

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

عنوان المذكرة

الرقابة و دورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

من الدراسات السابقة

دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة

MAG-MOS

مستغانم

من إعداد الطالبة : بن عبد الله هاجر

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بن حمو عبد الله	أستاذة محاضر (أ)	جامعة مستغانم
مقررا	موزاوي عبد القادر	أستاذ مساعد (أ)	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2020/2021

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى رمز المحبة و العطاء أمي الحبيبة

و إلى سندي في الحياة أبي الغالي

و إلى روجي و دربي المشرق زوجي الكريم

و إلى كل من ساندني و كان بجانبني طوال فترة عملي

تحياتي الغالية إلى كل من عائلة بن عبد الله و عائلة قريفي

و لكل زملائي

مع تحية تقدير إلى الأستاذ المؤطر موزاوي عبد القادر

تشكرات

الحمد لله الذي أنار لي درب العلم و المعرفة و أعانني ووفقني على إنجاز هذا العمل

أتوجه بجزيل الشكر و الإمتنان إلى الأستاذ المشرف "موزاوي عبد القادر"

و الدكتور "بن زيدان الحاج"

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و نصائحه القيمة حول الموضوع

و آرائه السديدة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة

على ما سوف يقدمونه من التوجيهات و التصويبات

جدول المحتويات

الصفحة	العنوان
-	قائمة الأشكال
أ	مقدمة عامة
-	الجانب النظري
-	الفصل الأول : مدخل إلى الرقابة
-	تمهيد
2	المبحث الأول : الإطار النظري لعملية الرقابة
2	المطلب الأول : مفهوم الرقابة و الهدف منها
2	أولاً : مفهوم الرقابة
3	ثانياً : أهداف الرقابة
3	المطلب الثاني : أنواع الرقابة
5	المطلب الثالث : مجالات الرقابة
7	المبحث الثاني : طبيعة عملية الرقابة
7	المطلب الأول : خطوات عملية الرقابة
9	المطلب الثاني : العناصر و الخصائص المتفاعلة في عملية الرقابة
9	أولاً : عناصر عملية الرقابة
11	ثانياً : خصائص الرقابة
12	المطلب الثالث : أدوات عملية الرقابة
14	المبحث الثاني : الرقابة الداخلية
14	المطلب الأول : ماهية الرقابة الداخلية

15	المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية
18	المطلب الثالث : مقومات و إجراءات الرقابة الداخلية
18	أولا : مقومات الرقابة الداخلية
20	ثانيا : إجراءات الرقابة الداخلية
22	خلاصة الفصل
-	الفصل الثاني : دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية
-	تمهيد
24	المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي
24	المطلب الأول : نشأة التدقيق الداخلي و مفهومه
24	أولا : لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي
24	ثانيا : مفهوم التدقيق الداخلي
25	المطلب الثاني : أنواع التدقيق الداخلي و معاييرها
25	أولا : أنواع التدقيق الداخلي
26	ثانيا : معايير التدقيق الداخلي
28	المطلب الثالث : أهمية التدقيق الداخلي و الهدف منه
28	أولا : أهمية التدقيق الداخلي
28	ثانيا : مهام المدقق الداخلي
29	ثالثا : أهداف التدقيق الداخلي
30	المبحث الثاني : خصوصيات المدقق الداخلي
30	المطلب الأول : الصفات التي يتحلّى بها المدقق الداخلي
32	المطلب الثاني : حقوق وواجبات المدقق الداخلي و طريقة أداء عمله
32	أولا : حقوق المدقق الداخلي
32	ثانيا : واجبات المدقق الداخلي
33	ثالثا : طريقة أداء عمل المدقق الداخلي
34	المطلب الثالث : الخصائص و الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي
34	أولا : خصائص المدقق الداخلي
35	ثانيا : الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي

36	المبحث الثالث : دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية
36	المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في التدقيق المالي و التشغيلي و الرقابة
36	أولا : التدقيق الداخلي و دوره في التدقيق المالي
36	ثانيا : التدقيق الداخلي و دوره في التدقيق التشغيلي
36	ثالثا : دور التدقيق الداخلي في نظم الرقابة الداخلية
37	رابعا : التدقيق الداخلي و دوره في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية
38	المطلب الثاني : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدقق
39	أولا : العوامل التي تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية
40	المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
42	خلاصة الفصل
-	الجانب التطبيقي : دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة
	تمهيد
44	البعد الأول : تمهيد بالنسبة لمؤسسة المخازن العامة
44	أولا : تعريف بالمؤسسة
44	ثانيا : نشاط و مهام المؤسسة
45	البعد الثاني : تجسيد دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة
48	خلاصة الفصل
49	خاتمة عامة
52	قائمة المراجع
	ملخص

الجانب النظري

مقدمة

الفصل الأول : مدخل إلى الرقابة

المبحث الأول : الإطار النظري لعملية الرقابة

المبحث الثاني : طبيعة عملية الرقابة

المبحث الثالث : الرقابة الداخلية

الفصل الثاني : دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

المبحث الثاني : خصوصيات المدقق الداخلي

المبحث الثالث : دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة

الجانب التطبيقي

البعد الأول : تمهيد بالنسبة لمؤسسة المخازن العامة

البعد الثاني : تجسيد دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة

خاتمة عامة

قائمة المراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	خطوات عملية الرقابة	01
19	عناصر الرقابة	02
26	مكونات الرقابة الداخلية	03
32	إجراءات الرقابة الداخلية	04

المقدمة العامة

إن تطور الإقتصاد و تزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور مؤسسات كبيرة صاحبها انفصال ملكية هذه المؤسسات عن إدارتها و توسع الفجوة بين الإدارة نفسها و مستويات الإدارة في أداء وظائفها ، و مع هذا الزخم و زيادة التغيرات إزدادت الحاجة إلى معلومات ملائمة يمكن الإعتماد عليها ، و لقد أدى التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية و زيادة حجم المؤسسات و إنتشارها جغرافيا على حاجة الإدارة المركزية إلى تفويض صلاحياتها و مسؤوليتها إلى حاجة توفير الرقابة للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة ، و عليه فقد تغير هدف وظيفة المنظمة و تغير حاجاتها. و بالتالي ظهر التدقيق كأداة رقابية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة و فعالية .

يعتبر التدقيق الوجه المكمل للعمل المحاسبي و المالي بصفة عامة و ذلك بإعتباره المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة و موضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية أي القوائم المالية .

وقد تطورت وظيفة التدقيق الوجه المكمل للعمل المحاسبي و المالي بصفة عامة و ذلك بإعتباره المرآة التي تعكس مدى صدق و صحة و موضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية أي القوائم المالية .

و قد تطورت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا كبيرا في الآونة الأخيرة نظرا لطبيعة المشاكل التي تقابل المؤسسات و الشركات ، و أدى ذلك التطور إلى الخروج بوظيفة التدقيق الداخلي من دورها التقليدي في الماضي إلى التطبيق المفهوم الحديث المحايد المتعلق بحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و تطوير أوجه النشاط المختلفة بها .

و في هذا الإطار لوحظ اهتمام متزايد من قبل المؤسسات في الجزائر بالتدقيق الداخلي و قد تمثل هذا الإهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد إهتمام المؤسسات بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية الذي يلعب دورا هاما في مساعدة إدارة المؤسسة و تسهيل مهمته في الرقابة و متابعة الأداء في قياس نجاحها في تحقيق الأهداف الموضوعة .

إن توفر الأنظمة الرقابية فعالة داخل المنظمات يجب أن تكون مدعمة بجهاز تدقيق داخلي فعال حيث يعد هذا الجهاز وسيلة تقويم مستقلة تساهم في تعزيز فاعلية و نجاح العمليات و التأكد من مدى الإلتزام بالقوانين و السياسات و التعليمات الداخلية .

• إطار الدراسة : يتمثل في

- العامل المكاني : يتم إجراء الدراسة التطبيقية في مؤسسة المخازن العامة بمستغانم

-

•

• أهمية البحث :

يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية فعالة لا يمكن الإستغناء عنها إذا أحسن استغلالها بحيث تعمل على تقييم نظام الرقابة من أجل كشف نقائصه و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة و بالتالي فالتدقيق يساهم في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة

• الغاية من البحث :

- توضيح أهمية و فائدة التدقيق الداخلي لصالح المؤسسة و مدى ضرورة توفر خدماتها في المؤسسة .
- محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة بإعتباره أداة فعالة بها .
- محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها و أدواتها .
- محاولة تقديم معلومة عن مدى مساهمة الرقابة و التدقيق الداخلي في أداة المؤسسة .
- التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية .

• أسباب إختيار الموضوع :

إن إختيار هذا الموضوع يعود لأسباب موضوعية و ذاتية .

• الأسباب اموضوعية :

- حاجة المؤسسات الجزائرية للتدقيق الداخلي قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحويلات الإقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه .
- الضعف الذي يعيشه التدقيق الداخلي نظرا لحدثته .
- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي الذي يسمح بتحديد كفاءة و فعالية نظام الرقابة .
- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي و فعالية الأداء في المؤسسة .

• الأسباب الذاتية :

- الميل الشخصي إلى احترام مهنة التدقيق .
- المهمة في إثراء المكتبة الجزائرية .
- يندرج البحث ضمن تخصصنا و تكويننا .

- محاولة تقديم فائدة عملية و مرجع علمي يستفيد منه ذوي الإختصاص .
- الإشكالية :
 - بناء على ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية :
 - ما دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟
- الأسئلة الفرعية :
 - ما المقصود من الرقابة و مختلف أنواعها ؟
 - ما هي مختلف مجالات الرقابة ؟
 - ما المقصود من التدقيق الداخلي و فيما يكمن دوره في المؤسسة ؟
 - كيف يساهم التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟
- الفرضيات :
 - يعمل التدقيق الداخلي على إكتشاف الأخطاء و إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة .
 - يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها .
 - مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة .
 - إن التدقيق الداخلي وظيفة لا تستغني عنها المؤسسة .
- المنهج المتبع :
 - إعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي .
- تقديم الخطة :
 - تم تقسيم البحث إلى إطارين
 - الإطار النظري ينقسم إلى فصلين :
 - الفصل الأول مدخل إلى الرقابة و الفصل الثاني دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية .
 - الإطار التطبيقي : الجانب التطبيقي دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة .

الفصل الأول

مدخل إلى الرقابة

تعد الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط و السياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير أعمالها لا تكتمل إلا بتنصيب نظام رقابي فعال يتضمن تحقيق مستوى مستمر و مرض من الأداء ، فهي تؤثر و تتأثر بباقي الوظائف بالمؤسسة ، و لهذا يجب أن يكون نظام الرقابة الذي تطبقه المنظمة فعالا و يتميز بخصائص يمكن معها الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة كما هو مخطط لها .

و لدراسة أشمل تم تقسيم الفصل إلى :

المبحث الأول : الإطار النظري لعملية الرقابة .

المبحث الثاني : طبيعة عملية الرقابة .

المبحث الثالث : الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : الإطار النظري لعملية الرقابة

المطلب الأول : مفهوم الرقابة. والهدف منها

أولاً : مفهوم الرقابة.

لقد وردت عدت تعاريف للرقابة بإختلاف وجهات النظر و إختلاف الآراء المتعلقة بها بحيث يعرفها البعض على :

• **التعريف الأول :** الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة ، و هي عملية متابعة الأداء و تعديل الأنشطة التنظيمية لما يتفق مع إنجاز الأهداف¹.

• **التعريف الثاني :** تعتبر الرقابة على أنها مجهود منظم تقوم به الجهة المسؤولة تشمل الملاحظة المستمرة للأداء و قياس النتائج الفعلية و مقارنتها بالمعايير الموضوعية لتحديد الإنحرافات عن هذه المعايير أو توقع حدوث هذه الإنحرافات و معرفة أسبابها ثم تحديد التصرفات العلاجية التي تحقق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للتنظيم و تحقيق أهدافها².

• **التعريف الثالث :** الرقابة هي الإشراف و المراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية تسيير العمل داخل المشروع و التأكد من أن ما يجري من عمل داخل الوحدة³.

• **التعريف الرابع :** الرقابة بصفة عامة تعني الإشراف و عملية المتابعة المستمرة و الدائمة للمؤسسة و الفحص الدقيق لمختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة للتأكد من أن العمل داخلها يتم وفقاً للخطط المرسومة و السياسات المثبتة⁴.

و نستنتج من التعاريف السابقة كالتالي :

- إن عملية الرقابة هي عملية مكملة لعملية التخطيط .
- إن الرقابة تهتم بقياس الأداء عن طريق مقارنتها بالمعايير التي تتم وضعها في الخطة ثم تصحيح الإنحرافات .
- إن الرقابة ضرورية لجميع الأنشطة في المؤسسة للتأكد من أن العمل يسير نحو تلك الأهداف .

1 علي شريف ، الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 365 .

2 سيد عبد الناجي ، الرقابة على الأداء من الناحية العملية والعلمية ، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية ، 2011 ، ص 18 .

3 عوف محمود الكفواوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، مطبعة الإنتصار للنشر و التوزيع ، 2004 . ص 17 .

4 كريمة علي الجوهر و آخرون ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية للنشر ، القاهرة ، 2012 ، ص 39 .

- إن الرقابة جزء لا يتجزأ من العملية الإدارية .

ثانيا : أهداف الرقابة

تكمن أهداف الرقابة في :

تقليل الأخطاء المتراكمة : إن الأخطاء الصغيرة و الإنحرافات البسيطة قد لا تؤثر في المؤسسة ماليا و لكن تراكم هذه الأخطاء و الإنحرافات يمكن أن تؤدي إلى مشكلة كبيرة ، لذلك يجب المعالجة منذ البداية .⁵

• المواكبة و الإنسجام مع التعقيد التنظيمي : عندما تكون المؤسسة بسيطة في هيكلها و عملها و تنتج منتوجا واحدا فإن نظامها الرقابي سيكون بسيطا ، أما إذا كان المؤسسة تنتج منتوجات كثيرة و متنوعة و لها منافسون كثيرون فإنها تحتاج إلى نظام رقابي يستطيع أن يوضح هذا التعقيد و يساعد الإدارة في التعامل معه .

