

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة تسيير

دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مجمع متيجي مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

بحوص بوشيخي

مقدمة من طرف الطالبة:

الراوي سارة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	رتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف جيلالي	دكتور	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بحوص	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	بن عطية شارف سفيان	أستاذ	جامعة مستغانم

السنة: 2016 – 2017.

الإهداء

إلى أغلى ما في الوجود والدي العزيزين حفظهما الله ورعاهما

إلى من كانوا لي سندا في هذه الدنيا أخواني الأعزاء

إلى جميع الأصدقاء و الأقارب عرفانا و إمتنانا

إليهم جميعا أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع .

الراوي سارة

الشكر و التقدير

أشكر الله تعالى الذي وفقنا لإنهاء هذا البحث المتواضع
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ القدير بوشيخي بحوص المشرف
على بحثنا

كذلك إلى كل من وقف إلى جانبي صدقا و إخلاصا لإتمام هذا العمل
و أخص بالذكر الأستاذ بن عطية شارف صفيان و الأستاذ كمال بن
يمينة و الأستاذ عكرمي حمو

كما لا يفوتني أن أشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و العلوم
التجارية و علوم التسيير الذين أشرفوا على تكويننا
و إلى إدارته و عماله .

الراوي سارة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الإهداء

الشكر والتقدير

1	فهرس المحتويات
1	قائمة الأشكال
1	قائمة الجداول
01	مقدمة عامة

الفصل الأول : عموميات حول المراجعة والمراجعة الداخلية

08	تمهيد
09	المبحث الأول : الإطار العام للمراجعة
09	المطلب الأول : لمحة تاريخية للمراجعة ومفهومها
13	المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة
17	المطلب الثالث : أنواع المراجعة
21	المبحث الثاني : فروض وآليات المراجعة
21	المطلب الأول : فروض المراجعة
23	المطلب الثاني : معايير المراجعة
26	المطلب الثالث : خطوات المراجعة
29	المبحث الثالث : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
29	المطلب الأول : نشأة المراجعة الداخلية ومفهومها

المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة الداخلية31

المطلب الثالث : تنظيم قسم المراجعة الداخلية وموقعها33

38..... خلاصة الفصل

الفصل الثاني : أثر المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية

تمهيد40

المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية41

المطلب الأول : مفهوم وعوامل نشأة الرقابة الداخلية41

المطلب الثاني : مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية.....43

المطلب الثالث : اهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالمراجعة الداخلية48

المبحث الثاني : مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية52

المطلب الأول : المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية52

المطلب الثاني : المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية54

المطلب الثالث : الإجراءات الواجبة لتحقيق المقومات55

المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية61

المطلب الأول :تقييم الرقابة الداخلية بواسطة المراجع61

المطلب الثاني : أساليب الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية62

المطلب الثالث : مراحل تقييم الرقابة الداخلية67

68.....خلاصة الفصل

الفصل الثالث : دراسة حالة في مجمع متيجي مستغانم

تمهيد70

المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع "متيجي"71

71.....	المطلب الأول : التعريف بمجمع "متيجي"
73.....	المطلب الثاني: المطاحن الكبرى للظهرة.
75.....	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة "المطاحن الكبرى للظهرة "
79.....	المبحث الثاني : طرق و أدوات المستخدمة في الدراسة
79.....	المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة
79.....	المطلب الثاني : خطوات الإستبيان.....
81.....	المطلب الثالث : الأدوات المستعملة للإستبيان
81.....	المبحث الثالث : هيكلة الإستبانة و نتائج المعالجة
82.....	المطلب الأول : هيكلة الإستبيان.....
83.....	المطلب الثاني : منهجية الدراسة.....
89.....	المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة.....
101.....	خلاصة الفصل
102.....	الخاتمة.....

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	تعريف ملخص للمراجعة	(1 - 1)
34	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية	(2 - 1)
35	تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العامة	(3 - 1)
36	تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة	(4 - 1)
36	تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة	(5 - 1)
53	العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في الجانب المحاسبي	(1 - 2)
60	إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية	(2 - 2)
76	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة	(1 - 3)
84	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(2 - 3)
85	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	(3 - 3)
86	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(4 - 3)
87	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	(5 - 3)
88	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(6 - 3)

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
11	ملخص التطور التاريخي للمراجعة	(1-1)
17	تطور الأهداف و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجعة	(2-1)
33	توضيح أهداف المراجعة الداخلية	(3-1)
45	مكونات الرقابة الداخلية	(1-2)
48	يوضح الفرق بين الرقابة الحاسبية و الرقابة الإدارية	(2-2)
51	علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية	(3-2)
66	مجموعة من الرموز و الأشكال التي تستعمل في خرائط المراجعة	(4-2)
81	الإحصائيات المتعلقة بإستثمارات الإستبيان	(1-3)
82	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان و أنواعها	(2-3)
82	معايير تحديد الإتجاه	(3-3)
84	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(4-3)
85	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	(5-3)
86	توزيع أفراد العينة حسب مؤهل العلمي	(6-3)
87	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	(7-3)
88	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(8-3)
90	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الأول	(9-3)
93	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني	(10-3)
96	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثالث	(11-3)

مقدمة عامة

المقدمة :

أدت التحولات السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة آثار مباشرة على محيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية و المنظمات المالية مما أدى الى ظهور متطلبات متعددة الابعاد للتنمية حيث أصبحت المؤسسة اليوم مضطرة لإعطاء ضمانات كافية لمعاملها و الإعتماد بنسبة كبيرة على الفاعلية و الدقة في ميدان التسيير و الإدارة و الرقابة , إذ يتطلب على المؤسسة الإقتصادية التكيف مع الظروف المحيطة لتضمن البقاء و الإستمرار لتجنب المخاطر المحتملة .

و في ظل كل هذه الظروف أصبحت الجزائر إحدى هاته الدول التي ركزت إهتمامها على عملية المراجعة الداخلية حيث حاولت إعطاءها إطار قانونيا تمثل في المصنف الوطني للخبراء و المحاسبين و محاضي الحسابات و محاسبين معتمدين حيث تعتبر كمنشآت تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة تهدف الى مراجعة العمليات المالية و المحاسبية و تأكد من صحة و دقة تلك المعلومات و البيانات و المحافظة على الأصول و كذلك مراجعة أنشطة المؤسسة و غيرها من العمليات لخدمة الإدارة و ذلك لإختبار مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها.

لكن ومن أجل ضمان السير الحسن للدورة الإدارية و جب وضع نظام للرقابة الداخلية المتمثل في مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة فتقييم هذا النظام يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة الداخلية وهذا من اجل اكتشاف مواطن الضعف والقوة في المؤسسة بغية تزويد مختلف الأطراف بمعلومات الداخلية و دقيقة وذات مصداقية نسبية نظرا للضغوط المستمرة والتي يخضع لها المراجع الداخلي من طرف المديرية العامة, و مع تطوير النشاطات وتعقدتها وكبر حجم المشاريع كان لا بد على المراجع الداخلي أن يستعمل الأساليب الإحصائية من أجل تسهيل المهمة والدقة في الأداء.

ومن هنا يتضح دور المراجع الداخلي المتمثل في خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء بغية تقديم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي للمراجع الداخلي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسة الموضوعية.

إشكالية البحث :

و بغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنتناول من خلال مذكرتنا الإجابة على

الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية ؟

و على ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات و التي تشكل تلك الإهتمامات الأخرى

المتعلقة بالموضوع منها :

- ❖ ماذا نقصد بالمراجعة بصفة عامة ؟
- ❖ هل هناك علاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية ؟
- ❖ فيما يكمن هدف نظام الرقابة الداخلية ؟
- ❖ هل تقوم مؤسسة متيجي على نظام رقابة فعال لحماية الأصول والممتلكات ؟

وللإجابة على هذه الأسئلة الفرعية وضعنا الفرضيات التالية:

- ❖ عملية المراجعة الداخلية تكون مستقلة .
- ❖ تقييم نظام الرقابة الداخلية يكون عن طريق المراجعة الداخلية.
- ❖ الحماية و المنع و إكتشاف الغش و الأخطار يكون عن طريق نظام رقابة داخلية فعال.
- ❖ يعمل المراجع الداخلي على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية ويكون ضمن قسم التدقيق الداخلي بمؤسسة متيجي .

أسباب اختيار الموضوع : يعود اختيارنا لهذا الموضوع الى عدة أسباب منها:

- ❖ محاولة التعمق في دراسة فوائد المراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة للمؤسسة العمل على التكوين العلمي الجيد و المؤهل على أمل ممارسة مهنة المراجعة بصورة سليمة و فعالة مستقبلا.

❖ الضعف الذي تعيشه المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية .

❖ كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بتخصصنا .

❖ قيمة وأهمية هذا البحث.

أهداف البحث:

تتمثل اهداف البحث في :

❖ إبراز أهمية المراجعة الداخلية و دورها في تقويم نظام الرقابة الداخلية

❖ إظهار الإهتمام التي تقوم بها المراجعة الداخلية و مدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا

تم إستغلالها من طرف المديرية العامة .

❖ إبراز منهجية سير عملية تنفيذ المراجعة الداخلية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية لدى مجمع متيجي

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة فعالة لا يمكن الإستغناء عنها إذا

حسن إستغلالها حيث أنها تعمل على تقويم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقاط الضعف و محاولة

تصحيحها ، كما تسعى الى التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعة و بالتالي تساهم في تحسين الأداء

التسيري للمؤسسة .

الدراسات السابقة :

قد تناولنا الموضوع في الرسائل التالية :

براج بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية

، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية و علوم التسير ، جامعة

؛ أمحمد بوقرة * بومرداس * ، 2014 ، و تتمحور الإشكالية البحث حول ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة

الداخلية و مبادئها على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية من منظور المراجع الداخلي ، و

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف أكثر على المراجعة الداخلية، المراجع الداخلي والمعايير التي تحكم

مهنة المراجعة

شعبان لطفي ، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004، وتدور إشكالية البحث فيما تكمن فعالية تقييم الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي، و عالج الباحث هذه الإشكالية إسهامات المراجعة الداخلية في تحسين وتسيير المؤسسة الاقتصادية

حدود البحث:

بالنسبة للجانب التطبيقي فكانت فترة الدراسة في سنة 2016/2017 اما المجال المكاني تمثل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير باجمعة عبد الحميد بن باديس مستغانم اما مجتمع الدراسة فتمثل في (المراجعين , المحاسبين, الموظفين الاداريين, رؤساء المصالح , المسيرين, الشركاء) وكل هذا في مجمع متيجي للاغذية.

صعوبات البحث :

من بين أهم الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث ما يلي :

❖ رفض بعض الموظفين ملء استمارة الاستبيان ؛

❖ عدم فهمهم للموضوع ؛

❖ صعوبة استرداد الاستمارة.

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

يهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في المنتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج الإحصائي التحليلي حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجزء النظري، وذلك بإعتماد على البرنامج الإحصائي spss.

تقسيم البحث :

لقد درسنا موضوعنا في ثلاثة فصول تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم عامة حول المراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة و قسمناه إلى ثلاثة مباحث الأول الإطار العام للمراجعة ، ثم المبحث الثاني فروض و آليات المراجعة ثم المبحث الثالث الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية .

أما الفصل الثاني فقد خصص لمعرفة أثر المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية ، و قسمناه بدوره إلى ثلاثة مباحث الأول نظام الرقابة الداخلية ، ثم المبحث الثاني مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ، يليه المبحث الثالث تقييم نظام الرقابة الداخلية .

أما الفصل الثالث كان إسقاط الدراسة النظرية على الميدانية بغيتا لتثمين البحث قمنا بإجراء دراسة حالة مجمع "متيجي" ولاية مستغانم حيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث ، الأول قمنا بتقديم مجمع "متيجي" ، و في المبحث الثاني طرق و خطوات المستخدمة في الدراسة و في المبحث الثالث هيكلية الإستبيان ونتائج المعالجة .

الفصل الأول

عموميات حول المراجعة والمراجعة الداخلية

تمهيد :

إن ظهور المراجعة و تطورها كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الإقتصاد العالمي و ظهور شركات الأموال التي يمكن ان تضم عددا كبيرا من المساهمين ، مما أدى إلى انفصال ملكية الشركات عن إدارتها ، و مع توسع نشاط الشركات و تشعب وظائفها زادت صعوبة مراقبة الملاك لأعمال الإدارة ، فضلا عن ذلك ، فقد زادت حاجة أطراف أخرى للبيانات المالية التي تصدرها الشركات . فالمراجعة تعتبر الأداة الفعالة التي لجأ إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت إليهم الإدارة من جهة ، و للتأكد من صحة و سلامة البيانات المالية التي تصدرها الشركات و الإطمئنان على الوضعية المالية للشركة و نتيجة نشاطها من جهة أخرى .

و من هذا المنطلق فإن هذا الفصل سنتناول فيه عموميات حول المراجعة و المراجعة الداخلية ، من خلال التطرق لأهم الجوانب المتعلقة بهذه المهنة للتعرف عليها ، بداية من الإطار العام للمراجعة و عناصره : المفاهيم ، الانواع ، الأهداف ، الخطوات ، الفروض ، المعايير .. كما يتناول هذا الفصل نوع من انواع المراجعة و الذي يتمثل في المراجعة الداخلية و جميع عناصرها .

و تحقيقا لما سبق سندرس هذا الفصل من خلال ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول : الإطار العام للمراجعة ؛
- المبحث الثاني :فروض و آليات المراجعة ؛
- المبحث الثالث : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية .

المبحث الأول: الإطار العام للمراجعة.

تلعب المراجعة دوراً هاماً في تحقيق التقدم و نمو كل الوحدات الاقتصادية و المجتمع لما تضيفه من ثقة في المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون الوحدة ، و لتحقيق هذه الثقة يجب أن يقوم بعملية المراجعة شخص مؤهل و على درجة عالية من الخبرة و الكفاءة التي تمكنه من جمع الأدلة الكافية و المقنعة التي تساعد على تكوين رأيه في مدى صدق و عدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل الفحص و المراجعة و التقييم ، و حتى تزداد ثقة المجتمع في مهمة المراجعة .

المطلب الأول: لمحة تاريخية للمراجعة و مفهوما

الفرع الأول: عوامل نشأة المراجعة

لقد ظهرت المراجعة منذ القديم و تطور مفهومها مع تطور النشاط الاقتصادي و تعقده ، حيث كان الإنسان يزاول و يدير نشاطه الاقتصادي و التجاري بنفسه ، و بكون حجم أعماله لجأ إلى تفويض إدارتها إلى أشخاص آخرين بما فيها مهام تسجيل العمليات المالية ، و بذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من أوكلت لهم إدارة نشاطاته ، كما لوحظ مع مرور الزمن و مع التطور المستمر للنشاط الاقتصادي و ظهور الشركات الصناعية الضخمة في عهد الثروة الصناعية ، ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال كبيرة لمسايرة هذا التطور ، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة و كذا إمتناع البعض عن المخاطرة بها ، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال وهذا بدوره أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة تدريجياً .

و مع ظهور شركات الأموال و تطورها لوحظ أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير و حتى تفويض البعض منهم للقيام بإدارة مختلف وظائف المؤسسة غير ممكن في الغالب ، و هنا ظهرت الحاجة إلى كفاءات متخصصة ينبغي إقتناؤها من سوق العمل للقيام بتلك المهام ، وهكذا فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبباً في ظهور المراجعة التي يقوم بها شخص محترف محايد و مستقل كوسيلة يطمئن بها أصحاب الأموال عن نتيجة ما إستثمروه و عن عدم التلاعب فيه ¹.

إن التطورات التي عرفتها مهنة المراجعة كانت نتيجة تطور أهدافها والبحث المستمر بغية تطويرها لتتماشى والتغيرات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي، و في هذه الفترة 1500م إلى 1850م طرأ التغيير المهم و هو الإعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع وإكتشاف الغش و الخطأ ، و التغيير الأخر كان الإعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، و قد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1962 ، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة المراجعة ، و ضرورة وجود أشخاص مؤهلين و مدربين للقيام بهذه المهمة ، و في هذه الفترة لم يتم الإعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الإعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج (الثنائي) ، بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقاً تفصيلياً و لجمع العمليات ، و لكن بتقدم الزمن و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبية بدأ الإعتراف و القبول بالتدقيق بواسطة العينات و

¹ - محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى ، 2003 ، ص 8.

خصوصاً بعد قضية (البنك العام GENERAL BANK) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية ، و بالتالي فإنه في حالة وجود شك في العمليات ، فإن الإستفسارات القليلة تصبح معقولة و مقبولة ، و لهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة¹، لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير ، و حتى إنتخاب و تعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب ، لما تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتناؤها من سوق العمل ، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات و توسيع أجهزتها ، و عليه فإن لإنفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور المراجعة و المراقبة ، التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل و خارجي ، كوسيلة تطمئن أصحاب رؤوس الأموال عن نتيجة ما إستثمره و عن عدم التلاعب فيه ، و إذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات عن مدى شرعية و صدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية ، فإن المجالات عديدة و متشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور من المراجعة و المراقبة و تنوع أهدافها لتتعدى مجال الحسابات الختامية و عناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول و خصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة ، خططها ، تحديد الإنحرافات و أسبابها و العمل على رفع مستوى الأداء و الكفاية الإقتصادية².

و من هنا نقوم بعرض جدول مختصر يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة :

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل لنشر و التوزيع، عمان،الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، صص17-18.

²محمد بوتين، مرجع سابق ذكره ، ص ص8-9.

الجدول (1-1): ملخص التطور التاريخي للمراجعة.

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل ميلاد المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين ، كاتب.	معاينة السراق كل إختلاس الأموال ، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850.	الحكومة المحاكم التجارية و المساهمين .	المحاسب .	منع الغش، معاينة فاعلية، حماية الأموال.
من 1850 إلى 1900 .	الحكومة و المساهمين .	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية .
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمية .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970.	الحكومة ، البنوك و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990.	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين .	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة .	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
إبتداء من 1990 .	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام معايير ضد الغش .

