

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

عنوان المذكرة

دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة بمستغانم

تحت تأطير

أ.د. محمد العيد

من إعداد الطالبة :

عبد الرحمن يمينة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر أ	د.دواح بلقاسم
مؤطرا	جامعة مستغانم	أستاذ التعليم العالي	د.محمد العيد
مؤطرا مساعدا	جامعة مستغانم	Docent	د.بوشرف جيلالي
مناقشا	جامعة مستغانم	أستاذ محاضر أ	د. ولد محمد عيسى محمد محمود

السنة الجامعية: 2016/2015

كلمة شكر

من كان في نعمة ولم يشكر، خرج منها ولم يشعر
بداية نحمد الله ونشكره على توفيقه لنا
طوال مشوارنا الدراسي فهو الذي سخر لنا القوة
والإرادة لإنجاز هذا العمل ونسأله أن ييسر
خطواتنا لمواصلة المشوار
نتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من ساعدنا
في إنجاز هذا العمل ونخص بالذكر
الأستاذ المشرف: الدكتور بوشرف جيلالي
الأستاذ المؤطر: الدكتور محمد العيد
أعضاء لجنة المناقشة
جميع عمال مؤسسة المخازن العامة لمستغانم
أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد
ونسأل الله عز وجل أن يعلمنا بما ينفعنا
وأن ينفعنا بما علمنا والحمد لله رب العالمين
والصلاة والسلام على آله وصحبه أجمعين.

الإهداء

الحمد لله ولي المؤمنين ومنبع النعم على الخلق أجمعين الذي وهبنا حسن التصرف والتدبير، نشكر الله سبحانه على إتمام هذا العمل المتواضع أهدي عملي:

إلى من حملتي، ووفرت لي شروط الراحة في الحياة إلى أعز ما أملك في الوجود إلى أمي حفظها الله

إلى أوفى خلق الله وأحبهم إلى قلبي إلى الذي جاهد من أجل نجاحي إلى أبي أطال الله في عمره

إلى من قضيت معهم أجمل أيامي حياتي وعشت معهم أحلى الذكريات فكانوا أسعد الناس بنجاحي وأعنى بكلماتي إلى إخوتي وأخواتي وجميع أفراد عائلتي

إلى كل من جمعني بهم المحبة والصداقة والأخوة إلى صديقاتي وبالأخص: عائشة، خيرة، ربيعة، حفيظة.

المقدمة العامة.

الجانب النظري.

الفصل الأول: مدخل للمراجعة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات عن الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات ومقومات وإجراءات الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الجانب التطبيقي.

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

قائمة الجداول

صفحة الجدول	عنوان الجدول	رقم الجدول
71	لمحة عن المؤسسة المخازن العامة	01
74	عرض لنتائج المقابلة	02

في ظل التحولات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية ومن أجل مسايرة العصر وكسب مكانة مشرفة في الأسواق المالية لا بد على المؤسسات الجزائرية الإهتمام بنوعية المعلومة المالية، حتى تكسب ثقة من يتعامل معها فقد مرت المؤسسة الجزائرية بعدة مراحل فمنذ الاستقلال انتهجت النظام الاشتراكي، أي التسيير المركزي للمؤسسة حيث كان يغلب عليها الطابع الاجتماعي عن الطابع الاقتصادي، مما نتج عنه حالات سيئة ووضعية صعبة لمجموعات كبيرة من المؤسسات، وهذه الوضعية أدت بالحكومة في بداية الثمانينات إلى التفكير في الإصلاح الاقتصادي حيث تمثل الإجراء الأول في إعادة الهيكلة المالية للمؤسسة المثقلة بالديون، أما الإجراء الثاني فتمثل في إعادة الهيكلة العضوية الذي كان يهدف إلى تحويل مؤسسات القطاع العام ذات الحجم الكبير إلى مؤسسات صغيرة الحجم لتكون أكثر تخصصا وبنجاعة، إلا أنه رغم الإجراءات التصحيحية بقيت المؤسسة الجزائرية تعاني من بعض المشاكل الإدارية مما أدى إلى إصلاح آخر سمي باستقلالية المؤسسات وتمثل هذا الإصلاح في قانون 01/88 الذي بموجبه أخذت المؤسسات العمومية الاقتصادية أشكالا جديدة.

إن هذا التطور الاقتصادي جعل لعلم المحاسبة دورا رئيسيا في تصوير المركز المالي للمؤسسة، إلا أن هذا التطور صاحبه نمو علم آخر يساعد على ضبط معطيات المحاسبة والتحقق من صحة الأرقام و النتائج التي قدمتها المحاسبة وهذا العلم يعرف بالمراجعة.

إن فكرة المراجعة في الجزائر لم تبرز إلا بعد صدور قانون استقلالية المؤسسة، حيث قبل هذا التاريخ كان اهتمام إدارة المؤسسة منصبا على إعداد الميزانية السنوية، وتقديمها لمصلحة الضرائب لاستفتاء الالتزامات الجبائية لتفادي غرامات التأخير رغم تأكيد المسيرين بأن هذه الميزانيات لا تعبر بصورة حقيقية على المركز المالي للمؤسسة، ولقد ظهرت المراجعة الداخلية في مجال مراقبة المحاسبة .

لكن من أجل ضمان السير الحسن للدورة الإدارية وجب وضع نظام للرقابة الداخلية المتمثل في مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، فتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات المراجعة الداخلية، هذا من أجل اكتشاف مواطن الضعف والقوة بغية تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية نسبية نظرا للضغوط التي يخضع لها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

ومن هنا يتضح لنا دور المراجع الداخلي المتمثل في خدمة الإدارة عن طريق التأكد من نجاعة النظام المحاسبي، وهذا من أجل تقديم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي للمراجع الداخلي في تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية، من خلال الإنقاص من الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات.

وهو ما دفعنا إلى اختيار هذا الموضوع دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، وحاولنا إسقاط دراستنا على مؤسسة المخازن العامة لمستغانم لتشخيص نقاط القوة و نقاط الضعف للمراجعة الداخلية وقد دامت فترة التربص شهرين .

أهمية البحث:

يمكن تلخيص أهمية البحث موضوع الدراسة في العناصر التالية :

- إعطاء صورة حقيقية عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة وللوقوف على حالة التدهور المستمر الذي يصيب هذه المؤسسات من سنة لأخرى.
- تسليط الضوء على مدى أهمية المراجعة الداخلية إذا تم الاعتناء بها.
- إثراء البحث العلمي وسد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع على مستوى الدراسات الجامعية.

الغاية من البحث:

تتمثل الغاية المنتظرة من البحث فيما يلي :

- محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة.
- تعريف مسؤولي المؤسسات بوظيفة المراجعة الداخلية .
- الدعوة إلى نشر ثقافة إدارية راقية تعتمد على تقييم الذات .

أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيار هذا الموضوع إلى دوافع ذاتية وموضوعية وهي كالآتي:

دوافع ذاتية:

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة.
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص " تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير".

دوافع موضوعية:

- تصحيح الإعتقاد السائد الذي يعتبر أن المراجعة تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية .
- عدم وجود إطار نظري لإثبات العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحداتها ومحدوديتها.

إشكالية:

ما دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

أسئلة فرعية:

- ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية وما هي المعايير الخاصة بها؟
- ما العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟
- ما هي الأساليب التي تستخدم في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- فيما يتمثل دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات:

- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة بالمؤسسة .
- نجاح المراجعة الداخلية يتوقف على الكفاءة العلمية للمراجع .
- إتباع المراجع الداخلي منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء رأيه الفني بشأنها .
- للمراجعة الداخلية دور معتبر في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.

المنهج:

للإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات أو إسقاط الفرضيات الموضوعية سيتم إتباع المنهج التحليلي والمنهج الوصفي .

تقديم خطة البحث:

لقد تناولنا في هذا الموضوع قسمين استعرضنا في القسم الأول الجانب النظري والذي تضمن فصلين: الأول يتعلق بالإطار العام للمراجعة الداخلية حاولنا إعطاء مفهومها وخصائصها، أما الفصل الثاني فكان عن أهمية الرقابة الداخلية وأعطينا تعريف شامل لها وكيفية تقييمها، أما القسم الثاني فهو الجانب التطبيقي الذي سنتناول فيه دراسة حالة للمخازن العامة بمستغانم.

تعتبر المحاسبة العلم الذي يضبط مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، فهي تقوم بتسجيل وتحليل المعلومات وتلخيصها في وثيقة تفرض بقوة القانون تسمى الميزانية، وهذه الأخيرة ما هي إلا نسخة طبق الأصل للذمة المالية لمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهي سنة، وإعداد الميزانية يبدأ المحاسب بتجميع الوثائق المتعلقة بنشاط المؤسسة تمهيدا لإعداد القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية التي أعدها المحاسب هي المرحلة الأخيرة من مراحل عمله، وبالاعتماد على المعلومات الواردة فيها يمكن الحكم على إدارة المؤسسة أي على كفاءة المديرين، فعمل المحاسب لا يكفي وحده بل يجب الإعتماد على رأي الفني المحايد لشخص آخر موثوق به يتمتع بالكفاءة والإستقلالية وهذا الشخص يدعى المراجع.

هذا ما سنتناوله في هذا الفصل عبر ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة؛

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية؛

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي.

أولاً: نشأة المراجعة.

المراجعة *audit* كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية *audire* وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل والرومان واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة.¹

ففي فترة ما قبل سنة 1500 ميلادية كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي تهتم بجرد المخزون السلعي، وكانت هذه العملية تتميز بتكرارها بغية الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب بالدفاتر المحاسبية.²

وخلال الفترة الممتدة ما بين 1850 ————— 1500 والتي تميزت بانفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة تم تطبيقها نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي نفسه مع ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.³

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا فإن الهدف الرئيسي للمراجعة لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغير المهم هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لاكتشاف ومنع الأخطاء والغش.

وما بعد فترة 1850 وإلى نهاية 1900 أصبح المجال مفتوحاً للمراقبة حتى تبرز كمهنة لا يستهان بها، وقد ساعد على ذلك ظهور القوانين، وقد عزز ذلك ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006، ص 17.

² اشتوي إدريس عبد السلام، المراجعة (معايير وإجراءات)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1996، ص 14.

³ القاضي حسين، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1996، ص 14.

مواده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات، ففي نهاية هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة كدليل إضافي على دقة العمليات وأصبحت المراجعة أقل تفصيلاً باعتمادها على المراجعة الاختيارية.¹

وما بعد 1900 وإلى غاية يومنا هذا أصبح الاعتماد في المراجعة على نظام الرقابة الداخلية أمراً مهماً خاصة بعد ظهور الشركات الكبرى، وقد أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة .

ويتضح لنا من خلال هذه النبذة التاريخية أن التطور السريع لمهنة المراجعة يعود إلى العوامل التالية :

- ❖ ظهور شركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة؛
- ❖ صدور بعض القوانين والتشريعات التي ساهمت في توظيف المراجعين وزيادة الطلب على خدماتهم؛
- ❖ زيادة حجم المؤسسات من حيث عدد العمّال وطبيعة النشاط الذي تقوم به.

ثانياً: مفهوم المراجعة.

لقد تعددت مفاهيم المراجعة وذلك حسب اختلاف وجهات نظر المفكرين حيث عرفت على النحو

التالي:

التعريف الأول: عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.²

التعريف الثاني: المراجعة بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني.¹

¹ مدات جمال، الرقابة و المراجعة في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص 10.

² حامد طلبة محمد أبو وهيب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص 13.

التعريف الثالث: المراجعة بمعناها المهني هي عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.²

واستناداً إلى ما سبق ذكره يمكن القول أن مفهوم المراجعة يتمحور في النقاط التالية:

- **الفحص:** يعني التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، أي فحص حسابات العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق:** يعني إمكانية الحكم على القوائم المالية كتعبير سليم وصحيح لنتائج أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.
- **التقرير:** هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى كل من يهمله الأمر داخل المؤسسة وخارجها.

