

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم تجارية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة
الداخلية

دراسة حالة مؤسسة DAHRA VIP - حجاج

تحت إشراف الأستاذ:

قوديج جمال

مقدمة من طرف الطالب:

غنوع عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			جامعة مستغانم
مقرا			جامعة مستغانم
مناقشا			جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح
وغايته النجاح.

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء إلى من اجتهدت وحرسيت على نشأتي و
قربتي، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها، إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن
وصف فضلها ، إلى التي الجنة تحت قدميها أمي الحبيبة.

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، إلى من
علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرج

يخوض غمار الحياة..... أبي العزيز

إلى من غمروا البيت بالحنان والدفء

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي .

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم.

إلى زملائي تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير دفعة 2016/2017

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

* شكر و عرفان *

قبل كل شيء نحمد الله ونشكره سبحانه عزّوجل ونقول :

" اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى".

"اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفع ودعاء لا يستجاب له".

نحمد المولى جل شأنه بديع السموات والأرض على العزيمة و الصبر الذي منحنا إياهما طيلة المشوار ليتكلم جهدنا بهذا العمل الذي نتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساندنا في إنجاز هذا العمل:

نخص بالذكر الأستاذ المشرف : جمال قوديح والذى لم يبخل علينا بتوجيهاته القيّمة وآرائه

السديدة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وقفوا على مناقشة هذه

المذكرة.

كما أشكر كل إطارات مؤسسة DAHRA VIP على دعمهم لي وأخص بالذكر المؤطر السيد

ايطالي حبيب على ما قدمه لي.

ولا يفوتنا أن نعبر عن تحياتنا إلى كل الأحباب والأصدقاء وكل من ساهم من قريب او بعيد ولو

بكلمة.

نشكركم جزيل الشكر جميعًا.

كلمة شكر

إهداء

الفهرس	III, II, I
قائمة الاشكال والجداول	IV
المقدمة العامة	1, 2, 3, 4
الفصل الأول: المراجعة الداخلية	5
تمهيد	5
• المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية	6
- المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية	6
- المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية	7
- المطلب الثالث: اهداف المراجعة الداخلية	8
• المبحث الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية	9
- المطلب الأول: مبادئ المراجعة الداخلية	9
- المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية	11
- المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية	13
• المبحث الثالث: آلية عمل المراجعة الداخلية	14
- المطلب الأول: المراجع الداخلي, مسؤولياته وصلاحياته	14
- المطلب الثاني: ادوات وتقنيات المراجعة الداخلية	16
- المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية	19
خلاصة	22

23.....	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية.....
23.....	تمهيد.....
24.....	• المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.....
24.....	- المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....
25.....	- المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية.....
26.....	- المطلب الثالث: انواع نظام الرقابة الداخلية واهدافه.....
27.....	• المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية, مقوماته واجراءاته.....
27.....	- المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.....
32.....	- المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية واجراءاته.....
38.....	- المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وحدوده.....
39.....	• المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....
39.....	- المطلب الأول: اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
40.....	- المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....
41.....	- المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.....
46.....	خلاصة.....

47.....	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن Dahra vip
47.....	تمهيد
48.....	● المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة
48.....	- المطلب الأول: نشأة مؤسسة تربية الدواجن
49.....	- المطلب الثاني: أهداف وخصائص المؤسسة
51.....	- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
53.....	● المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن
53.....	- المطلب الأول: مراحل القيام بالمراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة
54.....	- المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة
54.....	- المطلب الثالث: برنامج مهام المراجع الداخلي
55.....	● المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في تفعيل عملية الرقابة الداخلية
55.....	- المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
57.....	- المطلب الثاني: منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
58.....	- المطلب الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة
60.....	خلاصة
67-64.....	قائمة المراجع

مقدمة عامة

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

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

كما كانت الرقابة في بادئ الأمر لا تتعدى حدود الإشراف على الوظائف والأقسام المحاسبية والمالية لتتسع فيما يعد لتشمل جميع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، ومع تطور حجم المؤسسات الإقتصادية زاد الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في محاولة للوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة.

وقد إتجه إهتمام مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا لأهميته ودوره في تحقيق أهدافها، كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات التي تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توافرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظرا لهذه الأهمية فإن قياس فعالية هذا الأخير ضرورية وحتمية، وذلك عن طريق المراجعة الداخلية حيث أن هذه العملية تعمل على كشف نقاط القوة والضعف الموجودة على مستوى المؤسسة وإقتراح الحلول المناسبة كما لها دور في التقليل من الأخطاء والإنحرافات، ويمكن اكتشافها بسرعة، وكذلك مراجعة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية عن المركز المالي وإقتراح الحلول والفرضيات المناسبة، ولذلك من واجبات المراجع أن يتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلا كما تم التخطيط له، وهي الخطوة الأولى التي يقوم بها في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقسيه لهذا النظام والحكم على مدى ودرجة الاعتماد عليه وهنا تكمن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

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

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

وهذا ما يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية، وماهي معاييرها ؟
- ماذا نعني بنظام الرقابة الداخلية وما هي مقوماته؟
- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- ماهي علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- المراجعة الداخلية هي عملية مستقلة داخل المؤسسة ، تعمل على إبراز نقاط القوة والضعف نظام الرقابة الداخلية.
- نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تضعها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها.
- نجاح المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية يرجع إلى الكفاءة العلمية والعملية للمراجع.
- تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال المنهجية المتبعة من طرف المراجع الداخلي.

دوافع اختيار الموضوع

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

- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شيدتها المحيط الذي تنشط فيه.
- تنمية القدرات المعرفية في المجالات المختلفة التي يستعين فيها بالمراجعة الداخلية كأداة فعالة.
- الموضوع يدخل في صميم التخصص وهو التدقيق المحاسبي.
- حتمية المؤسسة على تطبيق المراجعة نظرا للتطورات الإقتصادية والإجتماعية.

أهمية الموضوع:

- تكمن أهمية هذه الموضوع إلى الحاجة الملحة للمؤسسة في محيط رقابي يساعد إدارة المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة ويضمن لها الإستمرار الجيد .
- كما تكمن أهمية هذا الموضوع في حاجة المؤسسات الإقتصادية إلى التطبيق الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة، من أجل تحقيق نظام رقابي فعال.

أهداف الموضوع:

- إبراز الأهمية ودرجة الإستفادة من المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الأنحرافات، التلاعبات وأعمال الغش والتزوير على المستوى الداخلي للمؤسسة.
- محاولة إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي من أجل الإدلاء برأيه.
- محاولة تشخيص واقع المراجعة الداخلية في مؤسسة تربية الدواجن DAHRA VIP للوقوف على مدى أهمية المراجعة الداخلية لهذه المؤسسة .

منهجية الموضوع:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صيغة الفرضيات المتبناة، أعتمدت المنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع ، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

هيكل الموضوع:

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول تتقدمهم مقدمة عامة وتلهم خاتمة عامة والتي تتضمن ملخص شامل للبحث وأهم النتائج المتوصل إليها وكذا بعض التوصيات.

فيتناول الفصل الأول والذي يعتبر نقطة يداية الدراسة، إذ سوف نتطرق من خلاله إلى المراجعة الداخلية من خلال لمحة تاريخية، وإبراز أهم المفاهيم الأساسية المختلفة لها وأهم أنواعها كما سوف تقوم بعرض فرضياتها ومعاييرها. وسنتطرق في هذا أيضا إلى ماهية المراجعة الداخلية من خلال أهم المفاهيم المختلفة لها وأهم أهدافها ومنهجية المراجعة الداخلية من خلال الأدوات والتقنيات المستعملة.

أما في الفصل الثاني سنتناول فيه نظام الرقابة الداخلية من خلال تطور هذا النظام وإلى أهم المفاهيم الأساسية له وأهم أهدافه وأنواعه ومكوناته. وكذلك سوف نتطرق فيه إلى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ووسائله. وأيضا إلى إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كما سنتطرق إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى أهم المراحل التي تتم عليها عملية التقييم وفي الأخير إلى العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

ويهدف ترمين البحث قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على واقع المؤسسة في الفصل الثالث وذلك من خلال دراسة حالة مؤسسة DAHRA VIP في الفصل الثالث بهدف التعرف عن واقع المراجعة الداخلية في الشركة، بالنسبة للمبحث الأول فهو للتعريف بالمؤسسة من خلال نشأتها، أهدافها وهيكلها التنظيمي، كما تطرقنا إلى واقع المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن، من خلال مراحل القيام بالمراجعة الداخلية، أيضا الاجراءات المتبعة وبرنامج مهام المراجع الداخلي في المبحث الثاني، كما أننا خصصنا المبحث الثالث لأهمية المراجعة الداخلية في تفعيل عملية الرقابة الداخلية من خلال واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة ومنهجية سير عملها واخيرا نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

تمهيد :

عرفت المراجعة الداخلية تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات و الهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها، وأصبحت للمراجعة الداخلية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جواربي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها ولقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاط هذه المهنة بكافة جوانبها سواء أكانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجع الداخلي أو كيفية مزاولة نشاطها وصولاً إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة. وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل إلى أهم الجوانب العملية للمراجعة الداخلية بصفة عامة ، حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: الية عمل المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد مرت المراجعة الداخلية من تاريخ ظهورها إلى وقتنا الحالي بعدة مراحل.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفه حديثة نسبياً، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929 م، وهو ما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه تخفيض ولو بالقليل في تكاليفها، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية وتم 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 الداخلية.¹

بقي دور المراجعة الداخلية مهمّشاً ولم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 م وكوّنوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA والذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، ومن هنا بدأ تنظيم مفاهيم ومنهجية وآليات المراجعة الداخلية.²

في عام 1974 م قامت لجنة البحوث التابعة لمعهد المراجعين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمراجعة الداخلية، وكان الغرض منه إعداد مجموعة من الإرشادات تعرّف الدور السليم ومسؤوليات وظيفه المراجعة داخل المؤسسة.

تعتبر أهم إنجازات معهد المراجعين الداخليين في وضعه مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 م لدراسة واقتراح معايير متكاملة لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية وفي أواخر عام 1978 م انتهت هذه اللجان من ذلك وقدمت تقرير لنتائج دراستها وتم المصادقة عليها كما أنها عرّفت المراجعة الداخلية على أنها وظيفة تقويم مستقلة داخل المؤسسة، تقوم بتقويم أنشطتها المختلفة ومساعدة مختلف المسؤولين في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية.³

¹ - Jaques Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, Groupe Eyrolles, 8eme édition, Paris, France, 2013, p 23.

² - فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية مصر، 2003 ، ص 20.

³ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006 ، ص، 31

أما بالنسبة للوقت الحاضر فقد أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكننا الاعتماد عليها في ترشيد العمليات الإدارية المعاصرة، فبعدما كان نطاقها ضيق يقتصر فقط على مراجعة القيود والسجلات المالية توسعت لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية. 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 88-01. المؤرخ في 23 جمادى الأولى الموافق ل 12 جانفي 1988 م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وكان نص المادة: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".¹

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

سنتناول بعض التعاريف للمراجعة الداخلية فيما يلي :

- أصدر معهد المراجعين الداخليين سنة 1999 تعريف للمراجعة الداخلية بحيث عرفها بأنها: "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات والالتزام بها، والتحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية ومدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع".²
- " المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".³
- " المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي ضمان عن درجة تحكم المؤسسة في عملياتها، كما يقدم توصيات ونصائح للإدارة العليا، ويعمل على خلق قيمة مضافة ومساعدة المؤسسة في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم منهجي وتقديم مقترحات للحد من المخاطر وتعزيز الحوكمة".⁴

¹ - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2- السنة الخامسة والعشرون، قانون رقم 88-01، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 م، ص 36.