المصدر: محمد توهامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 7-8.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة

يمكن إيجاز تعريف المراجعة في التعاريف التالية حيث إتفقت عليه الهيئات المهنية و الأكاديميين فيما يلي:

التعريف الأول : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

التعريف الثاني : عرف الدكتور حاتم محمد الشيشي على أنها "عملية تجميع أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و المعايير محددة مقدما ، و يجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص في محايد".²

التعريف الثالث : عرف الدكتور خالد أمين على أن المراجعة "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة و قرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر و السجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع و تقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت و هذه الأحداث وفق مقاييس معينة ، و نقل النتائج إلى الأطراف المعنية و من المعروف أن القوائم المالية التي تلخص هذه الأحداث تمثل المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله و المعدة من قبل إدارة المشروع ، و بالرغم من أن المدقق قد يشارك في إعدادها و كتابة الملاحق لها ، إلا أن وظيفة لا تتعدى فحص تلك القوائم و إبداء رأيه الفني حول عدالتها".³

التعريف الرابع : " التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها و شكلها القانوني".⁴

التعريف الخامس : كما عرفها الدكتور أمين السيد أحمد لطفي على أنها: "عملية منهجية منظمة للجمع و التقييم الموضوعي لأدلة الإثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والأحداث الاقتصادية، و تحديد مدى تماشي تلك المزاعم و تطابقها مع المعايير المقررة و توصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة".⁵

و من هنا يمكننا ان نستخلص من هذه التعاريف تعريف شامل للمراجعة حيث تشمل عملية المراجعة الفحص و التحقيق و التقرير حول المعلومات و البيانات المقدمة و المصورة لنتائج الأعمال .

● **الفحص :** ويعني التأكد من مدى سلامة العمليات التي تم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة لعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة .

¹-محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص 9.

²-حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة مدخل معاصر ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر، 2007، ص 10.

³- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص 11.

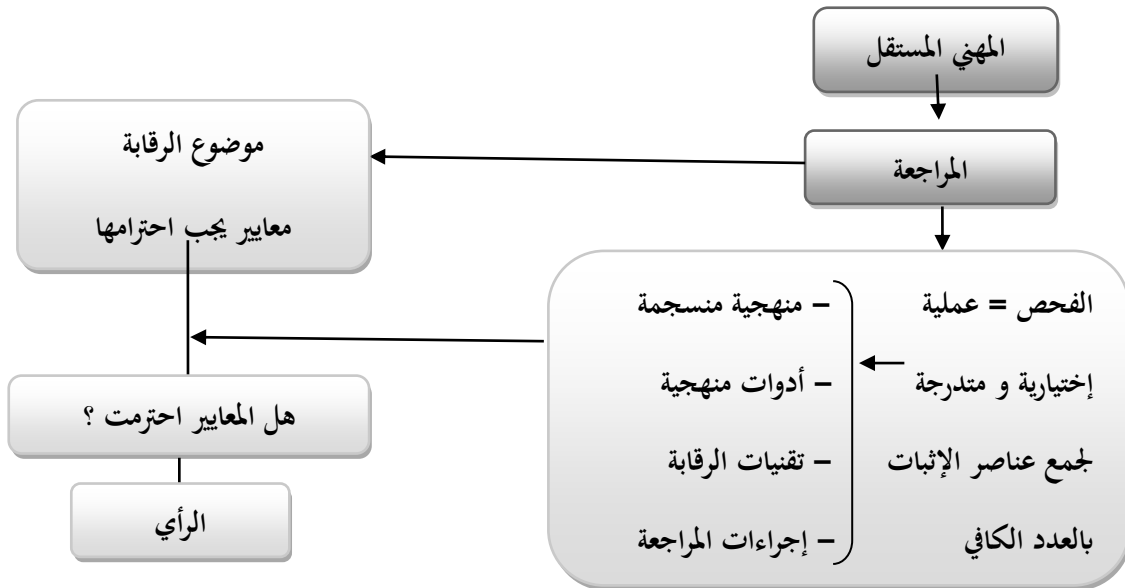
⁴- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية ، عمان الأردن ، 2004 ، ص 20.

⁵-د. أمين السيد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 03.

- التحقيق: إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم وصحيح لنتائج الأعمال، ومن هنا نستطيع القول أن الفحص والتدقيق وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، وبهما يمكن للمراجع من إبداء رأي في كمحايد.
- التقرير: تلخيص نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها في تقرير يستخدمه من يهمله الأمر داخل وخارج المؤسسة.

و يمكننا في الأخير تلخيص تعريف المراجعة في الشكل الموالي :

الشكل رقم (1-1) تعريف ملخص للمراجعة .



Source : Alain BURLAUD et al, comptabilité et audit : manuel & applications, éditions Foucher, Vanves, 2008/2009, P.442.

المطلب الثاني : أهمية وأهداف المراجعة

الفرع الأول : أهمية المراجعة

تبرز أهمية التدقيق من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف المتمثلين في (الإدارة ، المراجع ، أصحاب المصلحة في الشركة) فيما يخص القوائم المالية للشركة ، و يمكن تلخيص أهمية التدقيق من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المدقق كما يلي :

1- المساهمين وملاك المؤسسة :

يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمددهم بها

القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات : عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة¹.

2- المستثمرون المحتملون :

يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالإستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها. وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الإستثمار في أسهم الشركة من عدمه².

3- البنوك :

تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك و مؤسسات الإقتراض ، وقبل أن توافق هذه البنوك منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص و تحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المشروعات و ذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة³.

4- الدولة :

فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها في (التخطيط و الرقابة ، فرض الضرائب و تحديد الأسعار لبعض المواد المحمية ، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بتريقتها).

5- العمال :

حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح المحققة.

6- الدائنون والموردون :

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملها ودائنها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها⁴.

¹-عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 22.

²-شريقي عمر، التنظيم المعني للمراجعة، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012/2011، ص 13.

³-يوسف محمود جربوع،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الورق لنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 8-9.

⁴-محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق ذكر، ص 15.

الفرع الثاني : أهداف التدقيق

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحققها من نشاط معين، وأهداف التدقيق كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور التدقيق عبر الزمن. فقد كان يهدف التدقيق في بدايته إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الزمن أصبح الهدف ينحصر فيما يلي¹:

1- الوجود والتحقق :

يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2- الملكية والمديونية:

تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لإطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية .

3- الشمولية أو الاكتمال:

بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصيص:

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما
إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش .

¹ - محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص ص

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية .
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة، ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- بدء رأي فني:

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقيق من العناصر التالية:

- مراقبة عناصر الأصول والخصوم ؛
- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات ؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة ؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأهداف والخطط ؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

نستطيع القول بأنه يجب على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف تقليدية ومتعارف عنها منذ القدم بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى تتمثل في :

- 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 مستخدمها في اتخاذ القرارات.

وفيما يلي جدول يلخص أغلب المراحل التي مرت بها الحاجة المتزايدة لنظام الرقابة الداخلية و تطور أهداف المراجعة .

جدول رقم (2-1) : تطور الأهداف ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجعة

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب و الإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1850-1500	إكتشاف التلاعب و الإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1905-1850	-إكتشاف التلاعب و الإختلاس -إكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الإختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الإعتراف بها
1933-1905	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -إكتشاف الأخطاء و التلاعبات	بالتفصيل و مراجعة إختيارية	عدم الإعتراف بها
1940-1933	-تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي -إكتشاف الأخطاء و التلاعب	مراجعة إختيارية	بداية الإهتمام بها
1960-1940	-تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي	مراجعة إختيارية	إهتمام وتركيز قوي

المصدر: الصبان، م، س، نظرية المراجعة وألية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 05.

المطلب الثالث : أنواع المراجعة

توجد عدة أنواع للتدقيق تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي :

1- أنواع المراجعة من حيث الإلزام

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة إلزامية و مراجعة إختيارية :

1-1- المراجعة الإلزامية :

هي المراجعة التي يحتم القانون بها ، حيث نص المشروع من خلال نصوص المشرع على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف الموكلة له من خلال القانون المعمول به ، و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من

المراجعة . نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون تأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال)¹ .

2-1- المراجعة الإختيارية :

وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيامها، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحظ إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، وتلجأ هذه الشركات إلى المراجعة للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية، وكذلك تحديد حقوق الشركاء في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.²

2- أنواع المراجعة من حيث مجال او نطاق المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة شاملة ومراجعة جزئية :

1-2- المراجعة الشاملة (الكاملة) :

في هذا النوع من المراجعة لا يكون للمراجع نطاقا محددا للفحص، بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل المراجعة.³ هذا النوع من المراجعة ينص عليه القانون في شركات الأموال، وتشمل جميع العمليات التي جرت خلال الدورة المالية، حيث لا يتم فيها تحديد نطاق أو مجال للمراجعة، بل أن المراجع ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وسلامتها ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب التي شملتها اختباره. والمراجع في هذا النوع من المراجعة تترك له حرية تحديد العناصر التي يشملها الفحص، ولكن مسؤوليته كاملة عن كل الجوانب حتى ولو لم يشملها فحصه

2-2- المراجعة الجزئية :

هذه المراجعة تتضمن وضع القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، ونشير إلى أن المراجع هنا مسؤوليته تنحصر في حدود مجال أو نطاق المراجعة المتفق عليه فقط، كما ينبغي عليه أن يذكر في تقريره بالتفصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يكون مسؤولا على ما لم ينص عليه الاتفاق.⁴

¹- محمد توهامي طواهر، صديقي مسعود، ط2 ، مرجع سبق ذكره ، ص19-21.

²- د.محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ، ص34.

³- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص188 .

⁴- د. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص35.

3- أنواع المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة تفصيلية و مراجعة إختيارية¹:

1-3- المراجعة الشاملة (التفصيلية) :

و هو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة، و فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات لتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة ، كما انها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ، و لذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت و التكلفة الذي يحرص المراجع على مراعاتهما باستمرار .

2-3- المراجعة الإختيارية :

و هو التدقيق الذي يعتمد على إقناع المدقق بصحة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد أسلوبين هما :

الأول: التدقيق الشخصي (العينات الحكمية) ؛

الثاني: العينات الإحصائية .

لعل إتباع المدقق لأحد الأسلوبين يعتمد على الخبرة و مدى إهتمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل المجتمع، و العينة و الوسط الحسابي، التشتت ، التوزيع الطبيعي ، و كذلك طرق إختيار العينات الإحصائية ، ولذلك يعتبر التدقيق الإختياري هو الأساس للعمل الميداني الآن ، و أن التدقيق التفصيلي يمثل الإستثناء لذلك الأساس، و لقد أكد ذلك IAASB في ISA(530) عن تدقيق العينات ، ومن الجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين التدقيق الكامل و التدقيق التفصيلي من ناحية و التدقيق الجزئي و التدقيق الإختياري من ناحية أخرى و ذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع حيث أن التدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود و الدفاتر والسجلات و المستندات و كذلك الحال فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يشمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق ، و قد يكون إختياري إذا تم إختيار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء .

¹- أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007، ص ص 43-45.

4- أنواع المراجعة من حيث مواعيد تنفيذ المهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية¹:

1-4- المراجعة المستمرة:

في هذا النوع من المراجعة، تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة أو على فترات معينة خلال السنة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج محدد مسبقاً ينفذه المراجع ومساعدوه، مع ضرورة قيام المراجع في نهاية السنة بعد إقفال الحسابات بمراجعة القوائم المالية الختامية.

2-4- المراجعة النهائية :

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعمليات الفحص بعد إقفال الدفاتر المحاسبية وإعداد القوائم المالية الختامية، ويناسب هذا النوع من المراجعة المشروعات الصغيرة التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، بحيث يمكن للمراجع أن يقوم بها خلال فترة زمنية قصيرة.

5- أنواع المراجعة من حيث القائم بالمهمة

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى نوعين وهما: مراجعة خارجية ومراجعة داخلية .

1-5- المراجعة الخارجية :

تتم هذه المراجعة بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلاً عن إدارتها ولا يربطها أي عقد عمل سابق وهو المراجع الخارجي، حيث تلجأ إليه الشركة للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي في محايد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية. ونشير إلى أن المراجع الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي في محايد، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وأن نطاق عمله يتم حسب الإتفاق والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها .

2-5- المراجعة الداخلية :

ظهر هذا النوع من المراجعة بعد المراجعة الخارجية نظراً لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية، ويقوم بها أشخاص من داخل الشركة .

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي*(IIA) المراجعة الداخلية في جوان 1999 على أنها : "نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح لها بتحسينها، وهي بذلك تساهم في خلق قيمة مضافة. وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة على

¹-د.سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، الطبعة السابعة معدلة، 2003، ص 31.

تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية ورفع من فعاليتها"¹.

المبحث الثاني : فروض وآليات المراجعة

نظرا للأهمية البالغة للعمليات التي يقوم بها مراجع الحسابات أثناء تأديته مهامه و حساسية هذه العمليات يستوجب عليه أثناء فحصه ان يلتزم بمجموعة من الفروض حيث تعتبر نقطة بداية لأي منظمة تسعى الى وصول لنتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية بالإضافة الى تقييد بمعايير و خطوات المحددة أثناء عملية المراجعة .

المطلب الأول : فروض المراجعة

يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبني عليه المبادئ العلمية للمراجعة.²

ومن هنا يمكن القول أن الفروض في المراجعة هي الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة وفيما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها المراجعة ما يلي:³

1. قابلية البيانات المالية للفحص؛
2. عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة الحسابات والإدارة؛
3. خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية؛
4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغي) احتمال حدوث الأخطاء؛
5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
6. العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على ذلك؛
7. عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بأداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط؛
8. بفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، التزامات مهنية تتناسب بهذا المركز .

سنقوم بإيضاح مضمون كل فرض من هذه الفروض بإختصار :

¹Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 6e édition, France, 2006, p.51

²د.محمود السيد الناعي، المعايير الدولية للمراجعة ، تحليل وإطار للتطبيق ، المكتبة العصرية ، المنصورة، الطبعة الأولى ، 2000، ص26.

³عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004، ص 17.

1- قابلية البيانات للفحص¹:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى .

تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية :

- ملائمة المعلومات ؛
- قابلية الفحص ؛
- عدم التحيز في التسجيل ؛
- قابلية القياس الكمي .

2- عدم وجود تعارض حتي بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة :

التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما توجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية :

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفروض السابقة، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراقبة أن يوسع من اختياراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء :

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة القوائم المالية للمركز المالي:

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي الوقت نفسه يكون لهم سندا لتعضيد آرائهم، ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق في المعاينة الإحصائية.

¹- عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 26 .

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن الإدارة رشيدة في تصرفها.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراقب فقط:

إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز :

نجد أن هذا الفرض لم توضع تحته الدراسة الشاملة، مع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقبة الحسابات قد تم الإقرار بها إلى حد ما بقبول مستويات "معايير" المراجعة المتعارف عليها¹.

المطلب الثاني : معايير التدقيق

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة ، يعملون في ضوءها ، و يسيرون على هديها في كافة مراحل العمل ، و مهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا ، وهذه المعايير هي المرشدة للقضاء والمحاكم و للممارسين للمهنة ولدارسين أو المدرسين لهذا العلم، ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو من عمل جاهد على وضع معايير أداء معينة صدرت عام 1954 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" و قد تضمن هذا الكتيب معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي:²

الفرع الأول : المعايير العامة

و تتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي و العملي للشخص المسندة إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب ان يكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها إسم المعايير العام أو الشخصية و هي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:³

1- التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي) :

يتعين أن يتم أداء المهمة عن طريق أفراد لديهم تدريب فني كافي و كفاية كمراجعين ، و يلاحظ أن المعيار لم يحدد بدقة ما الذي يشكل التدريب و الكفاية حيث أن معيار الكفاية تتطور و تتغير كلما تغيرت البيئة ، يجب أن يتفهم المراجعون أنشطة و صناعة العميل ، كما يجب أن يكونوا مؤهلين على استخدام الأساليب

¹-عبد الفتاح الصحن ،راشد.ر.أ،ودرويش.م.ن،أصول المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000، ص26.

²- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص75.

³- أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ذكره، ص ص 14-15 .

التكنولوجيا المتطورة و التي تتغير بشكل دائم ، و يجب أن يكون قادرا على حسم المشاكل المحاسبية المعقدة و عمل أحكام عن ملائمة المعالجات المحاسبية ، كما يجب أن يكون المراجعين قادرين على إختيار و تطبيق إجراءات المراجعة التي سوف تكون ذات كفاءة و التي يكون لها احتمال مرتفع لكشف التحريفات الجوهرية ، و يتطلب ذلك وجود أكثر من مجرد معرفة تفصيلية للقواعد حيث يجب على المراجعين أن يكونوا قادرين أيضا على تحليل المشكلة وإستخدام الحكم المهني في تحديد أكثر المعالجات المحاسبية .

2- الإستقلالية :

غالبا يشار إلى الاستقلال على أنه حجز الزاوية للمراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء ، إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أداءهم عملية المراجعة (الإستقلال في الحقيقة) حيث يتعين أن يكون إستقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين (الإستقلال في المظهر) ، و يتطلب الإستقلال الموضوعية و التحرر من التحيز ، فعند جمع أدلة الإثبات و تقييم عدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء تجاه مصلحة العميل أو الطرق الثالث .

3- العناية المهنية الواجبة :

يتوقع الجمهور أن المراجع سيؤدي عملية المراجعة بمهارة وعناية مهنية مرتفعة ، إن إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها يمثل أحد المقاييس المرجعية للعناية المهنية الواجبة ، و مع ذلك فإن إتباع تلك المعايير لا يعتبر دائما كافيا ، فإذا كان قام الشخص الحريص بشكل معقول بعمل الكثير على سبيل المثال التحقق من الوجود المحتمل للغش فسوف يتم تحديدها أيضا عن طريق الإحالة لما إذا كان شخص معين بمهارات مماثلة في موقف مماثل سيؤدي عملية المراجعة بنفس الكيفية كمراجع .

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني

تتعلق أساسا بكيفية التخطيط للمهنة وتنفيذها بالفعالية اللازمة، وتشمل الجوانب الآتية¹:

- يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطا مناسباً ودقيقاً ؛
- يجب دراسة وتقديم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف، حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة ؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة، بغرض تكوين أساس مناسب لبدء الرأي حول القوائم المالية.

و فيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد²:

¹- القانون التجاري الجزائري: طبعة 2003 ، ص 154.

²- خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ذكره ، ص ص 79-81.

1- التخطيط والإشراف :

هنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيماً صحيحاً في مكتب المدقق و بين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل ، كلما زاد عند الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات ، هذا كما يجب أن تجرى كل عملية لتدقيق بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية ، أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه سلطة الشريك و مسؤولياته و تظل المسؤولية على عاتق صاحب المكتب الفردي أو الشريك في تأمين القدر الكافي من المراجعة للعمل الذي يقوم به مرؤوسه تحت إدارته ، كما أن عليه التوقيع على جميع التقارير و الرسائل التي تشكل تعبيراً عن رأي مدقق الحسابات ، أو تكليف غيره بتوقيعها مع الإبقاء على مسؤوليته .