• تخفيض التكاليف : إذا إستخدم النظام الرقابي بشكل فعال فإنه سيؤدي إلى تخفيض كبير في التكاليف خلال ضبط عمليات الإنتاج و وضع معايير دقيقة للأداء و الوقت الضائع .⁶

وهناك أهداف جانبية أخرى تتمثل في :

- تحقيق التعاون بين الوحدات و الأقسام التي تشارك في التنفيذ .
- التأكد من أن القوانين مطبقة تماما و أن القرارات الصادرة محل إحترام من طرف الجميع .
- تحديد المراحل التنفيذ و متابعة التقييم .
- المحافظة على حقوق الأطراف في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها و المتعاملين معها .

المطلب الثاني : أنواع الرقابة

بالنظر إلى الأنشطة النظام الإداري فإننا نجدها تعتمد على 03 مراحل رئيسية حيث تبدأ بالمدخلات و من ثم عملية التحويل و تنتهي بالمرجات و بالتالي فإن هذا النظام يحتاج إلى أنواع رقابية مختلفة تتمثل في :

• الرقابة على أساس مدى الزمعي : تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى 03 أنواع

5 مهدي.محسن العامري. ، طاهر محسن العالي ، الإدارة والأعمال ، دار وائل ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص 255 .
مرجع و موضوع نفسهما ، ص 225 .

- الرقابة السابقة : يهتم هذا النوع بالتحقيق من توفر جميع متطلبات ووسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ أي قبل بدء الأداء فهو يقلل من درجة الانحراف بين الأداء الفعلي و الأداء المتوقع ، كما أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها .
- الرقابة المتزامنة : هي عبارة عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات و الترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات أثناء تنفيذ الأنشطة خصوصا أثناء عملية تحويل المدخلات إلى المخرجات .
- الرقابة اللاحقة : يطبق هذا النوع من الرقابة بعد إنتهاء من تنفيذ الأنشطة و بالتالي التركيز على الأداء الماضي ، حيث يتم إبلاغ الإدارة بالتنفيذ بعد فترة زمنية معينة و تزويدها بنتائج و المقارنة بين الأهداف الفعلية و الأهداف الموضوعية⁷ .
- الرقابة على أساس الانحراف⁸ : تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :
 - الرقابة الإيجابية: و هي التي تسعى إلى تحديد الانحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها و الإستفادة منها. أكثر في المستقبل .
 - الرقابة السلبية : هي التي تسعى إلى تحديد و كشف الانحرافات السلبية و معرفة أسبابها والعمل على علاجها ، و عدم الوقوع فيها مرة ثانية .
- الرقابة على أساس تنظيمها : تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :
 - الرقابة المفاجئة : و هي التي تتم بشكل مفاجئ دون سابق إنذار من أجل مراقبة العمل وضبطه دون تحضيره مسبقا .
 - الرقابة المستمرة : و هي الرقابة المصاحبة لعمليات التنفيذ و التي تتوقع حدوث إنحرافات معينة قبل وقوعها و التي تتم عن طريق المتابعة و الإشراف و التقييم المستمر لأداء العمل⁹ .
- الرقابة على أساس مصدرها : يمكن تصنيف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :
 - الرقابة الداخلية : هي التي تتم داخل المنظمة و تمارس من قبل كافة الرؤساء على إختلاف مستوياتهم الإدارية و مجال عملهم ، و قد تمارس من قبل وحدة إدارية متخصصة بالعملية الرقابية .

7 محمد فريد الصحف ، مبادئ الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 350 .

8 عمر وصفي عقيلي ، الإدارة المعاصرة التخطيط_التنظيم_الرقابة ، دار زهران. عمان ، طبعة الرابع ، 2009 ، ص 438 .

9 السيد عبد الناجي ، مرجع سابق ، ص 24 .

- الرقابة الخارجية : هي الرقابة التي تأتي من خارج المؤسسة و تقوم بها أجهزة رقابية متخصصة ، و تكون تابعة غالبا للدولة مثلا البنك المركزي ، جهة رقابية خارجية على البنوك الأخرى ، و كذلك وزارة التعليم العالي... إلخ.¹⁰
- على أساس مستويات. الرقابة: تصنف الرقابة وفق المعيار إلى 03 أنواع :
 - الرقابة على مستوى الفرد : يسعى هذا النوع إلى تقييم أداء الأفراد و معرفة مستوى كفاءتهم في العمل و سلوكهم¹¹.
 - الرقابة على العمليات و الأنشطة : و التي تشمل عمليات التسويق و الشراء و الإستثمار... إلخ.
 - الرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة : يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة و معرفة نجاعتها في تحقيق الأهداف العامة المطلوبة مثل الحصص السوقية والعائد على الإستثمار... إلخ .
- على أساس موقع الجهاز الذي يمارس الرقابة : يمكن تصنيف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :
 - الرقابة المالية : وهذا النوع من الرقابة يقوم بممارسة أجهزة متخصصة بشكل مركزي مثل دواوين المحاسبة ، المراجعة و تشمل على الرقابة المحاسبية " التي تهدف إلى التحقق من كل العمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا لمبادئ المحاسبة¹² .
 - الرقابة الإدارية : تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات و الأساليب الطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و الإلتزام بالسياسات الإدارية¹³ .
- إن ما يمكن إستخلاصه من الرقابة الإدارية هو تحقيق الأهداف التنظيمية عن طريق إنجاز الإستراتيجيات المحددة مسبقا من أجل الوفاء بأي إحتياجات يستوجب القيام بها ، أي الحفاظ على التوازن بين الوسائل و الأهداف . ذ

المطلب الثالث : مجالات الرقابة

الرقابة عمل ضروري في كافة مجالات العمل داخل المنظمة ، نجدها تستخدم في كافة أنواع الأعمال و الأنشطة فهي تستخدم في المجالات التالية :

10 عمرو.وصفي.عقلي ، مرجع سابق ، ص 438 .

11 مرجع نفسه ، ص 437

12 عبد الوهاب.نصر علي ، شحاتة سيد شحاتة .، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، دارالجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 58 .

13 عبد الوهاب.نصر علي ، شحاتة سيد شحاتة .، مرجع سابق ، ص 59 .

1. الرقابة في مجال المشتريات : في هذا المجال يتم مراقبة السجلات الخاصة بأسعار الشراء و شروط الشراء و مواعيد الإستلام و الفحص الدقيق .
2. في مجال التخزين : تسعى في هذا المجال إلى مراقبة حركة المخزون في المستودعات الواردة ، كما تسعى أيضا إلى حماية المخزون من الأخطار ¹⁴ .
3. في مجال الإنتاج : تهدف الرقابة على الإنتاج إلى التأكد من أن ما تم إنتاجه مطابق لما هو مطلوب إنجاز ، و الرقابة على الإنتاج بمعناها الواسع تشمل الرقابة على المعدات و الآلات و الرقابة على الوقت و الحركة و الرقابة على جودة المنتجات ¹⁵ .

- الرقابة على الآلات : تأخذ الرقابة على الآلات عدة وجوه نذكر من بينها :

- التأكد من أن الآلات المطلوبة موجودة في المصنع وصالحة للعمل .
- التأكد من الإستخدام الأمثل للآلات .
- معرفة أسباب عطل الآلات و إجراء التصليحات اللازمة .
- التأكد من الإستعمال الأمثل لأدوات الرقابة في هذا المجال أي سجل الآلة ، بطاقة الآلة العاطلة ، سجل الوقت الضائع للآلات .

- الرقابة على الوقت و الحركة : إن الوقت و الجهد الجسماني من العناصر الأساسية في الإنتاج و بالتالي لابد من مراقبتها و من هنا ظهرت أهمية دراسة الوقت و الحركة .

إن دراسة الوقت الإنتاجي هي ملاحظة و تسجيل الوقت اللازم لأداء عنصر من عناصر العملية الإنتاجية ، أما دراسة الحركة فهي عبارة عن دراسة حركات العامل أو الآلة أثناء تأدية العملية الإنتاجية بغية تفادي الحركات الغير ضرورية .

- الرقابة على جودة المنتجات : تعني التأكد من أن جودة المنتجات مطابقة للجودة المحددة مسبقا و التي تعبر عنها عدة مؤشرات تتعلق بتركيب المنتج و بعض المعايير التي تخص إستعماله .

- مجال التسويق : تعمل الرقابة هنا على التأكد من أن مستوى الطلب على منتجات و مقارنتها مع ما هو وارد في الخطة ، و إن الحملات الإعلامية حققت هدفها ، كما تراقب مدى رضا المستهلك عن المنتجات المنظمة إلخ ¹⁶ .

14 عمر.وصفي عقيلي ، مرجع سابق ، ص 439 .

15 السعيد بلوم ، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ماجستر ، جامعة قسنطينة ، ص 31 .

16 عمر.وصفي عقيلي ، مرجع سابق ، ص 440 .

- في مجال البيع وتحقيق الإيراد : يتوقف الإيراد المتوقع عندما يتحقق من الكمية المباعة من الإنتاج و الأسعار التي بيع بها الإنتاج ، فإذا أنتجت الكميات المطلوبة لمقابل الطلب المتوقع و الذي تم مع حاجات السوق و التعاقدات التي تمت مع العملاء و الجهود التي تبذل في توزيع هذا الإنتاج فإن الكمية المباعة فعلا تتوافق مع الكمية المتوقع وإذا كانت الأسعار المتوقعة قد بيع الإنتاج بها فعلا فإن الإيراد المتوقع يتحقق ، و هذا يتطلب كله رقابة في أثناء التنفيذ لجميع العناصر المؤثرة على توافق الإيراد الفعلي¹⁷ .

- في مجال التمويل (الأموال) : يعتبر مجال الرقابة على الأموال هام و حيوي للمشروع حتى لا يحدث له توقف لعدم وجود السيولة النقدية الكافية للإستثمار في سداد نفقات و مصروفات الإنتاج و مستلزماته .

وتمثل الرقابة على الأرقام التكلفة و الإيراد المحقق و الربح المتولد من عمليات البيع و الذي يتحقق بإتمام الإيراد بالتكلفة ، و مقارنة كل ذلك مع الخطة المحددة¹⁸ .

7. مجال الأفراد : تسعى الرقابة هنا إلى مراقبة حسن سلوك الأفراد داخل العمل و إلتزامهم بتطبيق القواعد و اللوائح ، و تسعى أيضا إلى مراقبة مستوى الروح المعنوية السائدة في صفوف العاملين و رضاهم عن العمل .

المبحث الثاني : طبيعة عملية الرقابة

المطلب الأول : خطوات الرقابة.

إن عملية الرقابة تتضمن 04 خطوات رئيسية في الشكل التالي :

شكل رقم 01 : خطوات عمليات الرقابة

الإنحرافات

تتجاوز الحد

المسموح به

17 عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سراي ، فتحي رزق السوافري ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الإسكندرية . 2006 . ص 16 .

18 مرجع نفسه ، ص 18 .

الإنحراف ضمن

الحد المسموح به

المصدر: حسين حريم ، مبادئ الإدارة الحديثة (نظريات العمليات الإدارية ووظائف المنظمة) ، دار الحامد للنشر ، الأردن ، ص 2006 ، ص 306

1. مرحلة وضع المعايير: المعايير عبارة عن مستويات معينة للأداء يراد الوصول إليها من خلال التنفيذ وتتم من خلال هذه المعايير قياس و تقييم الأداء ، و المعايير قد تعكس طبيعة الأنشطة المحددة والضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة و من أمثلة المعايير ما يلي:¹⁹

- المعايير الربحية : معدل نمو الأرباح المستهدف ، رقم الربح المطلوب تحقيقه .
- المعايير التسويقية : حصة المؤسسة في السوق ، حجم النمو المعين ، معدل نمو المبيعات .
- المعايير التكنولوجية : إبتكار و تقديم منتج معين ، تطوير إستخدامات السلعة ، تحقيق مستوى جودة معينة .
- المعايير الزمنية : إنجاز مهمة معينة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية معينة .
- المعايير الإنتاجية : حجم معين من الإنتاج ، نسبة إستغلال الطاقة .
- المعايير المالية : نسب معينة للسيولة أو النشاط و رأس المال .
- المعايير المرتبطة بالقوة العاملة : أنواع برامج التدريب المطلوب تنفيذها ، مستوى معين من الأجور و الرواتب .

2. مرحلة قياس الأداء و التقييم : بعد تحديد المعايير بشكل واضح و ملائم يأتي دور الخطوة الثانية والتي لا تقل أهمية عن المرحلة السابقة ، و هي مرحلة تقييم الأداء الفعلي و نتائجه عن طريق قياس العمل الذي تم إنجازه و أدائه و مقارنته بمعيار التقييم .

19 زايد عبد السلام ، فارس طارق ، التخطيط و الرقابة في منظمات الأعمال ، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2003/2004 ص 11 .

إن عملية قياس الأداء تعني التعرف إلى مستويات الأداء الفعلي في ضوء المعايير و المؤشرات التي سبق تحديدها و الواقع العملي يثبت أن هناك إنحرافات مسموح بها و غير مسموح بها و لذلك يجب دراستها و التعرف على أسبابها و محاولة علاجها ، و تهدف رقابة الأداء إلى التحقق من كفاءة الأداء الفعلي و إلتزامه بالأداء المخطط ، بحيث تحقق المنشأة تكاليف أقل و أفضل إنتاجية ممكنة و أكبر أرباح ممكنة إلى نوعين رئيسيين هما :²⁰

- **رقابة الأداء المخطط :** حيث تتولى المحاسبة أمر إكتشاف الإنحرافات و تسجيلها ، ودراستها و تحليلها لمعرفة أسبابها و المسؤولين عنها ، ثم إقتراح الحلول في الوقت المناسب ، و تتولى إدارة المنشأة متابعة التنفيذ الفعلي من خلال البيانات المحاسبية عن الإنحرافات .
- **رقابة الأداء الفعلي :** تهدف المحاسبة إلى تطبيق نظام الرقابة الداخلية سليم ، و في حين تتولى إدارة المنشأة تطبيق التعليمات و اللوائح الداخلية الإدارية ، بشأن استخدام عناصر التكاليف و عوامل الإنتاج المختلفة ، بهدف التأكد من حسن أعمال المنشأة بشكل يحقق أهدافها .