² - عبدالفتاح محمد الصحن، فتحي رزاق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 215.

³ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000، ص 61.

⁴ - Jaques.R et Sophie N, **audit interne et contrôle de gestion**, Groupe Eyrolles, Paris. France, 2011, p 20.

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

المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية

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

1. حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها:

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

2. البناء والإصلاح:

ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية. ويتحقق هدف البناء من خلال إقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص.² لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة بعدة خدمات في مؤسسة من أهمها:³

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

¹ - فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 81.

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

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

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

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

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

المبحث الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.

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

المطلب الأول: المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة الداخلية:

إن العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك المهنة لذلك يجب على أعضاء معهد المراجعين الداخليين بصفة عامة أن يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة، والهدف من مبادئ المراجعة الداخلية هو تعزيز مهنة المراجعة الداخلية وهي¹:

1 المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:

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

أ- الاستقامة / النزاهة "Integrity":

استقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.

ب- الموضوعية "Objectivity":

ويقصد بها إظهار المراجعون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية فيجمع تقييم إيصال المعلومات حول النشاط والعمل تحت الفحص ، يضع المراجعون الداخليون تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة ولا يتحيزون لمصالحهم الشخصية أو بالأحرى في إصدار الأحكام.

¹ - عمرعلي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، صص 61-62.

ت- السرية "Confidentiality":

ويقصد بها إحترام المراجعون الداخليون قيمة وحياسة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ... alls

ث- الكفاءة "competency":

يطبق المراجعون الداخليون المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية.

2 المبادئ المرتبطة بالسلوك :

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المراجعين الداخليين، وهذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

أ - الاستقامة/التزاهة "Integrity":

يجب على المراجعين الداخليين:

- القيام بأعمالهم بأمانة واجتهاد.
- ملاحظة القوانين وعمل الافصاحات المتوقعة من قبل القانون والمهنة.
- أن لا يكونوا طرف في أي نشاط غيرقانوني اويقوموا بأعمال ضارة بسمعة المراجعة الداخلية أو المؤسسة.
- الاحترام والمساهمة في الشرعية وتحقيق الأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

ب- الموضوعية "objectivity":

يجب على المراجعين الداخليين:

- أن لا يشاركون في أي نشاط او علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز وتتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أوالعلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة.
- عدم قبول أي شئ قد يفسد أو يفترض بأن يفسد أحكامهم المهنية.
- أن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي إن لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه وتتحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

ت- السرية "Confidentiality":

يجب على المراجعين الداخليين:

- أن يكونوا عقلانيين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم.
- أن لا يستخدموا المعلومات ضد القانون أوضارة بالشرعية والأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

ث- الكفاءة "Competency":

يجب على المراجعين الداخليين:

- القيام بخدماتهم فقط في المجالات التي يملكون فيها المعرفة، المهارات والخبرات اللازمة.
- أن يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- عليهم بالاستمرار في تطوير كفاءاتهم، فعاليتهم وجودة خدماتهم.

المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية

حيث تقسم معايير المراجعة الداخلية الى خمسة أقسام تتمثل فيما يلي:¹

1. الاستقلالية :

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها؛

2. العناية المهنية :

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا يتطلب تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة المراجعة الداخلية من حيث :

الكفاءة العلمية: حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة لأداء مهمة المراجعة؛

الخبرة العملية: بمعنى أنه يجب أن يملك العاملين في إدارة المراجعة خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بعملهم بكفاءة وفاعلية؛

الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية: فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهماً ومتقيداً بالمعايير المهنية توافر الصفات الخلقية: ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.

3. نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة ،

ولتحقيق ذلك يجب على المراجع القيام بما يلي :

- مراجعة امكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات؛

- تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الاصول؛

¹ - فتحي رزاق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دارالجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص ص 102، 103.

- مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول، والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.

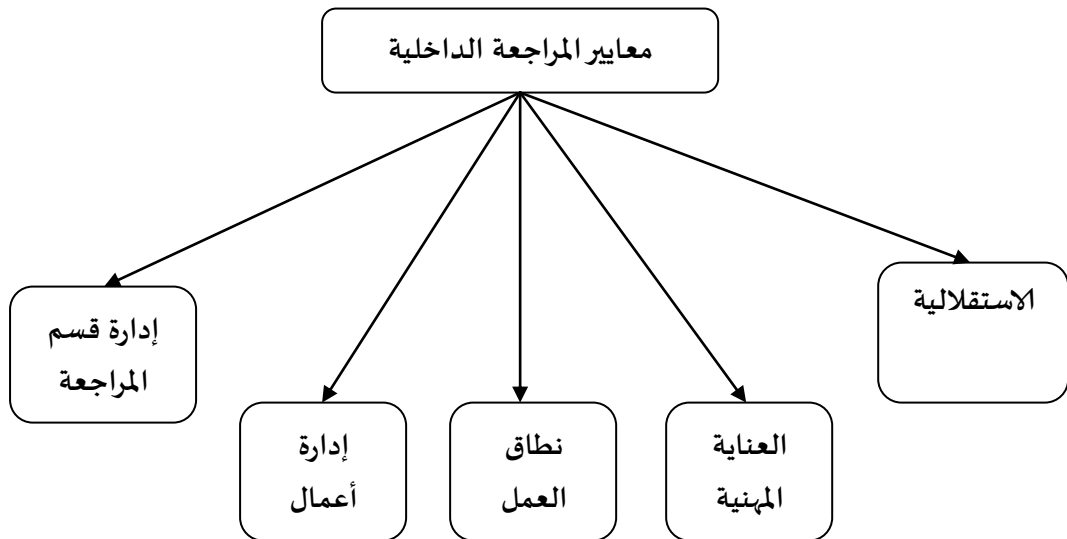
4. أداء أعمال المراجعة :

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية التخطيط للمراجعة مع فحص وتقييم المعلومات المتاحة من أنها كافية وملائمة والتبليغ عن النتائج عن طريق إعداد تقرير بالنتائج ومتابعة تنفيذ هذه النتائج وما تم تحديده من توصيات.

5. إدارة قسم المراجعة :

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة مناسبة ويكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً على إدارة القسم بحيث :
تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية؛
تتمشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

الجدول 1: معايير المراجعة الداخلية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على فتحي رزاق السوافيري و آخرون,مرجع سبق ذكره ,ص 103.

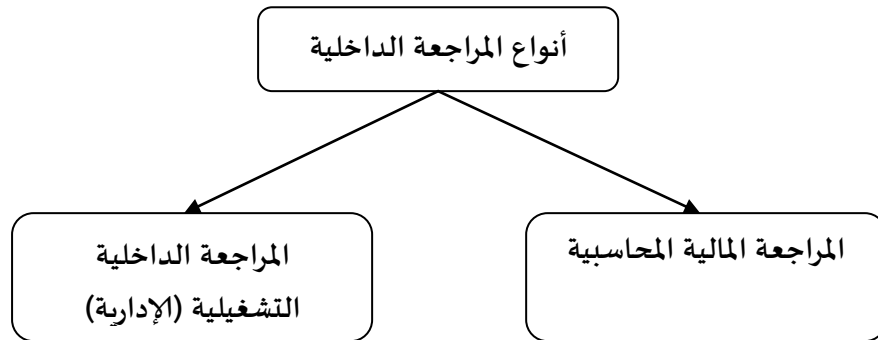
المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقويم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما، وتنقسم المراجعة الداخلية إلى¹:
1- المراجعة المالية المحاسبية: وهي التي يهدف من خلالها المراجع الداخلي إلى الفحص المنظم للقوائم المالية لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث:

- التحقق من تتبع القيود المحاسبية وتدقيقها حسابيا ومستنديا.
 - التحقق من سلامة وموافقة الأنظمة والتعليمات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - التحقق من وجود الحماية المناسبة للأصول من سوء الإستعمال أو الإختلاس.
 - التحقق من الفحص والتقويم لدرجة متانة الرقابة الداخلية ومدى كفايتها والإعتماد عليها.
- 2- المراجعة الداخلية التشغيلية (الإدارية): ويعرف النطاق الذي يغطيه من حيث:

- تقويم وإختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء.
 - تقويم وفحص شامل للعمليات المشروع.
 - تقويم وكفاءة استخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين.
- أما في وقتنا الحاضر فيشترط في المراجعة أن تقوم على الشمولية لكافة عمليات المؤسسة لتشمل نطاق المراجعة المالية والإلتزام القانوني ونطاق المراجعة الإدارية والمراجعة الإستراتيجية الذي يختص بمعالجة القصور في التخطيط الإستراتيجي والذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسة مما يؤدي إلى مخاطر المعلومات والتركيز على مراجعة المخاطرة في عملية التخطيط الإستراتيجي لتحديد نقاط الضعف فيها من أجل دعم فعالية الإدارة العليا للمؤسسة حيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الإستراتيجية جانبا مهما من جوانب عملية المراجعة الإستراتيجية.

الجدول 1: أنواع المراجعة الداخلية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على عطا الله أحمد سويلم الحسبان, مرجع سبق ذكره, ص 62.

¹ - عطا الله أحمد سويلم الحسبان. الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، 2009، ص ص 61-62.

المبحث الثالث: آلية عمل المراجعة الداخلية

يعتبر المراجع الداخلي المسؤول الأول عن تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، وبالتالي كلما كانت ظروف عمله والمتمثلة في مجموعة من مسؤولياته وصلاحياته زادت من قدرته على خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

المطلب الأول: المراجع الداخلي، مسؤولياته وصلاحياته.

1 المراجع الداخلي وحقوقه المهنية

المراجع الداخلي هو الشخص الذي يعمل ضمن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ويقوم بعمليات المراجعة الداخلية، وذلك بمراجعة كافة النشاطات داخل المؤسسة سواء المالية منها أو غير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء، والعمل على معالجتها وإزالتها، وتحديد مواطن القوة لتدعيمها ويتحمل المراجع الداخلي كافة المسؤوليات الملقاة على عاتقه.¹

يعتبر المراجع الداخلي جزء من آلية التغذية العكسية لخلية المراجعة الداخلية حيث تبدأ مهمته بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك وهذا بتحديد المدة ومجال التدخل والمنهجية الواجب إتباعها ويقوم المراجع الداخلي غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة، كما أنه يقوم بتحديد ما إذا كانت طرق التقييم مناسبة أم لا، ويجب أن يكون للمراجع الداخلي معرفة حول ما يجب مراجعته والغرض من ذلك.²

كما يقوم المراجع بتحديد نوع المخاطر المتوقعة لمعرفة متى تتم عملية المراجعة، وليس بالضرورة أن يكون الأمر بعملية المراجعة الإدارية العامة، فقد يطلب رئيس مصلحة ولأسباب تتعلق بذلك الفرع القيام بذلك ولكن مع موافقة الإدارة العامة.