المطلب الثاني: مميزات المراجعة.

أولاً: أنواع المراجعة.

تنشأ الحاجة للمراجعة من جانب مجموعات مختلفة، ولتحقيق حاجة كل مجموعة من المجموعات ظهرت عدّة أنواع للمراجعة نذكر منها ما يلي:

أولاً: من حيث الإلزام بالمراجعة.

هناك نوعان من المراجعة عند التقسيم على هذا الأساس وهما:³

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 07.

³ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول، المراجعة نظرياً، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003،

- **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تكون فيها الشركة ملزمة بالقيام بها حسب نصوص التشريعات والقوانين النافذة، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني وبالتالي يمكن فرض العقوبات القانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات.

" نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس لشركات المساهمة"¹.

- **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم من دون إلزام قانوني بل يكون باختيار أصحاب الشركة مثل: مراجعة شركة المحاصة.

ثانيا: من حيث نطاق المراجعة.

عندما نتخذ نطاق المراجعة كمييار للتقسيم نجد نوعين:

- **المراجعة الكاملة:** هي المراجعة التي يكون فيها عمل المراجع غير محدود أي أنه لا توجد أية قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولا مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد.²

- **المراجعة الجزئية:** هي التي تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود المراجعة.³

¹ المادة 609، القانون التجاري الجزائري، ص 156.

² سمير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة معدلة، مصر، 2001، ص 29.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها)، الدار الجامعية، اسكندرية، مصر، 2002، ص 35.

ثالثا: من حيث توقيت المراجعة.

بدورها تنقسم إلى قسمين :

- **المراجعة النهائية:** تعدّ المراجعة النهائية مناسبة للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة، وذلك لعدم تردد المراجع ومساعدته على المنشأة.¹
- **المراجعة المستمرة:** هي التي يبدأها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، و تستمر المراجعة إلى نهاية السنة المالية حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

رابعا: من حيث حجم الإختبارات.

حسب هذا التصنيف تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة اختبارية.

- **المراجعة الشاملة:** تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة لبند معين، وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة.²
- **المراجعة الإختبارية:** حيث يقوم المراجع في المراجعة الإختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم بإختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015، ص44.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003، ص 28.

هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية.¹

خامسا: من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.

تنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى: مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

- **المراجعة الداخلية:** لا تعتمد المشروعات الكبيرة خدمات مراجعي الحسابات بصورة نهائية ولذا فإنها تنشأ لديها قسم خاص للمراجع يقوم فيه بتدقيق جميع العمليات للمشروع ودفاتره ومستنداته بواسطة موظفين داخليين تابعين لها ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى رفع الكفاية الإنتاجية.²
- **المراجعة الخارجية:** هي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في شركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين وتراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها وكذلك قانون الشركات المعمول به.³

ثانيا: فروض المراجعة.

ترتكز المراجعة على مجموعة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه، وتمثل هذه فيما

يلي:

- **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم

¹ عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الأساس العلمية والعملية، الدار الجامعية، اسكندرية، مصر، 2004، ص 44.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 18.

³ مرجع و موضوع نفسهما، ص 18.

البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتمثل هذه المعايير في العناصر التالية:¹

- **الملاءمة:** وذلك يعني ضرورة ملاءمة البيانات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** وهذا يعني أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص نفس البيانات فإنه لا بد من الوصول إلى نفس النتائج.
- **البعد عن التحيز:** تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية .
- **القابلية للقياس الكمي:** هذه الخاصية تتعلق بالبيانات المحاسبية.

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بإمداده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد وصائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة²، ويوجب هذا وجود نوع من التكامل والتعامل بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.
- **خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص ومن أية أخطاء تواطئية:** نجد أن هذا الغرض ضروري مثل الفروض السابقة فهو جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراقبة أن يوسع من اختباره، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم جودها يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.³

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

³ عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 26.

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يقلل من حدوث الأخطاء مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشر حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها.¹
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة أو ضمن نظام سليمة للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل والعكس صحيح لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروضة .
- مراقب الحسابات يزاول مهنة كمراجع فقط: يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمجة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.
- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يعتبر هذا الفرض أساسا قويا لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه عميلة واتجاه زملائه واتجاه المجتمع.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة.

أولا: أهمية المراجعة.

تظهر أهمية المراجعة في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعدها المراجع الخارجي المستقل وهذه الجهات هي كما يلي²:

¹ طواهر محمد التهامي، مسعودي صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² يوسف محمد الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص 8 — 9.

- **إدارة المشروع:** تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي من قبل المراجع المحايد و المستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذلك زيادة مكافأتهم.
- **المستثمرون:** أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة مما جعل الحاجة ماسة إلى تعيين معالج قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركة.
- **البنوك:** تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الاقتراض وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فأنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة وفرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوقة فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحوصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها.

ثانياً: أهداف المراجعة.

وكما أسلفنا الذكر فإن المراجعة قد تطورت عبر العصور، هذا التطور انعكس على أهدافنا فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر¹:

¹القاضي حسين، دحدوح حسين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها؛
 - إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
 - اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
 - التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
 - مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- ومن الأهداف الحديثة نذكر ما يلي:
- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات؛
 - تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛
 - تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
 - اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت؛
 - المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها.

أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية.

هناك العديد من مفاهيم المراجعة الداخلية فقد عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالو.م.أ على أنها: وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع، وتتناول الفحص الإئتقادي للإجراءات والسياسات الإدارية والتحقق من مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية¹.

كما تعرف المراجعة الداخلية على أنها: وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل تنظيم معين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم².

ومن الملاحظ من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية تهدف إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمنشورات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

كما تعرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي والهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة، وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة¹.

¹ محمد السيد سريا، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري والمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي للنشر، اسكندرية، مصر، 2007، ص 126.

² عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، اسكندرية، مصر، 2006،

كما تعرف على أنها وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة والعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.²

واستناداً إلى ما سبق ذكره يمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي:

- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة؛
- أداة رقابية بغرض انتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة؛
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية؛
- وظيفة شاملة تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف؛
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.

ومن خلال هذا العرض يمكن القول أن المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية استشارية مستقلة نسبياً عن المؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها، وذلك تقييم الأنظمة الداخلية لإستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعية من طرفها والتي يمكن أن تمس باستقرارها.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية.

للمراجعة الداخلية العديد من الأهداف نذكر منها ما يلي:

- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها: وذلك من أجل اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات المستعملة أو نقص التعديل والتحسين اللازمين، على سبيل المثال يجب أن تتعدى المراجعة الداخلية رؤية وضع الأشخاص الأمناء على الخزينة إلى مراقبة التعامل بالنقدية والإجراءات

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 282.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 61.

المتبعة في القبض والصرف، وفي جميع الحالات على المراجع الداخلي إطلاع إدارة المشروع على مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.¹

- التأكد من صحة الحسابات المسجلة في الدفاتر والسجلات حتى يمكن الإعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات والمحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من التلاعب والضياع.²
- مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعالق حول العمليات التي تم مراجعتها.

وعلى العموم يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى:

■ **هدف الحماية:** قيام المراجع الداخلي بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا لكل من سياسة المؤسسة الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، سجلات المؤسسة قيم المؤسسة، أنشطة التشغيل.³

■ **هدف البناء:** يعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة للفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية:⁴

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
- التحقق من سلامة إجراءات حماية الأصول.

■ **هدف الشراكة:** من اجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المراجع الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية.¹

¹ خالد أمين، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 246.

² نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1992، ص 233.

³ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الإنجازات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 46.

⁴ فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، مرجع نفسه، ص 47.

- **هدف إنشاء قيمة مضافة:** هو قدرة المراجعة الداخلية على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للإستثمار في المؤسسة وأن فعالية المراجعة الداخلية في خلف قيمة مضافة تتوقف على أمرين:²
- **الأول:** ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم؛
- **الثاني:** هو النظر لوظيفة المراجعة الداخلية في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية.

مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع حيث أنه يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها تعتمد على الفحص و مدى احترام القوانين والأنظمة وبالتالي تنقسم إلى:

- 1_ المراجعة المالية:** تهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الإعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول وفق درجة المخاطر يتم تحديد أهمية المراجعة أهى سابقة أم لاحقة.³

أهداف المراجعة المالية:

يمكن توضيح الأهداف الخاصة بالمراجعة المالية على النحو التالي:⁴

- التحقق من السجلات والطرق المحاسبية المستعملة؛
- التحقق من مسؤولية المدراء الماليين؛

¹ بكري علي حجاج، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الإقتصادية في منظمات الأعمال"، المجلة العلمية لكلية التجارة، 2005، جامعة الأزهر، العدد 30، ص 31 .

² بكري علي حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق (وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 57.

⁴ أيمن عبد الله محمد أبو بكر، التدقيق الداخلي، مدونة، جامعة أبو ظبي، 2012، ص 13.

- التحقق من دقة التقارير المالية ومن أنها تمثل واقع المؤسسة بصورة عادلة، طبقاً لقواعد محاسبية محددة طبقت بثبات خلال المدة المحاسبية الجارية بالمقارنة مع المدد المحاسبية الماضية؛
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛
- فحص ومراجعة الإيرادات المختلفة والتأكد من إجراءات التسجيل والترحيل تمت بصورة صحيحة ورحلت إلى الحسابات المعينة؛
- التحقق من الدقة الحسابية المقبولة المتعارف عليها التي قد تم إتباعها؛
- منع أو اكتشاف التلاعب والتزوير بالدفاتر والسجلات.

2_ المراجعة التشغيلية (الإدارية): يقصد بها الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقاً لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة وإقتصاديات العمليات التشغيلية¹، وفي هذه المراجعة يقوم المراجع بمعرفة السياسات المطبقة بهدف صياغة أحكامها من جهة ومن جهة ثانية يجب عليه المعرفة التامة بالميدان الواجب فحصه، فالمراجعة التشغيلية تفرض هدف تسيير الطرق المطبقة، وتتطلب تصميم رقابات خاصة تهدف إلى فعالية العمليات وتعتبر المراجعة التشغيلية إحدى نتائج تطور المراجعة الداخلية وقد تشمل المراجعة التشغيلية الأمور التالية:²

- أنظمة الرقابة الداخلية بما في ذلك الإجراءات الرقابية الخاصة بحماية الأموال؛
- تنفيذ لوائح وتعليمات الشركة والتقييد بسياساتها؛
- دقة البيانات المالية وصحة المعلومات المتعلقة بعمليات المشروع بحيث يمكن الإعتماد عليها؛
- الإقتصاد والكفاية في استخدام الموارد وتحقيق برنامج الأعمال.

أهداف المراجعة التشغيلية (الإدارية):

¹ العمري، أحمد محمد، عبد الغني، فضل عبد الفتاح، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية"، المحلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثالث، 2005، ص 348.

² مصطفى عيسى خيضر، المراجعة (المفاهيم و المعايير و الإجراءات)، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص 19.

تهدف المراجعة الإدارية أيضا إلى التحقق من الكفاءة و الفعالية الإقتصادية في الأنشطة المراد مراجعتها، ومساعدة الإدارة على حل المشاكل عن طريق تقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعية.¹

وزيادة على هذا نجد الأهداف التالية:

- تحديد ما إذا كانت المؤسسة تدير وتستعمل مواردها المتاحة من موظفي وممتلكات وأموال وغيرها بكفاءة؛
- التعرف على ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة؛
- توفير معلومات دقيقة عن العمليات في الوقت المناسب؛
- مدى الاتفاق مع السياسات والخطط والإجراءات والقواعد القانونية؛
- حماية الأصول من سوء الإستعمال.

