

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس "مستغانم"

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مدى تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة مدينة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته « GIPLAIT » - مستغانم-

تحت إشراف الدكتور:

بوزيان العجال

مقدمة من طرف الطالبة:

سليمان صبرينة فاطيمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الإسم و القب	الصفة
جامعة مستغانم	أ. محاضر ب	د. بن زيدان ياسين	رئيسا
جامعة مستغانم	أ. محاضر ب	د. بوزيان العجال	مقررا
جامعة مستغانم	أ. باحث دكتوراه	أ. مقراد عبد الله	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

إلى من قال فيهما الله جل في علاه: " وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" أبي وأمي العزيزان أطال الله
في عمرهما وحفظهما لي.
إلى إخوتي : أمين، نبيل، سفيان، سهام.
إلى كل عائلة "عابد" و"سليماني".
إلى كل أصدقائي و صديقاتي.
إلى كل من حملت ذاكرتي إسمه ولم تحمله مذكرتي.
وإلى كل من إطلع على هذا البحث

أهدي هذا العمل.

صبرينة فاطيمة الزهراء

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي هدانا ومن علينا بنعمة الإسلام، نحمد الله ونشكره على نعمه الظاهرة والباطنة،
والحمد لله الذي وفقنا على إتمام هذه المذكرة.
كل الشكر للأستاذ المشرف: بوزيان لعجال الذي مد لنا يد العون بصبره وإرشاداته وتوجيهاته ودعمه
لإنجاز هذا العمل.
ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في هذا العمل ونخص بالذكر كل عمال مؤسسة ملبنة
الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم" كما نخص بالذكر شمالال جمعية وفارس، على ما قدموه لنا
من دعم من أجل إتمام هذا العمل.
وأخيرا نسأل الله العلي القدير أن يجعل عملنا هذا خالصا لوجهه الكريم وأن يتقبله منا ويجعله في ميزان
حسناتنا.

الفهرس:

الإهداء

الشكر و التقدير

IV..... قائمة الأشكال

V قائمة الجداول

VI قائمة المختصرات و الرموز

01..... مقدمة عامة

الفصل الأول: مدخل لنظام الرقابة الداخلية

05..... تمهيد

06..... المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

06..... المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

08..... المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

09..... المطلب الثالث: العوامل المساعدة لتطوير نظام الرقابة الداخلية

10..... المبحث الثاني: أساسيات في نظام الرقابة الداخلية

10..... المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

14..... المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية

15..... المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

16..... المبحث الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية

16..... المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

19..... المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

21..... المطلب الثالث: حدود نظام الرقابة الداخلية

22..... خلاصة

الفصل الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

24.....	تمهيد
25.....	المبحث الأول: مدخل للمراجعة الداخلية
25.....	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
27.....	المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية
31.....	المطلب الثالث: المراجع الداخلي
32.....	المبحث الثاني: الممارسة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية
32.....	المطلب الأول: موقع وظيفة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري
34.....	المطلب الثاني: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية
35.....	المطلب الثالث: طريقة أداء المراجعة الداخلية
36.....	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي
36.....	المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي
36.....	المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي
39.....	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية
41.....	خلاصة

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته "مستغانم"

43.....	تمهيد
44.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)
44.....	المطلب الأول: لمحة عن تاريخ إنشاء مركبات الحليب
45.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة GIPLAIT
50.....	المطلب الثالث: نشاط المؤسسة

50.....	المبحث الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.....
50.....	المطلب الأول: مهام المراجع الداخلي في المؤسسة.....
51.....	المطلب الثاني: خطوات المراجعة الداخلية في المؤسسة.....
52.....	المطلب الثالث: العوائق التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.....
52.....	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.....
52.....	المطلب الأول: دراسة وتحليل الإستبيان الموجه للمراجع الداخلي.....
57.....	المطلب الثاني: دراسة وتحليل الإستبيان الموجه لموظفي المؤسسة.....
60.....	المطلب الثالث: تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة.....
62.....	خلاصة.....
64.....	خاتمة عامة.....
67.....	قائمة المراجع.....

الملاحق

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
11	مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO	01
19	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	02
33	موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة	03
33	موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة لمجلس الإدارة	04
34	موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للجنة التدقيق	05
38	عدد الأشكال المتعارف عليها في إعداد خرائط التدفق	06
46	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المركزية GIPLAT	07
47	الهيكل التنظيمي لوحدة الحليب ومشتقاته بمستغانم	08
57	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس	09
58	تمثيل عينة الدراسة حسب العمر	10
58	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة	11

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
13	ملخص لمكونات نظام الرقابة الداخلية	01
14	أوجه الاختلاف بين نظام الرقابة المحاسبية والإدارية.	02
29	الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الحديثة (معايير الصفات)	03
30	الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الحديثة (معايير الأداء)	04
37	قائمة استقصاء نموذجية عن القسم العام	05
53	ما مدى تأثير المهام التالية على نظام الرقابة الداخلية؟	06
54	ما مدى تأثير إستقلالية المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية؟	07
54	ما مدى تأثير كفاءة وخبرة المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية؟	08
55	ما مدى تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على نظام الرقابة الداخلية؟	09
56	ما مدى تأثير الصعوبات التي يواجهها قسم المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية؟	10
57	وصف عينة الدراسة حسب الجنس	11
57	وصف عينة الدراسة حسب العمر	12
58	وصف عينة الدراسة حسب الخبرة	13
59	أسئلة عامة حول نظام الرقابة الداخلية	14

قائمة المختصرات و الرموز:

الشرح	المختصرات	الرقم
لجنة حماية المنظمات	COSO	01
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	02
معهد المراجعين الداخليين	IIA	03
المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية	IFACI	04
المركب الصناعي لإنتاج الحليب	GIPLAIT	05
الديوان الوطني للحليب ومشتقاته	ONALAIT	06
الديوان الجهوي للغربي للحليب ومشتقاته	OROLAIT	07
الديوان الجهوي في الوسط للحليب ومشتقاته	ORLAC	08
الديوان الجهوي الشرقي للحليب ومشتقاته	ORLAIT	09

شهدت الساحة العالمية تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية والعملية، خاصة التحولات التي شهدتها في المجال الإقتصادي والتي كان لها أثرا مباشرا مسّ بحجم المؤسسات الإقتصادية والتي أصبحت تتميز في وقتنا الحالي بكبورها وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها وتشعب أعمالها، وبعد المشاكل العديدة التي ظهرت في المؤسسات العالمية من فضائح مالية، تلاعبات وإفلاس العديد منها سبب نقص الممارسات و الإجراءات في الإدارة، التنظيم والرقابة الفعالة في الأنظمة الداخلية. هذا ما أدى إلى الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة وكذا تشجيع الإلتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية. هذا ما أدى إلى وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية وسليمة.

إذ تعتبر المراجعة الداخلية هي تلك الأداة التي تعتمد عليها الإدارة بمدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها فوظيفة المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يقوم بها شخص يطلق عليه "المراجع الداخلي" الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونه يقع تحت مسؤوليته وكذا مدى الإلتزام بالسياسات، اللوائح، القوانين الموضوعة وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى إنتظامها والتأكد من صحة المعلومات و إكتمالها. ولا شك أن التطور في نطاق وأهداف المراجعة الداخلية يتطلب تطورا موازيا في السلطات والصلاحيات الممنوحة للمراجع الداخلي والتي تمكنه من أداء وظيفته دون عوائق وبالتعاون مع جميع الموظفين في المؤسسة. وعلى هذا الأساس وللإلمام بجميع جوانب الموضوع، بنيت الإشكالية على النحو التالي :

كيف يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية؟

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية الموضوعية مسبقا يمكن وضع التساؤلات التالية:

- ما مدى أهمية المراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة؟
- كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة مضافة في المؤسسة؟
- هل تساعد خلية المراجعة الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

الفرضيات:

- المراجعة الداخلية هي حتمية اقتصادية لا مفر منها تتم وفقا لأهداف ومعايير متفق عليها من أجل المساهمة في تحسين الأداء وفعالية المؤسسات الاقتصادية.

• يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة مضافة في المؤسسة بالحفاظ على حقوق المساهمين وأصول المؤسسة يمكن لنظام الرقابة الداخلية خلق قيمة مضافة في المؤسسة وهذا ما ينص عنه النظام المحاسبي المالي.

• إحترام منهجية المراجعة الداخلية يعزز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في تبيان النقاط التالية:

- إثراء رصيد المكتبة.
- العمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال خدماتها الاستشارية والتأكيدية.
- توضيح ماهية المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى

- إلقاء نظرة شاملة وبناء فكرة معرفة جيدة.
- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسات الجزائرية.
- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية في ملبن الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته "مستغانم".

المنهج المتبع: لمعالجة البحث سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي وتطرقنا إلى جانبين: الجانب النظري والجانب التطبيقي، حيث قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول منها فصلان نظريان والأخير تطبيقي. سنتطرق في الفصل الأول (مدخل لنظام الرقابة الداخلية) أما الفصل الثاني سنبرز (علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية) وأخيرا الفصل الثالث الذي خصص للجانب التطبيقي والذي سنجسد فيه ما توصلنا إليه في الجانب النظري.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية في ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته « GIPLAIT » -مستغانم-
- الحدود الزمانية: دامت فترة الدراسة في المؤسسة شهرين.

صعوبات البحث:

- صعوبة وجود موضوع الدراسة في بعض المؤسسات.
- فكرة أسرار المؤسسة والحفاظ عليها، أدت إلى صعوبة الحصول على المعلومة.

أسباب إختيار الموضوع:

- أفاق البحث التي يتضمنها الموضوع.

- الإحتراف و الميل الشخصي إلى مهنة المراجعة.
- المكانة التي تحظى بها المراجعة الداخلية في المؤسسة.

الدراسات السابقة:

- كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
- العمري أيمن، دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، مذكرة ماستر، تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و مالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.
- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

الفصل الأول:

مدخل لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن تعدد أصناف المؤسسات، كبر حجمها، اتساع رقع نشاطها و تنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها و تضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها، وهذا ما يؤدي إلى حتمية تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلي لأنه يعكس طبيعة مختلف الأنشطة بها، كما تجدر الإشارة بأن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن هذا التصميم لتحديد مدى ثقة الاعتماد عليه و مساعدة المراجع على القيام بمهمته في مراجعة القوائم المالية و الحكم السليم على مدى صحتها، وليكون هذا النظام فعالا لابد أن يكون سهلا و واضحا للقائمين بتطبيقه. فقد يختلف نظام الرقابة من مؤسسة إلى أخرى فنظام الرقابة الداخلي الذي يطبق في مؤسسة معينة قد لا يصلح في مؤسسة أخرى.

يشمل هذا الفصل على ثلاث مباحث تتناول مدخل لنظام الرقابة الداخلية من الناحية النظرية، حيث:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: أساسيات في نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة، وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثم تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلاقي مواطن القوة. يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات و المقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف و ضمان صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية و هذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي:

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن نظام الرقابة الداخلية

إن مفهوم نظام الرقابة الداخلية وجد منذ القدم، و تطور بتطور المجتمعات البشرية، إلا أنه يمكن القول بأن ظهور الرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي لم يظهر إلا في العصر الحديث (الثورة الصناعية).

فبالنسبة للحضارة الأشورية نجد أن ظهور إجراءات الرقابة الداخلية يتعلق بمقارنة المعلومات الآتية من مصدرين مختلفين و مستقلين عن بعضهما البعض.

أما بالنسبة للحضارة الرومانية إضافة إلى إجراء الحضارة السابقة، ظهر إجراء جديد من إجراءات الرقابة الداخلية و المتمثل في تقسيم و فصل المسؤوليات، حيث مسؤولية إقرار النفقة و تحديد قيمة الضرائب من اختصاص مجلس الحكومة الروماني، في حين أن مسؤولية جمع الضرائب و الاحتفاظ بالأموال كانت من مسؤولية القضاء.

أما في العصور الوسطى فنجد أن الكاتب الإيطالي "لوكا باشيلى (Locu Pacioli)": لقد أورد في كتابه مبدأ القيد المزدوج (1945)، أنه كان ينصح بضرورة إجراء الجرد المادي كوسيلة من وسائل الرقابة الداخلية.

أما في العصر الحديث، فإن ظهور المؤسسات الكبيرة الحجم، بروز شركات المساهمة وانتقال الإدارة من أصحاب رؤوس الأموال إلى أشخاص مهندسين أدى إلى ضرورة الاعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري أي تنظيم محاسبي هدفه المحافظة على رأس المال، إضافة إلى أن الحاجة إلى الرقابة الداخلية كان الدور في بروز هذه الفكرة، حيث نجد أن إصلاح الرقابة الداخلية كان مرادفا لإصلاح المراجعة، وبالتالي فإن العوامل التي دفعت إلى ظهور إحداها هي نفس العوامل التي أدت إلى ظهور الأخرى.

حيث كان العمل في الاحتفاظ بالأصول يناط به إلى أفراد لحساب الدولة و تطلب الأمر الرقابة على هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول و تسجيل تحركات هذه الأصول كما أن الأفراد ملاك الأرض والقائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقوم بها العاملون لحسابهم في التسجيل و الاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم، وفي المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق لتنفيذ مبدئية

يتولاهما أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية، وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، إلا أن التقدم البشري، انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رؤوس الأموال فزيادة رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات أفراد ومساهمة ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بالوظائف المختلفة للمشروع يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع، من وظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء، وأيضا تطلب الأمر أن يتابع أصحاب رأس المال المديرين في نجاحهم أو فشلهم.

بالنسبة إلى إدارة المشروع أصبح الأمر يتطلب تنظيما داخليا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين لتنفيذ السياسات الموضوعة لصالح المديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريرا عما لمس أثناء الرقابة وبذلك يمكن مراقبتهم ومحاسبتهم عن أخطائهم التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم¹.

الفرع الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف لنظام الرقابة الداخلية، لذا سنتناول أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة له ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها:

تعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول:

عرّف "الصبان و الفيومي"، نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الادارية²

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 09.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص: 84.

التعريف الثاني:

عرّفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في موقعه الرسمي على أنها "كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة و كفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء، التحقق من دقة و اكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب".¹

التعريف الثالث:

عرّفها لجنة حماية المنظمات COSO على أنها "عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة و موظفين آخرين، لتأمين و توفير الحماية الكافية و التأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في:

- مدى كفاءة العمليات التشغيلية؛
- مدى الاعتماد على التقارير المالية؛
- مدى الالتزام بتطبيق القوانين و الأنظمة المعمولة بها".²

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل لنظام الرقابة الداخلية، على أنها "الخطة التنظيمية و كافة وسائل التنسيق و القياس التي تمارسها المؤسسة لحماية أصولها و ضمان أساليب الدقة و التحقق من بياناتها المحاسبية، و تنمية كفاءة التشغيل و تشجيع كافة العاملين بالمؤسسة على إتباع السياسات الإدارية و الالتزام بها".³

المطلب الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بعدة خصائص نذكر منها:

1. الفصل بين اختصاصات و مسؤوليات الموظفين داخل المؤسسة الموظفين داخل المؤسسة.
2. وضوح خطط السلطة التي تحدد مسؤوليات معينة لموظفين معينين داخل المستويات الإدارية في المؤسسة.
3. مراعاة كفاءة الموظفين و ملاءمة مؤهلاتهم العلمية لمتطلبات وظائفهم.
4. مراعاة خطوات تسجيل العمليات المالية و المحاسبية.