حتى يتمكن المراجع الداخلي من أداء مهامه على أكمل وجه لا بد من أن تكون له مجموعة من الحقوق والتي بإمكانها تسهيل عمله والمتمثلة في:

1. حق الوصول إلى الموارد البشرية، أصول وممتلكات المؤسسة؛
2. حق الإطلاع أو الرقابة أثناء التنفيذ على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج الأعمال من حسابات ختامية، الدفاتر، سجلات تجارية ووثائق؛
3. حق طلب جميع البيانات والمعلومات التي يراها واجبة للقيام بعمله؛
4. حق توجيه الاستفسار والسؤال مع الموظفين في كل ما له علاقة بمجال مراجعته.

¹ - زهرة حسن عليوي، فاطمة صالح مهدي، 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، ص 300.

² - ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 90.

2. مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

1-2 المسؤوليات؛ وتتضمن ما يلي¹ :

أ- مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية

إن مدير المراجعة الداخلية يعتبر حلقة وصل بين المراجعة والادارة العليا و المسؤول الاول عن إدارة المراجعة الداخلية ولكي يقوم بتمثيل دوره ، فإنه يتوجب عليه أن يضطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المراجع الخارجي ، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة بقدر الامكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين وهذا

يضمن تحقيق الاهداف المثالية والمرجوة من عملية المراجعة.

ب - مسؤوليات مشرف المراجعة (رئيس قسم) :

مشرف المراجعة الداخلية هو شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية ، مهمته الاشراف على أنشطة المراجعة الرئيسية وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين ، ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الاتي :

1. المسؤولية عن أداء المراجعين وتوجيههم وتدريبهم؛

2. وضع وتطبيق وتحديث برامج المراجعة لكل مهمة مراجعة؛

3. التأكد أن أعمال المراجعة قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين؛

4. التأكد من أن أعمال المراجعة تمت استناداً لمعايير المراجعة الداخلية؛

ت - مسؤوليات المراجع :

يعتبر المراجع مسؤولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة. وعليه فإن على المراجع أن يقوم بالمسؤوليات الاتية :

1. وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة؛

2. مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها؛

3. التنسيق منع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق والاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة؛

4. تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة.

2. الصلاحيات؛ وتتمثل فيما يلي² :

حتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق غرضها بكفاءة وفعالية فإنه لابد من أن يكون مدير ومراجعي إدارة المراجعة متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي :

¹ - خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، مرجع سبق ذكره ، ص 266.267.

² - عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، مصر 1989 ، ص 28.

1. الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات وموظفي المؤسسة؛
2. تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة؛ حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة، بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل إدارة المؤسسة؛
3. الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتنا، أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين والتعاون معهم بشكل كامل و الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر.

المطلب الثاني: أدوات وتقنيات المراجعة الداخلية

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

أولاً: أدوات المراجعة الداخلية

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

- 1 قوائم الاستقصاء: وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة من الأسئلة والتي تناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل: عمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع ويقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، إلى مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات "بنعم" أو "لا" حيث أن الإجابة ب"لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية.

2 أدوات الوصف: وتتكون من

- أ - الدراسة الوصفية: وتتمثل في تقديم تعليق من طرف الجهة التي تكون محل المراجعة ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الكثير من الوقت بحيث يمكن أن تكون الجهة التي هي محل المراجعة أن تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسيع أو باختصار وتبقى نظرة هذه الجهة تختلف عن نظرة المراجع.
- ب- الهيكل التنظيمي: يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، حيث يستعمل المراجع هذه الأدلة من أجل معرفة ما إذا كان هناك شخص واحد يقوم بعدة وظائف وأن يكون شخص بدون وظيفة.
- ت- شبكة تحليل الوظائف: تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها

¹ - زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد شارع القدس، الوادي، الجزائر، طبعة 2010-2011، ص ص 84.83.

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

ج- خرائط التدفق: عرفها الخبراء المتخصصين في المراجعة والمحاسبة على أن خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية، حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب العمل، القرارات والمسؤوليات والعمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة. ح- ورقة الكشف وتحليل المشاكل: وهي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية: المعاينة، الأسباب، النتائج، التوصيات.

خ- المعاينة الإحصائية: يمكن تعريفها على أنها: خطة تطبق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع المراد دراسته، والمعاينة تعتبر العملية الشاملة التي تضمن تحديد العينة واختبار العناصر واختبارها وتقييم النتائج، ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية: 1 تصور التسيير: يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) التي يريد المراجع أن يتحقق منها، ويقوم ب: تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته. تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

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

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

2-2- العينات الإحصائية: عكس العينات غير الإحصائية، فالعينات الإحصائية تعتمد على قوانين الاحتمالات

والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة، واختيار عناصرها، ومن ثم تقييم النتائج التي تتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

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

تحليل كمي للنتائج بحيث يتأكد من أن الأخطاء التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.

تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكيد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعددة أم لا.

ثانيا-التقنيات المستعملة:

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

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

يجب احترام هدم السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.

التذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب.

يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب.

يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.

على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف

المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

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

المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة وتتركز هذه التقنية على التقنيات السابقة وهي المقابلة

إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق والمعلومات وهذه التقنية تتيح للمراجع الداخلي اكتشاف الانحراف

والفروقات الموجودة بينما هو مسطر ومقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة،

ومن جهة أخرى فان هذه التقنية تساعد المراجع على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها

مع البيانات المسجلة، ويمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختيار أساسي أثناء الفحص.

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

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

أ - الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما

للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها .

¹ - عمرعلي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 71.

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

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

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

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الداخلية في مجموعة الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي في سبيل مراجعته وتقييمه للأعمال المختلفة داخل المؤسسة، كل ذلك بهدف إيجاد رقابة فعالة في المؤسسة، ومساعدة العاملين فيها على القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وذو كفاءة¹.

ولتنفيذ هذه الاعمال ينبغي أن تعتمد على مجموعة من الخطوات الهامة، والتي تشمل ثلاث خطوات رئيسية هي:

الخطوة الأولى: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب الأمر من المراجع الداخلي قبل البدء بالتنفيذ لأعمال المراجعة أن يقوم بالتحضير الجيد لهذه المهمة إذ تتمثل خطوات التحضير للمهمة في المرحلتين واللذان نوضحهما كما يلي :

1. الأمر بالمهمة :

هو عبارة عن التفويض الذي يعطي من قبل الادارة العامة للمؤسسة للمراجعين الداخليين، والذي يعلم المسؤولين المعنيين بقيام المراجعين الداخليين بمهمة المراجعة.

2. الدراسة و التخطيط :

إن هذه المرحلة تعتبر ضرورية وهامة جدا لإنجاح مهمة المراجعة الداخلية ، حيث يجب على المراجعين الداخليين وضع خطة المراجعة المبنية على المخاطر، لتحديد أوليات مهمة المراجعة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الاتي :

2-1 الاطلاع والفهم :

في هذه الخطوة يجب على المراجع أن يقوم بعملية الاطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة التي تمكنه من فهم الموضوع؛

¹ - داود يوسف تيج ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الاولى ، اتحاد المصارف العربية، بيروت - لبنان، 2007 ، ص 235.

2-2 خطة التقارب :

بعد أن يقوم المراجع الداخلي بالاطلاع والفهم للمهمنة المكلف بها ،ومن خلال المعلومات التي قام بجمعها فإنه يقوم بإعداد خطة التقارب وهي عبارة عن وثيقة تظهر في ينكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل الدراسة الى مجموعة من أعمال أولية؛

2-3 تحديد مواقع الخطر:

أي على المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط مقارنة بإطار العمل المتعلقة به.

2-4 التقرير التوجيهي :

يحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقها، ويعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي الى تحقيقها ،كما يعرف مواقع الخطر المحددة سابقاً ضمن خطة التقارب والتي على ضوءها

يتم تحديد نطاق المهمة.

الخطوة الثانية: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها ،تبدأ خطوات التنفيذ الميداني أهداف هذه :المهمة المراجعة والتي من خلالها يقوم بجمع المعلومات وأدلة الأثبات ،بما يمكنه من تحقيق المهمة ،وترتكز هذه الخطوات على ثلاث مراحل هي¹

1. اجتماع الافتتاح : يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين؛

2. برنامج المراجعة (مخطط التنفيذ) :

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن المهمة، ويساعد على تتبع عمل المراجعين؛

3. العمل الميداني : يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة، حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والكشف عن مشاكل أو انحرافات قد تحدث.

¹ - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع: محاسبة وتدقيق ، غير منشورة ، جامعة الجزائر3،2009/2010،ص65.

الخطوة الثالثة: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

هذه الخطوة تعتبر الاخيرة في انجاز مهمة المراجعة الداخلية وتتمثل في أربعة مراحل هي¹ :

1. التقرير الاولي للمراجعة :

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والمخالفات التي تكشف للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة؛

2. حق الرد من الاشخاص المراجعة أعمالهم :

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والاشخاص المراجعة أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا اليها.

3. التقرير النهائي:

بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية، ويتم إرساله لاهم المسؤولين المعنيين والادارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال عملية المراجعة.

4. متابعة تنفيذ التوصيات :

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها والتي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الادارة.

¹ - داود يوسف تبج، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 239.

خلاصة الفصل الاول :

المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى. المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها، حيث يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تديره المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة. لضمان نجاح المراجعة الداخلية وأداء المراجع الداخلي، يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة. يعتبر معيار كفاءة المراجعة الداخلية أحد أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وهو ما سوف نفضّل فيه في الفصل الموالي.

تمهيد

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعقدتها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك.

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الافراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعدادة لبرنامج المراجعة، فكلما كان هذا النظام سليما وفعالاً كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفا اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي والنظري لنظام الرقابة الداخلية عبر المباحث الثلاث التالية:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته واجراءاته.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم والمحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

عند التحدث عن مفهوم أو تعريف نظام الرقابة الداخلية فإننا نجد أنفسنا أمام عدة تعريفات لعدة جهات من وجهة النظر الخاصة بكل منهم من هذه التعريفات ما يأتي:

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA:

تشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة.¹

حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة IFAC انها:

نظام يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموعة من الطرق والاجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية الاهداف المرسومة، لضمان إمكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الاهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الاصول، واكتشاف الغش والاطفاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية.²

كما عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO على انها :

عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في:³

· كفاءة العمليات التشغيلية؛

· الموثوقية في التقارير المالية؛

· الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات.

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية، على أنها " ذلك النظام الذي يظّم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها".

¹ - صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010، ص 87.

² - Jacques Villeneuve، LE CONTROLE INTERNE : GUIDE DE PROEDURES، Québec، Paris، 2003، p05.

³ - Mohamed Hamzaoui، audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne، Village mondial، 1er édition، France، 2006، p، 80

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية، وهذا نتيجة التطورات التي مر بها العالم ككل وخاصة من الناحية الاقتصادية ومن أهم هذه العوامل نجد:

1. تعدد أنواع المؤسسات

تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة أنشطتها (تجارية، صناعية، خدماتية وفلاحيه)، أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية)، أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة وكبيرة)، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيّرة 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 الداخلية.¹

2. تعدد العمليات

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك.²

3. تفويض السلطات

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بإنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم "مجلس الإدارة"، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والإخلاء بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس واجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة.³

4. تطور اجراءات المراجعة الخارجية

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

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006، ص.93.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص.93.

³ - مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص.11.