وتتم في هذه المرحلة متابعة و قياس المعايير الموضوعية له ، فهذه المرحلة تتضمن تطبيق المعايير الموضوعية على الأداء الفعلي للتعرف على درجة مطابقة الأداء للمعايير الموضوعية و يتم قياس درجة الإختلاف أو الإنحراف بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية .

3. **مرحلة مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير :** تتم هذه المرحلة مقارنة مع الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ضوء المعايير الموضوعية و تحديد نوع و طبيعة الإنحرافات و الفرق بينهما ، بمعنى ما إذا كانت هذه الإنحرافات ملائمة أو غير ملائمة للمؤسسة ، عند الإنتهاء من القياس تقوم المصلحة المعنية بتحديد و تحليل أسباب هذه الإنحرافات ، و عليه فإن هذه المرحلة تتضمن جانبين أساسيين هما :

- قياس النتائج الفعلية للأداء بغرض تحديد الإنحرافات عن المعايير الموضوعية .
- توصيل المعلومات و البيانات إلى مراكز المسؤولية حتى يتسنى تحليل الإنحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب .

4. **مرحلة معالجة الإنحرافات :** بعد قياس الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير الموضوعية فإن الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة حينئذ يتمثل في تصحيح الإنحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي عما تم

20 أحمد حامد حجاج ، مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط - الرقابة - إتخاذ القرارات .. الإسكندرية ، الطبعة

الثالثة ، 2001 ، ص 44

رسمه أصلا من أهداف ، و عند محاولة تصحيح الإنحرافات و إعادة الوضع إلى ما هو مطلوب وفقا للمخطط فإنه قد يحدث أحد الأمور الثلاثة :²¹

- أن تستمر الإنحرافات في الظهور ، و إن كان ذلك في الحدود المسموح بها ، إن إستمرار تذبذب الأداء بشكل ملحوظ يجب النظر إليه بدقة و حذر حيث أنه قد يكون مؤشر الأخطاء جوهرية في العملية الإدارية .
- قد يعجز نظام الرقابة عن تصحيح الإنحرافات ، و بذلك يخرج مستوى الأداء عن الخط المرسوم له و أيضا عن الحدود المسموح بها زيادة أو نقص و مثل هذا الوضع إذا إستمر لفترة طويلة نسبيا يؤدي حتما إلى تدمير النظام .
- قد يكون نظام الرقابة دقيق و محكما و في هذه الحالة فإنه سرعان ماتم السيطرة على الإنحرافات و إعادة الأمر إلى مساره المرسوم له .

وعليه يمكن القول أن نتائج الرقابة هي النقطة التي عندها تبدأ وظائف الإدارة الأخرى. التخطيط و التنظيم

و توجيه العمل بإجراء التعديلات الضرورية من أجل تلاقي الإنحرافات.²²

المطلب الثاني : عناصر و خصائص المتفاعلة في عملية الرقابة

أولا : عناصر عملية الرقابة

شكل 02 عناصر الرقابة

تمر الرقابة ب 05 مراحل رئيسية ، تلعب المحاسبة و الإدارة بكل من هذه المراحل دورا هاما و متكامل في الشكل التالي على النحو التالي :

21 أبو بكر مصطفى. بعيرة ، الرقابة الإدارية. في المنظمات مفاهيم أساسية ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، جامعة الدولة العربية ، العدد 273 ص 60

22 عمر. وصفي. عقلي ، مرجع سابق ، ص 449 .

المصدر: عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، فتحي رزق السوافري ، الرقابة والمراجعة الداخلية
2006 ص 25 .

1 التنظيم : يعتبر العنصر الأول من مرحلة الرقابة ، يعتبر التنظيم السليم و إختيار الأفراد ذوي الكفاءة
و القدرة لهما الأولوية لتحقيق رقابة فعالة على تكلفة المواد الأولية .²³

2 التوجيه : تتضمن هذه المرحلة العناصر الرئيسية التالية لزيادة فعالية دور الرقابة بصفة عامة .

- توجيه الأفراد و إرشادهم أولاً بأول بهدف الوصول لمستوى المثلى للأعمال المختلفة بما يتفق مع
المعايير .

- مراعاة الإستخدام السليم لعناصر المحاسبي المطبق في المشروع و الطرق المحاسبية الملائمة
لطبيعة النشاط .

- إصدار التوجيهات و التعليمات الدورية و بصورة مستمرة بهدف تصويب أخطاء أو إنحرافات
منعاً لتكرارها .²⁴

3 المراقبة : بعد التنظيم و
التوجيه تأتي المرحلة الثالثة و هي مراقبة الأداء تهدف إلى التأكد من مدى كفاءة الأداء فإن المراقبة تتم
بدون تخطيط سابق .²⁵

4 التقييم : بعد المراقبة للأداء
الفعلي سواء كان مخططاً أو غير مخطط فإن مرحلة التقييم تلي المراقبة لغرض التأكد من أن النتائج
تمت طبقاً لما أراد لها أن تتم ، و تقوم المحاسبة بالدور الأكبر في التقييم من حيث تحليل هذه النتائج .

5 التقرير: تعتبر هذه المرحلة
الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس أنها تمثل المرآة التي تعكس نتيجة المراحل لسابقة من خلال
إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية و في هذا المجال يجب مراعاة العناصر التالية :

- إعداد التقرير بالشكل الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية .

23 كمال خليفة أبو زيد ، الرقابة على عناصر التكاليف ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 200 ص 18 .

24 محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري ، المعايير والقواعد) المكتب الجامعي الحديث 2007 ص 26

25 عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ص 26 .

- يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل و المحتوى .
- الإهتمام بالتقرير باعتبار أنه وسيلة يمكن الإستفادة منها في أكثر من مستوى إداري .²⁶

ثانيا : خصائص الرقابة.

لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص و هذا حتى يكفل له النجاح والفعالية

- 1 الدقة : يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على المعلومات الصحيحة و الدقيقة و كاملة عن الأداء ، و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات ، من خلال البيانات المسجلة بالوثائق و السجلات المحاسبية و كذا المتابعة المستمرة في إكتشاف الأخطاء و الإنحرافات .
- 2 أن تكون الرقابة إقتصادية: فالنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة ، إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط و بالتالي إتساع نطاق الرقابة فالهدف الأساسي من وجوده هو ضبط العمليات و النشاطات المختلفة للحد من إهدار التكاليف .²⁷
- 3 أن يكون النظام الرقابي سهل الفهم : أي أن النظام الرقابي لا يكون واضحا و مفهوما فلا قيمة له وقد يؤدي إلى الوقوع في أخطاء كثيرة .
- 4 أن يكون النظام الرقابي مرنا: أي أن تكون الوسائل الرقابية و المعايير المستخدمة قابلة للتطور و التعديل بما يتلائم مع تغيرات الظروف .
- 5 أن تتصف الرقابة لتسجيل بسرعة الإنحرافات : تعني أن الرقابة و إقتصاديتها ترتبط إرتباطا واضحا أساسا بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في كشف الإنحرافات في حينها و التبليغ عنها بسرعة و تحديد أسبابها و العكس صحيح .²⁸
- 6 التنبؤ بالمستقبل : يجب أن لا تقتصر النظم الرقابية على إكتشاف الإنحرافات الحالية مع العملية الإنتاجية و إنما على المدير أن يسعى جاهدا للحصول على أساليب رقابية تمكنه من التنبؤ بالإنحرافات قبل وقوعها و إتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تفادي إهدار التكاليف .

26 محمد السيد سريا، مرجع نفسه، ص 27/28 .

27 إبراهيم عبد العزيز شيخا، الإدارة العامة العملية. الإدارية .. مؤسسة الشباب الجامعية للنشر ، مصر. ص 254 ، 256 .

28 منال طلعت محمود .. أساسيات في علم الإدارة ، المعهد العالي للنشر ، الإسكندرية ، 2003 ص 207 .

- 7 الملائمة : يعني أن يكون النظام الرقابي صورة تعكس طبيعة نشاط المؤسسة و يتلائم مع التنظيم الخاص بها و أهدافها مع تأكيد عدم نمطية نظم رقابية أي لا يوجد نظام رقابي يتناسب مع كل المؤسسات .
- 8 الفعالية : أي أن يحقق النظام الرقابي الغاية المنشودة من إستخدامه ، و منع وقوع الأخطاء أو الإنحرافات قبل وقوعها و إكتشافها حال وقوعها إذا وقعت و معرفة أسبابها و العمل على تصحيحها بأسرع ما يمكن .

المطلب الثالث : أدوات الرقابة

هناك العديد من الأدوات و الأساليب التي يمكن إستخدامها للقيام بالرقابة أهمها :

1. الميزانية التقديرية. (الموازنة التخطيطية) : تعتبر الموازنة من أكثر أدوات الرقابة الإدارية إستخداما ، و في بعض الأحيان تعتبر أداة لتحقيق الرقابة ، و الموازنة ما هي إلا ترجمة للخطط في شكل رقمي لذلك يمكن القول أن الموازنات ماهي إلا صياغات للنتائج المتوقعة في شكل ما يلي و يمكن تصنيفها إلى :²⁹
 - الميزانية التقديرية. التشغيلية : تخص بمراقبة التكاليف و الإيرادات و الأرباح .
 - الميزانية التقديرية المالية : تستهدف تأمين التكامل و التطابق بين الخطة المالية للمؤسسة وخططها التشغيلية و من أهمها :
 - الميزانية التقديرية. للنفقات الرأسمالية : تعد الحصاص للإنفاق الرأسمالي في المباني ، الأراضي الآلات ... الخ .
 - الميزانية التقديرية. النقدية : و هي التنبأ بالمقبوضات و المدفوعات النقدية .
 - الميزانية التقديرية. التمويلية : تعني الإحتياجات التمويلية للمؤسسة .
2. البيانات الإحصائية : تقوم إدارة المؤسسة بإعداد إحصائيات في المجالات المختلفة لنشاطها وتستعمل هذه الإحصائيات و خاصة السلاسل الزمنية لدراسة التطور التاريخي للأعمال و التنبؤات و تقدم هذه الإحصائيات في شكل جداول ، إن إستعمال الجيد للبيانات الإحصائية و الخرائط ، يمكن مراقبة سر أعمال المؤسسة و إكتشاف السلبيات قصد تصحيحها .

29 كمال متولي عمران ، التخطيط و الرقابة ، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث في العلوم الهندسة للنشر ، القاهرة 2008 ، ص 23 .

3. التقارير والتحليل الخاصة: تعد التقارير من أهم الأدوات المستخدمة إما أن تكون شفوية أو مكتوبة وهي الأكثر إستعمال و الأكثر مصداقية و التقارير تستعمل في كل المؤسسات من أجل الحصول على المعلومات المتعلقة بإنجاز المهام الموكل له للوحدة الإدارية و الأفراد تسمح التقارير بالإحتفاظ بقاعدة البيانات في المستقبل عند إجراء الدراسات المختلفة بالمقارنة بين النتائج التاريخية و النتائج المحصل عليها حديثا .
4. الملاحظة الشخصية : و تعتمد على الإتصال المباشر بين الملاحظة و قائمين على العمل من خلال المشاهدة أو الإستماع المباشر أو عن طريق الأجهزة التسجيلية ، و تتمثل الملاحظة الشخصية أقدم أدوات الرقابة و أفضلها لجمع المعلومات .³⁰
5. تحليل نقطة التعادل : تمثل نقطة التعادل وسيلة تخطيطية مفيدة حيث أنه تبين النتائج الي يمكن أن تحققها المؤسسة عند العلاقة ما بين تكاليف و إيرادات المؤسسة عند تلك النقطة و يعمل هذا الأسلوب على تمثيل وضع المؤسسة في خطة معينة .³¹
6. المراجعة الداخلية: من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الإلتزام بإجراءات الرقابة في المشروع و يتولاه عاملين من ذوي الخبرة من موظفي المشروع ، و هي تقويم الأداء المحاسبي و المالي للمؤسسة و كذا أداء التسيير بمختلف نواحيه و يقوم بهذه المراجعة هيئة من المراجعين الداخليين بالمؤسسة أو بواسطة المسيرين أنفسهم .³²

30 شيخ عبد القادر ، الرقابة على البنوك التجارية ، مذكرة ماجستير في القانون ، جامعة بومرداس 2009/2010 ، ص 38 .

31 أبو بكر مصطفى، بعيرة ، مرجع سابق ص 33.

32 عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ص 191 .

المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية. وعوامل تطورها

تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة و التي تخص مختلف الجوانب المالية و التنظيمية و المحاسبية و ذلك لضمان السير الحسن للعمل و التقيد بالسياسات الموضوعة داخل المؤسسة .

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية سنتعرف أولاً على العوامل التي ساعدتها في التطور

أولاً : العوامل التي أدت إلى تطور الرقابة الداخلية.

من بين العوامل التي أدت إلى تطور نظام الرقابة الداخلية و الإهتمام بهامالي :

- تعدد تعدد العمليات تقوم المؤسسة بعدة وظائف ، حيث أنها تستثمر ، تشتري ، تنتج و تباع في نفس الوقت ، و داخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات متفاوتة من وظيفة إلى أخرى ، و في إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها و التي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة ، و نظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك³³.

33 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،.. المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة ، الجزائر 2003 ص 93 .

- تطور إجراءات المراجعة الخارجية من المراجعة التفصيلية إلى المراجعة الإختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية المرجع الخارجي للقيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر و السجلات ، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المرجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية.³⁴
- إضطرار الإدارة المركزية إلى تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع هذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث إنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لهذا السبب كثر عددهم و تباهم مما دفع الإعتماد على مختلف مقاييس و إجراءات الرقابة الداخلية تؤدي إلى إطمئنان الإدارة على سلامة العمل بالمؤسسة.³⁵
- اتساع نطاق المؤسسات و كبر حجمها الأمر الذي أدى إلى تعقيد و تشعب هياكلها التنظيمية .