¹ <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-interne-78.html-12-11>
2016, 08:26.

² أحمد حلبي، التدقيق المستند على المخاطر، مملكة المعرفة للدراسات و الاستشارات و التطوير، بدون طبعة، الأردن، 2004، ص:74.

³ جليل إبراهيم صالح، أثر استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في المصرف العراقية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد2، المجلد3، 2013، www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aid=83151، 2016/12/21، 13:03، ص:86.

5. يجب أن يتضمن النظام الإجراءات السليمة للعناية بالأصول و السجلات و رقابتها حمايةً لها من أي تصرفات غير مشروعة.
6. يجب أن يتضمن النظام أساليب مراقبة الالتزام بتنفيذ التعليمات و اللوائح و الخطة التنظيمية للمؤسسة.¹

المطلب الثالث: العوامل المساعدة لتطوير نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، هذا نتيجة التطورات التي مرّ بها العالم خاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل ما يلي:

1. تعدد أنواع المؤسسات:

تميزت المؤسسة بعدة أصناف و تقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية، خدماتية و فلاحية)، أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة و عمومية)، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة و كبيرة). ونتيجة لهذه الأصناف و التقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة و لتقييم عمل الهيئات المسيرة لها، وهذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبررة لنشاطاتها بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية²

2. تعدد العمليات:

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج، تشغل و تبيع، و داخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، و في إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها و التي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، مما سبق يتبين أن نظام الرقابة الداخلة مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.³

3. تفويض السلطات:

يكون هذا واضحاً في شركات المساهمة، و هذا بانفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم و تباعدهم، و بالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم "مجلس الإدارة"، و الذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة السلطة إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة و الإخلاء

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص: 154-156.

² محمد التهامي الطواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

³ المرجع نفسه، ص: 93.

بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل، مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة.¹

4. تطور إجراءات المراجعة الخارجية:

إن تحول عملية المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية.

5. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة:

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يُطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يُعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات.

6. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة:

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة حول المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد، وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة، وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة داخلية فعال وقوي.

المبحث الثاني: أساسيات في نظام الرقابة الداخلية

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية، المحافظة عليه ومراجعة مدى ملاءمته ومدى كفاية مكوناته، وذلك من أجل الدفع بهذا النظام إلى توجيه عمليات كل وظيفة من وظائف المؤسسة نحو النجاح وتحقيق الأهداف المرجوة.

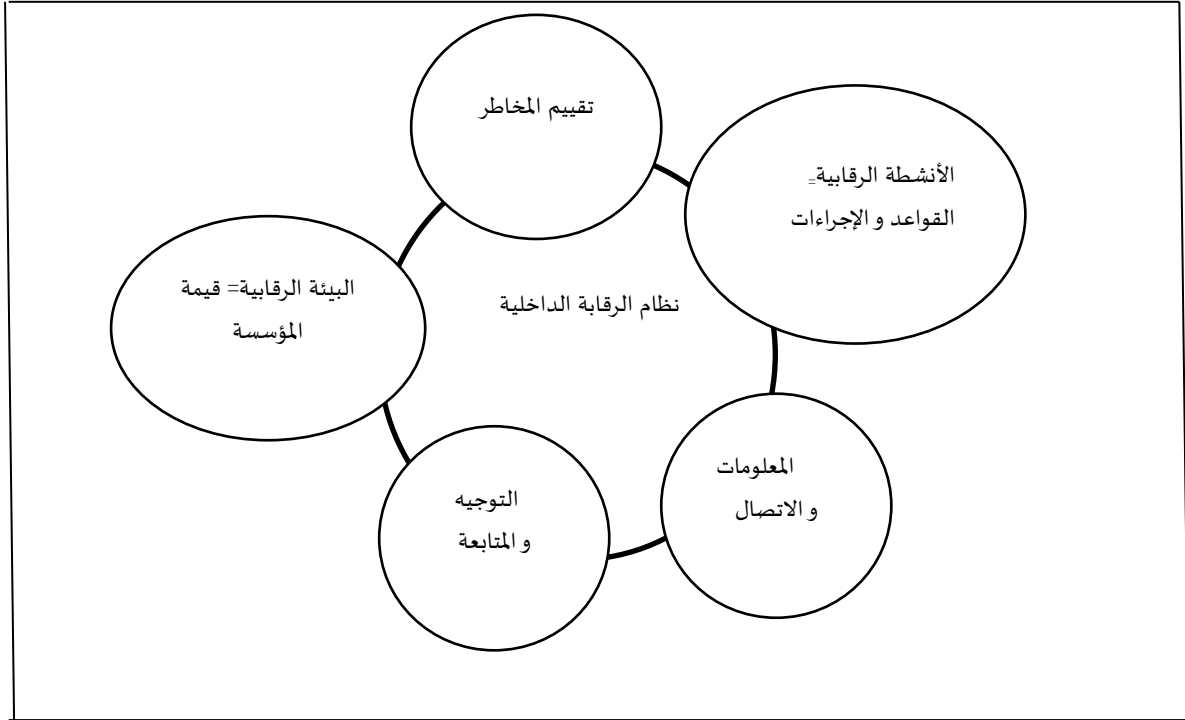
المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر أساسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات COSO وقد تم تبنيها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتم بناؤها على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وهذه المكونات هي: البيئة الرقابية، الأنشطة الرقابية، تقييم المخاطر، المعلومات والاتصال إضافةً إلى التوجيه والمتابعة.

¹ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 11.

علماً أن البيئة الرقابية، تعد المظلة أو القاعدة للمكونات الأخرى التي تعبر عن قيمة المؤسسة ففي ظل عدم وجود بيئة رقابية فعالة، فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال و ذو جودة ممتازة.

الشكل رقم (I - 01): مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب COSO



La Source: Reda Khelassi, Le Contrôle Interne Des Organisations, Houma édition, Alger, 2013, P :68.

1. البيئة الرقابية: وتعني الموقف العمومي للمدراء و الإدارة و إدراكهم و أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته للمنشأة، و لبيئة الرقابة تأثير على فعاليته على بعض إجراءات الرقابة و تتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل: وظيفة مجلس الإدارة و اللجان التابعة له، أسلوب التشغيل و الهيكل التنظيمي للمنشأة.¹
2. تقييم المخاطر: تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المحيط الداخلي أو المحيط الخارجي. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة و واضحة للمؤسسة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل. و لحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص:56.

تحليلها للتعرف على أثرها الممكن و ذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها.¹

3. الأنشطة الرقابية: وتعني تلك السياسات و الإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة، و تتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير و فحص دقة السجلات المحاسبية و السيطرة على تطبيقاتها، بيئة نظم المعلومات المحاسبية. حيث الأنشطة الرقابية المصممة لمنع و اكتشاف الأخطاء في البيانات المحاسبية تقوي نظم المعلومات المحاسبية و تسهم في عمل قوائم مالية موثوق بها.²

4. المعلومات و الاتصال: يجب تسجيل المعلومات و إيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة و ذلك بشكل و إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى. و حتى تستطيع المؤسسة أن تعمل و تراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها و في الوقت المناسب و ذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الخارجية. أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسين و اتصال مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات.³

5. التوجيه و المتابعة: يقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات نظام الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية و كفاءة هذا النظام. و يتوقف مدى تكرار المتابعة و التقييم على نتائج المتابعة المستمرة و المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية و على طبيعة أنشطة المؤسسة.

ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية و التي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة و يجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك و خاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية حيث ينظر تقرير لجنة COSO للمكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية على أنها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية.⁴

¹ المرجع نفسه، ص: 57.

² ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 2، المجلد 2، العراق، 2012، <file:///C:/Users/user2015/Downloads/64806.pdf>، 2016/12/13، 15:39، 2016/11/13، ص: 151.

³ عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

⁴ عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عملة الأسواق (الواقع و المستقبل)، الدر الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2006، ص: 84.

الجدول رقم (I - 01): ملخص لمكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات الفرعية (في حالة القابلية للتطبيق)	وصف المكون	المكونات
الأمانة و القيم الأخلاقية، الالتزام بالأهلية أو الصلاحية، مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل، الهيكل التنظيمي، تحديد السلطة و المسؤولية، سياسات و ممارسات الموارد البشرية.	التصرفات، السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، أعضاء مجلس الإدارة و ملاك الوحدة عن الرقابة و أهميتها.	البيئة الرقابية
مزايم الإدارة التي يجب مقابلتها، الوجود أو الحدوث، الاكتمال، التقييم، الحقوق و الالتزامات، العرض و الإفصاح.	تعريف و تحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند إعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	تقييم المخاطر
الفصل الملائم بين الواجبات، الترخيص الملائم للعمليات المالية و الأنشطة، السجلات و المستندات الملائمة، الرقابة الفعلية على الأصول و الدفاتر، الفحص المستقل للأداء.	السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق أهدافها من التقرير المالي.	الأنشطة الرقابية
يجب تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات المالية، الوجود، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل و الترخيص.	الطرق التي تستخدم لتعريف، تجميع، تبويب، تسجيل و التقرير عن العمليات المالية للوحدة و الحفاظ على المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.	المعلومات و الاتصال
غير قابل للتطبيق.	تقدير الإدارة المستمرة أو التقدير الدفترى لها لجودة أداء الرقابة الداخلية و تحديد إذ ما كانت الرقابة يتم تنفيذها طبقا للتصميم الموضوع لها أو يتم تحديد ما إذ كانت هناك ضرورة لتعديل الرقابة الداخلية.	التوجيه و المتابعة

المصدر: أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص:83.

المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية ثلاث أنواع وهي:

1. نظام الرقابة الإدارية: وهو يشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.¹
2. نظام الرقابة المحاسبية: يقصد بها كل الطرق و الوسائل و الإجراءات و الأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة و ضمان صحة التقارير و القوائم المالية التي تتم خلال مسار تدقيق الحسابات و تتحقق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية و فرعية تحدد عناصر النشاط.²

الجدول رقم (I - 02): أوجه الاختلاف بين نظام الرقابة المحاسبية والإدارية.

أوجه المقارنة	نظام الرقابة المحاسبية	نظام الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة و الضياع أو الاختلاس وسوء الاستخدام.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية.
	- التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	- التحقق من الالتزام بالقوانين أو اللوائح والسياسات أو الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم أو المعتمدة من الإدارة. - التحقق من أن عملية المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.

المصدر: عبد الوهاب نصرعلي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

² فاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، مجلة القادسية، العدد4، المجلد 13، 2011، <file:///C:/Users/user2015/Downloads/40492.pdf>، 2016/12/25، 19:30، ص: 77.

3. نظام الضبط الداخلي: يقصد به مجموعة السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمليات، و عدم حدوث الأخطاء، الغش، التلاعب أو الاختلاس في أصول المنشأة و سجلاتها و حساباتها.

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، تحديد السلطات و المسؤوليات أيضا الفصل بين المسؤوليات أو الاختصاصات الوظيفية المختلفة عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة.¹

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

يشمل نظام الرقابة الداخلية عدة أهداف، كل هدف تسعى المؤسسة إلى تحقيقه بغية التطور، تحقيق الربح و تعزيز مركزها التنافسي و تتمثل فيما يلي:

1. التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج و داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها و إجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2. حماية الأصول: يعتبر من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية، هذا من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول. إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من البقاء و الحفاظ على أصولها من كل الأخطار الممكنة، وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.²

3. ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية فيظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، حيث أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن.
- إدخال العمليات التي سجلت في البرنامج الألي و التأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المراجعة.
- إحترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

¹ أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص: 98.

² كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015، Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsgr/_archive_the0000000000000704343000621.pdf، 2017/01/23، file:///C:/23: ص: 23.

4. تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة، و من 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.¹

5. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي امثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع و احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية. من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب أن كون واضحاً (مفهوماً).
- يجب توافر وسائل التنفيذ.
- يجب إبلاغ الجهات الامرة بالتنفيذ.²

المبحث الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، و من جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها في الخطة العامة لها.

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

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

1. الهيكل التنظيمي:

من أجل الوقوف على نظام للرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف و المديرات و يحدد سلطات كل منها بوضوح و دقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم.

و عليه تظهر حساسية و دور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة. كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية:

¹ محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 90-91.

² العمري أيمن، دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، مذكرة ماستر، تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015. <file:///C:/Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsjt/20%6.pdf>، 2017/02/12، 15:08، ص: 51.

- حجم المؤسسة.
- طبيعة النشاط.
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديریات؛
- تحديد المسؤولیات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات مثل التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول.¹

2. نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسر إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، بحيث 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 للعمل و الاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

4. اختيار الموظفين الأكفاء:

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاح و تحقيق مبتغات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المديرين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.

¹ محمد التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:98.

- الالتزام بالسياسات المرسومة.
- احترام نظام التدريب.

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

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 وتمثل في الآتي:

1.5 الطريقة المباشرة: وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

2.5 الطريقة غير المباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6. استخدام كافة الوسائل الآلية:

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها، وأن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم¹.

إن استعمال الآلة الحاسبة وتأدية العمل المحاسبي باستخدام الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأدية توفر الآتي:

- دقة وسرعة المعالجة.
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال:

1.6 الالتحام: يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق وإجراءات منطقية منظمة ومتجانسة.

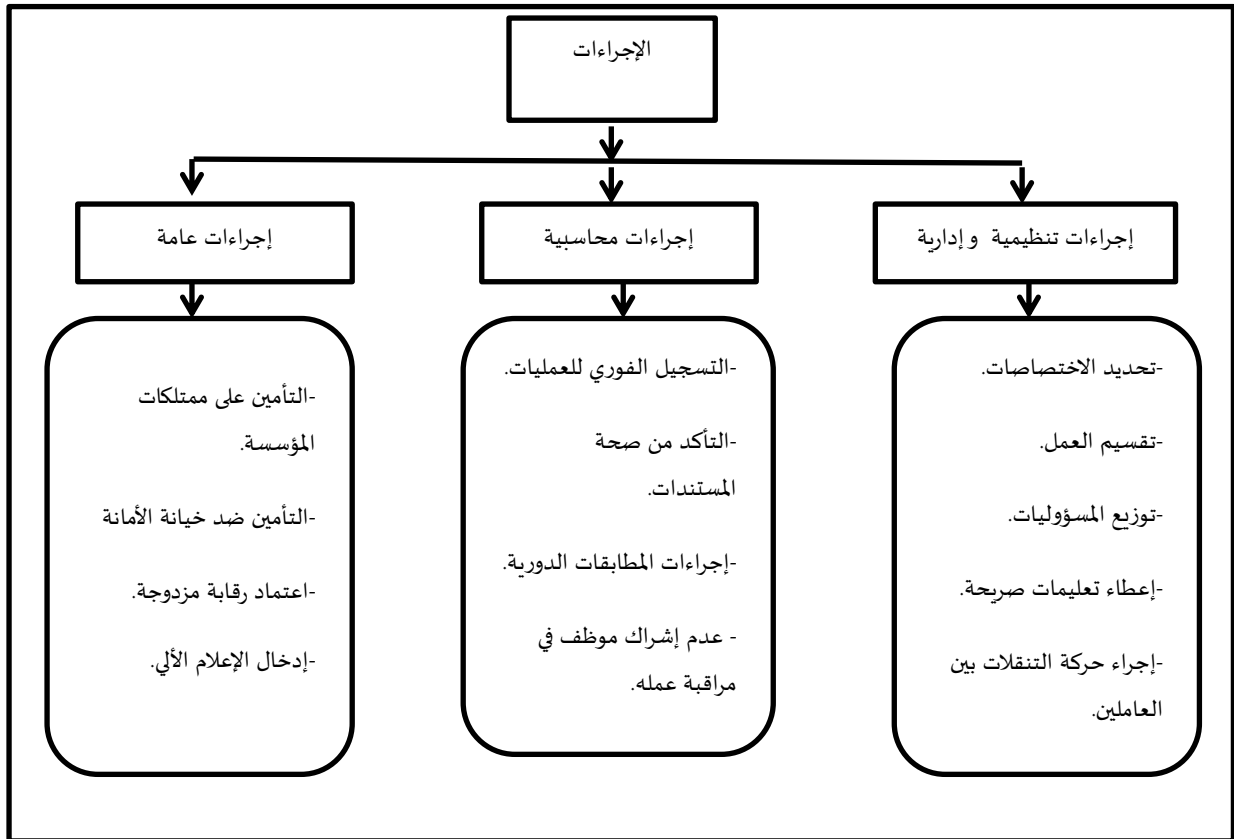
¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 193.

