



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



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

الموضوع

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية في شركة الخزف الصحي SCS)

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

الأستاذة المشرفة:

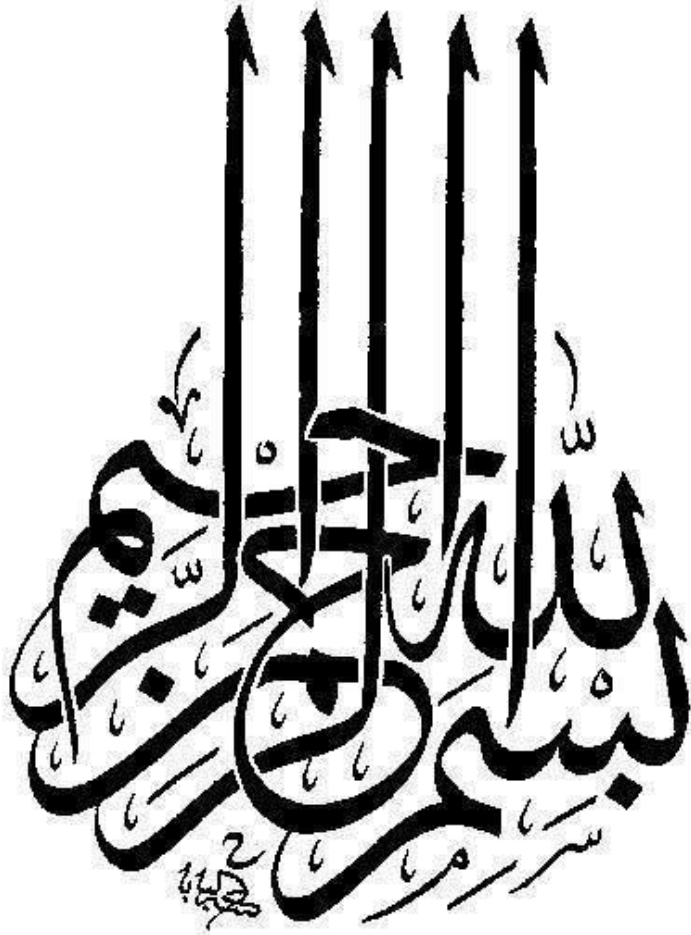
إعداد الطالب:

كحول صورية <

زعومة خير الدين <

رقم التسجيل:/2013
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013



(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم
تعملون).

إهداء

و لئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

و لم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي و فتحت لي أبواب العلم

و المعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" أطال الله في عمرها.

إلى من سعى جاهدا في رعايتي و تربيتي و تعليمي و توجيهي

إلى من كان رمز القوة و النقاء، إلى من كان قدوتي في التربية

و الأخلاق إلى "أبي"

إلى من شاركوني تفاصيل الحياة و أمضيت معهم أسعد الأوقات

إلى دفاء البيت و سعادته

إلى إخوتي الأعزاء

خاصة إلى روح أخي الطاهرة بلال رحمه الله

إلى جميع الأصدقاء خاصة: تجيب، هارون، إبراهيم، عبد الحق المدعو الرايس، عبد الناصر،

حمزة، أمين، وحيد"

"إلى من ذكرهم قلبي و لم يذكرهم قلبي "

شكر

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في
انجاز هذا العمل
أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة
المشرفة كحول سورية على
نصائحها القيمة وتوجيهاتها البناءة
أثناء إعدادي المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من
ساعدني أثناء الدراسة الميدانية في
شركة الخزف الصحي بالميلية
خاصة الأستاذ " بوشريط سمير "

كما لا أنسى كل من ساهم من
قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة

جزاهم الله خيرا



فهرس المحتويات

المقدمة.....أ-ج

الفصل الأول: المراجعة الداخلية.....-2

30

تمهيد.....2

المبحث الأول: عموميات حول

المراجعة.....3

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة

ومفهومها.....3

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

وفروضها.....7

المطلب الثالث: معايير

المراجعة.....9

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.....13

المطلب الأول: تطور مفهوم المراجعة

الداخلية.....13

المطلب الثاني: مبادئ المراجعة الداخلية

وأنواعها.....16

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلي.....18

المبحث الثالث: آلية عملية المراجعة الداخلية.....21

المطلب الأول: أدوات وتقنيات المراجعة

الداخلية.....21

المطلب الثاني: منهجية عملية المراجعة

الداخلية.....25

المطلب الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.....28

30 خلاصة الفصل

58-32 الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

32 تمهيد

33 المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة

الداخلية.....33

المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة

الداخلية وأهدافه.....35

38 المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

40 المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية ووسائله

40 المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

42 المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

43 المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة

الداخلية.....46

46 المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

49 المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

54 المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية

58 خلاصة الفصل

الفصل الثالث: دور المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الخزف الصحي -

الميلية.....78-60

60.....	تمهيد
61.....	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة الخزف الصحي
62.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الخزف الصحي
63.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الخزف الصحي
68.....	المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج بشركة الخزف الصحي
	المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية بشركة الخزف الصحي.....69
	المطلب الأول: منهجية عملية المراجعة الداخلية وشروط إعداد التقرير.....69
71.....	المطلب الثاني: سير نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة بالشركة
	المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.....73
73.....	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية
76.....	المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
78.....	خلاصة الفصل
80.....	الخاتمة
83.....	قائمة المراجع
86.....	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	التطور التاريخي للمراجعة.....	3
2	الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية.....	36
3	الرقابة الداخلية على المبيعات.....	47
4	توزيع العمال حسب الإختصاصات.....	62

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
27	خطوات عملية المراجعة الداخلية.....	1
42	مقومات نظام الرقابة الداخلية.....	2
45	إجراءات الرقابة الداخلية.....	3
48	بعض الرموز الخاصة بخرائط النظم.....	4
53	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة.....	5
56	المراحل الأساسية لعملية الرقابة الداخلية.....	6
64	الهيكل التنظيمي لشركة الخزف الصحي.....	7

إن نجاح المؤسسة مرهون بوجود إدارة قادرة على إتخاذ القرارات المناسبة والسليمة للوصول إلى الأهداف المسطرة وفق الخطط المرسومة والموضوعة، إلا أن هذا النجاح يجب أن يتم في وجود نظام رقابي يضمن الأداء الجيد للأفراد.

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط رقابي مستقل بالمؤسسة تعمل على حماية أصول المؤسسة والتأكد من أن العمل يتم فعلا وفق للسياسات والإجراءات المحاسبية والموضوعية، بالإضافة إلى كونها دعما للمراجع الخارجي، فقد يحدث أن يكون هناك نظام للرقابة الداخلية سليما، ولكنه لا ينفذ فعلا بلجوء الموظفين القائمين بالعمل إلى عدم التقيد به إختصار للوقت.

كما كانت الرقابة في بادئ الأمر لا تتعدى حدود الإشراف على الوظائف والأقسام المحاسبية والمالية لتتسع فيما بعد لتشمل جميع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، ومعتنظور حجم المؤسسة الاقتصادية زاد الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في محاولة للوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة. وقد إتجه إهتمام مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا لأهميته ودوره في تحقيق أهدافها، كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توافرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظرا لهذه الأهمية فإن قياس فعالية هذا الأخير ضرورية وحتمية، وذلك عن طريق المراجعة الداخلية حيث أن هذه العملية تعمل على كشف نقاط القوة والضعف الموجودة على مستوى المؤسسة وإقتراح الحلول المناسبة كما لها دور في التقليل من الأخطاء والانحرافات، ويمكن إكتشافها بسرعة، وكذلك مراجعة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية عن المركز المالي وإقتراح الحلول والفرضيات المناسبة، ولذلك من واجبات المراجع أن يتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما تم التخطيط له، وهي الخطوة الأولى التي يقوم بها في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقييمه لهذا النظام والحكم على مدى ودرجة الاعتماد عليه، وهنا تكمن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

وبناء مع ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

● ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؟

وهذا ما يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

➤ ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية، وماهي معاييرها؟

➤ ماذا نعني بنظام الرقابة الداخلية و ماهي مقوماته؟

➤ كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

➤ ماهي علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات: بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

➤ المراجعة الداخلية هي عملية مستقلة داخل المؤسسة ، تعمل على إبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.

➤ نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تضعها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها.

➤ نجاح المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى الكفاءة العلمية والعملية للمراجع.

➤ تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال المنهجية المتبعة من طرف المراجع الداخلي.

دوافع اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، وإنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.

- تنمية القدرات المعرفية في المجالات المختلفة التي يستعين فيها بالمراجعة الداخلية كأداة فعالة.

- الموضوع يدخل في صميم التخصص وهو التدقيق المحاسبي.

- حتمية المؤسسة على تطبيق المراجعة نظرا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية.

أهمية الموضوع:

تكن أهمية هذه الموضوع إلى الحاجة الملحة للمؤسسة في محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة ويضمن لها الإستمرار الجيد.

كما تكن أهمية هذا الموضوع في حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى التطبيق الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق نظام رقابي فعال.

أهداف الموضوع:

✓ إبراز الأهمية ودرجة الإستفادة من المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

✓ محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الانحرافات، التلاعبات وأعمال الغش والتزوير على المستوى الداخلي للمؤسسة.

✓ محاولة إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي من أجل الإدلاء برأيه.

✓ محاولة تشخيص واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة الخزف الصحي بالميلية للوقوف على مدى أهمية المراجعة الداخلية لهذه المؤسسة .

منهجية الموضوع:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا المنهج الوصفي

التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع ، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

هيكل الموضوع:

إنطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية

ولإختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

فيتناول الفصل الأول والذي يعتبر نقطة بداية الدراسة، إذ سوف نتطرق من خلاله إلى عموميات حول

المراجعة من خلال تطورها التاريخي، وإبراز أهم المفاهيم الأساسية المختلفة لها وأهم أنواعها كما سوف

نقوم بعرض فرضياتها ومعاييرها. وسنتطرق في هذا أيضاً إلى ماهية المراجعة الداخلية من خلال أهم

المفاهيم المختلفة لها وأهم أهدافها ومنهجية المراجعة الداخلية من خلال الأدوات والتقنيات المستعملة.

أما في الفصل الثاني سنتناول فيه نظام الرقابة الداخلية من خلال تطور هذا النظام وإلى أهم المفاهيم

الأساسية له وأهم أهدافه وأنواعه ومكوناته. وكذلك سوف نتطرق فيه إلى مقومات الأساسية لنظام الرقابة

الداخلية ووسائله. وأيضاً إلى إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كما سنتطرق إلى أساليب تقييم نظام الرقابة

الداخلية بالإضافة إلى أهم المراحل التي تتم عليها عملية التقييم وفي الأخير إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية

ونظام الرقابة الداخلية.

وبهدف تثمين البحث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة وذلك من خلال دراسة حالة

شركة الخزف الصحي في الفصل الثالث بهدف التعرف عن واقع المراجعة الداخلية في الشركة، وللوصول

إلى ذلك تناولنا في هذا الفصل التعريف بها، وماهي أهم مكوناته التنظيمية والهيكلية لكي يتسنى لنا معرفة

أهمية المراجعة الداخلية في هذه الشركة ومدى الحاجة إليها، كما تطرقنا إلى المنهجية التي تمارس بها وظيفة

المراجعة الداخلية وكذلك نظام الرقابة الداخلية.

تمهيد

عرفت المراجعة الداخلية تغييرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغييرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محلاً لاهتمام العديد من المهنيين المؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين، وكان لها الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة فجميع جوانبها، وأصبحت لها أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا ما ظهر لهامناً جازماً من أيدى منظماتها المهنية ومنظماتها، فكانت هناك حاجة ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني إجراءات مختلفة لتتواءم مع متطلباتها، ولقد وضعت عدة معايير لتحكم مسير نشاطها هذه المهنة بكفاءة وجوانبها سواء كانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجعة الداخلية أو كيفية مزاولتها نشاطها وصولاً إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة.

وللوقوف على كل هذا الجوانب التي نأنتنا وفي هذا الفصل إلى أهم الجوانب العملية للمراجعة بصفة عامة والمراجعة

الداخلية بصفة خاصة، حيث يتم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: آلية عملية المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

لقد ازداد الاهتمام بالمراجعة من حيث التنظيم والكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية، ونظرا لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا وعالميا وما استلزمت من فصل ملكية المشروع عن إدارته بللاعتقاد على رأي المراجع المحايد وذلك بتوفير الكفاءة والإخلاص فيجميعالعمليات التي قام بتدقيقها والقوائم المالية التي يبدي رأيه حول عدالتها لواقع المشروع ، تستخدمه لعدة أغراض وتخدم عدة أطراف كالإدارة والمساهمين والموظفين والدائنين ومصصلحة الضرائب والمستثمرين.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة ومفهومها

أولا: التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك أن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزن نيابة عنهم، وحسب التاريخ أيضا فإن المراجعة ترجع إلى حكومات مصر واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة. والمراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع.

إن التطورات السريعة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص ويمكن إظهار التطور التاريخي للمراجعة من خلال الجدول التالي: (1)

الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700م	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، الكاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم، التجارة والمساهمين	المحاسب	منع الغش معاينة فاعليه حماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش والأخطاء تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص7.

من 1940م إلى 1970م	الحكومة البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية .
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة والمراجعة
ابتداء من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير .

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 7-8.

13 وظهرت مهنة المراجع المحاسبي بتطور المحاسبة وكان ذلك في البندقية بإيطاليا في القرن
والذي كان يتقاضى أتباعه بالتناسب مع الأخطاء وحالات الغش التي يكتشفها، أما في فرنسا فقد فرض على
العيان ن يقدموا سنويا قراءة عمومية لحسابات ممتلكاتهم أما المراقبين وأما عن التنظيم المهني للمراجعين
فيمكن الإشارة إلى تأسيس أول جمعية مهنية للمحاسبين في البندقية بإيطاليا سنة 1581م كما تم تأسيس
جمعية ميلانو سنة 1739م.

أما المنظمة المهنية التي ظهرت للوجود في اسكتلندا سنة 1854م ثم بُنيت بعد ذلك جمعيات مهنية
أخرى في عدد من الدول خاصة في الدنمارك سنة 1912م، فرنسا 1942، بلجيكا سنة 1950، الجزائر سنة
1991. (1)

ثانيا: مفهوم المراجعة

إن التطورات المستمرة لعملية المراجعة وتوسع مهامها وأشكالها أدى إلى ظهور تعاريف لها وسنذكر
من خلال ذلك بعض التعاريف منها:

المراجعة هي "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على
العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات" (2).

عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association كما يلي:

"المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق

(1) إسماعيل جوامع، محاضرات في التدقيق، قسم الثانية ماستر تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2012، ص 1-2.

(2) محمد بونقي، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 6.

بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.⁽¹⁾

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن عملية المراجعة لها مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب المهنة وتشمل عملية المراجعة ما يلي:⁽²⁾

- **الفحص:** ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- **التحقيق:** ويقصد به الحكم على سلامة القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة.
- **التقرير:** وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق في شكل تقرير مكتوب يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ويمكن القول أن التقرير هو العملية الأخيرة من عملية المراجعة.

ثالثاً- أهداف المراجعة

يستطيع الباحث في التطور لأهداف المراجعة ومضمونه المهني أن يلاحظ التغيير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون، فكانت عملية المراجعة مجرد وسيلة لاستكشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وتلاعب وتزوير ومن أهم الأهداف التقليدية لعملية المراجعة ما يلي:⁽³⁾

أ - أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المبتنية بالدفاتر ومدى اعتماد عليها.
 - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ب أهداف فرعية:

- اكتشاف الأخطاء والغش الذي يوجد بالدفاتر والسجلات.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات صارمة.
- اعتماد الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملء الإستمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع.

ومن أهم الأهداف الحديثة لعملية المراجعة ما يلي:⁽⁴⁾

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

(1) عبد الحميد مرغيث، محاضرة في مقياس المراجعة ومحافظة الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة جيبيل، 2010-2011، ص5.

(2) إسماعيل جوامع، مرجع سابق، ص4.

(3) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كليونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011، صص 25-26.

(4) خالد الأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2000، ص13.

➤ تقييم أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.

➤ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي النشاط.

➤ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

ومن أهم الأهداف الميدانية لعملية المراجعة ما يلي: (1)

- 1 **الوجود والتحقق:** ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة وأنها مسجلة في القوائم المالية فعلا من خلال من خلال الفترة المحاسبية.
- 2 **الملكية والمديونية:** تعمل في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل العناصر هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها فالوحدات المتواجدة في المخزون أو الحقوق هي حق شرعي لها الديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى.
- 3 **الشمولية والاكتمال:** أي أن كافة العمليات والحسابات التي يتم إدراجها فعلا، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، وأن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييمها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيها بعد من تسجيلها محاسبيا.
- 4 **التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، إن الإلتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

- لاللتزام بالمبادئ المحاسبية

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى

- 5 **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وثم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية. وأن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6 **إبداء رأي فني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات

المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها

إنطلاقا مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي محايد حول مدى الإلتزام

بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المعلومات

(1) محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 16-18.

المحاسبية. وفي الأخير نشير إلى أن الأهداف المتوخاة من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، ولذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة وفروضها

أولاً- أنواع المراجعة

المراجعة عدة أنواع من زاوية طبيعية المؤسسة ومن زاوية نطاق العمل، ومن حيث حتمية القيام بالمراجعة ومن حيث الهيئة التي تقوم بالمراجعة ومن حيث توقيت عملية المراجعة وهي:

1- من حيث نطاق العمل: وتنقسم إلى: (1)

أ - المراجعة الكاملة: وهي التطرق إلى كل العمليات بدون استثناء فيتم جمع العمليات المتبينة بالدفاتر والسجلات للتأكد أنكل العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة وأن جميع ما تحتويه من حسابات أو بيانات خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.