للقيام بعملية المراجعة الخارجية.¹

5. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة

لابد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبّرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة، وتصحي الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لابد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتمين يُطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يُعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات.²

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.³

المطلب الثالث: أنواع نظام الرقابة الداخلية وأهدافه

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع، كما أنه يسعى إلى تحقيق أهداف متنوعة.

1. أنواع نظام الرقابة الداخلية

1.1. نظام الرقابة الإدارية

هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفاء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.⁴

2.1. نظام الرقابة المحاسبية

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الإجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل

¹ -مصطفى صالح سلامة، نفس المرجع السابق ، ص، 12.

² - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، داروائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص، 162

³ - خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق ، ص، 162.

⁴ - خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق ، ص، 165.

مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبا، وتمثل وظائف ذلك النظام في:

- تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية؛
- فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات؛
- إعداد الجداول والتقارير المالية لأغراض التحليل المالي.¹

1.3. نظام الضبط الداخلي

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع ، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.²

2. أهداف نظام الرقابة الداخلية

اجمعت تعاريف النظام على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:³

1. التحكم في المؤسسة، وحماية أصولها من السرقة وسوء الاستعمال؛
2. ضمان نوعية ومصداقية المعلومات ودقتها؛
3. الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسينها وزيادة الكفاءة الانتاجية؛
4. تشجيع الالتزام بالسياسات والإجراءات الادارية.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته واجراءاته

للقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها وتتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات، الخصائص، المقومات، الإجراءات.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في: البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة،

¹ - ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12- ، العدد 4، العراق، 2010 ، ص، 180.

² - ثامر محمد مهدي، نفس المرجع السابق ، ص، 230.

³ - Louis GALLOIS, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Éditions d'Organisation, édition N7, pris, 2009, p 170.

1. البيئة الرقابية

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها إتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة،

وتمثل الرقابة الداخلية إنعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الإلتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية الحميدة، وإذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدا وبشكل صحي فإن الإلتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المنظمة¹.

وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي:

· الإلتزام بالكفاءة؛

· الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.

2. تقدير المخاطر

مثلا يقدر المراجعون مخاطر المراجعة، كمخاطر التعبير عن رأي غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية، فإن المديرين يقدرون مخاطر الأعمال، ومخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليهم تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضعف والمؤثرات عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وإدارة هذه المخاطر، وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة.

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالإستخدام الفعال والكفاء للموارد المتاحة،

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، كما يجب إعطاء الأولوية في الدراسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دراستها².

3. الأنشطة الرقابية

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية- أدلة الإثبات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 58.

² - طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق، ص 62.

سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات واجراءات تخص ما يلي:¹

1.3. مراجعة الأداء

تشمل أنشطة الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالمواعينات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات واجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

2.3. معالجة المعلومات

تعمل عناصر الرقابة على فحص دقة واكتمال المعلومات من خلال مجموعتين هما:

- عناصر رقابة التطبيق، وتطبق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتفويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق؛

- عناصر الرقابة العامة، وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحي والمستمر لنظم المعلومات.

3.3. الرقابة الفعلية

تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية والإستغلال الأمثل للأصول، وتقديم التسهيلات للوصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية، والقيام بالجرد والمقارنات الدورية.

4.3. فصل الواجبات

إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعلومات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه الأخطاء أو يخفيها أثناء التنفيذ العادي لمهامه، وتشمل الأمثلة على فصل الواجبات في إعداد التقرير والمراجعة والموافقة على المطابقات والموافقة على مستندات الرقابة.

4. المعلومات والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المراجع فهم الإجراءات التي تسير عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، كما أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المراجع أن

¹ - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015، ص 213-215.

يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات إلكترونية أو شفوية.¹ تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة وهي:²

هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها؛

هل توجد أدوات تنذرتنبه بوجود أمور غير موافقة؛

هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات.

5. التوجيه والمتابعة

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها، والجدول التالي يمثل هذه المكونات.³

¹ - أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص212 .

² - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 بسكرة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007 ، ص 67.

³ - أحمد حلي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص212 .

الجدول 1: مكونات الرقابة الداخلية

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> - القيم الاخلاقية والنزاهة. - الالتزام بالكفاءات. - فلسفة الادارة ونمط التشغيل. - الهيكل التنظيمي. - تحديد السلطات والمسؤوليات. - سياسة الموارد البشرية. 	<ul style="list-style-type: none"> السياسات والاجراءات والاتجاه العام و الادارة العليا واصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية واهميتها. 	بيئة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> - عملية تقييم المخاطر. - تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر. - قرار ادارة المخاطر 	<ul style="list-style-type: none"> تحديد وتحليل الادارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في اعداد القوائم المالية طبقا للاطار الدولي للمراجعة. 	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> - انواع الانشطة الرقابية. - الفصل الكافي في الواجبات. - الترخيص الملائم للعمليات والانشطة. - الرقابة المادية على الاصول. 	<ul style="list-style-type: none"> الاجراءات والسياسات التي تضعها الادارة للوفاء باهدافها لاغراض التقرير المالي. 	الانشطة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> - اهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب,التوقيت,الترحيل وتلخيص العمليات. 	<ul style="list-style-type: none"> الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات المؤسسة والتقرير عنها. 	المعلومات والاتصال
<ul style="list-style-type: none"> - متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية. 	<ul style="list-style-type: none"> التقييم المستمر والدوري للادارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف. 	التوجيه والمتابعة

المصدر: الأن عجيب مصطفى هلدني، نائر صبري محمود الغبان، مرجع سبق ذكره، ص 11.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية واجراءاتها

يُبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات والركائز والتي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله، وذلك عن طريق الاعتماد على مجموعة من الإجراءات.

1. مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والإداري الفعال يسمح بتوليد معلومات معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ويُمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في:

1.1 المقومات الإدارية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي:

1.1.1 . هيكل تنظيمي كفاء

إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح ، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقا لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفاء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول وإدارة الحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم آخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها إن وُجدت.¹

2.1.1 . كفاءة الموظفين

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة.²

3.1.1 . وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يَأثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009 ، ص 207.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، مرجع سبق ذكره ، ص 211.

العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعية إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن معايير قياس أداءهم، وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.¹

4.1.1. وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات واجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها واتلافها، واتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول. 5.1.1. وجود قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

2.1. المقومات المحاسبية

يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في:²

1.2.1. نظام محاسبي سليم

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي:

1.1.2.1. المجموعة الدفترية: وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها، ويجب أن

تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.

2.1.2.1. الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة

عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية.

3.1.2.1. الدليل المحاسبي: يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل

والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية.

¹ - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004، ص، 107.

² - علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج . مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19 ، العدد 70 ، العراق، ص 407

2.2.1. الوسائل الآلية الإلكترونية المستعملة

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

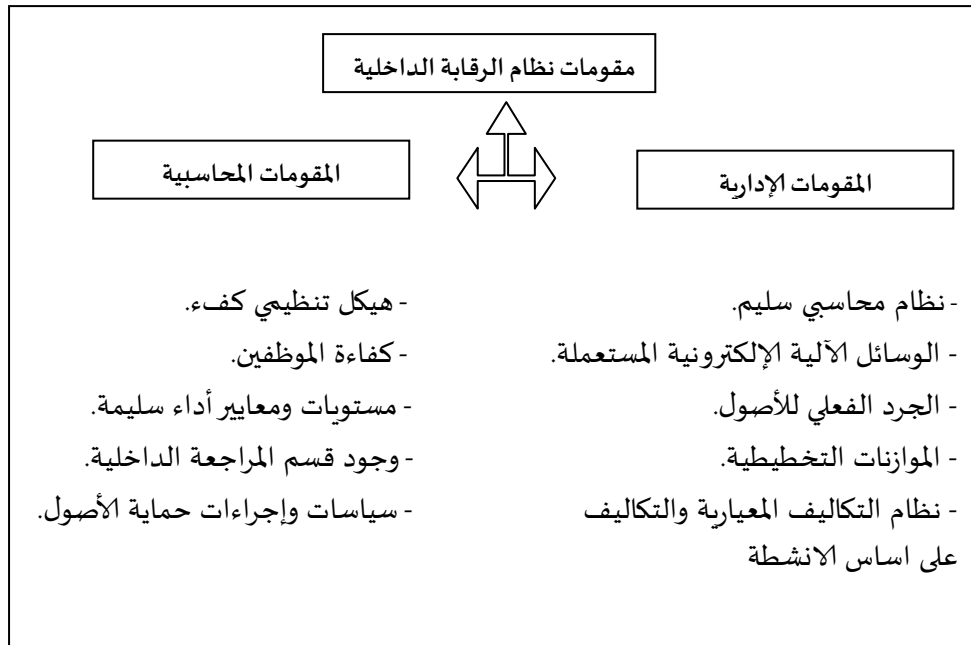
3.2.1. الجرد الفعلي للأصول

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

4.2.1. نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.¹

الشكل 2: مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 27.

2. إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتمثل أساساً في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة.

1.2. الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات في مجموعة من النقاط هي¹:

1.1.2. تحديد الاختصاصات

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتماً عبر تضافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسم بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.

2.1.2. تقسيم العمل

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، الغش والتلاعبات داخل المؤسسة.

3.1.2. توزيع المسؤوليات

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح وبتنظيم تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزاماته تجاهها، فيحاسب ويُراقب في حدود هذا المجال، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة.

4.1.2. إعطاء تعليمات صريحة

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفذها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 105 -

على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5.1.2. مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران التناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين، لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام.¹

2.2. الإجراءات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.²

1.2.2. التسجيل الفوري للعمليات

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، ويجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي.

2.2.2. التأكد من صحة المستندات

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، ويجب مراعاة بعض المبادئ عند تصميمها، بحيث يجب أن تتميز بـ:

البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته؛

ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

3.2.2. إجراءات المطابقة الدورية

تعتبر المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التي تُفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي أي القوائم والتقارير المالية الختامية، وهذا جاء إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع، كالمقارنة مثلاً بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك فعلاً، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم والتقارير المالية الختامية.

4.2.2. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

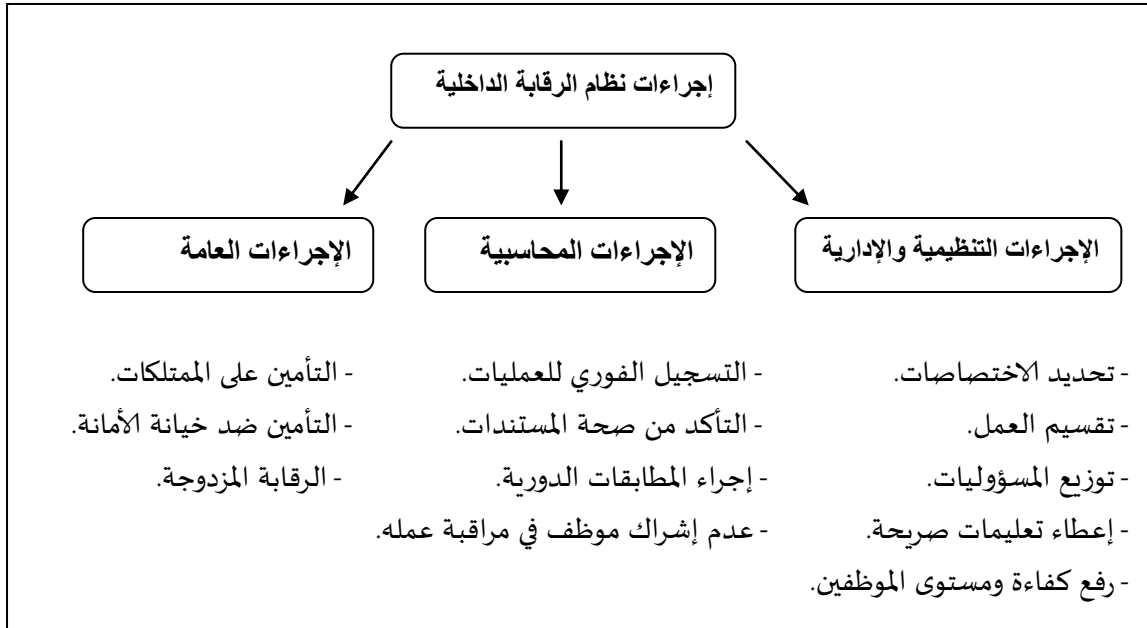
وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطأه، وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطيه كونه صدر منه، وبالتالي وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية.