2.6 الوقاية: يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة، بغية تدارك الأخطاء والغش وإجراء التصحيحات اللازمة.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

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

الشكل رقم (I - 02): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

1. إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:

- 1.1 تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- 2.1 توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، و بحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

3.1 توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ أو الإهمال.

4.1 تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

- وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها.
- وظيفة تنفيذ العمليات.
- وظيفة الاحتفاظ بعمدة الأصول.
- وظيفة القيد و المحاسبة.

5.1 تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.

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

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

8.1 إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لأخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

9.1 ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابة لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.¹

2. إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

1.2 إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش و الاحتيال و تساعد إدارة المنشأة على الحصول على ما تريده من عمليات في الوقت المناسب.

2.2 عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به.

3.2 استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة و حسابات المراقبة الإجمالية.....إلخ.

3. إجراءات عامة: و تضم النواحي التالية:

1.3 التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطاء.

2.3 التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.

3.3 وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، داروائل للنشر، عمان، 2012، ص ص: 194-195.

4.3 استخدام وسائل الرقابة المزدوجة.¹

المطلب الثالث: حدود نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية بغض النظر إذا كان قد تم تصميمه وتطبيقه بشكل جيد أم لا، بعض القيود الملازمة والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء والغش وتشمل ما يلي:

1. التواطؤ بين العاملين لتطويق الرقابة:

يوفر الفصل الكافي بين المسؤوليات الوظيفية تأكيداً معقولاً ضد ارتكاب أي شخص بمفرده للغش وإخفاء أي غش أو اختلاس أصول وإخفاء ذلك، فالشخص المسؤول عن الاحتفاظ بالمتحصلات النقدية مثلاً يمكن أن يتواطأ مع شخص مسؤول عن معالجة وتسجيل هذه المقبوضات، ويمكن أن يقوموا معاً بعمل تحريف أو غش واختلاس مقبوضات نقدية ويصحب ذلك إخفاء هذا الاختلاس أو تسويته بشكل يؤدي إلى حدوث اتفاق بين المتحصلات النقدية والقيم المسجلة في الدفاتر.

2. تغلب الإدارة على أوجه الرقابة:

يمكن أن يشار إلى نظام المعلومات المحاسبية وأنشطة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتعبير "سلاح الإدارة" ولذلك فإن الرقابة تكون فعالة أو غير فعالة وفقاً لما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع منع أو اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولين في الأصل عن أعمال متتابعة وضوابط نظام الرقابة الداخلية.

3. التعطل المؤقت للنظام:

قيام نظام الرقابة الداخلية بوظيفة وأنشطة الرقابة الداخلية ذات العلاقة تكون فقط فعالة طالما كان أداء القائمين بإدارة الرقابة فعالاً، وليس من المتوقع أن يؤدي الأفراد وظائف الرقابة بطريقة فعالة ومتوافقة في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم أو حكم خاطئ أو إهمال أو نزاعات أو إجهاد وكلها عوامل يمكن أن نتوقع أن تحدث للعنصر البشري.²

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 140-141.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2 - الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 78-81.

خلاصة:

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم و توجيه عملياتها و ليس نظاماً مستقلاً بحد ذاته، و هو مجموعة من الأعمال و الأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها. لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور و الإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي و التقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية و التنظيمية، بداية من المخطط و برامج المؤسسة مرورا بالهيكل التنظيمي انتهاء بالوسائل و الأدوات اللازمة.

لضمان مصداقية و متانة هذا النظام و جب وجود خلية تسهر على التقييم الدائم و المستمر ألا وهي وظيفة المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني:

علاقة المراجعة الداخلية بنظام

الرقابة الداخلية

تمهيد:

عرفت المراجعة الداخلية تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد ساهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة حيث أصبحت محل اهتمام العديد من المهنيين، المؤسسات، الهيئات الحكومية و الباحثين. وأصبح للمراجعة الداخلية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي حيث أصبحت ضرورية في كل مؤسسة لتبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة فهي وظيفة تقييمية تعمل على فحص و تقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية ومدى كفاءتها و فاعليتها في المؤسسة، إذ يتوقف عمل المراجعة الداخلية على تفاعل إجراءاتها مع ضوابط نظام الرقابة الداخلية من أجل اكتشاف نقاط قوته و ضعفه و بالتالي مدى فعاليته.

يشمل هذا الفصل على ثلاث مباحث تتناول علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية من الناحية النظرية، حيث:

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في دعم قرارات الإدارة والتخفيف من المسؤولية الملقاة عليها. كما تعد المراجعة الداخلية أداة تراقب الإدارة بوسطها كل ما يحدث داخل المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، إذ مرت بمراحل عديدة منذ تاريخ ظهورها إلى وقتنا الحالي.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

تعد وظيفة المراجعة الداخلية وظيفه حديثة نسبيا بالمقارنة مع المراجعة الخارجية، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929م، وهو ما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه تخفيض و لو بالقليل في تكاليفها، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية و تم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين ولكن تحت إشراف المراجعة الخارجية، وهكذا ظهر المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعون للمؤسسة ويمثلون الأيدي المساعدة للمراجعين الخارجيين، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي لوجودهم وهو التخفيض من أعباء المؤسسة، وهنا تكون المفهوم الأولي للمراجعة الداخلية¹.

في سنة 1941 تم نشر كتاب عن المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية الحديثة Moderne Internal Auditing. كما تم تأسيس معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر هذين الحدثين بمثابة علامة على نشأة المراجعة الداخلية كمهنة، وقد تزايد عدد أعضاء معهد المراجعين الداخليين من 24 عضوا سنة 1941 إلى ما يزيد عن 40000 عضو في مختلف دول العالم.

سنة 1947 تم إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية، وفي سنة 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة للمراجعة الداخلية. كما تم سنة 1964 اعتماد دليل لتعريف المراجعة الداخلية، حيث قام بتشكيل لجان سنة 1974 لدراسة و اقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، والتي انتهت من أعمالها و قدمت تقريرا بنتائج دراستها سنة 1977، و تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين سنة 1978 في مدينة سان فرانسيسكو.

لقد اقتضت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على مراجعة الحسابات للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتصحيح الأخطاء، ومع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق

¹ Jaques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, Groupe Eyrolles, 8^{ème} édition, Paris, France, 2013, p:23.

عملها، فقد أصبحت تستخدم كأداة لتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة لتبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.¹

بالنسبة للجزائر تعتبر المراجعة الداخلية أكثر حداثة من ذلك، وتم الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنها لأول مرة في العدد الثاني من الجريدة الرسمية الجزائرية، وذلك من خلال المادة 40 الفصل الثامن من القانون رقم 01-88، المؤرخ في 23 جمادى الأولى الموافق ل 12 يناير 1988م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها.²

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت تعاريف المراجعة الداخلي بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال المراجعة والتي نذكر منها:

التعريف الأول:

تعرف على أنها "نشاط مستقل و موضوعي ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة حيث تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة من جهة و ضمان صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية من جهة أخرى".³

التعريف الثاني:

تعرف حسب المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية على أنها "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة".⁴

التعريف الثالث:

كما تعرف على أنها "فحص لعمليات المنشأة و دفاترها و سجلاتها و مستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة، وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية".⁵

¹ يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05، السنة الخامسة، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، <http://www.univ-eloued.dz/fr/stock/com-ges-eco/pdf/dirasat5.pdf>، ص:191-192.

² الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2، السنة الخامسة و العشرون، قانون رقم 01-88، الصادرة بتاريخ 27/01/1988م، http://www.vi.tamedz.org/articles_fiche/1141/1141013.pdf، ص:36.

³ إلهام بربوة، أحمد قايد نور الدين، المحاسبة التحليلية و دورها في المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع، الأردن، 2016، ص:40.

⁴ <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-interne-78.html>

08:26، 2016/12/11.

⁵ أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره، ص:16.

من خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل، تهدف إلى مساعدة مراكز القرار في المؤسسة للتحقيق من مسؤولياتهم بإعطائها تحاليل هادفة وتقديم التوصيات والنصائح والتعليق المهمة على مستوى أنشطة المؤسسة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية

تعرف معايير المراجعة الداخلية على أنها القواعد والمبادئ التي تحكم عملية المراجعة حيث أن مجمع المراجعين الداخليين عرف المعيار على أنه النموذج المتحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء فالمعايير وسيلة للحكم على أداء شخص لعمل محدد و حدد جميع المراجعين الداخليين معايير المراجعة الداخلية التي يتعين الالتزام بها في ما يلي:

1. **معايير الصفات:** وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة و القائمين بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي و تتضمن معايير الصفات و هي تتضمن كلا من المعايير التالية:

1000- **الأهداف، الصلاحية والمسؤولية:** يتطلب تحديد أهداف، صلاحيات و مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تنسجم مع مفهوم التدقيق الداخلي و أخلاقيات المهنة و المعايير، و على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي مراجعة وثيقة التدقيق دوريا و أخذ موافقة الإدارة العليا.

1100- **الاستقلالية و الموضوعية:** يتمتع المدققين الداخليين بالاستقلالية في أداء واجباته، وله صلاحية بدء أية إجراءات و إنجاز أية أعمال و التبليغ عن أي عمل، كلما رأى ذلك ضروريا لممارسة اختصاصاته، و على المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم، و أن لا يتأثروا بالبيئة التي يعملون بها، و أن يكون العمل بفعالية و مهنية و بدون تحيز، كما عليهم و أن يتقيدوا بالمعايير الدولية للتدقيق و بالسلوك المهني و بالقوانين و التنظيمات و أنظمة و إجراءات المنشأة.

1200- **البراعة و بذل العناية المهنية:** يتعلق هذا المعيار بما يتوجب على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، المهارات و الكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية. لا يتضمن بذل العناية المهنية العصمة من الخطأ.

1300- **الرقابة النوعية و برنامج التحسيس:** يتطلب من الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع برنامجا للرقابة النوعية، و برنامج التحسيس، و الذي يغطي جميع أعمال التدقيق الداخلي.

2. **معايير الأداء:** فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي و تضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس أداء التدقيق الداخلي بواسطتها، إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي و هي تتضمن المعايير التالية:

2000- **إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، منسجمة مع أنظمة المنشأة. كما أنه عليه

الإفصاح عن أثر أية قيود على الموارد والتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة، كافية و مستغلة بفعالية لإنجاز الخطة الموافق عليها.

2100- طبيعة العمل: يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم و المساهمة في تحسين أنظمة الحوكمة بواسطة تقييم و تحسين هذه العملية من خلال:

- وضع القيم و الأهداف و الإعلان عنها.
- التأكد من فعالية الأداء و مساءلة الإدارة.
- إيصال ملاحظات التدقيق.

و مساعدة المنشأة بتعريف و تقييم مواقع الخطر الهامة، و المساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر و الرقابة مع إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها و كفاءتها و تعزيز التحسين المستمر.

2200- التخطيط للمهمة: يخطط هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي و يجب وضع و تدوين خطة "برنامج التدقيق" لكل مهمة متضمنة الأهداف، النطاق، الوقت و توزيع المصادر. كما يأخذ بعين الاعتبار في نطاق المهمة: الأنظمة، القيود و الموظفين و الأصول الملموسة.

2300- تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم و تدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

2400- إيصال النتائج: يجب على المدققين الداخليين إيصال النتائج المهمة مباشرة حيث يتضمن إيصال النتائج أهداف المهمة و النطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة، التوصيات و خطط إنجاز التوصيات.

2500- رصد مراحل الإنجاز: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق و وضع نظام لمراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة مع المحافظة عليه.

A1.2500- يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع أسلوب متابعة للمراقبة و التأكد من أن توجهات الإدارة قد تم تطبيقها بفعالية أو أن الإدارة التنفيذية قررت تحمل مسؤولية عدم اتخاذ إجراء.

C1.2500- على نشاط التدقيق الداخلي مراقبة نتائج المهمات الاستشارية المستبعدة إلى المدى المتفق عليه مع الجهة المستفيدة.

3. معايير التنفيذ: فهي تطبيق كل من معايير الخواص و معايير الأداء في الحالات التالية:

- اختبارات الالتزام.
- التحقيق بالغش و الاحتيال.
- التقييم الذاتي للرقابة.

ويتم وضع معايير التدقيق على أساس:

- أعمال التوكيد: أشير لها بحرف (ت) A متصلًا برقم المعيار مثل A1.2500
- أعمال الاستشارة: أشير لها بحرف (أ) C متصلًا برقم المعيار مثل C1.2500¹

جدول رقم (03-II): الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الحديثة (معايير الصفات)

المجموعة الأولى	معايير الصفات
1000	الهدف، السلطة والمسؤولية
1100	الاستقلالية والموضوعية
1110	الاستقلال التنظيمي
1120	الموضوعية الفردية
1130	العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية
1200	الكفاءة والعناية المهنية اللازمة
1210	الكفاءة المهنية
1220	العناية المهنية اللازمة
1230	التطوير المهني المستمر
1300	تأكيد الجودة وبرامج التحسين
1310	تقويم برامج الجودة (داخلي و خارجي)
1320	التقرير عن برامج الجودة
1330	استخدام عبارة (لقد دققنا وفقا للمعايير)
1340	الإفصاح عن عدم الإدمان
2000	إدارة أنشطة التدقيق الداخلي
2010	التخطيط
2020	الاتصال والموافقة
2030	إدارة الموارد

المصدر: كريمة علي الجوهر وآخرون، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، بدون طبعة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2012، ص:11.

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص ص: 167-170.

جدول رقم (II-04): الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي الحديثة (معايير الأداء)

معايير الأداء	المجموعة الثانية
السياسات و الإجراءات	2040
التنسيق	2050
رفع التقرير إلى مجلس الإدارة و الإدارة العليا	2060
طبيعة العمل	2100
إدارة المخاطر	2110
الرقابة	2120
التحكم المؤسسي	2130
تخطيط العمل	2200
اعتبارات التخطيط	2201
أهداف اعمل	2210
نطاق العمل	2220
تخصيص مصادر العمل	2230
برنامج العمل	2240
أداء العمل	2300
تحديد المعلومات	2310
التحليل و التقويم	2320
تسجيل المعلومات	2330
الإشراف على العمل	2340
توصيل النتائج	2400
معايير توصيل نتائج العمل	2410
جودة الإتصال	2420
الإفصاح عن عدم الإمتثال للمعايير	2430
نشر النتائج	2440
برامج الرقابة	2500
رضا الإدارة عن مستوى المخاطر	2600

المصدر: المرجع نفسه، ص:12.