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

2- من حيث إلزام القانون: وتنقسم إلى: (3)

أ - المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها.

ب المراجعة الاختيارية: وهي التي تكون بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها.

3- من حيث توقيت المراجعة: تنقسم إلى: (4)

أ - المراجعة النهائية: وهي التي تبدأ بعد الإنتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وهذا النوع من المراجعة يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل.

ب المراجعة المستمرة: فهي التي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة المالية للمؤسسة إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبق ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على مراجعة نهائية من تحقيق الأهداف المسطرة بها.

4- من حيث حجم الاختبارات: ينقسم إلى (5)

(1) رؤوف عبد المنعم، حسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروقي للحديثة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1999، ص 31.

(2) أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شبان الجامعة، مصر، 1992، ص 18.

(3) المرجع السابق، ص 19.

(4) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سري، ص 24-26.

(5) الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 36-

أ - **المراجعة الشاملة:** ويشمل هذا النوع من المراجعة على فحص جميع القيود ذو محل الفحص وبالتفصيل ويصلح هذا النوع من المراجعة في المؤسسات ذات الحجم الصغير عكس المؤسسات الكبيرة.
 ب **المراجعة الجزئية:** في هذا النوع من المراجعة يكون بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم المراجع باختيار عدد من المفردات (عينة) وتخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموعة المفردات التي تم اختبار هذا الجزء منها، وهذا النوع يستعمل في المؤسسات الكبيرة التي تعددت عملياتها.

5 من حيث القائم بالمراجعة: وتنقسم إلى: (1)

أ - **المراجعة الداخلية:** وهي مراجعة تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالخارجية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات الحسابية والمالية.
 ب **المراجعة الخارجية (الحيادية):** وهي المراجعة التي تتم من طرف مراجع مستقلا عن الإدارة ولا ينتمي لأجهزة المؤسسة المختلفة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية
ثانيا- فروض المراجعة:

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، وتتمثل هذه الفروض فيما يلي: (2)

- 1 - **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ويتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى ملائمة المعلومات.
- 2 **فرض إستقلال المراجع:** الواجب الأساسي لمراجع الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأن تمثل بصورة صادقة وعادلة للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. (3)
- 3 **فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:** يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خيالية من الأخطاء والتلاعبات. (4)
- 4 **فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية المؤسسة يبعد الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا.

(2) بن أعماره منصور، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة

المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 6 ديسمبر 2011، ص 6.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 12- 13.

(4) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، 2006، ص 21.

(5) المرجع السابق، ص 22.

- 5 -التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبية:يقوم هذا الغرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ تعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها
- 6 -العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل.
- 7 -مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها لعمله فإنه عند ما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير في إطار المراجعة الداخلية على أن يلزم المراجع بوظائفه المحددة وأنه يسعى لتحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعرف المعايير بأنها المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوءها أن يقيم العمل الذي قام به وأن تعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المراجعة، وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة. وتنقسم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات الآتية:⁽¹⁾

أولاً: المعايير العامة (المعايير الشخصية)

تتعلق المعايير العامة بمعايير التكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة وتتضمن المعايير العامة مايلي:

1 -معايير التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية: إن المعايير العامة تؤكد على أهمية مهارات المراجع الشخصية، ويجب أن تتوفر فيه قدر ملائم من ناحية التأهيل العلمي (تعليم رسمي في المحاسبة والمراجعة) ومؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام والكفء لهذه المهمة، فعلى حسب النصوص الجزائية المنظمة لهذه المهنة شرط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي:

- أ - من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلا على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة .
- ب من ناحية التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية، ولديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.وممكن أن لا تكون هذه الشروط كافية

⁽¹⁾ محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص39-40.

للحكم على كفاءة المراجع المطالبة ويجب أن تنظم (ملتقيات، دورية، الدورات والتربصات...) من أجل تنمية قدراته العلمية والعملية.

2- معيار الإستقلالية: وتكون في جميع الأمور ذات العلاقة بعملية المراجعة والأشخاص القائمين على ذلك، وعليهم أن يكونوا أحرار غير مقيدين كما عليهم أن يكونوا مستقلين تنظيمياً وهذا ما يجعل المهمة أكثر مصداقية وشفافية. (1)

لدى ينبغي توفر نقطتين لتحديد مدى استقلالية المراجع: (2)

1-2- عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلالية في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية المناسبة.

2-2- وجود استقلال ذاتي: ويفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

3 معيار العناية المهنية: في هذا المعيار يتطلب من المراجع بدل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير أي الاهتمام الكافي لجميع عملية المراجع، ولذلك لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلاً أو مستقلاً حتى ينجز عمله المراجعة بنجاح لكن يجب أن يكون راغباً في هذا النجاح وحريصاً عليه ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

أ - محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.

ب - أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

ج - التقييم العميق لنظام القابلة الداخلية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.

د - العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

هـ - العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

وفي نهاية المعايير العامة نشير إلى أنها تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعند ما يكون المراجع مثلاً غير مستقل ولم يبدل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلاً علمياً وعملياً، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

ثانياً: معايير العمل الميداني

(1) عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد المالي في المؤسسة، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة بكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

(2) محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 39-40.

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المراجع بإجراءات عملية الفحص مثل

جمع الأدلة والقرائن وغيرها وتتمثل معايير العمل الميداني في ما يلي:

1 **معييار التخطيط السليم لعملية المراجعة:** يعتبر التخطيط السليم لعملية المراجعة العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة في الاختبارات المطلوبة. وتقوم عملية التخطيط على النقاط التالية:

- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.
- تحديد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها.
- يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

➤ يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والثلبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها.

2 **معييار نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أحد أهم محدد لنوعية على النوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها.

3 **معييار كفاية الأدلة:** تعتبر عملية المراجعة من الفحص الإنتقادي الذي يتطلب جمع الإثبات، ويقوم المراجع بجمع الأدلة وقرائن الإثبات لتبرير الفني المحايد الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة، وعموماً افتتاح المراجع بأدلة الإثبات وإنما يعتمد على كميتها بالإضافة إلى جودتها، فيجب أن تكون الأدلة كافية، وذات جودة وصلاحيّة، حيث يكون ملائم وفعال وموثوق به.

ثالثاً: معايير إبداء الرأي

وهي المعايير التي من خلالها يقوم المراجع بتوصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية. حيث أن تقرير مراجع الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند إتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات وهذه المعايير كمايلي: (1)

1 **إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها:** تعتبر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المعيار الذي يقاس عليه مدى صدق وعدالة عرض تلك القوائم المالية ما إذا كانت هذه القوائم تعبر بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائجها في أعمالها وتدفعاتها النقدية وتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية ولا تحظى البيانات المحاسبية بالقبول إلا إذا أثبتت أن المبادئ المحاسبية ذلك.

(1) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص 117-118.

2 إتمام تقرير المرجع بجمع القوائم المالية: يجب أن تحتوي التقرير على رأي المراجع بجميع القوائم حتى يمكن التحقيق من مدى صدق المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأكملها، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات لا يمكن للمراجع إعطاء أية موافقة تامة.

3 الإفصاح الكافي: وينص المعيار الثالث من معايير إعداد التقرير على أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المراجع بالإشارة في ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كاف بدرجة معقولة، حيث أن يشير المراجع في هذه الحالة في تقريره .
ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية.⁽¹⁾

4 معيار إبداء الرأي من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة: ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي وقد تتضمن أسباب الإمتناع عن إبداء الرأي ما يلي:⁽²⁾

- تحديد مجال عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف.
 - حالة عدم التأكد والذي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة ويجعل المراجع يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.
 - عدم إستقلال المراجع عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.
- يمكن أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء:
- ✓ الرأي النظيف: وهو إبداء رأي دون تحفظات.
 - ✓ الرأي المقيد (المتحفظ): وهو إبداء رأي يتضمن تحفظات.
 - ✓ الرأي السلبي: الإمتناع عن إبداء الرأي.
 - ✓ الرأي المعارض: وهو أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي للمؤسسة.
- ومن خلال مما سبق يجب على مراجع الحسابات أن يراعي عند إعداد تقريره الظروف البيئية والقوانين والتعليمات المطبقة في المؤسسة التي يراجع فيها أعماله.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص48.

(2) المرجع السابق، ص48.

أن توسيع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى الضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم "المراجعة الداخلية" والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق الرقابة الداخلية التي تقوم بها. **المطلب الأول: تطور مفهوم المراجعة الداخلية**

أولاً: لمحة تاريخية

يرجع ظهور المراجعة الداخلية بالولايات المتحدة الأمريكية ومن الأسباب التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي كانت تتعامل في الأسواق المالية إخضاع إلى حساباتها لمراجعة خارجية حيث يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراقبة الداخلية مهماً بحيث لم تخصص بالإهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن أنظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك في 1941م، وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (A. I. I) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتماشياً مع التطورات الإقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و1971م: حيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة تعتمد على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة⁽¹⁾.

أما في الوقت الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الإعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت في نطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية ثم إتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الإقتصادية.⁽²⁾

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال وأحتى حديثة الإعتراف بها كنشاط لا يمكن الإستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه "لا يتعين على المؤسسات الاقتصادية تنظيم هيكل داخلي خاصة المراقبة داخل المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها".⁽³⁾

(1) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص70. (غير منشورة)

(2) العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية "الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، دار النشر، عمان، 1990، ص42.

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، ص38.

ثانياً: مفهوم المراجعة الداخلية

سنتناول فيما يلي بعض التعاريف عن المراجعة الداخلية التي تتميز بالتنوع والتعدد بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة ومن أهم هذه التعاريف نذكر:

➤ **التعريف الأول:** هي أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة العمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع. (1)

➤ **التعريف الثاني:** هي وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وأداء الإدارات والأقسام المختلفة". (2)

➤ **التعريف الثالث:** حسب الإتحاد الأوربي: هي وظيفة تقويمية مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية وذلك عن طريق توفير التحليل التقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على انشطتها التي تم فحصها. (3)

من خلال ما سبق يمكن القول أن المراجعة الداخلية هي أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية فهي مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الإحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة في أداء وظائفها وإقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج الخصائص التالية: (4)

1. نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.
2. إدارة رقابية بغرض إنتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة.
3. وظيفة إستشارية أكثر منها إدارية.
4. يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية، بما فيها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي.
5. تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.
6. المراجع الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوق يقوم بمراجعته.

(1) عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006، ص496.

(2) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص185.

(3) مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول، جامعة السودان، يومي 20-21 ماي 2008، ص7.

(4) خالد الأمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص126.

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية

يشتمل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسات الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتكثفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة لنجاحها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة وذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري في مراقبة المستوى الأدنى منه عن طريق رسم السياسات العامة وإستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التنظيمية وغيرها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما:⁽¹⁾

1. حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها:

ويسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش، الأخطاء، الضياع والانحراف، بإستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج يسمح بمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة ويتضمن فحص كل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها، وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ وإختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

2. البناء والإصلاح:

ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من خلال إقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص.⁽²⁾

لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة بعدة خدمات في مؤسسة من أهمها:⁽³⁾

أ - خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

ب خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس ومدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المراجع الخارجي بالتعاون معاً لتسيير مهمة كل منها.

ت خدمات إنشائية: وهي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي في إدارة المؤسسة من توفير البيانات اللازمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

(1) فتحي رزق السوافيري، أحمد عيد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص 81.

(2) أثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 30.

(3) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 118-119.

ث خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء أكتشفها أو التوضيحات التي يتضمنها تقرير المراجعة والخاصة بإصلاح أخطاء وعلاج أوجه نظم المؤسسة.

المطلب الثاني: مبادئ أنواع المراجعة الداخلية

أولاً: المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة الداخلية:

إن العلاقة المميزة لأيمهنة تكمن في قبول لاعاملين لتحمل مسؤولياتهم للمحافظة على

مصالحهم من نوعي خدمتهم في تلك المهنة. لذلك يجب على أعضاء معهد المراجعين الداخليين بصفة عامة أن يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة، والهدف من مبادئ المراجعة الداخلية هو تعزيز مهنة المراجعة الداخلية وهي: (1)

1 المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للمراجعة الداخلية، حيث يتوقع من المراجعين الداخليين تطبيق قواعد المبادئ التالية:

أ - الاستقامة / النزاهة "Integrity": استقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتيتوفر الأساس لاعتماد على أحكامهم.

ب الموضوعية "Objectivity": ويقصد بها إظهار المراجعون الداخليون على درجتها الموضوعية المهنية في جمع، تقييم وإيصال المعلومات حول النشاطات والعمليات الفتح يضع المراجعون الداخليون تقييم متوازن لجميع العاطر وفذات العلاقة ولايتحيزون ولمصالحهم الشخصية أو بالآخرين في إصدار الأحكام.

ت السرية "Confidentiality": ويقصد بها إحترام المراجعون الداخليون قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ذلك.

ث الكفاءة "competency": يطبق المراجعون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية.

2 المبادئ المرتبطة بالسلوك : هي تلك القواعد التي تصف السلوك والنموذجي المتوقع من المراجعين

الداخليين، وهذا القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

أ - الاستقامة / النزاهة "Integrity": يجب على المراجعين الداخليين:

➤ القيام بأعمالهم بأمانة واجتهاد.

➤ ملاحظة القوانين وعملهم لافصاحات المتوقعة من قبل قانون المهنة.

(2) عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوامة المؤسسات ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، 2008-2009، صص 60-61.

- أن لا يكونوا طرفياً في نشاط غير قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة تبسمة المراجعة الداخلية أو المؤسسة .
- الاحترامو المساهمة في الشريعة وتحقيقاً لأهداف الأخلاقية للمؤسسة.
- ب الموضوعية "Objectivity": يجب على المراجعين الداخليين:
- أن لا يشاركو في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يُفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز وتتضمن هذا المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي يمكن أن تكون ضارة لمصلحة المؤسسة.
- عدم قبول أي شيء عقدي فسد أو يفترض ضياعاً يفسد أحكامهما المهنية.
- أن يصفحو عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي لا يمتثل إلا لفصاحنها قد تشوهها أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

ت السرية "Confidentiality": يجب على المراجعين الداخليين:

- أن يكونوا معقّلين في استخدام حماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم .
- أن لا يستخدموا المعلومات ضد القانون أو ضاراً بالشريعة والأهداف الأخلاقية للمؤسسة.
- ث الكفاءة "Competency": يجب على المراجعين الداخليين:
- القيام بخدماتهم فقط في المجال التي يملكون فيها المعرفة، المهارات والخبرة اللازمة.
- أن يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- عليهم بالاستمرار في تطوير كفاءاتهم، فعاليتهم وجود خدماتهم.

ثاني: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما، و تنقسم المراجعة الداخلية إلى: (1)

1 المراجعة المالية المحاسبية: وهي التي يهدف من خلالها المراجع الداخلي إلى الفحص المنظم للقوائم المالية لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث:

- التحقق من تتبع القيود المحاسبية وتدقيقها حسابياً ومستندياً.
- التحقق من سلامة وموافقة الأنظمة والتعليمات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التحقق من وجود الحماية المناسبة للأصول من سوء الإستعمال أو الإختلاس.
- التحقق من الفحص والتقييم لدرجة متانة الرقابة الداخلية ومدى كفايتها والإعتماد عليها.

2 المراجعة الداخلية التشغيلية (الإدارية):

ويعرف النطاق الذي يغطيه من حيث:

- تقييم وإختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء.
- تقييم وفحص شامل للعمليات المشروع.
- تقييم وكفاءة إستخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين

(1) عطا الله أحمد سويلم الحسين، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الرابطة، الأردن، 2009، ص ص 61-62.

أما في وقتنا الحاضر فيشترط في المراجعة أن يقوم على الشمولية لكافة عمليات المؤسسة لتشمل نطاق المراجعة المالية والإلتزام القانوني ونطاق المراجعة الإدارية والمراجعة الإستراتيجية الذي يختص بمعالجة القصور في التخطيط الإستراتيجي والذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسة مما يؤدي إلى مخاطر المعلومات والتركيز على مراجعة المخاطرة في عملية التخطيط الإستراتيجي لتحديد نقاط الضعف فيها من أجل دعم فعالية الإدارة العليا للمؤسسة حيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الإستراتيجية جانبا مهما من جوانب عملية المراجعة الإستراتيجية.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

أولاً- قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية

وتتضمن هذه القائمة مجموعة من الإرشادات لتحديد الدور المناسب ومسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، وتعتبر أساس وضع اللوائح داخل أقسام المراجعة الداخلية وتحديد دورها داخل المؤسسة وهي: (1)

1 طبيعة المراجعة الداخلية : المراجعة الداخلية وظيفة تقييميه مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة وهي نوع من الإجراءات الرقابية تهدف إلى فحص وتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية ولا تمتد مسؤوليات المراجعة الداخلية إلى تصميم الإجراءات الرقابية أو تطبيقها.

2 مسؤوليات وسلطات المراجعة الداخلية : تتضمن قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية قسما خاصا بمسؤوليات وسلطات المراجعة الداخلية، وتقتضي هذه القائمة في هذا الشأن أنه نظرا لأن وظيفة المراجعة الداخلية تمارس في ظل سياسات تم وضعها من طرف الإدارة.

ثانياً- قائمة معايير المراجعة الداخلية

قام معهد المراجعين الداخليين Al. بإصدار هذه المعايير سنة 1978 وهي عبارة عن مجموعة القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها من طرف القائمين بالمراجعين الداخلية. يتم تعديل هذه المعايير كلما استدعت الحاجة لذلك لمواجهة أي مشكل جديد، و الهدف من إصدارها: (2)

- إزالة الغموض على دور مسؤولية المراجعة الداخلية وذلك بتحديد مسؤولية تدخلها وممارستها.
 - تحديد مسؤولية وسلطة المراجع الداخلي في المؤسسة.
 - وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
 - الترويج للمراجعة الداخلية وذلك بتطوير خبرة معترف بها.
- وتتمثل في المعايير الخمسة التالية:

➤ المعيار رقم 100: إستقلالية المراجع الداخلي.