3.2. الإجراءات العامة

هي الإجراءات المكتملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها.
- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبيضائع والتثبيات أو الأوراق المالية؛ وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر.

الشكل 3: إجراءات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب استناداً على ما سبق ذكره.

المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وحدوده

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكينه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وبأقل تكلفة، ويجب أن تعمل هذه المتطلبات والخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والقيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية.

1. خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الاعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:¹

1.1. الملاءمة

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم.

2.1. مقارنة العائد بالتكاليف

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلاً على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب.

3.1. المرونة

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

4.1. الفعالية

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

5.1. الموضوعية

تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعاً لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جداً، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادراً على الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من مصادرها من خلال الوثائق

¹ - سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص ص، 136-138

والسجلات المحاسبية ، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وايصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى.¹

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة انطلاق الراجع في بدا العمل وعلى ضوء مايسفر عنه فحصه لانظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب .

المطلب الاول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الاساسية في عمله ،ولتحقيق ذلك يعتمد على مجموعة من الاساليب والتي نذكرها فيمايلي²:

1. الاسلوب الوصفي للرقابة الداخلية:

يقوم المراجع حسب هذا الاسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الانظمة الفرعية للرقابة الداخلية ،ويقوم بتوجيه الاسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والاجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الاجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الاجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها الى نهايتها وتحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

2. خرائط التدفق :

عن طريق هذا الاسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الاجراءات الداخلية، في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الندورات ،والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما الى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها؛

3. أسلوب قوائم الاستقصاء :

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان ،فهذا الاسلوب يعتبر من الاساليب الاكثر استعمالا من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الاسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية ،عمليات الشراء .والبيع ،أرصدة الدائنين والبنوك الخ³

¹ - جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004 ، ص، 371

² - رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة .الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،الاسكندرية ، 2000 ، ص.95.

³ - جربوع محمود يوسف،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 ، ص 113.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية

يُمكن أن نقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لبعض المراحل الجوهرية هي:¹

1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

فعلى المراجع ان يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمنشأة ، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من ان إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يُمكن الاعتماد عليها وبذلك يُمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويُمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي ، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية ، كما ان عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي :

أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة ، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يُمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد ، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون .

3- إجراء اختبارات المراجعة:

حيث يتم إجراء كلا من :

1-3-إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر ، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

2-3- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات ، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام ، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.

3-3- اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة ، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات ، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

¹ - عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991 ، ص ص 182-183 .

الإجراءات التنفيذية لتقويم الرقابة الداخلية:

وتتم تلك الإجراءات على النحو التالي¹:

1- إجراءات تنظيمية وإدارية وتضم ما يلي :

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين ، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر وتوزيع المسؤوليات بشكل واضح وهو ما يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.

2- إجراءات محاسبية وتضم النواحي التالية:

- إصدار معلومات بوجود إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها، لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة.
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء ... الخ.

3- إجراءات عامة:

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة، فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع.
- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع ، في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول ، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.
- وبناء على ما سبق يرى الباحثان أن المراجعة الداخلية تلعب دورا أساسيا ضمن مسار تحضير وإنتاج التقارير حول الرقابة الداخلية، من خلال دعم المراجعة الداخلية للرقابة الداخلية بواسطة الإجراءات التي تتناسب مع تقييم فعاليتها ومن ثم تقويتها وتشجيع تطويرها بشكل مستمر.

المطلب الثالث: دراسة العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

- تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها التي وجدت لأجلها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، وأهم هذه الشروط:²
- الشمولية: وهذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.

¹ - عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، كلية علوم التيسير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التيسير، جامعة 21 أوت 1955 ، الجزائر، 2111 ، ص 21 .

² - شعباني لطفى، المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين التيسير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 101-102.

الاستقلالية: لا بد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالبا ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.
الكفاءة: لا بد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان، مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه.

1- المراجعة الداخلية كمرحلة وأداة رقابية هامة: لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة إدارية هامة يتطلب الأمر الإعداد الجيد لها عن طريق تحديد وتصميم مراحلها المختلفة بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع، والمراحل التي تمر عملية الرقابة هي كالآتي:¹

المرحلة الأولى - التنظيم

وتتطلب هذه المرحلة تنظيم العناصر المختلفة المرتبطة بعملية الرقابة ومن أهمها ما يلي:
- تحديد العلاقات المختلفة بين المستويات الإدارية في المشروع أفقيا ورأسيا فيما يتعلق بدور كل مستوى إداري في عملية الرقابة ومسؤوليات وسلطات كل فرد في التنظيم.
- تحديد دور كل فرد في كل مستوى إداري في التنظيم في مجال تنفيذ عملية الرقابة ودوره في تحقيق الأهداف المطلوبة و أيضا تحديد وتصميم معايير الأداء الملائمة التي يتم إتخاذها أساسا لتقييم بعد ذلك.

المرحلة الثانية- التوجيه

وتتضمن هذه المرحلة العناصر الأساسية لزيادة فاعلية دور الرقابة بصفة عامة:
- توجيه الأفراد وإرشادهم أولا بأول بهدف الوصول لمستوى الأداء المثالي للأعمال المختلفة بما يتفق مع المعايير المطبقة.

- مراعاة الإستخدام الأمثل لعناصر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة والطرق المحاسبية الملائمة
- التوجيه المحاسبي لمختلف العمليات المالية ووفقا لكل من الدورة المسندية والدورة المحاسبية السليمة.
- إصدار التوجيهات والتعليمات الدورية بصورة مستمرة بهدف تصويب أية أخطاء منعا لتكرارها. المرحلة

الثالثة- المراجعة والمراجعة الداخلية

وتتضمن هذه المرحلة العناصر التالية:²

- فحص العمليات المالية ومراجعتها من أجل التأكد من مدى الإلتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.
- التحقق من الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الفروق والإنحرافات وتحليلها من أجل معرفة طبيعتها.

¹ - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبولة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2001، ص 233.

² - محمد السرايا السيد، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، ، مرجع سبق ذكره ، ص 26.

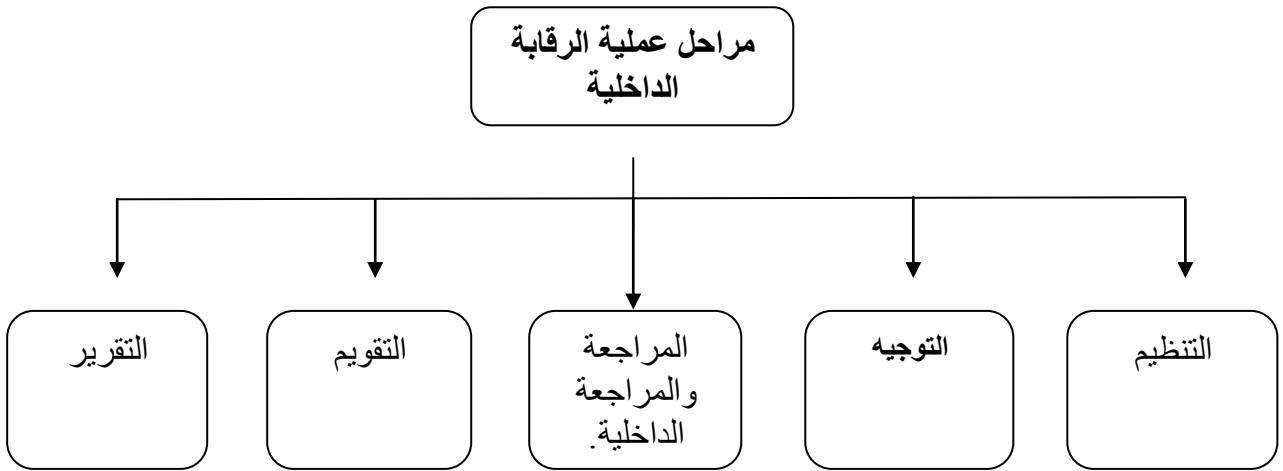
- معالجة أسباب هذه الإنحرافات وخاصة السلبية منها.

المرحلة الرابعة- التقييم

تتضمن هذه المرحلة بإعتبارها مكملة للمرحلة السابقة العناصر الأساسية التالية:¹

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

الشكل رقم (06): المراحل الأساسية لعملية الرقابة الداخلية



المصدر: رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 233.

¹ - رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبولة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 233.

- 2- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي:
- حتى يتمكن المراجع الداخلي من القيام بمهامه على أحسن وجه للوصول إلى رقابة داخلية فعالة تساعده على تحقيق التسيير الأمثل في المؤسسة يجب أن تصمم هذه الأخير¹
- نظام رقابة لمختلف العمليات ونظام لقياس المخاطر والنتائج .
 - معالجة ملائمة لمختلف المعلومات.
 - نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.
- من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جداً، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود استراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات. هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.
- ومهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، يطلق عليه اسم "المراجع الداخلي" فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع الداخلي لهذه العملية:
- تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق و الرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضماناً للوظائف الفرعية الأخرى.
 - قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء.
 - عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبياً بالمشاكل التي تمس المؤسسة. هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية.
 - يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية، وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها .
- أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى

¹ - شعباني لطفى، المراجعة الداخلية ومهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، مرجع سبق ذكره ، ص ص 101-102.

حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير.

خلاصة

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

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

تمهيد

سنحاول في هذا الفصل تجسيد الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصلين السابقين مع الواقع العملي وذلك من خلال دراسة حالة على مستوى المؤسسة حيث سنحاول من خلال الدراسة التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الدراسة (التربص) وثانيا شرح هيكلها التنظيمي، وأخيرا ابراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التربص، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى :

- التعريف بالمؤسسة؛
- واقع المراجعة الداخلية على مستوى مؤسسة تربية الدواجن؛
- أهمية المراجعة الداخلية في اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

المبحث الأول: نشأة مؤسسة تربية الدواجن وهيكلها التنظيمي

المطلب الأول: مؤسسة Dahra Vip

نشأت مؤسسة Dahra vip في 1998/01/01 ، وذلك بعد هيكلة المؤسسات العمومية الإقتصادية Oravion ، أو بما تسمى بالديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب، وهي نوع من أنواع المؤسسات المصنفة وفقا للمعيار القانوني، وهي تنتمي إلى مؤسسات الشخص الوحيد، وبعد ذلك وفي سنة 2005 تم تحويلها إلى مؤسسة ذات أسهم، وكان مقرها الإجتماعي ببلدية حجاج ولاية مستغانم. لقد كان رأسمالها في بداية نشأتها يقدر بمليون دينار سنة 2000 ثم إرتفع إلى 75 مليون دينار حيث أنها كانت تضم سنة 1998 أربع وحدات إنتاجية منتشرة على مستوى ولايتي شلف ومستغانم وهي:

- وحدة ابن راشد؛
- وحدة عين مران؛
- وحدة سيدي لخضر؛
- وحدة بن عبد مالك رمضان.