3— مراجعة التكنولوجيا أو نظم المعلومات: يقصد بها عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة وبالتالي استخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال المراجعة لذا فإن المراجعة الإلكترونية يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة، إن الهدف من مراجعة نظم المعلومات هو التحقق من أمن وسلامة المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وصحيحة وكاملة ومفيدة.²

4— مراجعة الأداء: إن الهدف من هذه المراجعة هو التأكد من الفعالية والكفاءة الإقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام الأنظمة والقوانين.³

¹ عبد الله خلف الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 58.

² عبد الله خلف الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ مرجع و موضوع نفسهما، ص 58.

المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات المراجع الداخلي.

أولاً: صلاحيات المراجع الداخلي.

حتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفعالية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل صلاحياته وفقاً لما تقتضيه المراجعة الداخلية والتي سنلخصها فيما يلي:¹

- حق الإطلاع الكامل على كافة مستندات وسجلات المؤسسة؛
- حق الوصول الكامل للموارد البشرية للمؤسسة وأصولها وممتلكاتها؛
- حق طلب أي بيانات وإيضاحات يراها المراجع ضرورة للمساعدة على القيام بعمله؛
- حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

ثانياً: مسؤوليات المراجع الداخلي.

لأن المراجعة الداخلية توجد من أجل خدمة المؤسسة لذلك فإن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعيين المراجع الداخلي²، فالمراجعون الداخليون يعتبرون جزءاً هاماً لخلية المراجعة حيث تبدأ مهمة المراجع الداخلي بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بذلك والذي يشمل المدة ومجال التدخل والمنهجية المتبعة، حيث يقوم المراجعون الداخليين غالباً بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة كما أنهم يقومون بتحديد ما إذا كانت طرف تقييمه مناسبة أم لا، وإضافة إلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بمعرفة ماذا يجب عليه أن يراجع ومتى تتم المراجعة لأي غرض تتم من خلال عملية المراجعة التي تم التوصل إليها فعلى المراجع مراجعة ذلك الجزء من الرقابة الذي

¹ عبد الله خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² عبد الله خلف الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 56.

يحقق المنفعة مع التكلفة التي يتحملها و التي تتعلق عادة بمخاطر الفشل في تحقيق هدف أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، وتنصف الأخطار تبعاً لأهداف الرقابة الإدارية كما يلي:¹

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- الفشل في إتباع السياسات والقوانين وكذلك ضياع الأموال والاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء.

كما يقوم المراجع بتحديد نوع المخاطر الممكنة لمعرفة متى تتم عملية المراجع، إضافة إلى ذلك يمكن أن يكون الأمر متعلقاً بعملية المراجعة ليست الإدارة العامة وإنما مثلاً لرئيس المصلحة ولأسباب تتعلق بذلك الفرع يتطلب القيام بعملية المراجعة الداخلية حيث لا بد أن يكون الأمر موقع من الإدارة العليا من أجل إعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية وبعد حصول خلية المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل قيامه بمهمته.

وعلى العموم يعتبر المراجع الداخلي مسؤولاً بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وهو مسؤول:²

- **مسؤولية تأديبية:** إذا أخل المراجع باعتباره كعضو بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذاراً لوماً فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة، وهذا ما تؤكده المادة 53 من القانون 91-_____ 08 المؤرخ في 91/04/27 والتي تنص على أنه "يترتب على مراجع الحسابات المسؤولية الإنضباطية اتجاه المنظمة الوطنية، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، ويتم كل طعن في العقوبات الإنضباطية أم القضاء المختص طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها"³

¹ ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي، الدار الجامعية، إسكندرية، مصر، 2006، ص 91.

² محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، الجزائر، ص 57 — 58 .

³ القانون 91-_____ 08 المؤرخ في 1991/04/27، المادة 52، (الجريدة الرسمية العدد 20)، 1991، ص 656.

- **مسؤولية جزائية:** قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جزائياً، عند مخالفة لبعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:
 - تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
 - عدم احترام سر المهنة.
- **مسؤولية مدنية:** إن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق لهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر الناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية.

عرف عن معايير المراجعة الداخلية بأنها المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم المراجعة الداخلية، بحيث تمثل نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب أن تكون وفقا لما اعتمد عليه من قبل معهد المراجعين الداخليين، و تعتبر معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن مصدر المراجعين الداخليين الأكثر شيوعا و تطبيقا في العالم حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد ضمان تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فعال¹، إن قواعد ومعايير المراجعة لم يتم تحديدها في يوم واحد، بل في سنة 1947 قامت المنظمة العالمية للمراجعة الداخلية بتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين والتي تهدف من خلالها إلى تحديد أهداف ومجال تدخلهم.

وفي بداية سنة 1968 ظهر ما يسمى بقانون المعاملة الذي حدد معايير المراجعة وضرورة الإستناد إليها²، والتي تتكون من خمسة معايير وهي كالآتي:

¹ عبد الله بركات، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2012، ص40.

² JAQUE RENARD, *théorie et pratique de L'audit interne*, Edition d'organisation, 5^{ème} édition, Paris, 2004, p 107.

1— الإستقلالية: معيار الإستقلالية والحياد يعني أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر به الإستقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه¹، أما فيما يخص المعهد الدولي للمراجعة فقد فرض معيارين فرعيين مرتبطين بهذا المعيار الرئيسي وهما كالآتي:

• **معيار موضوع المراجعة ضمن التنظيم:** مصلحة المراجعة يجب أن تأخذ موضوع على مستوى تسلسلي والذي يسمح لها بممارسة مسؤولياتها.

• **معيار الموضوعية:** تعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أدائه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه².

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة والوظائف التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة وجود مصلحة مراجعة داخلية مستقلة عن باقي الإدارات وأن تكون تابعة أو خاضعة لأعلى سلطة في المؤسسة مما يسمح بممارسة عملها بكل حرية ودون أي ضغط وكذا إنجاز أعمالهم بموضوعية دون التأثير بالمحيط والظروف المادية والمعنوية المحيطة بعملهم³.

2— الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي: يجب أن يمتلك المراجعون الداخليين المعارف والمهارات والكفاءات المهنية المطلوبة لأداء مسؤولياتهم الفردية ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:⁴

▪ تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم المراجعة الداخلية من حيث:

• الكفاءة العملية؛

¹ نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 37.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولة الإقتصاد (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005—2006، ص 502.

³ محمد سمير الصبان، المراقبة والمراجعة الداخلية (مدخل نظري تطبيقي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص 141.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول المراجعة الإطار النظري (المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة، الجامعة المصرية، 2002، ص 147—148.

- الخبرة العلمية؛
- فهم المبادئ الإدارية؛
- دراسة وفهم العلوم السلوكية؛
- توافر الصفات السلوكية؛
- توافر الصفات المختلفة.

■ وضع برنامج تدريب مستمر لرفع كفاءة العاملين في قسم المراجعة الداخلية.

3- نطاق المراجعة الداخلية: نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن يتضمن فحص وتقييم وسلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها داخل المؤسسة، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها إلا أنه يجب ملاحظة وأن تحديد مجال المراجعة الداخلية متروك في النهاية للمؤسسة ومجلس الإدارة حسب مقتضيات المواقف والمتطلبات وإعطاء التوجيهات العامة بشأن المراجعة والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها¹.

وعليه نجد نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة ويتم ذلك من خلال:²

- فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها؛
- فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

4- أداء أعمال المراجعة: نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على ضرورة أن يشتمل عمل المراجعة على تخطيط عمل المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج المراجعة ثم المتابعة لذلك يجدر بنا تقسيم هذا المعيار إلى أربعة معايير وهي كالتالي:¹

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 148.

² نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 53.

■ **معيار التخطيط للمهام:** يجب أن تكون كل مهمة يقوم بإنجازها المراجع الداخلي مخططة وهذا يعني أنها تدخل ضمن برنامج مسطر ومقبول من طرف الإدارة العامة للمؤسسة.

■ **معيار فحص وتقييم المعلومات:** على المراجع الاعتماد على مجموعة الوثائق والمعلومات الموضوعية تحت تصرفه وهذا لتمكنه من عرض الحالة الخاضعة للفحص والمراجعة ويجب أن تكون النتائج المتحصل عليها مبررة عن طريق البراهين والدلائل الوثائقية.

■ **معيار تقديم النتائج:** هذه المعلومة أساسية بالنسبة للمراجع الداخلي فليس هناك مراجع دون أن ينتهي بتقرير شامل.

■ **معيار تابعة للتقارير:** يبقى هذا المعيار دائما في إطار العام لأنه يفرض على المراجع الداخلي ضرورة متابعة التقارير الصادرة من مصلحة المراجعة الداخلية لكن لا يملى عليه كيفية إجراء هذه المتابعة.

5- إدارة قسم المراجعة الداخلية: تقتضي معايير المراجعة الداخلية ضرورة أن يتولى المراجع الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة ويكون مسؤولا عن تلك المؤسسة بحيث:²

■ تحقيق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة العليا؛

■ تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية؛

■ تتماشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:³

■ تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة؛

¹ مرجع نفسه ، ص 55.

² عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سريرا، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 255.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 149-150.

- يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛
- يوفر سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة؛
- يضع برنامجا لإختبار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجع الداخلي؛
- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي؛
- يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال المؤسسة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة؛
- السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛
- إدارة الأفراد العاملين في القسم؛
- التنسيق مع المراجع الخارجي؛
- الضمانات الإضافية لجودة عمل المراجع الداخلي بهدف الإرتقاء بمستوى أداء المراجع الداخلي لأعلى مستوى ممكن ويكون ذلك بما يتفق ومعايير.

المطلب الثاني: مراحل المراجعة الداخلية.

أولا: تحضير مهمة المراجعة.

- يقوم المراجع في هذه المرحلة بتحضير وإعداد مجموعة من الوثائق والأعمال نلخص أهمها فيما يلي:
- **الأمر بالمهمة:** يتمثل في توكيل كتابي لا يتجاوز صفحة واحدة يتحصل عليه المراجع الداخلي بأمر من المدير العام، يعلم هذا الأمر المسؤولين الرئيسيين الذين يدخلون حيز التدخل للمراجعة الداخلية، بحيث يعطي للمراجع الداخلي حتى الدخول في مختلف مصالح المؤسسة ويمكنه من مباشرة عمله¹.

¹ OLIVER LEMANT, la conduite d'une mission d'audit interne, Edition Dunod, IFACI, 1991, p 31.

- **خطة التقرب:** بعد حصول إدارة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الإقتصادي الجبائي، ومعلومات حول السوق هيكل قسم تنظيمها والتائج المسجلة من طرفها، فهذه العملية التي تعتبر المرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة، كما تقود كذلك للإستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول قسم محل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا، كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته.¹
- **جدول القوة والضعف الظاهران:** يلخص الجدول القوة والضعف مرحلة تحليل المخاطر الواقعية على أساس الأهداف المعروفة في خطة التقرب، فهو يبين رأي المراجع الداخلي بشكل واضح حول كل موضوع قام بدراسته، يشكل جدول القوة والضعف الحقيقتين أو النسبيتين، ويرتب هذا الجدول سلميا الأخطار بهدف تحضير التقرير الموجه.
- **التقرير التوجيهي:** يعرف ويحدد التقرير التوجيهي معالم بحث مهمة المراجع الداخلي وحدودها، فهو يعبر عن الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها والمطالبة من طرف المدير العام، يتضمن التقرير التوجيهي وصف توسع مهمة المراجع الداخلي وحدودها، وكذا الجرد لجميع مجالات المراجعة المغطاة من طرف المراجع الداخلي.
- **برنامج التحقق:** هو البرنامج المشكل من أجل إدراك الأهداف المتوخاة من التقرير الموجه، فهو وثيقة داخلية في مصلحة المراجعة الداخلية يهدف إلى تعريف و تقسيم مجموعة العمل وإلى تخطيط ومتابعة عمل المراجعين.

ثانيا: مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية.