ثانيا: مفهوم الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية عدة تعاريف نظرا لتضارب آراء المتخصصين و المتمرسين في هذا الميدان (محافظي الحسابات ، خبراء المحاسبين ، مراجعين داخليين) ، فيما يلي مجموعة من التعاريف :

- **التعريف الأول :** على أنه الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الوحدة الإقتصادية بهدف حماية أصولها و ضبط و تدقيق البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الإعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.³⁶
- **التعريف الثاني :** على أنها نظام داخلي يتكون من خريطة تنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات و المسؤوليات ووجود نظام للحسابات و إعداد التقارير.³⁷
- **التعريف الثالث :** هي الخطة التنظيمية و كل ما يرتبط بها من طرق و مقاييس مستخدمة داخل المشروع بهدف تحسين الكفاءة الإنتاجية و ضمان سير السياسات الإدارية المرسومة و إختيار دقة و ضبط البيانات و المعلومات المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها.³⁸

34 مصطفى. صالح سلامة . مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية. والمالية . دار البداية ، الطبعة الأولى عمان 2010 ص 12 .

35 خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات . ، الناحية النظرية. والعملية . دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى عمان ، 2000 .، ص 166 .

36 بشرى رحم عبد الله المشهداني ، أقدم علي عصام. محمد علي الياور . دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسل الأموال . مجلة الإدارة و الإقتصاد . العراق ، العدد 93 .، 2012 .، ص 02 .

37 نوال صالح بن عمارة ، المراجعة. والرقابة في المصارف الإسلامية . دار. وائل للنشر .، ورقلة. الطبعة الأولى 2013 ص 167 .

38 عبد الرحمن توفيق ، الرقابة المالية والتدقيق الداخلي ، مركز الخبرات المهنية للإدارة للنشر ، الطبعة الرابعة مصر 2006 ص 20 .

- التعريف الرابع : ويقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها ومجوداتها وللتأكد من الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية.³⁹

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

المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة وهي :

- 1 بيئة الرقابة .
- 2 عملية تقييم المخاطر .
- 3 نظام المعلومات والاتصال .
- 4 أنشطة الرقابة .
- 5 المراقبة .

الشكل 03 : مكونات الرقابة الداخلية

39 رضوان علي خالد ، تقييم دور المدقق الداخلي في شركات التأمين ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، صنعاء 2014 ، ص 29 .

المصدر: سليمان سند السبوع ، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية ، دراسات ، العلوم الإدارية ، المجلد 38 ، العدد 2011 ، ص 104

- 1** البيئة الرقابية : وتتضمن الإلتزام بالنزاهة و الأخلاقيات و الإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة ، وضع هياكل و سلطات و مسؤوليات لتحقيق أهداف الإدارة التي يشرف عليها المجلس ، و الإلتزام بجذب وتطوير و الإحتفاظ بالأفراد الكفئ و مسائلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف .⁴⁰
- 2** تقييم المخاطر: و هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة و تحليلها و تحديد كيفية مواجهتها. بشكل ملائم ، و تشمل هذه العملية :

40 رشا بشير الجرد ، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في السوق دمشق للأوراق المالية ، مجلة الجامعة ، العدد 25 ، المجلد 03 ، 2013 ، ص 266 .

- التعرف على المخاطر المتعلقة بأهداف المنشأة و عوامل خارجية و داخلية على مستوى كل من المنشأة و النشاط .

- تقييم المخاطر من حيث أهميتها ، احتمال تكرارها .

- تقييم مدى ميل المنشأة للوقوع في المخاطر .

إن تحديد المخاطر من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن و ذلك من حيث أهميتها و تقدير احتمال حدوثها و كيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها .⁴¹

3 نظام المعلومات و الإتصال : أن كل منشأة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من الأحداث و الأنشطة الداخلية و الخارجية في كل من النماذج المالية و غير المالية .

إن المعلومات يجب أن يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل و إطار زمني معين يتلائم مع أداء و وظائفهم .

إن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي و هي تخضع لإجراءات الإدخال و التسجيل و التشغيل و التقرير عن عمليات المنشأة ، أن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على إتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على الأنشطة المنشأة و إعداد تقارير مالية مؤثرة فيها .

4 الأنشطة الرقابية : هي السياسات و الإجراءات التي وضعتها الإدارة لتحقيق من أهداف الوحدة ، و التي تساعد على التأكد من القيام بالأنشطة الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة ، و كذلك تصميم الأنشطة الرقابية لمنع و إكتشاف الأخطاء في البيانات و المعلومات المحاسبية و المساهمة في توثيق و تقوية نظام المعلومات المحاسبية .⁴²

5 المراقبة : و هي تشير إلى عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية ، و هي تتضمن ناحيتين هما :

التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الإدارة و الإشراف المنتظمة و تصرفات الأفراد الآخرين المكلفين بهذه الناحية و الناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة و التي يتحدد مجالها و مدى تكرارها بناء على تقييم المخاطرة و فاعلية إجراءات المراقبة المستمرة ، حيث ينبغي تسجيل نواقص الرقابة وإيصاله للإدارة و مجلس الإدارة .⁴³

41 عطا الله أحمد سويلم الحسين ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية للنشر ، عمان ، 2009 ، ص 52 .

42 ثامر صبري محمود الغيان ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ، مجلة علوم إنسانية ، العدد 45 ، العراق ، 2010 ص

المطلب الثالث : مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى ، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام و العكس صحيح ، و حتى يتم تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية السليم ، يتم إتخاذ مجموعة من الإجراءات الضرورية من طرف الإدارة .

أولاً : مقومات الرقابة الداخلية

تتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

- **الهيكل التنظيمي :** يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من أهم مقومات نظامها الرقابي التي تدعم تحقيق أهدافها ، و لا بد من التفريق بين الهيكل التنظيمي الإداري و الهيكل التنظيمي الوظيفي ، حيث أن الأولى تتولى تصميمه و إعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها و تقسيم المهام بين مديرياتها و مصالحتها و أفرادها ، أما الثاني فيقوم بإعداده المراجع من خلال المعلومات المحصلة من الوصف النظري و المقابلات الشخصية ، كوصف النظام الرقابي بهدف توضيح الرؤية أكثر و تدعيم المعلومات المحصلة بتحليل لمهام و وظائف كل منصب و مصلحة من الهيكل التنظيمي ، و بيان مدى إستقلاليتها و عدم وجود تداخل بين المسؤوليات.⁴⁴

وعليه تظهر حساسية و دور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ، كون أن هذا الهيكل يراعي فيه العناصر التالية :

- حجم المؤسسة .
- طبيعة النشاط .
- تسلسل الإختصاصات .
- تحديد المديریات .
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل .

نظام محاسبي سليم : من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف و الضياع و ذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير و البيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم و الأداء غير الملائم ، لذلك يجب أن يعتمد النظام

43 سليمان سند السبوع ، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً للإطار. على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية. ، دراسات العلوم الإدارية .، المجلد 38 ، العدد الأول. ، 2011 ، ص 110 .

44 سريفي عمر.، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة العربية ، أطروحة دكتوراه. ، جامعة سطيف ، 2011/2012 ، ص 105 .

- المحاسبي السليم على الدفاتر و السجلات و مجموعة من المستندات التي تلي إحتياجات الإدارة ، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية للنظام المحاسبي مايلي :
 - أن يكون هناك مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة .
 - أن يكون هناك دليل حسابات يوضح كل الحسابات التي تتعامل معها المؤسسة .
 - أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة للعمليات المحاسبية .⁴⁵
 - الإجراءات التفصيلية : إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة ، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل و الإحتفاظ بالأصل و مسك السجلات ، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها .
- وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية ، مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من الرقابة على موظف آخر ، و هذا يسمح بتقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ ، و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافها .
- إختيار الموظفين الأكفاء : تعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة و القدرات و الثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية و بصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية ، فإن ضعف قدرات العاملين و الثقة فيهم سوف يترتب عليهم محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط ، إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبه للعاملين بصفة مستمرة.⁴⁶
 - رقابة الأداء : تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الإلتزام بسياستها ، غير أن الإلتزام بمستويات الأداء قد لا تدوم طويلا مما ينتج إنحرافات عن المستويات المرسومة ، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات بتصحيحها و تتمثل في الآتي :

- الطريقة المباشرة : و يكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه الأعوان .
- الطريقة غير المباشرة : و يكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة ميزانيات تقديرية ، تكاليف معيارية .⁴⁷

45 غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن 2006 ص 210 .

46 فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد ، محمود مراد مصطفى ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية .. دار. الجامعية الجديدة ، 2002 ص 33 .

47 محمد التهامي طواهرية ، صديقي مسعود ، مرجع سابق ، ص 100 .

- استخدام كافة الوسائل الآلية : أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في الآلات عدة النقدية المحصلة و تسجيلها .

ثانيا : إجراءات الرقابة الداخلية.

1 إجراءات إدارية وتنظيمية : وتضم هذه الإجراءات مايلي⁴⁸ :

- تحديد إختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل .
- توزيع الواجبات بين الموظفين حيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم .
- تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية :
 - وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها .
 - وظيفة تنفيذ العمليات .
 - وظيفة القيد و المحاسبة .
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .

2 إجراءات محاسبية :

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 ، إجراءات مطابقت دورية ، القيام بمجرد مفاجئ و عدم إشارة موظف في مراقبة عمل قام به .

3 إجراءات عامة : وتضم النواحي التالية⁴⁹

48 خالد أمين ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل ، الطبعة الأولى ، عمان ، ص 166 .

49 خالد أمين عبد الله ، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد ، مرجع سابق ، ص 183 .

- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها .
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عقود نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة .
- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر .
- استخدام وسيلة الرقابة الحديثة ، يجعل سلطات الإعتماد متماشية مع المسؤولية.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات ، وعهدة الخزائن .
- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب و الإختلاس و غالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي للزيادة من التوضيح سنقوم بتلخيص إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي :

شكل 04 : إجراءات الرقابة الداخلية

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

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن نظام الرقابة هو نظام عام للتسيير داخل المؤسسة ، و الذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين و قواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة و التي تضمن حماية أفضل أصول المؤسسة و صحة المعلومات و التأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالسياسات والقوانين و اللوائح و التعليمات و إستخدام أمثل للموارد بأقل التكاليف ، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها ، و محاولة تحسينه و تطويره .

الفصل الثاني

دور الرقابة والتدقيق الداخلي في

المؤسسة الإقتصادية

تقوم المؤسسات الإقتصادية بإطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها ، فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها من أجل ضمان بقاءها وإستمرارها ، و حتى يتسنى لها القيام بمتابعة كل أنشطتها ومهامها. أصبحت تتولى أهمية خاصة بالتدقيق الداخلي ، حيث أنه ينطوي على عمل رقابي يعتمد فيه على نشاط الفحص والتحقق ، و الذي يتم ممارسته بواسطة شخص معين يقوم بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة والتأكد من دقتها للخروج في النهاية بتقرير يساهم به في إعطاء المصدقية على تلك البيانات و بناء على ما سبق سيتم عرض في هذا الفصل العناصر التالية :

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي .

المبحث الثاني : خصوصيات المدقق الداخلي .

المبحث الثالث : دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي

المطلب الأول : نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه

أولاً : لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي

ظهر التدقيق الداخلي منذ حوالي ثلاثين عاماً ، وقد لاقى التدقيق الداخلي قبولا كبيرا من الدول المتقدمة و إقتصرت التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية و إكتشاف الأخطاء إن وجدت و لكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي و توسع نطاقه بحيث يستخدم كأداة للفحص و تقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية و مد الإدارة العليا بالمعلومات و بهذا يصبح التدقيق الداخلي و الإدارة تبادل معلومات و إتصال بين المستويات الإدارية المختلفة او الإدارة العليا و من العوامل التي ساعدت على تطوير التدقيق الداخلي مايلي :

- 1 الحاجة إلى وسائل لإكتشاف الأخطاء و الغش .
- 2 ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا .
- 3 الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا و موضوعيا .
- 4 ظهور البنوك و شركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للتدقيق الداخلي لكي يقوم بتدقيق العمليات أولاً بأول⁵⁰ .

ثانياً : مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تعددت التعاريف حول التدقيق الداخلي و من أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي :

- **التعريف الأول :** هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص و تقييم الأنشطة كخدمة بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد المنظمة بالتحليلات و التقييمات و التوصيات و المعلومات المختصة بفحص الأنشطة⁵¹ .
- **التعريف الثاني :** التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة و تسيير المؤسسة ، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها و تتضمن الضمانات الكافية⁵² .

50 محمد علي محمد الجابري ، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، صنعاء ، 2014 ، ص 12 .

51 أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، دار صفاء للنشر ، الطبعة الأولى عمان ، 2011 ، ص 46 .

52 محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ، 2008 ص 15 .

- **التعريف الثالث :** هو نشاط مستقل و موضوعي ذو طبيعة إستشارية مصمم لزيادة قيمة المنظمة عملياتها ، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إنتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة.⁵³
- **التعريف الرابع :** نشاط تقييم مستقل تنشأ داخل المؤسسة ، تعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و الأعمال الأخرى. كخدمة للإدارة و هو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.⁵⁴

و من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن :

التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة تقوم على أساس فحص و تقييم الجوانب المالية و غير المالية داخل المؤسسة و تقديم النصح و الإرشاد للمؤسسة .

المطلب الثاني : أنواع التدقيق الداخلي ومعاييرها

أولاً : أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى 03 أنواع كالتالي :

1 التدقيق المالي : يعرف التدقيق المالي بأنه الفحص الكامل و المنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية و العمليات المتعلقة بتلك السجلات ، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات الإدارية .