➤ المعيار رقم 200: الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية.

(1) عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، فرع: إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004، صص 113-114.

(2) شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 73.

- المعيار رقم 300: مجال عمل المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 400: أداء العمل في المراجعة الداخلية.
- المعيار رقم 500: إدارة قسم المراجعة الداخلية.

وسوف نعرض ملخص عن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.⁽¹⁾

أولاً- المعيار رقم 100 إستقلالية المراجع الداخلي

يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالإستقلال عن الأنشطة التي يراجعونها ويتضمن هذا المعيار جانبين أساسيين هما:

1 - المعيار رقم 110 الموقع التنظيمي: يجب أن تحتل إدارة المراجعة الداخلية موقعاً تنظيمياً يسمح بإنجاز مسؤوليات المراجعة على نحو كافٍ وذلك من حيث:

- المستوى الإداري التابع له المراجع.
- الجهة التي يقدم تقرير المراجعة.
- سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمراجع.

➤ تحديد مسؤوليات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد والأدوات المختلفة ويتم ذلك سنوياً.

2 - المعيار رقم 120 الموضوعية: يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عمليات المراجعة على نحو

موضوعي أي الواقعية في الحكم على المراجعة من خلال:

- تحديد إختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية.
- تحديد حالات التعارض في الإختصاصات داخل القسم.
- تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم في وقت إلى آخر.
- عدم القيام المراجع بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى.
- مراجعة نتائج المراجعة الداخلية قبل قراءة التقرير.

ثانياً- المعيار رقم 200 الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية

يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بكفاءة وعناية مهنية معتادة ويتضمن هذا المعيار المعايير

التالية:

1 - المعيار رقم 210 العاملون: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيداً عن تمتع المراجعين الداخليين

بالكفاءة المهنية والفنية والتعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة التي يتم القيام بها.

2 - المعيار رقم 220 المعرفة، المهارات والتدريب: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية أو أن يحصل

العاملون بها على جوانب المعرفة المهارات والتدريب الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.

⁽¹⁾ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد شارع القدس، الوادي، الجزائر، طبعة 2010-2011، ص75.

3 - المعيار رقم 230 الإشراف: يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدًا عن وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.

4 - المعيار رقم 240 الإلتزام بمعايير السلوك: يجب أن يعمل المراجعون الداخليون ما يتفق مع معايير السلوك المهني سلوك.

5 - المعيار رقم 250 المعرفة، المعايير والتدريب: يجب أن يتوافر في المراجعون الداخليين جوانب المعرفة، المهارة والتدريبات الضرورية للقيام بأداء عمليات المراجعة الداخلية.

6 - المعيار رقم 260 العلاقات والإتصالات الإنسانية: يجب أن يحافظ المراجعين الداخليين على كفاءتهم المهنية والفنية المعتادة عن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

7 - المعيار رقم 270 التعليم المستمر: يجب أن يراجع المراجعين الداخليين على كفاءتهم المهنية والفنية من خلال التعلم المستمر.

8 - المعيار رقم 280 بذل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعين الداخليين العناية المهنية المعتادة عن تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

ثالثًا- المعيار رقم 300 مجال العمل المراجعة الداخلية

يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية إختبار وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية

بالمنظمة، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها. ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:

1 - المعيار رقم 310 مدى الإعتماد وأمانة المعلومات: يجب أن يفحص المراجعة الداخليون مدى الإعتماد على أمانة المعلومات المالية والمعلومات الخاصة بالتشغيل الوسائل التي تم إستخدامها في تعريف وقياس، التبويب والتقرير عن هذه المعلومات.

2 - المعيار رقم 320 الإلتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات القوانين، القواعد التنظيمية: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون التي تم وضعها للتأكد من الإلتزام بالسياسات والخطط والقوانين والقواعد التي لها أثر معنوي على العمليات التشغيلية والتقارير وتحديد إذا كانت المنظمة قد إلتزمت بها.

3 - المعيار رقم 330 حماية الأصول: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون وسائل حماية أصول والتحقق من وجود هذه الأصول.

4 - المعيار رقم 340 الاستخدام الاقتصادي والكفاءة للموارد: يجب أن يقيم المراجعون الداخليون اقتصادية وكفاءة توظيف الموارد.

5 - المعيار رقم 350 إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية و أهداف البرامج: يجب أن يفحص المراجعون الداخليون العمليات التشغيلية أو البرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط لها.

رابعًا- المعيار رقم 400 أداء العمل في المراجعة الداخلية: يجب أن يشمل على المراجعة تخطيط المراجع لفحص وتقييم المعلومات، توصيل النتائج والمتابعة.

1 - المعيار رقم 410 تخطيط المراجعة: يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية مراجعة.

- 2 -المعيار رقم 420 فحص وتقييم المعلومات: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتجميع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.
- 3 -المعيار رقم 430 توصيل النتائج: يجب على المراجعون الداخليون توصيل نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به.
- 4 -المعيار رقم 440 المتابعة: يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.
- خامسا- المعيار رقم 500 إدارة قسم المراجعة الداخلية: يجب أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإدارة مناسبة لإدارة المراجعة الداخلية ويتضمن هذا المعيار المعايير التالية:
- 1 -المعيار رقم 510 الغرض، السلطة والمسؤولية: يجب أن يتوافر لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قائمة بالغرض من السلطة والمسؤولية في إدارة المراجعة الداخلية.
- 2 -المعيار رقم 520 التخطيط: يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية الخطط التي يتبع من خلالها القيام بمسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية.
- 3 -المعيار رقم 530 الحسابات والإجراءات: يجب أن يوفر مدير إدارة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مكتوبة تمثل دليلاً لهيئات العاملين.
- 4 -المعيار رقم 540 إدارة وتنمية الأفراد: يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية برنامجاً لإختيار وتنمية الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.
- 5 -المعيار رقم 550 المراجعون الخارجيون: يجب أن يسقّم مدير إدارة المراجعة الداخلية ويحافظ على برامج لتأكيد الجودة بما يمكن من تقييم العمليات التشغيلية في إدارة المراجعة الداخلية.

ثالثاً-قواعد السلوك المهني

- هي وثيقة تلخص المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي لتفادي الإضرار بمهمته ،وهي تطرح مواجهة مع الضمير بحيث التطبيق في المؤسسة يتطلب احترام هذه القواعد ، وفي هذه الحالة فإن معهد المراجعين الداخليين يوصي دائماً بطريق الصرامة،ومن أهم القواعد التي ينص عليها:⁽¹⁾
- يجب أن يتسم المراجعون الداخليون بالأمانة، والموضوعية والحرص في أداء واجبهم ومسؤولياتهم.
 - يجب أن لا يكونوا منخرطين في أي نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى المراجعة الداخلية.
 - يجب أن لا يقبل المراجعون الداخليون أي شيء له قيمة من العاملين بالتنظيم، أو عملاء أو موردين.
 - يجب أن لا يقوم المراجعون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية.
 - يجب أن يكون المراجعون الداخليون أمناء للمعلومات التي يحصلون عليها خلال عملية المراجعة وعدم استخدام معلومات سرية لتحقيق مكاسب خاصة أو أي صورة تخالف القوانين أو تضر بمصلحة التنظيم.

(1) عيادي محمد أمين، مرجع سابق، ص 118.

- يجب على المراجعون الداخليون عند إعداد التقارير عن نتائج أعمالهم الكشف عن جميع الحقائق الجوهرية وإذا لم يتم الكشف عنها تكون التقارير مضللة عن العمليات محل المراجعة.
- يجب على المراجعون الداخليون السعي دائماً لتحسين كفاءاتهم وفعاليتهم وجودة الخدمات التي يقدمونها.
- يجب على المراجعون الداخليون الالتزام بضرورة الحفاظ على المعايير العالية للتأهيل، والأخلاق والكرامة والتي يضعها معهد المراجعين الداخليين .

المبحث الثالث: آلية عملية للمراجعة الداخلية

للقيام بعملية المراجعة الداخلية يجب على المراجع إستعمال أدوات وتقنيات وأتباع منهجية من أجل القيام بعملية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: أدوات وتقنيات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في مهمته عدة أدوات وتقنيات لتحقيق الأهداف التي تم التوصل إليها وهي:
أولاً: أدوات المراجعة الداخلية

وتوجد أربعة أدوات أساسية للقيام بعملية المراجعة الداخلية وهي كالتالي: (1)

1 قوائم الاستقصاء: وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة والتي تناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل: عمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع.

ويقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، إلى مجموعة من الأسئلة تتعلق بآحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "بنعم" أو "لا" حيث أن الإجابة ب"لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية.

2 أدوات الوصف: وتتكون من

أ - الدراسة الوصفية: وتتمثل في تقديم تعاليق من طرف الجهة التي تكون محل المراجعة ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الكثير من الوقت بحيث يمكن أن تكون الجهة التي هي محل المراجعة أن تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسيع أو باختصار وتبقى نظرة هذه الجهة تختلف عن نظرة المراجع.

ب - الهيكل التنظيمي: يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسردي التي قام بها في بداية المهمة، حيث يستعمل المراجع هذه الأدلة من أجل معرفة ما إذا كان هناك شخص واحد يقوم بعدة وظائف وأن يكون شخص بدون وظيفة.

ت شبكة تحليل الوظائف: تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها

(1) زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 83-84.

ث مسار المراجعة: وهي طريقة تحليل يقوم من خلالها المراجع بعمله، حيث يبدأ من النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر وذلك عن طريق مراجعة كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر وفي هذه الطريقة يجب على المراجع أن يقوم بعمله جيدا للبحث.

ج خرائط التدفق: عرفها الخبراء المتخصصين في المراجعة والمحاسبة على أن خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية، حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب العمل، القرارات المسؤليات والعمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.

ح ورقة الكشف وتحليل المشاكل: وهي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية: المعاينة، الأسباب، النتائج، التوصيات.

خ المعاينة الإحصائية: يمكن تعريفها على أنها: خطة تطبق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع المراد دراسته، والمعاينة تعتبر العملية الشاملة التي تضمن تحديد العينة واختبار العناصر واختبارها وتقييم النتائج، ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية:

1 تصور التسيير: يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) التي يريد المراجع أن يتحقق منها، ويقوم ب:

- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

2 إختيار العينة: يقضي المراجع الداخلي معظم وقته عند قيامه بعملية المراجعة في تجميع الأدلة خلال فحصه لمختلف العمليات والوثائق حتى يكون أساسا لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المراجع الداخلي يقوم بمراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية، غير أن كبر حجم المؤسسات ومن ثم كبر حجم وتعقد العمليات التي تقوم، جعل من الصعب أو المستحيل مراجعة جميع العمليات، ولهذا وجب عليه القيام بالمراجعة الاختيارية والتي تعتمد أساسا على استعمال العينات الإحصائية وإخضاعها للفحص والاختبار. ونميز بين نوعين من العينات:

1-2- العينات غير الإحصائية: يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية على التقدير والحكم الشخصي للمراجع على ضوء مهارته، وفي هذا السياق فإن المراجع يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الاحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي.

2-2- العينات الإحصائية: عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة، واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج التي تتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

3 استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج بحيث يتأكد من أن الأخطاء التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.
- تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعددة أم لا.

ثانياً-التقنيات المستعملة:وتهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع من حيث إبداء رأيه وتقديم توصيته إلى الإدارة العليا للمؤسسة وتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والميادين محل المراجعة،وللتذكير فان هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع التقنيات هي كالتالي:(1)

1-المقابلة:يهدف المراجع من خلالها الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام هدم السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.
 - التذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرفالمستجوب بسبب وكيفية الاستجواب.
 - يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب.
 - يجب أن يصادق الطرف المستوجب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
- على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

2 الفحص التحليلي:ونقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات،تحريات ومقارنات لجميع

المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة وتتركز هذه التقنية على التقنيات السابقة وهي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وهذه التقنية تتيح للمراجع الداخلي إكتشاف الانحراف والفروقات الموجودة بينما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان هذه التقنية تساعد المراجع على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختيار أساسي أثناء الفحص.

3 الملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة

لتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

أ-الملاحظة المادية للإجراءات:تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها .

ب-الملاحظة المادية للأصول:تهدف إلى التحقق من وجود الأصول وتطبق أساسا على المخزون، الاستثمارات، السندات، والنقدية في الصندوق.

ج-الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها.

(1) عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص71.

د - ملاحظة التصرفات: ويتعلق الأمر هنا بالمراجعة الاجتماعية أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل أماكن العمل. ويمكن الإشارة أيضا أن هذه الملاحظة المادية يمكن أن تأخذ شكل مباشر وتكون مباشرة ومن طرف المراجع، وشكل غير مباشر حيث يلجأ فيه المراجع إلى طرف آخر الذي يوفر له الملاحظة مثل ما هو متعلق بالإجراءات القضائية للمؤسسة.

المطلب الثاني: منهجية عملية المراجعة الداخلية: يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتتبع مجموعة من الخطوات من أجل الوصول إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية وتتضمن مايلي:

الخطوة الأولى- التحضير لمهمة المراجعة الداخلية : يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة، يجب عليه القيام بالتحضير الجيد للمهمة، وتتمثل عملية التحضير للمهمة عن طريق مرحلتين: (1)

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

2 الدراسة والتخطيط: وتعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمراجع الداخلي لإنجاح مهمته، حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة. ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي: (2)

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

الخطوة الثانية- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية: وفي هذه الخطوة يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمخطط المراجعة المعد مسبقا والموافق عليه من مدير المراجعة على أن يتم الإختبار وتجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق وتتم في ثلاث مراحل هي: (3)

(1) إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004، ص278.

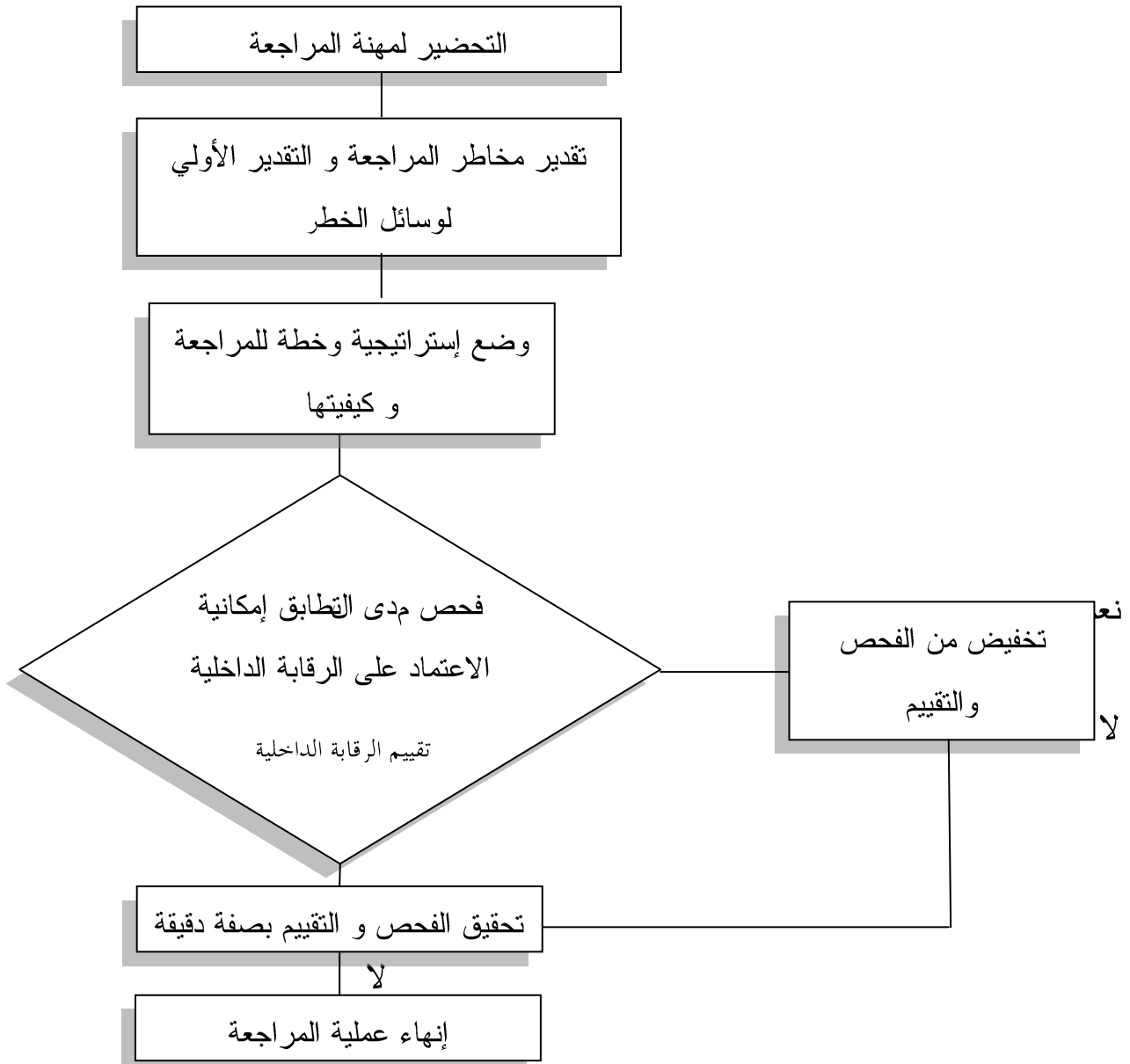
(2) عيادي محمد أمين، مرجع سابق، ص114.

(3) داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، الطبعة 2، 2002، ص245.