¹ لطفي شعبان، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003-2004، ص 78.

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة رسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة التساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدمتها، فهذه المرحلة تحتوي على مراحل فرعية هي:¹

أ — تخطيط عمل المراجعة: يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط بمثابة برنامج لها.

ب — ورقة التغطية: وهي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعروف في برنامج المراجعة، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج المراجعة والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج — ورقة إبراز تحليل المشاكل: ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراءات معينة أو كلية، فكل ورقة يقابلها مشاكل في إجراءات معينة، وعند جمع وترتيب محل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي .

ثالثا : مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة المراجعة بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى إدارة العليا أو لطالما خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية هي :

أ — هيكل التقرير: يتكون هيكل التقرير من المشاركة المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيها يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى كما يعتبر أساسا لتحضير التقرير النهائي للمهمة.²

ب — الاجتماع النهائي أو الإقفال: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة المراجعة للإستماع إلى نتائج التي تم توصل إليها، و يجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية¹.

¹ لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 81.

- **الكتاب المفتوح:** لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المراجعين ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات وطرح الشكوك و التأكيدات والمناقشة وملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال المراجع.
- **خط الإنتظار:** يجب أن تعرض نتائج المراجعة بداية على الطرف الذي خضع للمراجعة وبالضبط المسؤول المباشر والذي يتم معه المصادقة على النتائج ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الإجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.
- **الترتيب:** يتضمن هذا المبدأ على عدم تقرير الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المراجعين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.
- **مبدأ التدخل الفوري:** أي بمجرد تبليغ المراجع عن المشاكل يتم التشجيع للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجعة.
- **مبدأ المعرفة المشتركة:** يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الإجتماع النهائي بالمصادقة على التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المراجعون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل .

ج — تقرير المراجع الداخلي: يعد تقرير المراجع الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج مراجعة العمليات وأنشطة المختلفة وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية وعدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال

¹ محمد أمين عيادي ، مرجع سبق ذكره ، ص 117 — 118.

التصحيحية بحيث يحدد المراجع من قبل كل التوصيات، من يقوم بماذا ومن، كما يحتوي التقرير على المراحل لتفادي إثقال النص كالجداول النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.¹

المطلب الثالث: أدوات وتقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية.

لكي يقوم المراجعون بإنجاز مهمة المراجعة الداخلية فإنهم يحتاجون إلى معلومات كمية ونوعية يتم جمعها وتحليلها بالإعتماد على مجموعة من الوسائل والتقنيات كما يلي²:

- **المعاينة والجرد الفعلي:** يجب الإطلاع من قبل على الأصل أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العمل والقياس وللتأكد من عدم صورية الرصيد بالوجود الفعلي أو المادي للأصل.
- **المراجعة المحاسبية:** وذلك بمراجعة صحة الحسابات ومراجعة نقل المبالغ وترحيلها مع العمليات الحسابية، ومراجعة المستندات المؤيدة للعمليات للتأكد من صحة جميع الأرصدة الحسابية.
- **المراجعة المستندية:** فالمستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يستند إليه المراجع في تثبيت صحة حدوث الواقعة، و تعتبر المراجعة المستندية المحور الرئيسي لعملية المراجعة والتي تقضي معظم وقت المراجعة في جمع القرائن والأدلة لإعلام المراجع بأن المستندات الحقيقية تؤيد القيود الواردة بالدفاتر.
- **نظام المصادقات:** هي عبارة عن شهادات أو إقرارات من غير المرسله إلى المراجع مباشرة بالموافقة أو الإعتراض على صحة أرصدة حساباتهم، وهذا يعطي تأكيد إضافي لوجود ملكية الأصول والمطلوبات أو تقويمها.
- **نظام الإستفسارات أو التتبع:** يكون الإستفسار شفويا أو تحريريا وعلى المراجع أن يحرص في البحث عن تقرير الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها، لتأييد إضافي لصحة الحسابات والأرصدة.

¹ محمد لين عيادي، مرجع سبق ذكره، ص 118 ————— 119.

² خلف عبد الله واردات، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- **نظام المقارنات والربط بين المعلومات:** هنا تجري المقارنة المختلفة ومقارنة بين المشروعات المتشابهة لكشف أوضاع غير عادية حيث يعتمد هذا الأسلوب على التقدير الشخصي لخبرة ومهارات المراجع وهذه قد تكشف عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية.
- **المراجعة الإنتقادية:** يقصد بها النظرة الفاحصة للدفاتر والسجلات لملاحظة أي أمور غير عادية ملفتة للإنتباه.
- **فحص وتقييم أنظمة الرقابة:** من خلال التتبع لإجراءات العمل للنشاط الخاضع للمراجعة من خلال إحدى وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهذا ضروري من أجل نطاق عملية المراجعة أولاً وتقرير مدى الإعتماد على ذلك النظام و تحديد حجم العينة والإختبارات.
- **نظام الشهادات والإقرارات:** تستخدم للحصول على الكشوف الخاصة بالأصول الثابتة مثلاً أو الإضافات أو الإهتلاكات أو الرواتب فهي لا تنتج أدلة أو قرائن إنما يترتب على الوسيلة تأمين استنتاجات المراجع وتغطية موقف خارج نطاق الإجراءات.

مع تطور الأنشطة الإقتصادية وتوسعها أصبح وجود المراجعة الداخلية ضرورة ملحة للتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسات الموضوعة من طرف الإدارة المركزية، وكذا التوجيهات المعمول بها بحيث يتم من خلالها فحص الدفاتر والسجلات وإعطاء الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وذلك بالإعتماد على جملة من المعايير والتقنيات .

إن تعدد أنواع المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقعة نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائفها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتناسقها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياساتها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها، ولا يتحقق هذا إلا بوجود نظام للرقابة الداخلية الذي يعدّ محددًا أساسيًا لنطاق الإختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذ تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية، وحتى لا يثبت هذا لا بد من تقييمه من قبل المراجع وهذا لمعرفة ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقا لما خطط له.

وهذا ما سنحاول تأكيده في هذا الفصل الذي سندرسه على الشكل التالي:

المبحث الأول: عموميات عن الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: مكونات ومقومات وإجراءات الرقابة الداخلية؛

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات عن الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفتها.

أولاً: مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية.

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخياً ليساير التطور الكبير في النشاط الإقتصادي والتجاري وما وافقه من نمو في حجم المشاريع والوحدات الإقتصادية، اتساع نطاقها ومواكبة التطور في علم الإدارة وبصورة عامة يمكن تلخيصها وإظهار المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية كما يلي:

المرحلة الأولى: هي مرحلة الرقابة الشخصية وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية والذي يتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت آنذاك، وفيها اقتصر تعريفها على أنها مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس، ثم امتدت لتشمل بعض الموجودات الأخرى.

المرحلة الثانية: هي مرحلة الضبط الداخلي وقد شوهده في هذه المرحلة نمو في حجم المؤسسات وزيادة أنشطتها وعملياتها كما اتسع نطاقها الجغرافي، وبموجب ذلك أعتبرت الرقابة الداخلية بمثابة مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية موجوداتها وكذلك لضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات، ومن أهم تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1936 عرف الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من اجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر"¹.

المرحلة الثالثة: هي مرحلة الكفاءة الإنتاجية اتسع فيها مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل أساليب الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية عن طريق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة والإهتمام بالجوانب الإدارية إلى جانب الحفاظ

¹ عثمان عبد الرازق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة، الموصل، العراق، 1990، ص 35.

على الأصول المؤسسة وضمان الدقة المحاسبية في تسجيل العمليات، ويمثل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1949، الأساس لهذه المرحلة بحيث عرف المراجعة الداخلية على أنها "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها والإرقاء بالكفاءة الإنتاجية".¹

المرحلة الرابعة: هي مرحلة نظام الرقابة الداخلية وفي هذه المرحلة تم إستبدال مصطلح الرقابة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية لإعتبره أكثر شمولاً.

ثانياً: أهم التعاريف الحديثة لنظام الرقابة الداخلية.

سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول: على أنها نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير.²

التعريف الثاني: هو كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المنظمة وكفاءة العمل، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.³

¹ زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010، ص 130.

² نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الاسلامية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 167 .

³ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 56 .

التعريف الثالث: هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم.¹

واستنادا إلى ما سبق ذكره يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها المتعلقة بحماية الأصول ونوعية المعلومات، وتشجيع العمل بكفاءة والإلتزام بالسياسات الإدارية ويزر ذلك بالتنظيم.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية.

- **حماية أصول المؤسسة:** هذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيات، المعدات والأدوات) من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى المتمثلة في:²
 - العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها؛
 - صورة المؤسسة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها؛
 - الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.
- **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها

¹ محمد طوهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الأطار النظري والممارسات التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 84.

² ادريس عبد السلام اشثوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص 59.

تحديد أهدافها وهيكلها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.¹

● **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات الحاسوبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات بيد أن تجهيز هذه البيانات الحاسوبية ثم عبر نظام المعلومات الحاسوبية الذي يتصف بالخصائص التالية:²

- تسجيل العمليات من المصدر في أقرب وقت ممكن؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ الحاسوبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات الحاسوبية؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

● **تشجيع العمل بالكفاءة:** إن تطبيق نظام الرقابة الداخلية محكم داخل المؤسسة يساهم في الاستغلال الأمثل للموارد وفي تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف.

● **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** لأن الامتثال لأوامر الإدارة من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

¹ محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 90 .

² مرجع نفسه، ص 91 .

المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.

تعتبر وظيفة المراجعة جزء مهم من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة النظام كما أنها من أهم عناصره، تضعها إدارة المؤسسة بقصد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتساهم في إضافة قيمة في أدائها عن طريق الخدمات الاستشارية كما أن المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ألزمت وجود مراجعة داخلية مستقلة تقوم على التحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيها وهذا من خلال المعيار رقم 2130A₁ — الرقابة — والذي نصّ على (يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية من خلال تقييم وفعاليتها وكفائتها والدفع للتحسين المستمر).¹

كما نصّ المعيار رقم 2130 A₁ على² (يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملائمة وفعالية الضوابط الرقابية التعامل مع مخاطر المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات) وهذا من خلال محاولة تأكيد:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول.

وقد نصّ معيار رقم 2130 C₁ على (يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعة الداخلية يمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوة بين القائمين على هذه الأنشطة لاسيما وأن

¹ براح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، دفعة 2014 — 2015، ص 54 .

² مرجع وموضوع نفسهما، ص 54.

المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الاتصال سواء بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية بعضها البعض¹.

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

- تقديم درجة تأكيد حول مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة؛
- التأكد من قياس دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة؛
- رفع التقارير إلى الإدارة العليا؛
- تساهم المراجعة في التقليل من حدوث وهذا ما يزيد إلى الحاجة إليها لتفادي الوقوع في الانحراف وهذا ما يمثل لنا جوهر الرقابة الداخلية السليمة.

¹ العميرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، الأردن، 1990، ص 221 .

المبحث الثاني: مكونات ومقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

نظام الرقابة الداخلية خمس مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكيل إطار متكامل وهي

كالآتي:

1— البيئة الرقابية: تشكل البيئة الرقابية الداخلية الأخرى، عدم وجود هذا العنصر الهام يكون سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكونات قوية، تحد هذه البيئة بموافقة الأفراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن ل نظرة الإدارة اتجاه الرقابة الداخلية وموضعها اتجاهها تأثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة.¹

ويمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي:

- الالتزام بالكفاءة؛
- النزاهة و القيم الأخلاقية؛
- نمط تشغيل الإدارة؛
- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات والهيكل التنظيمي.