كما تتضمن أعمال التدقيق المالي البيانات المالية و تدقيق المعلومات المالية ، إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة للوضع المالي و نتائج العمليات و بيان التدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، ويتضمن التدقيق المالي أيضاً التحقق من وجود الأصول و حمايتها من الضياع و الإختلاس و كذلك فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

2 التدقيق التشغيلي : يعرف على أنه تدقيق منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية و مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها و ذلك بغرض تحسين الأداء و إتخاذ تصرفات أخرى ، أو هو فحص و

53 حسن عبد الكريم سلوم ، كريمة علي جوهر ، شاكر عبد الكريم ، التدقيق الداخلي و التغيير الإستراتيجي ، "مجلة الإدارة و الإقتصاد ، العدد 93 ، 2012 ، ص 99 .

54 خالد راغب الخطيب ، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية ، مكتب المجتمع العربي للنشر ، عمان ، 2010 ، ص 120 .

التقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقاً للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة.⁵⁵

3 تدقيق الإلتزام : يهدف إلى التحقق من مدى الإلتزام بالقوانين و اللوائح المعمول بها والإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة و تقع على إدارة التدقيق الداخلي عبئ :

- التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تقدرها المؤسسة .
- الإلمام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات التي تقدرها المؤسسة .
- الإلمام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات العامة .
- رقابة مدى إلتزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم .

ثانياً : معايير التدقيق الداخلي

تتمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي و التي يجب على المدققين الداخليين الإلتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة و تهدف المعايير بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي تمارس وظيفته التدقيق الداخلي ، و تعتبر بمثابة مقاييس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق الداخلي ، وبذلك تهدف معايير التدقيق الداخلي إلى مايلي :⁵⁶

- تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي.
- وضع الأداء و تعزيز أنشطة التدقيق الداخلي .
- وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي .
- تعزيز و تحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة .

يمكن تقسيم معايير التدقيق إلى قسمين :

1 معايير الصفات العامة : و هي مجموعة من المعايير التي تحدد الصفات الواجب توفرها في كل من إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة و القائمين بممارسة أنشطة المراجعة الداخلية فيها .

2 معايير الأداء : ويتعلق هذا القسم بعملية تنفيذ كل عملية أو مهمة من عمليات أو مهام التدقيق الداخلي سنقوم بعرض المعايير التي تندرج تحت كل مجموعة في الفقرة التالية :

55 خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، دار الوراق للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان 2006 ، ص 57 .

56 أحمد حلبي جمعة ، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ، الداخلي الحكومي ، الإداري ، مرجع سابق ، ص 34 .

- معيار الإستقلال التنظيمي : ينبغي أن يرفع كبير المدققين تقريره إلى مستوى تنظيمي يسمح للنشاط الداخلي بأن يؤدي واجبه على أكمل وجه.⁵⁷
- معيار الإستقلالية و الموضوعية : ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم.⁵⁸
- معيار التأهيل المهني : يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التأهيل المهني الواجب توفرها في الداخلي و الفريق الفني الذي يساعده في القيام بعمليات المراجعة الداخلية و العمليات الإستشارية التي يقوم بها.⁵⁹
- معيار العناية المهنية : ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة و العناية المهنية اللازمة ، على المدققين الداخليين الإلتزام بالعناية المهنية اللازمة و المهارة المتوقعة من المدقق الداخلي.⁶⁰
- معايير الأداء : ويندرج تحتها المعايير التالية :
 - معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي : يعتبر مدير التدقيق الداخلي مسؤولا عن إدارة أنشطة التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان أنها قد أضافت قيمة إلى المنشأة و تشمل :
 - التخطيط .
 - الموافقة على الخطة .
 - التقرير إلى مجلس الإدارة و الإدارة المركزية .
 - التنسيق .
 - السياسات و الإجراءات.⁶¹

57 أحمد حلمي جمعة ، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ، الداخلي الحكومي ، الإداري ، مرجع سابق ، ص 36 .

58 مرجع سابق و موضوع نفسهما ، ص 36 .

59 حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح ، عصمان نعمة قريط ، مرجع سابق ، ص 122 .

60 مرجع نفسه ، ص 37 ، 38 .

61 كمال محمد سعيد كامل النونو ، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، 2009 ، ص 60 ، 61 .

- معيار طبيعة العمل : ينبغي ان يشمل نشاط التدقيق الداخلي على التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم و منضبط ، و يشمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية :
 - إدارة المخاطر .
 - الرقابة و التوجيه .
- معيار تخطيط عملية التدقيق الداخلي : و يتضمن عملية التخطيط لعملية التدقيق ووضوح الأهداف و تحديد نطاق العمل ، كما يشترط الحصول على المعلومات الكافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سيتم تدقيقها ، و تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق.⁶²
- معيار أداء أو تنفيذ عملية التدقيق الداخلي : ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يحلّلوا و يقيموا و يسجلوا المعلومات الكافية لتحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي .
- توصيل نتائج التدقيق الداخلي : ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يرفعوا تقاريرهم عن نتائج عملية التدقيق الداخلي فورا الإنتهاء .

المطلب الثالث : أهمية التدقيق الداخلي والهدف منه

أولا : أهمية التدقيق الداخلي

لقد إزدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي و أصبحت نشاطا تقويبي لكافة الأنشطة والعمليات المنشأة ، تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه :⁶³

- رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة و ملاكها على رفع جودة الأعمال و تقييم الأداء .
- المحافظة على ممتلكات و أصول المؤسسة .
- تعتبر أيضا عين و أذن المدقق الخارجي .
- هي من أهم آليات التحكم في المؤسسة .

ثانيا : مهام المدقق الداخلي

62 مرجع نفسه ، ص 75 .

63 يوسف محمود الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن ، 2004 ، ص 128 .

تتمثل مهام المدقق الداخلي فيما يلي :⁶⁴

- 1** مساعدة الإدارة : يعتبر التدقيق الداخلي نشاط موضوعي وإستشاري فهو يساعد الإدارة بطريقة تتناسب مع إحتياجاتها ، إلى جانب دوره الأساسي في توفير التأكيد الموضوعي ما إذا كانت المنشأة تدير أو لا تدير المخاطر بشكل جيد بالإضافة إلى دوره في تقديم الإستشارات الإدارية اللازمة لخدمة الشركة بهدف تحسين و تطوير أدائها .
- 2** زيادة قيمة الشركة : يعد التدقيق الداخلي عنصرا فاعلا في زيادة قيمة الشركة بحيث سشكل قاعدة لخدمة العملاء من خلال المنافع التي يؤديها لكافة الأطراف المتعاملة معه ، لذلك ينبغي أن تكون القيمة المضافة من قبل المدقق الداخلي راسخة في أذهانهم. لتكون بمثابة الموجه إلى سلامة الأداء .
- 3** تحسين عمليات المنشأة : يعمل التدقيق الداخلي على تحسين عمليات المنشأة فلم تعد مهمة المدقق الداخلي هي التفتيش و الفحص ، وإنما المساهمة في التحسين المستمر للمنشأة .
- 4** المساعدة على تحقيق الأهداف : يساعد التدقيق الداخلي المنشأة على تحقيق أهدافها بإعتباره ركنا أساسيا من متطلبات الحوكمة و إدارة المخاطر التي تهدد أهداف المنشأة ، فضلا عن دوره في البحث عن نجاح المنشأة على المدى الطويل .
- 5** تقييم و تطوير عمل المنشأة : تقوم عملية التدقيق الداخلي على مقارنة ما هو مخطط بما هو فعلي ولضمان مراقبة جيدة يتوجب إستخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية و نزهاء لتعطي نتائج موثوق بها ، كما تساعد عملية التقييم في تحسين عمليات المنشأة ، إلا أن العديد من المدققين يهتمون جانب تقييم العمل عند عملية التدقيق فيكتفوا بطرح بعض الأسئلة على الموظفين و يقومون بفحص مجموعة من السجلات و بذلك تكون النتائج غير موثوق بها .

ثالثا : أهداف التدقيق الداخلي

الهدف من التدقيق الداخلي طبقا لما ورد في بيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الذي أصدره مجمع المراجعين بالولايات المتحدة هم معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإيراد الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات و تقييم و توصيات و تعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجعة ، تمثل أهداف التدقيق الداخلي في مايلي :⁶⁵

- الكفاءة التي يتم بها التدقيق الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .
- كفاءة الطرق التي يعمل بها النظام المحاسبي و ذلك مؤشر يعكس صدق نتائج العمليات و الموقف .

64 إبراهيم.رباح إبراهيم المدهوم ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر.في المصارف العاملة في قطاع غزة ، في المحاسبة والتمويل.،مذكرة ماجستير. ، غزة ، 2011 ، ص 13 ، 14 .

65 سعداني إبراهيم.أحمد ، دور حوكمة الشركات و المراجعة في تطوير الإقتصاد الوطني.،المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب ، جدة ، 2008 ، ص 04.

- التقييم الدوري للسياسات الإدارية و الإجراءات التنفيذية المتعلقة بها و إبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها و تطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية .
- زيادة قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها .
- تقديم الحلول الممكنة و التوصيات للمشاكل التي تواجهها المنظمة .
- تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم .

في حين حددها الآخرون كما يلي :⁶⁶

- هدف الحماية : إن دور المدقق الداخلي يتمثل في القيام بأعمال الفحص و المطابقة بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية مسبقا .
- هدف البناء : يعني هذا الهدف إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة .

إن التدقيق الداخلي يهدف أيضا إلى مساعدة الإدارة فيما يلي :⁶⁷

- تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر .
- تقييم و تحسين فعالية الرقابة .
- تقييم و تحسين فعالية عمليات التحكم في المؤسسة .

المبحث الثاني : خصوصيات المدقق الداخلي

المطلب الاول : الصفات التي يتحلى بها المدقق الداخلي

66 السوافيري، فتحي ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 46 .

67 أحمد حلي جمعة ، مرجع سابق ، ص 29 .

أولاً : تعريف المدقق الداخلي

هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة الذي يقوم بتدقيقها ، إذ يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم حولها للإدارة المركزية أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ، ويشمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط و تدقيق الرقابة و إعطاء الإستشارات الضرورية لمستويات الإدارة المختلفة.⁶⁸

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

ثانياً : صفات المدقق الداخلي الشخصية

حدد معهد المدققين الداخليين المواصفات الواجب توفرها في المدقق الداخلي حيث وضع المعهد أربع قواعد عامة يندرج في إطارها مجموعة من الجزئيات و هي كما يلي :

- النزاهة : تعد أساساً مهماً و واجب التحلي به من قبل المدقق الداخلي في أي شركة أو منظمة لأن توافرها يؤدي إلى ترسيخ الثقة بالمدققين أنفسهم لذلك فإنه يجب على المدققين التحقق من الإلتزام بمايلي :⁶⁹

- القيام بأداء أعمالها بكل مصداقية و نزاهة مطلقة و بذل الجهد في تحقيق المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية أعمالهم .
- الإلتزام بالقوانين الصادرة عن مهنة التدقيق الداخلي و متابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة بها .
- بيان أي أنشطة غير قانونية أو أعمال لا تناسب مع توجيهات المهنة .
- إحترام أهداف الشركة الأخلاقية و المساهمة الفاعلة في تحقيقها ببذل الجهد والوقت .

68 هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، 2006 ، ص 25 .

69 علي حسين الدوغجي ، آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في إتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي ، دراسة تطبيقية ، قسم المحاسبة ، جامعة بغداد ، العدد 257 ، ص 08 .

1. الكفاءة⁷⁰ : يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة و المهارات و الخبرات المطلوبة أثناء الخدمات و هذا يتطلب منهم :
 - يجب على المدققين الداخليين أن يؤدي فقط الخدمات بالمعرفة و المهارة و الضرورية و الخبرة.
 - يجب على المدققين الداخليين أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي .
 - يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم و فعالية و جود خدماتهم.
2. الموضوعية⁷¹ : على المدققين الداخليين :
 - أن لا تشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيزة وتتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المنشأة .
 - عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض بأن يفسد أحكامهم المهنية .
 - أن يفحصوا جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم ، و التي لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة
3. السرية⁷² : يجب على المدققين الداخليين إحترام قيمة و ملكية المعلومات العامة للمنظمة التي يعملون و أن الكشف عن المعلومات التي تتسم بالسرية ، لا تتم إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني أو تقتضيه الإعتراف المهنية ، و هذا يقتضي منه الحذر في إستخدام هذه المعلومات للحصول على شخصية .

وقد حدد الصفات الواجب أن تتوفر في المدقق كما يلي :

 - أن يكون أميناً يحتفظ بأسرار المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها .
 - أن يكون متشعباً بروح العلمية و ملماً بالقوانين و التشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة و قوانين الشركات و الضرائب .
 - أن يكون بجانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لإتجاهاتها الحديثة متفهما للتدقيق و أصوله .

70 أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، مرجع سابق ، ص 49 .

71 خلف عبد الله الواردات ، مرجع سابق ، ص 117 .

72 خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 155 .

- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه ، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية .
- أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بها تحدثا وكتابة بكل وضوح .
- أن يواكب التطورات في حقل تخصصه ذات صلة مثل الإقتصاد والإحصاء والإدارة .
- أن يكون أميناً لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين وأن يكون يقضا ووافيا لا يتأثر بالآخرين .
- أن يكون ذا ضمير حي مخلص في عمله و متمسك بأداب و سلوك المهنية .
- أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا فهم طبيعتها.و إقتنع بها .

المطلب الثاني : حقوق وواجبات المدقق الداخلي وطريقة أداء عمله

إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوق يتمتع بها ، وتقابلها واجبات عليه القيام بها و فيما يلي بيان لتلك الحقوق و الواجبات⁷³.

أولا : حقوق المدقق الداخلي

يمكن تلخيص حقوق المدقق الداخلي فيما يلي :

- حق الإطلاع (أو الرقابة في أثناء التنفيذ) على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج أعمال المكلف التي أضررتها حساباته الختامية أو الدفاتر و السجلات التجارية و المستندات و الوثائق .
- حق طلب جميع البيانات و المعلومات و المستندات و الوثائق و كل ماله علاقة بعمل المكلف .
- حق تحديد وقت جرد ممتلكات المؤسسة و إلتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تطوير البيانات المالية لواقعها .
- حق الحصول على صورة و نسخة من الإستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلي الإدارة لحق حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين⁷⁴.