2- الضبط الداخلي :

هنا يجب على المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه و ذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق و مدى الإختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية تقدير الحسابات، و إن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق و حكمه الشخصي، و أما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المطبقة فعلاً و حسب الخطة المرسومة لها ، و يتعذر في بداية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في نظام الضبط الداخلي عند تقرير مدى الإختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق ، إذ أن هذه الثقة تكون مبنية على فروض لا تؤيدها الإختبارات التي يجريها المدقق الخارجي فيما بعد بل قد تكشف هذه الإختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية ، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج التدقيق و تنقيحه لأن الإختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بنى عليها المدقق برنامجه الأصلي ، و قد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق إختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة التدقيق إلى غيرها أو تعديل مواعيد إجراءات التدقيق .

3- أدلة وقرائن الإثبات:

هنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديدة بالثقة عن طريق المعاينة و الملاحظة و التحريات و المصادقات و غيرها ويمكن تقسيم هذه الأدلة و القرائن بوجه عام إلى فئتين (داخلية ، خارجية):

- الداخلية : هذا النوع الأول كل ما هو موجود داخل المشروع مثل دفاتير الحسابات و الشيكات و مستندات القيد و أوامر الشحن و طلبات البضائع و بطاقات العمل و قوائم حسابات البنوك و العقود و ملفات حفظ الرسائل و محاضر جلسات مجلس الإدارة أو الهيئات العمومية للمساهمين ومختلف اللجان .
- الخارجية : تشمل المصادقات من العملاء و الموردين ، و نتائج الإطلاع أو الملاحظة الإستفسارات التي تجرى خارج المشروع تحت تدقيق و تستخدم المعلومات التي تستخلص من هذه المصادر في تأييد البيانات الداخلية وتعزيزها ، و من الأمثلة أيضاً على المستندات الخارجية بالإضافة إلى مصادقات

الصادرة عن المدينين أو الدائنين رسائل المحامين و قوائم أسعار البضاعة و السجلات الحكومية و القوانين و الأنظمة التي تخضع لها المؤسسة التي تجري تدقيق حساباتها .
و يمضي المدقق معظم وقته في الحصول على البيانات الحسابية (ادلة و قرائن) يستطيع ان يبني رأيه عليها ، و يجب عليه تقييم تلك الأدلة و البيانات على أساس خبرته و تقديره المهني ، و هنا يجب الفحص بقصد الحكم على صحة تلك البيانات المؤيدة للعمليات المسجلة في الدفاتر أو لأرصدة الحسابات و يجب أن تكون القرائن و الأدلة التي يقوم بها المدقق بجمعها ملائمة أولا وكافية ثانيا ، و القرائن الملائمة هي تلك التي تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة متناسبة أيضا ، أما كفاية الأدلة و البيانات فذلك عائد لتقدير المدقق و حكمه الشخصي .

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به ، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ، وذلك من خلال العناصر التالية، الإلتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى ، و في حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة ، و من جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن التغيير .

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات ؛
- مدى إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛
- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد على مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك ؛
- على المراجع تقليل الخطر الخاص ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة إذ يكون ذلك بإستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

المطلب الثالث :خطوات المراجعة

إن تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المراجع يجب عليه إتباع ثلاث مراحل ضرورية و متكاملة ، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لابد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الإنتقال إلى المرحلة الموالية و إنهاء المهمة الموكلو إليه ، و هذه المراحل يمكن إيجازها فيما يلي¹:

¹ - محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص ص 65 - 69

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة :

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها و الحكم عليها ، لكن كيف يتسنى له ذلك ، مهما كانت تجربته و كفاءته ، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية ، إذا لم يجمع مؤشرات ، في هذه المرحلة ، وجهله لحقائق تقنية ، تجارية ، قانونية ، ضريبية و إجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها ، لن يتمكن مثلا من مراقبة و تقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج ، و لن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة و المؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة ، قيودها و عملياتها ، و لن يتمكن من الحكم صحيح إذا كان على جهل القطاع الذي تنتمي إليه قوانينه ، و معايير المقارنة ما بين المؤسسات و تنقسم هذه المرحلة بدور إلى خطوات كما يلي :

- الأشغال الأولية : هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة ، مما يسمح له من التعرف على محيطها و معرفة القوانين و التنظيمات الخاصة بالقطاع ، و ما كتب حوله و خصوصياته و حول المهنة و المؤسسة أحيانا ، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع .
- الإتصال الأولى مع المؤسسة المراجعة : يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح و يجري حوار معهم و مع من سيشتغل معهم ، أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة ، كما يقوم بزيارات الميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطها و وحداتها ، و عليه أن يغتنم الفرصة و الإستفادة من زيارة العمل هذه فقد يعتذر عليه تكرارها .
- إنطلاق الأشغال : يحصل المراجع على نظرة عامة ، شاملة و كاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات و جمع معلومات تتصف بالديمومة ، نسبية ، في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه ، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر .

2- فحص و تقييم نظام المراقبة الداخلية :

يتضمن المستوى الثاني من مستويات العمل الميداني ضرورة دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها داخل المؤسسة ، و ذلك كأساس يمكن الإعتماد عليه لتحديد نطاق الإختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة ، و لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن توفر فيه المقومات الآتية :

• الخطة التنظيمية :¹

تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا أنه في جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل كما يجب أن تكون بسيطة و واضحة حتى يتفهمها العاملون بالمشروع ، ما يجب أن تحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية للإدارات التي يتكون منها المشروع و من أحد العناصر العامة

¹- عبد الفتاح الصحن ، أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية ، الإسكندرية ، 2002، صص 263-267.

للخطة التنظيمية مقديرتها في تحقيق الأستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة كإدارات الإنتاج التي تقوم بالمحافظة على أصول المشروع و أمواله كإدارة المراجعة الداخلية و الإدارات المحاسبة الأخرى ، و يحتاج الأستقلال الوظيفي إلى تقييم المهام بحيث لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه بدون أن يحدث تدخل من شخص آخر و يجب أن تستخدم السجلات الموجودة بالقسم كأداة للرقابة على الأنشطة التي تعمل بداخله على أن تكون هذه السجلات بعيدة عن متناول يد هذه الأنشطة ، وبالرغم من وجود هذا الأستقلال الوظيفي إلا أن هذا لا يمنع الأقسام المختلفة أن تعمل مع بعضها البعض بتكامل و تناسق يمكنها من تنفيذ مهامها بانتظام و بكفاية إنتاجية عالية ، كما يجب أن يتمشى الأستقلال الوظيفي داخل الأقسام مع مستلزمات السياسة الإدارية كما يجب أن يكون هناك تفويض دقيق للسلطات بحيث تتساوي مع المسؤوليات ، و ينبغي أن يتم ذلك عن طريق الخرائط و الكتيبات التنظيمية لضمان معرفة جميع المستويات داخل المشروع ، كما يجب تجنب المسؤوليات بينهما ، ويمكن التقسيم الوظيفي المناسب في نظام الرقابة الداخلية الفعال ذلك لأن هذا النظام يتطلب فصل سلطة تنفيذ القرارات عن سلطة تقييمها ، فبالنسبة للأصول مثلا يجب فصل السلطة الإدارية التي يوكل إليها المحافظة على تلك الأصول عن سلطة الإدارات التي تقوم بمحاسبتها .

• النظام المحاسبي :

من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال ضرورة وجود نظام محاسبي سليم يكفل لإدارة سبل الرقابة ، و يجب أن يكون النظام المحاسبي وسيلة لتحقيق ما يلي :

- الرقابة كل سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات هذه السجلات، تمثل مصادر البيانات و تدقيقها؛
- تبويب البيانات و وضع دليل مبوب للحسابات ، و إذا تم إعداد هذا الدليل بعناية فإنه سيسر إعداد القوائم المالية، ويمكن تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات المحاسبية إذا ما صاحب دليل الحسابات كتيب توضح فيه الحسابات و القيود التي تجرى ، ولكي تتمكن من الرقابة على السجلات يجب أن تصمم هذه السجلات بطريقة مناسبة و يجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها ومن الأفضل إدراج هذه الإجراءات في كتيب.

• مستويات الأداء :

إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية و على كفاية العمليات الناشئة عن هذا الأراء و يجب أن تمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها و المحافظة على أصول ، و يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة إتخاذ القرارات و التسجيل ، و يتم ذلك عموما بتقسيم الواجبات و المستويات بحيث لا يتم شخص واحد العملية كلها من بدايتها إلى نهايتها و هذا يمكننا من مراجعة دقة العمل و إكتشاف للخطأ و الغش بسرعة .

- مجموعة الأفراد :

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالاً فإنه لا يعتمد فقط على تنظيم إداري و محاسبي سليم و لكن يجب أن يتوافر له مجموعة من الأفراد الأكفاء تكون موظفي و رؤساء الإدارات و العاملين بالمشروع ، فهؤلاء الأفراد هم القائمون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة إقتصادية و فعالة .

3- فحص الحسابات والقوائم المالية¹ :

تنجز المرحلة الاخيرة من مراحل المراجعة هي الأخرى في عدة خطوات فبعد التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية ، أي استخراج عيوبه و مزاياه ، يعاد النظر في برنامج التدخل ، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى و إختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف ، و تجدر الملاحظة أنه :

- في حالة جودة الرقابة الداخلية يكون هذا دليلاً مبدئياً على صحة الحسابات لكنه غير كافي فلا بد من تدقيق مباشر للحسابات و القوائم المالية ؛
- يكتفي المراقب في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم إرتكاب أخطاء او أعمال غش ، تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية إكتشافها ، فقد تسجل مؤونات غير مبررة و قد تسوى حسابات خطأ ، و يتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليله ، كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة و دراسة تطورها من دورة إلى أخرى ، وكذا القيام بإختبارات السريانية عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المراجع مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، و عن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك ، أما في حالة ضعف نظام المراقبة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من اثار سلبية على شرعية و صدق الحسابات ، و إذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل اي عدم مواصلة العمل و رفض المصادقة على الحسابات و القوائم المالية ، فإن على المراقب :
- تدعيم إختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة جودة النظام .
- إضافة إختبارات متممة للإختبارات السابقة.

مهما يكن على المراجع أن يتأكد انه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه ، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات و الإكتفاء فقط بما له تأثير على واثق المالية ، تنتهي عملية المراجعة بقيام المراجع ب :

- إعادة النظر في إختبارات المؤسسة المراجعة من حيث مبادئ المحاسبة ؛
- التأكد من عدم وجود أحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية .

¹-محمد بوتين ، ط2 ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 76-77.

المبحث الثالث : الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية بعد وجود المراجعة الخارجية بوقت طويل وكان العامل الرئيسي في وجودها هو كبر حجم المؤسسات و إنتشار فروعها في أماكن متباعدة وما ترتبت عنه من إستخدامات أعداد كبيرة من العملاء و الموضوعية و أصبحت المراجعة الداخلية هي أداة الإدارة في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة و على هذا فإن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص و التقرير المستمر للنظم الإدارية من سياسات و إجراءات و تسجيل لأحداث المالية و صحة تسجيل هذه الإجراءات .

المطلب الأول : نشأة المراجعة الداخلية ومفهومها

الفرع الأول : نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينيات و ذلك بالولايات الأمريكية المتحدة و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها . و بقي دور المراقبة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تخص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها . و تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971 ، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أن أصبحتهم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة .

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادي.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كمنشآت لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم / 01 88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها و تسييرها"¹.

¹ - شعباني لطفي : " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 ، ص70

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

في بداية الأمر كان يهدف التدقيق الداخلي إلى البحث عن الأخطاء الحسابية في الوثائق المحاسبية وإجراء الجرد للنقدية و مراجعة الكشوفات المالية ، و لم يكن للمدقق حق الإطلاع الكامل على جميع الدفاتر و السجلات و في الحاضر قد طرأت بعض التغيرات على مفهوم المراجعة الداخلية ، و سنتناول فيما يلي بعض التعاريف الخاصة بها :

التعريف الأول : " يعتبر التدقيق الداخلي نشاط تأكيدى مستقل و موضوعي و نشاط إستشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة و لتحسين عملياتها ، و هو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منضم و دقيق لتقييم و تحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر ، الرقابة و التوجيه و التحكم " .¹

التعريف الثاني : " المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة ، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ماتتطلب الإدارة أو العمل على حسن إستخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى " .²

التعريف الثالث : عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها " وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين ، و تتناول الفحص الإنتقادي المنظم و التقييم المستمر للخطط و السياسات و الإجراءات و وسائل الرقابة الداخلية و أداء الإدارات و الأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط و السياسات و الإجراءات و وسائل الرقابة و مدى كفاءتها و فعاليتها و أداء الإدارات و الأقسام " .³

التعريف الرابع : المراجعة الداخلية هي " مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقلة تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية للتأكد كفاية الإحتياجات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المشروع و التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات و الخطط المرسومة لهم في قياس صلاحية الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة في أداء أغراضها و إقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ليصل المشروع للكفاية الإنتاجية القصوى " .⁴

التعريف الخامس : " تعتبر المراجعة الداخلية هي جهاز داخل المؤسسة الذي يصبو إلى تقدير المعلومات لسيما المعلومات المحاسبية " .⁵

و من التعاريف السابقة نستخلص مجموعة من النقاط الهامة :

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2006، ص ص 30-33.

² - جمعة أحمد حلبي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000، ص 61.

³ - عبد الله احمد سويلم الحسان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات، دار الراجية للنشر و التوزيع ، عمان الأردن، 2008، ص 57.

⁴ - خالد الخطيب، خليل الرفاعي ، علم التدقيق الحسابات النظري و العملي، الدار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2009، ص 202.

⁵ - Jacques Renard, Thiorie et pratique de l'audit interne, 5eme édition, édition d'organisation, paris, 2004, p.61.

- يشير مصطلح "داخلي" إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساسا داخل المؤسسة عن طريق العاملين المختصين بها ؛
- عدم إقامة قيود على رأي المراجع الداخلي ، يجب أن تتميز وظيفة المراجع الداخلي بالإستقلالية؛
- تعتبر المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة السلوكية أي الرقابة من خلال الأفراد ، و يكون تأثير المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من خلال العمل على تحفيز كل الافراد على تحقيق الأهداف المرغوبة؛
- المؤسسة هي التي تقوم بخلق وظيفة المراجعة الداخلية ؛
- تقوم ايضا بالبحث عن الحقائق و تقييم النتائج و كذلك خدمة الإدارة

المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

الفرع الأول : أهمية المراجعة الداخلية¹

نشأ التدقيق الداخلي و تطور مع تزايد الحاجة اليه للمحافظة على الموارد المتاحة و إطمئنان مجالس الإدارة الى سلامة العمل ، و حاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات من أجل إتخاذ القرار المناسب و اللازم لتصحيح الإنحرافات و رسم السياسة المستقبلية .

لقد تبوأ وظيفته التدقيق الداخلي مكانة بارزة في معظم المؤسسات و الشركات ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب بل كمنشاط .

- نشاط تقييمي : و هو نشاط لتدقيق و فحص كافة الأنشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها و تحقيق اقصى كفاية انتاجية منها ، و ما كانت لتبلغ هذه المرتبة التنظيمية لو لا تضافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها و تطويرها وازدياد أهميتها ؛

- نشاط وقائي :و ذلك من خلال تدقيق الاحداث و الوقائع الماضية ؛

- نشاط انشائي : لتشمل التأكد من كل نشاط من أنشطة المنشأة وذلك من خلال وضع برامج التدقيق .

لقد تطور هذا المفهوم للتدقيق الداخلي بعد عام 2000 وظهر المفهوم الجديد على انه نشاط تأكيدى و إستشاري مستقل و موضوعي لإضافة قيمة للمنشأة ... الخ

- نشاط تأكيدى: لتطمئن الادارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومه و يتم التعامل معها بشكل مناسب؛

- نشاط استشاري: لتزويد الإدارة بالتحليلات و الدراسات و الإستشارات و الإقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛

- نشاط مستقل : بإرتباطه بأعلى مستوى إداري داخل التنظيم ؛

¹ - خلف عبد الله الوردات، مرجع سابق ذكره، ص ص 63-64.

- نشاط موضوعي : بأداء الأعمال الموكلة إليه ، جميع هذه الأدوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف و إكتشاف وضع الغش و الفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، و العمل على إقتراح من ما شأنه تحسين العمل .

الفرع الثاني : أهداف المراجعة الداخلية¹

لا تهدف المراجعة الداخلية إلى معاقبة أو تهديد الموظفين حيث أن وظيفة المراجعة ليست تصيد لأخطاء أو معاقبة الآخرين عن الأخطاء المكتشفة أو الأعمال المشكوكة في حدوثها ، و إنما تهدف إلى التحقق من سلامة تنفيذ سياسات و إجراءات المؤسسة التشغيلية ، و أن هذه السياسات و الإجراءات ملائمة وكفاية لتحقيق فعالية التشغيل و شمولية معالجة البيانات ، و من أسهل السبل لإستفء إحتياجات المراجع الداخلي أن يقدم الموظف الدليل على أدائه لوظيفته طبقا لمتطلبات المؤسسة ، و يجب توضيح ان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية ليس إكتشاف الأخطاء أو التلاعب و المخالفات و لكن الأمر ليس إلا منتج فرعي لعمليات الفحص التي يقوم بها المراجع أثناء أداء وظيفته ، و على ذلك نجد أن وظيفة المراجع الداخلي وظيفة إستشارية لمساعدة الإدارة في تخطيط و تنظيم و رقابة و طائفها و ليست وظيفة بوليسية تهتم بالبحث عن المتلاعبين و مقترفي الجرائم ، و لذلك

ينصب إهتمام المراجع على دراسة و فحص نظم المعلومات المحاسبية للتأكد من فعاليتها و تطوير طرق و أساليب الرقابة التي تستخدمها و إكتشاف نقاط الضعف بها للعمل على تحسينها .

و من العرض السابق يتبين لنا أن المراجعة الداخلية لها هدفان اساسيان هما :

- 1- هدف الحماية : يعتبر هدف الحماية الهدف التقليدي للمراجعة الداخلية حيث عرفت المراجعة الداخلية على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى التأكيد من سلامة نظم الرقابة الداخلية و الذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الإختلاس و السرقة و على ذلك كان ينصب دور المراجع الداخلي على :
 - التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة و مدى الإعتماد عليها ؛
 - حماية أصول المنشأة ؛
 - التأكيد من الملائمة بين أساليب القياس و السياسات و الخطة و الإجراءات و القوانين و اللوائح الموضوعية ؛
 - التأكد من الإستخدام الكفاء لموارد المنشأة ؛
 - التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.
- 2- هدف البناء : و مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية ، و يتحقق هدف البناء من خلال إقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من الفحص ،

¹ - نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية و أثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 139-141.