المطلب الثالث: المراجع الداخلي

يعتبر المراجع الداخلي المسؤول الأول عن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية و بالتالي كلما كانت ظروف عمله معدة بشكل جيد زادت من قدرته على خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

الفرع الأول: تعريف المراجع الداخلي

المراجع الداخلي هو موظف في قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة، حيث يقوم بعمليات المراجعة الداخلية و ذلك بمراجعة كافة الأنشطة المالية و غيرها داخل المؤسسة لتحديد مواطن الضعف والعمل على معالجتها و إزالتها، و تحديد مواطن القوة لتدعيمها وتعزيزها، كما يتحمل كافة المسؤوليات الملقاة على عاتقه.¹

الفرع الثاني: مبادئ أخلاقيات المراجع الداخلي

في عام 2000 وضع معهد المدققين الداخليين دليلا جديدا لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد تضمن الدليل أربعة مبادئ أخلاقية وهي:

1. مبدأ النزاهة: ويتضمن القواعد السلوكية التالية، حيث يجب على المدققين الداخليين:
 - أداء عملهم بأمانة، حذرو مسؤولية.
 - أن يحافظوا على القانون و أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون بها.
2. مبدأ الموضوعية: ويتضمن القواعد السلوكية التالية، حيث يجب على المدققين الداخليين:
 - أن لا يقبلوا أي شيء قد يضعف حكمهم المهني.
 - الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجبتهم و التي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.
3. مبدأ السرية: ويتضمن القواعد السلوكية التالية، حيث يجب على المدققين الداخليين:
 - أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام و حماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
 - أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.
4. مبدأ الكفاءة المهنية: ويتضمن القواعد السلوكية التالية، حيث يجب على المدققين الداخليين:
 - أن يؤدوا فقط الخدمات التي يملكون المعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة اللازمة لأدائها.

¹ فاطمة صالح مهدي الغريبان، زهرة حسن عليوي، تكامل دور التدقيق الداخلي والخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 17، العدد 62، العراق، 2011، www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=3284، ص: 300.

- أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم، فعالية وجودة خدماتهم.¹

المبحث الثاني: الممارسة المهنية لوظيفة المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن باقي وظائف المؤسسة والتي تضبطها مجموعة من الإجراءات والمبادئ التنظيمية، التي تضمن لها الأداء الجيد لتحقيق الأهداف المسطرة بأكبر قدر ممكن من الفعالية.

المطلب الأول: موقع وظيفة المراجعة الداخلية في التنظيم الإداري

تتناول وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة المجال التقييمي و الوقائي لأصولها ثم النواحي الإدارية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمتها، حيث يقيم المراجع الداخلي عمل الغير ولكن لا يوجههم في عملهم فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لجميع الموظفين الذين يراجع عملهم.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتماله إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة وهذا من ناحيتين أساسيتين هما:

- مكانه في التنظيم الوظيفي و ارتباط عمله بالمستويات العليا، حيث أن المكانة تحقق له الاستقلالية في عمله وتعطيه القدرة على تنفيذ ما وكل إليه من مهام، فرييس إدارة المراجعة الداخلية مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة.
- إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص و التقييم و مراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة ولهذا لا يجب أن يوكل إليه مهام تسجيلية أو تنفيذية.²

وهذا ما بينته المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 1110 "الاستقلالية التنظيمية" و الذي نص على: "يجب أن يرتبط الرئيس التنفيذي للمراجعة بأعلى مستوى في الهيكل الإداري للمؤسس، وذلك لتمكين نشاط المراجعة الداخلية من تنفيذ مسؤولياته على أكمل وجه، كما يجب عليه أن يقدم لمجلس الإدارة مرة على الأقل في السنة تأكيدا على الاستقلالية التنظيمية لهذا النشاط".

1. موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة:

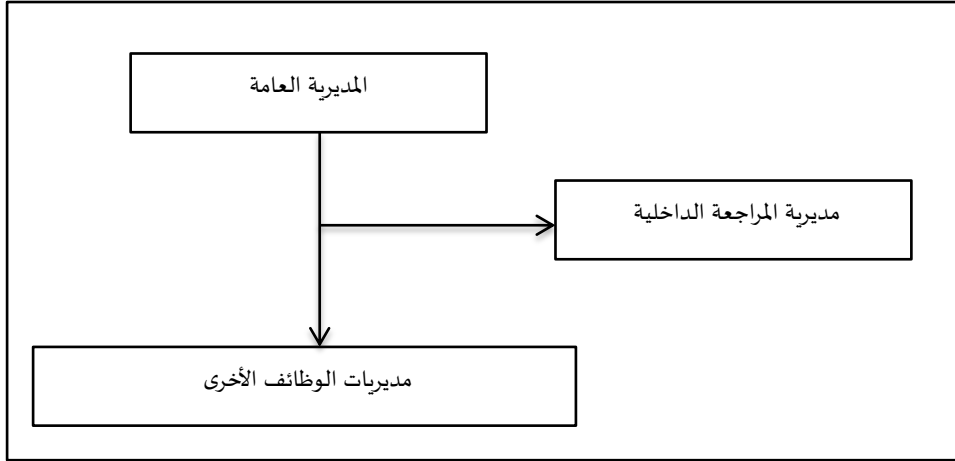
هناك علاقة قوية تربط بين المديرية العامة للمؤسسة و وظيفة المراجعة الداخلية مما يسمح لها بأداء مهامها على أحسن وجه إضافة إلى تقديم مختلف الإعانات الإدارية، خاصة فيما يخص الخدمات الاستشارية و الرفع من إمكانية الحوار المباشر مع الإدارة العليا و جميع المستويات الهرمية في

¹ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص: 166.

² محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الإطار النظري للمعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2007، ص: 194.

المؤسسة. و موقع وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما هو ممثل في الشكل الموالي:

الشكل رقم (II-03) موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة

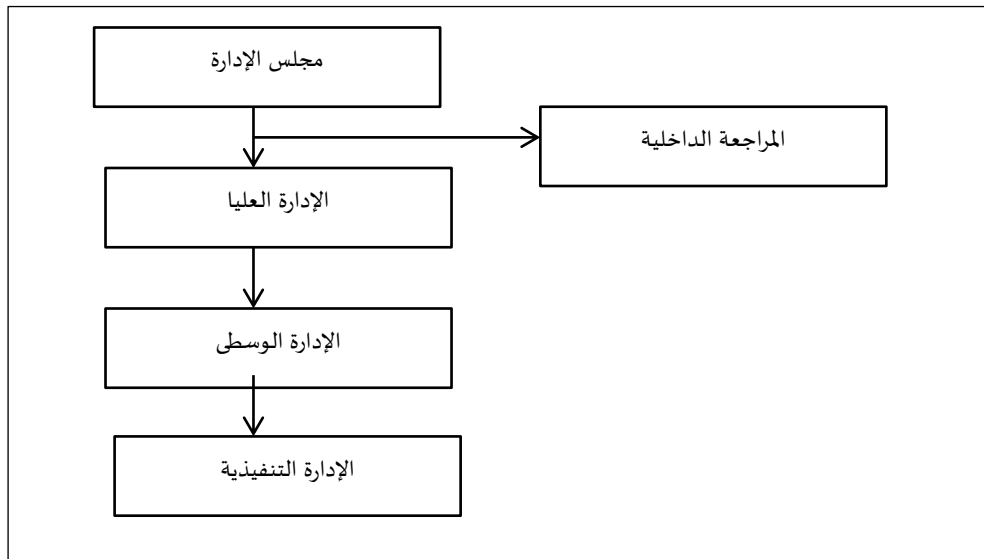


المصدر: بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و مالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، <file:///C:/Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsgr/ABEO3322.pdf>، 2017/02/27، ص: 18:36، ص: 18.

2. موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة لمجلس الإدارة:

يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة، و موقع وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بالنسبة لمجلس الإدارة كما هو ممثل في الشكل الموالي:

الشكل رقم (II-04): موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة لمجلس الإدارة

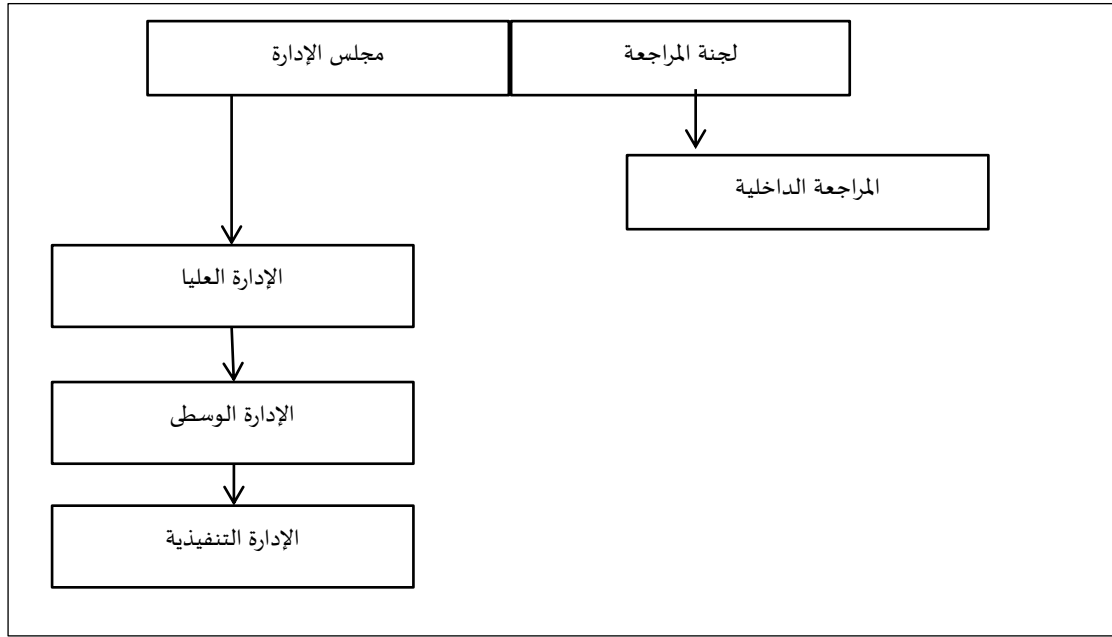


المصدر: المرجع نفسه، ص: 18.

3. موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للجنة التدقيق:

يرتبط قسم المراجعة الداخلية مباشرة بلجنة التدقيق والتي تتكون من أعضاء من مجلس الإدارة وتكون مسؤولة عن توظيف، ترقية و مكافأة موظفي قسم المراجعة الداخلية و مراقبة السياسات، المعايير والإجراءات المتخذة على مستوى القسم.

الشكل رقم (II-05): موقع وظيفة المراجعة الداخلية بالنسبة للجنة التدقيق



المصدر: المرجع نفسه، ص: 21.

المطلب الثاني: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظيفتهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم و تقارير دقيقة و صحيحة عن نشاط المؤسسة، و على هذا فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتلخص في ما يلي:

1. الفحص: إن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية و مراقبة الأصول و التحقق من التقارير المالية، و تظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسات من خلال قيام المراجع الداخلي بزيادة الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي و الإدارة المركزية للمؤسسة مما يقضي فحص سجلاتها و رقابة أصولها و قد لا تكون هناك رقابة داخلية في الفروع نظرا لصغر حجمها و عدم جدواها اقتصاديا، لهذا فإن على الإدارة المركزية أن تتأكد من أن المسؤولية الملقاة على مديري الفروع فيما يختص بالحفاظ على الأصول و التسجيل الدفترتي قد نُفذت بصورة سليمة و كأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا

المجال، عد النقدية، مراجعة مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العملاء ومقارنة الجر الفعلي بالدفتری و يمتد الفحص والتحقيق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية.

2. التقييم: إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة حيث أن عمل المراجع الداخلي يمتد إلى جميع أنشطة المؤسسة إلا أنه يقابل مسائل فنية خارج نطاق معلوماته يستطيع أن يستعين فيها بالفنيين في هذه الناحية من داخل المؤسسة ومن خارجها والتقييم يجعل المراجع الداخلي لا يقتصر على نطاق المراقبة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المراجع الداخلي عمله بها إنما إلى نطاق الرقابة الإدارية العامة.

3. مراقبة التنفيذ: لن تكون السياسات الموضوعية والإجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا فإن من أغراض المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظام والسياسات الموضوعية ويكون في ذلك ملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم ومجال تحقيق وظائف المراجعة الداخلية يتطلب وجود نظام رقابي متكامل. ويظهر من ذلك أن المراجع الداخلي كمراجع مالي ومحاسبي يجذب أن يكون ملما بأدوات المحاسبة وفروعها ليحكم على إمكانية المقارنة بين النتائج الفعلية ومثيلها الواردة بالميزانية مثلا لتعرض على الإدارة المقارنات السليمة وتقييم الانحرافات ومعناها حتى يمكن الحكم على الانحرافات الهامة وتفسيرها.¹

المطلب الثالث: طريقة أداء المراجعة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي يسير عليه إدارتها إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة وهي:

1. التحقيق: ويهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي و جمع الأدلة والقرائن التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

2. التحليل: يقصد به الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين العلاقات مثل: الربط بين الاستثمار وعائده، وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أصل ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينها.

3. الالتزام: يقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للطرق، النظام والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتلاءم مع السياسات يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر وعدم الاعتماد على الآخرين.

¹ إلهام بروبوة، أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 60-61.

4. التقييم: وهو التقرير الشخصي عن مدى كفاية وفعالية السياسات و الإجراءات التي تدير علمها المؤسسة و ما لديها من تسهيلات و أفراد بقصد ترشيد الأداء و تطويره و يقتضي التقييم تجميع البيانات و المعلومات و التحقق منها و الاستعانة بأراء المسؤولين و اقتراحاتهم مع تقييمها¹.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي

على المراجع الداخلي القيام بفحص و اختبار نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و ذلك باستخدام إحدى أساليب نظام الرقابة الداخلية مع إتباع خطواته من أجل تحقيق قيمة مضافة.

المطلب الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي

يمكن أن يقوم المراجع الداخلي بدراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال الخطوات التالية:

1. فهم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المراجع الداخلي أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، و كذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف النظام و مختلف وظائف المؤسسة للحصول على فهم كاف للنظام و هذا باستخدام العديد من الأساليب مثل الإستبيان، خرائط التدفق و غيرها.

2. تحديد مخاطر الرقابة: الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر هذا النظام، و يمكن للمراجع الداخلي أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف و القوة و يجب تسجيلها و توثيقها. و قد نص المعيار (400) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على المدقق تقدير المخاطر الملزمة على مستوى البيانات المالية.

3. اختبارات الالتزام: تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة إذ تم تطبيقها بنفس الطريقة التي وضعت بها و إن الموظفين بالمؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات و أساليب الرقابة و يجب على إدارة المؤسسة أن تقوم بتدريبهم و تحثهم على الالتزام بالنظام و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون كل موظف على علم تام بمسؤولياته و ما هو المطلوب منه².

المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي

يلجأ المراجع الداخلي إلى مجموعة من الطرق و الأساليب عند فحص و دراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، و من أهم هذه الأساليب نجد:

¹ المرجع نفسه، ص ص: 62-63.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص ص: 214-215.

1. الاستبيان (الاستقصاء): وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. تقدم هذه القائمة إلى موظفي المنشأة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك لحكم على درجة متابعة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات ب (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة ب (لا) على أنظمة ضعيفة.¹

يتم تقييم قائمة الاستقصاء إلى عدة أقسام، القسم العام الذي يتضمن معلومات عامة عن نظام الرقابة الداخلية، قسم للمتحصلات النقدية وقسم المدفوعات النقدية. وفيما يلي قائمة استقصاء نموذجية:

الجدول رقم (II-05): قائمة استقصاء نموذجية عن القسم العام

رقم	السؤال	نعم	لا
	القسم العام		
01	هل يوجد خريطة تنظيمية؟		
02	هل هناك تحديد واضح لمسؤوليات و واجبات المديرين و الموظفين؟		
03	هل يوجد خطة مكتوبة لنظام الرقابة الداخلية؟		
04	هل يوجد إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي؟		
05	هل إدارة الحسابات مستقلة عن باقي الإدارات؟		
06	هل يوجد بالمنشأة مراقب مالي؟		
07	هل تقدم إدارة التدقيق الداخلي تقارير مكتوبة بنتائج الفحص الذي تقوم به؟		
08	هل يتم إعادة توزيع الواجبات بين الموظفين داخل إدارة الحسابات من فترة لأخرى؟		
09	هل يتم إجبار الموظفين على القيام بإجازاتهم؟		
10	هل التأمين ضد خيانة الأمانة كافياً؟		
11	هل تستخدم المنشأة دليلاً للحسابات؟		
12	هل يتم مراجعة الخطأ التأميني دورياً بواسطة المسؤولين في المنشأة؟		

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص: 218.

2. التقرير (الوصف الكتابي): يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة في المؤسسة ، فمن خلاله يصل المراجع إلى نتيجة أن نظام

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن IIA ، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

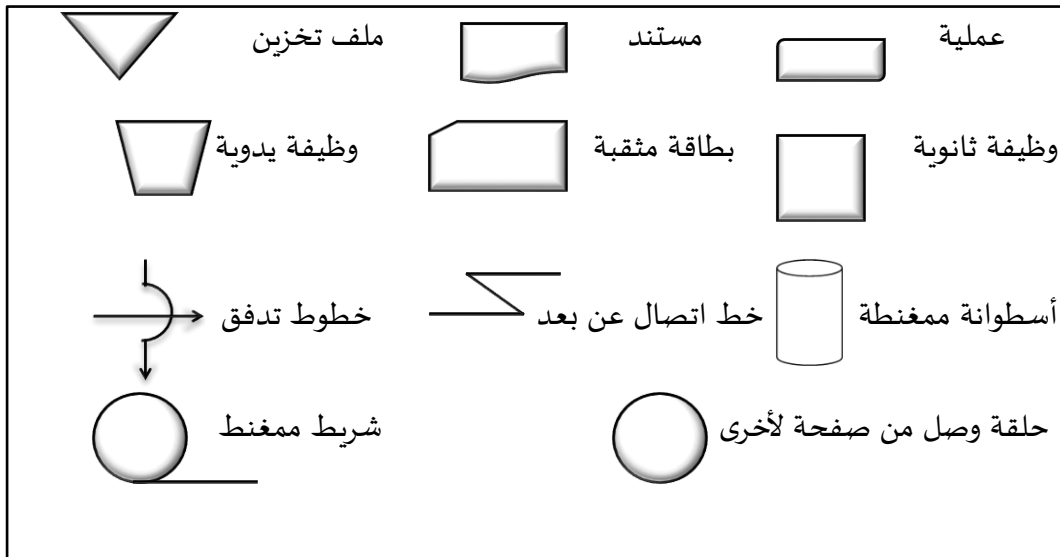
الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف و ماهي نقاط الضعف. حيث يختلف التقرير الوصفي من مراجع إلى آخر ووفقا لاحتياجات المراجع، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام.¹

3. الملخص التذكيري: يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام الرقابة الداخلية السليم و طرق تحديد أسئلة و استفسارات. حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد بالوقت و لكن من عيوب هذه الطريقة بأنه لا يتم التدوين الكتابي و متروك الامر لكل مراجع بأن يضع الأسس التي يراه مناسبة.

4. دراسة الخرائط التنظيمية (خرائط التدفق): يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات مثل المبيعات و الرواتب، فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن اظهار الاجراءات الغير عادية.²

مثال:

الشكل رقم (II-06): عدد الأشكال المتعارف عليها في إعداد خرائط التدفق



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:220.

5. فحص النظام المحاسبي: يمكن للمراجع الداخلي أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية و المسؤولين عن كل سجل و مراجعة تلك السجلات، كذلك المستندات و الدورة المستندية من خلال هذه الكشوف يتمكن المراجع الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.³

بعد أن يقوم المراجع الداخلي من الانتهاء من عملية فحص و اختبار نظام الرقابة الداخلية باستخدام احد الطرق السابقة، يقوم بعملية تقييم ما توصل إليه حول نظام الرقابة الداخلية و كما ذكرنا أن مرحلة

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 220.

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، مرجع سبق ذكره، ص:150.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 221.

تقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة من قبل المراجع الداخلي تعتبر الخطوة المبدئية للقيام بعملية المراجعة. حيث أن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال كلما قام المراجع الداخلي بتصنيف حجم الاختبارات وكلما كان النظام ضعيف كلما قام بتوسيع إجراءاته في تلك المناطق.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و لتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الإستشارية، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود مراجعة داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها، وهذا من خلال المعيار رقم 2130 "الرقابة" والذي ينص على "يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، و الدفع لتحسينها المستمر"

كما نص المعيار رقم 2130A1 على "يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة و فعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحكومة، العمليات و أنظمة المعلومات، وهذا من خلال محاولة تأكيد:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
- مصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية.
- فعالية و كفاية العمليات و البرامج.
- حماية الأصول.
- الإمتثال للقوانين، اللوائح، السياسات و الإجراءات المسطرة".

و قد نص المعيار رقم 2130C1 على "يجب على المراجع الداخلي إستعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازه للمهام الإستشارية و ذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة".

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الإتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، و في نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة، لا سيما و أن المؤسسات تعيش و تتطور في محيط سريع التغير، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الاتصال سواء بين الإدارة العليا و المستويات التنفيذية الأخرى، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية".

يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية.

- تقديم خدمات إستشارية حول السياسات و الإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر.
- تقديم درجة تأكيد حول مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة و التأكد من دقة و فعالية الأنظمة و الإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة العليا.

تعمل المراجعة الداخلية على منع و تقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة و بشكل مستمر ، فمن الواجب أن يكون لقسم المراجعة الداخلية معرفة كافية و خبرة بإجراءات الرقابة، و تقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل و منع الأخطاء أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف من أجل زيادة المردودية و تحسين الأداء.¹

¹ برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015، <file:///C:/Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsgt/BERABAH.pdf>, 2016/12/14، ص: 54-55.

خلاصة:

تكتسي المراجعة الداخلية دورا مهما في المؤسسة، فهي نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات، القيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة.

إن لوظيفة المراجعة الداخلية أثر فعال على نظام الرقابة الداخلية بحيث تعمل على منع الغش، التلاعب و إكتشاف الأخطاء و أيضا تقييم نظام الرقابة الداخلية لاكتشاف نقاط القوة و الضعف و تقديم الإقتراحات، التوصيات و الحلول للجهات المسؤولة، فيجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة لضمان نجاحها.

مما سبق نستطيع أن نعتبر المراجعة الداخلية أداة الإدارة و عينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية.

الفصل التطبيقي:

دراسة حالة مؤسسة ملبنة

الساحل لإنتاج الحليب

و مشتقاته « GIPLAIT »

-مستغانم-

تمهيد:

إن التطور الاقتصادي لأي دولة مرهون ومرتببط بمدى تطور إنتاجية المؤسسة، ومدى الاستخدام الأمثل والعقلاني للموارد البشرية ومن بين هذه المؤسسات ملبنة الساحل بمستغانم لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT، التابعة للمركب الصناعي بالجزائر حسين داي و التي تلعب دورا بارزا في الاقتصاد الوطني، إذ تساهم بشكل كبير في مد الحاجيات على المستوى الولائي، شعارها "الحليب مهنة وهواية"، و لذلك يعتبر وجود المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها، كما أنها تعتبر أداة من الأدوات الرقابية في المؤسسة. ومن بين أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية هي تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

من خلال موضوع دراستنا الميدانية سنحاول في هذا الفصل و بناء على قوائم الإستبيان و المعلومات النظرية في المؤسسة، بالتطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT

المبحث الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته (GIPLAIT)

للمؤسسة أهمية كبيرة لكونها تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي ألا وهي مادة الحليب ومشتقاته.

المطلب الأول: لمحة عن تاريخ إنشاء مركبات الحليب.

تعد مؤسسة ملبنة الساحل من أقدم المؤسسات التي تسعى دائما إلى تطوير منتجاتها وتحقيق الربح.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

بدأ إنشاء الحليب في الجزائر منذ الاستعمار، حيث تأسس على مستوى جهة الغرب مركب الحليب بوهران سنة 1954 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال قدر ب 900.000 دج وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420.000 لتر يوميا.

عرفت هذه المؤسسة عدة تغيرات حيث أنها سنة 1967 أصبحت تسميتها تعاونية الحليب بوهران، و في سنة 1970 حلّ مكانها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته ONALAIT مرسوم رقم 81-354 الديوان الجهوي الغربي، وفي إعادة تركيب المؤسسات قُسم إلى ثلاث فروع وهي:

- OROLAIT الديوان الجهوي الغربي يضم الوحدات التالية:

- وحدات الإنتاج وهران.
- وحدات الإنتاج سيدي بلعباس.
- وحدات الإنتاج مستغانم.
- وحدات الإنتاج سعيدة.
- وحدات الإنتاج معسكر.
- وحدات الإنتاج تيارت.
- وحدات الإنتاج بشار.

- ORLAC الديوان الجهوي في الوسط ومقره بالجزائر العاصمة ويضم الوحدات التالية:

- وحدات الإنتاج ببدوواو.
- وحدات الإنتاج بذراع بن خدة.

- ORLAIT الديوان الجهوي الشرقي ويضم:

- وحدة إنتاج عنابة.
- وحدة إنتاج قسنطينة.
- وحدة إنتاج سوق أهراس.

أما بالنسبة وحدة إنتاج مستغانم تعود نشأتها إلى سنة 1986 حيث كانت مجرد مشروع، أما الانطلاق الفعلية فقد كانت سنة 1987 OROLAIT: Office Régional Du Lait وفي سنة 1997 اندمجت جميع الدواوين في إدارة واحدة تحت إسم المركب الصناعي لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT الواقع مقره بحسين داي بالجزائر العاصمة.

تعتبر مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم، مؤسسة عمومية ذات أسهم من أهم المؤسسات على المستوى المحلي أو الجهوي للشمال الغربي الجزائري، وتعود أهمية المؤسسة لكونها تزود سكان المنطقة بإحدى أهم المواد ذات الاستهلاك اليومي و الضروري والمتمثلة في مادة الحليب و مشتقاته، الواقعة بطريق لاصونيك بمستغانم وهي عبارة عن مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري، تمارس نشاطها في إطار قانوني متمثل في سجل تجاري، يقدر رأسمالها ب: 290480000 دج. حيث يبلغ عدد عمالها 125 عامل منهم 100 عامل دائمين و 25 عامل مؤقتين في إطار عقود ما قبل التشغيل للسنة الحالية. شعار المؤسسة: "الحليب مهنة وهواية"

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة.

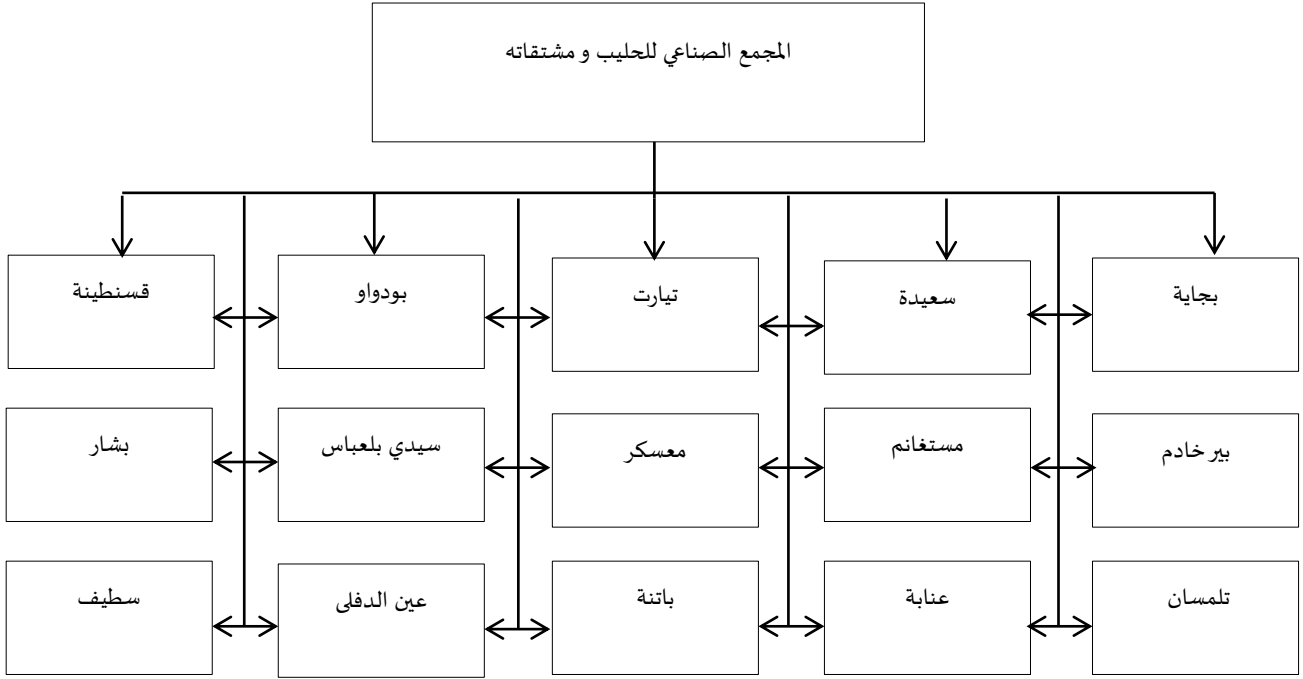
ملبنة الساحل بمستغانم تقوم بإنتاج وتسويق المنتوجات (الحليب المبستر، الرائب، اللبن، حليب البقرة، الزبدة)، ومن أهم أهدافها:

- تحقيق الأرباح قبل كل شيء مع ضمان الاستمرارية.
- تغطية السوق المحلية بمنتوج محلي وتحقيق الاكتفاء الذاتي.
- القضاء على التبعية الإقتصادية.
- تلبية حاجيات المستهلكين.
- ضمان تسويق منتجات الوحدة والتي تتم عن طريق الخواص (أصحاب الشاحنات)، أو التي تتكفل بها الوحدة عن طريق الشاحنات المجهزة بأجهزة التبريد.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة GIPLAIT