ثانيا : واجبات المدقق الداخلي⁷⁵

73 كمال محمد سعيد نونو ، مرجع سابق ، ص 32 .

74 مرجع نفسه ، ص 33 .

75 علي سليمان النعامي ، مجالات مساهمة المراجع الداخلي و الخارجي و لجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات ، العدد 32 ، فلسطين 2014 ، ص 313 .

من الواجبات المهمة التي يجب على المراجع الداخلي أخذها بعين الإعتبار كالتالي :

- دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقويمه .
- المساعدة في تصميم نظام الرقابة الداخلية و تطبيقه لتحقيق الأهداف المرجوة .
- تقديم الإقتراحات و التوصيات لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية .
- القيام بدراسات أو مهمات محدودة تطلبها الإدارة .
- القيام بأعباء المراجعة الشاملة لتلبية إحتياجات الإدارة ، و تشمل على المراجعة الإلتزام المالي و الكفاءة و الفعالية في المشروع .

ثالثا : طريقة أداء عمل المدقق الداخلي

تختلف طريقة أداء المدقق الداخلي تبعا لإختلاف طبيعة نشاط المؤسسة و نوعية المشكلات التي تؤثر عملياتها ، لإكمال عملية المدقق الداخلي و تحقيق الأهداف المرجوة منه تنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من العناصر تتمثل فيمايلي :⁷⁶

- التحقيق : و يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية ، و يستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق و الأراء حيث أن قوة أي إستنتاج يتوقف على مدى إعماده على الحقائق و طبقا لذلك فإن التحقق يختص بالعمليات و الحسابات و يعتبر عاملا مشتركا بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي .
- التحليل : و يقصد به الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و الحسابات و المستندات و السجلات و الدفاتر و التقارير التي تقع داخل نطاق الفحص و يتطلب التحليل من المدقق إجراءات المقارنات و ربط بين المعلومات و ذلك بهدف إكتشاف العمليات و دراستها ، ويرتبط التحليل بالتدقيق إلى الدرجة التي يصعب معها حد فاصل فيما بينهم .

76 صالح.ميلود.خلاط ، بشير محمد عاشور. ، مصطفى. ساسي فتوحة .بحوث.مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع و الأفاق ، منشورات.الدار.الأكاديمية ، طرابلس .، الطبعة الأولى.2007، ص 385 .

• الإلتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى إلتزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة و أداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة و القرارات في هذا المجال .⁷⁷

• التقييم : و هي عملية تعتمد على تقدير الشخص عن مدى كفاءة و فاعلية السياسات والإجراءات التي تسير عليها المؤسسة و ما لديها من تسهيلات⁷⁸ ، يرتكز في هذا العنصر تقييم مايلي :

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة و الإجراءات في تحقيق الأهداف .
- مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف .
- التقرير⁷⁹ : يعتبر التقرير العنصر الأخير من التدقيق الداخلي بإعتباره أداة رئيسية التي يعبر فيها المدقق عن مايلي :
 - المشاكل التي واجهها و أسبابها .
 - التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف و محاولة حل أي مشاكل .
 - بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة المركزية لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات و أداء وملاحظات و تحفظات .

المطلب الثالث : الخصائص والصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي

أولا : خصائص المدقق الداخلي⁸⁰

تتمثل خصائص المدقق الداخلي في مايلي :

- موضوعية المدقق الداخلي : عند تقييم موضوعية المدقق الداخلي يجب ملاحظة الموقع الوظيفي للمدقق الداخلي الهيكل التنظيمي ، و إتباع المعايير المتعلقة بتقييم موضوعية المدقق

77 كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر . 2006 ص 168 .

78 صالح ميلود . خلاط ، بشير محمد عاشور ، مصطفى ساسي فتوحة ، مرجع نفسه ، ص 386 .

79 كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع نفسه ، ص 168 .

80 رعد إبراهيم المدهون ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف و أثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، غزة 2014 ، ص 83،85 .

الداخلي ، حيث أن ثلاث عوامل أساسية يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد موضوعية المدقق الداخلي وهي الموقع لقسم التدقيق الداخلي ، إمكانيات التدقيق الداخلي و علاقاته و قنوات الإتصال التي يستخدمها المدقق الداخلي في تواصله و تقديم تقاريره للإدارة ، إن قنوات تواصل المدقق الداخلي يعتبر أهم عنصر من تقييم موضوعية التدقيق الداخلي ، حيث أن تكون الجهة التي يرفع تقاريره إليها هي أعلى جهة بالمنشأة و هي التي تعطي ضمانات بأن نتائج أعمال المدقق الداخلي وتوصياته يتم الأخذ بشكل جاد ، و للحفاظ على موضوعية المدقق الداخلي يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالوصول غير المقيد و المباشر إلى الإدارة و لجنة التدقيق ، حيث ينبغي أن يحضر إجتماعات لجنة التدقيق و تقدم تقاريره بانتظام .

• نظام عمل المدقق الداخلي : يجب أن يقيم نطاق عمل المدقق الداخلي من خلال ملاحظة مايلي :

- طبيعة و نطاق مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي .
- قدرة المدقق الداخلي على إجراء الفحص لأي نشاط بالمنشأة .
- مدى إستعداد الإدارة للإستجابة لتوصيات و إستنتاجات المدقق الداخلي .
- إتباع الطرق الصحيحة في توثيق العمل .

• كفاءة المدقق الداخلي : و تعني كفاءة امتلاك القدرة و التعليم و التدريب التي تمكنه من قيمة للمنشأة خلال أداء عمله ، ويتضمن تقييم كفاءة المدقق الداخلي تحديد طبيعة و نطاق إجراءات التدقيق التي يتبعها المدقق ، و مؤهلات المدقق الشخصية و مهامه و تتضمن المؤهلات الشخصية بذل العناية المهنية ، يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة التي تقتضي مايلي :

- أن يحفظ و يشرف و يفحص العمل الذي يقوم به بشكل فعال .
- أن يجمع الدلائل و أوراق العمل و البرامج الكافية التي تدعم نتائج عمله .
- توثيق أوراق العمل الداعمة لنتائج عمله .
- إستخدام التقنيات و التحليلات و أدوات التدقيق .

ثانيا : الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي

يواجه المدقق الداخلي بعض الصعوبات في أثناء تأديته لعمله ، و يمكن إجمال هذه الصعوبات على

الآتي⁸¹ :

81 يونس عليان. الشوكي. أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 30 العدد الأول. 2014 ص 186 .

1. عدم فهم الموظفين دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل وتحسينه و أن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات و بيان مقدار الإنحرافات ، بل يمتد إلى إيجاد الحلول و تقديم التوصيات و الإقتراحات بما يعود بالفائدة على المؤسسة و على العاملين فيها و محاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء و الإنحرافات السلبية بصورة مغلوط فيها مما يؤدي إلى تضليل المدقق الداخلي في تفسير الإنحرافات .
 2. ضغط العمل في الفروع يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة التدقيق ، مما يؤدي في بعض الأحيان إلى إكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة مما يصعب معالجتها .
 3. عدم إطلاع بعض الموظفين على التعليمات الداخلية (سياسات و إجراءات) بالقسم الذي يعمل به ، مما يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء التي تؤثر في أداء العمل ، و هذا يعود أحيانا إلى إنخفاض نسبة المدققين الداخليين إلى إجمالي الموظفين في المؤسسة ، مما يؤثر سلبيا في فعالية التدقيق الداخلي .
 4. إستمرار إرتكاب الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكيد بالرد على تلاقي الأخطاء مستقبلا ، و إجابة بعض الموظفين عن ملاحظات التدقيق الداخلي الواردة في التقارير بصورة واضحة .
 5. حصر بعض أعضاء مجلس الإدارة لعمل المدقق الداخلي بالأعمال المالية و المحاسبية فقط عائقا في أداء المدقق لأعمال التدقيق الإداري .
- و من المشاكل التي تواجه المدقق الداخلي قضية الإستقلالية في ظل غموض مؤشراتهما ، حيث يجد الداخلي نفسه في بيئة عمل غير مستقرة ، الأمر الذي يجعل من المدقق الداخلي عاجزا عن التصرف بإستقلالية ، و يعد غياب إستقلالية المدقق الداخلي دالة ضعفه وعجزه عن ممارسة الحرية في إختيار الأنشطة التي يرى أنها جديدة بالفحص لاسيما إذا تدخلت أية جهة أخرى داخل المؤسسة في إختيار الأنشطة ، وفي ظل عدم الإستقلالية فإن من غير الممكن أن تكون عملية التدقيق الداخلي فعالة في حالة مراجعة بعض الأنشطة التي تقع ضمن مسؤوليات مدير دائرة التدقيق الداخلي⁸².

82 خالد راغب الخطيب ، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية ، دار كنوز المعرفة للنشر ، الطبعة الأولى عمان 2009 ص 168 .

المبحث الثالث : دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في التدقيق المالي والتشغيلي والرقابة

أولاً : التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق المالي⁸³ :

يتم أداء التدقيق الداخلي المالي و المحاسبي من خلال عدة خطوات :

- الخطوة الأولى : هي تحديد الهدف من التدقيق ، فبدون تحديد واضح للأهداف المطلوب تحقيقها لن يكون لدى المدقق العمق الكافي لمتابعة العمل خلال برنامج الفحص .
- الخطوة الثانية : هي إعداد برنامج للتدقيق ينسجم مع الأهداف و يرتبط بطرق التسجيل المستخدمة .
- الخطوة الثالثة : هي فحص عينة من العمليات لتحديد ما إذا كانت الإجراءات منفذة فعلا و التحقق من العمليات المختارة عن طريق فحص الأدلة المؤيدة لها وبعد مراجعة السياسات و الإجراءات وفحص العمليات يجب أن يقوم المدقق بتقييم النتائج التي توصل إليها نتيجة فحصه .

ثانياً : التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق التشغيلي⁸⁴ :

يتم أداء التدقيق الداخلي التشغيلي بهدف تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و تدقيق الإلتزام و حماية الأصول و تقييم الأداء و رفع التوصيات بإجراء تحسينات على العمليات و التشغيل ، فإنه من الضروري أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي فحص و تقييم و فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة و الهدف من فحص نظام الرقابة الداخلية هو التعرف على ما إذا كان النظام يوفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المنشأة بكفاءة و بطريقة اقتصادية ، أما الهدف من فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية هو التعرف على ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له ، و عند إجراء الفحص و التقييم و فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب على المدققين الداخليين تحديد المخاطر الداخلية و الخارجية التي تواجه المنشأة و تقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية توفر تأكيد معقول بخصوص كفاية التعامل معها .

- إجراء المتابعة المستمرة لمكونات نظم الرقابة الداخلية و التعرف على مدى تحقيقها أهداف النظام .
- تحديد أوجه نظم الرقابة الداخلية و إخبار الإدارة بها في الوقت الملائم لإتخاذ الإجراءات التصحيحية و إقتراح التوصيات لتحسين النظام .

ثالثاً : دور التدقيق الداخلي في نظم الرقابة الداخلية

83 محمود عبد السلام محسن ، مدى إعتداد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة ، المحاسبة و التمويل ، غزة 2011 ، ص 21 .

84 الناغي محمد السيد ، المعايير الدولية للمراجعة ، تحليل و إطار التطبيق ، المكتبة العصرية للنشر ، الطبعة الأولى 2000 ، ص 372 .

يعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الداخلية حيث يتولى مسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول ، و التأكد من سلامة البيانات المالية⁸⁵ تقوم منشآت الأعمال بتطبيق نظم الرقابة الداخلية لضمان الإلتزام بأغراض و أهداف الإدارة ، عندما يتم تقييم نظم الرقابة فإن هدف المدقق الداخلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة كافية ، ويعتبر تقييم تلك النظم الرقابية أحد أنشطة التشغيل الجوهرية حيث أن التدقيق الداخلي يعتبر من إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس و تقييم نظم الرقابة الداخلية ، و بالتالي فإن التدقيق الداخلي عند تقييم الرقابة الداخلية له دور في :⁸⁶

- الإلتزام : لاتعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الإلتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط ولذلك فإن الهدف من التدقيق التشغيلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات و برامج و إجراءات الرقابة المقررة تعمل بشكل مقنع .
- حماية الأصول : لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح و تم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر ، و المدقق الداخلي يهتم بصفة رئيسية بإختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية و المالية أو التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول و حمايتها .
- التحقق : يمكن أن يتم تصميم التدقيق التشغيلي للتحقق من دقة و مصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة و كما هو الحال بالنسبة لعمليات فحص الإلتزام فإن تركيز عمليات التحقق لن تكون بالضرورة إستجابة لنتائج البيانات غير الدقيقة أو غير القابلة للإعتماد عليها و إنما هي بالأحرى على تعزيز الدقة و إمكانية الإعتماد .
- تقييم الأداء : بغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المدققين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم تقييم أداء العاملين .
- التوصيات بالتحسينات : يجب أن يتم تصميم كل من أنشطة التدقيق الداخلية التشغيلية للمدقق الداخلي لإبداء مقترحات للتحسينات و عندما يكون هناك ظرف يجب التقرير عنه نتيجة لإكتشاف خطأ أو غش أو تصرف غير قانوني فإن آثاره يجب أن يتم تصحيحها و يتعين تقديم توصيات لتحسين عملية المحاسبة عنها..

رابعا : التدقيق الداخلي و دوره في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية⁸⁷

85 مجاهد محمد عبد الله ، إستخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل إستقلال إدارة المراجعة الداخلية. بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ص 195 .

86 لطفى أمين السيد أحمد ، التدقيق بين النظرية و التطبيق. الدار الجامعية ، الإسكندرية. 2005 ، ص 104 ، 105 .

