه الله وأطال عمره.

إلى إخوتي وأخواتي : فيصل ، يزيد ، نبيل ، جميلة

إلى الكتاكيت أسماء ، ماريا ، إكرام

إلى جدتي الحنون وجدتي، عمي صالح و زوجته.

إلى جميع زملائي وزميلاتي في المسار الدراسي اخص بالذكر منهم

كريم ، إسلام ، الصادق ، أمين ، إسلام.

أهدي إليهم هذا العمل المتواضع.

بلال

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة وما لها من أهمية داخل المؤسسة، وذلك بالتطرق لأهدافها ومختلف المعايير والأركان التي تقوم عليها، وتوضيح مهام ووظائف المراجع الداخلي، وكذلك التعرف على نظام الرقابة الداخلية وذلك بالتطرق لمكوناته ومختلف إجراءات ومقومات النظام، مع توضيح علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية وإبراز كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المراجعة الداخلية.

ولتحقيق أهداف البحث قمنا بدراسة حالة مؤسسة الجنوب للتمور بسكرة، وذلك بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية وإجراء المقابلات والاطلاع على مختلف الوثائق التي تممنا في هذه الدراسة.

إن من أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة هو أن المراجعة الداخلية تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات للمؤسسة ويكون ذلك من خلال فهم نظام الرقابة الداخلية أثناء القيام بعملية المراجعة الداخلية، ومنه يأتي التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات من أجل تمييز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية.

abstract

The aim of this study is to identify the internal auditing and review in particular and its importance within the institution by addressing its objectives and the various criteria and elements on which it is based, and clarifying the functions and functions of the internal auditor, as well as identifying the internal control system by addressing its components and various procedures and elements of the system, The relationship of internal audit with the internal control system, and how to evaluate the internal control system through internal audit.

To achieve the objectives of the research, we studied the case of the South Corporation for Dates Biskra, by dropping the theoretical side on the practical side, by relying on personal observation and conducting interviews and access to the various documents that concern us in this study.

One of the main findings of the study is that the internal audit contributes to the evaluation of the internal control system for the procurement and sales cycle of the institution. This is achieved by understanding the internal control system during the internal audit process. This is the periodic evaluation of the internal control system for the procurement and sales cycle Strengths and addressing weaknesses identified in the internal control system.

Keywords: Audit, Internal Audit, Internal Control System, Evaluation of Internal Control System

فهرس

المحتويات

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	الملخص
	شكر وعرفان
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الملاحق
أ- ج	مقدمة
الفصل الأول : أسس المراجعة	
5	تمهيد
6	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
6	المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة
8	المطلب الثاني: مفهوم وفروض المراجعة
10	المطلب الثالث: أنواع المراجعة
12	المطلب الرابع: أهمية وأهداف المراجعة
15	المطلب الخامس: معايير و إجراءات المراجعة وأنواع التقارير
20	المبحث الثاني: مدخل إلى المراجعة الداخلية
20	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة الداخلية
21	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية
22	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية
24	المطلب الرابع: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية
26	المطلب الخامس: معايير المراجعة الداخلية
31	المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية
31	المطلب الأول: وظيفة المراجعة الداخلية

32	المطلب الثاني: دور المراجع الداخلي ومسؤولياته
34	المطلب الثالث: أدوات المراجع الداخلي
36	المطلب الرابع: أخلاقيات مهنة المراجع الداخلية
38	المطلب الخامس: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية
41	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أسس الرقابة الداخلية	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية
44	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول نظام الرقابة الداخلية
46	المطلب الثاني: مفهوم و أهداف نظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الثالث: أنواع نظام الرقابة الداخلية
53	المطلب الرابع: مكونات الرقابة الداخلية
55	المطلب الخامس: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية
58	المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية
58	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية
60	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
62	المطلب الثالث: أساليب معاينة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية
65	المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية
67	المطلب الخامس: مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية
68	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - SUDACO	
69	تمهيد
70	المبحث الأول: نشأة مؤسسة الجنوب للتمور SUDACO
70	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة
74	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مهامها
76	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة و عوامل نجاحها

78	المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - SUDACO
78	المطلب الأول : الأدوات المستعملة في جمع البيانات
78	المطلب الثاني : وصف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
79	المطلب الثالث : الرقابة الداخلية لدورة المشتريات و المبيعات في المؤسسة
92	المبحث الثالث : مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
92	المطلب الأول : عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة
93	المطلب الثاني : كيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع الداخلي
94	المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات بالمؤسسة
96	خلاصة الفصل
97	خاتمة
100	قائمة المراجع
104	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
17	معايير المراجعة المتعارف عليها	1
18	العلاقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها	2
45	الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO	3
47	مكونات نظام التسيير مستخلصة من التعريف	4
49	أهداف الرقابة الداخلية	5
52	أهم القواعد و الأسس التي يقوم عليها الضبط الداخلي	6
61	إجراءات الرقابة الداخلية	7
64	أشكال ورموز و خرائط التدفق	8
74	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجنوب للتمور SUDACO	9

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
7	المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة	1
26	المعايير الدولية للمراجعة الداخلية	2
39	الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية	3
51	المقارنة بين الرقابة المحاسبية و الإدارية	4
56	العلاقة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية	5
66	ورقة تلخيص نقاط القوة و الضعف	6
72	مناطق التمويين و نوعية التمور و إسم المنتج	7

الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
1	وصل الطلب
2	فاتورة الشراء
3	وصل الإستلام
4	فاتورة مبيعات الزبائن العاديين
5	فاتورة مبيعات الزبائن المتعاقدين
6	وصل التوزيع
7	فاتورة مبيعات الزبائن الخارجيين

مقدمة

تعد المؤسسة العضو المحرك والهيكل القائم عليه أي كيان اقتصادي، كونها تجمع بين المورد البشري والطبيعي و العنصر المالي والفني تحت مجموعة من الظروف و هذا لتحقيق أهداف قد تكون تقديم خدمات أو إنتاج منتجات مع الحرص على تحقيق أرباح تضمن بقاء واستمرار المؤسسة في وسط يمتاز بالمرونة و التغيرات المتسارعة. ومع التطور الذي مرت به المؤسسة عبر الزمن وكذلك في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها مما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني تطبيق وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه يجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إطار إعداد مختلف التقارير ، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدته على تلبية هذه المتطلبات ، فالمراجعة الداخلية عملية منتظمة مستقلة نسبيًا تهدف إلى الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، كما تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة هذا ما أدى إلى اتجاه اهتمام مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية لأهميته ودوره في تحقيق أهدافها، كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات والتي تعتبر دعائم أساسية لا بد من توفرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية ، حيث أن المراجعة الداخلية، تعمل على كشف نقاط القوة و نقاط الضعف الموجودة على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول المناسبة لها لا سيما عند تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الإشكالية

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

على ضوء المعطيات السابقة تتحدد معالم إشكالية هذا البحث في الأسئلة التالية:

- ✓ ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هي أسسها؟
- ✓ ماذا نعني بنظام الرقابة الداخلية وما هو إطارها العام ؟
- ✓ ما العلاقة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية وما هي طرق تقييم هذه الأخيرة؟
- ✓ ما هي إسهامات المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة ؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة و من أجل الإلمام بإشكالية الموضوع ننتقل من الفرضيات التالية:

- ✓ المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة في المؤسسة.

- ✓ الرقابة الداخلية هي مجموعة من طرق و الإجراءات التي تنظم نشاط المؤسسة.
- ✓ تمثل المراجعة الداخلية جزءا من المتابعة المستمرة لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ تساهم المراجعة الداخلية في تشخيص نقاط القوة و نقاط الضعف للرقابة الداخلية و اقتراح الحلول.

دوافع اختيار الموضوع :

- إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة ، وإنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية تتلخص هذه الأسباب في ما يلي :
- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.
 - حتمية المؤسسة على تطبيق المراجعة نظرا للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية
 - الموضوع يدخل في صميم التخصص وهو الفحص المحاسبي
 - تنمية القدرات المعرفية في المجالات المختلفة التي يستعين فيها بالمراجعة الداخلية .

أهمية الموضوع :

تتلخص أهمية الموضوع فيما يلي :

- إبراز مضمون المراجعة من خلال التطرق إلى معاييرها وإجراءاتها و أهدافها المرجوة .
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية و مقوماته .
- أهمية المراجعة من خلال الدور الرئيسي الذي تلعبه في المحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة واستمرارها.
- كما تكمن أهمية الموضوع المختار أن المراجعة الداخلية تعد كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها في حالة حسن استغلالها بحيث أنها تهدف إلى إبراز نقاط القوة والضعف في المؤسسة و إعطاء الاقتراحات للمسيرين من أجل تحسين أداء المؤسسة.

أهداف الموضوع:

ويمكن حصر الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع فيما يلي:

- ✓ محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الانحرافات، التلاعب على المستوى الداخلي للمؤسسة.
- ✓ محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.

✓ محاولة دراسة نظام الرقابة الداخلية وتبسيط الضوء على ما يقدمه المراجع الداخلي وكذلك كفاءته في إعداد تقرير يتم الاعتماد عليه.

التقسيم المنهجي المتبع:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، فقد عمدنا إلى تطبيق المنهج الوصفي كونه ملائم لإبراز جميع المفاهيم والأطر النظرية المرتبطة بالمراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بصفة خاصة، كما تم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخ للمراجعة بما فيها المراجعة الداخلية، وكذا الرقابة الداخلية، كما استعملنا مزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية لإظهار كيفية تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية.

تم تقسيم موضوع البحث إلى جانبين: الجانب النظري والجانب التطبيقي، حيث يتناول الجانب النظري في فصله الأول أسس المراجعة الداخلية وقد تطرقنا في المبحث الأول المفاهيم المختلفة للمراجعة والتطور للمراجعة ومختلف المراحل التي مرت بها ثم قمنا بتقديم أنواع وأهمية المراجعة وأهدافها ومعاييرها وإجراءاتها كما تعرضنا في المبحث الثاني إلى الإطار النظري للمراجعة الداخلية من خلال عرض التطور التاريخي لها ومفهومها وأنواعها وأهميتها وأهدافها ومعاييرها وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى الإطار العملي للمراجعة الداخلية وتناولنا تنظيمها وأدواتها وأخلاقياتها ومراحلها وعلاقتها بالمراجعة الخارجية .

وأما عن الفصل الثاني فتم فيه عرض لنظام الرقابة الداخلية من خلال مبحثين في المبحث الأول تطرقنا إلى نشأة الرقابة الداخلية والعوامل التي ساعدت على تطورها ومفهومها ومبادئها وأنواعها ووسائلها وأهميتها وأهدافها وعلاقتها بالمراجعة الداخلية أما في المبحث الثاني فقد تم عرض مقوماتها وإجراءاتها وتقييمها وطرق فحصها ومشاكل تقييمها.

أما عن الفصل الثالث الذي يتضمن دراسة الحالة والتي كانت بمؤسسة الجنوب للتمور بسكرة SUDACO حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول مدخل المؤسسة محل الدراسة تضمن لمحة عامة عن المؤسسة ومهامها وهيكلها التنظيمي وأهدافها وعوامل نجاحها و أما في المبحث الثاني تضمن الأدوات المستعملة في جمع البيانات ووصف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وواقع الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات فيها ، وفي المبحث الثالث تم التطرق إلى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال إبراز خطوات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة وكيفية إعداد تقرير المراجع الداخلي وصولاً إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات بالمؤسسة من خلال إبراز نقاط القوة والضعف.

الفصل الأول :

أسس المراجعة الداخلية

تمهيد:

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

وبناء على ما سبق قمنا بتقسيم الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة .

المبحث الثاني: مدخل إلى المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تعتبر المراجعة عملية مهمة وضرورية بالنسبة للمؤسسات فهي تساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية نظرا لما تضيفه عملية المراجعة من مصداقية والتأكيد على صحة القوائم المالية، وعليه تعتبر المراجعة الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات الحاسبية و المالية و بغرض التعرف أكثر على المراجعة قسمنا هذا المبحث إلى مطلب، حيث تناول المطلب الأول التطور التاريخي، أما المطلب الثاني فخصص لفهومها وفروضها، في حين جاء المطلب الثالث ليحدد أنواعها، وخصص المطلب الرابع لأهميتها وأهدافها، وأخيرا المطلب الخامس تعلق بمعايير وإجراءات المراجعة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

تنحدر كلمة المراجعة " Audit " من أصول لاتينية وتعني الاستماع، وتعبّر عن تقليد روما للمراقبة حيث يقوم أفراد مختصين دوريا بالاستماع للمديرين المحليين للمقاطعات، والقيام بعمليات فحص، وانتقل هذا التقليد إلى الإدارات بعد ظهور الرأسمالية والمساهمة في نص القوانين على تدخل المراجع المحاسبي في شركات المساهمة التي فتحت رأسمالها للجمهور، كما ظهرت مناهج المراجعة في البداية داخلية وخارجية من طرف مؤسسات مختصة ومستقلة¹. في القرن الثاني عشر تطور مفهوم المراجعة نتيجة أخذ كلمة الاستماع أو الإصغاء لمفهوم قانوني أين المستمع أصبح ضابط العدالة في بعض الأحيان، وقاضي النداء في الأحيان الأخرى. ولم تظهر المراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة واستخدام قواعدها ونظرياتها في إثبات العمليات المالية، وإن أول من عرف المراجعين هم قدماء المصريين واليونانيين الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب والأخطاء واثبات صحة عمليات التسجيل و مع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها شأن كافة المناحي العملية وذلك مع بروز المنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الضخمة فكل ذلك أدى إلى تطور المراجعة².

ولقد اتسع نطاق المراجعة و شمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادي من مشاريع و مؤسسات مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494 في موسوعة لوقابسبولي، وقد أدى هذا إلى اتساع وكبر حجم المؤسسات و ظهور شركات الأموال وما تضمنته من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعين حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال إدارة³ كما أن أول منظمة في ميدان المراجعة ظهرت في فيينا بالنمسا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxomati

¹ -Jean marie et autres, Pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation, 1991,P 25.

² رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 27.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، سنة 2000، ص 18.

لتكوين خبراء محاسبين، ولزاوله مهنة المراجعة يجب أن يكون عضو في هذه الكلية، وانتشرت إلى باقي دول العالم، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني وأصبحت مهنة المراجعة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنيزة سنة 1854¹.

في كنيسة روما، المستمع عضو إما في المحكمة، إما في الغرف البابوية، وفي دير الرهبان يعتبر المستمع مبعوث مكلف بمراقبة القوانين إذا كانت مطابقة على أحسن وجه، وفي إنجلترا الاستماع عبارة عن جلسة حسابات بين المزارعين ورجال الكنيسة، وفي وقت الحكم الملكي الفرنسي مستمعي النظام الملكي يضعون مسئولون لتطبيق القوانين العسكرية.² أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة وكما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (1): المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية المراقبة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850 - 1905	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الامتيازات، ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905 - 1933	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة اختيارية	اعتراف سطحي
1933 - 1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختيارية	بداية في الاهتمام
1940 - 1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختيارية	اهتمام وتركيز

المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية مدخل إلى المراجعة الداخلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2013، ص 28.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

المستمع: يقصد به ضابط العدالة أو قاضي النداء في القرن الثاني عشر.

المطلب الثاني: مفهوم وفروض المراجعة

سنتناول في هذا المطلب مجموعة من التعاريف التي تناولت مفهوم المراجعة وكذا أهم فروضها.

أولاً: مفهوم المراجعة

تعددت تعاريف المراجعة وسنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة وهي:

— عرف خالد أمين المراجعة: على أنه فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية المعلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة¹.

— كما عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها:

عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة

موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج إلى الأطراف المعنية².

— هو فحص متواصل ومستقل للقوائم المالية ويشمل على البحث والتقييم وتحليل وانتقاد للسجلات والإجراءات

ونواحي الرقابة، ومع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة لإبداء الرأي الفني والمحايد

على مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة، وتوصيل نتائج وتقرير إلى

المستفيدين³

— تعتبر المراجعة على أن لديها القدرة على المساهمة في استكشاف وتقدير النقائص التي قد تتعرض لها المؤسسة كما

ترشد وتضع إجراءات تامة لتسيير الأخطار وتقييم مدى فعالية موضوعية هذه الإجراءات وبالتالي تقوم بضبط

أخطار المؤسسة، وهي أيضاً تلعب دور متزايد في عمليات المراقبة والمعاينة لضمان حسن تسييرها من قبل مختلف

الأطراف المكونة للمراجعة⁴.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن المراجعة حتى تصل إلى هدفها الرئيسي يجب التركيز على ثلاث نقاط

أساسية هي:

أ. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تتم

¹ محمد الطواهر تحامي ، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 9.

² نفس المرجع السابق، ص 10.

³ لبنى محمادي، ماستر، أثر التدقيق على جودة القوائم المالية، ورقة، 2013-2014، ص 7.

⁴ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

تسجيلها و تحليلها وتبويبها

ب. التحقيق: ويعني الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم نتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

ج. التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها. نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

ثانياً: فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض نتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة لذلك سنتطرق إلى أهم الفروض فيما يلي:¹

- قابلية البيانات للفحص
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

1. قابلية البيانات للفحص:² تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على

المعلومات المحاسبية الناتجة على النظام المولد لها وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة وتتمثل هذه المعايير في:

أ. ملائمة المعلومات

ب. قابلية الفحص

ج. عدم التحيز في التسجيل

د. قابلية القياس الكمي

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:³ يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع

والإدارة، من خلال إمداد بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ قرارات صائبة والعكس بالنسبة

¹ محمد الطواهري تلامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصريلين، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2003، ص 27.

³ نفس المرجع السابق ، نفس الصفحة.

لمراجع بإعطائه معلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على وقائع حقيقية تمثل المعلومات المحاسبية للمؤسسة

3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: ¹ بوجود نظام سليم للرقابة داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا كما يجعل المراجعة اقتصادية وعملية
4. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: ² أي المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا يعتبر مؤشر حقيقي على مدى صلاحية القوائم المالية.
5. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: والعكس صحيح يجب على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية.
6. مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط: ³ يقوم المراجع بعمله كمراجع للحسابات وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله وفي إطار المراجعة الداخلية يجب عليه الالتزام بوظائفه المحددة والسعي إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

للمراجعة أنواع مختلفة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إليها ويمكن تصنيف عملية المراجعة وتميزها من خلال الأنواع التالية: ⁴

1. من حيث نطاق (حدود) عملية المراجعة: وتميز نوعين من المراجعة
 - أ. مراجعة كاملة: وهنا يمنح المراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على مجال عمله كما يتطلب هذا النوع تقديم رأي فني محايد من عدالة القوائم المالية.
 - ب. مراجعة جزئية: وتتضمن بعض القيود على نطاق عمل المراجعة، كأن يقتصر عمله على مراجعة بعض العمليات دون غيرها (كمراجعة النقدية، المخزون،...) ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد الذي يتم بينه وبين الجهة التي قامت بتعيينه، ورأيه يكون في حدود تلك المجال.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصلبي، أسس المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 28.

² نفس المرجع السابق ص 29، ص 30.

³ نفس المرجع السابق، ص 31.

⁴ حسين القاضي، حسين دحود، مراجعة الحسابات المتقدمة، إطار النظري و الإجراءات العملية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 50، ص 52.

2. من حيث درجة الإلزام: و نجد هناك نوعين من المراجعة:

أ. مراجعة قانونية (إلزامية): وهي المراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عددا من المؤسسات بمراجعة حساباتها، أهمها شركات الأموال.

ب. مراجعة اختيارية: تتم دون أي إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي، ويكون ذلك غالبا في شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية وواجبات المراجع حسب الحالة المحددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المؤسسة الفردية

3. من حيث مدى الفحص (حجم الاختيارات): ونميز بين نوعين

أ. مراجعة تفصيلية (شاملة): يقوم فيها المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وخالية من الخطأ أو الغش أو التلاعب، وهذه المراجعة مناسبة للمؤسسات الصغيرة وذلك لإمكانية فحص جميع عملياتها عكس المؤسسات الكبيرة التي تضمن عدد كبير ووقت طويل وجهد أكبر لمراجعتها.

ب. مراجعة اختبارية : وتقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص على مجتمع الدراسة وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة، وإذا وجد المراجع أخطاء يجب عليه توسيع حجم العينة إلى أن تتولد لديه القناعة الكافية بأن السجلات والدفاتر ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية

4. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة: ¹ ونجد نوعين هما:

أ. مراجعة مستمرة: يقوم المراجع بمراجعة وتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة و ذلك خلال التودد على المؤسسة عدة مرات خلال السنة الحالية، ويتم ذلك وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ويصلح هذا النوع في المؤسسات الكبيرة حيث يصعب مراجعتها عن طريق المراجعة النهائية.

ب. مراجعة نهائية: يقوم المراجع بها في نهاية السنة بعد انتهاء من إعداد القوائم المالية ويصلح هذا النوع في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل.

5. من حيث المهمة التي تقوم بعملية المراجعة: ² ونميز نوعين من المراجعة كما يلي:

أ. مراجعة داخلية: يقوم بها شخص من داخل المؤسسة وتهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة كما أنها تمثل إحدى أدوات الرقابة الداخلية وأداة

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (إطار دولي)، أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 43.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 33، ص 34.