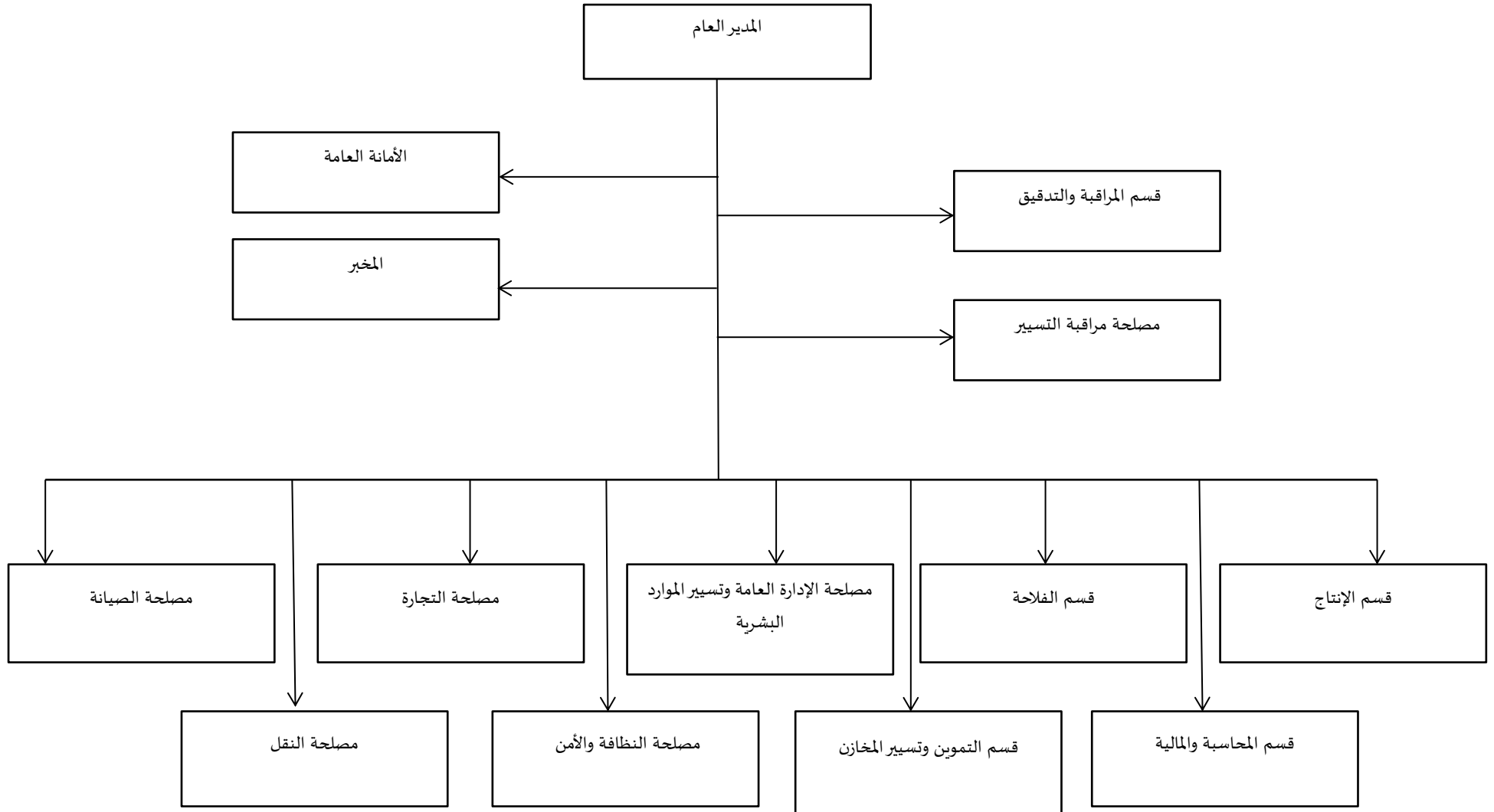
قبل أن نتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي الذي يمثل فروع المؤسسة المركزية.

الشكل رقم (III-07): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المركزية GIPLAT



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

الشكل رقم (III-08): الهيكل التنظيمي لوحدة الحليب ومشتقاته بمستغانم



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

كما تتمثل مهام كل مصلحة في ما يلي:

المدير العام: هو المشرف العام وصاحب القرارات، وهو يعتبر قمة الهرم التنظيمي ويقع على عاتقه مسؤولية حسن إتخاذ القرار و هو المسؤول الأول في تسيير المؤسسة وضمان السير الحسن لها، و من مهامه:

- رسم السياسة من الإنتاج.
- مراقبة نشاط الوحدة.
- تسيير وتوجيه رؤساء المصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم.

قسم المراقبة و التدقيق: تعتبر أهم مصلحة في المؤسسة و تتمثل مهامها في:

- مراقبة مصالح المؤسسة و ذلك بإشعارها يومين قبل المراقبة.
- التأكد من صحة التقارير التي تصله من المصالح.
- تقديم اقتراحات و توصيات للإدارة العليا.

قسم المراقبة التسيير: تتمثل مهامه في:

- مراقبة التسيير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل.
- يقوم بإرسال تقارير شهرية من رؤساء المصالح و مقارنتها مع التقديرات المسطرة و حساب الإنحرافات.
- مراقبة التكاليف.

الأمانة العامة (سكرتاريا المدير): هي حلقة الوصل بين المدير العام والمديريات الفرعية.

ومن مهامها :

- تسجيل البريد الصادر و البريد الوارد
- استقبال الزوار لمقابلة المدير
- ترتيب و حفظ المستندات و الوثائق الخاصة بالإدارة لتسهيل عملية البحث عنها
- تحضير الوثائق الخاصة لإمضاء المدير
- إنشاء ملف يجمع فيه مختلف كل الوثائق و السجلات الموجودة على مستوى أمانة

المخبر: من مهامه تحليل تركيب الحليب ومدى صلاحيته و التأكد من المقادير ، وهنا يجري نوعان من التحاليل وهما أساسيان لكل وحدة إنتاجية:

- فيزي كيميائي ويتضمن التحليلات الآتية مستوى الحموضة، كمية المادة الدسمة، الكثافة.
- ميكروبيولوجي.

قسم الإنتاج: وهي أهم مصلحة في المؤسسة تقوم بتخزين المواد الأولية ومتابعة مراحل الإنتاج كما تركز أيضا على تسجيل كل المعطيات اليومية التي تخص المواد المنتجة والمتمثلة في كمية الحليب المستعملة في إنتاج الحليب المبستر، اللبن، الرائب، حليب البقرة.

قسم الفلاحة: تتمثل مهامه فيما يلي:

- جمع الحليب من عدد مراكز للفلاحين.
- إعادة تحليب الحليب المستلم في الوحدة.

مصلحة الإدارة العامة وتسير الموارد البشرية: تتكفل بتسيير الشؤون الداخلية للمؤسسة.

مصلحة التجارة: ومن مهامها توزيع وبيع الحليب ومشتقاته على مستوى الولائي و ما جاورها.

مصلحة الصيانة: من مهامها:

- مراقبة وصيانة معدات الإنتاج.

- مراقبة نشاط المصالح التي تشملهم مسؤولياتها.

- تطبيق صيانة وقائية لتجنب الوقوع في الخطر.

قسم المحاسبة: يساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية حيث يتضمن هذا الفرع المحاسبة العامة ومحاسبة المواد والحاسبة التحليلية، كما تستخدم المؤسسة برنامج للإعلام الألي في إدارة وتسجيل العمليات اليومية ومن بين المهام التي تقوم بها:

- مطابقة الوثائق المحاسبية من مصاريف وإيرادات.

- الحرص على أملاك المؤسسة ومتابعة العقود.

- العمل على إستهلاك المواد في وقتها والمعرفة الحقيقية لسير الوحدة.

قسم المالية: ويهتم بالبحث عن مصادر التمويل اللازمة وتسييرها بالشكل الأمثل أي أنه مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية.

قسم التموين وتسيير المخازن: عن طريق تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في إنتاج الحليب ومشتقاته، تلك المواد منها المحلية تنتج محليا ومنها المستورد من خارج الوطن.

مصلحة النظافة والأمن: ومن مهامها:

- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل.

- تؤمن الصيانة والمحافظة على الوسائل ضد الحريق.

- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة.

مصلحة النقل: تتمثل مهامها في مراقبة الشاحنات التي تنقل الحليب إضافة إلى توزيع الحليب على

المناطق المحددة من طرف مصلحة التجارة، كما يتمثل دورها في توفير وسائل النقل للوحدة.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة

تنشط المؤسسة في قطاع الصناعة "agro-alimentaire" حيث تساهم بشكل كبير مثلها مثل المؤسسات الأخرى في التنمية الاقتصادية، وتلبية رغبات المستهلكين، وبصفة عامة يمكن تلخيص نشاط المؤسسة "ملبنة الساحل" في العناصر التالية:

1. الشراء: تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية، ويتم إختيار المورد المناسب على أساس عنصرين أساسيين هما: الجودة والسعر.

2. الإنتاج: بعد أن تقوم المؤسسات بعملية شراء المواد الأولية اللازمة تدخل في المرحلة الثانية وهي الإنتاج، وتعتبر أهم حلقة في نشاط المؤسسة. حيث تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتوجات نهائية متمثلة في الحليب ومشتقاته.

3. البيع: هذا النشاط يشرف عليه المصلحة التجارية وهناك حالتين:

1.3 في حالة المنتج الطلي فإن البيع مضمون ويبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه إما أن يتم بالوسائل الخاصة للمؤسسة أو بوسائل العميل.

2.3 في حالة المنتج الغير طلي فإن البيع يكون غير ذلك، حيث تقوم به المؤسسة باستخدام إمكانياته الخاصة وقدراتها البيعية.

المبحث الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما وفعالا في المؤسسة عامة والإدارة خاصة من خلال تقديم النصائح، الإرشادات والتوصيات.

المطلب الأول: مهام المراجع الداخلي في المؤسسة

يقوم المراجع الداخلي بمراقبة كل مصالح المؤسسة للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات التي تصله في تقارير حيث يقوم بما يلي:

1. مراجعة لهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2. مراجعة مهام كل رئيس قسم مصلحة أو عون إداري كما يلي:

● قسم المحاسبة: يقوم رئيس المصلحة بالتحقق من صحة المعلومة المقدمة من المصالح الأخرى ويقدمها في شكل تقرير إلى المراجع الداخلي وهذا الأخير يقوم بالتأكد من هذه المعلومات، مثال: يراقب إذ كان هناك خطأ في الحسابات المخزونات، التكاليف، التثبيثات،...إلخ، حتى اليومية كعمليات الشراء و البيع التي تتم و أيضا مصاريف النقل.

● قسم المالية: يختص في تسجيل و مراقبة كافة لعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة من مدخلات مثل: نواتج محصل عليها عن طريق البيع و التكاليف التي تنفق لأجل عملية ما مثل أجور العمال، شراءات مختلفة مثل معدات و أدوات، تجهيزات. أيضا يقوم بإعداد ميزانية المالية الأسبوعية نصف شهرية و شهرية وهذا لأجل مواكبة كل التطورات الناتجة في المؤسسة.

● مصلحة مراقبة التسيير: مكلف بمراقبة تطابق المخزونات المحاسبية مع الكميات الموجودة من المخزون إضافة إلى إعداد تقارير يومية، شهرية، فصلية، سداسية و سنوية.

● مصلحة المستخدمين: يقوم بتحضير يومية الأجور، التصريحات السنوية و الشهرية و التصريحات الجبائية.

3. يقوم بوضع وتسطير برنامج المراجعة: مثلا خلال شهر جانفي يقوم بمراجعة الحسابات المالية للسنة السابقة.

المطلب الثاني: خطوات المراجعة الداخلية في المؤسسة

تتم عملية المراجعة الداخلية وفق مجموعة من الخطوات نوجزها فيما يلي:

1. التخطيط للمراجعة: في كل سنة يتم وضع خطة لمشروع المراجعة من طرف المراجع الداخلي على أساس مجموعة من المعايير الممارسة المهنية للمراجعة تصمم في جدول يتضمن مكان المراجعة (أي المصلحة التي يقوم بمراجعتها)، الهدف من المراجعة ومكان للملاحظات. تترتب الأهداف حسب الأهمية في مخطط يضعه المراجع الداخلي ويوزعه على فريق المراجعة وهذا بعد المصادقة عليه، لا تتم عملية المراجعة بطريقة مفاجئة حيث يقوم المراجع الداخلي بإعلام المصلحة التي سيراجعها بيومين أو ثلاثة من قبل.
2. تنفيذ عملية المراجعة: بعد الموافقة على خطة المراجعة تأتي المرحلة الثانية والتي فيها يقوم المراجع بطلب المستندات و سجل العمليات يتضمن كل العمليات التي تقوم بها كل مصلحة ليراجعها وهذا ليسهل عليه عمله وأيضا لربح الوقت ثم يضعها في جدول يتضمن نتائج المراجعة.
3. إعداد تقرير المراجعة الداخلية: بعدما يقوم المراجع الداخلي بتنفيذ مراحل مهمته سيكون باستطاعته أن يحكم نهائيا على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية و التسيير في المؤسسة و تعيين نقاط القوة المحققة و تعزيزها و نقاط الضعف الناتجة إما عن نقائص و أخطاء في إعداد النظام أو تنفيذ خاطئ في الإجراءات و القيام بمعالجتها أو حذفها. و هنا تأتي مرحلة كتابة التقرير و يكون شهري، فصلي، سداسي أو سنوي و الذي يتضمن رأيه المحايد عن فعالية نظام الرقابة الداخلية و كذا الوضعية المالية في المؤسسة و البحث عن أسباب الإنحرافات و إيجاد بدائل و حلول لها و إقترحها على الإدارة بالإضافة إلى تقديم النصائح والإرشادات فيما يخص هذا الأداء وكيفية تحسينها وذلك ب:
- 1.3 التقرير الأولي: يتضمن كيفية إجراء الفحوصات والنتائج المتوصل إليها إضافة إلى الاقتراحات التي من شأنها حل المشكلة ويعرض هذا التقرير على المصلحة المعنية، وذلك لطرح الاستفسارات و التساؤلات عن صحة ما دون في التقرير، حيث تصدر بعد اتفاق بين المراجع الداخلي ومسؤول المصلحة ويجب أن يتميز تدوين التقرير بالبساطة وسهولة الفهم لقارئيه.
- 2.3 التقرير النهائي: يحتوي على أهم الفحوصات التي قام بها وأهم النتائج التي توصل إليها وكذا تقديم النصائح والإرشادات وذلك بغية تحسين الأداء. ويعرض على المديرية العامة ومجلس الإدارة لإتخاذ الإجراءات اللازمة وأيضا يقدم التقرير للجنة التدقيق في إجتماع الذي يكون في 30 أفريل من كل سنة.

المطلب الثالث: العوائق التي تواجه وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة

يسعى المراجع الداخلي في المؤسسة لأداء مهامه بأكبر قدر ممكن من الكفاءة و الفعالية، رغم هذا تتخلله بعض العراقيل و الصعوبات نذكر منها:

1. نقص الموارد: تعاني خلية المراجعة الداخلية من نقص في الموارد البشرية (المراجعين) هذا النقص من شأنه أن يزيد من كثافة عمل المراجع حيث كان من الأحسن زيادة طاقم المراجعة الداخلية مما يسمح بتخصيص و توزيع أمثل للمهام و ربح الوقت.