87 علي عبد الوهاب نصر. شحاتة ، شحاتة السيد ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال الواقع و المستقبل ، الدار الجامعية ، الإسكندرية. 2006 ، ص 104 .

للتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية وذلك عن طريق متابعة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة وتقييمه وإخبار إدارة الشركة ولجنة التدقيق بنقاط الضعف الموجودة فيه ومساعدة الإدارة في تقييمها مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومساعدة الإدارة لإعداد تقريرها عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدقق

بعد إنتهاء المراجع من فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية ، يجب عليه إجراء تقييم نهائي لما توصل إليه ، نظراً لأن جزء كبير من المراحل الباقية تعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية ويهتم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين :

- المساعدة في تخطيط المراجعة .

- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية .

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يمر بعدة خطوات وهي ⁸⁸ :

1. جمع الحقائق والمعلومات عن النظام : و يقصد به تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي يتم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة .

2. فحص النظام : وتعني هذه الخطوة إختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقاً لمحدد مسبقاً وذلك يتم بإجراء مجموعة من الإختبارات وذلك بمراعاة التوقيت المناسب لهذه الإختبارات .

3. تقييم النظام : وتمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الإلتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من على فاعلية وكفاءة النظام ودرجة الإعتماد عليه ومن ثم يتم إقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام الداخلي لإنجاز الأمور السابقة ينبغي للمدقق الداخلي القيام بالفحص الدقيق للأمور التالية والقيام بما يلزم تجاهها ⁸⁹ :

- مدى جدية و فاعلية نظام الرقابة في تحقيق المهام الموكلة إليه وإنجاز الأهداف المحددة .

- مدى الإلتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني الخاصة بأداء عملية الرقابة .

- شمول الرقابة على جميع أوجه نشاط المنظمة وأعمالها .

88 بكري علي حجاج ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية. في منظمات الأعمال ، المجلة العلمية لكلية التجارة .. جامعة الأزهر. العدد 30 ، 2005 ، ص 128 .

89 مجاهد محمد عبد الله ، مرجع سابق ص 196 .

- شمول الرقابة على جميع أوجه النشاط المالي والمحاسبي والإداري والتشغيلي وغيرها .
 - شمول عملية الرقابة العمليات والناتج وليس العمليات فقط .
 - وجود إجراءات و وسائل محددة تستخدمها في تحليل الإنحرافات و معالجة الأخطاء التي تكتشفها أثناء التنفيذ و تفعيل الإيجابي منها.و تطويره .
 - تخصيص بعض أنظمة الرقابة لتنفيذ رقابة مستمرة لبعض الأنشطة و المجالات التي تحتاج إلى التقييم و المتابعة المستمرة .
 - إعداد نماذج مختلفة لأنواع التقارير بما ينسجم مع متطلبات عملية الرقابة و نوع البيانات والمعلومات التي تمد بها الإدارة (مستمرة ، دورية ، مطولة ، مختصرة ، خاصة ... الخ) .
 - تحديد الآلية التي تساعد أنظمة الرقابة في المنظمة من الاستفادة من جميع المستجدات والمستحدثات من معايير و إرشادات تهدف إلى تطوير و تحسين عملية الرقابة .
 - السعي دائما لتضمين تقاريرها و مقترحات و توصيات جديدة و موضوعية و تشجيع الإدارة على الأخذ بها و متابعتها .
 - وقد حدد معهد المدققين الداخليين موقفه من عملية قيام المدقق الداخلي بتقييم نظم الرقابة وملائمتها و ليس فقط الإشارة إلى نقاط الضعف في هذه النظم ، و هذا من شأنه أن يحيل مسؤولية ترجمة توصيات هذا التقرير وفقا للخطوات التالية :
 - فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي) يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولته فهم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأغراض الآتية :
 - تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء هامة .
 - دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود غش أو أخطاء هامة .
 - تصميم إختبارات التحقق التفصيلية للعمليات و الأرصدة و إختبارات المراجعة التحليلية .
 - السجلات المحاسبية ، و الوثائق و المستندات و البيانات المؤيدة و معالجة و الإحتفاظ و الإتصال بالمعلومات .
- أولا : العوامل التي تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية⁹⁰ :

1 تجربته السابقة مع المنشأة .

2 الإستفسارات .

3 فحص (تفتيش) المستندات و القيود المحاسبية .

4 ملاحظة أنشطة المنشأة لفهم نظام الرقابة الداخلية .

5 إعادة تطبيق إجراءات رقابية معينة .

ويجب التفرقة بين مفهوم تنفيذ نظام الرقابة الداخلية و مفهوم فعالية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ، فعند تقييم فعالية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ينظر المراجع إلى كل من :

1 أسلوب تطبيق سياسات و إجراءات الرقابة الداخلية .

2 الثبات في تطبيق تلك السياسات و الإجراءات .

3 من الذي يقوم بتطبيق تلك السياسات و الإجراءات .

توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية : على المدقق أن يوثق تفاصيل الدراسة التي قام بها لنظام الرقابة الداخلية و النظام المحاسبي للمنشأة ، و يتأثر ذلك بحجم و درجة تعقيد المنشأة و طبيعتها ، ففي المنشآت الصغيرة تكفي مذكرة التوثيق أما الكبيرة فقد يحتاج المدقق لإستخدام خرائط التدفق و القوائم الإستقصاء و جداول القرارات .

المطلب الثالث : علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية ، فهي تقع على قمة هذا النظام كما أنها من أهم عناصره ، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و لتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الإستشارية ، كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الداخلية ألزمت و جود تدقيق داخلي مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيها .

وهذا من خلال المعيار رقم 2091 الرقابة و الذي نص على : يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها و كفايتها ، و الدفع لتحسينها كما نص المعيار رقم 12130 على : يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة و فعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة ، و العمليات و أنظمة المعلومات ، وهذا خلال محاولة تأكيد⁹¹ :

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية .

- مصداقية البيانات المالية و المعلومات التشغيلية .

91 برامج بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستر ، في محاسبة ، جامعة بومرداس ، 2014 ، 2015 ، ص 54 ر .

- فعالية وكفاية العمليات و البرامج .

- حماية الأصول .

- الإمتثال للقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات المسطرة .

وقد نص المعيار رقم 12130 على " يجب على المراجع الداخلي إستعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجاز المهام الإستشارية و ذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة .

تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى حلقات الإتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة ، حيث أن واجب تدقيق الداخلي يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة ، و في نفس الوقت المحافظة على خطوط الإتصال بين القائمين على هذه الأنشطة ، لاسيما و أن المؤسسات تعيش و تتطور في محيط سريع التغيير ، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الإتصال سواء بين الإدارة العليا و المستويات التنفيذية الأخرى ، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية بعضها البعض ، يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي :

- تقديم تأكيدات حول مدى الإلتزام بالرقابة الداخلية .

- تقديم خدمات إستشارية حول السياسات و الإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر .

- تقديم درجة تأكيد حول مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية للمخاطر التي تواجهها المؤسسة .

من خلال ما سبق يمكن الإستنتاج بأن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية ، الغرض منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة و التأكد من دقة و فعالية الأنظمة و الإجراءات المتبعة ، و رفع التقارير إلى الإدارة المركزية ، تعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء و هذا ما يزيد من الحاجة لها ، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة مستمرة ، فمن الواجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي معرفة كافية و خبرة بإجراءات الرقابة ، و تقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل و منع الأخطاء أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية الحد من الإسراف من أجل زيادة المردودية و تحسين الأداء في المؤسسة.⁹²

92 برايج بلال ، مرجع سابق ، ص 55 .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن التدقيق الداخلي يعمل على حماية أصول المؤسسة وأموالها و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال قيام المدقق الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالإستعانة بمجموعة من الوسائل وفق عدة مراحل وصولاً إلى التقييم النهائي لها بإعطاء نصائح للمؤسسة و تعليق حول العمليات المالية .

الجانب التطبيقي

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى الرقابة و التدقيق الداخلي بإعتباره أداة إدارية لا يمكن الإستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها المؤسسة و الإجراءات الموضوعية من طرفها ، و محاولة منا إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ضمن دراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في مؤسسة المخازن العامة بمستغانم ، فوجد أن النظام الرقابة في هذه المؤسسة ضرورة حتمية نظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها .

لدراسة أكثر تفصيلا لهذا الجانب التطبيقي تم تقسيمه إلى بعدين :

البعد الأول : تمهيد بالنسبة لمؤسسة المخازن العامة .

البعد الثاني : تجسيد دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة .

البعد الأول : التعريف بمؤسسة المخازن العامة

أولا : التعريف بالمؤسسة

جاءت فكرة إنشاء مؤسسة المخازن العامة نتيجة حل للمؤسسة الوطنية للتبريد ، وفي سنة 1997 تم إنشاؤها في مستغانم ، حيث تتكفل بتخزين كل المواد الغذائية سريعة الإستهلاك ، تخضع إلى المديرية المركزية بالجزائر العاصمة تحت إسم المتوسطة لتبريد .

فروعها :

- تيارت
- عين تادلس
- شلف
- غليزان

ثانيا : نشاط ومهام المؤسسة

يقسم الجهاز الإداري في المؤسسة إلى عدة مصالح ، من أهمها :

- مصلحة المالية والمحاسبة : تعمل على تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر و تراقب جميع العمليات باستمرار .
- مصلحة المستخدمين : تتكفل بتحديد الرواتب ومنح الإجازات و مراقبة إلتزام العمال بمواقيت العمل و متابعة حالتهم الإجتماعية .

البعد الثاني : تجسيد دور الرقابة.و التدقيق الداخلي في المؤسسة

من أجل إنجاز هذه الدراسة التطبيقية و بلوغ أهدافها تم الإعتماد على منهجية معينة يمكن إنجازها فيمالي :

1 طرق جمع المعلومات : لقد تم الإعتماد على أسلوب المقابلة الموجهة في جميع المعطيات و المعلومات المتعلقة بالمؤسسة إضافة إلى أساليب أخرى تتمثل في :

- الملاحظة المباشرة .

- الزيارة الميدانية لعدد من مديريات و مصالح الشركة .

2 محاور المقابلات : كانت محاور المقابلات موجهة نحو معرفة دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة .

3 عرض و تحليل نتائج المقابلة : بعد محاولتنا لتغطية الجوانب النظرية للبحث حاولنا أن نحيط بالموضوع من الجانب التطبيقي بالقيام بدراسة ميدانية إستطلاعية عن طريق إجراء مقابلة في المؤسسة مع المدير الوحده و المحاسب و المدقق الداخلي و حاولنا الإجابة على معظم الأسئلة .

نموذج الأسئلة المطروحة

لقد قسمنا الأسئلة إلى فرعين من الدراسة و كانت كالتالي :

الفرع الأول : الأسئلة الخاصة بنظام الرقابة

1 هل لديكم قسم خاص بعملية الرقابة ؟

2 ماهو مفهومكم.حول نظام الرقابة ؟

3 من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة ؟

4 ماهي علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة ؟

الفرع الثاني : الأسئلة الخاصة بالتدقيق الداخلي

1 على ماذا يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي في المؤسسة ؟

2 ماهي الأسس التي يتبعها المدقق لضمان نجاح عملية التدقيق الداخلي ؟

3 ما فائدة التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

4 ما هي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

5 هل للتدقيق الداخلي ضرورة حتمية للمؤسسة ؟

نموذج الإجابات المقترحة

الفرع الأول : الإجابات الخاصة بنظام الرقابة

1 هل لديكم قسم خاص بنظام الرقابة ؟

نعم يوجد قسم خاص بعملية الرقابة حيث يقوم بمتابعة العمليات ، موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بجانب المدير العام .

2 ماهو مفهومكم حول الرقابة ؟

هي عبارة عن رقابة الوثائق و العمليات اليومية للمؤسسة .

3 من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة ؟

المدير العام هو الذي كان يضع الخطط و الإجراءات من قبل أما حاليا أصبح المدقق الداخلي هو الذي يضعها مصادق عليها من قبل المدير العام .

الفرع الثاني : الإجابة الخاصة بالتدقيق الداخلي

1 ماهي علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة ؟

التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية و يكون الغرض منه التأكد من دقة و فعالية الأنظمة و الإجراءات المتبعة و رفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف و الإنحرافات .

2 على ماذا يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي في المؤسسة ؟

لكي ينجح عمل المدقق الداخلي يجب عليه أن يكون :

- أن يتقن عمله .

- أن يتصف بالنزاهة و المصداقية .

- الكفاءة المهنية ، الخبرة .

- أن تكون معاونة من قبل أقسام المؤسسة .
 - وضع برنامج عمل لمهمته .
 - أن يكون القرار الذي توصل إليه في محله وصولاً إلى نتائج إيجابية .
- 3 ماهي الأسس التي يتبعها المدقق الداخلي لضمان نجاح عملية التدقيق الداخلي ؟
- الإستقلالية و الموضوعية أن يكون المدقق الداخلي غير متحيز في عمله .
 - الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي .
 - نطاق عمل المدقق الداخلي .
 - أداء عمل المدقق .
- 4 ما فائدة التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟
- حسن التسيير في المؤسسة .
 - توفير البيانات و التقليل من الأخطاء .
 - عدم تكرار الأخطاء .
 - دقة المعلومات المحاسبية .
- 5 ما هي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟
- حماية أصول المؤسسة .
 - يساعد في تقييم عمل المؤسسة .
 - يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها .
 - يعتبر رقابة فعالة في مساعدة الإدارة .
- 6 هل التدقيق الداخلي ضرورة حتمية في المؤسسة ؟
- نعم ، لا يمكن للمؤسسة أن يستغني عنه فهو ينشأ للمؤسسة مردودية ، حيث تم تطبيقه في سنة 2008 في الجزائر فهو يعرف واجهة المؤسسة إذا كانت في حالة جيدة أو سيئة .

خلاصة الفصل

تعتبر مؤسسة المخازن العامة من أهم المؤسسات الوطنية فوجود نظام الرقابة فعال بها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها ، و تحقيق أهداف مسطرة من طرفها ، كما يعتبر التدقيق الداخلي من أهم أدوات في المؤسسة الذي يساهم في تحسين نظام الرقابة الذي تدير عليه المؤسسة .