2— تقييم المخاطر: حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالاستخدام الفعال والكفاء للموارد المتاحة كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة متضمنة استراتيجيات التطبيق وأمثلة على المخاطر التي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة للأهداف، مثل التقنيات الحديثة وتغير احتياجات العميل أو توقعاته والتغيرات

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية، الجزء الثاني، _____ الرقابة الداخلية

_____ أدلة الإثبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 58 .

الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلباً على تسجيل تشغيل وتلخيص والتقارير عن البيانات المالية.¹

3_ الأعمال الرقابية: تعرف أعمال الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي:²

- **مراجعة الأداء:** تشمل أعمال الرقابة هنا على مراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة ومختلفة البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط .

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

- **عناصر رقابة التطبيق:** وتطبيق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد على ضمان الحصول على المعلومات وتفويضها، وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق.

- **عناصر الرقابة العامة:** وهي التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعّال لعناصر رقابة التطبيق، وذلك لضمان التشغيل الصحيح والمستمر لنظم المعلومات.

- **الرقابة الفعلية:** تشمل هذه الأنشطة توفير الحماية والاستغلال الأمثلة للأصول إلى السجلات والبرامج والملفات المحاسبية والقيام بالجرد والمقارنات الدورية.

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 62 .

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكد وفقاً لمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015، ص 213 — 215.

4 — المعلومات والاتصال: يهتم هذا المكون بتعدد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية وعلى المراجع فهم الإجراءات التي تسير عليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية كما أن قنوات الإتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المراجع أن يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات إلكترونية وشفوية¹.

تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال داخل المؤسسة وهي:²

- هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للأفراد الذين هم بحاجة إليها؟
- هل المعلومات المحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة؟
- هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد؟
- هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة؟

5 — التوجيه والمتابعة: تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقرير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها لما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية و تقدير الهيئات التنظيمية.³

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 212.

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

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع نفسه، ص 212.

المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية.

إن أي نظام من الأنظمة من يكون فعال و يعطي النتائج مرغوبة لا عليه من الإعتماد على مقومات تساهم في إنجازه و تتمثل هذه المقومات في :

أولاً: المقومات الإدارية.

1 — هيكل تنظيمي كفاء : إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديد للمسؤوليات دقيق وواضح والهيكلي التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقاً لحمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفاء لابد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على عملية بأكملها وأدائها من قسم واحد، وأن يكون هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الإحتفاظ بالأصول وإدارة الحسابات.¹

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

3 — رقابة الأداء: تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه أهدافها بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلاً مما ينتج انحرافات المستويات لذلك ينبغي دراسة وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه.³

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص 209.

² مرجع نفسه، ص 211.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

4 — وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول: يجب أن يكون لدى المؤسسات وإجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والتسجيلات من التلف والضياع والإختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة كما يجب عليها الإحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديل عليها وإتلافها، وإتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول.¹

5 — وجود قسم للمراجعة الداخلية: من المتطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم للمراجعة الداخلية الذي تتمثل مهمة الرئيسية في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: المقومات المحاسبية.

1— نظام محاسبي سليم: بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:²

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا)؛
- وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية الذي يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات؛
- إعداد موازنات تقديرية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها.

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

3 — الجرد للأصول: تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسمح بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا كما

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 100.

أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

4 — الموازنات التقديرية : تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية فعلى أساسها يتم مقارنة ما فعلا بما هو مخطط، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والإستفادة من الانحرافات الموجبة.

5 — نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة : التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات¹، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات، وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة.²

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

ص 27.

² علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، "تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج"، مجلة بغداد، جامعة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق، ص 407 — 408 .

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية.

تتضمن النواحي التالية:¹

- **تحديد الإختصاصات:** إن تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والتكنولوجية يكون حتماً عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للإختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة.
- **تقسيم العمل:** إن تقسيم الملائم للعمل يدعم أو تداخلها كما يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الإعتبارات التالية:
 - الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله؛
 - الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله؛
 - الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه؛
 - تقسيم العمل المحاسبي.
- **توزيع المسؤوليات:** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته وإلزامه اتجاهها فيحاسبه ويراقب في حدود هذا المجال.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 105 ————— 112.

● **إعطاء تعليمات صريحة:** عادة ما يشمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنقذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها من أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه لا بد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:¹

■ الوضوح؛

■ الصراحة؛

■ الفهم؛

■ إحترام السلم التسلسلي للوظائف.

● **مراقبة العمال ورفع مستوى كفاءة أدائهم:** يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران التناوب والتقييم الدوري لأن نظام رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة واستقامة الموظفين لذا تعتبر الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام.²

ثانياً: الإجراءات المحاسبية .

وتتضمن الإجراءات المحاسبية النواحي التالية:

● إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة؛

¹ محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 112 .

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 139.

- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من العمال المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛
- عدم اشتراك أي عامل في مراجعة عمل قام به بل يجب أن يراجعه عامل آخر؛
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل احتمالات حدوث الخطأ ويقود إلى إنجاز العمل؛
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية الخ؛
- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء.

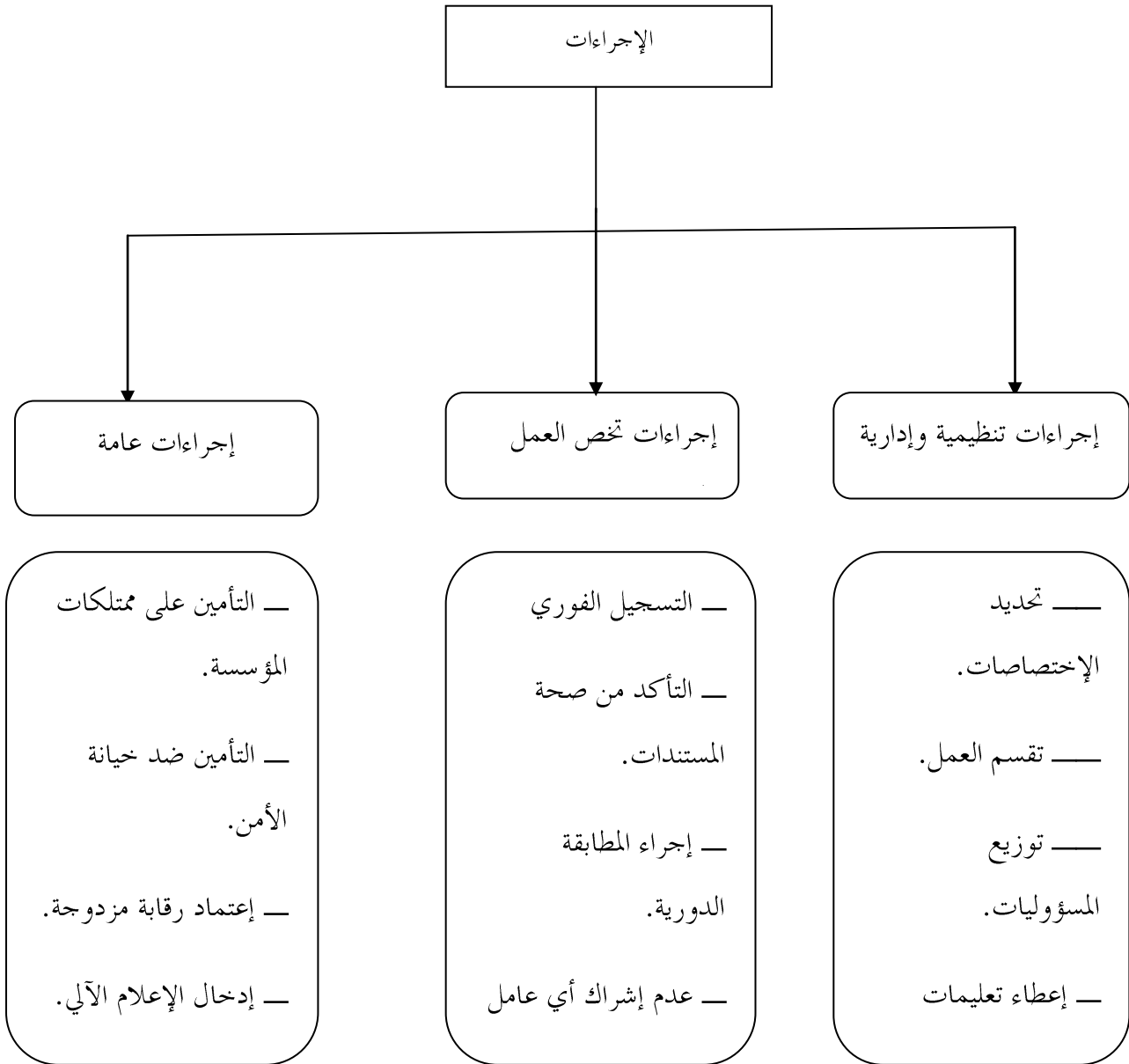
ثالثا: الإجراءات العامة .

هي إجراءات مكتملة للإجراءات السابقة وهي كالاتي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطاء التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة؛
- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص العمال الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتشittات أو الأوراق المالية؛
- وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد و الصادر؛
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير ضمان الحماية الكافية¹.

¹ كريم قوبة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011، ص 37.

الشكل رقم 01: إجراءات الرقابة الداخلية.



مصدر: محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

من الملاحظ في هذا الشكل أن إجراءات الرقابة الداخلية تنقسم إلى ثلاثة أقسام لكل قسم العناصر الخاصة به والتي تساهم في تسهيل عمل المراجع الداخلي.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- التقرير الوصفي: يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية، والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، ولكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة.¹

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة داخل المؤسسة، ويتضمن شرح لتدقيق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل الوصول إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.²

2 - خرائط التدفق: خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية ودفتر الأستاذ.³

وعن طريق هذا الأسلوب يقوم المراجع بفحص كل دورات الإستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده في المؤسسة، وكذلك بواسطة محادثات مع كل موظفي المؤسسة والذين لهم دور في سير هذه الدورات.

¹ جربوع محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 114.

² اشتيوي إدريس عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص 73.

³ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرين، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 95.

3 — الملخص التذكيري: تمتاز هذه الطريقة بالإقتصاد بالوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله.¹

وهو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز بها نظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلاً ومرشداً لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه.²

4 — الاستبيان: هو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة التي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات لوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ويراعى في إعداد هذا الاستبيان طرق صياغة الأسئلة من جهة، وشموليتها لكفاءة الأفراد والمستويات الإدارية التي لها علاقة بموضوع التقييم من جهة أخرى وتمثل مميزات وعيوب هذه الطريقة في:³

المميزات:

- سهولة استخدام القائمة في مختلف المؤسسات بعد إجراء تعديلات طفيفة خاصة بكل منها؛
- المرونة لإبراز خصائص نظام أي مؤسسة؛
- توفير الوقت لأنها لا تتطلب إنشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية؛
- تنسيق طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية كافة العمليات.

العيوب:

- قد يدعو القائمون بالفحص إلى استخدام الاستبيان ؛
- لا يمكن التوسع في التفاصيل الدقيقة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بكل مؤسسة؛

¹ خلف عبد الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 149.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 185.

- قد يغري هذا الإستييان المراجعين بالإكتفاء بما ورد فيه وعدم إجراء التحريات الأخرى.

5 — فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة وبخاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.¹

ويجب أن لا يخفى عن البال أن بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجعة على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.

المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: خطوات نظام الرقابة الداخلية.

يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال ثلاثة مراحل أساسية وتمثل في:²

- **خطوة فهم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية " النظام المحاسبي وأساليب الرقابة الداخلية"، وذلك عن طريق طلب استفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات المؤسسة وكذلك الرجوع إلى مستندات التي تصف هذا النظام ومختلف وظائف المؤسسة وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 177.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 214 — 215.

● **خطوة تحديد مخاطر الرقابة الداخلية:** هي الخطوة الثانية في عملية الرقابة الداخلية بتحديد نقاط ضعف هذا النظام و نقاط قوته وذلك إستنادا إلى المعايير والمبادئ والقوانين الواجبة التطبيق، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص ذلك في المعيار رقم 1220A₃ والذي ينص على أنه: يجب أن ينتبه المراجع الداخلي إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد الخاصة بالمؤسسة.