- 1 **إجتماع الافتتاح:** ويتم عقد إجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص.
 - 2 **مخطط التنفيذ:** يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجع لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها.
 - 3 **التعمل الميداني:** ويأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة وإعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الإختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة من أجل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات قد تحدث، كما يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمالهم بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها.
- الخطوة الثالثة- التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:** تعتبر هذه الخطوة الأخيرة في إنجاز المهمة، وتشمل أربعة مراحل هي: (1)
- 1 **التقرير الأولي للمراجعة:** ويتم إعداده من خلال أوراق تحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والتلاعبات، ويعتبر هذا التقرير أساس إعداد التقرير النهائي.
 - 2 **حق الرد على الأشخاص المراجع أعمالهم:** ويكون عن طريق عقد إجتماع بين الأشخاص المراجع أعمالهم وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة، والهدف من هذا الإجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها وتكون مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها وبعد عرض الهدف يتدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والتوصيات.
 - 3 **التقرير النهائي:** ويتم إعداد التقرير في صورته النهائية بعد إنتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة من أجل إعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تم إكتشافها أثناء عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير النهائي واضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المحدد.
 - 4 **متابعة تنفيذ التوصيات:** بعد إقترح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، وبناءاً على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ التوصيات.

(1) عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 521.

الشكل رقم (01): خطوات عملية المراجعة الداخلية



المصدر: نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم إتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الأغواط، 2007-2008، ص67.

المطلب الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية

يمكن تناول هذا الفرق في أهم النقاط التي تتميز فيها المراجعة الداخلية عن المراجعة الخارجية، ويمكن ان نميز بينهما إنطلاقاً من عدة زوايا وهي: (1)

1 من الناحية التاريخية: تعد المراجعة الداخلية أقدم ممارسة وتأسس من المراجعة الخارجية حيث تأسست في ظل الأحداث التي تقع على مستوى دائرة المراجعة المحاسبية رغم أنه لم يتم الاعتراف بالمراجعة الداخلية في شكلها الحالي إلا في سنة 1941.

2 من حيث الهدف: يعرف المراجع الخارجي بأنه الشخص المدرب والمؤهل علمياً لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة وكذا تقييم مدى الإعتماد على السياسات والثبات في تطبيق الطرق المحاسبية في إعدادها، إذا فالهدف من المراجعة الخارجية هو المصادقة على حسابات وضمن الشرعية والسلامة للصورة الحقيقية للحالة المالية للمؤسسة. وهذا من خلال إبداء الرأي الفني المحايد والذي لا يمكن الوصول إليه إلا إذا ارتبط ارتباطاً كلياً بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

اما المراجع الداخلي فيسعى إلى التحقق من ان النظام المحاسبي والنظام الإداري ككل يولد معلومات ذات مصداقية وصالحة لإتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، في التأكد من صلاية وسلامة نظام الرقابة الداخلية بإعتباره احد العناصر الأساسية في البنية الرقابية في المؤسسة لأن المعلومات المتقطعة تؤثر على الإدارة في إتخاذ القرارات، كما تؤثر عليها سلباً على المعلومات التي لا تعكس الواقع الفعلي للعنصر المعبر عنه في ظل أحد النظامين السابقين.

3 من حيث القائم بعملية المراجعة: أن المراجعة الخارجية هي معرفة في الإطار التشريعي والقانوني بحيث يقوم بمراجعة خارجية شخص مهني مستقل في المؤسسة، بمعنى ان المراجع الخارجي جاء داخل تنظيم خاص به وهو بمهنته ليقدم أطراف أخرى لها أغراض في المؤسسة.

(1) صديقي مسعود، أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية، الوادي، 2010، ص ص108-109.

اما تنظيم أو وضع المراجعة الداخلية معرفة في الإطار القانوني الداخلي للمؤسسة وتكون تابعة للمديرية العامة أو مجلس الإدارة للمؤسسة ومن يقوم بهذه المهام تابعين للمؤسسة أي أنهم موظفون لديها يتمتعون بتأهيل علمي وعملي يؤهلهم للقيام بهذه المهام داخل تنظيم المؤسسة وهؤلاء الموظفين يتم تعيينهم من طرف الإدارة.

4 من حيث نطاق العمل: يتوقف تحديد نطاق المراجع الخارجي على طبيعة الإتفاقية المبرمة بينه وبين الأطراف المعنية له، فإذا كانت مراجعة قانونية يجب الإلتزام بجميع الخطوات المؤدية إلى الرأي الفني المحايد له من خلال التقييد بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها، أما إذا كانت المراجعة تعاقدية فهنا المراجع مجبر بالتقيد بما هو وارد في الإتفاقية كمراجعة عنصر معين. وأما المراجع الداخلي هو يعمل باستمرار طول العام لدى المؤسسة فإن لديه من الوقت ما يكفي لإجراء فحص تفصيلي موسع للعمليات.

5 من ناحية المستفيد: يستفيد من خدمات المراجع الخارجي ملاك المؤسسة بإعتبارهم المعنيين بها من أجل ضمان وسلامة أموالهم والحفاظ عليها من الغش والسرقة والتلاعب والإجابة عن كل إنشغالاتهم المتمثلة في التنازل عن أسهمهم في المؤسسة أو زيادة شراء أسهم الغير، كما هناك أطراف تستفيد من المراجع الخارجي وهم البنوك والعمال والنقابات العمالية.

بينما يستفيد من خدمات المراجع الداخلي إدارة المؤسسة لإعتباره موظف لدى مصالحتها، فهو بذلك موجه في عملياته للإجابة عن حاجات التسيير في المؤسسة والتقليل من إحتمال عدم صواب القرارات المتخذة.

6 من حيث الإستقلالية:تناولت بعض الدراسات الأكاديمية وكذا النصوص التشريعية مفهوم الإستقلال بنوع من الصراحة لإعتبار أن غيابه يوحي بوجود تقرير غير صادق عن العمل المطلوب من المراجع ، حتى أن هناك بعض النصوص التشريعية التي جاءت لتحافظ على هذا المعيار فنجدها جاءت لتؤكد على ضرورة عدم وجود أي صلة قرابة أو أن يكون مساهما في تلك المؤسسة، وكل هذه الإهتمامات جاءت لتوفير الجو الملائم لكي يتسنى للمراجع من أن يبدي رأيه الفني المحايد تجاه ما يجده أثناء عمله دون أي ضغط.

أما إستقلال المراجعة الداخلية نسبي لأن المراجع الداخلي لا يعدو كونه موظفا بالمؤسسة خاضعا بالتبعية لإدارته وهو مستقل عن الأقسام التي يراجعها، إلا أن هذه الإستقلالية النسبية لا تمنعه من إبداء الراي الصادق عن الواقع الفعلي للأقسام، إن هذا الرأي يحتم على المراجع ان يكون مستقلا في تفكيره صارما في تنفيذ الإجراءات العملية وموضوعيا في تحكيمه.

خلاصة الفصل الأول:

تعد وظيفة المراجعة الداخلية من أهمها لوظائفه وتنظيم المؤسسة، إذ أنها تساهم في تحقيق أهدافها الأخرى وتقلل من غاها الميسرة من خلال تقديمها المعلومات ذات المصداقية، كما تحظى المراجعة الداخلية بمكانة هامة وبارزة في تنظيم المؤسسة إذ لأهميتها البالغ جعلت تتابعه مباشرة للإدارة العليا لإعطائها المزيد من الاستقلالية عن باقي الوظائف والمراجعة الداخلية الخارجية تساهم بشكل كبير في مساعدة المراجع على أداء مهامها إذ ينتج عن تكاملها مع تحقيق المؤسسة لأهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، كما تساهم المراجعة الداخلية في قياس مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية كما أن للمراجعة الداخلية تطبيقات تشتمل على تقديم معلومات أكثر دقة وأقل مخاطرة وأقل تكلفة للإدارة وتمتد إلى اتخاذ قراراتهم.

تمهيد:

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة، حيث تعتمد عليها المراجعون لإكمال عملهم، ولقد مر تاريخ الرقابة الداخلية بعدة مراحل، لتصبح على ما هي عليه، حيث يمكننا أن نميز بين مرحلتين الأولى ما قبل الثورة الصناعية، أي عندما كانت تتسم المؤسسة بصغر حجمها وعدم انفصال الملكية عن الإدارة فكانت بعد الثورة الصناعية الثانية، وظهور ما يعرف بالمؤسسة العملاقة ذات الحجم الكبير، مما صعّب من مهمة الملاك في إدارتها، حيث أصبحت الإدارة تتوكل إلى أشخاص آخرين، يصطلح عليهم اسم المسيرين، ومن هنا ظهر تمرر حلة فصل الملكية عن الإدارة، ونظر الأهمية الرقابة الداخلية، من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة، وكذا بيان الانحراف على الخطأ الموضوع مسبقاً، وتحديد هذا الانحراف، ونظر الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل للتناولها بالتفصيل، حيث تم تقسيمها منهجياً إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية وسائله.
- المبحث الثالث: دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية. فنظام الرقابة الداخلية يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى:

- **المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.**
- **المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية.**
- **المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.**
- المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.**

أولا: نشأة نظام الرقابة الداخلية (1)

تبعنا الحاجة إلى رقابة عمال غير منقدي مالز ما نحيتنا كان العملوا الاحتفاظ بالأسولينا تطبه إلى أفر ادلحسا بالدولة وتطلبنا لأمر الرقابة على هؤلاء الأفر ادلحساقومونا لاحتفاظ بالأسولوا تسجيلات كاتهدا لأصول كما أن الأفر ادملكا لأرضاً والقائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى منيقومبالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل والاحتفاظ بالأسولونيا به عنهم، وفي المراحل الأولى للتقدم بالبشر يكانتظر قلتنفيذ مبدئية يتولاها أصحابها

بسبب قلة العمليات التجارية، وبذلك كان الأمر لنفسه يقيد ويراقب عملهم في نفس الوقت، إلا أن التقدم بالبشر يوانتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي زاد داتا الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة بحيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب أسالما لافاز ديا در أسالما للمستثمر في الأعمال التجارية والصناعية والخدمية وظهور الملكية الجماعية في صور تشر كاتأفر اد أو مساهمة الزماسناد إدارة المشرو عالى نخبة من الإدارة بين اللقيام بوظائف المشرو عالمختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشرو ع، منوظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيحها لأخطاء، وأيضا تطلبنا لأمر أن يتابع أصحاب أسالما للمديرين في نجاحهم أو فشلهم،

في إدارة المشرو ع فأصبحت الأمور تتطلب تنظيم ادخليا في المشرو عي تبحر رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ سياسات المؤسسة وعمل الحالمديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى منير اقبهؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب أسالما على أن يقدم لهم تقرير أعمالهم أثناء رقابتهم وبذلك يمكن محاسبتهم عن أخطاء التيقومون فيها أثناء قيامهم بعملهم.

إنما المتبع لتطور الرقابة يظهر الأساس التحليلي التفسير للتغير ااتليطرا أنفيسبيلتحقيقه هدفالرقابة، ويظهر هذا التطور أ

نالوظيفة الرقابية وتحقيقها من تقيمر املتعددة:

(1) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 9.

المرحلة الأولى قبل سنة 1500 ميلادي:

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين تولى كل منهما التسجيل لنفس العملية مستقلاً عن الآخر وهذا الغرض هو تسجيلي كالتطابق، وبالتالي يمنع التلاعب الإختلاس، فكانت وظيفة الرقابة الداخلية كانت تتحقق داخلها وليس هناك منير اقبال العمل بخارج المشروع، ويتطور النشاط التجاري يواز دياحجما لاتصالا لدولية نتيجة فتحة أفاق جديدة عن طريق النقل بالبحر يواستعمار أماكن جديدة تتطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات والقارة الأوروبية بطلبها لأمر استخدام اجعين لخر ضمحاسبة قباطنة السفن هو منع اختلاسها لثروا تفكأنالرقابة وجد تفي هذا الوقت لتتحقق مأمونة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية، وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعاً في المراجعة في ذلك الوقت هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث ما لم يتم.

المرحلة الثانية من سنة 1500 إلى سنة 1750 ميلادية :

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعنى لاكتشاف الاختلالات والتلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصلاً لأحداث المالية، إلا أنها كانت تغير اتجاهاتها لتراقب وأدواتها تتحقق خلال هذه المرحلة حيث كان هناك اعتراضات مضرورة وجود نظام محاسبي منظم ملغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب الإختلاس والتغير الأخر الهام كان القبول العام للحاجة على استعراض مستقلة للنواحي المالية سواء للمشروع أو الكبير أو الصغير.

المرحلة الثالثة الفترة من 1750 ميلادية إلى ما بعد ذلك:

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع والكبير الحجم وبرزت شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين أصبح أصحاب رأس المال الغائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على رأس المال الوظهر تمهنة المراجع فكرقابة خارجية محايدة و اعترفت بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لا يبتزيم محاسبي.

ثانياً- مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها هذا النظام ومن أهم المفاهيم نذكر ما يلي:

عرفه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي *CPA* نظام الرقابة الداخلية على أنها ((خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات والدفاتر المالية))⁽¹⁾.
عرفته منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين *OECCA* الفرنسية ((نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة وبيروز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة))⁽²⁾.
عرفه معهد المدققون الداخليون الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية والسجلات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية إستخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها⁽³⁾.
وتتضمن الخصائص الأساسية لأي نظام للرقابة مناسب وأي إخلال بإجداها يؤدي إلى عدم فاعلية النظام وهي:⁽⁴⁾

➤ خطة تنظيمية تكفل حسن سير العمل وإنتظامه عن طريق تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسؤولية الوظيفية.

➤ للقضاء على تداخل الإختصاصات وتضاربها يجب تحديد المسؤوليات في وضوح تام.

➤ يجب إيجاد هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاية.

➤ يجب إيجاد إجراءات تسجيلية مناسبة تتيح رقابة محاسبية فعالة.

المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافه

أولاً- أنواع نظام الرقابة الداخلية: ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى:⁽⁵⁾

1 الرقابة المحاسبية: وتتمثل القابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بـدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في اقسام المؤسسة المختلفة ومخازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الإعتماد عليها. وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

(1) محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 85.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 85.

(3) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، ط 2004، ص 81.

(4) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر، عمان، 2009، ص 173.

(5) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 58-59.

2 - **الرقابة الإدارية:** تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة. وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في المؤسسة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية.

3 - **الضبط الداخلي:** وهو خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا بتعزيز الكفاية في حماية أصول وممتلكات المشروع من الإختلاس أو السرقة أو الضياع أو سوء الأستعمال وما ترتبط به من وسائل أو مقاييس هدفها ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك بجعل كل موظف يراجع عمل الموظف الآخر لضمان حسن سير الأعمال وعدم حدوث أخطاء أو تلاعب بأصول وممتلكات المؤسسة ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسؤوليات والفصل بين الأعمال التنفيذية بحيث لا يعهد لموظف واحد بتنفيذ العملية كاملة من بدايتها حتى نهايتها. (1)

الجدول رقم (02): الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة والضياع والإختلاس وسوء الإستخدام. - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	-التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. -التحقق من الإلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	-التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا انظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. -التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	-التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص60.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية ما يلي: (2)

(1) أنواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص171.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 90-92.

- 1 **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها، وإجراءاتها من الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.
- 2 **حماية الأصول:** وذلك من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.
- 3 **ضمان نوعية المعلومات:** وذلك من خلال إختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:
 - إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
 - تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
 - تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.
 - إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- 4 **تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الإستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.
- 5 **تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية:** إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن إحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام وشركات المساهمة بشكل خاص، وتطبق هذه المكونات على جميع مجالات عمل الشركات كالمجالات البرمجية والمالية وغيرها، وتتكون مكونات نظام الرقابة الداخلية من: (1)

أولاً- البيئة الرقابية

- تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:
- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
 - إلتزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.
 - فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.
 - الهيكل التنظيمي المؤسسة الذي يحدد إطاراً للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة.
 - أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
 - السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها.
 - علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.

ثانياً- تقييم المخاطر

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية والمؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل، ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

ثالثاً- المعلومات والإتصالات

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى ، وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم بإتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية.

أما فيما يتعلق بالإتصال فإنه يكون فعالاً عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود إتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد

(1) عطا الله أحمد سويلم الحسينان، مرجع سابق، ص 50-51.

يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن وإتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

رابعاً-مراقبة النظام

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.

يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج المراجعة تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

- يقيموا وبشكل سريع نتائج المراجعة بما في ذلك ما يبين التصور والتوصيات التي قدمها المراجعون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة.
- يحددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات المراجعة.
- يستكملوا وضمن إطار زمني محدد، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

خامساً-إجراءات رقابية

بالإضافة إلى المحيط الرقابي والنظام المحاسبي، على إدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط وتتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات والسياسات التي يجب أن يتم إتباعها للتأكد من ضمان العمليات من خلال:⁽¹⁾

- الفصل بين الواجبات وذلك بعدم السماح لأي شخص من القيام بأي عملية من أولها لآخرها ويجب الفصل بين التحويل، القيد والإحتفاظ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية.
- المراجعة على الأنشطة والتأكد من قيد القيم الحقيقية من السجلات.
- المحافظة على الموجودات والسجلات وعدم السماح للحصول عليها إلا بتحويل من جهة المسؤولة وعمل جرد دوري للموجودات ومقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر والإستفسارات عن أية إختلافات.
- وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعامل.

(1)هادي التميمي، مرجع سابق، ص84.

المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية ووسائله.