خاتمة عامة

تقوم المؤسسات بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها و حقوقها و خصوصا مع كبر حجمها ، وذلك حفاظا على بقائها و إستمرارها و هذا ما أدى بالمسيرين إلى ضرورة وضع نظام الرقابة لحماية حقوقها ومجوداتها و محاولة منا التوافق بين الإطارين النظري و التطبيقي من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والأسئلة المرفقة لها ، في الجانب النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول فصلين يتمثل الفصل الأول بإعطاء نظرة شاملة حول مفاهيم الرقابة حيث تناولنا فيها مختلف التعارف و الأهداف و الأنواع ثم إنتقلنا إلى تحديد أساسيات نظام الرقابة الداخلية من خلال توضيح مكوناتها و إجراءاتها ، أما الفصل الثاني تطرقنا إلى معرفة شامل حول التدقيق الداخلي و خصوصيات المدقق الداخلي من مهامه و مسؤولياته بالإضافة إلى التعرف على منهجية مهمته و أخيرا قمنا بتوضيح دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال الإشارة إلى مسؤولية المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية و أهميتها في إكتشاف الأخطاء أما الجانب التطبيقي قمنا بالتعرف على وظيفة الرقابة و التدقيق الداخلي و مختلف الإجراءات التي تقوم بها في المؤسسة .

• النتائج : بناء على ماتم التطرق إليه في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية :

- الرقابة هي مجموعة من الوسائل و التدابير التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية بالإضافة إلى أنها أداة للتسيير فهي أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس بإستقرار المؤسسة و ذلك عن طريق تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب .
- إن الرقابة الداخلية تساهم في إكتشاف مختلف التغيرات الإدارية و المحاسبية و تفادي الأخطاء و هذا ما تبين بوضوح من خلال المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال و الإجراءات و الأساليب المستخدمة باعتبارها أداة للتأكد من مدى ملائمة و صدق المعلومات المحاسبية المالية و صحة و دقة القوائم المالية .
- الرقابة الداخلية تؤدي إلى إتخاذ القرارات الصحيحة من خلالها يمكن للإدارة معرفة نقاط القوة و نقاط الضعف في المؤسسة و هذا يساعده في إتخاذ القرارات الصائبة .
- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على جميع المعلومات التي تحتاجها للقيام بمهمتها على أكمل وجه .
- تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بدور مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية و هو ما يؤثر على أداء المؤسسة .
- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من مبادئ و أخلاقيات و صلاحيات التي حددها القانون له ، و هو ملزم بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة .
- هناك علاقة طردية قوية بين التدقيق الداخلي و فعالية نظام الرقابة الداخلية .

- يلعب التدقيق الداخلي دورا بالغ الأهمية في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بحيث يعتبر من أهم مقومات نجاحه .

• إختبار الفرضيات :

▪ ف 1 : يعمل التدقيق الداخلي على إكتشاف الأخطاء و إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة .

- هل لديكم قسم خاص بعملية الرقابة ؟

- ما هو مفهومكم حول نظام الرقابة ؟

- من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة ؟

- ما هي علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة ؟

- الهدف من تقييم نظام الرقابة من طرف المدقق الداخلي هو إكتشاف نقاط قوته ونقائصه و بالتالي مدى فعاليته و هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

▪ ف 2 : يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.

- على ماذا يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي في المؤسسة ؟

- ما هي الأسس التي يتبعها المدقق لضمان نجاح عملية التدقيق الداخلي ؟

- إن التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الإقتصادية فهي تساعده على تحسين أداءه يتوقف نجاحه على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها ، كون أن هذه المعايير تضع المبادئ الأساسية التي يلتزم بها المدققين الداخليين عند ممارستهم لمهامهم. ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

▪ ف 3 : أهمية التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة .

- ما فائدة التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

- ماهي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

- التدقيق الداخلي يعمل على إظهار نقاط القوة و نقاط الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوعة من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة المركزية حتى تصل إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة ، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة .

- ف 4: إن التدقيق الداخلي وظيفة لا تستغني عنها المؤسسة .
- هل للتدقيق الداخلي ضرورة حتمية للمؤسسة ؟
- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في إكتشاف الأخطاء و الإنحرافات و كل أنواع الغش فهي تقوم بتوجيه النصائح للإدارة لذا لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنه و هذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة .
- إقتراحات : بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن عرض مجموعة من الإقتراحات و هي :
 - العمل على متابعة تطوير معايير التدقيق الداخلي مع القيام بإجراءات و دورات تدريبية للمدققين الداخليين على هذه المعايير .
 - فحص وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أطراف خارجية تتوفر لديهم الخبرة اللازمة من أجل ضمان أدائهم بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح .
 - يجب تخصيص أكثر من مدقق واحد في المؤسسة و تخصيص قسم خاص لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي .
 - ضرورة الإهتمام بالتوصيات و الإقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي وتصحيح نظرة العمال نحوهم .
 - إعطاء أهمية كبيرة لإستقلالية وظيفة التدقيق عن باقي الوظائف في المؤسسة من أجل المصداقية في أداء مختلف المهام .
 - العمل على توفير روح التعاون و التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي و الوظائف الأخرى .

قائمة المراجع

■ مؤلفات

- 1 إبراهيم عبد العزيز شيخا ، الإدارة العامة العملية الإدارية ، مؤسسة الشباب الجامعية للنشر ، مصر 2002 .
- 2 أحمد حامد حجاج ، مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط – الرقابة- إتخاذ القرارات ، الإسكندرية ، الطبعة الثالثة ، 2001 .
- 3 أحمد حلمي جمعة ، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ، الداخلي ،الحكومي الإداري ،دار الصفاء الطبعة الأولى عمان 2009 .
- 4 أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، دار صفاء للنشر ، الطبعة الأولى عمان 2011 .
- 5 جودت عزت عطوي ، الإدارة التعليمية و الإشراف التربوي أصولها و تطبيقها ، دار الثقافة ، الطبعة الأولى 2004 .
- 6 خالد راغب الخطيب ، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية ، مكتبة المجتمع العلابي للنشر ، عمان 2010 .
- 7 خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، دار الوراق للنشر ، الطبعة الأولى عمان 2006 .
- 8 سيد عبد الناجي ، الرقابة على الأداء من الناحية العملية و العلمية ، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى الإسكندرية 2011 .
- 9 صالح ميلود خلاط ، بشير محمد عاشور ، مصطفى ساسي فتوحة ، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع و الأفاق ، منشورات الدار الأكاديمية ، طرابلس ، الطبعة الأولى 2007 .
- 10 عبد الرحمن توفيق ، الرقابة المالية و التدقيق الداخلي ، المركز الخبرات المهنية للإدارة للنشر ، الطبعة الرابعة ، مصر 2006 .
- 11 عبد الفاتح الصحن ، محمد السيد سراسا ، فتحى رزق السوافري ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الإسكندرية 2006 .
- 12 عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة سيد شحاتة ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، دار الجامعية الإسكندرية 2006 .
- 13 عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية للنشر ، عمان 2009 .

- 14 علي شريف ، الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2003 .
- 15 علي عبد الوهاب نصر شحاتة ، شحاتة السيد ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال : الواقع و المستقبل ، دار الجامعية ، الإسكندرية 2006 .
- 16 عمر وصفي عقيلي ، الإدارة المعاصرة التخطيط _التنظيم _الرقابة ، دار زهران عمان ، الطبعة الرابعة 2009 .
- 17 عوف محمود الكفوارى ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، مطبعة الإنتصار للنشر و التوزيع 2004 .
- 18 غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر الطبعة الأولى الأردن 2006 .
- 19 فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد ، محمود مراد مصطفى ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعية الجديدة 2002 .
- 20 كريمة علي الجوهر ، عبد الله عزت بركات ، إيهاب نظمي ، مسعود صديقي ، صالح العقدة ، محمد ياسين الرحاحلة ، محمود الجبالي ، مدني بن بلغيت ، التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية للنشر ، القاهرة. 2012 .
- 21 كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر 2006 .
- 22 كمال خليفة أبو زيد ، الرقابة على عناصر التكاليف ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية 2000 .
- 23 كمال متولي عمران ، التخطيط و الرقابة ، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث في العلوم الهندسة للنشر ، القاهرة 2008 .
- 24 لطفي أمين السيد أحمد ، التدقيق بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2005 .
- 25 محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة ، الجزائر 2003 .
- 26 محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل (الإطار النظري ، المعايير و القواعد) المكتب الجامعي الحديث 2007 .
- 27 محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر الطبعة الثالثة ، 2008 .
- 28 حمد فريد الصحف ، مبادئ الإدارة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2002 .

- 29 محمد نصر منها ، تحديث في الإدارة العامة و المحلية ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، الإسكندرية 2005 .
- 30 مصطفى صالح سلامة ، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية و المالية ، دار البداية ، الطبعة الأولى عمان 2010 .
- 31 منال طلعت محمود ، أساسيات في علم الإدارة ، المعهد العالي للنشر ، الإسكندرية 2003 .
- 32 مهدي محسن العامري ، طاهر محسن العالي ، الإدارة و الأعمال ، دار وائل ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى 2007 .
- 33 الناعي محمد السيد ، المعايير الدولية للمراجعة ، تحليل و إطار التطبيق ، المكتبة العصرية للنشر ، الطبعة الأولى 2000 .
- 34 نوال صالح بن عمارة ، المراجعة و الرقابة في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر ، ورقلة ، الطبعة الأولى 2013 .
- 35 هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة 2006 .
- 36 يوسف محمود الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن 2004 .

▪ الأطروحات :

- 1 سريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة العربية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف 2011/2012 .

▪ المقالات :

- 1 بشرى رحم عبد الله المشهداني ، أقدم على عصام محمد علي الياور ، دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسل الأموال ، مجلة الإدارة و الإقتصاد ، العراق ، العدد 93 ، 2012 .
- 2 بكري علي الحجاج ، دور المراجعة الداخلة في تفعيل الرقابة الإقتصادية في منظمات الأعمال ، مجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد 30 ، 2005 .
- 3 نائر صبري محمود الغيان ، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ، مجلة علوم الإنسانية ، العدد 45 ، العراق 2010 .

- 4 حسن عبد الكريم سلوم ، كريمة علي جوهر ، شاكر عبد الكريم ، التدقيق الداخلي و التغيير الإستراتيجي ، مجلة الإدارة و الإقتصاد العدد 93 ، 2012 .
- 5 رشا بشير الجرد ، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في السوق دمشق للأوراق المالية ، مجلة الجامعة ، العدد 25 ، المجلد 03 ، 2013 .
- 6 سليمان سند السبع ، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية ، دراسات ، العلوم الإدارية ، المجلد 38 ، العدد 2011 .
- 7 علي سليمان النعامي ، مجالات مساهمة المراجع الداخلي و الخارجي و لجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، العدد 32 ، فلسطين 2014 .
- 8 مجاهد محمد عبد الله ، إستخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل إستقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني .
- 9 يونس عليان الشويكي ، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 30 ، العدد الأول 2014 .

▪ المذكرات :

- 1 إبراهيم رباح إبراهيم المدهوم ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة ، في المحاسبة و التمويل ، مذكرة ماجستير ، غزة ، 2011 .
- 2 براهيم بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، في المحاسبة جامعة بومرداس ، 2014/2015 .
- 3 رضوان علي خالد ، تقييم دور المدقق الداخلي في شركات التأمين ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، صنعاء 2014 .
- 4 رغد إبراهيم المدهون ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف و أثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية و تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، غزة 2014 .
- 5 زايد عبد السلام ، فارس طارق ، التخطيط و الرقابة في منظمات الأعمال ، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، 2004/ 2003 .

- 6 السعيد بلوم ، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ماجستر ، جامعة قسنطينة .
- 7 شيخ عبد القادر ، الرقابة على البنوك التجارية ، مذكرة ماجستر في القانون ، جامعة بومرداس ، 2009/2010 .
- 8 كمال محمد سعيد كامل النونو ، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستر في المحاسبة و التمويل ، 2009 .

▪ الوثائق :

- 1 سعداني إبراهيم أحمد ، دور حوكمة الشركة و المراجعة في تطوير الإقتصاد الوطني ، دراسات تطبيقية المعهد الإسلامي للبحوث و التدريب ، جدة ، 2008 .
- 2 على حسين الدوغجي ، آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في إتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي ، دراسة تطبيقية ، قسم المحاسبة ، جامعة بغداد ، العدد 257 ، ص 08 .
- 3 محمود عبد السلام محسن ، مدى إعتتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة ، المحاسبة و التمويل ، غزة 2011 .

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة و التدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة بإعتبارها أداة فعالة لها ، حيث يعتبر كل من الرقابة و التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية في المؤسسة .

يحتل التدقيق الداخلي أهمية كبيرة في المؤسسة إذا يتم من خلاله تقييم مختلف الأساليب الرقابية تمارسها المؤسسة ، كما يساعد على وضع الثقة بين مصالح المؤسسة و الإدارة المركزية بإعتباره للمتغيرات والبيانات الدقيقة وذلك من خلال التوجيهات و التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي .

كلمات مفتاحية : الرقابة ، التدقيق الداخلي ، المؤسسة الإقتصادية .

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence le rôle de supervision et d'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'organisation comme un moyen efficace. Le contrôle et l'audit interne sont considérés comme des fonctions importantes de l'entreprise.

L'audit interne occupe une place importante dans l'entreprise, dans la mesure où il est employé pour évaluer les différents moyens de contrôle utilisés par l'entreprise. De même, il aide à mettre en place la confiance entre les intérêts de l'entreprise et l'administration centrale en ce qu'il est la référence en ce qui concerne les variables et les éléments précis et ce au moyen des orientations et des recommandations présentées par l'auditeur interne à l'administration.

Mots clés : Contrôle, Audit interne, Entreprise.