في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف الأخطاء

ب. **مراجعة خارجية:** هي المراجعة التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة ويكون مستقلا وتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المراجعة

إنطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها يظهر لنا التغير والتطور الذي عرفته المؤسسة نتيجة تعدد الأطراف المستعملة لذلك سنورد أهمية و أهداف المراجعة في مايلي:

أولاً: أهمية المراجعة: ترجع إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها لذلك كلما كبر حجم المؤسسة جغرافياً (محلياً، دولياً، عالمياً) زاد عدد مستخدمي بياناتها المحاسبية نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات وتمثل هذه الأهمية في:

1. أهمية المراجعة للعميل¹

- ✓ هي مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية
- ✓ أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين
- ✓ أساس لإعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة
- ✓ أساس لتحديد سلامة المركز المالي
- ✓ أساس لتقرير و تحديد ربحية العمليات وقوته الأيرادية

2. أهمية المراجعة للإدارة:²

تعتمد الإدارة على المعلومات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها و اتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك و تحديد الانحرافات و أسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع ، كما تعتبر الإدارة تقرير المراجع بمثابة رأي معتمد و دليلاً لمستخدمي القوائم المالية حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

3. أهمية المراجعة للموردين:

يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقاً لقوة المركز المالي.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 25.

² رأفت سلامة، أحمد يوسف، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، سنة 2006، ص 26.

4. أهمية المراجعة للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى:¹

تلعب هذه دورا مهما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها و توسعاتها لهذا فإنها تعتمد على تقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي، ويعتمد كأساس للتوسع فيه أو التقليل منه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح القرض.

5. أهمية المراجعة للمؤسسات الحكومية:

تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المراجع للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية و تأكيد التزامها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.²

6. أهمية المراجع لرجال الاقتصاد:

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة و ما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم الكفاءة براجمهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

7. أهمية المراجعة لنقابات العمل:

تعتمد نقابات العمل على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور³

8. أهمية المراجعة لمصلحة الضرائب:

تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب و سرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة

ثانيا: أهداف المراجعة

يمكن التطرق إلى أهداف المراجعة عبر التاريخ ومدى الفحص وكذلك تطور أهمية الرقابة عبر العصور من خلال الجدول رقم (01) المذكور سابقا نجد:

انه حصل تطور كبير لأهداف المراجعة ومدى الفحص الذي يقوم به المراجع أثناء عملية المراجعة بالإضافة إلى بروز أهمية الرقابة الداخلية و تطورها عبر الزمن أما الأهداف الحديثة للمراجعة تتمثل فيما يلي:

¹ رأفت سلامة، أحمد يوسف كليونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² نفس المرجع السابق، ص 28 .

³ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

1. **الوجود و التحقيق:**¹ يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية في القوائم المالية الائتمانية الموجودة فعلا حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى مخزون سلعي بمبلغ وتاريخ وكمية من عينة فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزون.
2. **الملكية والمديونية:**² يعمل المراجع في هذا البند إلى إتمام السند السابق من خلال التأكد من كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالمراجعة تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولدة لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.
3. **الشمولية والكمال:**³ تعتبر الشمولية من أهم الخصائص الواجب توفرها، لذلك بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة لكل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمت بصله إلى الحدث، فالشمولية تكون بتجهيز البيانات بشكل يوفر المعلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم الأهداف لإعطاء المصدقية لمخرجات النظام المعلومات المحاسبية.
4. **التقييم والتخصيص:**⁴ والهدف من هذا البند هو تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية والمعمول بها كطرق امتلاك الاستثمارات وإخفاء المصاريف الإعدادية ثم تخصيص العملية في الحسابات المعنية، وذلك من أجل تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، وضمان إثبات الطرق المحاسبية من دورة لأخرى مع الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
5. **العرض والإفصاح:**⁵ تسعى الأطراف الراغبة في الحصول على المعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذا الأخير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعيار الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم بما يتماشى بالمبادئ المحاسبية، وهذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها.

¹ رأفت سلامة، أحمد يوسف، الكلمونة، تدقيق الحسابات التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 29.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، إطار النظري و الإجراءات العملية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ نفس المرجع السابق، ص 15.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁵ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصلبي، أسس المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

6. إبداء رأي فني: ¹ يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية:

- التحقق من الإجراءات المطبقة
- مراقبة عناصر الأصول
- مراقبة عناصر الخصوم
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج للسنوات السابقة
- محاولة الكشف عن أنواع الغش والتلاعب والأخطاء
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة
- تقييم الأهداف والخطط
- تقييم الهيكل التنظيمي

المطلب الخامس: معايير وإجراءات المراجعة وأنواع التقارير

الفرع الأول: معايير المراجعة²

إن أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوءها ويحرصون على حسن تطبيقها في كافة مراحل العمل، ولقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين قائمة بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً تحتوي على عشرة معايير تغطي ثلاث مجالات رئيسية وهي:

أولاً: المعايير العامة: تعتبر أهم مقومات الكيان المهني للمراجعة ويتمثل في:

1. **معيار تأهيل المراجع:** ³ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو شخصان لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كمراجعين، وعلى الرغم من أن المعيار قد ركز في مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمراجع، إلا أنه يفترض أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك وهو التأهيل العلمي ومطلب آخر هو التأهيل العملي المستمر.

¹ محمد التهامي الطواهري ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 78.

³ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

2. معيار استقلال المراجع: ¹ يقتضي هذا المعيار في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع أو المراجعين على الاستقلال في الظاهر والواقع، ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية التي تتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية المراجعة.
3. معيار العناية المهنية الملائمة للمراجع: ² في هذا المعيار يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير أي يعطي الاهتمام الكافي لجميع عملية المراجعة ولذلك لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلا ومستقلا حتى ينجز عملية المراجعة بنجاح، ولكن يجب أن يكون راغبا في هذا النجاح وحريصا عليه.
- ثانيا: معايير العمل الميداني: إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى المراجع والعناية المهنية اللازمة غير كافي للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطائه الرأي الصحيح حول صحة وصدق الحسابات وعليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله. ³
- ثالثا: معايير إبداء الرأي (إعداد التقرير): هي معايير تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير صريح يعبر عن رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة وتعرف بمعايير التقرير الأربعة وهي:
- يجب أن يشير التقرير أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المتعارف عليها
 - يجب أن يشير التقرير إلى الظروف التي يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة
 - تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف ذلك من المراجع
 - يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل. ⁴

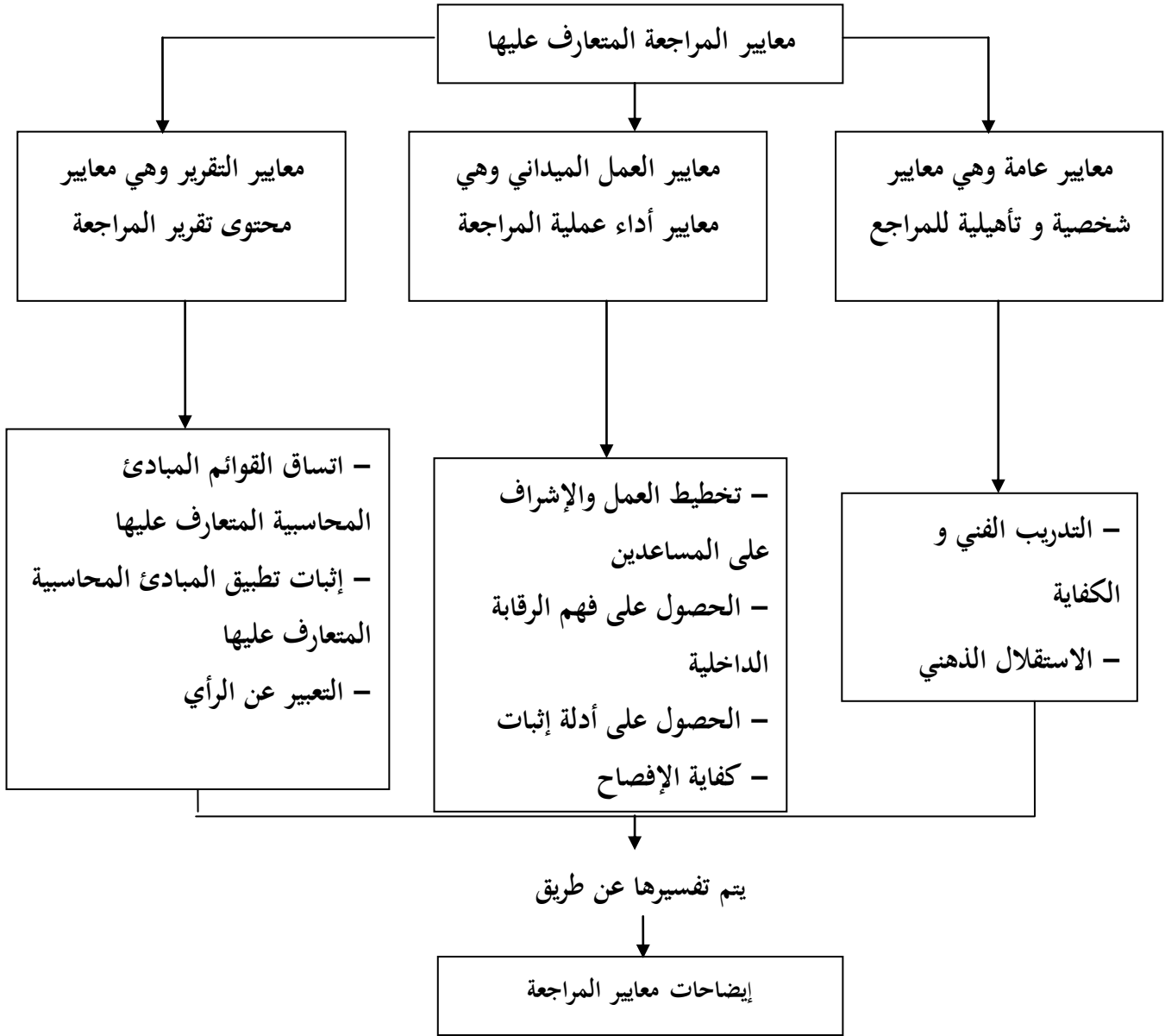
¹ ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، ص 35، ص 36.

² ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 39.

⁴ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، طبعة 2، 2004، ص 30.

الشكل رقم (1): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، سنة 2005، ص 15.

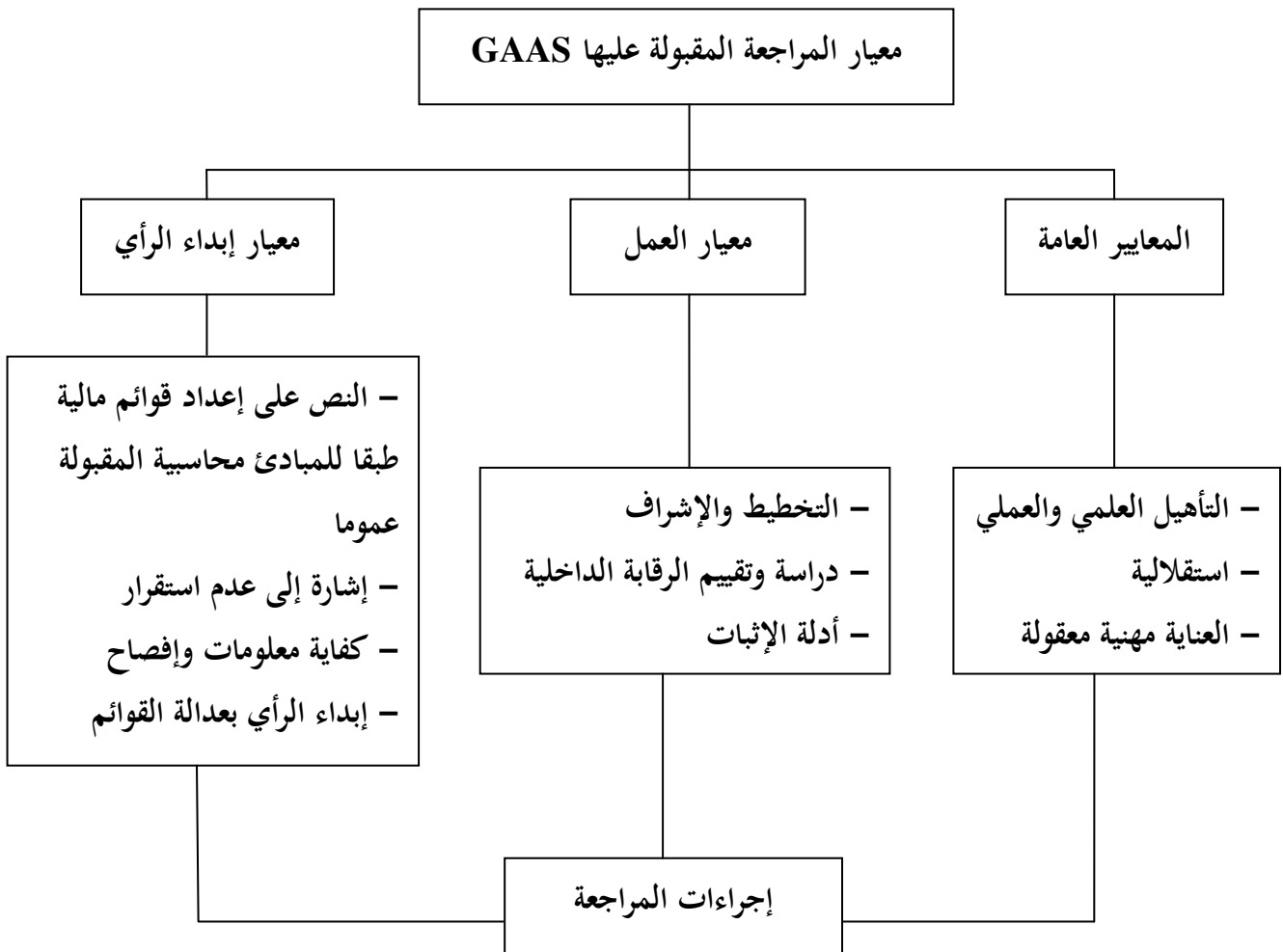
الفرع الثاني: إجراءات المراجعة

إجراءات المراجعة تختلف عن معايير المراجعة كما ذكرنا في السابق أن معايير المراجعة تمثل الإطار العام لعملية المراجعة فهي لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع، و هو ملزم بإتباعها حرفيا لأنها تمثل الخطة العامة والتي إذا أتبعنا

تمكن المراجع من إتمام عملية المراجعة بنجاح تام ويرفع عن نفسه تهممة التقصير إذا ما تمت مساءلته قضائياً.¹ أما إجراءات المراجعة عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعلياً وهذه لتقدير المراجع وحكمه الشخصي يختار ما يراه ضرورياً ومناسباً من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة، وتطبيقاً للمعايير المقبولة والمتعارف عليها. فليس هناك قائمة محددة تبين إجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة مثل ما هو الحال عليه بالنسبة لمعايير المراجعة، ومما يؤكد ذلك هو أن المراجع يذكر في التقرير بأنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة.²

في الشكل رقم (2) يوضح العلاقة بين المعايير المراجعة وإجراءاتها والذي بين العلاقة المتداخلة والمتكاملة :

الشكل رقم (2): العلاقة بين معايير المراجعة وإجراءاتها



المصدر: حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، طبعة أولى، 1999، ص 29.

¹ ادريس عبد السلام اشتبوي، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² إدريس عبد السلام اشتبوي، المراجعة معايير وإجراءات، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الفرع الثالث: أنواع التقرير للمراجعة

يقوم المراجع بإبداء رأيه حول المعطيات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية باستعمال أحد أنواع التقارير

التالية:

1- التقرير النظيف:

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة ، لكونه يعبر عن تمثيله القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير في أساس تبنى نظام سليم لرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته ، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.

2- التقرير التحفظي:

يعتبر هذا التقرير امتدادا معادلا للنوع الأول، لكونه يشير إلى بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورة للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع على هذه التحفظات بكل وضوح و صراحة و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية و المركز المالي للمؤسسة. ويرتبط هذا النوع الأول بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و بمدى تأثيره في صحة المعلومات المحاسبية و المالية إذ يشترط ألا تؤثر على الجانب المالي للمؤسسة إلى حد التظليل.

3- التقرير السلبي:

يصدره المراجع إذا قام بعملية المراجعة وفق لمعاييرها و رأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة، ولم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، كأن يسجل جزء كبير من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا من التكلفة الحقيقية لها، أو تسجل المصروفات على أنها مصروفات رأسمالية بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراءة القوائم المالية، ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجاً خطيراً جدا عن تطبيق مبادئ المحاسبة.

4- تقرير عدم إبداء الرأي:

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها عند استحالة الحصول على أدلة أو براهين تساعد على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب ظروف خارجة عن نطاق هذه الأخيرة أو المراجع على حد سواء.¹

المبحث الثاني: مدخل إلى المراجعة الداخلية

تعد المراجعة الداخلية من أهم أساليب نظام الرقابة الداخلية حتى أن وجود المراجعة الداخلية يعني تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، كما يتوقف مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي على نتائج تقييمه لفعالية نشاط المراجعة الداخلية.²

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات منذ قرون مضت وهي تتبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة و تتأثر بأهدافها و تتطور بتطورها، ولقد نشأ الطلب على المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لوجود وسيلة لتحقيق مستقلة بغرض الحد من الغش و الأخطاء في السجلات المحاسبية و بغرض حماية الأصول ولقد مرت هذه الأخيرة بعدة مراحل:³

المرحلة الأولى (قبل عام 1947): كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه المرحلة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة لتعقب الأخطاء، وكان هدف المراجع هو اكتشاف الأخطاء، كما ان الفرق بينها و بين المراجعة الخارجية كان يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.⁴

المرحلة الثانية (1947-1957): تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم هذا المعهد في تطويرها واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها، وفي عام 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية صادرة عن IIA، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية.⁵

¹ محمد الطواهري التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (إطار دولي، أدلة ونتائج التدقيق) مرجع سبق ذكره، ص 27.

³ فتحي رزق السوافري و اخرون . الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، سنة 2002، ص 64.

⁴ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2006، ص 24.

⁵ خلف عبدالله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 25.

المرحلة الثالثة (1957-1971): وعرفت المراجعة الداخلية في هذه المرحلة على أنها ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المحاسبية و المالية لخدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة ، وهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس و تقييم فعالية نظم الرقابية الأخرى .

المرحلة الرابعة (1971-1981):¹ عرفت في 1971 أنها نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها لخدمة الإدارة ، حيث استعمل لفظ (عملياتها) ويعني انه تم توسيع مجال المراجعة الداخلية ليشمل تقييم جميع العمليات وفي عام 1974 تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية وفي عام 1977 قدمت اللجان تقريراً بنتائج دراستها و تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع و الثلاثون عام 1978.

المرحلة الخامسة (1981-1999): تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية في 1981 هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لخدمتها، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص و تقييم فعالية وكفاءة نظم الرقابة الأخرى.²

المرحلة السادسة (من 1999 حتى الآن): في 1999 أصدر IIA أحدث تعريف للمراجعة الداخلية و هو المراجعة الداخلية وهي نشاط استشاري مستقل و تأكيد موضوعي بغرض زيادة العائد وتحسين عمليات إدارة المخاطر و الرقابة و السيطرة ،هذا التعريف اخذ في الاعتبار كافة الأسباب التي أدت إلى التطورات و الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية، ومراعاة احتياجات العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية (الإدارة)، كما بين أن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر، وتضمن الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية لتلبية حاجات الإدارة.³

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل و الطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية الرقابة الداخلية وهناك عدة تعاريف نذكر منها:

حسب تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA سنة 1947: المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية و المالية، و العمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية

¹ نفس المرجع السابق، ص31.

² نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني ، مرجع سبق ذكره، ص25 ، ص27.

³ رضا خلاصي مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص31.

وعلاجية للإدارة، وهي نوع من المراقبة هدفه فحص و تقييم فعالية وسائل المراقبة الأخرى. وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية.¹ ويعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI) المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، وهذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة و مناسبة.

تعريف آخر: يقوم بالمراجعة الداخلية هيئة داخلية أو مراجعين داخليين تابعين للمنشأة وذلك من أجل حماية أموال المنشآت و لتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمنشآت وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.²

ولقد جاء HAMMINI ALLEL بتعريف للمراجعة الداخلية بين فيه أن "المراجعة الداخلية يقوم بها شخص أو أشخاص مؤهلون تابعون تنظيما للإدارة العليا ومستقلون عن باقي الوظائف بما فيها المحاسبة و المالية، وهي وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة.³

يتضح من التعاريف السابقة أن خدمات المراجعة الداخلية يمكن وصفها بأنها خدمات وقائية وإنشائية للإدارة فهي وقائية لأنها تحمي أموال المؤسسة و تحمي الخطط الإدارية ضد الانحراف ، وإنشائية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها المؤسسة أو الإدارة في توجيه السياسات العامة للمؤسسة ولأنها تدخل التحسينات على الطرق الإدارية والمراقبة لتلاحق التطورات الجارية، وأن المراجعة الداخلية تعتبر جزءا من الرقابة الداخلية ككل فمن غير الممكن نظام سليم للرقابة الداخلية من دون وجود نظام للمراجعة الداخلية.⁴

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

هناك عدة أنواع من المراجعة الداخلية ونذكر منها مايلي:

- 1 - المراجعة المالية.
- 2 - مراجعة العملياتية.
- 3 - مراجعة الالتزام بالسياسات.