● **خطوة إختبار الإلتزام:** تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من الإجراءات الرقابية الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام وذلك عن طريق مجموعة من الإختبارات التي يقوم بها المراجع الداخلي، والمتمثلة في المراجعة المستندية للعمليات والتحقق من أرصدة الحسابات ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ ويجب على إدارة المؤسسة أن تحت الموظفين إلى الإلتزام بهذه الإجراءات وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة.

ثانيا: دورة نظام الرقابة الداخلية.

تتحمل الإدارة مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه، ومراجعة مدى ملاءمته وكفاية مكوناته وتقدير مخاطره، وهذا من خلال مجموعة من الخطوات تسمى هذه الأخيرة بدورة نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل الدفع بهذا النظام إلى توجيه العمليات نحو النجاح وتحقيق الأهداف المرجوة منه، وتتم الرقابة الداخلية من خلال دورة معينة ومنظمة يتم على أساسها إتباع مجموعة من الخطوات والعناصر التي تضمن السير الحسن والسليم لهذه الوظيفة، كما يجب تقييم مخاطر هذا النظام بالشكل السليم من قبل المراجع من أجل التخطيط لعملية المراجعة، وتتمثل هذه الدورة في وضع المعايير، القيام بالمقارنة، تقييم النتائج والقيام بالعمل التصحيحي.

1- وضع المعيار: المعيار هو أداء تخطيطي يعبر عن غاية مطلوب بلوغها، وقد يعكس خطة أو طريقة أو إجراء يستخدم لأداء معين، وقد يكون نهائياً تنتهي عنده مراحل التنفيذ وقد يكون وسيطاً يعكس النشاط السابق ويعتبر بداية لنشاط لاحق.¹

2- القيام بالمقارنة: الخطوة الثانية في دورة الرقابة هي مقارنة العمل المنجز بالمعيار السابق تحديده فإذا ظهر من المقارنة أن العمل تم تنفيذه حسب المعيار معناه أن الأداء خاضع للسيطرة، أما إذا ظهر من المقارنة عكس ذلك فمعناه أن الأداء قد خرج عن السيطرة فيجب تحديد الانحرافات قبل تعقد الموقف، وتكون المقارنة أسهل بالنسبة للمعايير الكمية مقارنة للمعايير الوصفية.²

3- تقييم النتائج: الخطوة الثالثة هي تقييم النتائج، والتقييم قد يكون دورياً أو عند فترة زمنية معينة، ولكن في كل الأحوال لا بد للتقييم أن يعكس أوجه الاتفاق أو الاختلاف في الأداء، وتحتاج عملية التقييم إلى الكثير من المعلومات التي تتخذ صور مختلفة، فهي قد تكون في شكل جداول رقمية أو في شكل خرائط بيانية أو منحنيات رياضية... وفي كل الأحوال لا بد أن تصنف وتعرض المعلومات بحيث تعكس نتيجة المقارنة ويقوم التقييم على تحديد أسباب الانحراف الموجب وأيضاً أسباب الانحراف السالب، فالانحراف الموجب والسالب كلاهما غير مرغوب فيه، لأن الانحراف الموجب قد يكون نتيجة لعدم الكفاءة في تحديد الخطط أو المعايير، وبالتالي كان من الممكن أن يكون الأداء أفضل مما هو عليه في ظل المعيار الحالي وكذلك فإن الانحراف السالب قد يكون نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للأداء الخاطئ أو نتيجة للمعيار غير السليم أو نتيجة للالتين معاً.³

4- القيام بالأعمال التصحيحية: إذا ظهر من التقييم أن هناك انحرافات موجبة أو سالبة فإن الخطوة التالية هي القيام بالأعمال التصحيحية، فقد يكون سبب الانحراف هو العامل نفسه بسبب عدم صحته، أو لأنه مازال تحت التدريب أو لأنه يعاني من إجهاد بدني أو ذهني، وقد يكون السبب في ذلك الوسيلة التي يؤدي بها العمل كما قد يكون الانحراف بسبب عدم توفر المواد بالكمية أو النوع المطلوب .

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص 156-157.

² رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 158.

³ مرجع نفسه، ص 160.

إذا ظهر من الرقابة أن الخطأ من الوسيلة " الآلة مثلا " فإنها تحال إلى الصيانة، وإذا كانت المواد هي التي تسبب المشكلة، فمعناه يجب تعديل مواصفات المواد أو التعامل مع مورد آخر، أما إذا كان السبب هو عدم قيام المورد بتسليم المواد في المواعيد المحددة أو أخطاء بسبب العامل أو إدارة المشتريات أو المورد يستلزم اتخاذ إجراء عقابي تجاه كل منهم¹.

إذا تبين للإدارة بعد إجراء التحليلات اللازمة أن المعيار الكمي غير معقول فإنه يجب في هذه الحالة القيام بعمل التعديلات اللازمة لكي يصب المعيار معقولا.

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية.

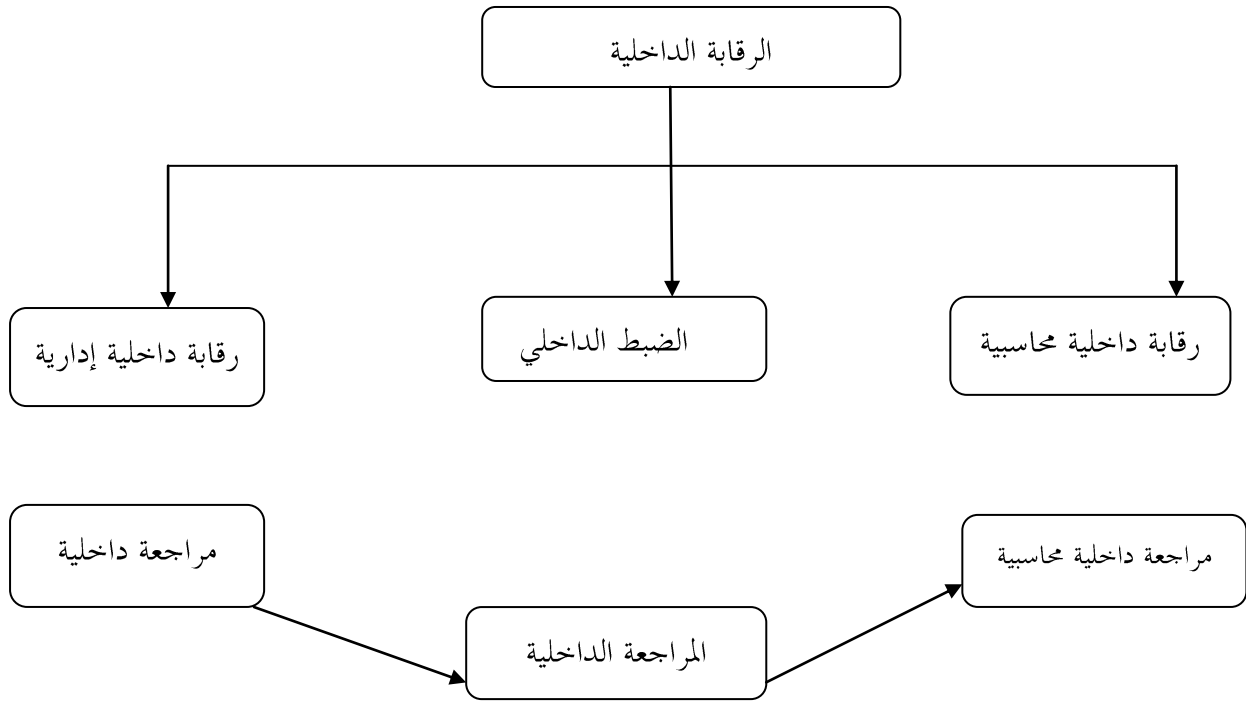
أولاً: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة.

يشير الباحثون إلى أن مهنة المراجعة الداخلية تعد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، الهادفة، المانعة والمصححة ويشير إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ليس فقط جزءا من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل المركز بالنسبة له ، بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دوليا ودور المراجع الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختيار مدى التزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية السابق ذكرها والشكل التالي يوضح موقع المراجعة الداخلية.²

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 161.

² القبيح، نائل، القبيح، نائل، أنظمة الرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في شركات المساهمة في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2002، ص 58.

الشكل رقم 02: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة.



مصدر: القبح، نائل، مرجع سبق ذكره، ص 59.

يرى الباحثون أن الدور المنوط بالمراجعة الداخلية في اختيار مدى الإلتزام بنظام الرقابة كإجراءات وسياسات وقواعد وضوابط يوفر حاجة ملحة وهامة للإدارة حيث أن الإلتزام بنظام الرقابة ومتطلباتها يعتبر أمرا في غاية الأهمية وقد تفوق أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية ومن هنا تنبع أهمية المراجعة الداخلية في هذا الأمر، ويمكن لنا أن نقدر العناء الذي تتحمله الإدارة العليا فيما لو قامت هي بالانشغال بمراجعة مدى وإجراء الإختبارات المتعلقة بذلك خصوصا إذا تذكرنا عدم قدرة المراجع الداخلي على القيام بذلك لعوامل عديدة.

أما بالنسبة لقيام المراجع الداخلي بتقييم الإجراءات فالمقصود منه تقييم نظام الرقابة يشمل بشكل يهدف إلى الحصول على التأكد من أن النظام يعمل بطريقة جيدة وعرض تقييمه على الإدارة العليا أو لجنة المراجع يجعله مشاركا أساسيا في تطوير نظام الرقابة الداخلية وذلك كوظيفة إستشارية في هذا الأمر ولكن ينبغي التأكيد على الدور الإستشاري للمراجع الداخلي بمعنى عدم مبادرته في الأساس لوضع الإجراءات الرقابية حتى

يستطيع بموضوعية وحيادية القيام بعملية التقييم حيث يشير الباحثون إلى أن قيام المراجع الداخلي بتقديم الإجراءات الرقابية يمنح هذه الإجراءات أو أهداف المنشأة ككل من خلال مساهمة الرقابة الداخلية في تحقيقها.

ثانياً: دور المراجع الداخلي في عملية الرقابة الداخلية.

طالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساساً لخدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن حصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:¹

- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة الداخلية للمدير والتي يشارك بفاعليته في إنجاز المراجع الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى؛
- يشتمل نشاط المراجع الداخلي تدقيق مالي وتدقيق تشغيلي للأنشطة وجميع الإجراءات والعمليات للتحقيق من صحتها ومدى انتظامها، وتدقيق نظم المعلومات من حيث اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها، ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها؛
- إستقلالية المراجع الداخلي على الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة المعنية بدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الإدارة على المراجع الداخلي في تحقيق عملية الرقابة؛
- طالما أن المراجع الداخلي هو أحد العاملين بالمؤسسة، فإن قربته من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة بالمشاكل التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة؛
- يتضح من الأدوار التي يمكن أن يلعبها المراجع الداخلي مع الإدارة تعتبر بمثابة العامل الرئيسي للمراجع الداخلي، وطالما أن احتياجات الإدارة تتطور بشكل سريع ومتنامي ومعقد، سواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الداخلية أو الخارجية، فإن ذلك يزيد ويضعف من اعتماد الإدارة على جهود المراجع .

¹ فتحي رزق السوافري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 42.

المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها حيث يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، وذلك بإعطاء تقارير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه وكما أنه يقوم بدراسة تتميز بفعالية هذا النظام ويعمل على تفعيله من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسة وتحقيق التفوق والإستمرارية.

لقد تناولنا في الجانب النظري المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، باعتبارها أهم الأدوات لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها التي تقوم بها ومدى الإلتزام بالتعليمات والإجراءات الموضوعة من طرفها.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للمراجعة، حاولنا القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة المخازن العامة، حيث تقوم هذه الدراسة على فحص مختلف الأساليب الرقابية التي يمكن من خلالها كشف الأخطاء وتحليلها من جهة، وإيجاد الحلول المناسبة لها من جهة أخرى.