وكل منهم مختصة في تربية وتسويق الدجاج البياض وتقدر الوحدة الإنتاجية لكل وحدة ب 85500 دجاجة ونأخذ وحدة بن عبد المالك رمضان كدراسة تطبيقية لها.

نشأة مؤسسة Dahra Vip :

نشأت هذه المؤسسة سنة 1985 ببلدية بن عبد المالك رمضان دوار أولاد قدور، برأسمال كان يقدر بمليار دينار، وهي مؤسسة إقتصادية ذات أسهم، مختصة بإنتاج إنتاج واحد وهو الدجاج وهي تعتمد في عملية بيع منتوجها على التعامل مع خمس وحدات المتمثلة في مايلي:

- ✓ وحدة سيدي لخضر (مستغانم)؛
- ✓ وحدة بئر الجير (وهران)؛
- ✓ وحدة عين مران (شلف)؛
- ✓ وحدة ابن راشد (شلف)؛
- ✓ وحدة ملاكو (تيارت).

وهي تقوم بتوظيف العمال على شكل تعاقد من طرف المؤسسة ونافذ من طرف الوظيف العموميين وعدد عمالها يبلغ حاليا 26 عامل كما أن رأس مالها قدر في الوقت الحالي ب45 مليار و255 مليون دينار. كما أنها تعتمد في عملية بيعها وتسويقها للمنتوج على الفواتير وبالنسبة لهذه الأخيرة تطرح المؤسسة ثلاثة نسخ منها:

- الفاتورة باللون الأبيض يأخذها الزبون؛
- الفاتورة باللون الأزرق يأخذها المحاسب؛
- الفاتورة باللون الأزرق يأخذها مدير التجارة.

وطرق المراجعة المعتمد عليها في المؤسسة هي:

- الملاحظة؛
- التفتيش؛
- المقارنة، الإحتساب؛
- التحليل؛
- التفسير.

المطلب الثاني : أهداف وخصائص المؤسسة

أولاً: أهداف المؤسسة وتتمثل في مايلي:

أ-الإقتصادية :

- تحقيق الربح : إن إستمرار المؤسسة في الوجود لايمكن أن يتم إلا إذا استطاعت تحقيق مستوى من الربح، يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، فالربح يعتبر من المعايير الأساسية لصحة المؤسسة الإقتصادية، كما أنه ضروري لتحقيق إستمرار العمال في العمل والوجود بقدر ما يتحقق ذلك ويعتبر الربح من بين الوسائل التي تمول نشاطات المؤسسة بطريقة دورية.
- تحقيق متطلبات المجتمع : إن تحقيق المؤسسة لنتائجها تمر عبر عملية بيع إنتاجها وعند القيام بعملية البيع فهي تعطي طلبات المجتمع الموجودة به على جميع المستويات فيمكن القول أن المؤسسة الإقتصادية تحقق هدفين في نفس الوقت (تغطية طلبات المجتمع، وتحقيق الربح):
- توسيع النشاط (إضافة وحدات جديدة مثل بلاكو، بئر الجير...):
- تحسين الأداء؛
- توفير المنتج بنوعية عالية؛
- عقلنة الإنتاج : يتم ذلك بالإستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ورفع الإنتاج بواسطة التخطيط الجيد والمراجعة في الإنتاج والتوسع، بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج، وبالتالي فعلى المؤسسة أن تحقق أرباح بواسطة الإستعمال الجيد والرشيد والإشراف على عمالها والمراقبة المستمرة.

ب- الإجتماعية:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال من بين المستفيدين الأوائل من نشاط المؤسسة حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم. تتراوح هذه الأجور بين الإرتفاع والإخفاض حسب طبيعة المؤسسة، طبيعة النظام الإقتصادي، مستوى معيشة المجتمع من حركة سوق العمل.
- تحسين المعيشة للعمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية الرغبات التي تزايد باستمرار، وهذا يدعو إلى توفير إمكانية مالية ومادية أكثر للعمال والمؤسسة.
- توفير تأمين ومرافق للعمال: من الأهداف الإجتماعية التي تعمل المؤسسة على تنفيذها يعطي التأمينات قبل : التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل، وكذلك التقاعد كما أنها تخصص مساكن سواء وظيفية أو إجتماعية لعمالها وخاصة المؤسسات العمومية.

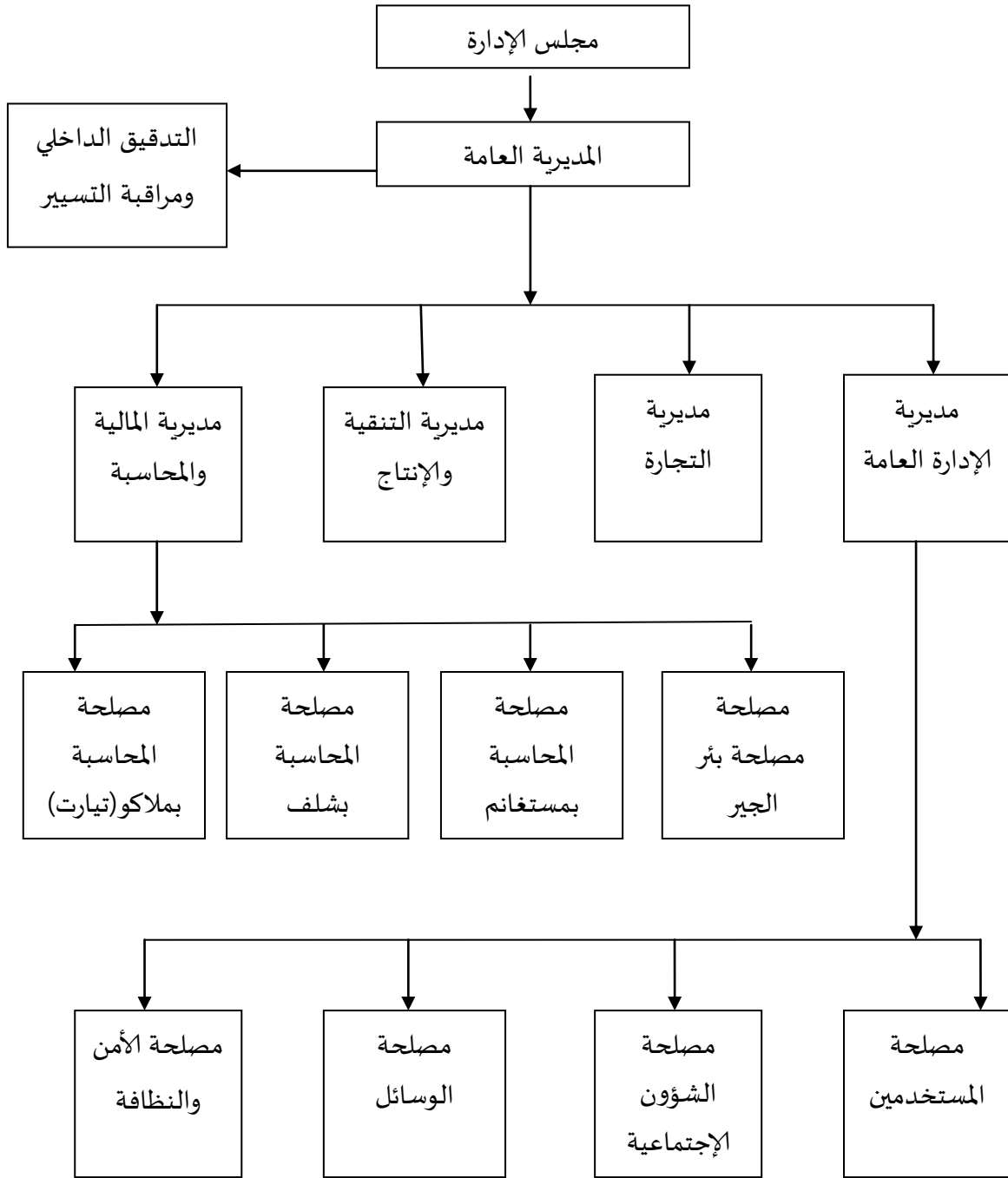
ج- الثقافية:

- إلى جانب ما تقدم ذكره من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها نجد أيضا تركيزها على الجانب التمويلي والترفيهي، نجد هذا خاصة في المؤسسات الكبرى ومن بين الأهداف نذكر:
 - توفير وسائل ترفيهية داخل المؤسسة؛
 - تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى.

ثانيا : خصائص المؤسسة

- تربية الدواجن البياض والتنمية والتسويق على المستوى الوطني؛
- هي مؤسسة ذات نظام إقتصادي تعمل في إطار قانوني على الإنتاج خلال فترة زمنية معينة نتيجة تظاهر مجموعة من العوامل المادية والبشرية والمالية؛
- وهي وحدة إقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمالية اللازمة للإنتاج الإقتصادي؛
- المؤسسة هي التي تمارس فيها نشاط الإنتاج من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها ، وكذلك من خصائصها:
- وضع مخطط تطلي للدجاج؛
- تحويل التدفق التجاري؛
- تقديم غذاء متوازن ومنتظم للدجاج من 0 إلى أسبوعين، له غذاء معين، ومن 08 إلى 18 يتم تحويله إلى الزبائن.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: مؤسسة ORAVIO بججاج - مستغانم.

شرح الهيكل التنظيمي :

1. الجمعية العامة : تعد المسؤول الأول (المدير المسؤول) على كل رؤساء المديريات والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي بالإضافة أنها :
 - تمثل المؤسسة في المحيط الخارجي؛
 - تعقد الاجتماعات الدورية مع مختلف الإطارات (المديرية العامة)
 - ترأس مجلس الإدارة.
2. مجلس الإدارة : يعد همزة وصل بين الجمعية العامة وباقي مديريات المؤسسة ومن مهامه :
 - إستقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر؛
 - توصيل التعليمات لمختلف المديريات؛
 - إستقبال الضيوف من عملاء وضيوف.
3. المديرية العامة : تعد الرابط بين مديرية المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة والجمعية العامة، تقوم بتوصيل التعليمات والأوامر لباقي المديريات الأخرى.
4. مديرية المراجعة الداخلية ومراقبة التسيير: هي خلية تابعة للمديرية العامة للمؤسسة حيث تتمتع عن باقي وظائف المؤسسة، وهي تتكون من مراجع داخلي واحد يقوم بتطبيق برنامج المراجعة الداخلية السنوي الموافق عليه وهذا بإجراء مختلف الزيارات الميدانية للمديريات والمصالح والفروع.
5. مديرية التجارة : بما أن المؤسسة توزيعية وإنتاجية في نفس الوقت، ومن خلال هذه الملاحظة نجد أن التجارة أحد الأجزاء الرئيسية للمؤسسة كما نرى أن هناك مدير التجارة.
6. مديرية الإدارة العامة : هي خلية تابعة للمديرية العامة وهي مسؤولة عن مصلحة المستخدمين، مصلحة الشؤون الإجتماعية، مصلحة الوسائل، مصلحة الأمن والنظافة .
7. المديرية التقنية والإنتاج : هي خلية تابعة للمديرية العامة يشرف عليها مدير مكلف بالإنتاج والمصالح التقنية.
8. مديرية المحاسبة والمالية : تعمل هذه المديرية على تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وتراقب جمع العمليات باستمرار سواء كانت مقبوضات أو مدفوعات وفي نهاية الشهر تبرمج هذه العمليات في جهاز الحاسوب على يومياتن وهذا لإعداد ميزانية ختامية فرعية، وجدول النتائج، بعد أن تتحصل على الوثائق الخاصة بكل عملية وهي مسؤولة عن مصالح المحاسبة للفروع الأخرى (فرع مستغانم، شلف، ملاكو، بئر الجير).