¹ نفس المرجع السابق، ص 32، ص 33.

² عبد الفتاح الصحن، أسس المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 113.

³ محمد السيد السرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، دار المعرفة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، سنة 2002، ص 140.

⁴ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

1- المراجعة المالية: هي الفحص الذي يقوم به شخص مؤهل للحسابات السنوية بغرض إعطاء مبرر حول انتظامية هذه الحسابات ومصداقية القوائم المالية.¹ ويمتد فحص المراجعة المالية إلى مجالين:

- رقابة الأموال.
- رقابة المحاسبة عن الأموال.

فالمراجع الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية و المحاسبة المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كافية من الدقة، لذا لا بد من مراعاة ما يلي:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة.
- توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عام²

2- مراجعة العمليات: هذا النوع من المراجعة يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة و يدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة و يزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي لتحليل و اقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات.³

ويعرف المعهد الفدرالي المالي الكندي لتدقيق العمليات اذ يقول أن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدهم بتحليل موضوعية تقييم النشاطات و تقدم تعاليق واقتراحات حولها.⁴

كما تعلى أنها عبارة عن تقييم الأنشطة و النظم وضوابط الرقابة الداخلية داخل المؤسسة من حيث الكفاءة و الفعالية الجودة الاقتصادية.⁵

فالفاعلية تتمثل في إنجاز الأهداف أما الكفاءة تشير إلى المواد المستخدمة في هذه الأهداف.

3- مراجعة الالتزام بالسياسات : تهدف إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات، الإجراءات المعايير، التقارير و التعليمات الحكومية، فالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام و تعتبر طبيعة هذه المراجعة أكثر

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة، مصر، 2007، ص 493.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 493.

³ نفس المرجع السابق، ص 495.

⁴ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 496

موضوعية، بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى وبصفة خاصة المراجعة الإدارية و يرجع السبب في ذلك على ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بالأنواع الأخرى.¹ ولإنجاز مراجعة الالتزامات بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي و بدقة ماهي السياسات و الإجراءات و المعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات و بالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته.

ولقد تطور هذا النوع من المراجعة في الوقت الحاضر لدرجت أنها أصبحت هناك مراجعين متخصصين في هذه المجال، و بصفة خاصة في المجال الحكومي حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع و الدرجة العالية من ناحية القيمة و النواحي التفصيلية.

المطلب الرابع: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية

أولا: أهمية المراجعة الداخلية:²

تعد أهمية المراجعة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن هذه الفئات نجد كل من:

✓ إدارة المؤسسة : وتعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة، فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، واتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.

✓ المستثمرون: تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.³

✓ البنوك و الدائنون الآخرون: يعتبر تقرير المراجع مرجعا هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة ودرجة السيولة لاتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا.

✓ إدارة الضرائب: وهذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المراجع الداخل.

✓ إدارة التسيير: تعتمد إدارة التسيير: تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تخدم في المراقبة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

¹ فتحي رزق السوافري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص122 .

² فتحي رزق السوافري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره ، ص124

³ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص50.

✓ **الملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ القرارات في توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

✓ **الدائنين والموردين:** حيث يعتمدون على تقرير المدقق لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام من قبل المؤسسة في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

✓ **الهيئات الحكومية:** وذلك لغرض التخطيط والمراقبة فرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.

✓ **البنوك والمؤسسات المالية الأخرى:** تلعب هذه دورا هاما في تمويل قصير الأجل لمؤسسات، لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية وقبول المؤسسة من ناحية الائتمان المصرفي (القروض).

ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية:

إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف بحيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش أما حاليا فهو المساهمة في تقويم النظام التسييري الداخلي.¹

وبصفة عامة، يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقييم للجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة بأداء وظائفها، وتعتبر المخاطرة النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:²

- ✓ مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية
- ✓ تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
- ✓ حماية أصول المؤسسة.
- ✓ منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.
- ✓ تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- ✓ تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.

¹ رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ،ص51.

² نفس المرجع السابق ،ص52.

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين:

1. **هدف الحماية:** ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول المؤسسة بمختلف أنواعها ، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية ، السياسات والخطط المعتمدة في الشركة ، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي....الخ.¹
2. **هدف التطوير:** يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

المطلب الخامس: معايير المراجعة الداخلية و إجراءاتها

لقد تطورت نظرة المجتمع لمهنة المراجعة الداخلية من خلال الجهود المبذولة من القائمين على هذه المهنة و بذلك سنتناوله في المعايير و الإجراءات المسطرة لها:²

الفرع الأول: معايير المراجعة الداخلية

لقد تم وضع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA)، وقام بتقسيمها إلى معايير الصفات أو العامة و معايير الأداء و الجدول التالي يبين هذه المعايير:³

الجدول رقم (2) المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

رقم المعيار	المعايير العامة (الصفات)	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض و السلة و المسؤولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية و الإستقلال	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة و العناية المهنية	2200	تخطيط المهمة

¹ نفس المرجع السابق، ص 54.

² رضا خلاصي ، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، نفس المرجع السابق، ص 46.

³ نفس المرجع، السابق، ص 47.

أداء المهمة	2300	جودة الضمان وبرنامج التحسين	1300
نتائج الاتصال	2400		
برامج المراقبة	2500		
قبول الإدارة للمخاطر	2600		

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص96.

وسوف نتعرض إلى شرح هذه المعايير فيما يلي :

1- المعايير العامة (الصفات):

وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين و التي تتناول سمات وخصائص الشركات و الأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها وهي كما يلي:

- معيار رقم 1000: الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة المراجع الداخلي و الغرض من السلطات الممنوحة لهم وجوب تدوينها رسميا في لائحة المراجعة الداخلية التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في الشركة.
- معيار رقم 1100: الاستقلالية بالنسبة لأنشطة المراجع الداخلي و الموضوعية في أداء هذه الأنشطة و الموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمراجعين الداخليين.¹

- معيار رقم 1200: الكفاءة و البراعة في أداء المراجع الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي ويدل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

- معيار رقم 1300: جودة التدقيق الداخلي و خضوعه لعمليات التقييم و التحسين.

2- معايير الأداء:²

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين و التي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

- معيار رقم 2000: إدارة نشاط المراجع الداخلي و التي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم المراجعة فب الشركة وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين المراجع الداخلي من خلق قيمة إضافية للشركة .

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (إطار دولي، أدلة ونتائج التدقيق)، مرجع سبق ذكره ، ص96.

² خليل عطاء الله و ارد، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكد في البنوك التجاري الأردنية في ظل حوكمة المؤسسات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي إطار الحوكمة المؤسسي، القاهرة، مصر، 2005، ص24.

- معيار رقم 2100: طبيعة عمل المراجع الداخلي، إذ يجب على نشاط المراجع الداخلي أن يقوم بالتقويم و بالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة والسيطرة.
 - معيار رقم 2300: أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد و تحليل و تقويم و تسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.
 - معيار رقم 2400: توصيل النتائج إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج العمل التديقي بالوقت و الطريقة المناسبين.
 - معيار رقم 2500: متابعة التقدم وهذه مهمة تقع على مدير قسم المراجع الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.
 - معيار رقم 2600: قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقويم وتحسين إدارة المخاطر أصبحت ضمن نشاط عمل المراجع الداخلي بموجب المعيار 2120 ينبغي على مدير قسم المراجعة في المؤسسة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله، عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.
- الفرع الثاني: معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية.**

تكمن مهمة المدير في مدى قدرته على مسايرة إدارة قسم المراجعة الداخلية بشكل جيد و إتباع الخطوات

التالية:

أولا: مهام مدير قسم المراجعة الداخلية:¹

- على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يدير الإدارة بشكل سليم، حيث ألزمته المعايير السابقة بضرورة القيام بما يلي:
- ✓ أن يحقق عمل الإدارة و المسؤوليات التي وافقت و ترغب فيها الإدارة.
- ✓ الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته.
- ✓ أن يتفق عمل إدارة المراجعة الداخلية مع المعايير الخاصة بها.
- ✓ يجب أن يكون مدير المراجعة الداخلية نظاما أساسيا وقائمة بالأهداف و السلطات و المسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية.
- ✓ يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية خطط لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها.
- ✓ يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق عمل المراجعة لأداء مهامهم.
- ✓ يلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختيار و تطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية.¹

¹ خليل عطا الله وارد، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية، مرجع سبق ذكره، ص 25.

ثانيا: مهام المراجع الداخلي.

إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج و عملية المتابعة، وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعمل المراجع الداخلي و التي تبدأ بعملية التخطيط و تنتهي بعملية المتابعة.²

1- تخطيط المراجعة الداخلية: على المراجع الداخلي القيام بالتخطيط لعملية المراجعة الداخلية و التخطيط لكل جزء

من أجزائها، قد أوضح المعيار أن عملية التخطيط يجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات و هي:

✓ تحديد أهداف و نطاق عمل المراجع الداخلي، حيث يجب على المراجع الداخلي أن يحدد ما ينوي تحقيقه وإجراءات تحقيق ما ينويه.

✓ يجب أن يحدد درجة الخطر المرتبطة بالأنشطة التي يراجعها.

✓ الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة.

✓ تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة.

✓ التواصل مع كافة الأطراف التي يحتاج أن يعرف معلومات حول عملية المراجعة الداخلية.

إن برنامج المراجعة الداخلية المكتوب يجب أن تضع أهداف مراجعة المعلومات، نطاق عمل المراجع الداخلي ودرجة الفحص الذي سيجرى و على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يحدد التوقيت والكيفية التي سيتم تقديم إدارته بها.

2- فحص و تقييم المعلومات:³ ويعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تفصيلا في شرح عملية المراجعة الداخلية، وقد

ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة جمع، تحليل، تفسير، توثيق المعلومات وذلك لتعميم نتائج المراجعة الداخلية وقد أوضح هذا المعيار أن:

✓ جمع المعلومات يجب أن يحكمه أهداف عملية المراجعة الداخلية ذاتها لذا فقد ركز هذا المعيار على إجراءات المراجعة التحليلية.

✓ المعلومات يجب أن تكون كافية وكفئة ونافعة وتوفر أساس سليم للتوصل إلى نتائج وتوصيات سليمة لعملية المراجعة.

✓ الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب أن يتم تحديدها بشكل مسبق.

✓ عملية جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها يجب أن تتم من إشراف المراجع الداخلي.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق العدد (67-66)، جوان، 2006، ص 13.

³ سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، مرجع سبق ذكره، ص 14.

✓ أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة و التي تلعب دورا في توثيق المعلومات.

3- توصيل نتائج المراجعة الداخلية: ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة توصيله لنتائج عملية المراجعة الداخلية التي قام بإجرائها، حيث يجب أن يتم إعداد التقارير في شكل مكتوب، ويجب أن يكون موقعا، وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص. وقد أشار هذا المعيار إلى بعض الملامح التي يجب أن يكون عليها تقرير المراجعة الداخلية كالتالي:

✓ يجب أن يكون التقرير موضوعي، واضح، ويتم إعداده ويقدم في التوقيت المناسب.

✓ يجب أن يكون التقرير غير متحيز وأن يكون خالي من أي تحريف.

✓ يجب أن يكون التقرير مفهوم، منطقي، وان يحتوي على أقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة حتى يكون مفهوم لجميع العاملين قدر الإمكان.

✓ يجب أن يكون لهذا التقرير تأثيرا إيجابيا على الأطراف التي يراجعها المراجع الداخلي.

✓ أن الشكل الذي يكون عليه تقرير المراجعة الداخلية و محتويات هذا التقرير تختلف بناء على طبيعة المؤسسة، نشاطها عملية المراجعة ذاتها.

✓ يمكن أن يحتوي التقرير على المعلومات تمثل الخلفية للموضوع محل المراجعة.

ومن خلال هذا المعيار يمكننا أن نتوصل إلى أنه يوجد شكل منطقي لتقرير المراجعة الداخلية ذو مبادئ أساسية ومتطلبات.

4- المتابعة: يجب أن يتابع المراجع الداخلي عملية المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي عنها، وذلك للتأكد من أن النتائج و التوصيات التي اقترحتها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهها، حيث يجب أن يحدد المراجع الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح أي ناحية، لذلك فإن المراجع الداخلي يجب أن يتأكد أن هذه الإجراءات التصحيحية قد حققت النتائج المرغوبة أم أن الإدارة ومجلس الإدارة قد أخذت في الحسبان الخطر المصاحب لتجاهل هذه الإجراءات التصحيحية.¹

¹ عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2004، ص 103.

المبحث الثالث: الإطار العملي للمراجعة الداخلية

وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر أداة ضرورية لمتابعة فحص نظام الرقابة حيث ينصب اهتمام المراجع الداخلي على عملية وإعداد برنامج المراجعة كما يتحمل كل مسؤولياته المدنية و الجنائية والتأديبية.

المطلب الأول: وظيفة المراجعة الداخلية.

إن كبر حجم المؤسسات وتعدد الأنشطة داخلها أدى إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابية، وتقع مسؤولية وضع النظام على عاتق المراجعين الداخليين، فهم جزءا من الآلية التنفيذية الوظيفية للإدارة، و إذا أخذنا بعين الاعتبار أن تطور أي نظام للرقابة الداخلية أو المراجعة الداخلية ينطوي على أربع مسؤوليات أساسية وهي:¹

✓ وضع الإجراءات الرقابية.

✓ تطبيقها.

✓ اختبار مدى الالتزام بها.

✓ تقييمها.

فإن مسؤولية المراجع الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات كما

يلي:

¹ محمد سمير الصريان، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1996، ص90.

1- وضع الإجراءات الرقابية: إن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع عادة على عاتق الإدارة التكتيكية و الإدارة التنفيذية و تقوم الإدارة التنفيذية بتنفيذ تلك الإجراءات الرقابية واختيارها بصفة يومية.

2- تطبيق الإجراءات الرقابية: ويقوم قسم المراجعة الداخلية باختيار هذا الالتزام، وتقوم كل من الإدارة التكتيكية و الإدارة بتقييم الرقابة الداخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن.

3- اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية: ويجب ملاحظة أن عمليتي وضع الإجراءات الرقابية و تنفيذها تعتبران من وظيفة اتخاذ القرارات الإدارية و أيضا جزءا من الوظيفة التنفيذية و أن ترك المراجع الداخلي لهاتين العمليتين فلن يستطيع اختبار وتقييم تلك الإجراءات الرقابية بموضوعية.

4- تقييم الإجراءات الرقابية: كما يقوم أيضا بتقييم بعدي لنظام الرقابة الداخلية و هما تصميم النظام و فعاليته، ومن المعروف أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة.

المطلب الثاني: دور المراجع الداخلي و مسؤولياته اتجاه المؤسسة

طلما أن المراجع الداخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية فهو يسعى أساسا لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة.

أولا: دور المراجع الداخلي

و يمكن حصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية في النقاط التالية:¹

1- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط و التنظيم و التوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه بفعاليتها في إنجازها المراجع الداخلي ضمنا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

2- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعية، و المراجعة التشغيلية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات لتحقيق من كفايتها و مدى انتظامها، و مراجعة نظم المعلومات من حيث اكتمالها و درجة الأمان المصاحبة لها، و لذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهداف.

¹ فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص32، ص33.

3- استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة الاقتصادية المعينة بدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط، فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة.

4- طالما أن المراجع الداخلي هو أحد العاملين بالوحدة الاقتصادية فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة معرفة إتمام عملية الرقابة.

5- يتطلب الأمر في حالة الفحص لغرض شراء مشروع قائم أن يزود المشتري بمعلومات مفيدة المشروع المراد شرائه حتى يتمكن المشتري من تكوين رأي للشراء من عدمه، و في حالة اتخاذ لقرار شراء ما بالقيمة التي سيدفعها مقابل الشراء.

وإذا قدمت للمراجع دفاتر محاسبية سبق مراجعتها بصورة منتظمة وقدمت عنها تقرير، فإن العمل يبدأ من سلامة الحسابات حسابياً، أما إذا كان العكس ولم يسمح للحسابات أن روجعت فيتطلب الأمر من المراجع أن يتحقق من الحسابات بصورة كاملة.

فالمشتري يطلب معلومات ليس فقط عن الأصول والالتزامات وقت الإنفاق على الشراء وإنما يطلب التعرف على مستويات المبيعات و مجمل و صافي الربح على مدى عدد من السنوات، و هذا يتطلب من المراجع أن يفحص حسابات الأرباح و الخسائر و كذا الميزانيات العمومية خلال هذه السنوات، و استخدام الإجراءات التحليلية بغرض المقارنة بين عدد من السنوات.

6- يضمن المحاسب في تقريره المقدم إلى الشريك المحتمل كل المعلومات التي حصل عليها و تكون هامة لعملية التوصيل إلى قرار بشأن الاستقرار في التفاوض، ويحصل المراجع على صورة من الاتفاق المبدئي للشركة حتى يكون في وضع يسمح له بنصح عملية بمدى معقولية بنود الاتفاق أو عدم معقوليتها.

ويعطي المراجع انتباهه إلى الأصول التي اتفق على إدراجها في دفاتر الشركة من أن الأصول غير مضخمة في تقييمها مما يؤثر على رؤوس أموال الشركة و الشركاء المستثمرين في حالة التضخم و بالتالي يتأثر الشريك الجديد في حالة حل الشركة.¹

ثانياً: مسؤوليات المراجع الداخلي.

يعتبر المراجع الداخلي مسؤولاً مسؤولية مدنية جنائية و تأديبية بحسب الوسائل ليس بحسب النتائج وذلك كمايلي:

1- المسؤولية المدنية:

¹ فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 42، ص 43.

ويكون المراجع مسؤولاً أمام عدة أطراف نذكر منها:

- ✓ **مسؤولية المراجع اتجاه المؤسسة "العميل":** وهذا إذا لم يلتزم بنصوص العقد المبرم بينه وبين المؤسسة، ارتكاب أخطاء نتيجة إهمال واجباته أو دعم بذل العناية المهنية وبتجسيد ذلك في:
 - ✓ غياب وعدم كفاية بعض عمليات المراقبة.
 - ✓ عدم كفاية التقارير أو عدم ذكر بعض الملاحظات التي توصل إليها أثناء تأدية مهامه.
 - ✓ عدم إخطار الجمعية العامة للمساهمين بحالة عدم انتظام أم سلامة الحسابات وإذا تم تعيين عدة مراجعين فإنهم يتحملون المسؤوليات بالتضامن.
- ✓ **مسؤولية المراجع اتجاه الغير:** والمقصود بالغير هنا جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة عدا العميل مثل "البنوك، الزبائن، نقابات العمال... إلخ" فالمرجع مسؤول عن تعويض الضرر الذي يلحق بالغير بسبب أخطائه، وذلك بعد إثبات الأخطاء بأدلة و إثبات وجود ضرر فعلا.

2- المسؤولية الجنائية:

- تتمثل في ارتكاب المراجع جريمة أو جنحة متعمدة تلحق الضرر بأطراف معينة و حسب المادة 52 من القانون 91-08 فإن المراجع يتحمل المسؤولية الجنائية اتجاه كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني و يعتبر المراجع مدينا و جزائيا إذا قام بالممارسات التالية:
- ✓ تدوين بيانات أو معلومات كاذبة في التقرير الذي أعد أثناء ممارسته الجنائية بدلا من إدلائه بالحقائق التي توصل إليها بكل صدق.
 - ✓ وضع تقرير مغايرة للحقيقة
 - ✓ المصادقة على وقائع غير مسايرة للحقيقة

3- المسؤولية التأديبية:¹

يخضع المراجع لعقوبات تأديبية إذا قام بالأعمال التالية:

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص174.

- ✓ القيام بمراجعة حسابات شركة وهو شريك فيها فهذا يلغي معيار الاستقلالية.
- ✓ الدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة تخل بكرامة المهنة.
- ✓ منافسة زملائه بصورة تسيء للمهنة.
- ✓ إخراج معلومات تحصل عليها من خلال عملية المراجعة.
- ✓ إبداء رأي لا يعكس حقيقة ما هو موجود في الدفاتر و السجلات و البيانات المحاسبية للمؤسسة.
- ✓ ارتكاب خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالغير بسبب الإهمال.
- ✓ عدم تبليغ الجهات المختصة على الاختلاسات و التلاعبات التي اكتشفها أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- ✓ عند اكتشافه مخالفة بعد مدة من وقوعها بعد انتهاء المدة المحددة قانوناً، فتعتبر متقدمة و يكون المراجع غير مسؤول عنها و تكون إما في الميدان المدني أو الجنائي و هذا خلال مدة التوكيل.

المطلب الثالث: أدوات المراجعة الداخلية

للمراجعة الداخلية أدوات خاصة يعتمد عليها تتمثل في:

أولاً: الملف الدائم:

يحتوي الملف الدائم للمراجعة الداخلية على جملة من المعلومات الخاصة بحياة المؤسسة موضوع القانونية والمحاسبة،

ويمكن أن يضم الملفات الفرعية التالية:

- ✓ ملف خاص بالتنظيم العام للمؤسسة: و الذي يتمثل في المنهج الوظيفي كل الإجراءات العملية ومختلف الأشكال و التوضيحات الخاصة بالنشاط العام للمؤسسة (تعليمات عامة ، تعليمات تنظيمية ، تعليمات خاصة بكل المديرية).
- ✓ نسخ من كل العقود المبرمة في المدى القصير و المتوسط.
- ✓ الوثائق الرسمية للمؤسسة كالمكلف الجبائي و الذي يتضمن نسخ التصريحات الجبائية للشركة حسب التسلسل الزمني، وكذا نتائج الرقابات الجبائية التي خضعت لها فيما سبق.
- ✓ ملف خاص بالحسابات شبه المجمدة (الدليل المحاسبي الخاص، تعليمات تنظيم المحاسبة و إعداد الوثائق المحاسبية).
- ✓ وثيقة تناول الإشكاليات المهنية التي تنصب عليها مهنة المراجعة.