إن أي نظام قائم له مقومات يقوم عنها، لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ووسائله، التي يستند عليها المراجع في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

أولاً- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية (1)

ويتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على :

- 1 **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلائم مع طبيعة المؤسسة الإقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية ثانية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، ولا بد من مراعاة الآتي عند إعداد الدليل المحاسبي:
 - أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة الإقتصادية ومركزها المالي.
 - لا بد من توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.
- 2 **الدورة المستندية:** تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، فعند تصميم المستندات لا بد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية، فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية.
- 3 **المجموعة الدفترية:** حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية، وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
- 4 **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة تعتبر من أهم العناصر لإنجاز الأعمال.
- 5 **الجرد الفعلي للأصول:** لا بد على المؤسسة من جرد موجوداتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية لمقارنة بين ما هو موجود فعلاً بما هو موجود في السجلات المحاسبية.
- 6 **الموازنات التخطيطية:** الدور الرقابي في الموازنات التقديرية يتمثل في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزء من الرقابة الداخلية.

(1) شدري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التدبير، فرع مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، ص 101-102.

ثانيا- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

وتتضمن المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية مايلي: (1)

- 1- **الهيكل التنظيمي:** يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل وطبيعة الوظائف في المؤسسة، فمنه يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديریات، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).
- 2 **نظام المعلومات المحاسبية:** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية.
- 3 **إجراءات تفصيلية:** إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديریات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر ، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.
- 4 **اختيار الموظفين الأكفاء:** مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح وتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعال.

(2) مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23 أبريل 2003، ص84.

5 رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتتمثل في الآتي:

5-1- الطريقة المباشرة:

وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

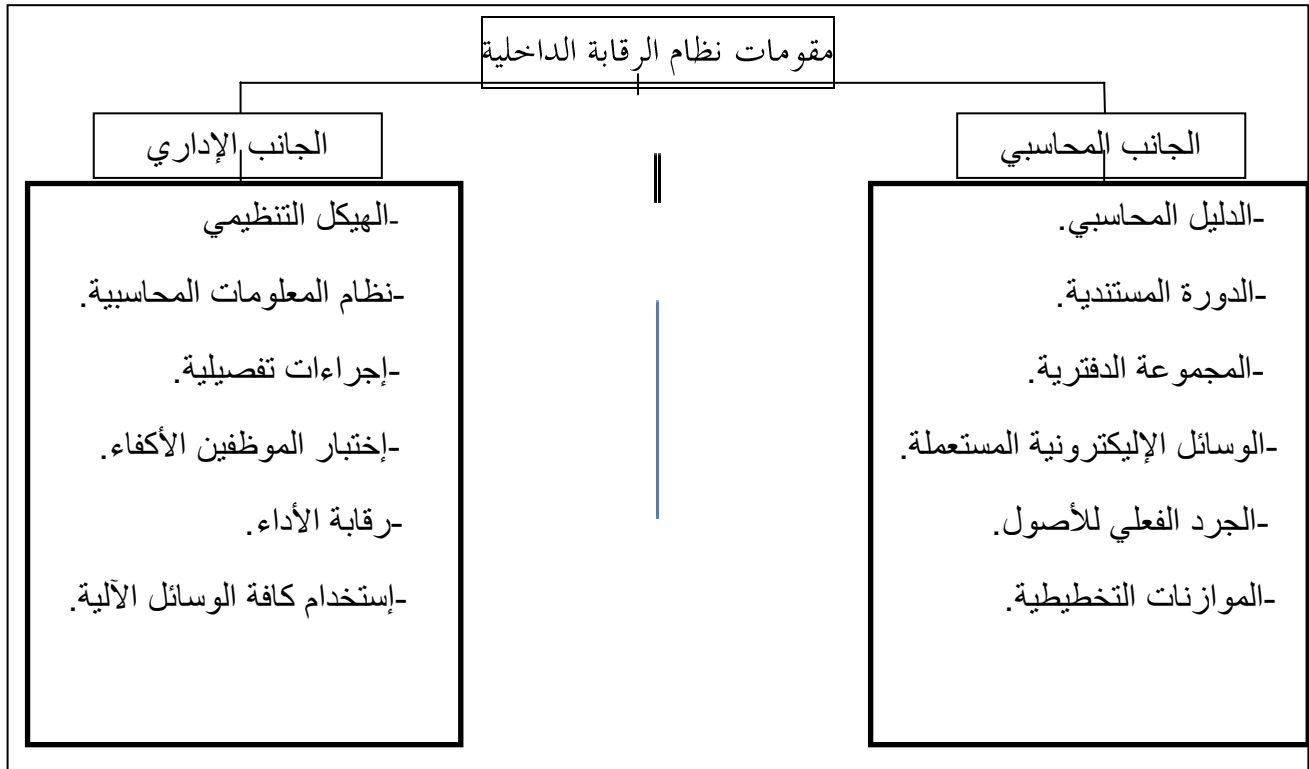
5-2- الطريقة غير المباشرة:

وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6 استخدام كافة الوسائل الآلية: إن استعمال الآلة الحاسبة وتأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية.

ويوضح الشكل التالي مقومات نظام الرقابة الداخلي

الشكل رقم (02): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الإتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، 36.

المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية

يحتوي نظام الرقابة الداخلية من الوسائل التالية:⁽¹⁾

- 1 **الخطة التنظيمية:** من خلال التعاريف السابقة أجمعت على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الإستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة، ونشير في الأخير إلى ان العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي:
 - تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
 - تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
 - تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
 - تعيين حدود والمسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.
- 2 **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الإستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة إستعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.
- 3 **المقاييس المختلفة:** تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس درجة مصداقية المعلومات، مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية، إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر حجر الأساس للمبنى وسوف نتطرق إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:

1- إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:⁽¹⁾

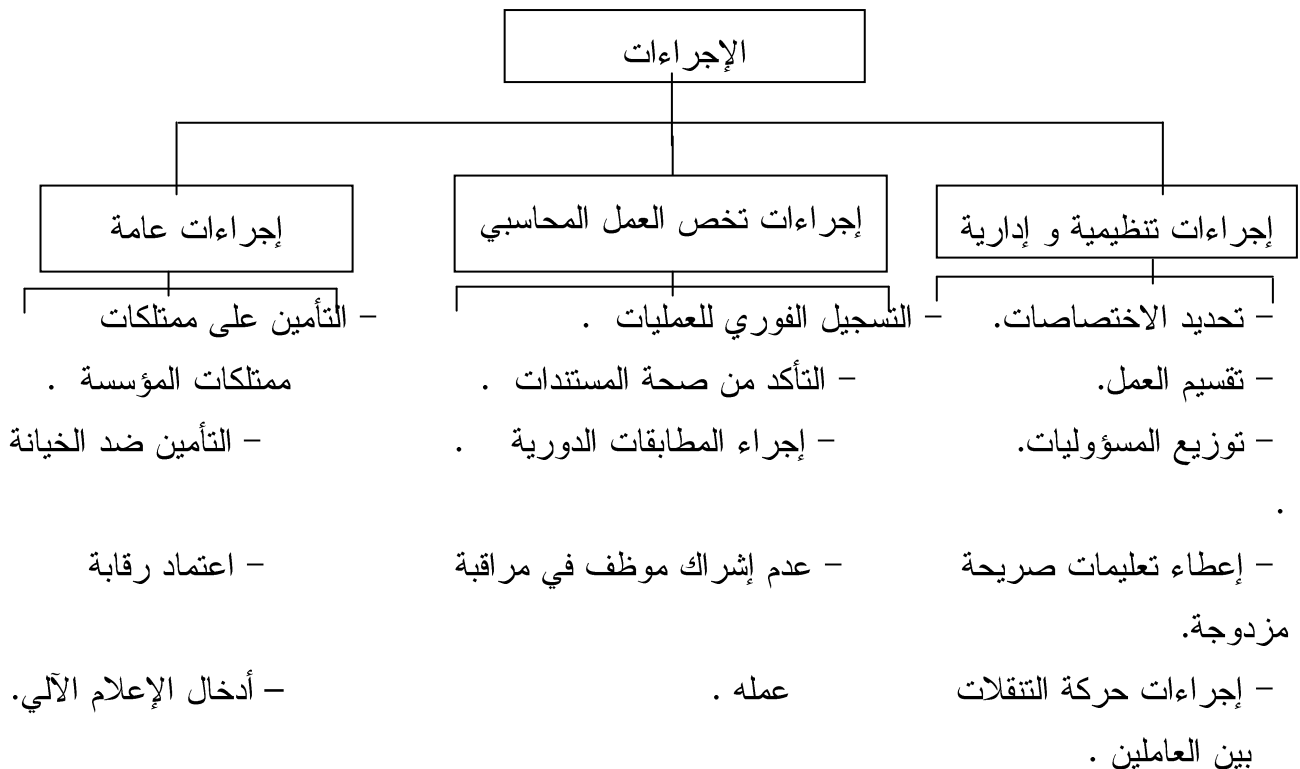
(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 86-87.

- تحديد اختصاصات الإدارات أو الأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل.
 - توزيع العالو اجبا تبيننا الموظفين، بحيث لا يفر دأحد هم بمعلما نال بداية حتى النهاية، و بحيث يثق بعملكموظف تاحتر قابه موظف آخر .
 - توز يعال مسؤ و ليا تبشكلو اضح، يساع د على تحديد تبعه الخطأ و الإهمال.
 - تقسيم العمل بين الإدارات أو الموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها.
 - وظيفة تنفيذ العمليات.
 - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
 - وظيفة القيد و المحاسبة.
 - تنظيم الأقسام، بحيث يتجمع العاملون الذين يقومون بعمل واحد في حجر أو وحدة.
 - إيجاد و تنميعينيتضمنخطو اتك لعملية بالتفصيل، بحيث لا يتر كفرصة لأيموظف لتصر فالشخصيا ل بموافقة شخص آخر مسؤول.
 - إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
 - إجراءات حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
 - ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعملية أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.
- 2- الإجراءات العامة: تكمن الإجراءات العامة انظام الرقابة الداخلية التي تضعها المؤسسة في خمسة عناصر التي تنقسم بدورها إلى إجراءات خاصة لكل نشاط و تتمثل فيما يلي: (2)
- تحديد الأهداف.
 - كتابة دليل للإجراءات.
 - نظام المعلومات.
 - طاقم عمل نوعي و كفيء.
 - الفصل بين المهام و المراقبة.
- ويمكن إضافة وظيفة المراجعة الداخلية إلى إجراءات الرقابة الداخلية حيث ان المؤسسة التي تملك هذه الوظيفة لها الأفضلية و الإمتياز في التحكم الجيد للإجراءات مقارنة بالمؤسسة التي لا تملكها، وبصفة عامة تضم الإجراءات العامة النواحي التالية:
- التأمين على كل أصول المؤسسة ضد الأخطار التي ممكن أن تتعرض لها.

(1) عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إقتصاد و تسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص 80-81.

(2) زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 71-73.

- استخدام أساليب ووسائل الرقابة المزدوجة.
 - استخدام أسلوب الرقابة الحدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة.
 - وضع نظام وقائي لمراقبة البريد الوارد والصادر.
 - استخدام نظام الرقابة المفاجئ للتأكد من حسن السير والتأكد كذلك من عدم مخالفة الإجراءات والأنظمة المعمول بها.
- 3 إجراءات محاسبية:** وتشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل نظام محاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في كل مراحل من عملية التسجيل الدفترية إلى غاية إجراء عملية الجرد، وتضم هذه الإجراءات ما يلي:
- إصدار تعليمات بعدم التسجيل المحاسبي في دفاتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشاءه وإعتماده.
 - إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث لأن هذا الإجراء من شأنه أن يقلل من عمليات الغش والتلاعب من جهة، ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من معلومات عن العمليات في الوقت المناسب.
 - المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم بحيث لا يجب إشراك أي موظف في عملية المراجعة بالأعمال التي قام بتأديتها.
 - إجراءات الجرد الدوري للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية وما هو موجود فعلا في الواقع. وفي النهاية نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليه
- الشكل رقم (03) : إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 123

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة إنطلاق المراجع في بدأ العمل، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يقرر المراجع الأسلوب التنظيمي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، يقوم بعملية التقييم ذاتها وذلك بإستخدام أساليب التقييم المختلفة وفيما يلي أهم الأساليب الأكثر إستعمالاً:

1 أسلوب قوائم الإستقصاء (الإستبيان).

2 أسلوب خرائط التدفق

3 أسلوب المذكرة المكتوبة (الأسلوب الوصفي)

أولاً-أسلوب قوائم الإستقصاء(الإستبيان):⁽¹⁾

ويضم إستفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة(بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية. ومن مزايا الإستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات، ومرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وتوفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة، هذا كما تتمتع طريقة الإستبيان بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة، وهو ما لا يتوفر في طريقة الإستفسار الشفوي المباشر حيث قد يعتبر العميل أو الموظف نفسه محل إستجواب يتعدى فيه المراجع حدود صلاحيته. وكذلك فإن إستخدام الإستبيان سنوياً يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنوياً ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

(1) خالد الأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، 2، 2001، ص ص175-176.

وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض أنه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة بسبب كونه موحدًا للمؤسسات المختلفة. وهذا يعني أيضًا أنه لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة، تلك التفاصيل الهامة الضرورية للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية. كذلك فإن وجود الإستبيان قد يفقد القائمين عليه من مساعدي المراجع إلى الإكتفاء به وعدم إجراء أية إستفسارات أخرى قد تستلزمها الظروف. وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير إستبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدة، والإبتعاد عن الإستبيان الموحد. كذلك عليه القيام بمراجعة الإستبيان وتعديله سنويًا.

وفيما يلي نموذج لقائمة إستبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات:

الجدول رقم (03): الرقابة الداخلية على المبيعات.

رقم مسلسل	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
-----------	---------	-----	----	-----------	---------

				المبيعات :	
				هل تخضع طلبات الزبائن للفحص والموافقة من قبل:	1
				أ - قسم المبيعات وأوامر البيع ؟	
				ب قسم الائتمان ؟	
				هل تستخدم اشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل	2
				أرقاماً متسلسلة مسبقاً ؟	
				هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من دقة:	3
				أ - الكميات الواردة بها ؟	
				ب الأسعار المستخدمة ؟	
				ج-العمليات الحسابية ؟	
				د- شروط البيع ؟	
				هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبائن	4
				؟	5
				هل يتم تلخيص الفواتير وتبويبها بواسطة قسم غير قسم	
				المحاسبة وذلك كوسيلة للرقابة على المبيعات المسجلة ؟	6
				هل يتم معالجة المبيعات التالية بشكل واضح وبدورة	
				مماثلة للمبيعات العادية للزبائن	
				أ - المبيعات للموظفين ؟	
				ب السلع التالفة ؟	
				ج - المبيعات النقدية ؟	

المصدر: شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 116.

ثانياً- أسلوب خرائط التدفق

وهي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها. وهذه الخرائط قد تكون موجودة فعلاً ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات وإكتشاف أي نقاط ضعف بها. أما إذا كانت هذه

الخرائط غير موجودة فعلى المراجع بأن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة، وتستخدم عدة رموز في إعداد خرائط النظم، وهي رموز متعارف عليها عالمياً، وعند وضع تصميم لخرائط النظم ينبغي ملاحظة الآتي: (1)

1 أن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين، فإذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهذا يجب تحديد الإتجاهات وذلك بواسطة الأسهم (↑).

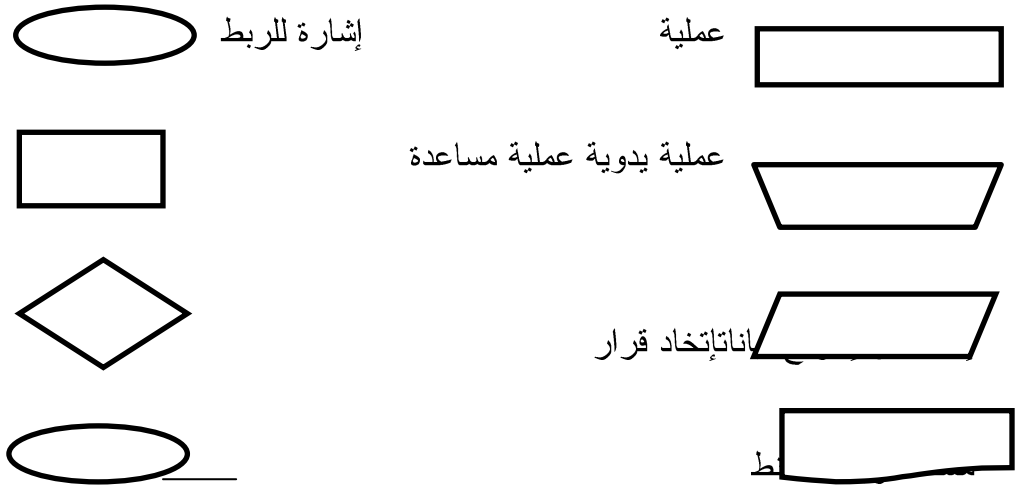
2 أن كل رمز يمثل مدخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المدخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.

3 يجب استعمال نقطة الربط (○) عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى. وهذا الرمز دائماً يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.

4 إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة (□) يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رموز.

5 إن أي مدخلات تدخل النظام لا بد أن ينتج عنها مخرجات.

الشكل رقم (04): بعض الرموز الخاصة بخرائط النظم:



المصدر: إدريس عبد السلام أشتيوي، مرجع سابق، ص ص 68-69.

ثالثاً- أسلوب المذكرة المكتوبة: (الأسلوب الوصفي)

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الإستبيان في تقييم نظم الرقابة الداخلية، وذلك لإعتقاد البعض أن طريقة الإستبيان تعاني من بعض العيوب ومن بين هذه العيوب ان الأسئلة الواردة بقائمة الإستبيان

(1) إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص ص 67-68.

هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع-أو مساعديه-بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة. ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الإختبار والإستفسار، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة.

وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم (طريقة الدورات، طريقة وحدات النشاط، أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة). فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيسي من بنود القوائم المالية كالمدينين، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة.