حيث يتضمن التعريف الأخير إعترافا بالإتجاه نحو الخدمات الإستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لإحتياجات الإدارة .

سنقوم بتوضيح أهداف المراجعة الداخلية من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (1-3) : توضيح أهداف المراجعة الداخلية

هدف الحماية	هدف البناء
<p>حيث يتم القيام بأعمال الفحص و المطابقة بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية مسبقا لكل من:</p> <ul style="list-style-type: none"> - سياسات الشركة - الإجراءات المحاسبية - نظم الضبط الداخلي - سجلات المنشأة - قيم المنشأة - أنشطة التشغيل 	<p>و يعني إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة ، و على ذلك يعمل المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية أيضا :</p> <ul style="list-style-type: none"> - تحقيق مدى الإلتزام بالسياسات و الإجراءات وخطط الموضوعية - التحقق من مدى سلامة إجازات حماية الأصول - إقتراح بتطوير و تحسين الأداء

المصدر: فتحي رزق السوافري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2002، ص46.

المطلب الثالث : تنظيم قسم المراجعة الداخلية وموقعها

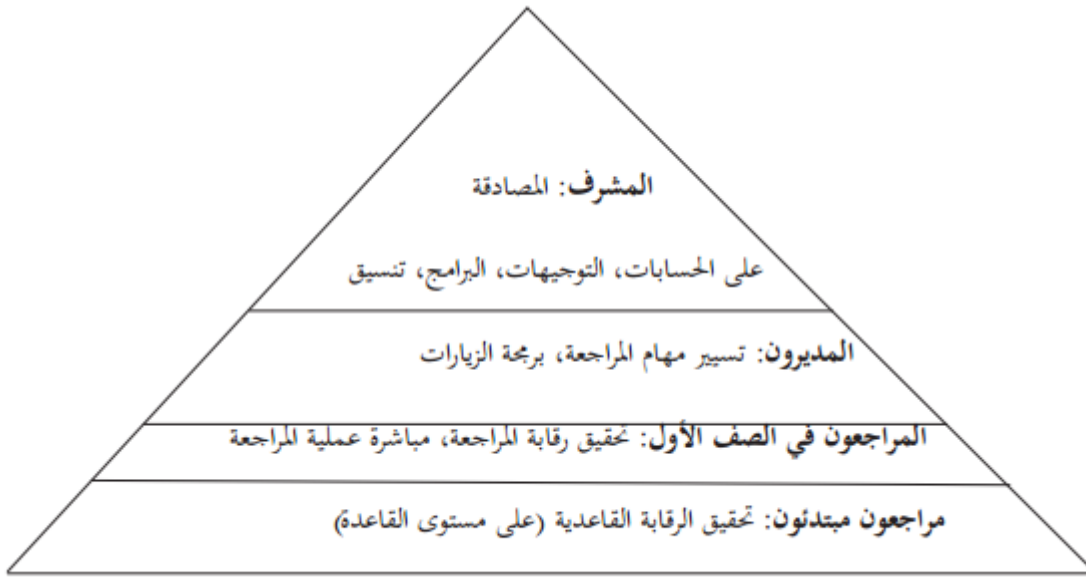
الفرع الأول : تنظيم قسم المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل من المراجعين ذوي المهارات العالية و التأهيل و الخبرة و ذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى و قد يقتصر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد ، كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مائة مراجع¹.

وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة و ذلك كما يتضح في الشكل التالي :

¹-فتحي رزق السوافري و آخرون ، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص233.

الشكل رقم (1 - 2): المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلي



فتحي رزق السوافري وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص231.

• شرح الشكل¹:

1- المشرف:

له المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية ، و هو بإعطاء التوجيهات العامة للقسم ، كما يقوم بالتخطيط ، ووضع سياسات وإجراءات المراجعة ، وإدارة العاملين معه بالقسم ، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين ، ووضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة . ويعتبر المشرف بمثابة حلقة الوصل مع لجنة المراجعة .

2- مدير المراجعة الداخلية:

يقوم بإدارة عمليات المراجعة بما ينطوي عليه ذلك من التخطيط وتنسيق أعمال المراجعة ، و يكون لدى مدير المراجعة عادة خبرة إشرافية وخبرة كبيرة في مجال المراجعة .

3- المراجع الأول:

يتولى الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة و يقوم بأداء كثير من الأعمال الفعلية التفصيلية ، وتبلغ خبرة المراجع الأول عادة ثلاث سنوات على الأقل .

4- المراجعون المبتدئون:

فإنهم يقومون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة . و هو عادة من حديثي العهد بالمهنة أو يكونون تحت التمرين .

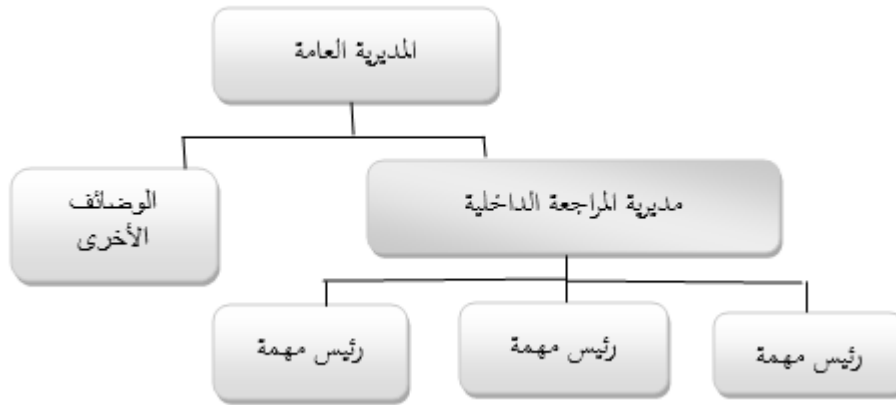
¹فتحي رزق السوافري وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 231-232.

الفرع الثاني : موقع قسم المراجعة الداخلية

1- تبعية المراجعة الداخلية للمديرية العامة:

إن ربط التدقيق الداخلي بالمدير العام له تأثيرات سلبية أهمها ان بعض المدراء العاملون لا يعطون في العادة قدرا كافيا من الإهتمام و الإنتباه لتقارير التدقيق الداخلي ، و ان بعضهم يستغل تقارير التدقيق الداخلي لملاحقة معادية فيما يتعلق ببعض النقاط التي قد تظهرها التقارير¹.

الشكل رقم (1 - 3) : تبعية المراجعة الداخلية لإدارة العامة



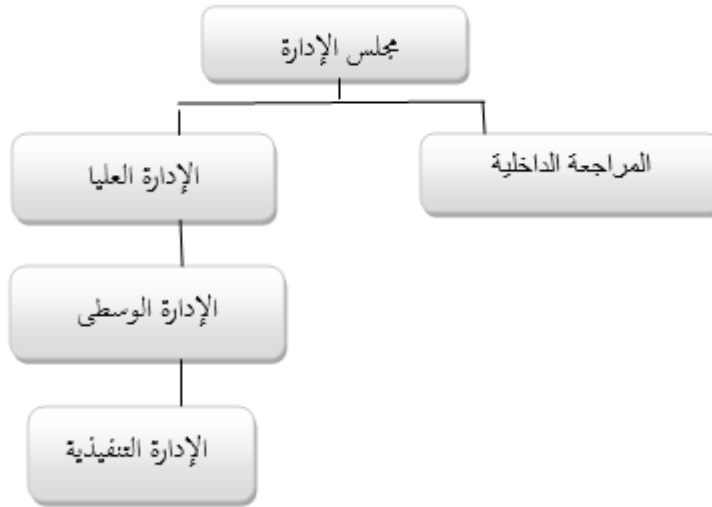
La source : Jaque Bernard, théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, paris, France, 2000, p, 357.

2- تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة

يمكن لوظيفة أو إدارة المراجعة الداخلية أن تكون تابعة مباشرة إلى مجلس الإدارة ، أي تفاعل المباشر مع المجلس ، و يمكن بمراجعة الداخلية في هذا النوع من التبعية أن تظهر في الهيكل التنظيمي كما هو موضح في الشكل الموالي :

¹ - فتحي رزق السوافري وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 237.

الشكل رقم (1 - 4) : تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة

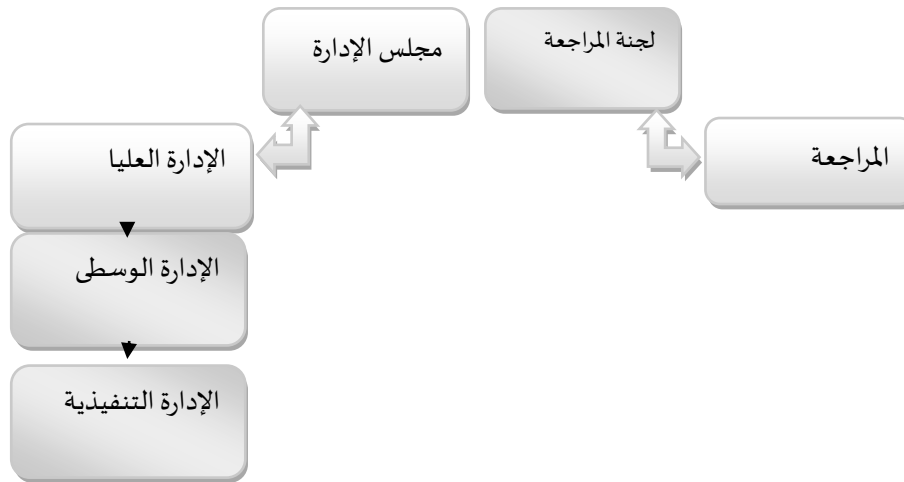


المصدر: برايج بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2014-2015، ص 58.

3- تبعية المراجعة الداخلية للجنة التدقيق :

كما يمكن أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة التدقيق و التي بدورها تكون مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة و الذي توكل إليه مهمة التنسيق و السيطرة على بنية المراجعة الداخلية ، و هي كما موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (1 - 5) : تبعية المراجعة الداخلية للجنة التدقيق



المصدر: برايج بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2014-2015، ص 58.

يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له القيام بإنجاز الأعمال و المسؤوليات الخاصة به بحرية ، يكون مدير التدقيق مسؤولاً أمام المدير العام مباشرة ، و يرفع جميع تقارير التدقيق إلى المدير العام ويتم وضع خطط التدقيق في بداية كل عام بالتعاون معه . وتحديد علاقة المسؤولية هذه ان نشاط التدقيق تعمل باستقلالية تامة عن دوائر المنشأة لكي تمكن المدقق من أداء واجباته بأسلوب يعطيه الفرصة للتعبير عن رأي وتوصياته المهنية دون تحيز .

إن المهام التي تسند عادة إلى المدقق الداخلي تكون غاية في الحساسية و تحتاج مثل هؤلاء الأفراد إلى ادارة ديموقراطية خلاقة . فإتباع نهج المشاركة في وضع برامج التدقيق وتوقيت تنفيذها و تقييم نتائجها أمر غاية بالأهمية النسبية لهم . كما يجب منح كل قنوات الإتصال بين كافة مستويات هذه الإدارة من الأسفل إلى أعلى و من الأعلى إلى الأسفل

لقد اهتم معهد المدققين الداخليين بالإطار العام للممارسة المهنية من خلال مجموعة من الإرشاد و قد افرد معايير خاصة بالإستقلالية و الموضوعية ، فعلى نشاط التدقيق الداخلي ان يكون مستقلا ، و على المدققين الداخليين ان يتسموا بالموضوعية اثناء تأدية عملهم لكي يستطيعوا القيام بتأدية المهام الملقاه عليهم بكفاءة و فعالية.¹

¹ - فتحي رزق السوافري و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 238.

خلاصة الفصل :

مما تقدم يتضح بأن المراجعة تتم بطريقة ممنهجة ومتسلسلة تصف الاحداث الاقتصادية والمالية للمنشأة فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة و صدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و النتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني و محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع ، و الذي يشترط فيه أن يكون ذو كفاءة مهنية و خبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة وتحت مسؤولية ومهمة يحددها ويضبطها القانون .

و قد أدى تطور المراجعة الداخلية إلى إضافة بعد جديد و هو تقييم أداء العمليات للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء ، و مع ذلك فإن هناك بعض المشروعات لازالت تركز على المراجعة بمفهومها التقليدي الذي يقتصر على تحقيق التفصيلي للسجلات المحاسبية و حماية الأصول .

الفصل الثاني

أثر المراجعة الداخلية على تقويم نظام

الرقابة الداخلية

تمهيد :

لقد أدى التطور العلمي و التكنولوجي إلى عدة تغيرات على مستوى الإقتصادي و ذلك بزيادة عدد الوحدات الإقتصادية و تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن ذلك فلقد مرت الرقابة الداخلية بعدة مراحل ، لتصبح على ما هي عليه الآن ، فالمرحلة الأولى كانت قبل الثورة الصناعية حيث تميزت شركاتها بصغر الحجم و عدم انفصال الملكية عن الإدارة و مرحلة الثانية كانت بعد الثورة الصناعية ظهور شركات عملاقة ذات حجم كبير مما صعب مهمة الملاك في إدارتها و مما أدى إلى مواجهة مشاكل عديدة و توسع فجوة الخطر و من هنا ظهرت الحاجة لتوفير نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة و الفعالية في استخدام موارد و أصول المؤسسة و الحصول على بيانات و المعلومات بالثقة المطلوبة و ضمان تحقيق أهداف المسطرة من قبل المؤسسة و قد تميز هذا النظام بانفصال الملكية عن الإدارة ، و نظرا لأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لنتناوله بالتفصيل ، و من الناحية المنهجية قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث :

-المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية ؛

-المبحث الثاني : مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ؛

-المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة، حيث تطور مفهوم الرقابة نظرا لزيادة واتساع الأنشطة و البرامج داخل المؤسسات الاقتصادية أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بالنظام الرقابة الداخلية الذي يسعى بدوره إلى تحقيق الكفاءة ، تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة و التي تخص الجوانب المالية، التنظيمية و المحاسبية، وذلك ضمنا لحسن سير العمل في المؤسسة و التقيد بالسياسات الموضوعية ، و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث الى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته و انواعه ومكوناته و أهدافه و الخصائصه .

المطلب الأول : مفهوم وعوامل نشأة الرقابة الداخلية

الفرع الأول : نشأة الرقابة الداخلية :

تبعث الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قديم الزمان حيث كان العمل و الاحتفاظ بالأصول يناط به إلى أفراد لحساب الدولة وتطلب الأمر الرقابة على هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركات هذه الأصول كما أن الأفراد ملاك الأرض أو القائمون بالتسويق كانوا في حاجة إلى من يقوم بالرقابة على الأعمال التي يقومها العاملون لحسابهم في التسجيل و الاحتفاظ بالأصول نيابة عنهم ، وفي المراحل الأولى للتقدم البشري كانت طرق لتنفيذ مبدئية يتولاها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية ، وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، إلا أن التقدم البشري و انتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الرقابة لصالح الإدارة حيث زاد العاملون وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال دفز ياد رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الجماعية في صورة شركات أفراد أو مساهمة أزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بوظائف المشروع المختلفة يساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع¹.

و من وظائف الإدارة رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم عن أخطائهم وتصحيح هذه الأخطاء ، وأيضا تطلب الأمر أن يتابع أصحاب رأس المال المديرين في نجاحهم أم فشلهم ، في إدارة المشروع فأصبح الأمر يتطلب تنظيما داخليا في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين للتنفيذ سياسات الموضوعية لصالح المديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقرير عما لمس أثناء رقبته وبذلك يمكن محاسبتهم عن الأخطاء التي يقعون فيها أثناء قيامهم بعملهم .

و يمكن حصر مراحل تطور عمليات الرقابة وفق ثلاث مراحل :

- المرحلة الأولى :

حيث كانت تسجل الأحداث المالية في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما، و بالتالي يمنع التلاعب و الإختلاس، فكان الوظيفة الرقابية الداخلية كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من

¹ - فتحي رزق السوافري و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 11-12.

خارج المشروع، ويتطور النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات الدولية نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات من القارة الأوروبية فتطلب الأمر استخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن هذه ومنع اختلاس هذه الثروات فكان الرقابة وجدت في هذا الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهدت إليهم المسؤوليات المالية ، وفي ذلك الوقت لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي، فالأسلوب الذي كان متبعاً في المراجعة في ذلك الوقت هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث ما لم يتم.

- المرحلة الثانية :

مع اتساع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعنى لاكتشاف الاختلاسات التلاعب، وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تحقق في خلال هذه المرحلة حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب و الاختلاس و التغيير الأخر الهام كان القبول العام للحاجة على استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة.

- المرحلة الثالثة :

نتيجة التغيرات اقتصادية هامة التي ادت الى ظهور المشاريع كبيرة الحجم وبروز شركات المساهمة وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصب اهتمامهم على المحافظة على رأس المال وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي .

الفرع الثاني : مفهوم الرقابة الداخلية

التعريف الأول : عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها تتمثل في تلك الخطة التنظيمية و الأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة ، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الانتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعة¹.

التعريف الثاني : عرف Fayol الرقابة بانها ، " التحقيق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة الموضوعة و التعليمات الصادرة و المبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة و ذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف و الاخطاء و علاجها و تفادي تكرارها ، و قد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة) التي هي ضرورية و لازمة ليست فقط للخدمات و المشروعات بل أيضا جهد جماعي مهما كان غرضه².

¹ - خالد أمين عبد الله ، ط2، مرجع سبق ذكره ، ص 228.

² - علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروع، مكتبة بستان المعرفة، مصر ، 2008 ، ص 139.

التعريف الثالث : لقد عرف مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) الرقابة الداخلية تعريفا شاملا على أنها " هي خطة للتنظيم و كل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة و المحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة و توثيق البيانات المحاسبية ، الرقابة المحاسبية و تحسين الهيكل التنظيمي و العمل على تحقيق أهداف الخطة و الإنتاجية ، البرمجة، الكفاءة، و الإقتصاد ، الفاعلية ، و تشجيع التعاون بين العاملين و إتخاذ السياسات الإدارية المناسبة للرقابة الإدارية " .¹

التعريف الرابع : عرف فيري جورج (FERRY.G) " قدرة المدير على التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير النتائج المستهدفة"²

التعريف الخامس : عرفت لجنة التنظيمات الراعية للجنة تريداوي COSO سنة 1992 الرقابة الداخلية بأنها " عملية يتم تفعيلها عن طريق مجلس إدارة الشركة و مديريها و موظفيها الآخرين ، و هي مصممة بهدف توفير تأكيد معقول مرتبط بتحقيق الأهداف الموجودة " .³

التعريف السادس : عرف كل من Rosney et vonbartalanffy " يعبر نظام الرقابة الداخلية عن مجموعة عناصر ، في تفاعل ديناميكي و المبنية على هدف معين " .⁴

و من التعاريف السابقة نستخلص أنالرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمانالتحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقومها.