2. نقص درجة سيولة المعلومات: هناك ضعف في نظام المعلومات الموجودة عبر مختلف أقسام المؤسسة و الذي ينتج عنه بطئ في حركة المعلومات حيث أنه عندما يقدم المراجع الداخلي على عملية المراجعة و يحتاج مثلا فيها إلى سجلات أو دفاتر خاصة بمصلحة معينة يتم مراسلة تلك المصلحة و إبلاغها بضرورة إحضار هذه الاحتياجات إلى مديرية المراجعة الداخلية فإن ذلك يستغرق وقتا، إما أن لبطء المصلحة المعنية لتنفيذ الأمر أو نتيجة لعدم وصول البلاغ للمصلحة مما يضطر المراجع الداخلي للانتظار لفترات طويلة وبالتالي يبذل جهود مضاعفة لأداء مهامه في الوقت المحدد لها وإما ينتقل من مصلحة غلى أخرى لكي يعمل على اكتمال السجلات و الدفاتر التي هو بحاجة لها للقيام بعملية المراجعة و في كلت الحالتين فإن المراجع الداخلي سيضطر إلى بذل مجهود هو في غنى عنه.

3. عدم تطبيق توصيات المراجع الداخلي: إن افتقار المؤسسة لنظام جزائي صارم يدفع بعض الموظفين لعدم احترام التوصيات الواردة عن قسم المراجعة الداخلية فيكون بذلك المراجع الداخلي في مواجهة نفس المشاكل أو الأخطاء التي أشير إليها سابقا وهذا ما يؤدي إلى إحباطه وكذا تقليل من عزيمته أثناء قيامه بمهامه.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

تتم عملية الرقابة على مستوى مؤسسة المجمع الصناعي لإنتاج الحليب "GIPLAIT" وحدة مستغانم عن طريق خطة محكمة من طرف الإدارة، و ذلك بوضع نظام للرقابة الداخلية يسهر على مراقبته المراجع الداخلي و يكون يشمل كل أقسام و مصالح المؤسسة لمعرفة مدى كفاءة و فعالية هذا النظام و تحديد نقاط القوة و الضعف و لذلك قمنا بوضع قوائم إستبيان موجهة إلى موظفي المؤسسة.

المطلب الأول: دراسة و تحليل الإستبيان الموجه للمراجع الداخلي

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة حديثة التطبيق، إعتمدت هذه الوظيفة في المؤسسة منذ 03 سنوات وهذا لضرورتها في المؤسسة. و بما أنها حديثة التطبيق في المؤسسة فهناك موظف واحد فقط "المراجع الداخلي"، أي لا يوجد موظفين يساعدونه في مهامه. لذلك قمنا بتوجه الأسئلة المتمثلة في الإستبيان التالي:

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته "مستغانم"

الجدول رقم (III-06): ما مدى تأثير المهام التالية على نظام الرقابة الداخلية؟

المهام	مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية			
	تأثير تام	تأثير جيد	تأثير متوسط	تأثير ضعيف
01 الفحص الإنتقادي للإجراءات و السياسات الإدارية			✗	
02 الإلتزام بالعمليات الإدارية			✗	
03 جمع أدلة الإثبات بشكل موضوعي		✗		
04 التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية	✗			
05 الحذر المبني أثناء عملية المراجعة		✗		
06 دراسة نظم حماية الأصول و القيام بعمليات الجرد	✗			
07 تحديد المخاطر المتعلقة بالنظام الساري بالمؤسسة		✗		
08 فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية		✗		
09 طلب الإستشارات في حالة عدم التأكد عند القيام بعملية المراجعة			✗	
10 ضمان تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد		✗		

المصدر: <http://www.zakatinst.net/pdf/COSO.pdf>، 2017/01/11، 09:51.

نلاحظ من خلال المهام التي يمارسها المراجع الداخلي من خلال أجوبته أن معظمها لها تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية مثل جمع أدلة الإثبات، الحذر المبني أثناء عملية المراجعة و ضمان الإستغلال الأمثل للموارد. كما نلاحظ أن المراجع الداخلي يركز على العمليات المحاسبية حيث يعتبرها لها تأثير تام و هام على نظام الرقابة الداخلية فهو يقوم بالمراقبة اليومية و الدائمة لقسم المحاسبة خطوة بخطوة. أما بالنسبة للأمور الإدارية فيعتبرها تابعة للإدارة و هي المسؤولة لأن التقرير في الأخير سيقدم للإدارة و بإمكانها إتخاذ الإجراءات اللازمة. كما نلاحظ من خلال الأجوبة أن المراجع الداخلي حريص على كل المهام التي يقوم بها، لأن أي تهاون في مهامه سيؤدي إلى فشله في إكتشاف نقاط القوة و الضعف و عدم إكتماله من الحكم الجيد على نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (III-07): ما مدى تأثير إستقلالية المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية؟

عناصر إستقلالية المراجع الداخلي	مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية			
	تأثير تام	تأثير جيد	تأثير متوسط	تأثير ضعيف
01 إصدار و تحديد أهداف و مهام المراجعة الداخلية بشكل واضح و مكتوب من قبل مجلس الإدارة	✗			
02 عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة		✗		

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته "مستغانم"

			✘		عدم تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة	03
				✘	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة	04
		✘			حرية الوصول إلى السجلات و الممتلكات و الموظفين	05
			✘		الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة	06
		✘			عدم وجود ضغوط تأمر بإبعاد بعض المسائل أثناء عملية المراجعة	07

المصدر: المرجع نفسه.

بمأن إستقلالية المراجع الداخلي تعتبر من أهم المبادئ التي يجب أن يتميز بها و بدونها لا يستطيع القيام بمهامه بحرية. و من خلال الجدول نلاحظ أن التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة وتحديد أهداف و مهام المراجعة الداخلية من قبل مجلس الإدارة تأثير تام على نظام الرقابة الداخلية كما أكده المراجع الداخلي، لأن تدخل مجلس الإدارة في مهامه يمكن يشكل ضغط على المراجع الداخلي و بالتالي يؤثر عليه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية. كما يعتبر عدم الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة و عدم تدخل الإدارة في وضع برنامج للمراجعة من أهم العناصر التي لها تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية و هذا ما يؤدي إلى النزاهة في إعداد التقرير أم بالنسبة لحرية الوصول إلى السجلات، الممتلكات و الموظفين و عدم وجود الضغوطات التي تأمر بإبعاد بعض المسائل أثناء عملية المراجعة لها تأثير متوسط على نظام الرقابة الداخلية. فمن خلال إجابة المراجع الداخلي نلاحظ أنه يتمتع باستقلالية في المؤسسة حيث يتمكن التوجه إلى كل الأقسام و المصالح المؤسسة و المطالبة بكل الوثائق التي يحتاجها كما يعتبر الممضي الثالث بعد المدير و نائبه أي له رأي و مكانة في المؤسسة.

الجدول رقم (III-08): ما مدى تأثير كفاءة و خبرة المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية؟

مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية					عناصر الخبرة و الكفاءة	
لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير جيد	تأثير تام		
				✘	الإلمام التام بالمؤسسة و القطاع الذي تعمل فيه	01
				✘	الحياسة على أعلى الشهادات المهنية	02
				✘	الإطلاع المستمر على الإصدارات الخاصة بالمراجعة	03
				✘	وفرة المؤهلات و الكفاءات الفنية و المهنية	04
			✘		التكوين المستمر و القيام بالترقيات لزيادة كفاءة المراجع	05
			✘		القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التحايل في السجلات و القوائم المالية	06

الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته "مستغانم"

07	المهارات في فن التعامل مع الآخرين و الإتصال بين مختلف الأقسام	✘			
08	توفر عدد سنوات خبرة كافية	✘			

المصدر: المرجع نفسه.

من خلال الإجابة على هذا الإستبيان نلاحظ أن المراجع الداخلي يتميز بخبرة و كفاءة مهنية عالية حيث أن إجاباته كلها كانت ما بين التأثير التام و الجيد على نظام الرقابة الداخلية ، لأنه يعتبر أن أي نقص في عناصر الكفاءة المذكورة يؤثر على مدى إمكانيته على تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يدل على أن المراجع الداخلي موظف كفئ بمنصبه و تستطيع المؤسسة الإعتماد عليه في اتخاذ قراراتها و هذ من خلال إقتراحاتها و توصياتها التي يوجهها للإدارة في شكل تقرير. فهو يمتلك مهارات التعامل مع الآخرين و الإتصال بين مختلف الأقسام و المصالح. أي بخبرته العالية و كفاءته المهنية يستطيع أن يواجه كل الثغرات و نقاط الضعف التي تواجه نظام الرقابة الداخلية .

الجدول رقم (III-09): ما مدى تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على نظام الرقابة الداخلية؟

	النتائج المبلغ عنها	مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية				
		تأثير تام	تأثير جيد	تأثير متوسط	تأثير ضعيف	لا يوجد تأثير
01	متابعة التقارير للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لنتائج أعمالهم		✘			
02	متابعة مدى تنفيذ التوصيات و الإقتراحات		✘			
03	إعادة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من قيامها بالعمليات التصحيحية		✘			
04	المناقشة مع الإدارة العليا فيما يخص إمكانية تنفيذ الإقتراحات و البدائل المعلن عنها في التقرير		✘			

المصدر: المرجع نفسه.

من خلال الأجوبة على الإستبيان نلاحظ أن هناك تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية من خلا النتائج المبلغ عنها، فمثلا إذ لم يتم متابعة مدى تنفيذ التوصيات و الإقتراحات التي قدمها المراجع الداخلي للإدارة في تقريره سيؤدي إلى ضعف في التسيير و عرقلة في تقييم مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية أيضا إلى التهاون من قبل الموظفين لأنه لا توجد رقابة مستمرة، النتائج المبلغ عنها ليس لها تأثير تام لأنه يقوم دائما بالمراقبة ولا يتهاون في ذلك لأنه يهدف دائما إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

الجدول رقم (III-10): ما مدى تأثير الصعوبات التي يواجهها قسم المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية؟

الجدول رقم (III-10): ما مدى تأثير الصعوبات التي يواجهها قسم المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية؟	مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية				
	لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير جيد	تأثير تام
01					✗
02					✗
03			✗		
04			✗		
05			✗		
06			✗		
07			✗		
08			✗		
09				✗	

المصدر: المرجع نفسه.

من خلال الأجوبة نلاحظ أن معظم الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي لها تأثير متوسط على نظام الرقابة الداخلية، بمأنه يمتلك الخبرة فهو يستطيع مواجهة هذه الصعوبات و إيجاد الحلول لها فهو شخص متمكن. أما بالنسبة لصعوبة الوصول إل السجلات، المعلومات و الموظفين فلها تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية وهذا لأنه يشغل المنصب وحده فيضطر أحيانا إلى التوجه لمصالح و أقسام المؤسسة لأجل الحصول على المعلومات و أيضا أحيانا تصله المعلومات التي يطلها متأخرة. اما بالنسبة للصعوبات التي يراها لها تأثير تام على نظام الرقابة الداخلية هي تدخل الإدارة في مهامه مثل تقييد صلاحيات المراجعة و الفحص من قبل الإدارة التنفيذية و تبعية المراجعة الداخلية للإدارات و الأقسام التنفيذية وهذا الأخير لا يوجد في المؤسسة فهو يحتل مكانة جيدة في المؤسسة و يتمتع باستقلالية.

نستنج من خلال هذه الأجوبة على الإستبيان نلاحظ أن المراجع الداخلي موظف ذو خبرة و كفاءة مهنية عالية يستطيع أن يواجه الصعوبات التي تواجهه عند القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية، فهو يستحق المنصب الذي يشغله، كما يستطيع أن يؤثر على نظام الرقابة الداخلية إما بالإيجاب أو السلب و ذلك حسب ظروف العمل.

المطلب الثاني: دراسة وتحليل الإستبيان الموجه لموظفي المؤسسة

قمنا بتقديم أسئلة عامة متعلقة بنظام الرقابة الداخلية موجه لفئة معينة من موظفي المؤسسة وتمثل في استبيان يحتوي على صفتين الأولى تخص المعلومات الشخصية و الصفحة الثانية كانت عبارة عن أسئلة عامة متعلقة بنظام الرقابة الداخلية الموالي، علما أنه تم توزيع 16 استبيان و تم استرجاع 10 استبانات فقط:

- المعلومات الشخصية: وهي الجنس، العمر والخبرة والمتمثلة فيما يلي:

الجدول رقم(III-11): وصف عينة الدراسة حسب الجنس

العدد	الجنس
05	ذكر
05	أنثى

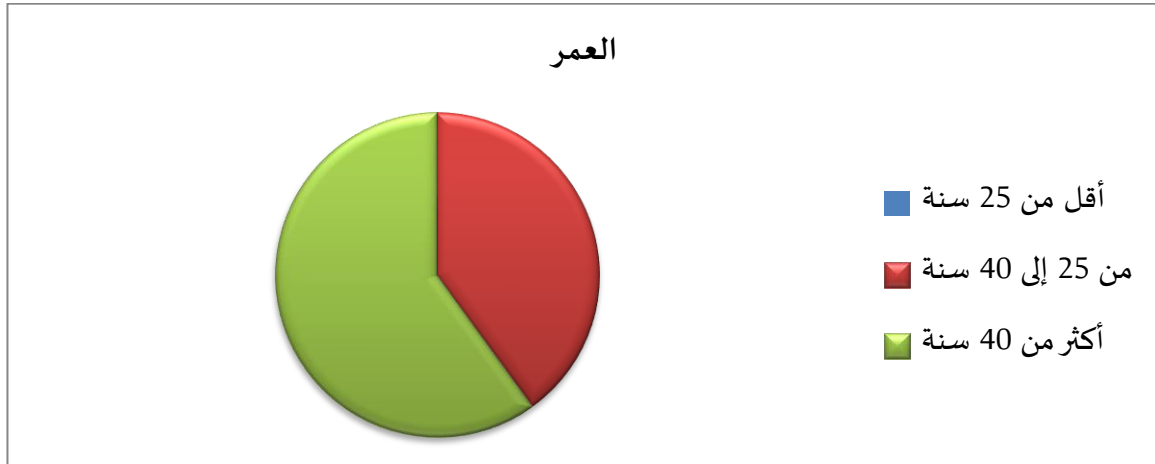
الشكل رقم(III-09): تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس



الجدول رقم(III-12): وصف عينة الدراسة حسب العمر

العدد	العمر
0	أقل من 25 سنة
04	من 25 إلى 40 سنة
06	أكثر من 40 سنة

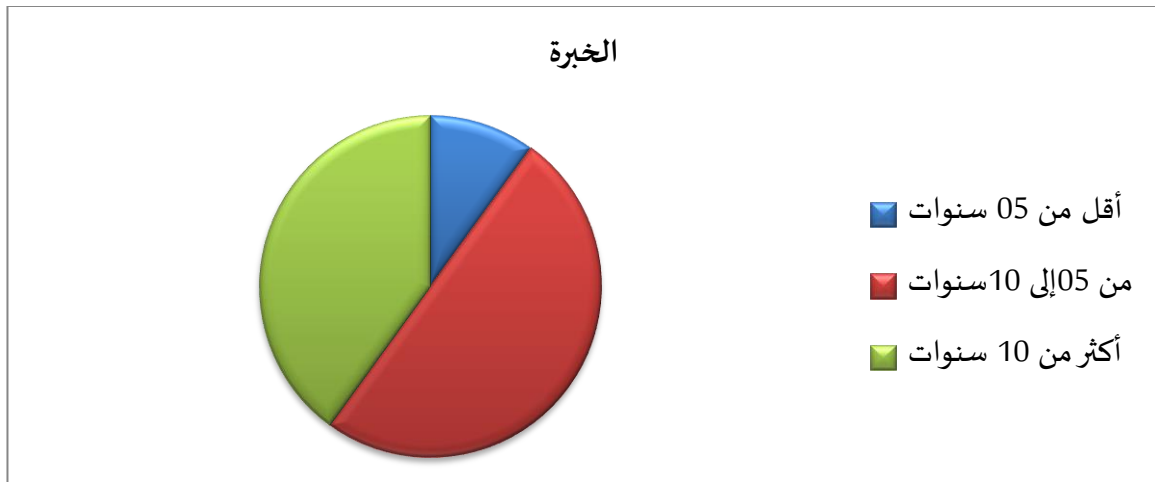
الشكل رقم (III-10): تمثيل عينة الدراسة حسب العمر