المبحث الثاني: واقع المراجعة الداخلية على مستوى DAHRA VIP

المطلب الأول: مراحل القيام بالمراجعة الداخلية على مستوى المؤسسة

1 - إنجاز برنامج سنوي للتدخل: حيث تزاول وظيفة المراجعة الداخلية عملها وذلك بوضع في بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي، تضع من خلاله إطار ومجال عملها، كما يمكن لها في بعض الحالات التدخل إستثنائيا وهذا بطلب من المصالح المعنية لأحد الوحدات التابعة للمؤسسة، أو من مديرية الوحدة نفسها، وهذا متى ما لوحظ أن هناك خطر مالي أو محاسبي في نشاط ما، أو مجال عمل المراجع الداخلي داخل المؤسسة في برنامج العادي غير محدد في نشاط أو مصلحة معينة، بل يذهب إلى أبعد من ذلك فيشمل مثلا:

- المراجعة الداخلية لوظيفة الإنتاج؛

- المراجعة الداخلية لوظيفة المشتريات؛

- المراجعة الداخلية لوظيفة المخزونات؛

- المراجعة الداخلية للجرد؛

- المراجعة الداخلية المحاسبية.

2 - إعلام الهيئة المعنية بالمراجعة من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج المراجعة: هنا هي مديرية المراجعة ومراقبة التسيير، اعتبارا على أن نشاط المراجعة تابع لها إداريا؛

3 - إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالمراجعة من قبل رئيس المهمة؛

4 - إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالمراجعة وهذا باستعمال إستمارة أسئلة للمراقبة الداخلية؛

5 - تقديم الإستنتاجات إلى المسؤولين ؛

6 - تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة؛

7 - تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية بالمراجعة وهذا من أجل إعطاء تفسيرات عن التحاليل والنتائج المتوصل إليها؛

8 - إستقبال تفسيرات الهيئة المعنية؛

9 - قيام المراجع الداخلي بفحص التفسيرات المرسله بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء إن وجدت؛

10 - تحرير التقرير النهائي وإرسال نسخة منه إلى الهيئة الإدارية العليا.

المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة التخطيط المناسب يمكن المراجعين من تحديد المشاكل ومنع أو التقليل من حدوثها وذلك يجعل أموالهم تنفذ بسهولة كبيرة وبالتالي تجنب الخطر الناجم عن إهمال بعض العناصر.

- خطوات عمل المراجع: عند وصول المراجع إلى مصلحة من هذه المصالح فإن أول سؤال يطرحه: من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ ووظيفة كل واحد منهم؟ حيث تكمن خطوات عمل هذا المراجع على مستوى المصالح التالية:

1- على مستوى مصلحة التمويل: تكون ب:

من خلال فحص فواتير ووثائق المواد الأولية للشهر؛

. إحصاء حالات المدخلات والمخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المراجع: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي إستلمت فيه فواتير الشراء؟

2- على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:

. طلب الوثائق الخاصة باستهلاكات الشهر من المواد الأولية؛

.الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية؛

.حالات الإنتاج اليومية في الشهر.

أسئلة أخرى يطرحها المراجع:

• من هم المسؤولين عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؟

• ما هو معدل فقدان المواد الأولية؟

3- على مستوى المصلحة التجارية: تكون من خلال

• استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل نوع من الأغذية المباعة؛

• فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر؛

• التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر؛

والسؤال الذي يطرحه المراجع: هل الزبون يأخذ معه الفاتورة في وقت استلامه للمبيعات؟

المطلب الثالث: برنامج مهام المراجع الداخلي

المراجعة العادية: يحدد برنامج عمله السنوي بالتشاور مع مجلس المدير الذي له الحق في إتخاذ القرار المناسب والمصادقة عليه، حيث يتطرق المراجع الداخلي في برنامجه إلى جميع الوحدات التابعة للمؤسسة دون إستثناء، تتلخص طبيعة المهمة في برنامجه السنوي أساسا في السهر على إحترام إجراءات التسيير، وإيجاد الحلول والقرارات المناسبة التي يتم إتخاذها، حيث يستطيع المراجع الداخلي توسيع نطاق مهمته لتشمل مراجعة الحسابات واليوميات والمراجعة المالية والمحاسبية، إذا وجد أن إجراءات الرقابة الداخلية

غير محترمة بشكل كبير، أما إذا وجد أن هذه الإجراءات محترمة ومطبقة بشكل جيد فإنه يعتبر أن مهمته قد إنتهت، فتأتي مهمة المدير في إتخاذ وإختيار القرار المناسب والصحيح الذي تمت المراجعة من أجله. المراجعة العملية : تخص هذا النوع من المراجعة الحالات الإستثنائية ووصول طلب من إحدى الوحدات يستدعي بتدخل المدير العام والمراجع الداخلي في إتخاذ القرار الصحيح، وذلك من خلال قيام المراجع الداخلي مهمته محددة، ويطلب طلب الوحدة إلى مجلس المدير العام الذي يدرس هذا الطلب، ثم يرسل نسخة منه إلى خلية المراجعة، يطلع المراجع على هذه النسخة ثم يقوم بإرسال طلب أمر مهمته يحدد فيها المهمة وتاريخ بدايتها إلى خلية المراجعة ولا يجوز للمراجع الداخلي الخروج عن أمر المهمة عند الضرورة. المبحث الثالث: أهمية المراجعة الداخلية في اكتشاف نقاط القوة والضعف للمؤسسة. بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بشرح آلية عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة ومن ثم سرد نقاط القوة والضعف للمؤسسة.

المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

أولاً : ميثاق المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة :

1- غرض ونطاق العمل : المراجعة الداخلية هي خلية توفر ضمانات مستقلة وإنتظام موضوعي، وإمثال وكفاءة العمليات في ضوء القواعد المعمول بها من أجل توفير خدمات إستشارية المساعدة على خلق القيمة المضافة وتحسين مستوى السيطرة على عمليات المؤسسة، كما أنه يساعد على تنظيم، تحقيق أهدافها من خلال تقييم نهج منظم ومنهجي لعملية إدارة المخاطر الرقابية، وحكومة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها.

مجال تدخل خلية المراجعة الداخلية هي تحديد ما إذا كانت جميع عمليات إدارة المخاطر وحوكمة الشركات مناسبة وتعمل لضمان ما يلي :

- تحديد المخاطر وإدارتها بشكل مناسب،
- التفاعل بين مختلف الجهات الفاعلة في إدارة المؤسسة على النحو المطلوب؛
- تصرفات الموظفين تتفق مع القواعد والمعايير والإجراءات والقوانين واللوائح؛
- يتم الحصول على الموارد الإقتصادية وتستخدم بكفاءة ومحمية بشكل كاف؛
- يتم تحقيق البرامج والخطط والأهداف؛
- يتم تشجيع الجودة والتحسين المستمر لعمليات الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- القضايا التشريعية والتنظيمية الهامة التي تؤثر على المؤسسة؛

- يتم تحديد العلاج المناسب للمشاكل.
- 1. المسؤولية : رئيس المراجعة الداخلية وفريق المراجعة الداخلية مسؤولون على :
 - وضع خطة المراجعة السنوية مرنة وعلى أساس تقييم المخاطر، كما في ذلك أي المخاطر التي تم تحديدها من قبل الإدارة والمخاوف منها في السيطرة عليهما وتقديم هذه الخطة؛
 - التحديثات الدورية إلى الإدارة العليا والموافقة عليهما؛
 - تنفيذ مهمة المراجعة السنوية حسب الخطة الموضوعية؛
 - حفاظ فريق المراجعة على المعارف والمهارات المهنية والخبرة الكافية والشهادات المهنية للقيام بمهمة المراجعة الداخلية؛
 - حصول الإدارة على تقارير دورية تلخص نتائج أنشطة خلية المراجعة؛
 - إبقاء الإدارة على علم بالممارسات الناجحة والعمليات التي تقوم بها خلية المراجعة الداخلية؛
 - المساعدة في التحقيق في الأنشطة المشتبه بها داخل المؤسسة وإيصال نتائج التحقيق إلى المدير العام.
- 2. الإستقلال :
 - لضمان إستقلالية المراجع الداخلي يجب أن يكون تابع وظيفيا وإداريا للإدارة العليا، ومستقل عن باقي الوظائف الإدارية بالمؤسسة، وينبغي أن تتضمن التقارير المقدمة إلى الإدارة العليا معلومات منتظمة وكاملة عن موظفي المراجعة الداخلية.
- 3. السلطة : يحق للمراجع الداخلي أن :
 - يكون لديه السلطة الكافية للوصول إلى جميع وظائف ومصالح وأقسام المؤسسة؛
 - إختيار الأعوان التي تساعد في مهمة المراجعة الداخلية، وتحديد مجالات التدخل وتطبيق التقنيات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة؛
 - الإطلاع والفحص لجميع السجلات والدفاتر وكذلك الحصول على الوثائق الضرورية؛
 - الحصول على المساعدة اللازمة من موظفي الوحدات التنظيمية التي تجرى فيها عمليات المراجعة الداخلية؛
 - إعداد التقارير دون وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي يتم إكتشافها خلال عملية الفحص.

المطلب الثاني : منهجية سير عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة
تعتمد المؤسسة الجزائرية لتربية الدواجن على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية،
كما تسعى قدر الإمكان إلى تطبيق المعايير العالمية للمراجعة الداخلية وتتم عملية المراجعة الداخلية في
المؤسسة حسب مراحل ومنهجية محددة ضمن القانون الداخلي لخلية المراجعة الداخلية في المؤسسة. ويمكن
شرح آلية عمل المراجع الداخلي في الخطوات التالية :

- 1 - وضع برنامج للمراجعة الداخلية : يتم وضع برنامج سنوي للمراجعة الداخلية من قبل المكلف
بالمراجعة في المؤسسة محل الدراسة.
 - 2 - رسالة مهمة المراجعة : بعد الموافقة على البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية من طرف المدير
العام للمجمع، يتم إرسال رسالة تتضمن أمر البدء بمهمة المراجعة الداخلية وذلك حسب ما هو محدد في
البرنامج.
 - 3 - إختيار لجنة المراجعة : بعد تلقي أمر البدء بالمهمة يقوم المراجع الداخلي بإختيار موظفين آخرين
يساعدانه في هذه المهمة.
 - 4 - إعداد إستبيان : يتم إعداد إستبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة حول المصلحة المراد مراجعته،
فهذا الإستبيان عبارة عن دليل يتبعه المراجع أثناء عملية المراجعة الداخلية.
 - 5 - العمل الميداني : بعد إختيار لجنة المراجعة وإعداد الإستبيان يقوم المراجع الداخلي إلى المديرية محل
المراجعة حيث يتم:
- فهم العمليات من خلال مقابلة المسؤولين عن المصلحة، ودراسة المستندات والوثائق؛
 - تحديد مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في العمليات ومقارنتها مع أفضل الممارسات؛
 - إختيار مدى فعالية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المساعدة على تحقيق الأهداف
المرجوة من تلك المصلحة؛
 - إعداد مسودة المراجعة الداخلية ومناقشة الملاحظات والنتائج، والتحقق من مدى مصداقية النتائج؛
 - محاولة حل المشاكل من خلال تقديم مقترحات لحلها.
- 6 - إعداد التقرير الأولي : يتم إعداد تقرير أولي للمراجعة الداخلية حيث يتضمن كل الملاحظات التي
لوحظت من طرف المراجع الداخلي والمشاكل التي تواجهها المصلحة محل الدراسة.
 - 7 - إعداد تقرير المراجعة الداخلية النهائي: بعد الإنتهاء من كل المهمة يتم رفع تقرير المراجعة الداخلية
النهائي والذي يتضمن ردود المديرية المعنية بالمراجعة، ويتضمن المشاكل التي لم يتم حلها بناء على التقرير
الأولي، يمكن لمدرء المديرية أن يقوموا بمعالجتها فيتم رفعها في التقرير النهائي.