إذن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج و الإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام سياسات التسيير و المحافظة على الأصول، ذلك اعتمادا على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية، طرق و إجراءات و مقاييس مختلفة.

المطلب الثاني : مكونات وأنواع نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

1- بيئة الرقابة :

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية و هناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها :

- نزاهة الادارة والمواطنين و القيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.
- التزام الادارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة .

¹-عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية، مصر، 2005-2006، ص55.

²-علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال، إثراء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص25.

³-امين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، مصر ، 2009، ص 598.

⁴-عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد و تسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 04.

- فلسفة الإدارة، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها .
- الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة :
- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات .
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها .
- علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة .

2- تقييم المخاطر:

تفصح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطوط الأداء الطويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فإنه من ضروري تحليلها للتعرف على آثارها وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيامها¹.

3- النشاطات الرقابية:

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة و يجب أن تكون النشاطات الرقابية و كفاءة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، ومن أمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء و الحفاظ على إجراءات الأمن و الحفاظ على السجلات بصفة عامة .

4- المعلومات والاتصالات:

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى وحتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الخارجية، أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتنقية المعلومات الهامة لتحقيق أحسن اتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات².

¹-عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة التكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر و التوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص50.

²-عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص51.

5- مراقبة النظام:

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية، يجب أن تشمل أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات و إجراءات لضمان أن نتائج التدقيق تتم بشكل سريع وعلى الإداريين أن¹:

- يقيموا بشكل سريع نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى بما في ذلك ما بين التصور و التوصيات التي قدمها المدققون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة .
- يستكملوا ضمن اطار زمني محدد، كل خطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة .

¹-عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سبق ذكره، ص52.

الجدول رقم (2 - 1) : مكونات الرقابة الداخلية.

عناصر مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	مكونات الرقابة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> - القيم الأخلاقية و النزاهة . - الإلتزام بالكفاءات . - فلسفة الإدارة و نمط التشغيل . - الهيكل التنظيمي . - تحديد السلطات و المسؤوليات. - سياسة الموارد البشرية . 	<ul style="list-style-type: none"> السياسات و الإجراءات و الإتجاه العام و الإدارة العليا و أصحاب الوحدة المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها . 	بيئة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> - عملية تقدير المخاطر . - تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر . - إمكانية حدوث المخاطر . - قرار إدارة المخاطر . 	<ul style="list-style-type: none"> تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر التي بإمكانها التأثير في إعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للمراجعة. 	تقدير المخاطر
<ul style="list-style-type: none"> - أنواع الأنشطة الرقابية . - الفصل الكافي في الواجبات . - الترخيص للملائم للعمليات و الأنشطة . - السجلات و المستندات الكافية. - الرقابة المادية على الأصول . 	<ul style="list-style-type: none"> الإجراءات و السياسات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لإغراض التقرير المالي . 	الأنشطة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> - أهداف المراجعة المرتبطة بالتبويب، التوقيت، الترحيل و تلخيص العمليات . 	<ul style="list-style-type: none"> الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تسجيل عمليات المؤسسة و التقرير عنها . 	المعلومات و الإتصال
<ul style="list-style-type: none"> - متابعة الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية. 	<ul style="list-style-type: none"> التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فاعلية تصميم و تشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف . 	التوجيه و المتابعة

المصدر: برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، 2014-2015، ص17.

الفرع الثاني : أنواع نظام الرقابة الداخلية

1- الرقابة المحاسبية :

تهدف إلى اختيار الدقة المحاسبية للمعلومات و مدى الاعتماد عليهما . وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي و إتباع طريقة القيد المزدوج و حفظ حسابات المراقبة الاجمالية وتجهيز موازين المراجعة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية¹:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة ؛
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة ؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ؛
- وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة و أصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك ؛
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المؤسسة على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة ؛
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) لتتحقق من دقة ماتم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة ؛
- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة .

2- الرقابة الإدارية :

و تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع و عنصرا رئيسيا من عناصرها ، و تهتم هذه الرقابة و تتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد و ممتلكات المشروع استخداما امثلا من ناحية و التحقق من مدى التزام المشروع و العاملين فيه بالسياسات و القوانين و اللوائح الداخلية والخارجية على السواء و المنظمة لأعمال و أنشطة المشروع من ناحية أخرى² . و يتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر الآتية :

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع و كذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام و التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية ، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .
- وضع نظام رقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات و خطوات و بالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية.

¹ - السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث، الاسكندرية، 2008، ص 86.

² - فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره ، ص ص 149-150.

- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة و منها :

- قواعد و أسس تقدير المبيعات .
- قواعد و اسس تقدير الإنتاج .
- قواعد و أسس تقدير عناصر مصروفات اخرى .
- قواعد و أسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.

- وضع نظام خاص للسياسات ، و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للإسترشاد بها و منها :

- سياسات و إجراءات الشراء .
- سياسات و إجراءات البيع .
- سياسات و إجراءات الإنتاج .
- سياسات التوضف و الترقى بالنسبة للعاملين .
- سياسات و إجراءات التسعير لمنتجات المشروع .
- إجراءات و قواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع .

- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع و ما يهدف إلى تحقيقه من أهداف و ما يصل إليه من نتائج ، و على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على اسس و معايير معنية و بعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار .

3- الضبط الداخلي :

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقييم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات¹.

¹- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت - لبنان، ط1، 2004، ص 170.

الجدول رقم (2-2) : يوضح الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية .

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	- حماية الأصول من السرقة و الضياع و الإختلاس و سوء الإستخدام ؛ - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية .	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية ؛ - التحقق من الإلتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة .
طبيعة عملية الرقابة	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد في الإدارة؛ - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .	- التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية .

المصدر: عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية ، مصر ، ص 60.

المطلب الثالث : اهداف و أهمية نظام الرقابة الداخلية و علاقته بالمراجعة الداخلية

الفرع الأول : أهداف نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة و مساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة و المسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة و أصبحت أوسع و أشمل مما كانت عليه في السابق، و تتمثل في:

1- حماية أصول المؤسسة

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيات، المعدات و الأدوات) بل لابد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى و المتمثلة في:¹

- العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه و تقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها .

¹- ادريس عبدالسلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص 59.

- صورة المؤسسة تجاه 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 .
- 2- ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية¹:

- أن تكون صادقة وحقيقية : لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها .
- أن تكون مفهومة وواضحة : لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة. ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع الأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي قد تؤثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته .
- ملاءمة ووفرة المعلومات : هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والإعتماد على المعلومات الآتية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيفة و متلائمة مع أهداف المؤسسة .

3- الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية

أي العمل على تجنب نواحي الإسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة .

4- الإلتزام بالإجراءات والسياسات الإدارية المرسومة

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والإجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبه المختلفة، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الإلتزام بهذه السياسات والإجراءات أثناء الأداء .

¹ - Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010, pp145-146.

5- توفير مصادر المعلومات

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنة تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية، كما تعد أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية .

6- أهداف الرقابة على المبيعات

ضمان إعداد فواتير صحيحة للمنتجات المباعة أو الخدمات المقدمة، فحص من الإئتمان للعميل قبل الموافقة على طلبية معينة، والموافقة على المردودات من العملاء .

7- أهداف الرقابة على الإنتاج أو الخدمات

هذا بإنتاج الكميات المناسبة والعمل على الحد الأدنى من كل مخلفات التشغيل والفاقد من المنتج¹.

الفرع الثاني : أهمية الرقابة الداخلية :

إن زيادة اتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على إختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة و إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية و التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح و قوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي² :

- نجاح و كفاءة و فاعلية رقابة و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج مختلفة .
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال و الأنشطة الموكلة لكل منهم .
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة و من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة و برامج الوحدة.
- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات و ما يبذله من جهود هو و مساعديه في سبيل وضع و تحديد الإطار الملئم لبرنامج مراجعته و نطاق هذا البرنامج وما تشمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات و أنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق .
- المساعدة على إكتشاف أي إنحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها ، و يمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن .

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

² - فتحي رزق السوافري و آخرون ، مرجع سبق ذكره، ص ص 142-143.

الفرع الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

ترتبط علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية في عدة مكونات موضحة في الجدول الموالي :

الجدول رقم (2 - 3) : علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	- تشمل على خطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها و ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها ، و مدى الإعتماد عليها ، و زيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية .	- نشاط توكيدي إستشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها، ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتعيين وتحسين فاعلية عمليات إدارة، الخطر، والرقابة، والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	- تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي، و المحافظة عليه، وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها و بانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهامة بفاعلية.	- تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق القيام بتأدية عمليات التدقيق؛ - إعطاء الحق المدقق الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق؛ - تحديد نطاق عملية المراجعة اللازمة لتأديتها .
مسؤولية المدقق الداخلي	- يجب أن يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقويم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة و نوعية الأداء في تنفيذ المهمات المحددة.	- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية ؛ - تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كفاية إنجاز العمل .
الأقسام	- تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية و ضبط داخلي .	- يقسم التدقيق الداخلي إلى التدقيق المالي والتدقيق الإداري و التدقيق الإستراتيجي .
الأدوات	- الرقابة المالية و الإدارية و الضبط الداخلي هدفها تأمين سلامة وتنفيذ عملياتها و المحافظة على الأصول و تأمين الثقة بصحة المعلومات .	- التدقيق الداخلي هدفه تقويم الأنظمة المعينه بحماية ممتلكات الشركة وتحقيق كفاءة الأداء وطاقتها مع الأهداف .

المصدر: عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر، الأردن

، 2009، ط1، ص64.

المبحث الثاني : مقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

لكي يتواجد نظام قوي و متكامل للرقابة الداخلية يجب توافر مجموعة من المقومات الأساسية و الإجراءات الهامة لخلق نظام فعال حيث كلما توافرت هذه المقومات بشكل سليم و فعال كلما إزدادت فاعلية دور الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المتوخات منها .

المطلب الأول : المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

يتضمن هذا المقوم من مجموعة طرق و وسائل التي يمكن تناولها على النحو الآتي¹:

1- الدليل المحاسبي :

ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى و الأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وفرعية كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها في مرحلة تالية يدويا أو الكترونيا و أيضا لتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات بواسطة ادارة المؤسسة .

بالطبع فلا يوجد دليل محاسبي يصلح لكافة المؤسسات، بل يختلف من وحدة لأخرى، وفق طبيعة ونشاط هذه المؤسسات، سواء كانت صناعية أو خدمية أو تجارية، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة مايلي :

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال المؤسسة و مركزها المال .
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطار غير المتعمدة أما الأخطاء المعتمدة فيصعب اكتشافها عن طريق حسابات المراقبة لأن مرتكبها عادة ما يتعمدون تغطيتها من خلال وجود توازن محاسبي .

2- الدورة المستندية :

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية باعتبارها المصدر الأساسي للقيود و أدلة الاثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:

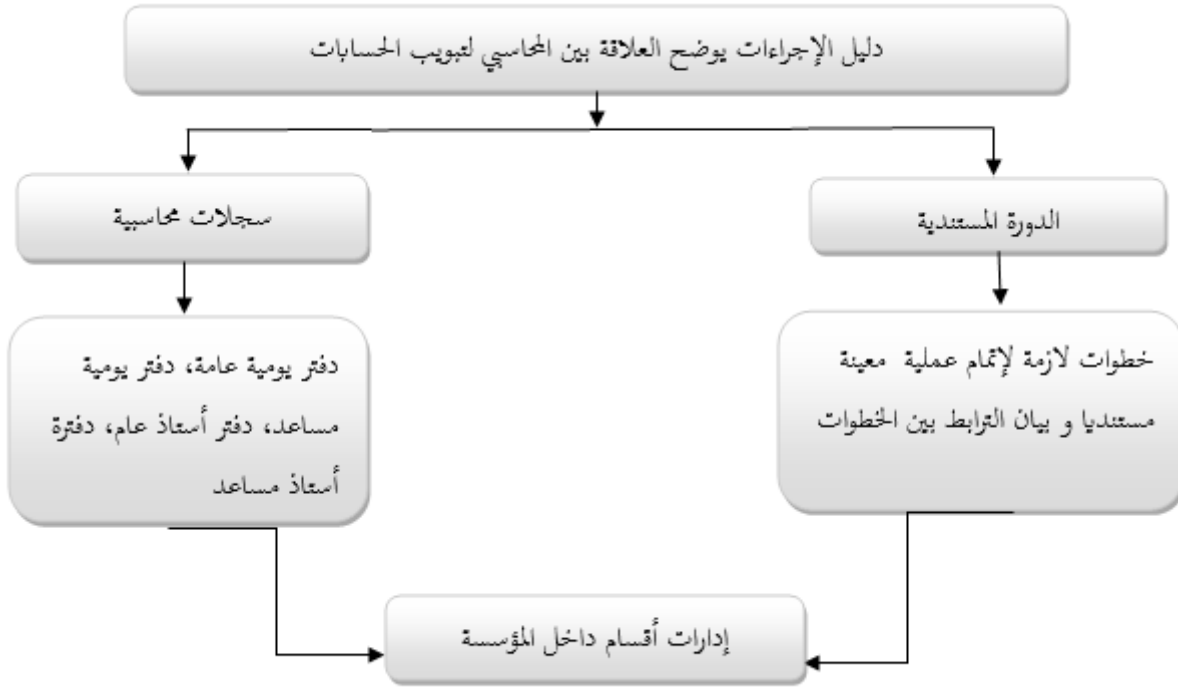
- عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية و الشكلية بالاضافة إلى أن يحقق المستند المعين الهدف من تصميمه و تداوله .
- ترقيم المستندات لتسهيل عمليات الرقابة و ضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري و المكتبي و تسيير الإجراءات في المؤسسة .

¹ -فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص25.

3- المجموعة الدفترية :

- تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبطها من يوميات مساعدة ، كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد المجموعة الدفترية¹:
- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة .
- إثبات العمليات قبل حدوثها كلما أمكن ذلك .
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الاطلاع و الفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة .
- ولمزيد من الإفصاح، يعرض الشكل التالي العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (2 - 1) : العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في الجانب المحاسبي.



المصدر: فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد، مرجع سابق ، ص28.

4- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة :

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال و أحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة ، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج

¹ - فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، مرجع سابق، ص26.

المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها . كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة و الحد من حدوث الأخطاء .

5- الجرد الفعلي للأصول :

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات و سيارات و أراضي ومباني و أثاث ، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

6- الموازنات التخطيطية :

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه و وظائفه ، وكذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية و وجود نظام محاسبي سليم ، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة و لكن جزءا منه فقط .

بعدها تطرقنا للمقومات المحاسبية، سوف نتطرق فيما يلي إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية

المطلب الثاني : المقومات الإدارية لنظام الداخلية

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق و الوسائل و التي تزيد من كفاءته و التي يمكن عرضها على النحو الآتي¹:

1- فصل المهام :

يشكل فصل المسؤوليات او الوظائف وسيلة من وسائل المراقبة الأساسية التي تساعد على انجاز العملية في مجملها ، بحيث تقلص من خطر التلاعب و الخطأ الصادر عن قصد . و تشمل الوظائف التي تستوجب فصلها تلك المتعلقة بإصدار اوامر الصرف ، التنفيذ ، الحماية ، التسجيل ، و كذلك عمليات تطوير الأنظمة و العمليات اليومية في حالة اعتماد الوظيفة على نظام محاسبة المسؤولية كما يجب ان يكون التدقيق .

2- التنظيم :

يجب على وحدات الخاضعة للتدقيق ان تتوفر فيها تصميم للتنظيم يحدد المسؤوليات و الصلاحيات ، و كذلك اجراءات عمل تشخيص قنوات المعلومات للعمل اليومي ، كما يجب تحديد و بوضوح تفويض الصلاحية كيفما كان نوعها لتفعيل محاسبة المسؤولية .

3- الموظفون :

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من ان الموظفين مؤهلين و يتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم ، لان السير الجيد لاي نظام يرتبط بالضرورة بكفاءة و نزاهة و استقامة الموظفين ، لذا تشكل

¹-خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص ص 138-139.

المهارات و الكفاءة و المميزات الفردية عناصر هامة يجب اخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام مراقبة .

4- التسيير :

يتعلق الأمر بعمليات المراقبة التي يقوم بها الإداريون خارج اوقات سير العمل اليومي العادي ، و تضم مراقبة الإشراف العام الذي يمارسه هؤلاء الاداريون ، كذلك فحص معلومات التسيير و مقارنتها بالميزانيات ، و مقاييس الأداء ، و كل اجراء بهم الفحص .

5- الاشراف على العمل :

يجب ان يحتوي كل نظام مراقبة داخلية . اعتماد وسيلة الإشراف على سير العمل اليومي للعمليات و على تسجيلها و ذلك من خلال الهيكل التنظيمي المعتمد ، كان يراجع رئيس القسم على اعمال و موظفين القسم ، او من خلال الإشراف المباشر من شخص مؤهل يراجع الاعمال اول باول .

6- المراجعة الداخلية (المراقب المالي) :

يمارس المراقب المالي مهمة مراقبة مستقلة لمجالات واسعة بحيث يحق له رد او الاعتراض على صرف مستند ما لم يكن مكتمل الشروط وفقا اجراءات العمل المعتمد او وفق الانظمة و التعليمات المصرح بها في العمل . و يؤدي توفر نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة الى منع و اكتشاف الغش و التلاعب بما يقوم عليه من مقومات تكفل هذا و بما يعتمد عليه عليه من اساليب ووسائل .

المطلب الثالث : الإجراءات الواجبة لتحقيق المقومات

لتحقيق اهداف المقومات الضرورية لنظام الرقابة الداخلية يتوجب على الإدارة إتخاذ مجموعة من الإجراءات المتمثل في :

اولا: إجراءات تنظيمية وإدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية . بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤولية بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية :

1-تحديد الإختصاصات :

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة

في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة . بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر، وداخل المصالح و إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي¹.

2-تقسيم العمل :

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة و التلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات الآتية :

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيلية : إن الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، بالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعض المعالجة .
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيلية : إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول نظرا لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل ضمن اختصاصات موظف آخر .
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه : إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل و الاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية .
- تقسيم العمل المحاسبي : انطلاقا من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إنهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظفه معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب و التزوير ويزيد من فرص الكشف عنها في حال وقوعها². وفي الأخير نشير إلى ضرورة الفصل بين العمليات و الفصل بين الموظفين القائمينها، بحيث يقوم موظف معين بعملية من العمليات و لا يستطيع في ذات الوقت القيام بعملية أخرى.