- محاضر لعمليات المراجعة السابقة مع الأجوبة الخاصة بالمديريات التي خضعت للمراجعة.¹

ثانياً: الملف السنوي أو ملف المهنة:

يتعلق هذا الملف بالمعلومات ذات الارتباط فقط بالدورة وتتضمن موضوع المراجعة.

¹ شردى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير جامعة بومرداس 2008-2009، ص65.

- 1- الوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.
- 2- خطة العمل.
- 3- محضر محافظ الحسابات.
- 4- تقديرات الميزانية الشهرية الثلاثية، السداسية، السنوية.
- 5- الفواتير وكل المصاريف الخاصة بالسنة.
- 6- نسخ كل المرسلات و الموردين و الزبائن و مع مؤسسات أخرى (صندوق الضمان الاجتماعي، الضرائب).
- 7- كل أوامر المديرية العامة أو مجلس الإدارة.
- 8- تكلفة المهمة (الوقت، المصاريف).

ثالثا: أوراق العمل:

أوراق العمل تتمثل في كل التدخلات و المعلومات و الأجوبة المتحصل عليها من الأشخاص المعنية مصالحهم بالمراجعة و هي عبارة عن وعاء من المعلومات إلى تمتل الدعامة لتقرير المراجع النهائي و نذكر ما يلي:

✓ برنامج المراجعة: فهو يحتوي على النتائج و الإجراءات محوره برنامج المراجعة يتوقف على توجيه المراجع لعملية المراجعة للمؤسسة.

✓ تقرير عن نظام الرقابة الداخلية: يعبر عن ملاحظة المراجع عن نظام الرقابة الداخلية وطريقة تطبيقية من الأوراق الهامة في ملف أوراق العمل.

✓ ميزان المراجعة العام: يعتبر ميزان المراجعة العام مستندا أساسيا في أوراق العمل فجميع التحليلات التي يقوم بها المراجع من الأرقام التي تحتوي عليه.¹

✓ الجداول الملحققة: وهي التي يعدها المراجع للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في جميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة للحسابات و تتخذ هذه الجداول شكل مذكرات السنوية.

✓ المصادقات: و التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن بنوك.

✓ المحاضر والمستجدات من العقود و السجلات بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة.

أهداف أوراق العمل: وهي

- ✓ تسهيل إنجاز المراجعة.
- ✓ مراقبة تقديرات الميزانية وتحليل الفروق (الانحرافات).

¹ شردي معمر سعاد ، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة ماجستير ، مرجع سبق ذكره ،ص66.

- ✓ إجراء مراقبة و مراجعة بواسطة اختيار المهام المنفذة.
- ✓ تحديد تكاليف كل مهنة.
- ✓ تكوين رأي عن نوعية العمل الذي يقوم به كل مراجع.
- ✓ صياغة استنتاجات على الوثائق و البيانات المالية التي تم مراجعتها.

المطلب الرابع: أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية¹

في سنة 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية و اثنا عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقاً لمبادئ الأخلاقية الأربعة، وذلك استناداً إلى مفهوم المراجعة الداخلية حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:

1- المبادئ المرتبطة بالمهنة و تطبيق معايير المراجعة الداخلية.

2- قواعد السلوك و التي تصف معيار السلوك المتوقع للمراجعين الداخليين و تساعد في تقسيم المبادئ في التطبيق

العملي و المعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين.

وقد يتضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:

المبدأ الأول: النزاهة و يتضمن القواعد السلوكية التالية:²

✓ يجب على المراجعين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر و مسؤولية.

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.

✓ يجب على المراجعين الداخليين أ، لا يشاركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معينة لمهنة المراجعة الداخلية

أو للمؤسسة التي يعملون بها .

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن يحترموا و يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية و الأخلاقية للمؤسسة التي يعملون

بها .

المبدأ الثاني: الموضوعية و يتضمن القواعد السلوكية التالية:

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن لا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.

¹ نفس المرجع السابق، ص 67.

² شردى معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير ، مرجع سبق ذكره، ص 68.

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشاركون في أية أنشطة أو علاقات بما تضعف أو من المقدر في أن تضعف التقرير غير المتحيز.

✓ يجب على المراجعين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم و التي لم يفصحوا عنها ربما يؤدي إلى تسوية تقاريرهم عن الأنشطة التي يقدمونها.¹

المبدأ الثالث: السرية و تتضمن القواعد السلوكية التالية:

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام و حماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أم لأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية و الأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع: الكفاءة و المهنية و تتضمن القواعد السلوكية التالية:

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات المعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة.

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن يؤدوا خدمات المراجعة الداخلية طبقا لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

✓ يجب على المراجعين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم و فعالية و جودة خدماتهم.²

المطلب الخامس: علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

أصدر مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولي معيار المراجعة الدولية الذي تم تعديله في 2004 مراعاة المراجع الداخلي و لقد تضمن هذا المعيار العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و الغرض منه هو إرشاد المراجع الخارجي لمراعاة عمل المراجع الداخلي.³

1- مدى استقلالية المراجع الداخلي: يعتبر استقلال المراجع من أهم المعايير الهامة للمراجعة، وذلك لأداء أعماله لكي تتحقق فاعلية المراجعة الداخلية و بذلك يجب على المراجع أن يتبع المستويات الإدارية العليا لكي يتمكن من مراجعة و فحص المستويات الرقابية الأخرى و تقييمها للتأكد من مدى تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة.

2- مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجع الداخلي: يقوم المراجع الداخلي و المراجع الخارجي بالعمل في نفس الهدف وهو:

✓ وجود نظام فعال للظبط الداخلي.

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (إطار دولي، أدلة ونتائج التدقيق)، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث (إطار دولي، أدلة ونتائج التدقيق)، مرجع سبق ذكره، ص 55.

³ نفس المرجع السابق، نفس الصفحة .

✓ وجود نظام محاسبي فعال يمددهم بالمعلومات اللازمة عند إعداد التقارير و هذا فإن التعاون لازم بينهما حيث يوفر عمل المراجع الداخلي عناء تعدد العمل بالنسبة للمراجع الخارجي.

3- تقويم نظام المراجعة الداخلية من طرف المراجع الخارجي: يقوم المراجع الخارجي بتقويم أعمال المراجع الداخلي للأسباب الآتية:

✓ تعتبر المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية و المراجع الخارجي مسؤول عن تقويم نظام الرقابة الداخلية ككل.

✓ وجود برنامج كاف للمراجعة الداخلية يساعد المراجع الخارجي على تقليل كمية الاختبارات الكافية التي يقوم بها.
 ✓ هناك مجال كبير للتعاون المشترك بين الطرفين في بعض مراحل الفحص مما قد يؤدي إلى تخفيض في الوقت الذي ينفقه المراجع الخارجي في القيام بعملية المراجعة.

4- الشروط اللازمة لوجود نظام فعال للمراجعة الداخلية: وجود نظام فعال للمراجعة الداخلية يعتمد على عدة أمور نذكر منها مايلي:

✓ يجب أن يكون لدى المراجع الداخلي ومندوبيه المؤهلات و الخبرة الكافية للقيام بعملهم.
 ✓ برامج المراجعة الداخلية يجب تخطيطها و تنفيذها بعناية.
 ✓ تقارير المراجعين الداخليين يجب أن تكون واضحة و حاسمة و الانتقادات و الملاحظات التي تحتوي عليها هذه التقارير.¹

الجدول رقم (3): الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

البيان	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
من ناحية التعيين	يعين المراجع ملاك المؤسسة إذا كانت خاصة، أما إذا كانت تابعة للدولة فيعين من طرف السلطة العليا في الدولة.	تقوم إدارة المؤسسة بتعيين المراجع الداخلي.
من ناحية الهدف	الهدف الرئيسي: خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية. أما الهدف الثانوي: اكتشاف الغش و الأخطاء.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء و يقدم بيانات سليمة و بذلك ينصب الهدف الرئيسي في اكتشاف و منع الغش و الأخطاء.

¹ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 60، ص 63.

<p>يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات مثل الحسابات و التكاليف ولكنه يخدم رغبات و حاجات الإدارات الأخرى.</p>	<p>يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص و التقييم وإبداء الرأي.</p>	<p>درجة الإستقلال في أداء العمل و إبداء الرأي</p>
<p>مسؤول أمام الإدارة و ينحصر اهتمام المراجع الداخلي في مساعدة مديري المؤسسة في أداء وظائفهم.</p>	<p>مسؤول اتجاه أطراف عديدة منها المساهمين و الدائنين وغيرها.</p>	<p>المسؤولية</p>
<p>يهتم بالشق المالي و الاقتصادي و الإداري في نظام الرقابة الداخلية لأن وظيفة التحقيق من كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.</p>	<p>يهتم بالشق المالي في نظام الرقابة الداخلية ليس له علاقة بها.</p>	<p>من ناحية الاهتمام</p>
<p>تحدد الإدارة نطاق العمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق فحصه.</p>	<p>يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد معايير المراجعة المتعارف عليها و ما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.</p>	<p>نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص بصفة مستمرة على مدار أيام السنة.</p>	<p>يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.</p>	<p>توقيت العمل</p>
<p>يقوم بالتأكد من نظام المحاسبي الموضوع.</p>	<p>يقوم بالتأكد من الحسابات التي تقدم للمساهمين و غيرهم.</p>	<p>طريقة العمل</p>

المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 66.

خلاصة الفصل:

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

الفصل الثاني :

أسس الرقابة الداخلية

تمهيد:

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

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

ولتوضيح ذلك نتطرق في هذا الفصل إلى أسس الرقابة الداخلية والمقسم بدوره إلى المباحث التالية .

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

إن السبب الأساسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية، المالية و التنظيمية الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية، وهذا ما سيتم تفصيله في هذا المبحث من خلال:

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول الرقابة الداخلية

لقيت الرقابة الداخلية اهتماما كبيرا من المراجعين وإدارات الوحدات الاقتصادية منذ أمد طويل، ونتيجة لهذا الاهتمام اهتمت المنظمات المهنية العالمية بها، وقدمت نماذج متطورة لها، وبما يمكن من تحقيق الغايات المنتظرة من الرقابة الداخلية، لدرجة أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أصدر عدة معايير بشأن نظام الرقابة الداخلية وفي ما يلي أهم النماذج الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.

أ. النموذج التقليدي للرقابة الداخلية:

يعتمد النموذج التقليدي للرقابة الداخلية بشكل أساسي على ما صدر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة 1948 والذي جاء بالمفهوم الآتي:¹

تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.

ويعتبر هذا النموذج الأساسي في اعتبار الرقابة الداخلية كنظام يتكون من إجراءات الرقابة الإدارية وإجراءات الرقابة المحاسبية.

ب. النموذج الحديث للرقابة الداخلية:

مر تكوين النموذج الحديث للرقابة الداخلية بثلاث تقارير كلها صدرت من لجنة COSO هي اختصار لـ The Commute of Sponsoring Organizations وتعني لجنة رعاية المؤسسات فهي تقوم برعاية أكبر خمس مؤسسات مالية في الولايات المتحدة الأمريكية (معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين القانونيين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين، معهد المحاسبين الإداريين)

1- التقرير الأول: ضرورة اعتبار الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية

وفي ضمنه تم وصف نظام الرقابة الداخلية على أنه هيكل متسع المضمون من حيث الهيئة الرقابية، النظام

المحاسبي، الإجراءات الرقابية، ويلاحظ في هذا التقرير بداية حدوث تطور جوهري في الرقابة الداخلية

¹ هشام عبد المحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات، الدورية العلمية من محاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، 2008، العدد 14، ص 13.

2- التقرير الثاني: الإطار المتكامل للرقابة الداخلية

وتضمن التقرير تعريفاً أكثر تطوراً للرقابة الداخلية على أنها:

العناية التي تتأثر بمجلس الإدارة و العاملين الآخرين والمصممة بغرض توفير تأكيد مقبول فيما يتعلق بتحقيق

الأهداف التالية:¹

➤ فعالية كفاءة العمليات الرقابية

➤ الاعتماد على التقارير المالية

➤ الالتزام بالقوانين واللوائح

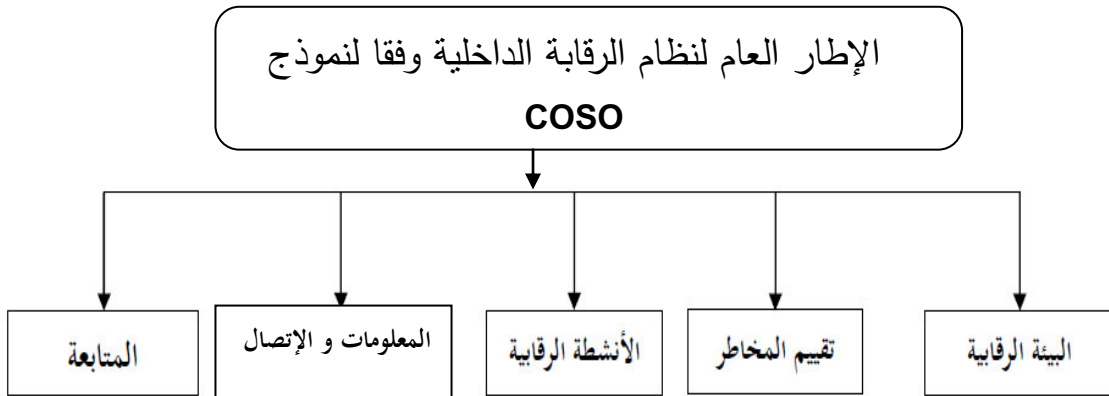
3- التقرير الثالث: اعتبار الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية (تعديل التقرير الأول)

صدر هذا التقرير من خلال النظر إلى التقرير الأول وباعتبار أن الرقابة الداخلية هي العملية التي تتضمن خمس

عناصر:²

البيئة الرقابية - تقييم المخاطر - الأنشطة الرقابية - المعلومات و الإتصال - المراقبة (المتابعة)

والشكل رقم(3): يوضح الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لنموذج COSO



¹ هشام عبد المحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، دار للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 841.

المطلب الثاني: مفهوم وأهداف نظام الرقابة الداخلية

سنحاول في هذا المطلب إظهار مجموعة من التعاريف للرقابة الداخلية وكذلك الأهداف المرجوة من خلال الرقابة الداخلية للمؤسسة.

أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية بسبب التطور الذي عرفه النظام واختلاف المعرفين له ونذكر منها:¹

➤ تعريف منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية:

هو مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق التعليمات الإدارية وتحسين الأداء ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.

➤ تعريف اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين:

تتكون الرقابة الداخلية من مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها، الموضوعة من طرف الإدارة من أجل إدارة أعمال المؤسسة بكيفية منظمة وفعالة، ضمان احترام سياسات التسيير، حماية الأصول وضمان الصحة والوضعية الكاملة للمعلومات بقدر الإمكان.

➤ تعريف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة:

طبقاً للمعيار رقم 400 الخاص بالرقابة يحتوي نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية، مجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال. كما يمكن إدراج أهم التعاريف المنبثقة والمكملة لها والمتمثلة في:

✓ دور مفهوم نظام الرقابة الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج

المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية، بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج،

تتضمن الرقابة الداخلية بصفة عامة كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع.²

✓ من ناحية أخرى جاء تعريف الرقابة الداخلية في نشرة معايير المراجعة على أنها خطة تنظيمية لكافة الطرق

والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها وتحقيق أهدافها ودقة وإمكانية الاعتماد على

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2007، ص 18.

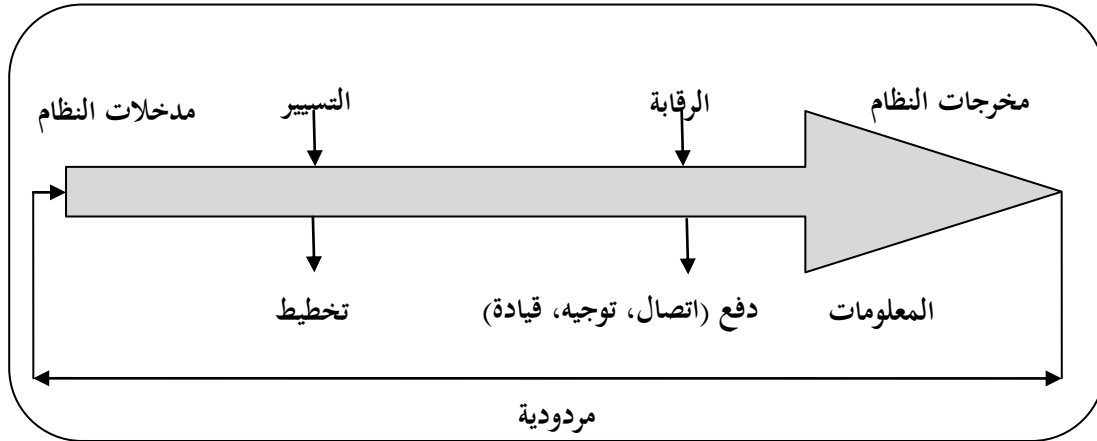
² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 55 سكيكدة، 2007 ص 58

(غير منشورة).

بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

✓ كما يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها نظام تحتي لنظام فوقي (عملية التسيير) يعمل على متابعة تنفيذ الأهداف المسطرة مسبقاً للقيام بالعمليات التصحيحية إن تطلب الأمر وهي ضرورية لإتمام عملية التسيير والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم(4): مكونات نظام التسيير مستخلصة من التعريف



المصدر: عزوز ميلود، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 55 سكيكدة، 2007 ص 58 (غير منشورة)

بناء على ما سبق يمكن أن نحدد الإطار العام لمفهوم نظام الرقابة الداخلية على أساس ما يلي: تتمثل الرقابة الداخلية في مشروع مجموعة من الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية ودقة البيانات والمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع وتحقيق كفاءة استخدام مواد المشروع المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع.¹

ثانياً: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة أو وحدة اقتصادية كالأتي:

➤ التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا الهدف يختلف في المؤسسة صغيرة الحجم ويتحقق بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة أو الشفوية لصاحب المؤسسة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرته لعملية المتابعة لما يتم إنجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين، بينما في المؤسسات كبيرة الحجم يتحقق الهدف الرئيسي من خلال الجوانب الآتية:²

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 86.

² بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة الماجستير، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- ✓ تحديد وتوضيح العلاقة بين كل من السلطات والمسؤوليات على كل المستويات
- ✓ تحديد الاختصاصات ومهام كل موظف من موظفي المؤسسة.

إذ يتم ذلك من خلال:

- ✓ وضع خريطة تنظيمية متكاملة للتنظيم الإداري
- ✓ وضع مجموعة من الإجراءات واللوائح لمختلف عناصر نشاط المؤسسة

ويمكن إيجاز الأهداف الرئيسية في النقاط التالية:¹

➤ حماية الأصول والمحافظة عليها:

وهي من أهم الأهداف الرئيسية التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس.

➤ دقة البيانات المحاسبية:

من أجل ضمان صحة ودقة المعلومات لزيادة درجة المصدقية والثقة في المعلومات وعليه زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

➤ تحسين مستوى الأداء في المؤسسة:

تهدف الإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة إلى زيادة تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة وضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة.

➤ الالتزام بالسياسات والخطط:

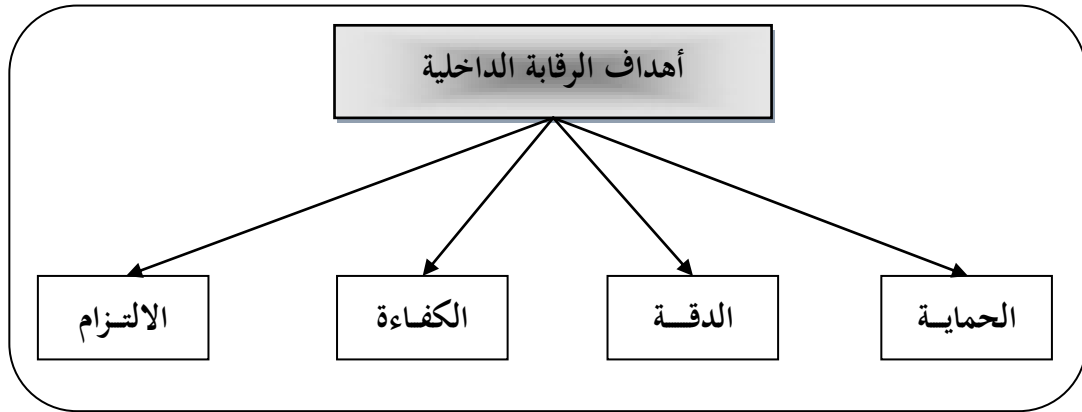
تتم بلورة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة ويتم إبلاغها إلى منفذيها عبر المستويات الإدارية.