ومن خلال هذه المذكرة يستطيع المراجع تكوين فكرة من إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند ومن ثم يتحسس نقاط الضعف - إن وجدت- والتي يجب أن يأخذها بعين الإعتبار عند فحصه وإختباره لتلك البنود.(1)

المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

- فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة و صدق القوائم المالية والمحاسبية.
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه تتبع المراحل التالية: (2)

أولاً- وصف الأنظمة والإجراءات

على المراجع في هذه المرحلة أن يتعمق في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية، وفي هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات:

(1) إدريس عبد السلام أشتيوي، مرجع سابق، ص 66.

(2) شعباني لطفي، مرجع سابق، ص ص 117-118.

1- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة: تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنه، كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، وفي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب، وهناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي:

- إحترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب.
- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.

- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2- خرائط التدفق والأسلوب الوصفي: إنطلاقا من الملاحظات والاستجوابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة. ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال.
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بليجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

ثانيا- التحقق من فهم الأنظمة

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور اختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس خاطئة.

1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها: العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانيا هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلا عملية التخزين، فإذا كان للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع أن يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة، ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين

مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

2- **القيام بعملية الاختبار:** في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، وإختبار المراجع لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط، وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات، نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:

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

ب **الطريقة غير مباشرة:** وتتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية أي من البداية إلى النهاية وإنطلاقا من الوثيقة الأصلية.

3- **الأهمية الكمية للاختبارات:** كما تطرقنا إليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة، وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.⁽¹⁾

ثالثا- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على المرحلتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية بإستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء وتزوير).

وتكون عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة عن طريق إستمارات مغلقة، أي إستمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم إيجابي، والجواب بلا سلبي). وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه المرحلة تحديد نقاط قوة هذا النظام وكذلك نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.⁽²⁾

رابعا- إختبارات الإستمرارية

يقوم المراجع بالتأكد من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن إختبارات الإستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة مع إختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات

(1) شعباني لطفى، مرجع سابق، صص 119-120.

(2) محمد بوتين، مرجع سابق، صص 73.

التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا. ويحدد حجم هذه الإختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.⁽¹⁾

خامسا-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

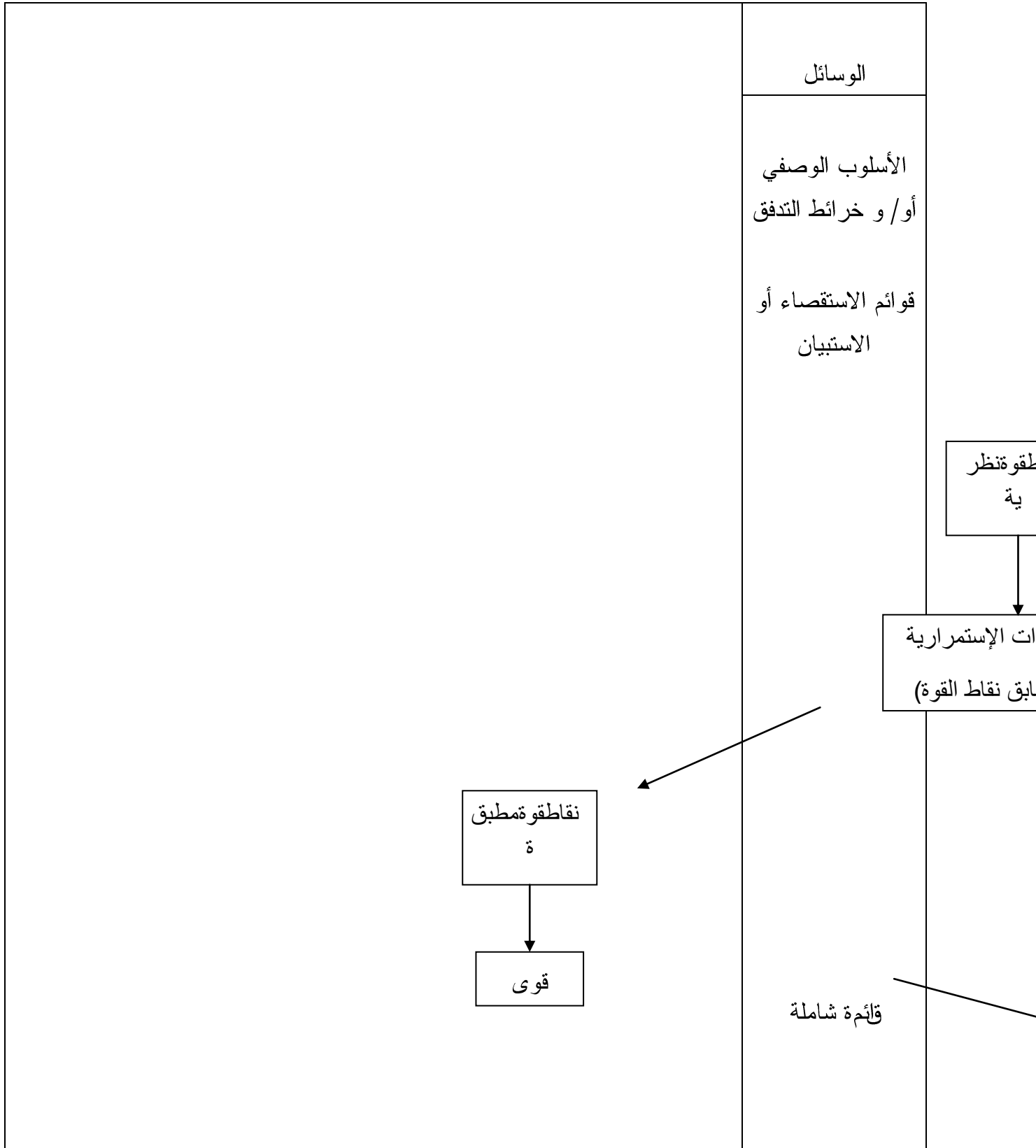
ومن خلال إعماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها، يقدم المتدخل الحوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات قصد تحسين الإجراءات. وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية الذي يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.⁽²⁾

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة في ذلك في الشكل الموالي:

⁽³⁾المرجع السابق، ص74.

⁽²⁾ المرجع السابق، ص75.

الشكل رقم (05): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك



المصدر: شعباني لظفي، مرجع سابق، ص 123.

المطلب الثالث: دراسة العلاقة بين والمراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

تعملا للمراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها التي وجدت لأجلها لآبد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، وأهم هذه الشروط: (1)

➤ الشمولية: وهذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.

➤ الاستقلالية: لآبد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

➤ الكفاءة: لآبد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان، مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه.

وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه والوصول إلى رقابة داخلية جيّد يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة ل:

➤ نظام لرقابة مختلف العمليات.

➤ نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.

➤ تنظيم محاسبي.

➤ معالجة ملائمة لمختلف المعلومات.

➤ نظام لقياس المخاطر والنتائج.

➤ نظام للمعلومات والتوثيق.

1 - المراجعة الداخلية كمرحلة وأداة رقابية هامة: لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر

الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع،

والمراحل التي تمر عملية الرقابة هي كالاتي: (2)

المرحلة الأولى-التنظيم

وتتطلب هذه المرحلة تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة ومن أهمها ما يلي:

➤ تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المشروع أفقيا ورأسيا فيما يتعلق بدور كل مستوى إداري في عملية الرقابة.

➤ تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيذ عملية الرقابة ودوره في تحقيق الأهداف المطلوبة.

(1) شعباني لطفی، مرجع سابق، ص 101-102.

(2) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 233.

- تحديد وتصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم إتخاذها أساسا لتقييم بعد ذلك.
- تحديد مسؤوليات وسلطات كل فرد في التنظيم.

المرحلة الثانية- التوجيه

وتتضمن هذه المرحلة العناصر الأساسية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة:

- توجيه الأفراد وإرشادهم أولا بأول بهدف الوصول لمستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق مع المعايير المطبقة.
- مراعاة الإستخدام الأمثل لعناصر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة والطرق المحاسبية الملائمة لطبيعتها.
- التوجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية ووفقا لكل من الدورة المستندية والدورة المحاسبية السليمة.
- إصدار التوجيهات والتعليمات الدورية بصورة مستمرة بهدف تصويب أية أخطاء منعا لتكرارها.

المرحلة الثالثة- المراجعة والمراجعة الداخلية

وتتضمن هذه المرحلة العناصر التالية:(1)

- فحص العمليات المالية ومراجعتها من أجل التأكد من مدى الإلتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.
- التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق والانحرافات وتحليلها من أجل معرفة طبيعتها.
- معالجة أسباب هذه الانحرافات وخاصة السلبية منها.

المرحلة الرابعة- التقييم

تتضمن هذه المرحلة بإعتبارها مكملة للمرحلة السابقة العناصر الأساسية التالية:(2)

- تقييم الأداء على مستوى مختلف عناصر النشاط البشرية والمادية.
- تحليل نتائج التقييم لتحديد الإيجابية والسلبية منها.
- تحديد الانحرافات السلبية وأسبابها.
- تحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات.
- إستخدام أساليب التحليل المختلفة في إطار تطوير مراجعة الحسابات إلى مراجعة الحسابات التحليلية إلى جانب كونها عملية مراجعة وفحص.

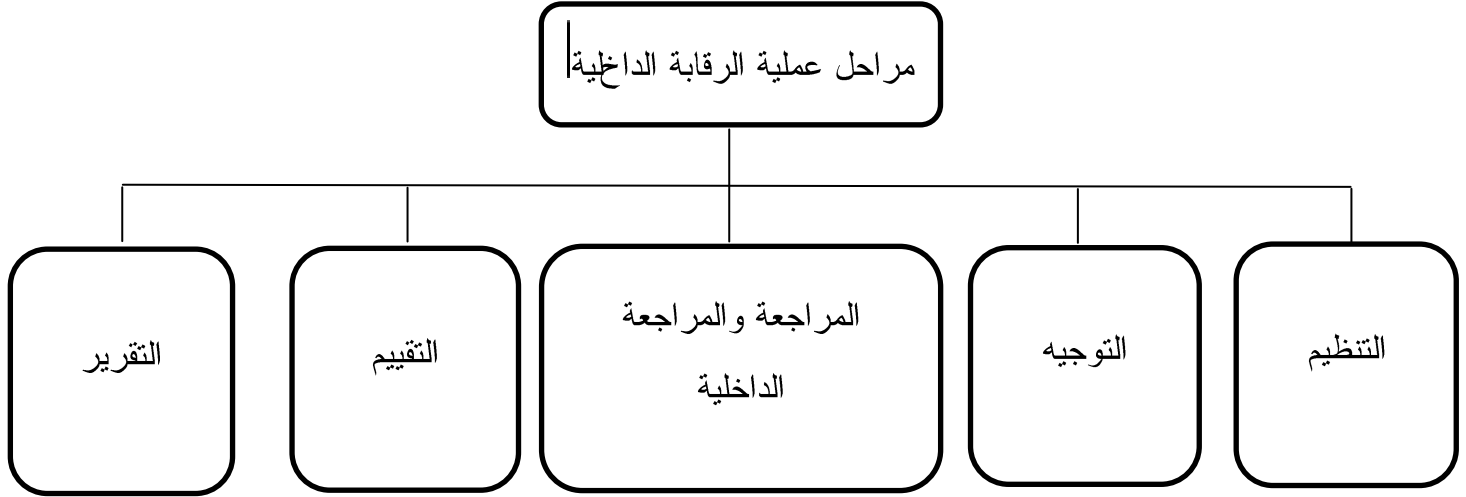
المرحلة الخامسة- التقرير

وتعتبر هذه المرحلة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس أنها تمثل المرآة التي تعكس نتيجة المراحل السابقة من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية، وفي هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية:

(1) محمد السرايا السيد، مرجع سابق، ص26.

(2) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص235-236.

- إعداد التقرير الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية.
 - يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى.
 - الإهتمام بالتقرير بإعتبار أنه وسيلة إتصال يمكن الإستفادة منها في أكثر من مستوى إداري.
- والشكل التالي يوضح المراحل الرئيسية التي تمر بها عملية الرقابة:
- الشكل رقم (06): المراحل الأساسية لعملية الرقابة الداخلية



المصدر: رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص 233.

2- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي:

حتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بمهامه على أحسن وجه للوصول إلى رقابة داخلية فعالة

تساعده على تحقيق التسيير الأمثل في المؤسسة يجب أن تصمم هذه الأخير⁽¹⁾

➤ نظام رقابة لمختلف العمليات.

➤ نظام لقياس المخاطر والنتائج.

➤ معالجة ملائمة لمختلف المعلومات.

➤ نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جداً، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود

استراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات. هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه

الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل

موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.

ومهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، يطلق عليه اسم "المراجع الداخلي "

فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع

الداخلي بهذه العملية:

(1) شعباني لطفي ، مرجع سابق، ص ص101-102.

- تتميز الوظيفة الإدارية بانقاس-إمها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى.
 - قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء.
 - عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة. هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية.
 - يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية، وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها؛ فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.
- أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجع الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير.

خلاصة الفصل الثاني:

على ضوء دراستنا للرقابة الداخلية نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط موجود على مستوى المؤسسة بغية التأكد من صدق و شرعية الحسابات من أجل تحسين الدورة الإدارية. ولكن يجدر بنا أن نذكر أن المراجع الداخلي يتمتع باستقلال جزئي و ذلك للضغوطات المستمرة التي يتلقاها من طرف المدير العام و بالتالي فإنه لا يكسب المعلومات الصفة القانونية . وأول خطوة تمر بها المراجعة الداخلية هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية، فهذه الأخيرة ستؤدي إلى تسهيل أو تعقيد مهمة المراجع الداخلي، فالنظام الجيد يعني المراجع الداخلي من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، و العكس فإن النظام المليء بالعيوب سيؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

تمهيد

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في شركة الخزف الصحي بالمبيلة ولاية جيجل.

وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية، كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري. ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة في: المبحث الأول: تقديم شركة الخزف الصحي.

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة.

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول:عموميات حول شركة الخزف الصحي

تعتبر شركة الخزف الصحي بالمبيلة كباقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى التي تعبر طرفا مهما في النشاط الاقتصادي، وتعتبر أيضا خلية من خلايا الاقتصاد التي تجمع بين وسائل الإنتاج ورؤوس الأموال وذلك للقيام بعملية الإنتاج وتحويل المواد إلى سلع وذلك باستخدام اليد العاملة، ووسائل مالية لاستخراج وتحويل ونقل وتوزيع المنتجات أو تقديم الخدمات. وسوف نحاول في هذا المبحث تقديم شركة الخزف الصحي من خلال التطرق إلى نشأتها وموقعها، هيكلها التنظيمي ومن ثم مختلف المراحل التي تمر بها عملية الإنتاج.

المطلب الأول: لمحة تاريخية للشركة محل الدراسة

أنشأت وحدة الخزف الصحي بالمبيلية ولاية جيجل سنة 1971م غير أنها لم تشرع في إنتاج القطع الخزفية إلا في جويلية 1975م، و تعتبر هذه الأخيرة واحدة من بين خمس وحدات تابعة لشركة الخزف الصحي بالشرق (ECE) الكائن مقرها الاجتماعي بقسنطينة وذلك بمقتضى المرسوم رقم 82/315 المؤرخ في 1982/10/23، وقد انبثقت هذه المؤسسة عند إعادة هيكلة الشركات الوطنية لمواد البناء (S.N.M.C) والوحدات المكونة لها هي: ابن زياد، واد العثمانية، المبيلية، العاشور وواد أمزور.

وفي ديسمبر 1997م قررت الشركة القابضة لمواد البناء Holding بتحويل وحدة الخزف الصحي (U.C.S) إلى شركة الخزف الصحي (S.C.S) وقد دخل هذا القرار حيز التطبيق الفعلي بتاريخ 1998/04/19م وهي الآن شركة ذات أسهم رأسمالها (208.000.000 دج) حاليا هي تحتل المرتبة الأولى من حيث الجودة والنوعية والكمية على المستوى الوطني حيث تبلغ طاقة إنتاجها السنوية 472200 قطعة.

ويقدر عدد عمال مؤسسة الخزف الصحي 427 عامل في شهر نوفمبر 2013 وهم موزعون كما يلي:

جدول رقم (04): توزيع العمال حسب التخصصات في شركة الخزف الصحي بتاريخ 2013/02/21.

النسبة	العدد	البيان
7.0257 %	30	إطارات
6.5574 %	28	متعقدون
16.5592 %	69	مهرة
70.2576 %	300	تنفيذيون
100%	427	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة

تقع شركة الخزف الصحي في الجنوب الشرقي لمدينة المبيلية للطريق الوطني رقم 43 الرابط بين ولايتي جيجل و قسنطينة حيث تتربع على مساحة تقدر ب 9 هكتارات و 68 أر منها: 6 هكتار مغطاة والباقي 3 هكتارات و 68 أر غير مغطاة.

كما تبعد عن ميناء جن جن بحوالي 40 كم أما عن مطار فرحات عباس فهي تبعد بحوالي 45 كم، وتقدر مساحة دائرة الإنتاج وحدها 3000 م² و 3500 م² بالنسبة لباقي البيانات والمنشآت كالإدارة والمطعم.

وهذا الموقع المميز يسهل عليها عمليات الاتصال بمختلف أسواقها (أسواق رأس المال، العمالة، تجهيزات الإنتاج، المواد الأولية...) وأسواق منتجات تصريف منتجاتها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخزف الصحي:

- 4 لمؤسسة الخزف الصحي هيكل تنظيمي يترأسه المدير العام الذي يشرف على مجموعة من الأقسام منها مسؤولين ومديريتين بحيث كل مديرية تتفرع إلى مصالح ودوائر ولكل مصلحة وظيفة رئيسية تقوم بها، ويمكن توضيح هذه المصالح من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة الخزف الصحي.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بشركة الخزف الصحي -المبلية-

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة يظهر لنا جليا أن المؤسسة تتكون من مجموعة من أقسام ومصالح متناسقة فيما بينها تقوم بوظائف وأعمال متكاملة مع بعضها البعض وذلك للمحافظة على النظام الداخلي وكذلك ضمان حسن سير نشاط المؤسسة الإنتاجي حيث تكون من:

1 المدير العام:

وهو الرئيس العام الشركة تتمثل وظيفته في القيام بإعداد السياسة العامة للشركة وتحديد الإستراتيجيات والقيام بالتخطيط والتنسيق بين مختلف النشاطات.