3-توزيع المسؤوليات :

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات و الأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات و عمليات المؤسسة و على تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات و الموافقة عليها، أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة

¹ - محمد التوهامي طواهر ، مسعود الصديقي، ط1، ص105.

² - محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، ط1، مرجع سابق، ص107 .

لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة، ومن جهة ثانية يضيفي الجدية و الدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأن على يقين بأن أي خطأ في عملية ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره .
و في الأخير و بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال .

4- إعطاء التعليمات صريحة :

عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذينها ، فالصراحة و الوضوح 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 ومن أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية¹:

- الوضوح ؛
- الصراحة ؛
- الفهم ؛
- احترام السلم تسلسلي للوظائف .

5- إجراء حركة التنقلات بين العاملين :

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء و التلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤوليته . أن حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة و بنية على أساس عملي و لا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع ، و ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن أو البحث إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة، المنتهي لها كمصلحة المستخدمين مثلا².

ثانيا : إجراءات تخص العمل المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبة من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم اشتراك موظف في مراقبة عمل قام به . إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:

¹ - محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، ط1، مرجع سابق ، ص 111.

² - محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، ط1، مرجع سابق، ص112.

1- التسجيل الفوري للعمليات :

يعتبر تسجيل العمليات التي تقومها المؤسسة من بين الوظائف المحاسب، إذا يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي، الذي يكون بدون :

- شطب .
- تسجيل فوق تسجيل آخر .
- لا يلغي تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم إلى الصفر أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح .

وعلى هذا ، يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من وراءها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة .

2- التأكد من صحة المستندات :

تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تغير عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

- البساطة التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته .
- عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ضمان توفير إشارات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها .
- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة و العودة إليها عند الحاجة .

إن المبادئ السابق للذكر، تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند و البيانات التي يحتويها¹.

3- إجراءات المطابقة الدورية :

تعتبر المطابقة الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفوض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية و الخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و بالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة. ونظرا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة و من جهة أخرى بين المستندات الحقيقية المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا .

¹-محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، ط1 ، مرجع سابق، ص 115 .

4- عدم اشتراك موظف في مراقبة عمله :

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له ، كون أن بالتقيد الجيد للطرق و الإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة .

لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عملية داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكنة وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب فهذا الأخير، لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية¹.

ثالثا : إجراءات عامة :

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها، و بتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية :

1-التأمين على ممتلكات :

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية و التكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها و الحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات و التخزين الجيد للموارد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر .

2-التأمين ضد الخيانة :

في ظل تدعيم مقومات الرقابة الداخلية تكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق التجارية ، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهداف المرسومة دون إجراء التأمين بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذا نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه².

¹-محمد التهامي طواهر ، مسعود الصديقي، ط1، مرجع سابق، ص 119

²-محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي ، ط1، مرجع سابق، ص 121.

3-إعتماد رقابة مزدوجة :

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا بغية أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكله لها ذلك، إن بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية ويمضي عليه مدير المالية و المحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على :

- حماية النقدية ؛
- تفادي التلاعب و السرقة ؛
- إنشاء رقابة ذاتية ؛
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلي .

4-إدخال الإعلام الآلي :

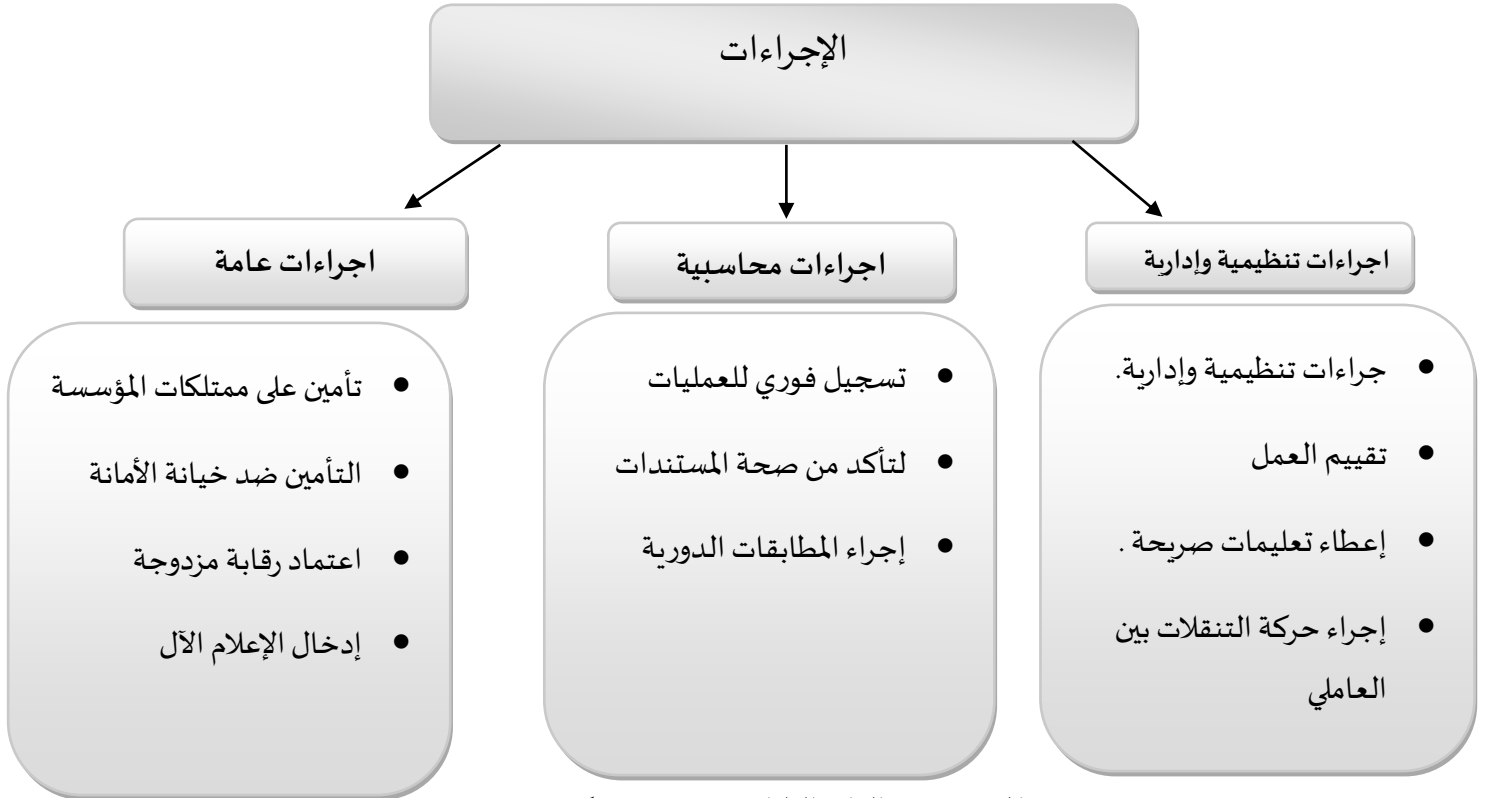
يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتمها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات و لنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع . إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو الآتي :

- حجم عدد العمليات.
- السرعة في معالجة البيانات.
- إمكانية الرجوع إلى المعطيات بسرعة.

وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و تعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت و المكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات، ينبغي إدخال هذه الوسيلة في أنظمة المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الأفراد ، التسويقية ، التمويلية، و الإنتاج . في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي يتم التطرق إليها¹.

¹ - محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، ط1، مرجع سابق، ص 122.

الشكل رقم (2 - 2): إجراءات تنفيذية لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي الطواهي، مرجع سبق ذكره، ص 125

المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

عند قيام المراجع بمهمته، يجب عليه تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تمكنه من وضع برنامج المراجعة وأثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية سيتمكن من معرفة نقاط القوة و الضعف في هذا النظام ، و ليتوصل المراجع إلى التقييم النهائي للنظام يقوم باستعمال مجموعة من الطرق و الأساليب المتعارف عليها و ذلك حسب مراحل معينة. لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مسؤولية المراجع نحو نظام الرقابة الداخلية و أساليب و مراحل المتبعة لتقييم ذلك.

المطلب الأول: تقييم الرقابة الداخلية بواسطة المراجع

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية و إدارية و ضبط داخلي ، فإن مسؤولية المراجع حول النظام تكون على هذه النواحي الثلاثة ، و قد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمسؤولية المراجع في هذا المجال معطيا تحديدا و تقسيما للمسؤولية كالآتي¹ :

1- المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية :

لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف الى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها و

¹ - زكريا قلاللة ، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص ص 79-80.

عليه فإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية الإدارية سيوسع مسؤوليته و يلقي عليه عبأ كبيرا خاصة و إن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه مراجع الحسابات .

2- المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية :

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المراجع يعتبر مسؤولا عنها ، كونها ذات صلة بعملية المراجعة و مدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الإعتماد عليها ، و مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص ، بالإضافة إلى حماية أصول المنشأة النقدية و غير النقدية من الإختلاس و التلاعب ، عليه فإن على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام على إعتبار أن له أثر جوهري في عملية المراجعة .

لهذا فإن معايير المراجعة أوضعت أنه على المراجع فهم النظام المحاسبي و لظام الرقابة الداخلية له لغرض التخطيط لعملية المراجعة ، و التعرف على تصميم النظام المحاسبي و طريقة عمله ، و يجب على المراجع الحصول على فهم النظام المحاسبي لتشخيص و فهم ما يلي :

- طوائف المعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة .
- كيف بدأت هذه المعاملات .
- السجلات المحاسبية المهمة و المستندات السائدة و الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية و المالية ، منذ نشوء المعاملات الهامة و الحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية .

3- المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي :

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر المراجع مسؤولا عن فحص و تعتبر أنظمة الضبط الداخلي ، فنظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط و الرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة و الذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء و الغش بسهولة ، و بما أن المراجع مسؤول عن عملية إكتشاف الأخطاء و الغش و الإختلاس فإنه يعتبر مسؤولا عن فحص نظام الضبط الداخلي¹ .

المطلب الثاني : أساليب الفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

كما اسلفنا سابقا فإن نقطة بداية التدقيق هي فحص مدى كفاءة و فعالية الرقابة الداخلية و يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة و حجم العينة المناسبة .
ان عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية سواء كانت تمهيدية او معمقة تكون مفيدة عندما تتم حسب مايلي² :

¹- زكريا قلالة ، مرجع سبق ذكره ، ص81.

²- خلف عبدالله الوردات ، مرجع سبق ذكره، ص145.

- تحديد انواع المخاطر المتعلقة باهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال .
- تحديد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات و التعليمات الموجهة للمستخدمين و كذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها .
- توثيق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية او خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية .
- التأكد من المام المدقق بنظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام (اختبار المسار).

ولا يقتصر فحص و تقييم انظمة الرقابة الداخلية لأي منشأة على تلك الأنظمة كما وضعتها الادارة في كرايس أو منشورات بل يتعداها الى دراستها كما هي الفترة و من الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق مايلي :

1- الإستبيان :

تحضر مكاتب المراجعة قائمة نموذجية بالأسئلة التي تشمل مجموعة وافية بخصوص العمليات المعتاد في المنشآت المختلفة للإستفسار عن توافر أو عدم توافر العناصر الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية السليمة في صدد تلك العمليات كالعمليات النقدية و عمليات البيع و الشراء و أرصدة المدينين و الدائنين و البنوك ، وتقدم إلى مدير الحسابات في المنشأة للإجابة عليها و يعيدها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بإجراء عدة عمليات فحص و إختبار داخل المنشأة للتحقق من تطبيق النظم التي أشار إليها في إجاباته إلى وجودها تطبيقا فعليا سليما و إنها كافية لأداء أغراضها و الإجابة تكون بالإيجاب بكلمة "نعم" أو بالنفي بكلمة "لا" ¹.

يجب على المدقق استخدام ذكائه و خبرته في تصميم و صياغة الأسئلة لتشير إلى قوة أو ضعف الرقابة الداخلية الخاص بالبند موضوع السوائل و سهولة إستعراض القائمة بعد الإجابة عليها ليصدر المراجع تعليماته إلى مساعدة بضرورة الإجابة على جميع الأسئلة أو بيان الأسئلة التي لا تنطبق في الحالة المعنية فلا يجاب عليها فإجابة النفي على سؤال معين يجب أن تشفع بيان وسيلة الرقابة البديلة التي تتبعها المنشأة و يجب على مساعد المدقق المختص أن يثبت في نهايته أنه قام بالإختيار أو الفحص الفعلي للتحقق من صحة الإجابات أو يثبت ما يعني له من ملاحظات في حالة إكتشافه لبعض نقاط الضعف و بعد إستعراض المدقق القائمة المستكملة بما عليها من ملاحظات يراعي إستفاء توقعات المساعدين عليها و يتخذ القرارات اللازمة في ضوء هذا الإستعراض ثم يحتفظ بالقائمة في الملف الدائم للعملية لغرض الرجوع إليها مستقبلا .

• المميزات :

- سهولة إستخدام القائمة في مختلف المنشآت بعد إجراء التعديلات الطفيفة الخاصة بكل منها .
- المرونة الكافية لإبراز خصائص النظام المحاسبي لأي منشأة .
- توفير الوقت لأنها لا تتطلب إنشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية التدقيق على حدة .

¹- نواف محمد عباس الرحماني ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن ، 2009، صص 184-186.

- تنسيق طريقة فحص نظم الرقابة الداخلية في كافة العمليات و ذلك لأن الفحص يسير فيها جميعا على أسس موحدة .
- ينظر العملاء إلى القائمة باعتبارها جانبا من إجراءات التدقيق المعتادة عكس الإستفسار المباشر بدون قائمة معتمدة و مطبوعة لأن العميل و موظفيه قد يستأوون لإعتقادهم أنهم محل إستجواب أن يتعدى فيه المراجع حدود إختصاصه .
- لفت نظر القائمين بالتدقيق عند إلزامهم بالقائمة سنويا إلى عدم إغفال فحص نظم الرقابة الداخلية كل سنة .
- العيوب : قد يدعو القائمين بالفحص إلى إغفال الظروف الخاصة بكل منشأة بسبب توحيد أسس فحص نظم الرقابة الداخلية في المنشآت المختلفة .
- لا يمكن التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الداخلية الخاصة بكل منشأة و التي لا غنى عن معرفتها للوصول إلى الفكرة السليمة عنها بسبب أن الأسئلة بطبيعتها تكون عن الخطوط العريضة للرقابة الداخلية.
- قد تغري القائمة مساعدي المدقق بالإكتفاء بما ورد فيها من أسئلة و عدم إجراء التحريات الأخرى التي تقتضيها الملابسات الخاصة لعملية المراجعة المعينة ، و للتغلب على هذه العيوب يجب مراعاة الآتي :
 - يجب تحضير قائمة أسئلة خاصة بكل منشأة يتبين من ظروفها أنها تنفرد بخصائص معينة .
 - لضمان إنتباه موظفي مكتب المدقق إلى إتباع القواعد الصحيحة في الفحص و متابعتهم للتطورات الجارية في المنشأة يتطلب المراجع منهم تقرير سنوي عن نتائج إستخدام القائمة في الفحص الرقابة الداخلية عن العام الماضي .
 - إعداد قائمة أسئلة جديدة سنويا في المنشآت الكبيرة ذات الأهمية الخاصة و عدم إستخدام القوائم النموذجية في هذه الحالات .

2- الملخص التذكيري :

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و اسس نظام الرقابة الداخلية السليم و طرق تحديد أسئلة او إستفسارات ، حيث تمتاز هذه الطريقة بالإقتصاد بالوقت و لكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي و متروك الأمر لكل مدقق بأن يضع الأسس الذي يراها مناسبة¹.

● المميزات :

- يؤدي الملخص التذكير وظيفة تذكيرية فقط أي رسم الإطار العام الذي يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة قد تغري الفاحص بالإقتصار عليها دون مراعاة الظروف .
- يؤدي الملخص التذكيري إلى الإقتصاد بالوقت مع عدم إغفال أي نقطة من النقاط الرئيسية .

¹- خلف عبدالله الوردات ، مرجع سبق ذكره، ص149.

• العيوب :

- يعمل الملخص التذكيري كمرشد يساعد في عملية الفحص و لا ينتج عنه تسجيل كتابي أي إثبات كتابي لما وجدته المراجع أثناء الفحص لنظام الرقابة الداخلية المتبع ؛
- لا ينطبق الملخص التذكيري في حالة المنشآت التي تستفرد أعمالها بصيغة خاصة في طبيعتها أو نوعها ؛
- لا يحقق الملخص التذكيري التنسيق أو التوحيد في إجراءات فحص نظم الرقابة الداخلية في المنشآت المختلفة لأنه متروك لكل موظف من موظفي المكتب حرية إنتخاب إجراءات الفحص التي يراها ؛
- قد يتسبب الملخص التذكيري في وضع حد لروح الإستقلال في التفكير إذا كان يتعرض للتفاصيل بدرجة كبيرة¹.

3- التقرير الوصفي :

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية ، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يمر بها المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل بها ، و قد يقوم المراجع او مساعديه بتسجيل الإجابات و بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الأجابات بحث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها و يحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات او ينقصه بعض الضوابط الرقابية .

لكن ما يعاب عن هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات ، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض و بالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم ، و هكذا يصعب على مراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام ، كما يمكن ان يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي ، أي من غير من قام بالعمل ، فليس لهذا الأخير نظرة او فهم عميق للإجراءات ، كما ان للمراجع القائم بالمهمة اسلوبه الخاص ، فحتى ولو ان هذا الأسلوب يتميز بالبساطة ، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل².

4- دراسة الخرائط التنظيمية :

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية و تعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات / المبيعات ، الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الإجراءات الغير العادية³.

¹-نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 187-188.

²-جربوع محمد يوسف ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق ، الطبعة الاولى ، 2000 ، ص 113.

³-خلف عبد الله الوردات ، مرجع سبق ذكره ، ص 150.

• أهمية خرائط التدقيق لمراجع الحسابات












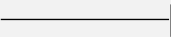





يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدقيق في الأمور التالية:¹

- تعتبر خرائط التدقيق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة و تقييم كافة نظم الرقابة الداخلية .
- تعتبر خرائط التدقيق مفيدة في إتمام عمليات الإتصال الكتابي بسرعة و دقة .
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور في النظم الرقابة الداخلية بسرعة .
- تتميز خرائط التدقيق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز ، و بذلك يمكن أن يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمه بسهولة ، بهذه عند إستخدام خرائط التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية .

و في ما يلي مجموعة من الرموز و الأشكال التي تستعمل في خرائط التدقيق:

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 95-96.

الجدول رقم (2 - 4): مجموعة من الرموز والأشكال التي تستعمل في خرائط المراجعة

رموز أساسية	رموز الخاصة
	
نقطة بداية المخطط	معالجة المعلومات
	
رابط خارج الصفحة	الرقابة
	
قرار	الوثائق
	
سير الوثائق	عملية إدارية
سير المعلومات	
	الرقابة
الخروج من المخطط	
	تصنيف مؤقت
الإرسال إلى نهاية الصفحة	
	تصنيف نهائي
	
	فاتورة
	
	سجل المعلومات
	
	قرص ممغنط

Source : khelassi réda, l'audit interne, édition Houma, 3eme édition, Alger, 2010, p33.

المطلب الثالث : مراحل تقييم الرقابة الداخلية

يستلزم التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية معرفة و فهم المراحل و طرق المرسومة لتنفيذ المهام ، كما يستلزم درجة معقولة من التأكد أن هذه الإجراءات تنفذ و فقا لما تم تحديده من قبل .

إن درجة الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد نطاق الإختبارات التي تتقيد بها إجراءات المراجعة لا يمكن تحديدها تماما في بداية عملية المراجعة ، و لذا يجب إتباع المراحل التالية¹:

1- مرحلة فهم نظام الرقابة الداخلية :

يجب على المراجع الداخلي أن يكون لديه المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية " النظام المحاسبي وأساليب الرقابة " وذلك عن طريق طلب الإستفسارات من الأشخاص في مختلف المستويات داخل المؤسسة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف هذا النظام ومختلف وظائف المؤسسة، وذلك باستخدام أساليب تقييم نظام الرقابة " الاستبيان، الملخص التذكيري، التقرير الوصفي " .

2- مرحلة تحديد مخاطر الرقابة :

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر هذا النظام، وفيها يقوم المراجع الداخلي بتحديد نقاط ضعف هذا النظام ونقاط قوته وذلك استنادا إلى المعايير والمبادئ والقوانين الواجبة التطبيق، وقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فيما يخص ذلك في المعيار رقم 1220A3 و الذي ينص على " يجب أن ينتبه المدقق الداخلي إلى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد الخاصة بالمؤسسة " .

3- مرحلة اختبارات الإلتزام :

تهدف هذه الخطوة إلى التأكد من أن 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، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات العاملين أثناء عملية التنفيذ، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين إلى الإلتزام بهذه الإجراءات وتدريبهم وتحديد مسؤولياتهم بكل دقة .

¹- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2009 ، ص ص 214-215.

خلاصة الفصل :

المراجعة الداخلية هي أداة إدارية فعالة ، حيث يقوم من خاللها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة، ثم التقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام بتحديد نقاط القوة والضعف ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الإستشارية والتوصيات التي تكون في شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة.

لضمان نجاح المراجعة الداخلية وأداء المراجع الداخلي، يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة حالة في مجمع "متيجي" مستغانم

تمهيد

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث قمنا بتدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية حيث تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة العامة و المراجعة الداخلية خاصة بإعتبارها أداة إدارية هامة لا يمكن الإستغناء عنها نظرا لما تقدمه من معلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها و مدى التزام بالإجراءات والتعليمات الموضوعية من طرفها .

و قد تم اختيار مجمع متيجي لإنتاج المواد الغذائية ، وحدة مستغانم و هذا لما تحتله في الإقتصاد الوطني والإستعانة بخدمات المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة ضروري ، نظرا لكبر حجمها و تعدد فروعها و حجم تعاملاتها والعمليات التي تقوم بها .

و من جهة أخرى يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية هو أهم المهام المنوطة للمراجعة الداخلية و لهذا فضلنا إسقاط الدراسة النظرية في تقييم نظام الرقابة الداخلية على الواقع داخل المؤسسة ، و ذلك لدراسة مختلف الأدوات الرقابية التي يمكن لها إكتشاف الأخطاء و المشاكل و تحليلها من جهة و إيجاد حلول مناسبة من جهة أخرى .

و لهذا الغرض قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول : تقديم عام حول مجمع "متيجي" مستغانم ؛
- المبحث الثاني : طرق و أدوات المستخدمة في الدراسة ؛
- المبحث الثالث : هيكلة الإستبيان و نتائج المعالجة .

المبحث الأول: تقديم عام حول مجمع "متيجي"

يعتبر مجمع متيجي من أكبر المجموعات الصناعية نظرا لأكبر حجمه و حجم تعاملاته فهو يملك أكبر المطاحن في الجزائر و تتميز منتجاته بجودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعله من بين أهم و أكبر المجموعات الصناعية الغذائية في البلاد ، و سيتضمن هذا المبحث تقديم عام للمجمع و مع عرض أهم فروع الموزعة بالغرب الجزائري ، و تم التركيز على فرعها "المطاحن الكبرى للظهرة" الموجودة بولاية مستغانم ثم ذكر اهم المهام و الأهداف التي تسعى إليها مؤسسة متيجي .

المطلب الأول: التعريف بمجمع "متيجي"

الفرع الأول :لمحة تاريخية عن المجمع

أسس السيد "حسين متيجي" المجموعة الصناعية التي تحمل اسمه "متيجي"، إذ ولج ميدان صناعة الحبوب في التسعينات بإنشاء شركة التعاملات التجارية في مجال الصناعات الغذائية تحت اسم "الوكالة المغربية".

و قد أصبحت هذه المجموعة في ظرف قصير شريكا لا يمكن الاستغناء عنه في مجال المنتوجات الزراعية في الجزائر و حتى في الخارج بفضل إدارة رشيدة و تتبع دقيق للأسواق العالمية. ثم تدعمت مجموعة متيجي بصفة أكثر بالاستثمار في مجال التكنولوجيا تحويل الحبوب و إنشاء مؤسسة جديدة بمستغانم سنة 2002، تسمى المطاحن الكبرى للظهرة المشهورة باسم "السفينة"، هذا المجمع الضخم الذي يضم مطحنة و مصنع للسميد من أحدث طراز يتمتع بقدرة هائلة كما أن منتجاتها ذات جودة عالية مع تكلفة إنتاج تنافسية تجعل منه من بين أكبر و أهم المجموعات للصناعة الغذائية في البلاد.

و مع بداية سنة 2005 اقتحمت مجموعة متيجي ميدانا جديدا في توسعها بالحصول على فرعين سابقين لمجموعة الرياض بسيدي بلعباس بعد مفاوضات طويلة و هما مصنع النشاء بمغنية و مطاحن سيق، و ذلك في إطار الخوصصة التامة للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي قررتها الحكومة. و لقد أثبتت مجموعة متيجي يوما بعد يوم مكانتها الرائدة في مجال تحويل الحبوب في الجزائر بفضل عمل دؤوب لعدة سنوات بالإضافة إلى استثمارات هائلة من حيث أجهزة الإنتاج و الموارد البشرية ، كما أنها تحصلت على شهادة اليزو للجودة و النوعية iso/9001:2000 من طرف الدولة سنة 2006.

و نظرا لأهمية هذه المؤسسة من حيث طاقة الإنتاج فإنها تلي حاجيات و متطلبات معتبرة من السوق للجهة الغربية من الوطن و تطمح في المستقبل أن تكون في صدارة المتعاملين الإقتصاديين على المستوى الوطني لتغطية نسبة كبيرة من متطلبات السوق الوطني و يقدر رأس مالها الإجتماعي ب 3 959 660 000 دينار جزائري

الفرع الثاني : أهم الفروع لمجمع "متيجي"

مدة من النشاط و استثمارات ضخمة في مجال المعدات الإنتاجية و في توظيف الخبرات الكفؤة، حققت مجموعة انجازات هامة و أداء عالي الجودة و هو ما أدى إلى توسيع نشاطها و تكثيف عملياتها، فكان من ضروري إنشاء وحدات أخرى مساعدة لتلبية الحاجات عبر كامل الغرب الجزائري و من أهم فروع المجموعة الوكالة المغربية، مصنع النشاء بمغنية، مطاحن سيق، المطاحن الكبرى للظهرة.

1- الوكالة المغربية:

هي مؤسسة لاستيراد و تصدير المتوجات الزراعية أسست منذ أكثر من عشر سنوات مقرها في ولاية مستغانم في الغرب الجزائري و هي متخصصة في التعاملات التجارية في ميدان المنتوجات الغذائية.

الوكالة المغربية معترف بها الآن في أكبر الموانئ الدولية مع حجم التعاملات التجارية، و هي مزودة بوسائل معتبرة و برهنت الوكالة عن عزمها على الاستقلالية التامة في مجال أعمالها و بتطوير قدراتها إلى أقصى حد ما تعد من بين أهم الشركات للتصدير و الاستيراد في المغرب العربي و حتى في إفريقيا الشمالية.

الوكالة المغربية اليوم نشاطها على ثلاث أصناف من المنتجات: الحبوب، البن، الشاي.

2- مصنع النشاء بمغنية (amidonnerie de maghnia) :

يختص هذا المصنع في تحويل الذرة إلى مشتقاتها الأساسية و هو مجمعا صناعيا فريدا مصنوعة في الجزائر، يقع في المنطقة الصناعية بمغنية في أقصى الغرب الجزائري و يتربع هذا المصنع على أكثر من هكتارات و يعمل بها حوالي 200 شخص مؤطرين بطاقم تقني مؤهل و متخصص للغاية، يوفر مجموعة المنتجات الغذائية و التي يمكن استعمالها أيضا في المجالات الصناعية و المنزلية تتمثل في ما يلي: النشاء، شراب الغلوكوز، الدكسترين، و يتوفر المصنع على قدرة تخزين معتبرة بواسطة صوامع تخزين الذرة و التي تتسع لـ 12000 طن بالإضافة إلى مساحات تخزين المواد الكاملة بسعة 5000 طن.

3- مطاحن سيق (les Moulins de sig) :

تقع مطاحن سيق في المنطقة الصناعية لمدينة سيق و تمثل فرعا هاما لمجمع متيجي، إذ أن قدراتها الإنتاجية و التخزينية تجعلها تلعب دورا هاما في إمكانياتها الصناعية الهائلة و التي تتمثل في:

- 1- مطحنة لإنتاج الدقيق ذات قدرة تحويل للقمح اللين بـ 400 طن في اليوم.
- 2- مصنع للسميد ذو قدرة تحويل القمح الصلب تقدر بـ 440 طن في اليوم.
- 3- مجموعة من صوامع الحبوب ذات قدرة تخزين تقدر بـ 125000 طن من الحبوب.

يعمل أكثر من 200 شخص بمطاحن سيق مؤطرين بفريق يتمتع بكفاءة عالية و إلمام تام بتكنولوجيا تحويل الحبوب و مشتقاتها و تنتج مطاحن سيق عدد من منتجات أهمها:

- أسمدة رفيعة ؛
- أسمدة عادية من الصنف الأول؛
- سميد عادي " Sssf " ؛
- دقيق رفيع و دقيق الخبز ؛
- رواسب المطاحن : نخالة القمح اللين و الصلب .

و في مراحل لاحقة تحول تنظيم المجموعة لتمس بعد ذلك قطاع الطرقات كما استطاعت المجموعة الصناعية "متيجي" بهذا المزيج من المؤسسات تكوين سمعة رائدة في مجال الأغذية و التصدير و الإستيراد و ا جودة عالية مع إمكانيات كبيرة من أجل تقديم كل ما هو جديد و الإستجابة لحاجات و رغبات المستهلك .

المطلب الثاني: المطاحن الكبرى للظهرة.

الفرع الأول : لمحة عن المطاحن الكبرى للظهرة

هي منشأة ذات طابع خاص و لها نشاط صناعي و تجاري ، وفرت كل الإمكانيات البشرية و التقنية اللازمة التي جعلتها من أهم المركبات الصناعية في تحويل الحبوب و مشتقاتها بالغرب الجزائري .

و في مجال التجاري تقوم بشراء حبوب القمح و الذرة و إعادة بيعها على حالها إلى الزبائن و المؤسسات الأخرى دون إدخال عليها أي تغيير.

تستعمل المؤسسة حبوب القمح كمادة أولية ذات جودة عالية تخضع لمراقبة مستمرة أثناء عملية الإنتاج و ذلك لتلبية طلبات المستهلكين و توفير لهم مختلف أنواع الدقيق ذات جودة عالية

1- لمحة جغرافية عن ميدان الدراسة :

يتمركز موقع شركة "المطاحن الكبرى للظهرة" في ساحل مستغانم بالتحديد في صلامندر بالقرب من السكة الحديدية مقابل الطريق رقم 11 في المنطقة الصناعية و هي تشغل مساحة تقدر بـ 5500 م² منها 5000 م² عبارة عن مباني تتضمن : (المديرية العامة ، المطاحن ، المخازن و 500 م² تشمل : المآرب ، الساحات الخضراء و مساحة البنايات المستعملة).

2- الإنتاج للمطاحن الكبرى للظهرة :

سنة 2002 كانت الخطوة الأولى للإنتاج ، مع وجود عدد من المنافسين المهمين ، فمن سنة 2002 إلى سنة 2009 معدل النمو السنوي يسجل ارتفاعات متتالية ، و هناك تطور جيد حيث أن الطاقة الإنتاجية للمطاحن تصل يوميا إلى :

- 1090 وحدة في اليوم من السميد بأنواعه ؛
- 4800 وحدة في اليوم من الفرينة بأنواعها؛
- 720 وحدة في اليوم من الكسكسي.

وحتما هذه القدرات الإنتاجية ترتبط أساسا بقدرات الشراء والتخزين من المواد الأولية و الآلات ، أما عن طاقة التخزين فيلاحظ بأنها تسجل هي الأخرى ارتفاعا من سنة لأخرى .

و من أهم مخازن المطاحن الكبرى للظهرة نذكر :

- مخزن مستغانم ؛
 - مخزن غليزان ؛
 - مخزن وهران ؛
 - مخزن الجزائر العاصمة.
- 3- أصناف الزيائن للمطاحن الكبرى للظهرة :

تسوق "المطاحن" منتجاتها إلى مجموعة من الزيائن و من أهمهم :

- بائعي الجملة ؛
- الصناعيين ؛
- المربيين ؛
- المخابز ؛
- تجار التجزئة... الخ .

الفرع الثاني : تشكيلة منتجات المطاحن الكبرى للظهرة

أن منتجات "المطاحن" نابعة من أساليب صناعية تتماشى مع المقاييس الدولية العالمية فالمطاحن الكبرى للظهرة تقدم تشكيلة عريضة من المنتجات المتنوعة .

1- الفرينة بنوعها :

- القمح اللين " الفرينة " : هي موجهة لتحضير الخبز متوفرة في أكياس ذات 50 كلغ و 25 كلغ و هي مطلوبة كثيرا و بكمية كبيرة .
- الفرينة الممتازة : و تتضمن أنواع مختلفة منها المخصصة لصنع الحلويات و هذا بفضل جودتها و بياضها الناصع و أخرى مخصصة لصنع البييتزا والمملحات

2- السميد بأنواعه :

تنتج المؤسسة حوالي 405 قنطار في اليوم من السميد .

- السميد الممتاز الرقيق : متوفر في أكياس ذات 25كلغ و 10كلغ و 5كلغ .
- السميد الممتاز الخشن : موجود في أكياس بوزن 25كلغ و 10كلغ .
- السميد الممتاز المتوسط : متوفر في أكياس ذات 25 كلغ .
- 3- النخالة : هي مخصصة لأكل المواشي و متوفرة في أكياس بوزن 50كلغ و 25كلغ .
- 4- الكسكسي : و هو متوفر في أكياس 1 كلغ و نجد فيه الخشن و المتوسط و الرقيق .
- 5- رقائق البطاطا (شيبس) : تقدم المطاحن الكبرى للظهرة تشكيلة متنوعة من الرقائق و بأذواق مختلفة منها بطعم الجبن ، الفلفل الحار... و بإحجام مختلفة .

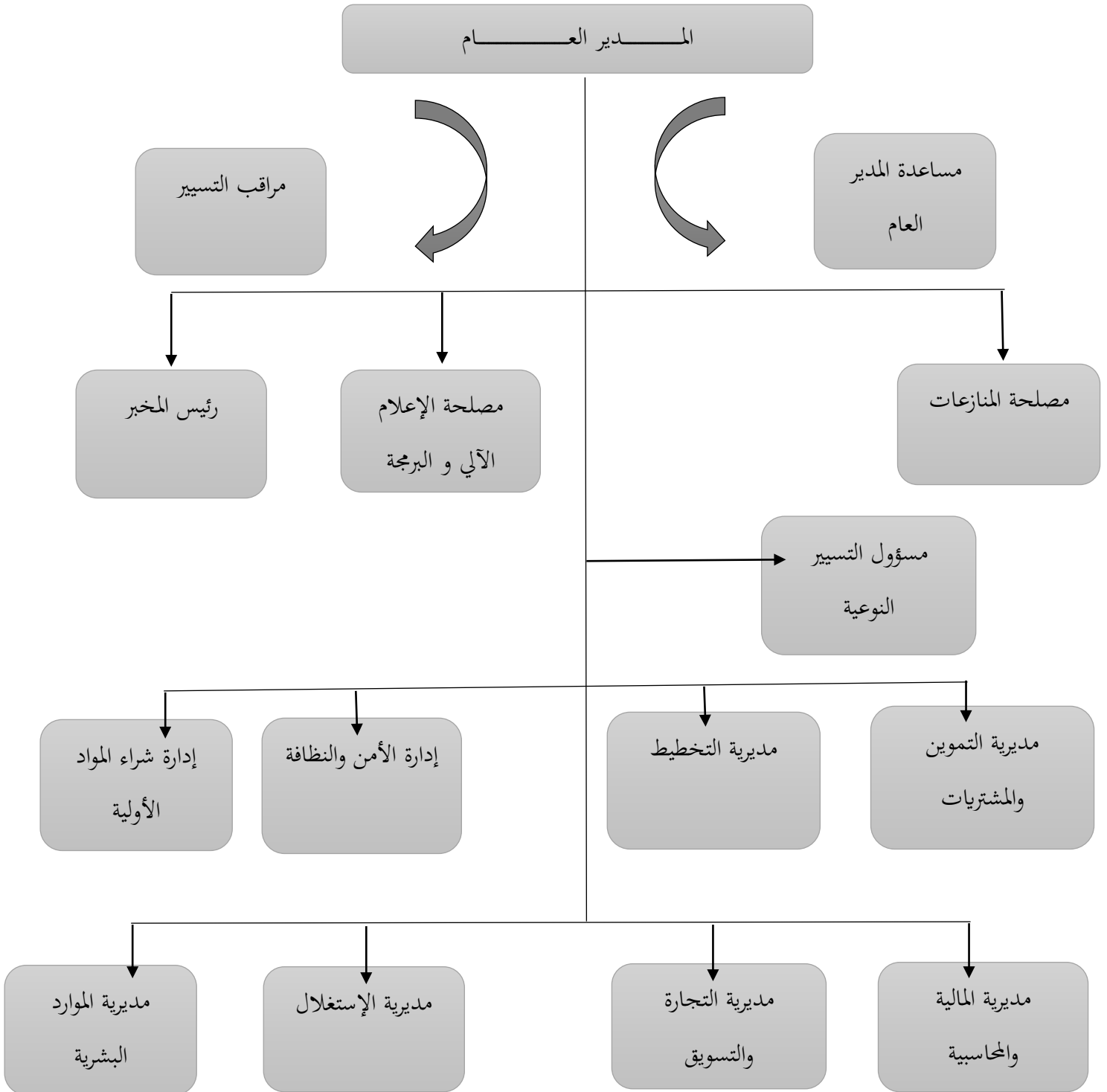
ومواكبة للمجال الصناعي فإن المطاحن تقوم بتوسيع هذه التشكيلة وإضافة خطوط إنتاجية جديدة ، و آخرها هو إضافة منتج جديد و هو صناعة البسكويت .