الجدول رقم (III-13): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة

العدد	الخبرة
01	أقل من 05 سنوات
05	من 05 إلى 10 سنوات
04	أكثر من 10 سنوات

الشكل رقم (III-11): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة



من خلال المؤهلات الشخصية للعينة محل الدراسة في المؤسسة نلاحظ أن هناك موظفين إناث و ذكور أعمارهم من 25 سنة فأكثر ، أما بالنسبة للخبرة فأغلبيتهم يمتلكون الخبرة وهذا في صالح الدراسة لأن الخبرة قد تزيد من معرفة أفراد العينة للأسئلة الموجهة لهم حول نظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم (III-14): أسئلة عامة حول نظام الرقابة الداخلية

الإجابة	السؤال		
	نعم	لا	
		هل يوجد لدى المؤسسة نظام داخلي؟	01
		هل هناك نظام يضمن تحديد البدائل عند غياب الموظفين؟	02
		هل هناك نظام لقياس الأداء داخل المؤسسة؟	03
		هل يوجد لدى قسم التدقيق الداخلي دليل للإجراءات و برامج عمل واضحة؟	04
		هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقارير دوري للإدارة؟	05
		هل أن أعمال قسم التدقيق تغطي كافة نشاطات المؤسسة؟	06
		هل تستخدم المؤسسة نظام التقييم المسبق للسجلات؟	07
		هل تتبع المؤسسة نظام التأمين على أصولها؟	08
		هل تتبع المؤسسة نظام الميزانيات التقديرية؟	09
		هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر؟	10
		هل يجري تسجيل المعاملات المالية يوميا في السجلات؟	11
		هل يتم التعيين في الوظائف على ضوء الإختصاص الوظيفي بما يتلاءم من الإختصاص العلمي و الوظيفة؟	12
		هل توجد خطة واضحة لتدريب الموظفين؟	13
		هل توجد سجلات للسيطرة على المستندات المهمة في المؤسسة؟	14
		هل يتم الإلتزام بتوزيع نسخ المستندات على الأقسام ذات العلاقة؟	15
		هل يتم الإحتفاظ بأختام المؤسسة لدى جهة مختصة؟	16
		هل تم تعيين مفتش مالي في المؤسسة؟	17
		هل تقوم الجهة القطاعية بإجراء زيارة تفتيشية للمؤسسة؟	18
		هل تقوم الجهة الصحية بإجراء زيارة تفتيشية للمؤسسة؟	19

المصدر: <https://sqarra.wordpress.com/audit7>، 2017/02/12.

سيتم تحليل هذ الاستبيان وفق ما ورد في المرجع التالي "التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية" للمؤلف خلف عبد الله الوردات، الصفحة 171 و الذي ينص على ما يلي:

من أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية هو الإستبيان يتم تصميمه للاستفسار عن أنظمة الرقابة الداخلية. في العادة يتم تصميم هذه الاستفسارات بحيث تكون الإجابة عليه ب "نعم" أو "لا"، في حين تعني إجابة نعم على أن نظام الرقابة الداخلي جيد و الإجابة ب "لا" بأن هناك ضعفا محتملا في نظام الرقابة الداخلي في ذلك الجزء من النشاط.

و حسب الاستبانات المسترجعة فنلاحظ أن معظم الإجابات كانت ب "نعم" وهذا ما يدل على أنه يوجد نظام رقابة داخلي فعال و أن المراجعة الداخلية قد نجحت في تحقيق قيمة مضافة في المؤسسة حيث أنها تستحق مكانتها في المؤسسة عن كل جدارة و بالتالي وظيفة المراجعة الداخلية استطاعت أن تؤثر إيجابيا على نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: تحديد نقاط القوة و الضعف في المؤسسة

من خلال الاستبانات الموزعة في المؤسسة و المقابلات الشخصية مع الموظفين و رؤساء الأقسام منهم المراجع الداخلي و رئيس قسم المحاسبة، لاحظنا أن هناك نقاط قوة و ضعف وهي كالتالي:

الفرع الأول: نقاط قوة المؤسسة

للمؤسسة نقاط قوة تتمثل فيما يلي:

- وجود نظام داخلي في المؤسسة
- المؤسسة تسعى إلى الحصول على شهادة iso بتحسين نوعية منتجاتها.
- تطور ملحوظ في رقم الأعمال من سنة لأخرى حسب جدول حساب النتائج.
- التطوير في منتجات المؤسسة فهي تسعى إلى إصدار منتج جديد في السوق "الياهوورت"
- وجود رقابة على الموظفين من قبل أعوان الأمن عند الدخول و الخروج و ذلك لعدم الاختلاس و السرقة و خاصة على الشاحنات التي تنقل الحليب و مشتقاته
- وفرة الحليب مما يؤدي إل إشباع حاجيات كل المستهلكين.
- تهدف المؤسسة دائما إلى الحصول على الربح.
- قلة المنافسين في منتج الحليب.
- وجود موظفين يمتلكون الخبرة
- استخدام المؤسسة نظام التقييم المسبق للسجلات
- وجود برنامج ألي محاسبي مما يسهل على المحاسب عمله
- سعر الحليب ثابت(25 دج) بمأنه مدعم من طرف الدولة و بالتالي فهو مطلوب في السوق و يلقي رواجاً بإعتبار السعر الأولي (14 دج).

تمتلك المؤسسة نقاط قوة تجعلها تكتسح السوق، فيجب عليها تعزيزها للمحافظة على مكانتها.

الفرع الثاني نقاط ضعف المؤسسة

للمؤسسة نقاط ضعف تتمثل فيما يلي:

- قلة الإشهار.
- وجود مراجع داخلي فقط بدون موظفين مساعدين.

- وجود محاسبة تحليلية للمخزون فقط، مما يصعب على رئيس قسم المحاسبة مهامه عند تحديد التكاليف و سعر البيع.
- حضور لجنة فجائية من الإدارة المركزية بالجزائر العاصمة للمراقبة الكلية للمؤسسة خاصة بالنسبة للمخبر للتأكد من الكمية التي يتم صنع الحليب بها إذ كانت مطابقة تماما للمعايير وفي حالة وجود أي نقصان فهذا يرغم المؤسسة على دفع عقوبة.
- تنقل المراجع الداخل من مصلحة لأخرى للحصول على المعلومات.

يجب على المؤسسة معالجة نقاط الضعف و ذلك بتدعيم قسم المراجعة الداخلية بموظفين من أجل المراقبة اليومية لكل وظائف المؤسسة و بالتالي يكون نظام الرقابة فعال مما يؤدي إلى التسيير الجيد و يمكن أن تكون اقتراحات و أفكار عديدة تجعل المؤسسة تتطور و تُزود إنتاجها و بالتالي تحقق الانتعاش لاقتصاد الجزائر.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية يعتبر إنتاج الحليب ركيزة أساسية للنمو و التطور باعتباره من أهم الحاجيات المستهلكين، مما يؤدي إلى حرص المؤسسة الدائم على تلبية هذه الحاجيات، وهذا ما أدى بالمؤسسة إلى التطور و تطبيق المراجعة الداخلية كأداة رقابية تخدم الإدارة العليا هدفها الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية و اكتشاف نقاط القوة و الضعف في المؤسسة و السعي دائما على تطوير هذا النظام.

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات و أصولها من مختلف أعمال التلاعب و الإهمال حيث يضمن سير عملياتها و سلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء، الغش و التزوير. هذا النظام يعتمد على التنظيم الجيد و تقسيم بناء لمختلف الوظائف.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية و مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية كونها أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة هدفها الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل اكتشاف نقاط القوة و الضعف و اتخاذ الإجراءات اللازمة بإعطاء التوصيات و الحلول المناسبة للإدارة من أجل تطوير و تحسين هذا النظام.

إن إسقاط الجانب النظري على المجمع الصناعي لإنتاج الحليب و مشتقاته -مستغانم- قد أظهر لنا كيفية سير عملية المراجعة الداخلية و مدى أهميتها في المؤسسة و كيف تؤثر على نظام الرقابة و علاقتها به، حيث تبين لنا أنه نظام رقابي فعال و محكم، وهذا ما يثبت أن للمراجعة الداخلية مكانة مهمة في المؤسسة.

و بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات:

إختبار صحة الفرضيات:

- تظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، كما أنها تمثل أداة رقابية للإدارة و تعمل على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات في المؤسسة و تقدم التوصيات و الاقتراحات للإدارة العليا، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- الفرضية الثانية صحيحة و ذلك بإعتبار أن نظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية و مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي تستخدمها الإدارة لحماية أصولها و ضبط و مراجعة بياناتها المحاسبية و التأكد من دقتها و درجة الإعتماد عليها.
- إن إحترام منهجية المراجعة الداخلية يعزز نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال دراستنا التطبيقية لاحظنا أن المراجع الداخلي للمؤسسة يتبع منهجية المراجعة خطوة بخطوة مما ساهم في تفعيل و تعزيز نظام الرقابة الداخلية الذي تبين لنا أنه قوي و مقبول على العموم، و هذا ما يثبت صحة الفرضية.

النتائج المتوصل إليها:

- المراجعة الداخلية تعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات و القوانين الموضوعة من طرف الإدارة.
- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن باقي الوظائف، تابعة للإدارة العليا.
- نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات، القوانين و التعليمات الموضوعة من طرف الإدارة.

- المراجعة الداخلية تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

الإقتراحات:

- زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسة بإعتبارها من أهم المؤسسات التي لديها طلب على منتجاتها.
- يجب على الإدارة العامة وضع العديد من اللوائح و الإجراءات بنظامها الرقابي حتى يكون معلوم لدى جميع الموظفين.
- القيام بدورات تكوينية للمراجعين الداخليين و القيام بتأهيلهم.
- ضرورة الإهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي.

المراجع و المصادر

قائمة المراجع:

الكتب بالعربية:

1. أحمد حلي، التدقيق المستند على المخاطر، مملكة المعرفة للدراسات و الاستشارات و التطوير، بدون طبعة، الأردن، 2004.
2. أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005.
3. إلهام بروبة، أحمد قايد نور الدين، المحاسبة التحليلية و دورها في المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى، دار الإعمار العلمي للنشر و التوزيع، الأردن، 2016.
4. خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012.
5. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2006.
6. خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2014.
7. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، "الرقابة و المراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
8. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوي الكلي و الجزئي، الدار الجامعية، مصر، 2003.
9. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، مصر، 2006.
10. عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عوامة الأسواق (الواقع و المستقبل)، الدر الجامعية، مصر، بدون طبعة، 2006.
11. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجية، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
12. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات، الدار الجامعية، مصر، 2004.
13. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009.
14. كريمة علي الجوهر و آخرون، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات، بدون طبعة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2012.
15. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
16. محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل، الإطار النظري للمعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العلمي، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2007.

17. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.

الكتب بالفرنسية:

18. Jaques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, Groupe Eyrolles, 8^{eme} édition, Paris, France, 2013.
19. Reda Khelassi, **Le Contrôle Interne Des Organisations**, Houma édition, Alger, 2013.

الرسائل الجامعية:

20. العمري أيمن، دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون، مذكرة ماستر، تخصص: فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

file:///C:/Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsjt/20%6.pdf

21. براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

file:///C:/Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsjt/BERABAH.pdf

22. بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية و دورها في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و مالية، جامعة منتوري، قسنطينة،

file:///C:/Users/user2015/Desktop/master%202/sndsiudgdsjt/ABEO3322.pdf, 2011

23. كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

master%202/sndsiudgdsjt/.._archive_the00000000000000704343000621.pdf file:///C:/Users/user2015/Desktop/

24. يحي سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05، السنة الخامسة، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

http://www.univ-eloued.dz/fr/stock/com-ges-eco/pdf/dirasat5.pdf

المجلات:

25. جليل إبراهيم صالح، أثر استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في المصرف العراقية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد2، المجلد3، 2013.

www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=83151

26. ساكر ظاهر عمر أمين، تفعيل الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد2، المجلد2، العراق، 2012.

2016/12/13, file:///C:/Users/user2015/Downloads/64806.pdf

27. فاطمة صالح مهدي الغريان، زهرة حسن عليوي، تكامل دور التدقيق الداخلي و الخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 17، العدد 6،

العراق، 2011، [www.iasjhttp://،.net/iasj?func=fulltext&ald=3284](http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=3284).

28. قاسم محمد عبد الله البعاج، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي دراسة تطبيقية في قسم الرقابة و التدقيق الداخلي، مجلة القادسية، العدد 4، المجلد 13، 2011،
<file:///C:/Users/user2015/Downloads/40492.pdf>

القوانين و المراسيم:

29. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2، السنة الخامسة و العشرون، قانون رقم 88-01، الصادرة بتاريخ 27/01/1988م، http://www.vitamedz.org/articles_fiche/1141/1141013.pdf.

مواقع الانترنت:

30. <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-internes-78.html>
31. <http://www.zakatinet.net/pdf/COSO.pdf>
32. <https://sqarra.wordpress.com/audit7/>

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهذا من خلال إظهار درجة تأثير المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها، حيث كانت دراسة الحالة على مستوى مؤسسة "ملبنة الساحل لإنتاج الحليب وإنتاج الحليب ومشتقاته" -مستغانم-. وذلك بالإعتماد على مجموعة من المراجع في الجانب النظري من كتب ، مجلات و مواقع الانترنت وغيرها إضافة إلى الإستبانات التي تم الإعتماد عليها في التطبيق. و من بين أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية تهدف إلى تقييمه و إكتشاف نقاط القوة و الضعف في المؤسسة، كما يركز نشاط المراجعة الداخلية على مجموعة من العناصر و التي يتحدد على أساسها درجة تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية و من أهم هذه العناصر إستقلالية المراجع الداخلي و خبرة المراجع الداخلي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية، المراجع الداخلي.

Résumé :

Cette recherche vise à examiner le degré d'audit interne influe sur le système de contrôle interne dans l'entreprise, en montrant l'ampleur des effets de l'audit interne sur le système de contrôle interne et l'efficacité, où le cas étudié au niveau de la « Groupe industriel du production du lait »-mostaganem. Ceci est basé sur une collection de références sur l'aspect théorique de livres, magazines, sites internet,...etc, en plus des résolutions invoqué dans la demande. Une des constatations plus importantes est que l'audit interne est un outil de système de contrôle interne visant à évaluer et de découvrir les forces et les faiblesses de l'organisation, ainsi que l'audit interne de l'activité sur un ensemble d'éléments, sur la base desquelles est déterminé le degré d'impact sur le système de contrôle interne, et l'un des éléments plus importants est l'indépendance de l'auditeur interne et de l'expérience de l'auditeur interne.

Mots clés: audit interne, système de contrôle interne, l'auditeur interne.