إضافة إلى أن الرقابة الداخلية تمكن الإدارة من تقييم مستوى أداء الموظفين والتحقق من أن العمل قد تم طبقاً للسياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة من قبلها سعياً منها إلى زيادة كفاءة عمليات المؤسسة المختلفة.²

¹ محمد السيدسرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق، نفس المرجع السابق، ص 96.

² عبد الصمد نجوى، محاضرات في مقياس التدقيق ومراقبة لحسابات، سنة 2013، ص 7.

الشكل رقم (5): أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد السراي، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعي، مصر، 2004، ص 34

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

بعد تقديم مفهوم نظام الرقابة الداخلية يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة محاسبية ورقابة إدارية وكذا ضبط داخلي.

1. الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية جميع وسائل التنسيق الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المالية بالدفاتر والحسابات وتحديد درجة الاعتماد عليها، يضم هذا النوع وسائل متعددة تهدف إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائمة والمعتمدة من الإدارة، وكذا التأكد من تسجيل كل العمليات في دفاتر المؤسسة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

➤ عناصر الرقابة المحاسبية: وتتمثل في ما يلي: ¹

- ✓ وضع نظام محاسبي متكامل يتفق مع طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية
- ✓ وضع وتصميم نظام مستندي ومتكامل وملائم لعمليات الوحدة الاقتصادية
- ✓ وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها
- ✓ وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المحاسبية
- ✓ وضع نظام للاعتماد عليه في التسويات والجرد في نهاية الفترة من مسؤؤل واحد أو أكثر في الوحدة الاقتصادية

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 40.

2. الرقابة الإدارية:

وتتضمن السياسات والخطط التنظيمية والسجلات التي تكون متعلقة بلتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الالتزام وتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية، عرفت لجنة معايير المراجعة الرقابة الإدارية على أنها خطة تنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات.

➤ عناصر الرقابة الإدارية: وتتمثل في ما يلي:¹

- ✓ 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 بالمؤسسة 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 المؤسسة للاسترشاد بها على سبيل المثال سياسات وإجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها)
- ✓ وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة 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.
- و الجدول رقم (4) يوضح المقارنة بين الرقابة المحاسبية و الإدارية :

¹ كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2006، ص 231.

الجدول رقم (4): المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	✓ حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام ✓ التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والتقارير	✓ التحقق من كفاءة إدارة العملية ✓ التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	✓ التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائمة والمعتمدة من الإدارة ✓ التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ والمحاسبية المتعارف عليها	✓ إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ✓ التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر: عبد الفتاح الصحن، المراجعة التشغيلية بالرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

يمكن استخلاص أن المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) يعتبر مسؤولاً عن الفحص وتقييم الرقابة المحاسبية لما لها تأثير على صدق وسلامة القوائم المالية، أما فيما يتعلق بنظام الرقابة الإدارية فإنه لا يعتبر مسؤولاً عن فحص وتقييم هذا النظام إلا في حدود معينة.¹

3. الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصل المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعقد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات. وللضبط الداخلي قواعد وأسس محاسبية تحكمه حيث تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها لزيادة فعالية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة ومن أهم هذه القواعد ما يلي:²

¹ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة الماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر 2010، ص 182.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 34.

➤ التسجيل الدفترى للعمليات:

يتم ذلك من خلال سلامة المستندات المؤدية لحدوث كل العمليات في الدفاتر والسجلات المختصة بذلك

➤ صحة المستند والتوقيعات:

بمعنى التحقق من صحة العملية التي تمت بعد ذلك، يتم التسجيل في الدفتر بشكل فوري تفاديا لحدوث أي تلاعب

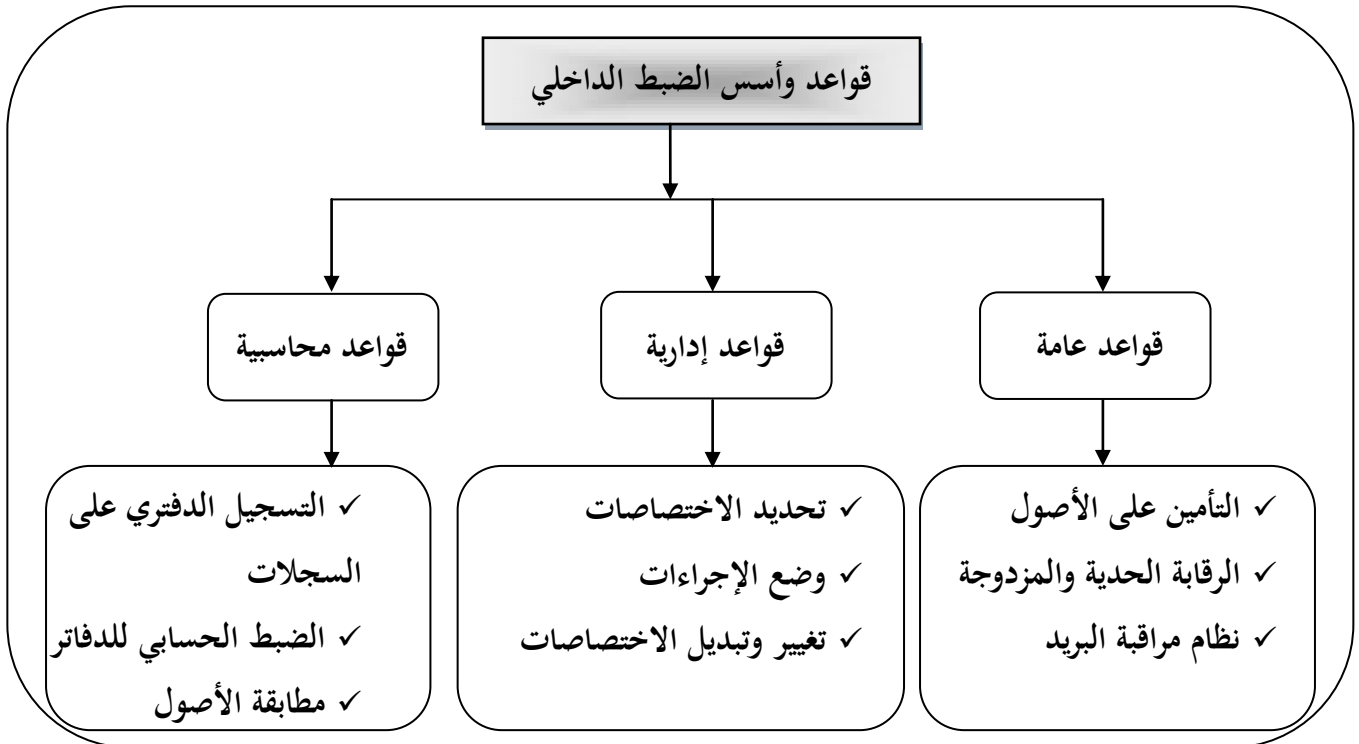
➤ الضبط الحسابي للدفتر:

يتم ذلك من خلال أساليب معينة مثل استخدام حساب المراقبة الإجمالية لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لحساب مراقبة إجمالي للعملاء وإجمالي للموردين، ثم مطابقة المفردات مع الإجماليات، المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم، التفتيش المفاجئ على أعمال الموظفين مما يجعل الموظف دائما على حذر

➤ مطابقة الأصول:

يتم ذلك عن طريق الأرصدة الدفترية لهذه الأصول في السجلات الخاصة كما يمكن أن تتم هذه القاعدة عن طريق الجرد الفعلي أو شهادات من أطراف أخرى ويلزم تحري أسباب الرصيد الفعلي والتحقق منها وفيما يلي شكل يوضح أهم القواعد والأسس التي يقوم عليها الضبط الداخلي.

الشكل رقم (6): أهم القواعد والأسس التي يقوم عليها الضبط الداخلي



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 34.

المطلب الرابع: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية على عدة مكونات لا بد من الاهتمام بها في تصميمها بعناية من طرف إدارة الوحدة الاقتصادية لتوفير تأكيد مناسب على مدى تحقيق أهداف النظام وتمثل هذه المكونات في ما يلي:¹

1. بيئة الرقابة:

تقوم بيئة الرقابة بالربط بين جميع مكونات النظام الرقابي الداخلي ويشمل هذا المكون التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام والإدارة العليا والمديرين وملاك المؤسسة و المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية، من أجل فهم وتقييم البيئة الرقابية من طرف المراجع لا بد من أخذ هذا الأخير لبعض العناصر بعين الاعتبار وأهمها:²

- النزاهة والقيم الأخلاقية
- مجلس الإدارة ولجنة التدقيق
- الهيكل التنظيمي
- الالتزام بالمهام بمجدارة
- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل أو التوظيف
- سياساتها البشرية وطرق توزيعه للسلطات والمسؤوليات على مختلف الموظفين في الوحدة الاقتصادية

2. تقييم المخاطر:

تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتقرير المالي، وتظهر أهمية هذا المكون في تحديد نطاق التدقيق الضروري، فإذا قامت إدارة المؤسسة بتقدير فعال للأخطار المحيطة بها يعمل المراجع على تصغير نطاق المراجعة ومنه تخفيض تكاليف المراجعة والعكس إذا قامت المؤسسة بتقدير خاطئ لأخطار فهنا يوسع المراجع نطاق المراجعة وبالتالي تزداد التكلفة وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب، هذا من شأنه تأكيد الإدارة (الوجود، اكتمال، التقييم، العرض والإفصاح، القياس والحدوث).³

3. أنشطة الرقابة (إجراءات الرقابة):

تتمثل أساساً في السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي ويتكون هذا العنصر من عدة عناصر وهي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 259.

² ألفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 113.

³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 133.

✓ الفصل الكافي للواجبات

✓ الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة (ضوابط الرقابة الخاصة بالكمبيوتر)

✓ المستندات والسجلات الكافية (الضوابط العامة على الكمبيوتر)

✓ الرقابة المادية على الأصول والسجلات

✓ الاختبارات المستقلة على الأداء

4. المعلومات والاتصال:

تتمثل في الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتسجيل المعلومات ومعالجتها وترخيصها وتوصيلها للأطراف المعنية، يعتمد المراجع في تقييم هذا المكون على قياس مدى ملائمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل الوحدة الاقتصادية وهي كالتالي:¹

✓ المعلومات هل تصل في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها بتفصيل كافي، يمكن لكل عامل بالوحدة الاقتصادية تحمل مسؤولياته؟

✓ المعلومات المحصل عليها، هل تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة بالمقارنة مع الأهداف المنتظرة؟

✓ المهام والمسؤوليات الخاصة بالأفراد، هل يتم توضيحها لهم بشكل جيد؟

✓ هل توجد أدوات تنبه إلى وجود أمور غير موافقة؟

✓ عند اتخاذ القرارات لتحسين إنتاجها، هل الإدارة تسترشد باقتراحات الآخرين؟

✓ رسائل الاتصال مع الأطراف الداخلية والخارجية هل هي كافية للحصول على معلومات تخص عروض

الموردين وتطور احتياجات العملاء؟

✓ الإدارة هل تقوم بإجراء متابعة للمعلومات المتعلقة بالأطراف الداخلية والخارجية؟

5. المراقبة والمتابعة

يقصد به كل تقييم مستمر ودوري للإدارة على فعالية وتصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية ومن أجل تحقيق

هذا الهدف يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة

الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكيفية استخدامها لاتخاذ إجراءات تصحيحية.²

تمثل هذه المكونات بالنسبة للمراجع معايير يستند عليها لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 389.

المطلب الخامس: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية.

يمكن أن تبرز علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية من خلال النقاط التالية: ¹

- ✓ تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.
- ✓ يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية ومراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة ومراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها وتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات أما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.
- ✓ استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة بدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي للوصول للأداء المخطط، فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.
- ✓ يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة لهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عمليه الرقابة.

ويمكننا الاستعانة بالجدول رقم(5) التالي الذي يوضح علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية.

¹ فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره ، ص42، ص43.

الجدول رقم (5): يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	*تشمثل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.	* نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منتظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	*تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها وبانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفعالية.	* تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع العام بتأديته عمليات المراجعة إعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أي معلومة يراها ضرورية لأغراض المراجعة. تحديد نطاق عمله المراجعة اللازمة لتأديتها.
مسؤولية المراجع الداخلي	*يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة	*تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. * تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل
الأقسام	*تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي.	* وتنقسم المراجعة الداخلية إلى مراجعة مالية وإدارية وإستراتيجية
الأدوات	*الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملها والمحافظة على الأصول. *وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	*المراجعة الداخلية هدف تقييم الأنظمة المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة وتحسين كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأهداف.

المصدر: عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2009، ص 64.

ونستنتج في الأخير من هذه العلاقة أن المراجعة الداخلية، ما هي إلى أداة من أدوات الرقابة الداخلية تكون الغرض منها التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط القوة و نقاط الضعف والانحرافات أيضا تهدف المراجعة الداخلية إلى قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

إن أي نظام سيكون قائماً على مقومات تؤسسه ومكونات تكونه وإجراءات يعتمد عليها في التوجيه، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى هذه الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية والتي يستند عليها المراجع الداخلي في تقييمه لهذا النظام.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لا بد أن توفر له مقومات رئيسية تعكس قوته وفعاليتها، حيث أن نظام الرقابة الداخلية القوي من شأنه تحقيق أهداف المؤسسة المرسومة في الخطة العامة من جهة، كما يسمح لنظام المعلومات الحاسوبية بتزايد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضع المؤسسة الحقيقية من جهة أخرى نظراً لأن هذه المعلومات تعمل على زيادة وثبات قوة نظام الرقابة الداخلية فهي تنقسم إلى:¹

1. المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

وتتشكل في مجموعة الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته وهي كالآتي:

➤ هيكل تنظيمي كفاء:

يقصد به المخطط التنظيمي الذي يوضح المستويات الإدارية والمهام التي يشغلها كل فرد في المؤسسة ويتضمن هذا الهيكل ما يلي:

- ✓ الأهداف العامة للمؤسسة (الوحدة الاقتصادية)
- ✓ الهيكل التنظيمي المؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له
- ✓ تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط
- ✓ تعيين حدود درجات المسؤولية لكل طرف بالمؤسسة

➤ كفاءة الأفراد:

إن نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وإداري ملائم بل يجب أن تتوفر المؤسسة أيضاً على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات والعاملين بالمؤسسة ذات درجة معينة من الكفاءة المهنية

➤ سياسات و إجراءات لحماية الأصول:

إن هدف وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول هو توفير الحماية الكاملة لها ومنع اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من التدعيمات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية.

¹ محمد عثمان البطمة، المراقبة الداخلية في نظم الحسابات الآلية، دراسة نظرية وتطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 20.

➤ قسم التدقيق الداخلي:

يهتم هذا القسم بالتأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية وتقييم هذا العمل على المراجع الداخلي أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها

2. المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية¹

وتتضمن ما يلي:

➤ الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبية:

أي تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة وتوزيع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى

➤ المجموعة الدفترية:

باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية:

✓ ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة

✓ إثبات العمليات وقت حدوثها

✓ تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة

➤ الوسائل الالكترونية والآلية المستخدمة:

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي من العناصر الهامة في إنجاز الأعمال ولادة العصر (الحاسوب الإلكتروني)، مختلف البرامج المعلوماتية

➤ الجرد الفعلي للأصول:

أي القيام بعملية الجرد التي تسمح بدورها بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات مع ما هو موجود فعلا

➤ الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات التخطيطية في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها.

¹ معد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 101.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية له يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات الإدارية والإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

1. الإجراءات الإدارية:

وتتضمن:¹

- تحديد الاختصاصات وتقسيم العمل قصد تجنب التداخل بين المسؤوليات مما يقلل من احتمال وقوع حالات الغش والأخطاء.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل
- ضرورة قيام كل موظف بإنجازاته السنوية دفعة واحدة وذلك لإبعاد القرصنة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل
- استخراج المستندات من أصل وعدة صور تحتص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين

2. الإجراءات المحاسبية

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:²

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات التعليمات المسجلة بالدفاتر عند حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال كما يساعد الإدارة للحصول على ما تريده من عمليات بسرعة
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمد من طرف الموظفين والمسؤولين ومرفق به الوثائق المؤيدة الأخرى
- عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به بل يجب أن يراجعه موظف آخر
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ كما يساعد إنجاز العمل
- استخدام واستغلال وسائل التوازن المحاسبي الدوري
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوفات الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات

¹ معبد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ، ص 106.

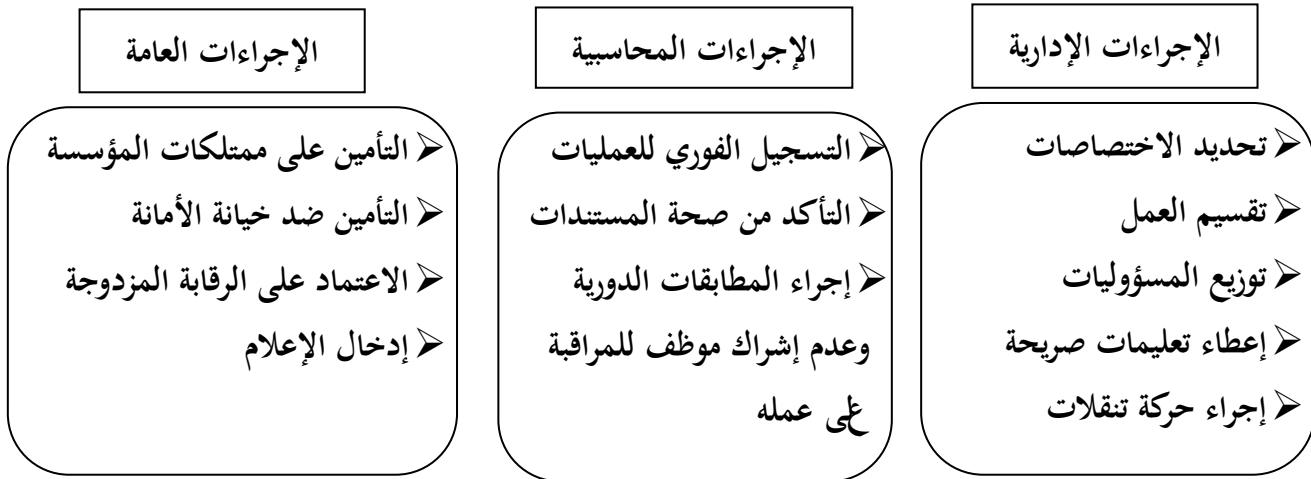
² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره ، ص 172.

➤ القيام بالجرد الدوري المفاجئ للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية
3. الإجراءات العامة:

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي: ¹

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار
 - التأمين على الموظفين الذين يجوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية
 - وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر
 - استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد متناسقة مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الدائرة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا
 - استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة
 - استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس وغالباً ما تدرج هذه السلطة بقسم المراجعة الداخلية
- وفي ما يلي شكل يوضح إجراءات الرقابة الداخلية

الشكل رقم (7): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أنواع إجراءات الرقابة الداخلية

¹ بيظام بن عبد العزيز المقرن، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي، (دراسة تطبيقية وصفية)، المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، ص

كما يعتبر هذا النظام مؤثرا هام دالا على سلامة وصحة البيانات التي يعتمد عليها المراجع في إعداد برنامج المراجعة، حيث أن نتائج تقييم لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة، ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أنها تستخدم كما هو مخطط، أخذا في عين الاعتبار الفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي، بحيث يكون مكملا وليس بديلا وبما فيها تحديد مهامه لتبيان أثرها على نطاق الاختبارات اللازمة واختباره لإجراءات المراجعة المناسبة.

المطلب الثالث: أساليب معاينة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات لمعاينة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام في إنتاج البيانات المحاسبة السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصا وتمحيصا دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة.

1. طريقة التقرير الوصفي: ¹

إذ يتم من خلال هذه الطريقة وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق البيانات وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات، حيث يقوم المراجع بوصف مكتوب لنظام الرقابة الداخلية بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة وميزت هذه الطريقة بالمرونة كما تعتبر الأسلوب الذي يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة باعتبار هذا الأسلوب يعتمد على استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة. كما يمكن أن يؤدي الوصف الغير الجيد لنظام الرقابة الداخلية إلى سوء فهم النظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام، وتعب هذه الطريقة في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة الداخلية وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في تقرير المراجع

2. طريقة الاستقصاء:

يتم من خلال هذه الطريقة إعداد قائمة أسئلة بحيث تعطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات والبيانات الواردة، كما يجب أن تكون صيغة الأسئلة عادية إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في مركز النشاط على عدة أدوات كالأتي: ²

➤ مدى صحة النظام المحاسبي

➤ تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي (المشتريات والمبيعات، المخزونات المدفوعات النقدية، المقبوضات

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 398.

² أرياق أيوب كرسوع، مخاطر المراجعة ومعالجاتها و مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية غزة، 2008، ص 187.

النقدية، الرواتب و الأجور وما يتبعها)، مع مراعاة العلاقة بين الأسئلة المختلفة بحيث يتمكن المراجع من الأخذ بعين الاعتبار:

- ✓ إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تتم للتأكد منها
- ✓ التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية
- ✓ احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية

ويستخرج المراجع القيم المعطاة وينسبها إلى القيمة القياسية للمجال ليحصل على درجة فعالية الرقابة الداخلية في ذلك المجال وتقاس درجة فعالية المجال بالقانون التالي:¹

$$\text{درجة الفعالية للمجال} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال نتيجة الاختبار}}{\text{القيم القياسية}} \times 100$$

3. طريقة خرائط التدفق

بمعنى عرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، إن هذه الطريقة تمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الرموز والأشكال من أجل رسم الخرائط التنظيمية والخرائط المستندية وهذا ما يتطلب توحيد هذه الرموز المستخدمة بشكل كبير وسيتم عرض أهم الرموز كما أصدرها المجلس الوطني لمحافظة الحسابات "CNCC" بفرنسا وهذا ما يوضحه الشكل الآتي في الصفحة الموالية :

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 243.