يتضمن ملف المراجعة الداخلية عند إرسال التقرير للمدير العام للمؤسسة الوثائق التالية :

- رسالة البدء بالمهمة؛
- مقدمة هي عبارة عن وثيقة تعرف الفرع المهني بالمراجعة والخدمات التي يقدمها؛
- وثيقة توضح اسم المراجع الداخلي؛
- الخدمة التي تم مراجعتها؛
- الجهة الخاضعة للمراجعة؛
- المشاكل الملاحظة التي تواجهها.

المطلب الثالث: نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

نقاط القوة:

- البساطة وعدم التعقيد في مختلف المسؤوليات الوظيفية ووضوح خطوط الاتصال بين كل مصلحة.
- توفر المستندات المحاسبية لاثبات مختلف العمليات محاسبيا.
- توفر اشخاص مؤهلين للقيام بالعمل الرقابي وعملية المراجعة الداخلية.
- استخدام الاعلام الالي لتسهيل عملية التسجيل المحاسبي للعمليات وتقليص الاخطاء بصفة ملحوظة.
- تحفيز العمال ماديا ومعنويا.
- اتباع نظام عقوبات جيد يسمح بمعاقبة العامل المهمل لعمله حسب درجة الخطأ المرتكب.
- اشراك العمال في الدورات التكوينية للموظفين والعاملين بالمؤسسة.

نقاط الضعف:

- عدم فعالية نظام المعلومات داخل المؤسسة بسبب عدم تطبيق مبادئ الرقابة المتعارف عليها.
- عدم القيام بالمراجعة المستمرة.
- عدم وجود جرد فجائي خلال السنة، الأمر الذي يؤدي الى وجود تلاعب ومحاولة اخفاء كل ظواهر الغش والاختلاس.

تسعى مؤسسة تربية الدواجن لبلوغ مجموعة من الأهداف وذلك بما يتوفر لها من إمكانيات مادية، بشرية، مالية، وتعتبر التغييرات الهيكلية التي مرت بها المؤسسة هي أحد أهم العوامل التي ساهمت في تكوين نظام رقابي يمكنه وبصورة سليمة من الوقوف على كل ما يجري داخل المؤسسة ولعل من بين أهم إنجازات المؤسسة في هذا المجال هو تبنيها لخلية المراجعة الداخلية، التي لم تستغرق وقتا طويلا لإثبات مكانتها ودورها داخل المؤسسة كأحد أكثر أجهزة التسيير والرقابة تطورا وفاعلية، حيث زادت المؤسسة من اعتمادها على أعمال المراجعة الداخلية عامة والنتائج والتوصيات خاصة في عملية إتخاذ القرارات عبر جميع المستويات وكافة مديريات المصالح والفروع لتصبح بذلك القرارات المتخذة أكثر جدوى وفاعلية ومناسبة مما يمكن المؤسسة من رفع مستواها.

خلاصة:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المطروحة، من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، والتي رأينا أنها تولي إهتمام كبير يخلية المراجعة الداخلية، ويتجلى ذلك من خلال التعليمات والسياسات الإدارية الصادرة حول مختلف وظائف المؤسسة من حيث تحديد الإختصاصات وإسناد المهام، وتكليف موظف كفاء للقيام بعملية المراجعة الداخلية والتي تتجلى في عملية فحص وتدقيق مختلف العمليات والوظائف والسجلات والتقارير الواردة من مختلف الفروع والمصالح، لإكتشاف نقاط القوة وإستغلالها، ونقاط الضعف ليتم معالجتها بالطريقة المثلى التي تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

خاتمة عامة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين الى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وأصولها من مختلف أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الاخطاء والغش والتزوير، هذا التنظيم يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى أدوات رقابة ملائمة. ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها أداة إدارية تابعة للإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل على تقييم هذا النظام من أجل اكتشاف نقاط قوته وضعفه واستخراجها ومعرفة أسبابها، وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين وتطوير هذا النظام من طرف الادارة العليا.

إن اسقاط الجانب النظري على مؤسسة DAHRA VIP قد أظهر لنا كيفية سير عملية المراجعة الداخلية ومدى أهميتها في المؤسسة، وكيف تساهم في تفعيل وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، الذي تبين لنا أنه قوي ومقبول على العموم، وهذا ما يثبت لنا أن للمراجعة الداخلية دور فعال في المؤسسة.

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

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

- فيما يخص الفرضية الأولى فإن المراجعة الداخلية وظيفية مستقلة نسبياً نظراً لخضوع المراجع الداخلي للمدير العام مما يكسبه القوة على مراجعة ومراقبة جميع رؤساء المصالح وعدم خضوعه سلمياً إلا للمدير وهذا يؤدي به إلى كشف نقاط الضعف في النظام وإعطاء اقتراحات لتحسين التسيير.

- تتمثل الفرضية الثانية في أن نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف المؤسسة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى نظم رقابة جيدة.

- أما الفرضية الثالثة فإن نجاح عملية المراجعة لا يتوقف فقط على كفاءة المراجع بل يرجع إلى احترام هذا الأخير إلى المعايير المتعارف عليها وذلك باعتبارها الموجه الرئيسي لعملية المراجعة، أضف إلى ذلك الخبرة المهنية ومحاولة المراجع للحصول على أحدث المعلومات والنظريات المتعلقة بالمراجعة من خلال حضور ندوات وملتقيات.

- أما الفرضية الرابعة والمتضمنة إتباع المراجع منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات من خلال قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة بإعداد الخطة والبرنامج حتى ينطلق في المهمة، ويكون ملفات العمل حتى يسهل عمله، وحصوله على أدلة وقرائن إثبات ليقوم في الأخير بالإدلاء برأيه حول صدق البيانات المحاسبية والمالية في تقرير يشمل ذلك.

أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي :

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

- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفية أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة.

- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة والتوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة.

- هدف مصلحة المراجعة هو التأكد دورياً من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.

- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان .

- هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من أجل الحكم على مدى فعاليته.

- تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة ومترابطة طبقاً لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية إلى المستفيدين من هذا التقرير.

- إن الإخلال بأي معيار من معايير المراجعة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع والى اختلالات في أدائه.
- قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع الداخلي من أجل التحقق من انه فهم النظام وأحسن تلخيصه.

وفي الأخير وبعد الانتهاء من عرض النتائج كان لابد أن نخرج بمجموعة من التوصيات والاقتراحات فيما يخص مؤسسة DAHRA VIP :

- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل توفير جو مناسب للعمل بكل إتقان واحترام المعايير والشروط التي تؤدي إلى تحقيق المؤسسة لأهدافها.
- ضرورة الإهتمام بالتوصيات المقترحة التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الداخلي.
- محاولة المشاركة في الدورات العلمية من أجل الإطلاع على التطورات الحاصلة في مجال المراجعة.
- يجب على المؤسسة استخدام التقنيات الحديثة في التسيير بغية الوصول إلى التسيير الجيد للمخزون وهذا لتفادي قدر الإمكان التكاليف الإضافية.
- ضرورة تشغيل أيدي عاملة مؤهلة لأداء مهمة تسيير المخزون على أكمل وجه من أجل تحسين التسيير في الوحدة.

ويمكن بنهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديرة الدراسة وهي:

- دور مراقب الحسابات في ترشيد قرارات المؤسسة والمساهمة في الإصلاح الإقتصادي.
- فعالية المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في الأداء الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية.

قائمة الأشكال والجداول

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	معايير المراجعة الداخلية	01
13	انواع المراجعة الداخلية	02
31	مكونات نظام الرقابة الداخلية	03
34	مقومات نظام الرقابة الداخلية	04
37	اجراءات نظام الرقابة الداخلية	05
43	المراحل الاساسية لعملية الرقابة الداخلية	06
51	الهيكل التنظيمي لمؤسسة DAHRA VIP	07

قائمة المراجع

اولا : الكتب

باللغة العربية:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دارالصفاء، عمان الأردن، 2000 .
- 2- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015 .
- 3- انتزاع علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 4- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006 .
- 5- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
- 6- جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 .
- 7- جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004 .
- 8- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998.
- 9- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006 .
- 10- داود يوسف تبج ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة الاولى ، اتحاد المصارف العربية، بيروت – لبنان، 2007 .
- 11- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبولة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة ،عمان، 2001 .
- 12- رجب السيد راشد ،عبد الفتاح محمد الصحن ،أصول المراجعة ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،الاسكندرية ، 2000 .

- 13- زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مكتبة بن موسى السعيد شارع القدس، الوادي، الجزائر، طبعة 2010-2011.
- 14- سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003 .
- 15- صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2010 .
- 16- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 2، الرقابة الداخلية- أدلة الإثبات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 .
- 17- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبوزيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991 .
- 18- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر 1989 .
- 19- عبدالفتاح محمد الصحن، فتحي رزاق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004 .
- 20- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، 2009.
- 21- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009 .
- 22- فتحي رزاق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002 .
- 23- فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2003 .
- 24- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2006 .
- 25- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007.
- 26- مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.

باللغة الفرنسية:

- Jacques Villeneuve, LE CONTROLE INTERNE : GUIDE DE PROEDURES, Québec, Paris, 2003. -27
- Jaques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, Groupe Eyrolles, 8eme édition, Paris, -28
France, 2013.
- R et Sophie N, audit interne et contrôle de gestion, Groupe Eyrolles, Paris. France, .Jaques -29
2011.
- Louis GALLOIS, Théorie et pratique de l'audit interne ,Éditions d'Organisation ,édition N7, -30
pris, 2009.
- Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, Village -31
mondial, 1er édition, France,2006.

ثانيا : الاطروحات والرسائل الجامعية

مذكرات الماجستير:

- 32- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير،
جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.
- 33- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة
مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع: محاسبة وتدقيق ، غير منشورة ،
جامعة الجزائر3، 2010/2009.
- 34- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة
ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007 .
- 35- عمرعلي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن
متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009-2008.

المجلات :

- 36- ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد -12 ، العدد 4، العراق، 2010 .
- 37- زهرة حسن عليوي، فاطمة صالح مهدي، 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 .
- 38- علي حسين الدوغجي، أيمن مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO ، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19 ، العدد 70 ، العراق.

القوانين والمراسيم :

- 39- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2- السنة الخامسة والعشرون، قانون رقم 01-88. الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 .