ولنتعمق في هذا الموضوع أكثر قمنا بتقسيمه منهجيا إلى ثلاثة أبعاد وهي:

البعد الأول: طرق وأدوات جمع المعلومات؛

البعد الثاني: تقديم مؤسسة المخازن العامة لمستغانم؛

البعد الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية.

البعد الأول: طرق و أدوات جمع المعلومات.

أولاً: طرق جمع المعلومات.

- المجتمع والعينة المدروستان: يتمثل مجتمع دراستنا في المؤسسات الإقتصادية الناشطة في المنطقة الصناعية بولاية مستغانم، وكعينة اخترنا مؤسسة المخازن العامة وهذا لاحتوائها على قسم المراجعة الداخلية بالإضافة للمساعدات التي تقدمها للمتربصين بها.
- طبيعة المتغيرات: يتضمن موضوع الدراسة متغيرين أساسيين الأول يتمثل في المراجعة الداخلية وهو متغير مستقل، وذلك لما يضمنه من تقارير حول وضعية المؤسسة أما المتغير الثاني فيتمثل في الرقابة الداخلية وهو متغير تابع والذي يتمثل في كيفية عمل الرقابة الداخلية في المؤسسة.

ثانياً: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات.

- المقابلة الشخصية: لقد إعتدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس والمتمثل في: مدير الوحدة التجارية، المراجع الداخلي، مراقب التسيير، مصلحة الوسائل العامة، مصلحة المستخدمين، وهذا للحصول على معلومات مباشرة من أجل شرح الأسئلة المطروحة وإعطاء إجابات سليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.
- الملاحظة: قمنا بملاحظة المراجعة الداخلية وطرق عملها.
- السجلات والوثائق المختلفة: هذه الأخيرة تتعلق بالمؤسسة محل الدراسة.

البعد الثاني: تقديم المؤسسة.

أولاً: التعريف بالمؤسسة.

مؤسسة المخازن العامة لمستغانم MAG MOS: المسماة بالمؤسسة الوطنية للتبريد بإدارة مركزية بالعاصمة، حيث يتم فيها التخزين لكل المواد الغذائية الواسعة الاستهلاك .

في سنة 1997 تم إنشاء مؤسسة المخازن العامة لمستغانم التي تقوم بصفة عامة بنفس خدمات المؤسسة السابقة الذكر، وهي الآن تخضع إلى مديرية مركزية بالجزائر العاصمة تحت اسم المتوسطية للتبريد (Frigo Médite)، ولها عدة فروع نوجزها فيما يلي: عين تادلوس، تيارت، غيليزان، شلف، والجدول الموالي يوضح باختصار المؤسسة.

الجدول رقم 01: لمحة عن المؤسسة.

التسمية	مؤسسة المخازن العامة Les magasins généraux de mostaganem (MAG MOS)
الطبيعة القانونية	شركة الأسهم
رأس المال الإجمالي	مليون دينار جزائري
عدد العمال	91 عامل
المقر الإجتماعي	المنطقة الصناعية بولاية مستغانم

مصدر: من إعداد الطالبة إستنادا إلى وثائق المؤسسة .

من الملاحظ أن هذه المؤسسة صغيرة نوعا ما وهذا لكون عدد عمالها ورأس مالها صغيرين وهذا راجع لتباطؤ نشاطها في الآونة الأخيرة.

ثانيا: مصالح المؤسسة.

- مصلحة المالية والمحاسبة : تعمل على تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وتراقب جميع العمليات باستمرار.
- مصلحة المستخدمين : تتكفل بتحديد الرواتب ومنح الإجازات ومراقبة التزام العمال بمواقيت العمل ومتابعة حالتهم الاجتماعية.
- مصلحة الوسائل العامة: تهتم بتسيير كل وسائل النقل والمعدات (معدات مكتبية، سيارات) وتصليحها عند العطب.

البعد الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة.

لإثبات صحة الفرضيات أو إبطالها ولبلوغ أهدافنا من هذا البحث حاولنا إسقاط الجانب النظري على المؤسسة، وفيما يأتي عرض للمقابلة والنتائج المتوصل إليها وكذلك مناقشة لهذه النتائج.

أولاً: عرض المقابلة ونتائجها.

الجدول رقم 02: عرض لنتائج المقابلة.

الرقم	الأسئلة	الأجوبة
01	هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة؟	نعم تعتبر المراجعة الداخلية من وظائف المؤسسة، ويتضح ذلك جليا من خلال تخصيص قسم خاص بها.
02	ما مدى تمتع قسم المراجعة الداخلية بالاستقلالية؟	يتمتع المراجع الداخلي باستقلالية كبيرة بحيث يجب أن يكون هذا القسم حيادي في عمله لا يميل إلى أي قسم مدروس، بالإضافة إلى عدم تدخل أي عامل في وظيفته.

<p>المراجع الداخلي مستقل في فحصه للوثائق والتحقق منها لإعداد التقرير، وكلما طبق هذا التقرير كلما ظهرت الإستقلالية.</p>	<p>كيف تبرز استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسة؟</p>	<p>03</p>
<p>يجب أن يكون ملم بجميع المعلومات المتعلقة بكل قسم خاصة قسم المحاسبة وعلى دراية بمستجدات البيئة الاقتصادية، ومعرفة مدى قيمة الوظيفة بالنسبة للعمال، بالإضافة إلى القدرة على تحسيس العمال بأهمية الوظيفة، وتصدر بنا الإشارة إلى الصفات الشخصية للمراجع: النزاهة، الحياد، المصادقية والموضوعية.</p>	<p>ما هي الكفاءات والمهارات العلمية التي يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي كي يزاول مهنة المراجعة؟</p>	<p>04</p>
<p>عند تطبيق التوصيات المنصوص عليها في التقرير ومتابعتها، التنسيق بين قرار المراجع وقرارات الإدارة.</p>	<p>متى يمكن القول أن المراجعة الداخلية قد تمت بنجاح؟</p>	<p>05</p>
<p>هناك علاقة وطيدة بين مهارات وكفاءات المراجع ونجاح المراجعة الداخلية، كلما كانت كفاءته وخبرته كبيرة كلما كانت العملية ناجحة أكثر.</p>	<p>هل هناك علاقة بين نجاح المراجعة الداخلية والكفاءة العلمية للمراجع؟</p>	<p>06</p>

<p>أولاً: خطة العمل والتي توضح خطوات العمل.</p> <p>ثانياً: تنفيذ العملية والتي يتم فيها جمع المعلومات المتعلقة بالقسم المدروس والبدء في التحقق و الدراسة.</p> <p>ثالثاً: التقرير بعد اتمام الدراسة يتم وضع التقرير الذي يتضمن الإنحرافات والإقتراحات ثم يؤخذ للمدير العام للإمضاء، وهذا ما يدل على توافقها مع إرادة الإدارة.</p>	<p>07</p> <p>فيما تتمثل المنهجية التي يتم اتباعها من قبل المراجع الداخلي، وهل يجب أن تتوافق مع إرادة لإدارة المركزية للمؤسسة؟</p>
<p>نعم تساعد كثيراً فهي تساهم في تسهيل عملية جمع المعلومات، فإذا لم يتم المراجع بالمنهجية فلا تكون للعملية أي قيمة.</p>	<p>08</p> <p>هل تساعد المنهجية المتبعة من قبل المراجع الداخلي في جمع المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني بشأنها؟</p>
<p>تحدد من قبل المراجع الداخلي ولكن لا تنفذ إلا بعد قيام المدير بالمصادقة عليها.</p>	<p>09</p> <p>من الذي يقوم بتحديد المنهجية المعتمدة من قبل المراجع داخل المؤسسة؟</p>
<p>هناك تأثير كبير فالمراجع الداخلي يقوم بإعداد التقارير في حدود صلاحياته، ولكن التنفيذ والمتابعة للملاحظات والتوصيات راجع للإدارة المركزية.</p>	<p>10</p> <p>ما مدى تأثير الإدارة على قرارات المراجع الداخلي بما في ذلك التقرير النهائي له والمنهجية المعتمدة من قبله؟</p>
<p>نعم هناك علاقة حيث يبدأ عمل المراجع الداخلي بفحص نظام الرقابة الداخلية، بحيث يقوم بدراسته وإعطاء الإقتراحات اللازمة لتحسينه.</p>	<p>11</p> <p>هل هناك علاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلي؟</p>

<p>يتم ذلك عن طريق التقارير الوصفية، والمقابلة التي تجرى مع مختلف العمال المؤسسة، بالإضافة إلى قوائم الأسئلة.</p>	<p>ما هي طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية؟</p>	<p>12</p>
<p>يتضح هذا من خلال التقرير النهائي الذي يتضمن في غالب الأحيان توصيات تساهم في تحسين سير المؤسسة ورفع جودة عملها، وحماية ممتلكاتها.</p>	<p>ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية؟</p>	<p>13</p>

مصدر: من إعداد الطالبة.

ثانيا: مناقشة وتحليل النتائج.

من خلال نتائج هذه المقابلة نلاحظ أنه على العموم فقد نجحت المراجعة الداخلية قدر الإمكان في نفعية المؤسسة من خلال تحقيق قيمة مضافة مما يثبت أن خلية المراجعة الداخلية تستحق مكانتها وبجدارة، بينما يبدو أن مهام وعمليات الخلية تسيير على وجه مقبول سواء تعلق الأمر بمدى الملاءمة لاحتياجات المؤسسة أو من حيث الأساليب المعتمدة في عملية المراجعة ولكن لا بد من تخصيص فريق خاص بعملية المراجعة الداخلية فمن الصعب قيام عامل واحد بمهمة المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية حتى وإن كانت المؤسسة صغيرة الحجم، كما أظهرت لنا الدراسة أن هذه المؤسسة تعاني في الآونة من مشاكل كثيرة تنظيمية أكثر منها محاسبية تتميز بوجود نظام رقابة ضعيف وغير متماسك ويحتاج إلى المزيد من التعديل، وزيادة على هذا غياب شبه كلي لمصلحة المراجعة الداخلية وهذا ما جعل منها مجرد عمل روتيني يجب التقيد به إرضاء لجهات معينة قد تكون الدولة أو ملاك رأس المال.

واستنادا إلى ما تم التطرق له يمكن القول أن وجود نظام الرقابة الداخلية أصبح ضرورة ملحة لحماية أصول المؤسسة وتحقيق أهدافها المسطرة، حيث تعتبر المراجعة الداخلية من الأدوات التي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وتفعيله وذلك بتدعيم نقاط القوة وتصحيح نقاط الضعف، وبالتالي لا يمكن إنكار الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية.

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل وجد في المؤسسات لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات طبيعة تشغيلية وهذا ما يجعلها الأداة الأكثر فاعلية، كما أن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من جميع أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن حسن سير عملياتها وسلامة العمليات المالية من حالات الأخطاء والغش، وهنا يبرز دور المراجع الداخلي المتمثل في التحري على نقاط القوة أو نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية بطريقة تجعله يتمكن من كشف الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية واقتراح وسائل العلاج بطريقة سلسلة.

النتائج:

- بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:
- المراجعة الداخلية وظيفة مهمة لا يمكن الإستغناء عنها ويتضح ذلك من خلال تمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها وحماية أملاكها من الإختلاس والتلاعبات؛
 - تقوم المراجعة الداخلية بتعزيز نظام الرقابة الداخلية، فأصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون إستثناء وتراجع جميع العمليات الإدارية والمالية؛
 - ضرورة إلزام المراجع الداخلي بمعايير المراجعة الداخلية والفهم الجيد لمسببات الأخطاء وتجنب حدوثها؛
 - تظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة نظراً لما لها من أثر كبير على حسن سير الأنظمة الرقابية المطبقة؛
 - تعمل المراجعة الداخلية على تزويد الإدارة بمعلومات ذات مصداقية وبشكل مستمر؛
 - المراجع الداخلي مستقل وله الحرية في اختيار المنهجية التي تساعد في إعداد تقريره وجمع المعلومات المناسبة له لكن في حدود صلاحياته، والقرار النهائي راجع إلى المدير العام والمصادقة على منهجية تحليله؛
 - المراجع الداخلي اتسعت مهامه إلى رفع التوصيات إلى الإدارة العليا والتي تتعلق بتحسين الأداء، أي أن المراجع في هذه الحالة سوف يوجه عناية الإدارة إلى طرق معالجة الإنحرافات وليس الإشارة لها

فحسب؛

- تتوقف مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة وتدعيمها والعمل على تحسين نقاط الضعف.