الشكل رقم (8): أشكال ورموز خرائط التدفق

البيان	الأشكال
بيانات	
أشرطة الحفظ (أقراص مرنة)	
دوران وثيقة الرقم على اليمين يمثل رقم النسخة	
خط تدفق العمليات (دوران وثائق)	
المعالجة	
وثائق متعددة (ملفات من عدة نسخ)	
مدخلات يدوية	
دوران معلومات	
قاعدة بيانات	

المصدر: Robert obert , synthèse Droit et comptabilité, Dunois, Paris, 2006, P76

يجاب على هذه الطريقة على أنها تتطلب وقتاً طويلاً كما أنها صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلاً عن

أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

4. فحص النظام المحاسبي:

يقوم المراجع بفحص السجلات وأسماء مؤسساتها وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام المتبع، تتميز هذه الطريقة على أنها تركز على الظروف الخاصة بكل وحدة اقتصادية. تعاب هذه الطريقة بأنها مطولة في المؤسسات الكبيرة خاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصيص الموظفين والسجلات وغيرها.

5. الملخص التذكيري:

تستخدم هذه الطريقة لغرض الاسترشاد، وتتميز بأنها ترسم الإطار العام الذي يجري في نطاقه فحص أي نقطة من النقاط الرئيسية في الرقابة الداخلية. تعاب هذه الطريقة أنها دعوة إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مراجع على حدى.

المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية¹

تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، خطوة مبدئية لعملية المراجعة، وذلك كون أن العمليات القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الاختبارات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال كل ما قام المراجع بتصنيف حجم الاختبارات، وكلما كان النظام ضعيف قام بتوسيع إجراءاته ولقيام المراجع بتقييم الرقابة الداخلية يجب عليه القيام بما يلي:

- أن يتعرف المراجع على مكونات نظام الرقابة الداخلية.

- التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يتضمنها النظام.

- أن يأخذ أنواع الرقابة المكافأة في الاعتبار.

- أن يحدد الأخطاء.

وأن يقوم المراجع بإعداد ورقة تلخص نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية وتوضح الاختبارات الإضافية اللازمة للمناطق

الضعيفة والاختصارات التي تتم في إجراءات المراجعة في المناطق التي تثبت فيها قوة النظام.

وتظهر هذه الورقة على الجدول رقم (6) في الصفحة الموالية.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 222.

الجدول رقم (6): ورقة تلخيص نقاط القوة والضعف.

نقاط الضعف	توسيع إجراءات المراجعة	التوصيات للتعديل
1- ليس هناك إجراء موضوع لنقص ومتابعة الأرصدة المدينة في حسابات الزبائن	أ- الحصول على إعداد قائمة بالأرصدة المدينة في حسابات الدائنين في نهاية الفترة. ب- إرسال المصادقات للموردين على أرصدهم المدينة. ج- مراجعة المركز الائتماني للموردين لتحديد ما إذ كان من الضروري عمل مخصص للأرصدة المدينة التي لا يمكن تحصلها.	أ- يجب أن يقوم قسم حسابات الموردين بإرسال قائمة الموردين التي تكون أرصدهم مدينة الإدارة المشتريات وسر الائتمان أن تتبع تحصل هذه الأرصدة
2) يقوم كاتب حسابات استناد العملاء بإعداد إرسال مذكرات إضافية عن مردوديات ومنسوجات المبيعات.	أ- يتفحص صور جميع مذكرات الإضافية التي صدرت خلال الفترة ب- مراجعة جميع مذكرات الإضافية مع مدير المبيعات والمدير المالي. ج- يتم الحصول على جمع المصادقات على أرصدة الموردين الذين أرسلت لهم مذكرات إضافية	أ- يجب أن تقوم إدارة المبيعات بإصدار جميع المذكرات الإضافية التي تزيد عن حد أدنى معين ب- يجب أن تراجع من قبل المدير المالي قبل أن ترسل الى كاتب حسابات استناد العملاء
3) نقاط القوة يقوم البنك بإعداد مذكرة توقيف أرصدة حسابات المؤسسة لديه على أجهزة معالجة البيانات الكترونيا الموجودة من طرف البنك	أ- لا يتم إعداد مذكرة توقيف مستقلة تتم الحصول على مذكرة التوثيق التي أعدها البنك	

المصدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعة، الإسكندرية، سنة 2002/2003، ص 237.

المطلب الخامس: مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ينتج على عملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية بعض المشاكل المتمثلة في:

المشكلة الأولى: إن مراقبي الحسابات سوف يتوصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقسم نظام الرقابة الداخلية لإحدى

المؤسسات ويعود ذلك للأسباب التالية:

✓ اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم.

✓ استخدام طرق مختلفة للتقييم.

✓ وضع أولويات مختلفة للعناصر التي تتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

المشكلة الثانية: فهي تنبع من عملية التقييم بحد ذاتها ذلك لأن عملية التقييم تستنفذ جزء كبيراً من الزمن ولذلك يجد

المراقب نفسه أمام معيارين أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم إلى حد يجعل العمليات الأخرى تفقد الأهمية اللازمة لها

والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها فهي تعتبر عبئاً على المراجع أثناء قيامه

بواجبه.

المشكلة الثالثة: وتمثل هذه الأخيرة في صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة نتيجة

للعلاقات المتداخلة المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص والدراسة.

غير أن هذه المشاكل لا تقلل من ضرورة وأهمية عملية التقييم ويجب العمل على اجتنبها بما يحقق الكفاءة في الأداء.

خلاصة الفصل:

إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات التي تضعها المؤسسة وتعمل على تحقيقها من خلال ضمان السير الحسن لنشاطاتها الداخلية بالحفاظ على الأصول ومصداقية المعلومات المحاسبية.

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من رقابة إدارية ومحاسبية والتي تضمن التعريف الواضح للمسؤوليات والإجراءات داخل المؤسسة من خلال توجيه الأفراد إلى أداء المهام بكفاءة مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحتملة الوقوع وتسييرها من خلال وضع مجموعة من الوسائل والأدوات الرقابية المناسبة واحترام مقوماتها الأساسية والذي يتطلب تقييم دائم لنظام الرقابة الداخلية من اختيار الأسلوب المناسب بإتباع خطوات محددة والهدف هو الكشف عن نقاط القوة والضعف وتصحيحها في الوقت المناسب .

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

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة

الجنوب للتمور بسكرة

SUDACO

تمهيد

تعتبر مؤسسة الجنوب للتمور بسكرة SUDACO أحد المؤسسات التي تتواجد في المحيط الحديث و ما تتميز بها هذه الأخيرة من تغير مستمر مما يجعلها معنية بتطوير المستوى وتسييرها في مختلف الجوانب ولعل من أهم هذه الجوانب ذلك الذي يختص بالمراجعة باعتباره من أهم عناصر المؤسسة ،بعد أن تم التطرق في الجزء النظري من هذا البحث إلى مختلف مفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية سنقوم في هذا الفصل بمحاولة القيام بإسقاط المفاهيم النظرية على هذه المؤسسة الاقتصادية و ترجمة الجانب النظري إلى معطيات و حقائق ملموسة و التعرف على كيفية قيام المراجعة الداخلية بتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات للمؤسسة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث يشمل المبحث الأول على تقديم مؤسسة الجنوب للتمور SUDACO في حين يتضمن المبحث الثاني واقع نظام الرقابة الداخلية ،أما المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى مساهمة المراجعة الداخلية لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : نشأة مؤسسة الجنوب للتمور SUDACO

مؤسسة SUDACO مؤسسة عمومية تابعة للدولة تأسست قديما، وهي مؤسسة ذات أسهم و سنتطرق لها في المطلب الموالي.

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة الجنوب للتمور SUDACO

أولا : نشأة المؤسسة¹

تأسست مؤسسة تصنيع التمور عام 1970 من طرف الرئيس الراحل هواري بومدين و كان اسمها OFLA وتعني : OFFICE FRUITS ET LEGUME ALGERIE ، وكانت وظيفتها عملية توضيب و تسويق وتصدير التمور للدول الأجنبية ، حيث كان النظام الاشتراكي هو السائد في تلك الفترة. وفي عام 1987 أصبح اسمها OND وتعني الديوان الوطني للتمور ، و كان رأسمالها الأولي يقدر ب 1 000 000 000 ومع بداية الرأسمالية شهدت الدولة أزمة انخفاض سعر البترول و ظهور الإرهاب مما جعل المؤسسة في حالت تدهور و إفلاس ، مما أدى إلى إغلاق المؤسسة سنة 1997. وفي 16 جوان 1998 تم إنشاء شركة SUDACO من طرف الدولة و الجهات المعنية و كان اسمها الكامل EPE . SUDACO . SPA حيث :

EPE تعني : Entreprise Publique Economique (مؤسسة عمومية اقتصادية)

SUDACO تعني : Sud Date Companie (مؤسسة تمر الجنوب)

SPA تعني : Société Par Action (مؤسسة ذات أسهم)

حيث يقدر رأسمالها الحالي 1 000 000 000 دج

وتعتبر مؤسسة SUDACO مؤسسة عمومية تندرج ضمن المؤسسات الكبيرة في عملية تصدير التمور ، حيث تتواجد هذه المؤسسة بمنطقة التجهيزات ص.ب.64- بسكرة ، حيث تتربع على مساحة تقدر ب 48235 متر مربع ، وتشمل المساحة المبنية 11143م منها 1250م مساحة مخصصة لغرف التبريد و 8670م مساحة مخصصة لورشات الإنتاج ، و 1223م تشمل الملحقات ، و تشغل عدد كبير من العمال رجالا ونساء و يبلغ عددهم 134 عامل مرسمين و 34 متعاقد و يتزايد عدد العمال مع بداية موسم جني التمور ما بين أكتوبر ، نوفمبر ، ديسمبر .

¹ مصلحة المستخدمين مؤسسة الجنوب للتمور 2017

مع العلم أن نشاط المؤسسة يكون على مدار السنة و ليس موسمي بحكم توفر كل المستلزمات الضرورية للحفاظ على هذا المنتج طازجا طوال السنة ، و التي تتجسد في البنية التحتية للمؤسسة المكونة من أربعة غرف تبريد كبيرة الحجم و التي تتسع لاستيعاب الأطنان من التمور.

ثانيا : مجال نشاط و سوق المؤسسة¹

تعتبر التمور المادة الأولية التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها حيث أن الجزء الأكبر منها تقوم بتصديره إلى مجموعة كبيرة من الدول (فرنسا ، ألمانيا ، كندا ، و.م.أ ، اسبانيا) ، حيث تقوم المؤسسة بشراء التمور من عند الخواص و الفلاحين المحليين المتواجدين بولاية بسكرة و بعض المناطق كتقرت ، غرداية ، واد سوفوسنبين في جدول المناطق و أنواع التمور واسم المنتج

¹ مصلحة المستخدمين مؤسسة الجنوب للتمور 2017

الجدول رقم (07): مناطق التموين ونوعية التمور و اسم المنتج

اسم المنتج	نوعية التمور	منطقة التموين
دقلة نور صنف أول دقلة نور صنف ثاني دقلة نور عرجون	دقلة نور أغصان دقلة نور عرجون	طولقة وضواحيها
دقلة بيضاء	دقلة بيضاء	توقرت
ثافزوين طبيعية ثافزوين طبيعية مغسولة و مجففة ثافزوين مكيفة	ثافزوين	غرداية وضواحيها
تاجوهرت طبيعية تاجوهرت مكيفة	تاجوهرت	غرداية و ضواحيها
تبنيسين طبيعية تبنيسين مكيفة	تبنيسين	
دقلة نور مكيفة دقلة نور نصف طازجة كبيرة الحجم دقلة نور نصف طازجة صغيرة الحجم دقلة نور نصف جافة كبيرة الحجم دقلة نور نصف جافة صغيرة الحجم دقلة نور منزرعة النوى دقلة نور قبل الفرز	دقلة نور حبات	الصحراء (جامعة ، توقرت ، واد سوف)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عملية تموين المؤسسة بمنتوج التمور متعدد المصادر بحيث تتعدد المناطق بحسب نوعية التمور المستعملة ، لكن نشير هنا إلى المنطقة الرئيسية لتموين المؤسسة هي مدينة طولقة و ضواحيها

لإعتبار أن نوعية التمور فيها ذات جودة عالية ، إذ تركز المؤسسة نشاطها على استعمال تمر " دقلة نور " وذلك لكثرة الطلب عليها.

ونلاحظ أيضا أن تنوع التمور المستعملة أدى إلى تنوع المنتجات فعلى سبيل المثال تمر " دقلة نور " فيه ما هو على شكل أغصان و عرجون ، ذات صنف أول و ثاني و ماهو على شكل حبات و هذا النوع من التمر يخضع لعدة عمليات فرز تنتج عنها حوالي ستة أنواع من المنتجات كما هو موضح في الجدول وهي :

✓ دقلة نور مكيفة

✓ دقلة نور نصف طازجة كبيرة الحجم

✓ دقلة نور نصف طازجة صغيرة الحجم

✓ دقلة نور نصف جافة كبيرة الحجم

✓ دقلة نور نصف جافة صغيرة الحجم

✓ دقلة نور منزرعة النوى

✓ دقلة نور قبل الفرز

وهناك نوعية من التمور المتمثلة في ثافزونين بما أنها تأتي من الصحراء وهي عرضة لترسب الرمال تخضع لعدة مراحل وهي :

✓ عملية الفرز

✓ المعالجة من السوس

✓ عملية الغسل بالمياه ثم التجفيف و بعد ذلك التفوير

✓ التعبئة و التغليف حسب الطلبية

ونشير في الأخير أن المؤسسة تقوم ببيع بعض التمور بشكلها الخام أي قبل أن تخضع لعملية الفرز نظرا لارتفاع تكاليفها.

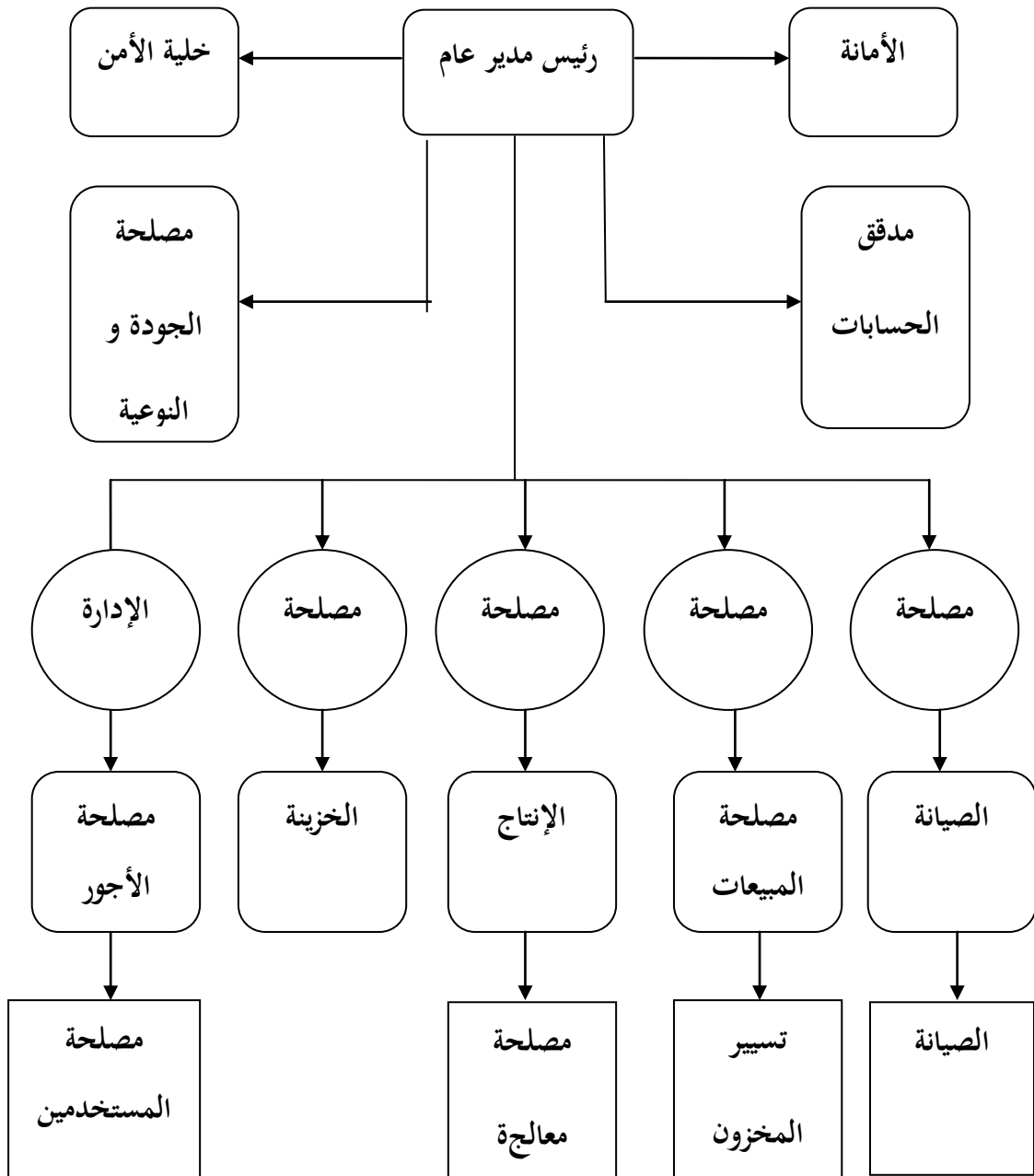
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومهامها

إن حجم المؤسسة يجعل تبني الهيكل التنظيمي البسيط لأجل تسهيل العمل وضمان التنسيق الجيد بين مختلف

الوظائف ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي :

أولا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (09) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹



¹ مصلحة المستخدمين مؤسسة الجنوب للتمور 2017

ثانيا : مهام المؤسسة

تتكون مؤسسة SUDACO لتصنيع التمور و تصديرها من المستويات التنظيمية التالية :

- ✓ **رئيس المدير العام** : وهو رئيس المؤسسة حيث أنه يشرف على جميع العمال و الطلبيات و ترجع له عملية اتخاذ القرار في المؤسسة وله كل الصلاحيات في تسيير المؤسسة من جميع الجوانب.
- ✓ **الأمانة** : تكون تابعة لرئيس المدير العام ، و تتكفل بتنظيم المواعيد لرئيس المدير العام و البريد الصادر و الوارد و الرد على المكالمات الهاتفية...
- ✓ **الإدارة العامة** : يشرف عليها مسير المؤسسة يسهر على القيام بمختلف وظائف التسيير كما يشارك أيضا في الوظائف التنفيذية كإدارة المبيعات و التعامل المباشر مع الموردين و التفاوض معهم بشأن شراء المواد الأولية و يمكن حصر بعض نشاطاته في :
 - 1 إدارة المؤسسة حيث له مسؤولية على كل مجريات النشاط اليومي.
 - 2 متابعة التعاملات عبر الموقع الإلكتروني كاستقبال عروض الموردين و الرد على استفسارات الزبائن.
 - 3 الإطلاع على الحالة المحاسبية و المالية للمؤسسة و مختلف المعلومات الضرورية للتسيير من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ **خلية الأمن** : تحمل على عاتقها مسؤولية الحراسة و السهر على سلامة و أمن المؤسسة ليلا نهارا.
- ✓ **مدقق الحسابات** : يقوم بتنظيم و تدقيق جميع الحسابات الخاصة بالمؤسسة.
- ✓ **مصلحة الجودة و النوعية** : الحرص على نظافة ورشات الإنتاج و نظافة العمال و الحرص على نوعية و جودة المنتج.
- ✓ **مصلحة الصيانة**: تتكفل بمراقبة الآلات و جميع المعدات كالمشاحنات ، آلات النقل الثلاثيات.....
- ✓ **مصلحة الحسابات** : تهتم بعملية تدقيق فواتير البيع و التصدير كما تتكفل بفواتير شراء المواد الأولية .
- ✓ **مصلحة البيع** : تهتم ببيع المنتج و إسناد فواتير البيع.
- ✓ **مصلحة المخزون** : تتكفل بتسجيل التمر الداخل و الخارج من المخزن و المستعمل و القيام بعملية وزنه ووضعه في الثلاثيات للمحافظة على جودته.
- ✓ **مصلحة الإنتاج**: تقوم بتهيئة التمر في حاويات أو صناديق حسب الطلب.
- ✓ **مصلحة معالجة التمور**: و تتم وفق مراحل عديدة وهي :

- ✓ توفير التمر
- ✓ وزن التمر
- ✓ عملية الفرز و التنظيف
- ✓ الغسل للتخلص من الترسبات
- ✓ التفوير
- ✓ التعبئة في صناديق على حسب الطلبية
- ✓ الخزينة : تتكفل بالمشتريات الخاصة بالمؤسسة و احتياجاتها مثل الأوراق ، الآلات الحاسبة ، التمر ، قطع الغيار الخاصة بالآلات ، الكمبيوتر.....
- ✓ مصلحة الأجور : خاصة بمتابعة و تنقيط العمال و العائلات و تحديد الأجر المناسب لكل عامل.
- ✓ مصلحة المستخدمين : تسهر على الانضباط و تسيير ملفات العمال و جميع انشغالاتهم

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة وعوامل نجاحها

تسعى مؤسسة SUDACO إلى تحقيق العديد من الأهداف المسطرة و عدة عوامل تساهم في نجاحها داخليا و خارجيا.