2 نائب المدير العام: وتتمثل مهامه في:

- الاهتمام بالمشاريع الجديدة.
- يراقب إنجاز المشاريع الكبرى للشركة.
- يسهر على تطبيق تعليمات المدير العام فيما يخص الإنتاج والصيانة.
- السهر على صيانة كل تجهيزات الإنتاج ولواحقها.

3 مسؤول الجودة والنوعية: تنقسم إلى:

3 1 مسؤول تسيير الجودة: تتلخص مهنته فيما يلي:

- تحديد جهاز تسيير النوعية للحصول على شهادة الجودة العالمية ISO.
- تحديد الأهداف العامة للشركة وتوزيعها على مختلف مسؤولي الشركة.
- المساعدة في وضع و كتابة الإستراتيجية العامة للشركة.
- خلق نظام تسيير الجودة و السهر على تطبيقه.
- يمثل الشركة على مستوى الوطن فيما يخص الجودة.
- مقارنة جودة منتوج الشركات مع منتوجات الشركات الأخرى المنافسة.

3 2 مسؤول النوعية: وتتجسد في المراجع الداخلي وظيفته هي:

- إعداد وتنفيذ برنامج شامل لتقييم الرقابة الداخلية.
 - القيام بتدخلات احتياطية.
 - القيام بكل عمليات المراجعة التي تطلب من المديرية العامة.
 - السهر على فحص ومراجعة الحسابات.
 - حماية ممتلكات الشركة.
 - المساهمة في وضع إجراءات العمل وتحديد السهر على تطبيقها.
 - التأكد من أن المعلومات المحاسبية المتداولة تتصف بالمصادقية.
- #### 4 - مساعد المدير العام المكلف بالأمن: وتتمثل مهام هذه المصلحة فيما يلي:

- ✓ حماية العمال وممتلكات الشركة.
- ✓ مراقبة ظروف العمل وتحسينها.
- ✓ الوقاية من الحرائق ومكافحتها في حالة وقوعها.

✓ توفير معدات الوقاية الشخصية.

✓ توفير وسائل الانذار تركيبها ومراقبتها.

✓ توفير مخارج النجدة في المؤسسة وتحديدها.

✓ أمن المخزن.

5 - مديرية الإدارة والمالية: يرأسها المدير المالي و يقوم بالإشراف على الدوائر التالية:

أ-دائرة التمويل والتجارة: تقوم بإعداد وتخزين وتطبيق سياسة الشركة وأهدافها المتعلقة بوظائف البيع والشراء وتنقسم إلى مصلحتين هما:

أ-1- مصلحة التموين: ويتمثل دورها الأساسي في التكفل بشراء حاجيات المؤسسة من المواد أولية وقطع غيار وكل احتياجات المؤسسة الأخرى.

أ-2- المصلحة التجارية: تتمثل مهامها في كافة عمليات البيع وتتكون هذه المصلحة من فرع البيع وورشة الشحن.

أ-3- مصلحة تسيير المخزون:

ب-دائرة المحاسبة والمالية:وتتمثل مهامه في مراقبة الاستغلال عن طريق المحاسبة العامة وإعداد الموازنة التقديرية للسنوات المقبلة ومختلف الجداول الإحصائية ومقارنتها بالتوقعات وتنفرع هذه المصلحة إلى:

ب- 1- مصلحة المحاسبة العامة: وتنقسم إلى:

➤ فرع محاسبة المواد.

➤ محاسب رئيسي.

➤ أمين صندوق رئيسي.

ب- 2- مصلحة المحاسبة التحليلية والتقديرية.

ج- دائرة تسيير الموارد البشرية: هي المصلحة التي تقوم بإعداد و تحديث وتطبيق سياسة و أهداف المؤسسة فيما يخص الوظائف الخاصة بالمستخدمين والشؤون الاجتماعية وتنقسم إلى:

ج-1- مصلحة المستخدمين: هي إحدى مصالح الشركة في العلاقات الإدارية والاجتماعية وهي مكلفة بالتسيير الحسن للشركة، وتنقسم إلى:

➤ فرع التسيير.

➤ فرع الأجور.

➤ فرع التكوين.

ج- 2- مصلحة الخدمات الاجتماعية: تقوم هذه المصلحة بالتسهيلات للعامل مثل التكفل بالتعويضات بالتنسيق مع الضمان الاجتماعي، وتحتوي على مطعم يقدم وجبات يومية للعامل مقابل ثمن رمزي، كما توجد تعاضديه تقدم للعام مختلف السلع العامة بأثمان معقولة.

ج-3- مهندس الإعلام الآلي.

6 - مديرية الاستغلال: تقوم بالإشراف على سير الأقسام والمصالح التالية:

1-دائرة الإنتاج: تتكفل بعمليات الإنتاج عبر مختلف مراحلها والتنسيق بين مختلف الورشات والمصالح كما تقوم بدورات يومية على كل الورشات من إعطاء التوجيهات كما تعمل على ضمان جودة المنتجات من خلال احترام معايير النوعية. و تنقسم إلى:

أ-مصحلة الإنتاج الطيني: تتمثل وظيفتها في مراقبة نشاط المصلحة وتبديل كل انحراف وإعطاء التعليمات ومراقبة شروط العمل وتنقسم إلى ثلاثة ورشات:

-ورشة تحضير الطين.

-ورشة السكب.

-ورشة القولية.

ب- مصحلة الإنتاج المكوي: وتنقسم إلى أربعة ورشات:

-ورشة تحير الطلاء.

-ورشة الطلاء.

-ورشة الأفران.

-ورشة الفرز والمراقبة.

ج- مصحلة المخبر: تتمثل مهمته في مراقبة درجة الحرارة و الرطوبة في ورشة السكب وكذلك دراسة مكونات العجينة المقدمة إلى الورشة.

د- مصحلة الجودة والنوعية : مساعدة مسؤول تسيير الجودة على مستوى الإنتاج كما يقوم بتحليل نتائج متابعة التطور الإنتاجي من حيث القطعة الفاسدة.

2- الدائرة التقنية: وتنقسم إلى مصلحتين:

1-مصحلة تسيير الممتلكات: هي المصلحة التي تقوم بتسيير ممتلكات الشركة.

2-مصحلة الصيانة: هي المصلحة التي تقوم بصيانة كل عتاد الإنتاج من تجهيزات إنتاجية آلات، كما أن مصحلة الصيانة تطلب شراء الأدوات التي تدخل ضمن مهام المصلحة باختيار النوعية والمواصفات التي يتكفل بها فرع الشراء وتنقسم إلى:

➤ ورشة التدخلات.

➤ ورشة الكهرباء.

➤ ورشة الميكانيك العامة.

3- مصحلة الوسائل العامة: توفر هذه المصلحة الوسائل المادية، احتياجات الشركة مثل وسائل النقل والمعدات التي لا تدخل لها في العملية الإنتاجية وتنقسم إلى:

➤ فرع الحضيرة.

➤ فرع النظافة.

➤ مصحلة الأمن.

المطلب الثالث: مراحل عملية الإنتاج بالشركة محل الدراسة:

إن عملية التصنيع تقوم بها مصلحة الإنتاج عند الحصول على المواد الأولية حيث تتجه إلى الإنتاج وهو يمر بعدة مراحل:

- **المرحلة الأولى:** يتم فيها تحضير الخليط و ذلك بتذويب المواد الأولية، الأرجين والكولان، الكوارس والكلس والماء داخل أحواض كبيرة دائمة الدوران.
- **المرحلة الثانية:** بعد مزج المواد بالماء نحصل على عجينة متجانسة ترسل إلى ورشة السكب توضع في قوالب حسب النموذج المختار وتبقى هذه العجينة لمدة 24 ساعة في حرارة متوسطة حتى يتصلب.
- **المرحلة الثالثة:** في هذه المرحلة يتم الحصول على شكل المواد وهو عبارة عن مجسم التي تنتجها الشركة، ثم تنتقل إلى عملية الطلاء وترفع مرة أخرى إلى الفرن، تبدأ بدرجة حرارة منخفضة ثم تتصاعد في عملية متواصلة، وعند الإنهاء نحصل على الشكل النهائي للمنتوج ، ومن خلال هذه العملية نحصل على عدة أنواع من المنتجات الخزفية موجهة للاستعمالات المختلفة يمكن إدراجها ضمن ثلاثة أنواع رئيسية هي:
❖ **الطقم الكلاسيكي:**

شرعت الشركة في إنتاجها سنة 1975، هو نموذج إنتاج مستوردة ويعتبر أكثر الأنواع رواجاً في السوق المحلية ويشمل مغسل 52 سم، مغسل 58 سم، ساق مغسل، حوض حمام، مغسل مطبخ بحوض واحد، مغسل مطبخ بحوضين، مرحاض إنجليزي مخرج أفقي، مرحاض إنجليزي مخرج عمودي، مرحاض أطفال إنجليزي، حوض ماء، حاملة صابون

❖ **طقم ميموزة:**

دخل هذا الطقم حيز التنفيذ سنة 1988م، وهو طراز جزائري و يشمل: مغسل بجميع أنواعه، ساق مغسل، حوض حمام، مرحاض إنجليزي مخرج عمودي.

❖ **طقم سارة:**

دخل هذا الطقم حيز التنفيذ سنة 1994م، وهو نوع ممتاز ويعتبر آخر ما دخل في سلسلة إنتاج الشركة ويشمل: مغسل بجميع أنواعه، ساق مغسل، حوض طرد، مرحاض إنجليزي مخرج أفقي، طقم مطبخ.

تلعب وحدة الخزف الصحي بالمبيلة ولاية جيجل دور بالغ الأهمية من الناحية الاقتصادية والتنمية الصناعية الوطنية بفصل سعي هذه الشركة وتكثيف جهودها كما تنتج هذه الشركة منتجات مختلفة منها البيضاء والملونة.

وبهذا تكون المؤسسة قد لعبت دورها الاقتصادي في تغطية حاجات و متطلبات السوق على منتجات الخزف الصحي بمختلف أنواعه.

وتسعى الشركة للدخول في المنافسة العالمية وذلك بسبب رواج منتجات الخزف في السوق الوطنية والدولية بسبب التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر وإمكانية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة

بعد القيام بتعريف شركة الخزف الصحي، سنقوم بدراسة تفصيلية للمراجعة الداخلية وهذا من خلال تقديم منهجية عملية المراجعة الداخلية، وإلى نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الخزف الصحي.

المطلب الأول: منهجية عملية المراجعة الداخلية وشروط إعداد التقرير بالشركة محل الدراسة

أولاً- منهجية عملية المراجعة الداخلية

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة

الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي تسو فيتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ

فيها هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع مباشرتها وهو أخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، كمات وجد هنا كالتالي ومهام استثنائية يتم تنفيذها تحت طلب الرئيس المدير العام في حالة اكتشاف بعض الأخطاء أو وجود اختلالات سطحية.

وفي كل الأحوال فإنها يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كان درجة أهميتها ويمكن تلخيص منهجية عمل المراجعة الداخلية في شركة الخزف الصحي بالخطوات التالية:

1- التخطيط الأولي لعملية المراجعة

الداخلية: في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراها مناسباً لتحقيق أهدافها وفرض أكبر

قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم لجنة المراجعة الداخلية بتحديد المهام بكل دقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك فعبر برنامج العمل إلى الرئيس يسال المدير العام للمصادقة عليه، كما يمكن للرئيس المدير العام بإبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ مصلحة

المراجعة الداخلية هذا لاقتراحات في النظر وتقوم بإجراء التعديلات اللازمة على برنامج العمل لإعادة طرحة من جديد للرئيس مدير العام.

تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج العمل المسطر، حيث يرسل المراجع إلى رؤساء المصالح

المصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوى على جميع التفاصيل المتعلقة بالمهمة مثل: تاريخ البدء بالمهمة، ماهي المهمة، ماهي الإجراءات التي سيتم مراجعتها، يقوم المراجع بالمرجع للمصلحة المعنية ويعد جلسة مفتوحة مع الرئيس المصلحة يتم من خلالها مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة وبرز أهدافها. (أنظر الملحق رقم 01)

2- تنفيذ المهمة: تمر عملية تنفيذ المهمة بالخطوات التالية:

- **الفحص الميداني:** في هذه الخطوة يشرع المراجع في مهمة التواصل مع رؤساء المصالح المعنية بعملية المراجعة، حيث يقوم بمبشر حال المهمة من خلال مراجعة الوثائق التنظيمية والسجلات والمعلومات التي تساعد أثناء المهمة وكذلك الملاحظات البصرية، ومن بين الأدوات المستعملة في العملية الدراسية المحاور وقائمة إستقصاء الرقابة الداخلية.
- **تدوين الملاحظات المكتشفة:** بعد كل مرحلة من برنامج المهمة، يتم وضع خلاصة جزئية من طرف المراجع الداخلي.

3- إعداد التقرير: بعد الانتهاء من الدراسة الميدانية يقوم المراجع بإعداد إخطار مكتوب بتقرير أولي حول المهمة التي قام بها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لشركة الخزف الصحي -المبيلة-

تتمثل هذه المرحلة في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ الإجراء اللازم إذا تطلب الأمر ذلك. هنا يقوم المراجع الداخلي بتابعة تنفيذ الإجراء وأداء التوصيات التي اقترحتها الرئيس المدير العام والتأكد من حسن تطبيقها. (أ) نظر الملحق رقم 02)

ثانيا- معايير وشروط إعداد التقرير

- لجعل تقرير المراجعة الداخلية المتوصل إليها مفهومة وواضحة وسهلة الاستعمال، ترى الشركة أنه يجب أن يعد التقرير النهائي لأي عملية بجودة يجب أن يحترم فيها مجموعة من الشروط وهي:
- يجب أن يشمل على كلاً من المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج الخلاصة.
 - 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.
 - يضمن التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المراجع الداخلي، كما قد يضمن اقتراحات 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 نصح المراجع الداخلي واتخاذ الإجراء اللازم حول نتائج تقرير النهائي.
 - للمراجع الداخلي الحرية في التصريح بالمشاكل التي واجهها في المصلحة المعنية بعملية المراجعة ضمن التقرير إن أراد هو ذلك.
 - يجب أن تكون التقارير وفال النموذج المحدد مسبقاً من طرف مديرية المراجعة ومراقبة التسيير، إلا أنه قد يختلف شكل التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة وعموماً فان شكل التقرير يرضى من المحاور التالية :
 - العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل وآليات العمل، الملاحظات، التوصيات، النتيجة النهائية.
 - يجب على المراجع الداخلي أن يحترم جميع معايير إعداد التقارير سواء أكانت بموجب أم استثنائية نظر المراجع المتسم بحبه التقارير من تجسيد الجهد المراجع الداخلي وتبيان دقة وفان عمل من جهة، ومن جهة أخرى لما تقدم هذا التقرير من معلومات متلائمة لم تخ ذيا لقرار.

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

المطلب الثاني: سير نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة

يقوم المراجع الداخلي بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الإستغلال (المشتريات، الرواتب والأجور، المخزونات والإستثمارات،...) والتأكد أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإلزامية مثل دفتر اليومية، دفتر الأجور، كما يقوم بالتحقق من مدى إحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وعلى سبيل المثال تتبع مؤسسة الخزف الصحي الخطوات والإجراءات كما يلي:

أولاً-عمليات البيع

تقوم شركة الخزف الصحي بوضع شروط معينة في عملية بيعها لمنتجاتها وهي:

1 -**الجملة** : البيع بالجملة يكون للتجار الذين يحوزون على سجل تجاري يحمل اسم مواد البناء

والخزف الصحي ويتكون ملف البيع بالجملة من:

1 صورة طبق الأصل للسجل التجاري مصادق عليه.

2 صورة طبق الأصل للبطاقة الجبائية مصادق عليه.

3 وكالة من عند الموثق إلى الموكل.

2 -**نصف الجملة**: ويكون البيع بنصف الجملة إلى مؤسسات البناء والمقاولات الذين يحوزون على

عقود وصفقات عمومية ويتكون ملف البيع بنصف الجملة من:

1 صورة طبق الأصل للسجل التجاري مصادق عليه.

2 صورة طبق الأصل للبطاقة الجبائية مصادق عليه.

3 وثيقة الإستفادة من المشروع.

3 -**البيع بالتجزئة**: ويكون البيع بالتجزئة لكل الأشخاص وبدون شروط.

تقوم شركة الخزف الصحي ببيع منتجاتها وفق الحالات التالية:

❖ **الحالة الأولى- الزبون موجود في مصلحة البيع يحرر طلبية للمنتج المراد شرائها** : تحرر

له فاتورة شكلية (أنظر الملحق رقم 03)، يأخذ الفاتورة الشكلية ويسدد قيمتها بصك بنكي

وبعد عملية التصيد تحرر له الفاتورة النهائية وتكون على 6 نسخ (واحدة للزبون، واحدة

لمصلحة البيع، إثتان لمصلحة المحاسبة، واحدة لمصلحة الأمن، واحدة لمصلحة التسليم) تم يستلم

الزبون المنتج.

❖ **الحالة الثانية- الزبون غير موجود وتكون الطلبية عن طريق الفاكس** : ترد له فاتورة شكلية

عن طريق الفاكس ويتم تحديد التاريخ المتفق عليه مع إحضار الصك البنكي.

❖ **الحالة الثالثة- الزبائن يطلبون الكمية غير موجودة** : وفي هذه الحالة مصلحة البيع تطلب من

مصلحة الإنتاج أن تنتج لها الكمية المطلوبة عن طريق وثيقة طلب التحضير.