إختبار الفرضيات:

ف 1: المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة بالمؤسسة؛

- هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة؟
 - ما مدى تمتع قسم المراجعة الداخلية بالاستقلالية؟
 - كيف تبرز استقلالية المراجعة الداخلية في المؤسسة؟
- فهي من أهم الوظائف التي لا يمكن الإستغناء عنها، موقعها محدد في الهيكل التنظيمي، وتتمتع بإستقلالية كبيرة في فحص الدفاتر والسجلات التي يحتاجها في مهنته وبالتالي إعداد التقرير دون أي ضغوط بحيث كلما طبقت توصيات المراجع كلما برزت إستقلاليته بشكل أكبر، هذا ما يؤكد الفرضية؛

ف 2: نجاح المراجعة الداخلية يتوقف على الكفاءة العلمية للمراجع؛

- ما هي الكفاءات والمهارات العلمية التي يجب أن تتوفر في المراجع الداخلي كي يزاوِل مهنة المراجعة؟
 - متى يمكن القول أن المراجعة الداخلية قد تمت بنجاح؟
 - هل هناك علاقة بين نجاح المراجعة الداخلية والكفاءة العلمية للمراجع؟
- فهذه الأخيرة تشمل الإلمام بجميع الجوانب المحاسبية والجوانب المتعلقة بكل قسم بالإضافة إلى العلم بجميع مستجدات البيئة الإقتصادية وبالطبع لن ننسى الصفات الشخصية للمراجع فكلما كانت مؤهلاته وخبرته كبيرة في الميدان كلما كانت المراجعة الداخلية ناجحة، هذا ما يؤكد الفرضية؛

ف 3: اتباع المراجع الداخلي منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء رأيه الفني بشأنها؛

- فيما تتمثل المنهجية التي يتم اتباعها من قبل المراجع الداخلي، وهل يجب أن تتوافق مع إرادة لإدارة المركزية للمؤسسة؟

- هل تساعد المنهجية المتبعة من قبل المراجع الداخلي في جمع المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه الفني بشأنها؟
 - من الذي يقوم بتحديد المنهجية المعتمدة من قبل المراجع داخل المؤسسة؟
 - ما مدى تأثير الإدارة على قرارات المراجع الداخلي بما في ذلك التقرير النهائي له والمنهجية المعتمدة من قبله؟
- للمراجع الداخلي منهجية محددة تسمح له بجمع المعلومات فغالبا ما تحدد من قبل المراجع الداخلي ولكن لا تنفذ إلا بعد المصادقة عليها من قبل الإدارة العليا تبدأ منهجيته بالتخطيط للعملية مرورا بتنفيذها لتتوج بإعداد التقرير النهائي فمنهجية العمل تساعد كثيرا في تسهيل العمل فلا قيمة له بدون خطة ، هذا ما يؤكد الفرضية؛

ف4: للمراجعة الداخلية دورا معتبرا في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

- هل هناك علاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية؟
 - ما هي طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية؟
 - ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية؟
- ويتضح هذا من خلال التوصيات التي تظهر في التقرير النهائي للمراجع الداخلي والتي يكشف فيها عن مواطن القوة والضعف فيعمل على تصحيحها وبالتالي يكون قد ساهم إلى حد كبير في تحسين سير المؤسسة ورفع جودة عملها وحماية ممتلكاتها، وهذا ما يؤكد الفرضية.

الحلول المقترحة:

- الإكثار من الدورات التدريبية الخاصة بالعمال الجدد؛
- تحسيس المسؤولين بأهمية المراجعة في عملية إتخاذ القرار؛
- زيادة عدد المراجعين الداخليين حتى وإن كانت المؤسسة صغيرة الحجم؛
- ضرورة الإلمام بجميع متغيرات البيئة الإقتصادية، والمتابعة الدائمة للتشريعات الجديدة المتعلقة بالميدان.

الآفاق:

- التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي؛
- مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية.

مراجع باللغة العربية

مؤلفات

- 1— أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 2— أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 3— أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد (وفقا للمعايير الدولية للتدقيق)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015.
- 4— اشتوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008.
- 5— اشتوي إدريس عبد السلام، المراجعة (معايير وإجراءات)، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، لبنان، 1996.
- 6— ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوي السلوكي، الدار الجامعية، إسكندرية، مصر، 2006.
- 7— جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
- 8— حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق الجزء الأول، المراجعة نظريا، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003.
- 9— حامد طلبة محمد أبو وهيب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011.
- 10— خالد أمين، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.

- 11— خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
- 12— رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011.
- 13— زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2010.
- 14— سمير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، الطبعة السادسة معدلة، مصر، 2001.
- 15— طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الرقابة الداخلية — أدلة الإثبات —، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 16— طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 17— عبد الفتاح صحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 18— عبد الفتاح صحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، اسكندرية، مصر، 2006.
- 19— عبد الفتاح محمد صحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، اسكندرية، مصر، 2004.
- 20— عبد الله بركات، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2012.
- 21— عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولة الاقتصاد (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005 — 2006.
- 22— عثمان عبد الرازق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة، الموصل، العراق، 1990.

- 23 — عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية، لأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 24 — العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية لإطار النظري والمحتوى السلوكي، الأردن، 1990.
- 25 — غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- 26 — فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002 .
- 27 — القاضي حسين، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، 1996.
- 28 — محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات لإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2003.
- 29 — محمد السيد سرايا، أصول المراجعة لإطار النظري (المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، دار المعرفة، الجامعة المصرية، مصر، 2002.
- 30 — محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري والمعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي للنشر، اسكندرية، مصر، 2007.
- 31 — محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 32 — محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 33 — محمد سمير الصبان، المراقبة والمراجعة الداخلية (مدخل نظري تطبيقي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.

- 34— محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير الدولية المتعارف عليها)، الدار الجامعية، اسكندرية، مصر، 2002.
- 35— محمد طوهر التهامي، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الأطار النظري والممارسات التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الخامسة، الساحة المركزية ، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 36— محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 37— مصطفى عيسى خيضر، المراجعة (المفاهيم والمعايير والإجراءات)، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.
- 38— نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 39— نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الاسلامية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ورقلة ، الجزائر، 2013 .
- 40— نور أحمد، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1992.
- 41— هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006.
- 42— يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

مقالات:

- 01— أيمن عبد الله محمد أبو بكر، التدقيق الداخلي، مدونة، جامعة أبو ظبي، 2012، ص 13.
- 02— بكري علي حجاج، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الإقتصادية في منظمات الأعمال"، المجلة العلمية لكلية التجارة، 2005، جامعة الأزهر، العدد 30، ص 31.

03— علي حسين الدوغجي، إيمان مؤيد الخيرو، "تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج"، مجلة بغداد، جامعة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق .

04— العمري، أحمد محمد، عبد الغني، فضل عبد الفتاح، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثالث، 2005.

مذكرات

01— براح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، دفعة 2014 2015، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس .

02— عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 بسكرة ، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007.

03— القبج، نائل، أنظمة الرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في شركات المساهمة في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2002، ص 59.

04— كريم قوبة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011.

06— لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003—
2004.

07— مدات جمال، الرقابة والمراجعة في المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.

نصوص قانونية:

- 01— القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.
- 02— القانون 91— 08 المؤرخ في 1991/04/27.

Ouvrages en langue française

- 01— LEMANT Oliver, **la conduite d'une mission d'audit interne**, Edition Dunod, IFACI, 1991.
- 02— RENARD Jaque, **théorie et pratique de l'audit interne**, Edition d'organisation d'organisation, 5^{ème} édition, Paris, 2004.

جدول المحتويات

الصفحة	العنوان
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة العامة
	الجانب النظري
	الفصل الأول: مدخل للمراجعة الداخلية
	تمهيد
12	المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة
12	المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي
12	أولاً: نشأة المراجعة
12	ثانياً: مفهوم المراجعة
13	المطلب الثاني: مميزات المراجعة
14	أولاً: أنواع المراجعة
17	ثانياً: فروض المراجعة
19	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة
19	أولاً: أهمية المراجعة
20	ثانياً: أهداف المراجعة
22	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية
22	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الداخلية وأهدافها
22	أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية
23	ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية
25	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الداخلية
28	المطلب الثالث: صلاحيات ومسؤوليات المراجع الداخلي
28	أولاً: صلاحيات المراجع الداخلي
28	ثانياً: مسؤوليات المراجع الداخلي
31	المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية
31	المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية
35	المطلب الثاني: مراحل المراجعة الداخلية

35	أولاً: تحضير مهمة المراجعة
36	ثانياً: مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية
37	ثالثاً : ورحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة)
38	المطلب الثالث: أدوات وتقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية
40	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية
	تمهيد
43	المبحث الأول: عموميات عن الرقابة الداخلية.
43	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.
43	أولاً: مراحل تطور وتبلور مفهوم الرقابة الداخلية.
44	ثانياً: أهم التعاريف الحديثة لنظام الرقابة الداخلية.
45	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية.
47	المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.
49	المبحث الثاني: مكونات ومقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية
49	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
52	المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية
52	أولاً: المقومات الإدارية
53	ثانياً: المقومات المحاسبية
55	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
55	أولاً: الإجراءات التنظيمية و الإدارية
56	ثانياً: الإجراءات المحاسبية
57	ثالثاً: الإجراءات العامة
59	المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية
59	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
61	المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
61	أولاً: خطوات نظام الرقابة الداخلية
62	ثانياً: دورة نظام الرقابة الداخلية
64	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية

جدول المحتويات

64	أولاً: موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة
66	ثانياً: دور المراجع الداخلي في عملية الرقابة الداخلية
67	خلاصة الفصل
	الجانب التطبيقي
	تمهيد
70	البعد الأول: طرق و أدوات جمع المعلومات.
71	البعد الثاني: تقديم المؤسسة
72	البعد الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة
76	الخلاصة
78	الخاتمة العامة
82	قائمة المراجع
	الملخص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وتحسيس الإدارة المركزية للمؤسسات بقيمة هذه الوظيفة. ولقد توصلنا إلى النتائج التالية: أن للمراجعة وظيفة مستقلة ولها مصلحة خاصة بها، ونجاح هذه الوظيفة مرهون على الكفاءة العلمية للمراجع الداخلي، وهذا ما يجعله يشق طريق عمله بإتباع منهجية تسهل جمع المعلومات التي تساعد في إبداء رأيه الذي يعتبر كأداة لخدمة مصالح الإدارة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية، المؤسسة الاقتصادية.

Résumé:

Cette étude vise à clarifier la portée de la contribution de l'audit interne dans l'activation du contrôle interne de l'entreprise, et de sensibiliser l'administration centrale des entreprises de la valeur de cette fonction.

De ce qui précède, nous avons déduit ce qui suit : la fonction d'audit est indépendante et elle a son propre intérêt, et le succès de cette fonction dépend de la compétence scientifique de l'auditeur interne, et c'est ce qui lui permet une approche qui lui facilite la collecte méthodologique d'informations qui l'aident à exprimer son opinion, qui est considéré comme un outil pour servir les intérêts de l'administration.

Mots clés : Audit, Audit interne, contrôle interne, Entreprise.