أولا : أهداف المؤسسة :

- ✓ التعريف بالمنتوج الوطني .
- ✓ تعظيم الإنتاج .
- ✓ زيادة المبيعات داخل الوطن و خارجه.
- ✓ تخفيض التكاليف بصفة عامة.
- ✓ تعظيم الربح
- ✓ إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق.

ثانيا : عوامل نجاح المؤسسة

نظرا لوجود عدة عوامل داخل و خارج المؤسسة منها :

- ✓ وجود عدة منشآت قاعدية داخل المؤسسة (ورشات الإنتاج ، كبر حجم غرف التبريد)
- ✓ وجود فضاء كبير لتخزين المواد الأولية و المنتج المصنع .

- ✓ تمويل المؤسسة بتيار كهربائي ذو طاقة كبيرة .
- ✓ زيادة اليد العاملة للمؤسسة كل سنة حيث كانت 114 عامل سنة 2015 وأصبحت 134 في 2016 .
- ✓ تقديم طلبيات كبيرة على منتوجها و ذلك من حيث جودته و نظافته
- ✓ وجود الجزائر في شمال افريقيا
- ✓ تواجد المؤسسة في مكان مشهور بإنتاج التمر ولاية بسكرة.

المبحث الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة -

SUDACO

من خلال هذا المبحث سيتم التعرض إلى مختلف الأدوات التي استعملت في عملية جمع البيانات ووصف نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .

المطلب الأول : الأدوات المستعملة في جمع البيانات

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول سنحاول الآن التطرق إلى أساليب وأدوات جمع البيانات ولقد تنوعت وتعددت لكن استعمالها يبقى محصور حسب الموضوع الخاضع لدراسة معينة فحسب موضوعنا الذي سيتطرق لدراسة المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية و بغية الحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية لقد اعتمدنا على المقابلة في جمع البيانات الخاصة بالموضوع وتعتبر المقابلة إحدى الأدوات الرئيسية لجمع المعلومات وهي تقوم على الحوار الشفوي بين الباحث والمبحوث وتعرف أيضا على أنها محادثة موجهة يقوم بها فرد مع آخر بهدف الحصول على أنواع من المعلومات لاستخدامها في بحث علمي وقد اعتمدنا في دراستنا هذه مقابلة شخصية مع مدير المؤسسة و إطار مالي و مدقق الحسابات ورئيس قسم المصلحة التجارية لمؤسسة الجنوب للتمور -بسكرة- بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بصفة عامة ونظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات للمؤسسة بصفة خاصة .¹

المطلب الثاني : وصف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

من خلال الزيارة التي قمنا بها لمؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - ومن خلال الحوار مع مدير المؤسسة و إطار مالي و مدقق الحسابات و رئيس قسم مصلحة التجارة عن واقع الرقابة الداخلية داخل المؤسسة و الذين قدموا لنا الكيفية المتبعة وإجراءات الرقابة الداخلية و مقوماتها داخل المؤسسة انطلاقا من عمليات التمويل إلى غاية الاستهلاك نهاية بيع المنتجات بالإضافة إلى الزيارة الميدانية للمخزن و ورشات الإنتاج للوقوف الفعلي على نظام الرقابة الداخلية لهذه المؤسسة .

حيث يمكننا القول بأن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يسعى إلى تحقيق رقابة فعالة من خلال الإجراءات التي وضعها المدير العام للمؤسسة و تطبيقها من طرف رؤساء المصالح وكل حسب صلاحياته ومسؤولياته و ذلك لتفادي الأخطاء والتجاوزات المحتمل وقوعها ومن أهم الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة يجب أن تكون التسجيلات مطابقة للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وكذلك يجب أن يتم استلام الوثائق

¹ مصلحة المستخدمين مؤسسة الجنوب للتمور بسكرة 2017

المطلوبة في الوقت المحدد وكذلك يجب أن تحتوي الفاتورة على كل البيانات الشكلية والضمينية مثل: (رقم الفاتورة، إسم المؤسسة، التاريخ، رقم الجبائي، العنوان، رقم الحساب الجاري البريدي، الإمضاء). والتي تمكن المحاسب من الموافقة عليها وترجمتها إلى لغة محاسبية وإعتبارها من الأدلة المستندية المصرح بها في اليوميات أثناء القيام بالمعالجة المحاسبية، وبهذا تقوم كل مصلحة برقابة على مستوى عملها فمثلا مصلحة الجودة و النوعية تسهر على رقابة الإنتاج و نظافة المكان، كما تقوم مصلحة الصيانة بالتكفل بالآلات و المعدات و كل ما يتعلق بها و أيضا أمن و استقرار المؤسسة، حيث ركز المدير في دقة الرقابة الداخلية على مختلف عمليات الاستغلال (المشتريات، المبيعات، المخزونات، الرواتب و الأجور....)، فمصلحة التجارة التي تتبنى عملية شراء المواد الأولية إلى غاية دخولها إلى المخازن و فحصها و مطابقتها جيدا وأيضا عند شروعها في عملية الإنتاج و التي تمر بعدة مراحل مع العلم أن في كل عملية تجري إلا و هناك وثائق ثبوتية (وصل الطلبية، وصل الاستلام، الفاتورة) كلها يجب أن تحرر و ترسل نسخ منها لمصالح المؤسسة كما هو الحال في حالة بيعها لمنتجاتها عند استقبال الطلب على سلعة ما و الكمية المطلوبة فالمصلحة تقوم بالمهمة بتوفير السلعة المطلوبة مرفوقة بالوثائق و تتكفل بها مصلحة معالجة التمور بتوفير التمر و وزنه و تعبئته في علب أو صناديق حسب الطلبية و تقوم أيضا بعملية الشحن و يتم تسجيل التمر الداخل و الخارج من طرف مصلحة المخزون و تمس الرقابة أيضا مصلحة الأجور الخاصة بمتابعة العمال و تحديد الأجر المناسب والتنقيط و تتكفل مصلحة المستخدمين بالعاملين بتسيير ملفاتهم و انضباطهم داخل المؤسسة و جميع انشغالهم، أما مصلحة الحسابات فهي تدقق في جميع الفواتير (الشراء، البيع، التصدير) و كل هذه العمليات التي قامت بها المؤسسة تسلم لمدقق الحسابات (المراجع الداخلي) الذي بدوره يقوم بتنظيم و تدقيق جميع الحسابات والعمليات و التأكد أن المؤسسة تطبق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة للرقابة الداخلية لضمان جودتها و فعاليتها و مدى احترام القواعد المحاسبية من أجل تفادي أي أخطاء أو عمليات الغش التي تؤثر على نتيجة المؤسسة و تقلل من منتجاتها و مبيعاتها في جميع الأسواق.

المطلب الثالث : الرقابة الداخلية لدورة المشتريات و المبيعات للمؤسسة .

تسعى مؤسسة التمور للجنوب بسكرة SUDACO إلى تحقيق عدة أهداف كما ذكرناهم في المبحث الأول وذلك بغية تحقيق رقابة داخلية جيدة داخل المؤسسة من أجل تسهيل العمل و ضمان التنسيق الجيد بين مختلف الوظائف نظرا لحجم العمل الذي تقوم به المؤسسة وذلك من حيث حجم المنتج و عدد الطلبيات المرسله من داخل الوطن و خارجه، فالمؤسسة تحتوي على رقابة داخلية تمس كل المجالات و المعاملات التي تجري في المؤسسة وللإلمام بما سبق قمنا بالتطرق للعناصر التال

أولا : الرقابة الداخلية لدورة المشتريات

يسعى نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات التي تحقق الأهداف التالية :

✓ أن السلع و الخدمات الحاصل عليها كانت موضوع طلبه.

✓ أن كل الطلبات تمت حسب القوانين المتعارف عليها.

✓ أن كل فواتير الشراء تعود بسلع أو خدمات و أنها تمت الموافقة عليها .

و للتأكد من الأهداف السابقة الذكر قمنا بطرح جملة من الأسئلة التي تختبر مدى الالتزام بالأهداف والتعريف بمختلف الحسابات التي تستخدمها المؤسسة وكيفية التعامل معها وهي كالآتي:

1- طرح الأسئلة .

السؤال الأول:

✓ كيف تتم عملية شراء المواد الأولية (التمر) ؟

تتم عملية شراء المواد الأولية أي التمر الخام من الفلاحين أو بائعي التمور ذو ثقة و سمعة جيدة في السوق الذين يملكون سلع جيدة عن طريق تحرير وصل الطلب من طرف مصلحة التجارة (قسم الشراء). أنظر الملحق

رقم(1).

السؤال الثاني :

✓ من يقوم بعملية الشراء ؟

تختص في عملية الشراء مصلحة التجارة التي بها فرع للشراء و البيع.

السؤال الثالث :

✓ هل مصلحة التجارة مستقلة عن باقي المصالح ؟

نعم مستقلة تماما عن باقي المصالح من حيث العمل و المكان .

السؤال الثالث :

✓ هل تتمحور عملية الشراء على المواد الأولية فقط ؟

تقوم مصلحة التجارة بشراء كل من الوقود و الزيوت و قطع غيار الآلات .

السؤال الرابع :

كيف تجري عملية مراقبة المواد الأولية المشتراة ؟

بعد دخول السلع المؤسسة تتكفل بها مصلحة المخزون بحيث تقوم بتسجيل التمر الداخلة و الخارج أيضا و وزنه و التأكد من مطابقة السلعة المتفق عليها .

السؤال الخامس :

✓ في حالة عدم تطابق السلع ما هي الإجراءات المعمول بها من جهتكم ؟
في حال تبين أن السلع غير مطابقة بعد معاينتها من طرف مسؤول الفرز فإنه يخطر مصلحة الإنتاج وهي بدورها تعلم مصلحة التجارة التي تختص في عملية الشراء وتقو بتبليغ المورد بإرجاع السلعة الغير مطابقة.

السؤال السادس :

✓ كيف تتم عملية مطابقة السلع ؟
تقوم مصلحة الحسابات بمراقبة و تطابق البيانات في الفاتورة و طلب الشراء و البيع و وصل الاستلام مع السلع المشتراة.

السؤال السابع :

✓ هل يقوم قسم الشراء بإعداد تقارير ؟
نعم يقوم بإعداد تقارير استلام و فحص و ترسل إلى المدقق مباشرة و تكون متسلسلة التقييم .

السؤال الثامن :

✓ هل توجد يومية مستقلة للمشتريات ؟
نعم توجد يومية مستقلة للمشتريات تتضمن ما قامت به المؤسسة في اليوم.

السؤال التاسع :

✓ هل ترسل الفواتير إلى قسم المشتريات ؟
ترسل الفواتير بالنسخ إلى كل من مصلحة التجارة والمحاسبة و الزبون للتحقق منها و الإمضاء من طرف المدير لمصلحة الحسابات لتولى أمر التسجيل المحاسبي في الدفاتر والدفع .

السؤال العاشر :

✓ ما نوع الجرد الذي تتبعه المؤسسة ؟
تتبع المؤسسة الجرد المتناوب و الذي يقوم به مكتب تسيير المخزون التابع لمصلحة التجارة.

السؤال الحادي عشر :

✓ هل تتم بعض عمليات بيع المنتجات عن طريق المناقصات ؟

نعم تقوم المؤسسة بالمناقصات و لكن عن طريق المشاركات فقط أي في حالة وجود زبائن مثل ثكنات عسكرية أو مؤسسات كبيرة.

السؤال الثاني عشر :

✓ هل تتحقق المؤسسة من صحة الفواتير قبل الصرف ؟

نعم تتحقق المؤسسة من الناحية الحسابية والناحية الشكلية و القانونية وهي (التاريخ ، المعلومات الموجودة فيها ، الأرقام الجبائية ، السجل التجاري)

2 - أرقام الحسابات التي تتعامل بهم المؤسسة و التي تخص دورة المشتريات :

ح/ 601 التمور الخامة : وهي المواد الأولية

ح/ 60211 الوقود و الزيوت : مخصصة للألات وتستهلك في الحين

ح/ 60212 قطع الغيار

ح/ 60220 تجهيزات مكتبية

ح/ 60229 تجهيزات أخرى : مخصصة مثلا ل مواد التنظيف

ح/ 60260 أغلفة متداولة : الكمية المستهلكة من التغليف

ح/ 60500 آلات و معدات : كمشراء طاولات و كراسي داخل الورشة للعمال....

ح/ 60710 الوقود المستهلك

ح/ 60711 الزيوت المستهلكة

ح/ 60730 الكهرباء المستهلكة (فاتورة)

ح/ 60731 الغاز المستهلك (فاتورة)

ح/ 60732 المياه المستهلكة (فاتورة)

ح/ 60740 تجهيزات إدارية : مثل آلات الطباعة و مصاريف ختم السجل التجاري

ح/ 61300 الكراء : كراء شاحنة ، مكان في معرض

ح/ 61520 صيانة المعدات

ح/ 61600 تأمين السيارات

ح/ 62110 أشخاص خارجيين : استخدام عمال في فترة بيع التمور من أجل الشحن وغيرها

- ح/ 62200 أجور وسطاء و أتعاب : مثل محافظ الحسابات ، المحامي ...
- ح/ 62310 الإشهار : بعد إتخذ قرار من طرف مدير وأعضاء المؤسسة يجب إشهاره في الجريدة الرسمية
- ح/ 62330 المعارض
- ح/ 62410 خدمات نقل السلع البحرية
- ح/ 62420 خدمات نقل السلع الجوية
- ح/ 62430 خدمات نقل السلع البرية : تكون عن طريق الشاحنات فقط.
- ح/ 62520 تنقلات و مهمات خارج الوطن
- ح/ 62530 تنقلات ومهمات داخل الوطن
- ح/ 62540 مصاريف استقبال وفد : كحجز مكان للراحة في فندق
- ح 62570 مصاريف إطعام : للوفد المستقبل
- ح/ 62600 مصاريف بريد و اتصالات : هاتف، انترنت...
- ح/ 62700 خدمات مصرفية : تتعلق بالبنك فقط
- ح/ 63100 أجر قاعدي
- ح/ 63105 منحة المردودية الفردية
- ح/ 63121 منحة المنطقة : مثل بسكرة 21% أولاد جلال 35%
- ح/ 63122 منحة الصندوق
- ح/ 63123 منحة الضرر : للعمال داخل الورشة
- ح/ 63125 منحة النقل : للعمال البعيدين عن مقر سكنهم
- ح/ 63130 منحة الأجر الوحيد : للعمال الذين زوجاتهم لايعملون
- ح/ 63131 منحة عطل مدفوعة الأجر : العمال الموسميين
- ح/ 63500 اشتراكات الضمان الاجتماعي : تأمين العمال
- ح/ 64210 الرسم على النشاط المهني LA TAP
- ح/ 64510 ضرائب و رسوم أخرى : مثل قسيمة السيارات
- ح/ 64520 حق الطابع

- ح/ 65300 أتعاب الحضور : تتمثل في انعقاد الجمعية العامة العادية كل ستة أشهر وهناك الاستثنائية في حالة حدوث خلل أو حادث
- ح /65600 غرامات و عقوبات : التأخر في دفع الضرائب في وقتها مثل فاتورة الكهرباء ، فاتورة الماء ، فاتورة الغاز أو في حالة رفع دعوى قضائية ضدها و خسارتها فيها.
- ح /66100 مصاريف البنك : في حالة الدفع أو إخراج المال فإن البنك يأخذ أتعابه.
- ح/ 66600 خسائر الصرف
- ح /68100 مخصصات الإهلاكات و المؤونات : تتبع المؤسسة طريقة الإهلاك الثابت
- ح/ 69500 ضرائب على الأرباح IBS
- 3 -** بعد معرفة كل أرقام الحسابات التي تتعامل بهم المؤسسة فقد أخذنا بعض الحسابات وكيف يتم تسجيلها المحاسبي و تقيدها في يومية بعد عمليات قامت بها .

• ح / 38100 مشتريات بضاعة : (ملحق رقم 02)

مع العلم أن TVA لا توجد في المشتريات لأن الدولة أعفت كل من الفلاحين و بائعي التمور.
 قيد الشراء:

N / N				
	X	مشتريات بضاعة	38100	
X		موردو التمور	40113	فاتورة رقم

قيد دخول المخازن : (ملحق رقم 03)

N / N				
	X	التمور الخامة	31000	
X		مشتريات بضاعة	38100	الدخول المادي للبضاعة

قيد تسديد العميل :

		N / N		
	X	موردو التمور		40113
X		بنك	512	
X		صندوق	53	
		تسديد قيمة البضاعة بشيك أو صندوق		

ح/ 61520 صيانة المعدات

قيد الصيانة :

		N / N		
	X	صيانة معدات		61520
	X	TVA		44560
X		موردون اخرون	40114	
		فاتورة صيانة المعدات رقم		

قيد التسديد :

		N / N		
	X	موردون آخرون		40114
X		بنك	512	
X		صندوق	53	
		تسديد الصيانة		

✓ ح / 66100 خدمات مصرفية

✓ هنا البنك يأخذ أتعابه من عملية إيداع أو استخراج الأموال.

N / N

	X	مصاريف البنك		66100
	X	TVA		44560
X		بنك الفلاحة والتنمية الريفية	40106	
		شيك رقم		

قيد تسديد أتعاب البنك :

N / N

	X	بنك الفلاحة و التنمية الريفية		40106
X		بنك	512	
		شيك رقم		

ثانيا : الرقابة الداخلية لدورة المبيعات.

كذلك يسعى نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهداف رئيسية وهي :

✓ تسجيل و فوترة كل المنتجات المرسله للبيع.

✓ تسجيل المقبوضات و تطابقها .

✓ تحسين المستوى بزيادة المبيعات.

و للتأكد من وجود الأهداف السابقة الذكر قمنا أيضا بطرح بعض الأسئلة لاختبار مدى الالتزام بالأهداف

والتعريف بمختلف الحسابات التي تستخدمها المؤسسة وكيفية التعامل معها وهي كالآتي :

1- طرح الأسئلة

السؤال الأول :

✓ هل يوجد قسم خاص بالمبيعات ؟

نعم يوجد قسم خاص بالمبيعات و ينقسم إلى قسمين قسم خاص بالمبيعات داخل الوطن و قسم خاص بالتصدير.

السؤال الثاني :

✓ هل تتبع المؤسسة سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع ؟

لا تستطيع المؤسسة إتباع سياسة ثابتة للأسعار لأن التمر موسمي و كل موسم لديه سعر و شروط

السؤال الثالث :

✓ هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء ؟

نعم تراقب الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء و القائم على هذه العملية مصلحة التجارة و ذلك من أجل سلامة العمل .

السؤال الرابع :

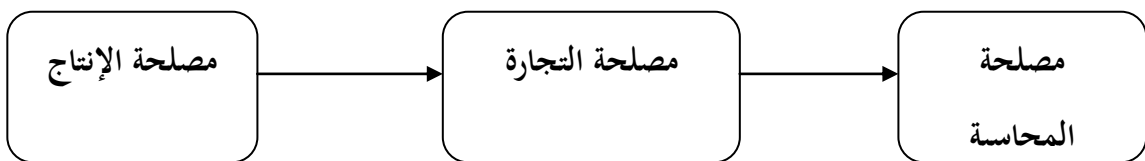
✓ هل ترتبط الفواتير مع إشعارات الشحن باستمرار ؟

نعم لا بد من ذلك (وصل الاستلام) غير أن هناك زبائن متعاقدين مع المؤسسة يمكن تحرير لهم الفاتورة بعد فترات شرائهم السلعة أي ليست في الحين .

السؤال الخامس :

✓ هل الرقابة فعالة على أوامر البيع ؟

نعم الرقابة فعالة على أوامر البيع كما يبين الشكل التالي فكل عملية تتم مراقبتها من كل مصلحة تابعة لها.



تنتج

تحرير فواتير

قبض الشيكات

السؤال السادس :

✓ هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع متسلسلة التقييم؟

نعم تستعمل المؤسسة فواتير متسلسلة وتبدأ من الرقم (1) في بداية كل سنة جديدة إلى نهاية السنة .

السؤال السابع :

✓ كيف تتم عملية شحن السلعة المباعة؟

بعدما يطلب العميل الكمية التي يريدونها فإن مصلحة معالجة التمور تقوم بتهيئة الكمية المطلوبة و بعد قبض الثمن
تحرر مصلحة البيع الفاتورة للعميل وشحن السلعة .

السؤال الثامن :

✓ هل ترتبط الفواتير بوصول التسليم في كل عملية؟

نعم في كل عملية بيع يجب تحرير و صل التسليم.

السؤال التاسع :

✓ كيف تتعامل المؤسسة مع الزبائن من حيث الأموال؟

تتعامل المؤسسة مع الزبائن بالنقد أو بشيك .

السؤال العاشر :

✓ هل تقوم المؤسسة بتخفيضات؟

نعم تقوم بتخفيضات مع الزبائن المتعامل معهم دائماً.

2- أرقام الحسابات التي تتعامل بهم المؤسسة و التي تخص دورة المبيعات:

ح/ 70110 مبيعات التمور الخارجية : أي تصدير المنتج خارج الوطن

ح/ 70120 مبيعات التمور الداخلية : داخل الوطن

ح/ 70300 مبيعات المنتجات المتبقية

ح/ 70400 مبيعات الأشغال : وهي تنظيف و تغليف التمور فقط

ح/ 70600 تقديم خدمات أخرى : كراء شاحنات أو القاطرات للزبائن

ح/ 72430 منتجات نصف مصنعة

ح/ 72435 منتجات مصنعة

ح/ 74800 إعانات أخرى للاستغلال : تتمثل في دعم من طرف الوزارة للمؤسسة بدون مقابل

ح/ 75700 منتجات استثنائية لعملية التسيير : كوقوع حوادث للسيارات....