❖ **الحالة الرابعة- الطلبية غير متوفرة بالمؤسسة** : تقوم مصلحة البيع بإرسال وثيقة طلبية

إستطاعة التحضير لمصلحة الإنتاج وعند الرد بنعم يتم تحديد تاريخ معين بين المصلحة

والزبون.

وفي الأخير ترسل مصلحة المخزن في نهاية كل يوم لمصلحة البيع وثيقة تحدد فيها الكمية

المتوفرة للبيع. (أنظر الملحق رقم 04)

ثانياً-عمليات الشراء

تتوفر شركة الخزف الصحي على مخزن لتموين المؤسسة من مواد أولية ولوازم وتوجد حالتين لتلبية طلبيات مختلف المصالح :

❖ **الحالة الأولى- وجود الطلبية:** تقوم أي مصلحة من مصالح الشركة بتقديم طلبية إلى مصلحة

المخزن فتقوم مصلحة المخزن بتسليمها الطلبية. (أنظر الملحق رقم 05)

❖ **الحالة الثانية- عدم وجود الطلبية:** وهنا تتدخل مصلحة التموين وهي المسؤولة عن كل

المشتريات الخاصة بالشركة، تقوم المصلحة المعنية بالإحتياجات بتقديم طلبية شراء إلى

مصلحة التموين الذي بدوره يرسلها إلى مدير الشركة من أجل الموافقة عليها وبعدها يتم

تحرير طلبية الشراء، وأي شيء تشتريه مصلحة التموين تقوم مصلحة التخزين بتحرير وثيقة

إستلام، فيما بعد تقوم مصلحة التموين بتكوين ملف (الفاتورة، الطلبية، وصل الإستلام)

وترسله إلى مصلحة المحاسبة.

في حالة تموين الشركة بمواد أولية ذات قيمة مهمة تقوم المؤسسة بإتباع الصفقات العمومية وذلك

عن طريق الإعلان في الجرائد على الأقل جريدتين محلية وأخرى أجنبية، وثم تستلم العروض

وتقوم اللجنة بدراسة العروض وتختار التي تكون أقل تكلفة.

ثالثا- عمليات التخزين

بمجرد وصول المواد الأولية المشتراة من عند المورد تبدأ إجراءات الإستلام حيث يقوم أمين

المخزن بإستلام المشتريات ويحرر وثيقة إستلام (أنظر الملحق رقم 06) دون فحصها أو التأكد

من أنها مطابقة مع المواصفات المتفق عليها والموجودة في الفاتورة لأنها ليس من مهام أمين

المخزن، لأن الطلبية تحرر على مستوى مصلحة المشتريات وهي المسؤولة عن مدى مطابقة

الطلبية من حيث الجودة والنوعية.

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

نحاول من خلاله التطرق إلى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

للمخزونات من أجل إستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف فيه مع إعطاء بعض التوصيات

والإقتراحات التي من شأنها أن تزيد من فعالية هذا النظام.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بشركة الخزف الصحي -المبيلة-

من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل الدراسة تم وضع قائمة إستقصاء تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة "بنعم" أو "لا" أو "غير ملائم" ويتعلق هذا التقييم بنظام المخزون للمؤسسة محل الدراسة.

حيث تم إعداد مجموعة من الأسئلة، تم الإجابة عليها بمساعدة رئيس مصلحة المشتريات، رئيس مصلحة المبيعات، رئيسة تسيير المخزون وتتمثل قائمة الإستقصاء فيما يلي:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
01	المشتريات				
1-1	هل هناك مصلحة مستقلة للمشتريات مسؤولة عن شراء جميع المواد .	X			
2 -1	هل يتم إعداد طلبيات شراء	X			
3 -1	طلبات الشراء هل يتم المصادقة عليها من طرف رؤساء المصالح المعنية .	X			
4 -1	هل طلبيات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق .		X		
5- 1	الأسعار التي يقترحها الموردين الذين تتعامل معهم الشركة هل يتم مراجعتها من طرف مصلحة التموين.	X			عن طريق اللجنة المختصة في هذا المجال.
6 -1	هل يتم متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام .	X			
7- 1	هل تتضمن الفواتير مرجع عملية الدفع .		X		ليست كل الفواتير
8- 1	هل يومية الموردين مسوكة يوم بيوم.			X	
02	المبيعات				
1-2	هل يتم صرف كل المواد بناء على طلبات صرف معتمدة .	X			
2-2	في حالة نعم هل يتم إعدادها من طرف مسؤول آخر غير أمين المخزن .		X		
3-2	هل يتم إمضاء هذه السندات من طرف مسؤول مؤهل قانونا و له السلطة معروفة من طرف أمين المخزن .	X			

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية بشركة الخزف الصحي -المبيلة-

4-2	هل توجد دراسة مسبقة لقدرة سداد الزبائن قبل قبول طلبياتهم .	x	عن طريق شيك بنكي
5-2	هل يتم مراقبة الكميات المستلمة	x	أمين المخزن
6-2	هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي خرجت مع المؤسسة.	x	عون تجاري
7-2	في حالة خروج البضاعة غير مطابق للطلبية أو حالة كميات مختلفة ، هل يتم إشعار مصلحة مسك الملفات	x	بل يتم إشعار مصلحة الإنتاج عن طريق وثيقة يصدرها مركز
8-2	هل توجد رقابة للتأكد من أن المواد غير المستعملة في عملية الإنتاج قد عادت للمخزن.	x	
9-2	هل يتم فحص المردودات الداخلية	x	قسم الاستلام أمين المخزن
10-2	هل تتبع الشركة عملية البيع الآجل	x	
11-2	هل هناك مصلحة مستقلة للمبيعات مسؤولة عن جميع عمليات البيع.	x	
12-2	هل يتم تنفيذ رقابة على أن كل الفواتير تم تسجيلها	x	
03	المخزونات		
1-3	هل يوجد أمين مخزن.	x	
2-3	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للشركة.	x	
3-3	هل يتم مطابقة مواصفات البضاعة مع طلبية الشراء.	x	
4-3	هل يتم إعداد وثيقة الإستلام ويكون مرقم بشكل مسبق.	x	
5-3	هل يتم متابعة دوران المخزون وأقدميته	x	
6-3	هل يتم تسجيل المخزونات في نظام الإعلام الآلي.	x	مازال يستعمل النظام القديم.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لشركة الخزف الصحي -المبيلة-

			X	هل كل العمليات المتعلقة بالمخزونات على علم بها قسم الحسابات ليتمكن من عملية التسجيل المحاسبي.	7-3
			X	هل يتم التأكد من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع.	8-3
ما زال بالنظام المحاسبي القديم.			X	هل يتم تسجيل عمليات المخزون وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.	9-3
			X X X	هل يتم التأكد من أن المخزونات محفوظة بطريقة جيدة فيما يخص: 1- وضع المخزونات في أماكن مناسبة. 2- تزويد المخزونات بوسائل الإطفاء. 3- توفير قدر مناسب من الحراسة.	10-3
			X	هل يقوم قسم التخزين بقبول إستلام البضاعة بناء على طلب الشراء.	11-3
COFFRE FORT			X	هل تحتفظ سجلات المخزون في أماكن محفوظة.	12-3
تراقب شهريا.			X	هل يتم مراجعة سجلات المخزون مرة على الأقل شهريا.	13-3
إستلام وصل تسليم على كل دفعة ونفس الشيء بالنسبة للمبيعات			X	في حالة وجود إستلامات جزئية هل يتم توضيح ذلك في وثيقة الإستلام من أجل تفادي الدفع المزدوج عند إستلام كل البضاعة.	14-3
			X	هل يقتضي التنظيم الإداري للشركة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات.	15-3

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

من خلال قائمة الإستقصاء الذي أعدت حول الإجراءات المعمول بها داخل مؤسسة الخزف الصحي، وإعتمادا على المعلومات المتحصل عليها على مختلف الخطوات التي يمر بها نظام الرقابة الداخلية الشركة محل الدراسة يمكن أن تتجسد نقاط القوة ونقاط الضعف في النقاط التالية:

أولا- نقاط القوة

وتتمثل فيما يلي:

- وجود مصلحة مستقلة للمشتريات وهذا ما يساعد المصلحة على القيام بأعمال أخرى واجبة الأداء.
- 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.
- إعتقاد الشركة في التعامل مع الزبائن في طريقة السداد بالشيك البنكي لتجنب الديون.
- مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي بيعت.
- تنفيذ رقابة من أجل التأكد على أن كل المواد الغير المستعملة في عملية الإنتاج قد عادت إلى مخازن الشركة.
- تنفيذ رقابة على أن كل الفواتير تم تسجيلها.
- وجود مصلحة مستقلة لتسيير مخزون المؤسسة يساعد على تصنيف وتوزيع المخزون وسهولة إستلامه والإحتفاظ بسجلات المخزون، وكذلك يساعد على رقابة المخزون.
- عملية التسجيل تتم يوميا عن طريق الوثائق اللازمة وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها.
- إختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للشركة.
- كل عمليات المتعلقة بالمخزونات على علم بها مصلحة المحاسبة من أجل التسجيل المحاسبي.
- الإحتفاظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة جدا.

ثانيا- نقاط الضعف

رغم توفر نقاط القوة، فإن أي نظام لا يخلو من نقاط الضعف، ومن بين هذه النقاط التي التمسناها مايلي:

- مصلحة تسيير المخزونات لا تقوم بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته وهذا يؤثر سلبا على المؤسسة من خلال وقوعها في مشكل العجز في المخزون.
- مصلحة تسيير المخزون لا تستخدم نظام الإعلام الألي 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.

- مصلحة تسيير المخزون مازالت تعتمد في تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بالمخزونات بالنظام المحاسبي القديم.
- الشركة تتبع طريقة البيع الآجل وهذا ما يترتب عليه ديون للمؤسسة.
- مصلحة التخزين لا تقوم بالتأكد من الكمية والنوعية قبل عملية الدفع.
- معظم إدارات الشركة غير مؤهلين لعملية تسيير المخزون نظرا لعدم توفر الكفاءات المهنية و العلمية اللازمة، لأن التسيير الجيد للمخزون يؤدي إلى عدم الوقوع في انقطاع عمليات الإنتاج.
- تطبيق طرق تقليدية، غير اقتصادية وعشوائية في عملية تسيير المخزونات وهذا ما جعل الشركة تقع في عدة مرات في حالة تجميد أموال كبيرة.
- إن نقاط الضعف التي سبق ذكرها تؤثر على الأهداف الموضوعة من طرف المؤسسة ، ولا تؤدي إلى نظام رقابي، ولذلك نتقدم بالإقتراحات التالية من أجل الحصول على نظام للرقابة و المتمثلة فيما يلي:
- يجب على مصلحة تسيير المخزون استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة وتسيير المخزون وهذا الأسلوب يساعد الشركة على في معرفة كمية وقيمة المخزونات الداخلة والخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات وقوائم خاصة بالمخزونات.
- يجب على مصلحة تسيير المخزون تسجيل العمليات الخاصة بالمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- متابعة دوران المخزون من أجل معرفة الأصناف قليلة الحركة والأصناف الساكنة، وهذا من أجل عدم الوقوع في مشكل العجز في المخزون.
- يجب على الشركة التأكد من الكمية والنوعية ثم القيام بعملية الدفع لكي لا تقع الشركة في حالات تلاعبات.

خلاصة الفصل الثالث:

تعتبر شركة الخزف الصحي من أهم الشركات ذات الجودة والنوعية، فوجود نظام رقابة داخلية بها فعال يعتبر ضرورة ملحة لحماية ممتلكاتها وتحقيق الأهداف التي تم وضعها، كما تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الأدوات الداخلية بالشركة، والتي تستلها لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها وذلك بتقييمه ومدى كفايته، وذلك بتدعيم نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف. أما بالنسبة لدائرة التمويل والتجارة التابعة لمديرية الإدارة والمالية، والتي قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق المقابلة الشخصية مع رؤساء كل من مصلحة الشراء (التمويل)،

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لشركة الخزف الصحي -المبلية-

مصلحة التجارة (المبيعات)، مصلحة تسيير المخزون وملا قائمة الإستقصاء وإستعمال الطريقة المباشرة وفي الأخير خرجنا بتقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز أهم نقاط القوة ونقاط الضعف.

الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها يتجلى لنا أن للمراجعة الداخلية دور كبير ومهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث سمحت لنا الدراسة التعرف على مختلف الأساسيات التي تقوم عليها المراجعة الداخلية والتي تعتبر إحدى أدوات الرقابة الداخلية لدعم الوظيفة الإداري بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضاً التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإداري أو المحاسبي.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى فإن المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة نسبياً نظراً لخضوع المراجع الداخلي للمدير العام مما يكسبه القوة على مراجعة ومراقبة جميع رؤساء المصالح وعدم خضوعه سلمياً إلا للمدير وهذا يؤدي به إلى كشف نقاط الضعف في النظام وإعطاء اقتراحات لتحسين التسيير.
- تتمثل الفرضية الثانية في أن نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف المؤسسة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى نظم رقابة جيد.
- أما الفرضية الثالثة فإن نجاح عملية المراجعة لا يتوقف فقط على كفاءة المراجع بل يرجع إلى احترام هذا الأخير إلى المعايير المتعارف عليها وذلك باعتبارها الموجه الرئيسي لعملية المراجعة، ضف إلى ذلك الخبرة المهنية ومحاولة المراجع للحصول على أحدث المعلومات والنظريات المتعلقة بالمراجعة من خلال حضور ندوات وملتقيات.
- أما الفرضية الرابعة والمتضمنة إتباع المراجع منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات من خلال قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة بإعداد الخطة والبرنامج حتى ينطلق في المهمة، ويكون ملفات العمل حتى يسهل عمله، وحصوله على أدلة وقرائن إثبات ليقوم في الأخير بالإدلاء برأيه حول صدق البيانات المحاسبية والمالية في تقرير يشمل ذلك.

أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي :

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة من أجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء والرفع من الأداء.

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.
 - تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.
 - هدف مصلحة المراجعة هو التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.
 - يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.
 - هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من أجل الحكم على مدى فعاليته.
 - تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة و مترابطة طبقا لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية إلى المستفيدين من هذا التقرير.
 - إن الإخلال بأي معيار من معايير المراجعة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع وإلى اختلالات في أدائه.
 - قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع الداخلي من أجل التحقق من انه فهم النظام وأحسن تلخيصه.
- وفي الأخير وبعد الانتهاء من عرض النتائج كان لا بد أن نخرج بمجموعة من التوصيات والاقتراحات فيما يخص مؤسسة الخزف الصحي:
- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير والشروط التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.
 - ضرورة الإهتمام بالتوصيات المقترحة التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي.
 - محاولة المشاركة في الدورات العلمية من أجل الإطلاع على التطورات الحاصلة في مجال المراجعة.
 - يجب على المؤسسة استخدام التقنيات الحديثة في التسيير بغية الوصول إلى التسيير الجيد للمخزون وهذا لتفادي قدر الإمكان التكاليف الإضافية.
 - ضرورة تشغيل أيدي عاملة مؤهلة لأداء مهمة تسيير المخزون على أكمل وجه من أجل تحسين التسيير في الوحدة
- ويمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة الدراسة وهي:
- دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات المؤسسة والمساهمة في الإصلاح الإقتصادي.
 - فعالية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الأداء الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية.

قائمة الكتب

- 1) إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
- 2) أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شبان الجامعة، مصر، 1992.
- 3) إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
- 4) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006.
- 5) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005.
- 6) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 7) خالد الأمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- 8) خالد الأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، عمان، الطبعة 2، 2001.
- 9) خالد الأمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2000.
- 10) داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، الطبعة 2، 2002.
- 11) رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كليونة، عمر محمد رزيقات، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة، عمان، 2001.
- 12) رؤوف عبد المنعم، حسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروقي للحديثة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1999.
- 13) زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد شارع القدس، الوادي، الجزائر، طبعة 2010-2011.
- 14) الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 15) صديقي مسعود، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، الوادي، 2010.
- 16) عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2003-2004
- 17) عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005-2006.
- 18) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، 2009.
- 19) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، 2006.

- 20) فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار جامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
- 21) فتحي رزق السوافيري، سمير محمد كامل، محمود مصطفى، الإتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- 22) لعمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، "الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، درا النشر، عمان، 1990.
- 23) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 24) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007.
- 25) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 26) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر، عمان، 2009.
- 27) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004.

قائمة المنتقيات والمدخلات

(28)

- بنأعمار همنصور، حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول لانظام المحاسبي الماليفيمو اجهة المعا بير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجيمختار، عنابة، يوم 13 و 14 ديسمبر 2011.
- 29) عمر شريف، التدقيق وتحديات الفساد الماليفي المؤسسة، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كالتكاليف للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.
- 30) مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23 أبريل 2003.
- 31) مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات كالتفعيل لنظام المراجعة الداخلية في المؤسسة العامة، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول، جامعة السودان، يومي 20-21 ماي 2008.

قائمة المذكرات

- 32) شرديم عمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكر مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2008-2009.
- 33) شعبان لظفي، المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، مذكر مقدمة ضمن متطلبات تلبية شهادة ماجستير في علوم الاقتصاد، فرع: إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003/2004.

-
- 34) عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، نخ صصاقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة، 2006-2007.
- 35) عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حكومة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، ف يعلو والتسيير، تخصص المالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009.
- 36) عياد محمد المين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، ف يعلو والتسيير، فرع: إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 37) نفاذ أحمد، دور المراجعة الداخلية في اتخاذ القرار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص المالية ومحاسبة، جامعة الأغواط، 2007-2008.

قائمة الجرائد الرسمية

- 38) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 2، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

قائمة المحاضرات

- 39) إسماعيل جوامع، محاضرات في التدقيق، قسم الثانية ماستر تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة، 2012.
- 40) عبد الحميد مرغيث، محاضرة في مقياس المراجعة و محافظة الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة جيجل، 2010-2011.