ح/ 76600 أرباح الصرف

3- بعد معرفة كل أرقام الحسابات التي تتعامل بهم المؤسسة فقد أخذنا بعض الحسابات وكيف يتم تسجيلها المحاسبي و تقيدها في يومية بعد عمليات قامت بها :

ح/- 70110 مبيعات التمور الداخلية (ملحق رقم 04) :

قيد البيع:

		N / N		
	X	زبائن التمور داخليين		41110
X		مبيعات داخلية	70120	
X		مبيعات منتجات متبقية	70300	
X		مبيعات أشغال	70400	
X		TVA	44570	
X		حق طابع (بيع نقدا فقط)	44770	
		فاتورة رقم		

قيد التسديد :

		N / N		
	X	صندوق		53
	X	بنك		512
X		زبائن تمور داخليين	41110	

ح/- مبيعات التمور الخارجية (ملحق رقم 05) :
 قيد البيع :

N / N				
X	X	زبائن تمور أجنيين مبيعات خارجية فاتورة رقم	70110	41120

قيد التسديد :

N / N				
X	X	بنك زبائن تمور أجنيين شيك رقم	41120	512

ح/- إعانات أخرى للإستغلال
 القيد :

N / N				
X	X	بنك إعانات أخرى للإستغلال شيك رقم	74800	512

ح/- منتجات إستثنائية

القييد:

N / N					
X	X	منتجات إستثنائية	بنك شيك رقم	75700	512

المبحث الثالث : مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد تعريف المؤسسة و منهجية سير المؤسسة و واقع نظام الرقابة الداخلية سنتطرق إلى كيفية عمل المراجعة و تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

المطلب الأول : عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، و التواريخ التي يجب أن تنفذ فيها هذه العمليات، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع مباشرة المهام فيها من أجل أخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، كما توجد هناك مهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف بعض الأخطاء أو وجود إختلالات سطحية و يمكن تلخيص منهجية عمل المراجعة الداخلية في مؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - في الخطوات التالية:

يكون التخطيط الأولي لعملية المراجعة الداخلية في بداية السنة حيث تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسباً لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى الرئيس المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكن للرئيس المدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ مصلحة المراجعة الداخلية هذه الاقتراحات في النظر وتقوم بإجراء التعديلات اللازمة على برنامج العمل قبل إعادة طرحه من جديد للرئيس المدير العام.

تبدأ عملية المراجعة ضمن برنامج العمل المسطر، حيث يرسل المراجع الداخلي ورقة عمل لرئيس المصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ما هي المهمة، ما هي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، يقوم المراجع بالمراجعة للمصلحة المعنية و يعقد جلسة مفتوحة مع رئيس المصلحة يتم من خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة و يأتي الفحص الميداني في هذه الخطوة حيث يشرع المراجع في مهمته بالتواصل مع رؤساء المصالح المعنية بعملية المراجعة، حيث يقوم بشرح المهمة من خلال مراجعة الوثائق التنظيمية والسجلات وطلب المعلومات التي تساعد أثناء المهمة وكذلك الملاحظات البصرية، و يقوم المراجع

الداخلي بتدوين الملاحظات المكتشفة بعد كل مرحلة من برنامج المهمة، ويتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع الداخلي و في الأخير يقوم المراجع بتحرير التقرير نهائي .

المطلب الثاني : كيفية إعداد التقرير النهائي للمراجع الداخلي

يتم إعداد التقرير بعد الانتهاء من عملية المراجعة وكخطوة أولية يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي يصف فيه المهمة التي قام بها في المصالح محل المراجعة وحدودها وصولاً إلى المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة وهي كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، والذي يبرز فيه المراجع جميع ما تم اكتشافه من أخطاء متعمدة وغير متعمدة وصحة التسجيلات المحاسبية وموافقته للمبادئ المتعارف عليها وكشف الغش والتلاعبات وصولاً إلى وصف مدى التقيد بإجراءات نظام الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة ، حيث يوجه التقرير مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ الإجراءات اللازمة إذا تطلب الأمر ذلك، هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ الإجراءات أو التوصيات التي اقترحها الرئيس المدير العام و التأكد من حسن تطبيقها.

لجعل تقارير المراجعة الداخلية المتوصل إليها مفهومة وواضحة و سهلة الاستعمال ، ترى المؤسسة أنه يجب أن يعد التقرير النهائي لأي عملية بجودة يجب أن يحترم فيها مجموعة من الشروط وهي :

- ✓ يجب أن يشمل على كل المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج والخلاصة.
- ✓ يجب أن يحتوي التقرير على التوصيات التي تهدف إلى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراجعة.
- ✓ يجب أن يكون التقرير موضوعي، واضح، مختصر، وفي الوقت المناسب.
- ✓ يضم التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المراجع الداخلي، كما قد يضم الاقتراحات لعملية المراجعة.
- ✓ يوجه التقرير النهائي للمراجعة الداخلية إلى الرئيس المدير العام في التاريخ المحدد ضمن برنامج العمل.
- ✓ يتحمل الرئيس المدير العام وحده مسؤولية تطبيق توصيات ونصائح المراجع الداخلي واتخاذ الإجراءات اللازمة حول نتائج التقرير النهائي.

✓ للمراجع الداخلي الحرية في تدوين الصعوبات و العراقيل التي يواجهها في المصلحة المعنية بعملية المراجعة ضمن التقرير إن أراد هو ذلك.

✓ يجب أن تعد كل التقارير وفقا للنموذج المحدد مسبقا من طرف مديرية المراجعة ومراقبة التسيير، إلا أنها قد يختلف شكل التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة و عموما فان شكل التقرير يضم المحاور التالية: العنوان ، المقدمة ، أهداف المهمة ، وسائل وآليات العمل، الملاحظات ، التوصيات ، النتيجة النهائية.

✓ يجب على المراجع الداخلي أن يحترم جميع معايير إعداد التقارير سواء كانت مبرجة أم استثنائية نظرا لما تسمح به التقارير من تجسيد لجهد المراجع الداخلي وتبيان دقة وتفاني عمله ، ومن جهة أخرى لما تقدمه هذه التقارير من معلومات ملائمة لمتخذي القرار.

أما التقارير الاستثنائية تكون خلال السنة و يمكن للرئيس المدير العام بأن يأمر المراجع بإعداد تقارير حول عمليات غير موجودة ضمن التخطيط الأولي لعملية المراجعة ، وهنا تكون مصلحة المراجعة أمام مهمة استثنائية تقوم بها.

المطلب الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المشتريات والمبيعات بالمؤسسة.

من خلال الإجراءات المعمول بها داخل مؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - واعتمادا على المعلومات المتحصل عليها على مختلف الخطوات التي يمر بها نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة لدورة المشتريات والمبيعات يمكن أن تتجسد نقاط القوة ونقاط الضعف في النقاط التالية:

أولا- نقاط القوة

وتتمثل فيما يلي:

- ✓ وجود مصلحة مستقلة للمشتريات وهذا ما يساعد المصلحة القيام بأعمالها بكل شفافية واستقلالية .
- ✓ المصادقة على إعداد طلبيات الشراء من طرف رؤساء المصالح المعنية وإرسالها إلى مصلحة المشتريات.
- ✓ طلبيات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق.
- ✓ مصلحة المشتريات تقوم بدراسة الأسعار المقترحة من طرف الموردين وإختيار الأقل تكلفة.
- ✓ وجود مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع.
- ✓ الإمضاء على السندات من طرف مسؤول مؤهلا قانونيا.

- ✓ تنفيذ رقابة على أن كل الفواتير تم تسجيلها.
- ✓ وجود مصلحة مستقلة لتسيير مخزون المؤسسة يساعد على تصنيف وتنويع المخزون وسهولة استلامه والاحتفاظ بسجلات المخزون، وكذلك يساعد على رقابة المخزون.
- ✓ عملية التسجيل تتم يوميا لدخول وخروج المواد الأولية من المخازن عن طريق الوثائق اللازمة وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها.
- ✓ كل العمليات المتعلقة بالمخزونات على علم بها مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي.

ثانيا- نقاط الضعف

- رغم توفر نقاط القوة، فإن أي نظام لا يخلو من نقاط الضعف، ومن بين هذه النقاط التي التمسناها مايلي:
- ✓ مصلحة تسيير المخزون لا تستخدم نظام الإعلام الآلي في مراقبة وتسيير المخزونات والأسلوب الذي تتبعه لا يساعد المؤسسة في معرفة كمية وقيمة المخزونات الداخلة والخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات وقوائم خاصة بالمخزونات.
 - ✓ عدم وجود جرد مفاجئ للمخزون، حيث نجد أن كل عمليات الجرد يكون مخطط لها مسبقا.
 - ✓ إستخدام المؤسسة للأساليب المحاسبية التقليدية رغم مرور فترة طويلة من تجسيد النظام المحاسبي المالي الجديد

خلاصة الفصل الثالث :

تعتبر مؤسسة الجنوب للتمور - بسكرة - SUDACO من أهم المؤسسات التي تمول السوق الجزائرية بجميع أنواع التمور ، وأن وجود نظام رقابة داخلية فعال لها يعتبر ضرورة ملحة لحماية أصولها وتحقيق الأهداف المسطرة، كم أن مدقق الحسابات يقوم بتقييم هذا النظام والتأكد من فعاليته ومدى كفايته ، وذلك لتدعيم نقاط القوة ومحاولة تصحيح نقاط الضعف.

بالنسبة لدورة المشتريات، المبيعات التي قمنا بتقييمها عن طريق المقابلة الشخصية و استعمال الطريقة المباشرة أي الاتصال مع المسؤولين والمنفذين لإجراء الدورات، وفي الأخير خرجنا بتقييم نهائي من خلال إبراز نقاط القوة ونقاط الضعف فإننا توصلنا إلى ملاحظة وهي:

بالرغم من توفر مصلحة المراجعة الداخلية تبقى المشكلة في أن المراجع الداخلي مقيد في أداء مهامه .

خاتمة

خاتمة

من خلال هذا البحث توصلنا لإبراز مدى أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة وعلاقتها ومستوى تقييمها لنظام الرقابة الداخلية.

حيث سمحت لنا الدراسة لتعرض إلى مختلف المفاهيم وأساسيات المراجعة والرقابة الداخلية، وكذا المراحل التي تمر بها المراجعة الداخلية من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة محل المراجعة.

وكذلك تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة والذي يعتبر أمراً ضرورياً بالنسبة للمراجعة الداخلية، خاصة أن معايير المراجعة تركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار المراجعة ونطاق الفحص، ومدى نوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة الإثبات الواجب جمعها، ويعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم من أجل الخروج أو إدلاء المراجع برأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية الحسابات التي قام بتدقيقها وتكون مدعومة بأدلة إثبات.

فبعد معالجتنا للمختلف جوانب الموضوع، تم التوصل لنتائج الخاصة باختيار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات وإظهار آفاق مستقبلية للبحث.

وفيما يخص اختيار الفرضيات فقد أدت الدراسة إلى التوصل لنتائج التالية:

- ✓ أما عن الفرضية الأولى فإن المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبياً نظراً لخضوع المراجعة الداخلية للمدير العام، مما يكسبه مراجعة ومراقبة جميع رؤساء المصالح في تأدية مهامهم وضمن حسن سير أداء المؤسسة.
- ✓ أما عن الفرضية الثانية فيعني بنظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول لتحقيق الأهداف المرجوة .
- ✓ أما عن الفرضية الثالثة يتبين لنا أن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية هي المحدد الرئيسي لنطاق المراجعة الداخلية.
- ✓ أما عن الفرضية الرابعة تقوم المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة، وتأتي هذه المرحلة كنتيجة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي و تتمين نقاط القوة، واكتشافه نقائص هذا النظام و تقديم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير المسؤولين المعنيين واقتراح الحلول المناسبة.

أما عن النتائج المتوصل إليها فيمكن صياغتها فيما يلي:

- ✓ تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات من الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
- ✓ إن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول لتحقيق الأهداف المرجوة، فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والوقاية.

✓ تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، حيث تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وهذا بعد تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة وتحديد الموقع لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي، مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف.

✓ يهدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من أجل الخروج بحكم على فعاليته.

الاقتراحات والتوصيات: بناء على هذه النتائج يمكن إبداء بعض الاقتراحات:

✓ خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل واحترام المعايير والشروط تؤدي إلى تحقيق أهداف المرجوة للمؤسسة.

✓ العمل على نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال التعديل المستمر لمقوماته والالتزام الصارم بالإجراءات المتخذة والمعدلة.

✓ العمل على رفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من نطاق المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

✓ قيام المشرع الوطني وبالتعاون مع ذوي الاختصاص بوضع تشريعات وقوانين تضمن تطبيق الجيد للمراجعة الداخلية، مسترشدا بمعايير المراجعة الداخلية المتعارف عليها وإلزام المؤسسات بتطبيقها.

الأفاق المستقبلية للبحث:

وفي الأخير إرتأينا أن نقدم المواضيع التالية كأفاق مستقبلية للدراسة:

✓ إدخال معايير المراجعة الدولية على معايير المراجعة الوطنية .

✓ إسهامات معايير المراجعة الوطنية في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

المراجع

المراجع

أ- الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (إطار دولي، أدلة ونتائج التدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- 2- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت.
- 3- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مرجع متكامل، دار للنشر، المملكة العربية السعودية.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية، مصر.
- 5- بيظام بن عبد العزيز المقرن، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي، (دراسة تطبيقية وصفية)، المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة.
- 6- حسين القاضي، حسين دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة، إطار النظري و الإجراءات العملية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان.
- 8- خلف عبدالله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 9- رأفت سلامة، أحمد يوسف، الكلمونة، تدقيق الحسابات التجاري، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 10- رأفت سلامة، أحمد يوسف، عز محمد، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، الأردن.
- 11- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، مدخل إلى المراجعة الداخلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- 12- شردي معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية .
- 13- عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر.
- 14- عبد الفتاح الصحن، المراجعة التشغيلية بالرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 15- عبد الصمد نجوى، محاضرات في مقياس التدقيق ومراقبة لحسابات.
- 16- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 17- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- 18- عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الأردن.
- 19- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- 20- فتحي رزق السوافري و آخرون . الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- 21- كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية.
- 22- لبنى محمادي ،ماستر، أثر التدقيق على جودة القوائم المالية، ورقلة.
- 23- محمد الطواهري تهامي مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية.
- 24- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 25- محمد سمير الصربلن، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- 26- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعة، الإسكندرية.
- 27- محمد عثمان البطمة، المراقبة الداخلية في نظم الحسابات الآلية، دراسة نظرية وتطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- 28- نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية قي ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية ، الإسكندرية مصر
- 29- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، طبعة 2.
- ب - رسائل الماجستير والدكتوراه**
- 30- أرزاق أيوب كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالاتها مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة.
- 31- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
- 32- عزوز ميلود، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 55 سكيكدة، (غير منشورة).
- 33- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة الماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر .

ج - المقالات و المجلات :

- 34- خليل عطاء الله و ارد، الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد ي البنوك التجارية الأردنية في ظل حوكمة المؤسسات، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي إطار الحوكمة المؤسسي، القاهرة، مصر.
- 35- سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق العدد (66-67).
- 36- هشام عبد الحي السيد، مقال حول نماذج الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات، الدورية العلمية من محاسبين التي تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، 2008، العدد 14.

د - مراجع باللغة الفرنسية :

- 37 - Jean marie et autres, Pratique de l'audit opérationnel, les éditions d'organisation.
- 38 -Source : Robert, synthèse Droit et comptabilité, Dunois, Paris.

الملاحق

الملحق رقم (2) : فاتورة الشراء : facteur d 'achat



E.P.E SUDACO SPA

Conditionnement et Commercialisation de dattes

FACTURE N° : 0001/A.D/16
DATE: 02/01/2017

FOURNISSEUR :
ADRESSE : Biskra
R.C :
N.I.F :
N° ARTICLE :

N : 002910/02/01/17-002909-02/01/17-002913/08/01/17

DESIGNATION	U.M	Q.	P.U H.T	MONTANT H.T
D.N T. VENANT	KG	6159	100.00	615900.00
D.N T. VENANT	KG	10892	100.00	1089200.00
D.N T. VENANT	KG	12158	100.00	1215800.00

TOTAL HORS TAXES	2 920 900.00
T.V.A. 09 %	
DROIT DE TIMBRE	
TOTAL T.T.C	2 920 900.00

Arrêté la présente facture à la somme de : Deux Million Neuf Cent Vingt Mille Neuf Cent
Dinars Algérien.

Modalité de paiement : * Espèces Chèque Virement A terme

S^{ce} Commerciale

SUDACO spa Capital social : 10 000 000 DA
Tél: + 213 33 74 57 59 Fax: + 213 33 74 17 27
Rue de la Gare BP 64 R.P Biskra
E-mail : sudaco2002@yahoo.fr

Compte Bancaire : 003 00393 300 178 3000 91
BADR BANK AGENCE BISKRA
R.C N° : 0242 059 -B-98
N.I.F : 099807024205968
N° article: 07017501453

الملحق رقم (4) : فاتورة المبيعات الداخلية للزبائن العاديين



E.P.E SUDACO SPA

Conditionnement et Commercialisation de dattes

FACTURE N°: 0014/MN/2017

DATE : 11/03/2017

CLIENT : VENTE CONSOMMATEUR
ADRESSE : BISKRA

B.L N° :002160 DU 12/01/2017

DESIGNATION	U.M	Q.	P.U H.T	MONTANT H.T
D.N CONDITIONNE 2006	KG	18	183.00	3 294.00
D.N CONDITIONNE 5006	KG	18	183.00	3 294.00
TOTAL HORS TAXES				6 588.00
T.V.A 19 %				592.92
TOTAL T.T.C				7 180.92
TIMBRE FISCALE 1%				71.80
TOTAL				7 252.72

Arrêté la présente facture à la somme de : Sept Mille Deux Cent Cinquante Deux Dinars Algériens Et 72Cts.

Modalité de paiement : Espèces Chèque Virement A terme

Scé Commercial

SUDACO spa Capital social : 10 000 000 DA
Tél: + 213 33 62 70 21 Fax: + 213 33 62 70 20
Rue de la Gare BP 64 R.P Biskra
E-mail : sudaco2002@yahoo.fr

Compte Bancaire 393 300 178 300 091
BADR BANK AGENCE BISKRA
R.C N° : 0242 059 -B-98
N.I.F : 099807024205962
N° article : 07017501453

الملحق رقم (5) : فاتورة المبيعات الداخلية للزبائن المتعاقدين



E.P.E SUDACO SPA

Conditionnement et Commercialisation de dattes

FACTURE N° : 0021/MN/2017

DATE : 01/04/2017

CLIENT :
ADRESSE :
R.C :
N.I.F :
N° ARTICLE :

B.L N° :002208 DU 01/04/2017

DESIGNATION	U.M	Q.	P.U H.T	MONTANT H.T
NOYAUX DE DATTE	KG	1581	9.10	14 387.10
TOTAL HORS TAXES				14 387.10
T.V.A 09 %				1 294.83
TOTAL T.T.C				15 681.93
TIMBRE FISCALE 1%				156.81
TOTAL				15 838.74

Arrêté la présente facture à la somme de : Quinze Mille Huit Cent Trente Huit Dinar Algérien Et 74Cts.

Modalité de paiement : Espèces Chèque Virement A terme

Sce Commercial

SUDACO spa Capital social : 10 000 000 DA
Tél: + 213 33 62 70 21 Fax: + 213 33 62 70 20
Rue de la Gare BP 64 R.P Biskra
E-mail : sudaco2002@yahoo.fr

Compte Bancaire 393 300 178 300 091
BADR BANK AGENCE BISKRA
R.C N° : 0242 059 -B-98
N.I.F : 099807024205962
N° article : 07017501453

الملحق رقم (7) : فاتورة المبيعات الخارجية (تصدير) facture export



E.P.E SUDACO SPA

Conditionnement et Commercialisation de dattes

FACTURE N° :002/EXP/2016

DATE : 13/04/2016

CLIENT:

ADRESSE :

Shinagawa -

MODE DE VENTE : C + F

DESIGNATION	Nbre colis	QUANT .KG	P.U H.T €	MONTANT H.T €
D.N RAVIER (24x 250g)	20	120	1.50	180.00
D.N RAVIER (12x 500g)	28	168	1.47	246.96
D.N COFFRET (12x 1Kg)	18	216	1.42	306.72
TOTAL	66	504		733.68

Arrêté la présente facture à la somme de : Sept Cent Trente Trois Euros
Et Soixante Huit Centime.

MODE DE PAIEMENT : VIREMENT À L'AVANCE.

SUDACO spa Capital social : 10 000 000 DA
Tél: + 213 33 74 57 59 Fax: + 213 33 74 17 27
Rue de la Gare BP 64 R.P Biskra
E-mail : sudaco2002@yahoo.fr

Compte Bancaire : 003 00393 300 178 3000 91
BADR BANK AGENCE BISKRA
R.C N° : 0242 059 -B-98
N.I.F : 099807024205968
N° article : 07017501453