وبهذا فإن المطاحن الكبرى للظهرة تهتم كثيرا برضا الزبائن و لذلك يتم فحص النوعية على طول مراحل الإنتاج، و متابعة دائمة وفق قواعد جدية عبر كامل مراحل التصنيع ، وهناك سياسة صارمة فيما يخص الجودة و تتمثل هذه السياسة في سلسلة المراقبة الخاضعة للمعايير المعمول بها من أجل فحص مطابقة المواد، بالإضافة إلى التطوير المستمر لمهارات الطاقم التقني بمقتضى التكنولوجيا الحديثة و هذا ما جعلها تمتن مكانتها الرائدة في هذا المجال .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة "المطاحن الكبرى للظهرة"

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو وصف لمجموعة هياكل المؤسسة التي تتمثل في مختلف أطراف الإدارة المتخصصة .

الشكل رقم (1-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة.



المصدر: وثائق مؤسسة المطاحن الكبرى للظهرة

من خلال الشكل يتبين لنا بان الهيكل التنظيمي لمؤسسة متيجي يتكون من المصالح التي تحتاجها هذه الأخيرة ، ويمكن ذكر بعض المصالح التي تفيدنا في هذه الدراسة في النقاط التالية :

1- المديرية العامة :

يتمثل دورها في تحديد الغايات الإستراتيجية الهامة ، و وضع الوسائل المادية قيد التوظيف ، الاستماع إلى رأي الزبائن ، تشجيع تنمية شركة تجارية ، تأمين المنافسة التجارية في السوق ، وضع هيكل تسيير النوعية ، تطوير باستمرار مؤهلات العمال ، أمانة سر الإدارة و صورها قراءة و تصنيف الملفات و البريد ، التنسيق أو المراقبة نشاطات الإدارة.

2- رئيس المخبر:

- المخبري : و يتمثل دوره في مراقبة المادة الأولية و الإنتاج حتى النهاية ؛
- المعتمد : و دوره هو مراقبة المادة الأولية ؛
- المصلحة القانونية والعلاقات : يتمثل دوره في توسيع ، تقديم وتتبع الاتفاقات :
 - متابعة و مراقبة صفقات في ميدان قانوني ؛
 - تمثيل المؤسسة مع مصالح قانونية و مصالح الأمن ؛
 - دراسة البحث الملفات و تقديم اقتراحات للحل في المؤسسة ؛
 - السهر على احترام الأقسام ما قبل التمهين ذات العلاقة بين المؤسسة و غيرها ؛
 - اهتمام بقواعد و تعليمات لتسيير أزمات و استغلال و قراءة و ترتيب الصحف ؛
 - الحفاظ على عقود المؤسسة.

3- مصلحة الإعلام الآلي البرمجة :

خاصة بأجهزة الإعلام الآلي التي تكون تحت تصرف المؤسسة و منها تتفرع جميع الشبكات.

- مهندس البرمجة و الإعلام الآلي : تابع لمصلحة الإعلام الآلي و تتمثل مهمته في صيانة و تصليح أجهزة الإعلام الآلي في حالة تعطلها
- 4- مصلحة المنازعات : هي مصلحة تهتم بمشاكل العمال الزبائن و الموردين.
- مكلف بالدراسات القانونية : تابع لمصلحة المنازعات و هو المحامي الخاص بالشركة و المكلف بمتابعة و حل قضايا المؤسسة .
- 5- مسؤول تسيير النوعية : و هو مسؤول عن
- المهمات العامة : تسيير النوعية و توسيعه ؛
- المهمة الخاصة : مساعدة و مراقبة الأولويات أو الطرق في تسيير و تغيير و استعمال الوسائل الناجعة للوصول إلى نتائج مثالية.
- 6- إدارة شراء المواد الأولية : دوره شراء و تزويد المطاحن بالمادة الأولية .

7- إدارة الأمن والنظافة : مهمتها دراسة المؤسسة من الناحية الأمنية و الحفاظ على نظافتها كما أنها تقوم بمهام العلاج والإسعاف في حالة مرض العمال أو إصابتهم أثناء القيام بالأعمال وهي تتبعها مصلحتين وهما مصلحة التدخل ومصلحة الوقاية . أما رئيس خدمة الأمن و الصيانة فدوره مراقبة عمل العمال الذي يصل عددهم إلى 25 شخص .

8- مديرية التخطيط : دورها يتمثل في تسيير مجمل الأجنحة كما أن لها علاقة مع مصلحة التسويق .

9- مديرية التمويين و المشتريات : تقوم بتحضير سياسة التمويين و المشتريات المختلفة للمؤسسة من بين خدماتها مايلي :

- تبحث في السوق الوطنية و الدولية تقيم الموردين و عروضهم ؛
- تشارك في تجهيز مصاريف المؤسسة ؛
- إلقاء النظريات و المناقشات و تحضير الجداول المقارنة و ترتيب المناقصات و عرضها على المديرية ؛
- التأكد من صحة السلعة المتفق عليها ؛
- متابعة التسيير اليومي و ملفات الموردين ؛
- انجاز العقود المبرمة من طرف المؤسسة .

10- مديرية الموارد البشرية : تتولى عملية إدارة الأفراد من خلال إعداد برامج التكوين ، إعداد بطاقات الأجور و المكافآت و توضيح سياسة المؤسسة في مجال نمو الموارد البشرية و تحرص على تطبيقها مع النصوص المسطرة ، تهتم بشؤون جميع الأفراد العاملين، وبتنظيم العمل وفقا للقرارات و الإستراتيجية المحددة .

11- مديرية الاستغلال : يرأس هذا المكتب موظف مكلف بقيادة الورشات التي تملكها المؤسسة ، كما يقوم بمراقبة انجاز العمل بها و التنسيق بينها للحصول على المنتجات المطلوبة .

12- مديرية تجارة و التسويق : مكلفة بكيفية القيام بالعمليات التجارية للمنتجات "شراء ، بيع" و طريقة عرضها في الأسواق .

● التجارية : الهدف منها :

- مراقبة الحالة اليومية للفواتير ؛
- تجميع الأعمال المرتبطة بتوصيل المنتج إلى الزبائن و العملية التي تتبع في مرحلة البيع ؛
- بيع المنتجات إلى مختلف الزبائن ؛
- تنمية السياسة التجارية للمؤسسة .

● التسويق : هي من اجل

- القيام بدراسات سوقية و وضع مكان للاستراتيجية للحصول على اغلب الحصص في السوق ؛
- إتباع استراتيجية تحديد الطلب للمنتجات داخل السوق ؛
- وضع و توفير الإمكانيات اللازمة التي تساعد على عرض منتجاتها داخل السوق .

13- مديرية المالية والمحاسبة : هي مكلفة بمتابعة و مراقبة العمليات المحاسبية و المالية داخل المؤسسة و من مهامها :

- صيانة المحاسبة و حسن استخدامها في المؤسسة ؛
- تسيير الخزينة المالية للمؤسسة .

المبحث الثاني : طرق وأدوات المستخدمة في الدراسة

نستعرض من خلال هذا المبحث إلى عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع ، والمثلة في أسباب إختيار الموضوع و مصادر المادة العلمية و مجتمع الدراسة ، والجزء محل الدراسة والمتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة .

المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة

1- الملاحظة:

تُعدُّ الملاحظة أحد الوسائل الهامة لجمع المعلومات، كما تُيسر الحصول على الكثير من البيانات والتي لا يمكن الحصول عليها باستخدام الطرق الأخرى لجمع المعلومات، و التي تستعمل في البحث بعد طرح المشكلة في الإطار النظري.

2- المقابلة:

تعتبر المقابلة من بين وسائل الدراسة المستخدمة لمعرفة سياسة المتبعة في المؤسسة، كما سنعتمد في بحثنا هذا على المقابلة ، وذلك للإلمام بمجموعة من المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي تخص الدراسة. وقد شملت هذه المقابلات الإطارات السامية في المؤسسة وفي مختلف المصالح كمصلحة المبيعات ، مصلحة الموارد البشرية، و مصلحة المحاسبة و المالية.

3- إستمارة الإستبيان :

استمارة الإستبيان هي الوسيلة الأساسية التي استخدمت لجمع البيانات والمعلومات وقياس المؤشرات ، والتي تتكون من مجموعة أسئلة موجهة لأفراد العينة، بهدف معرفة مدى فعالية دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثاني : خطوات الإستبيان

1- تصميم الإستبيان

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم الأسئلة بصفة بسيطة مع الإبتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل من يقرأها ، ومن أجل الوصول إلى إجابات واضحة ودقيقة إعتمدنا على أسئلة مغلقة تتطلب إختيار إجابات محددة مسبقا للإجابة على السؤال المطروح، و قد تمحورت الأسئلة حول موضوع تأثير مهام

المراجعة الداخلية و مبادئها المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ، و قد إستعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة ، و كذا بالبحوث و الدراسات السابقة في هذا المجال ، كما حاولنا قدر الإمكان خلال فترة الإعداد الإبتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة ، و العمل بالمقابل على التسلسل و الترابط في طرح الأسئلة لجلب إهتمام أفراد العينة و الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة و الموضوعية .

هذا فضلا عن الديباجة التي تنصدر هذه الأسئلة ، و التي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم للشهادة المراد الحصول عليها وذلك لتبرير القيام بهذه الإستبانة ، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية و إحاطتهم بأن المعلومات المدلى بها سوف تستخدم لغرض البحث العلمي فقط ، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الباحث ، و ذلك لزيادة قبولها و الثقة فيها من طرف أفراد العينة ، و ختم الإستبيان بشكر و تقدير أفراد العينة على تعاونهم .

2- نشر و توزيع الإستبيان

بعد الإنتهاء من إعداد الإستبيان تم عرضه على مجموعة من المحكمين المتخصصين في الميدان البحث العلمي و المراجعة و قمنا بتعديل و تصحيح الأسئلة في ضوء الملاحظات الواردة من قبلهم لتدارك النقائص تمهيدا لصياغتها بشكل نهائي كما هو موضح في الملحق ، ثم القيام بعملية نشر و توزيع 21 إستبانة على العينة المقصودة ، و المتمثلة في المراجع و محاسبين و موظفين إداريين و مسيرين و شركاء بالإعتماد على عدة قنوات من أجل توسيع حجم العينة ، و من الطرق المعتمدة في ذلك ما يلي :

- الإتصال المباشر بأفراد العينة ؛

- الإستعانة ببعض الزملاء في توزيع الإستمارات .

بتعدد القنوات المعتمدة عليها في توزيع الإستبانات ، تنوعت أساليب و طرق جمعها كما اختلفت المدة المنتظرة في إسترجاعها من أفراد العينة حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام و ساعات معدودة في بعض الأحيان ، و قد تم إسترجاع هذه الإستبانات عن طريق :

- الحصول على الإستبيان بشكل مباشر من الفرد المستقصى ؛

- الإتصال بالزملاء الذين إستعنا بهم لإسترجاع الإستمارات .

• المشاكل و الصعوبات :

بعد عملية نشر و توزيع الإستبانات تم إسترجاع 15 منها ، سمحت لنا بالإعتماد عليها في الدراسة و فق الاساليب الإحصائية الملائمة ، كما أنه قد واجهتنا بعض المشاكل و الصعوبات خلال عملية جمع و إسترجاع الإستبانات الموزعة و التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة برفضهم إستلام الإستبيان على الإطلاق ؛

- وجود بعض أفراد العينة الذين أجابوا فقط على بعض الأسئلة و ليس كلها ؛

- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على إستبيان رغم زيارتنا المتكررة من أجل إسترجاعه.

جدول رقم : (1-3) الإحصائيات المتعلقة بإستمارات الإستبيان

النسبة %	التكرار	البيان
100	21	الإستمارات الموزعة
28.57	6	الإستمارات الواردة بعد الأجل
71.42	15	الإستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: إعداد الطالبة

المطلب الثالث : الأدوات المستعملة للإستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل ، وعقب التحصيل النهائي لإستمارات الاستبيان ، قام الطالبة بتجميع البيانات المحصلة وتفرغها فيكل من برنامج EXEL 2007 وبرنامج SPSS 20 حسب طبيعة المعلومة . ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة ، تم إعداد مجموعة جداول تم استخراجها بالاعتماد على برنامج EXEL 2007 ، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهل عمليتي الملاحظة والتحليل . بالنسبة لمحاور الاستبيان ، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 20 الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد : التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية... الخ ، وهي الأساليب التي استخدمها الطالب وفق ما يلي:

• التكرارات والنسب المئوية :

بغية التفريق بين فئات العينة ، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات

• المتوسطات الحسابية :

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ،

• الانحرافات المعيارية :

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي

المبحث الثالث : هيكلية الإستبانة ونتائج المعالجة

سنتطرق في هذا المبحث إلى بيان هيكلية الاستبيان ، ومنهجية و خصائص عينة الدراسة بالإضافة إلى نتائج المعالجة المتوصل إليها

المطلب الأول : هيكلية الإستبيان

تضمن الإستبيان 20 سؤال موزع على قسمين أساسيين ، و قد إعتدنا على نوع واحد من الأسئلة و هو أسئلة مغلقة تحمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الإستبيان ، و بالنسبة لأقسام هذا الإستبيان فهي :

- القسم الأول : يتضمن بعض الأسئلة المرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة و المتمثلة في الجنس ، العمر ، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، الخبرة المهنية ، الشهاد المهنية و الوظيفة .
- القسم الثاني : يتضمن الأسئلة الخاصة بدراسة دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية ، و هو بدوره مقسم إلى ثلاثة محاور أساسية وهي :
 - المحور الأول : تم من خلاله دراسة الإجراءات التي تتبعها المراجعة الداخلية كالية للتقييم
 - المحور الثاني : تم من خلاله دراسة ضرورة فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية
 - المحور الثالث : تم من خلاله دراسة حول فحص الحسابات والقوائم المالية

يتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصدها وجهات النظر ، مستخدمين خمسة أنماط لإجابة حيث تتدرج من(غير موافق بشدة ، غير موافق ، محايد ، موافق ، موافق بشدة) ، حيث تعطى لإجابة التي تمثل أعلى مستوى لإتجاهات الإيجابية خمس درجات ، ولإجابات التي تليها أربع درجات ، ثلاث درجات فدرجتين ثم درجة واحدة وهكذا ، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم: (2-3) مجالات الإجابة على اسئلة الإستبيان وأوزانها

الدرجة	1	2	3	4	5
التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالبة

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي ، ثم نحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي :

جدول رقم (3-3) :معايير تحديد الإتجاه

المستوى	المتوسط الحسابي
1	[1.79 – 1]
2	[2.6 – 1.80]
3	[3.4 – 2.61]
4	[4.21 – 3.41]
5	[5 – 4.22]

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني : منهجية الدراسة

الفرع الأول :مجتمع الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا المؤهل العلمي ، و الخبرة و الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين ، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بسبعة فئات كما يلي :

1- الفئة الأولى: مراجعين

2- الفئة الثانية: رؤساء مصالح الذين ينشطون في المؤسسات الاقتصادية التي تقع ضمن حدود الدراسة .

3- الفئة الثالثة : موظفين إداريين

4- الفئة الرابعة : مسيرين

5- الفئة الخامسة : الشركاء

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين و كذا الأكاديميين ، هو المزاوجة بين آراء الاثنين كون موضوع يتعلق بالمراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية .

الفرع الثاني : حدود الدراسة

1- الحدود المكانية : الغرض من هذه الدراسة هو إستبانته مدى الملائمة و مدى تطبيق الكراجعة الداخلية و أثرها على نظام الرقابة الداخلية ، فإنحصرت الدراسة بالنسبة للحدود الجغرافية في مدينة مستغانم للجمهورية الجزائرية .

2- الحدود الزمنية : إمتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 2017/02/15 إلى غاية 2017/04/01.

3- الحدود البشرية : شملت هذه الدراسة الأكاديميين و مهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والمراجعة ، أو إمتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال .

4- الحدود الموضوعية : إهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالمراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية دون غيرها .

الفرع الثالث : عرض خصائص عينة الدراسة

قبل تحليل نتائج الدراسة وتفسيرها لابد من تشخيص عينة الدراسة من خلال تفرغ وجدولة البيانات الشخصية، حيث تضمنت الدراسة خمس متغيرات أساسية خاصة بأفراد عينة الدراسة .

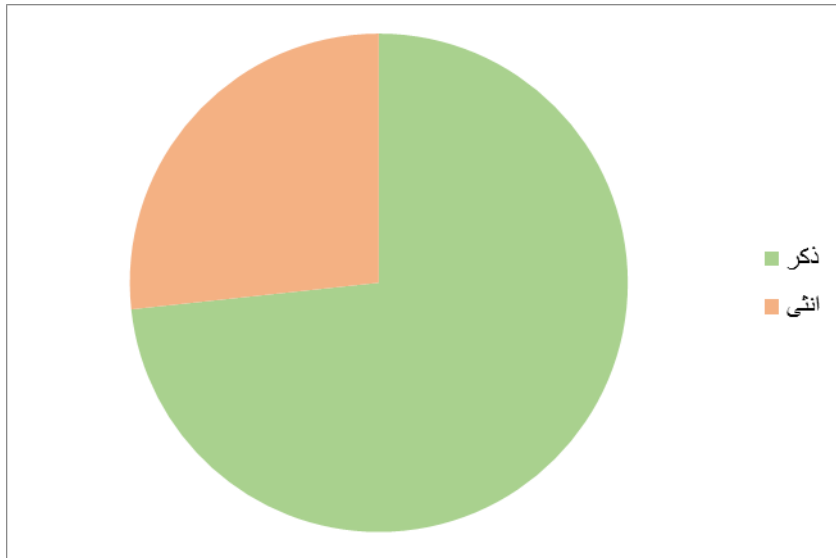
1- توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجدول(3-4): توزيع افراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	الجنس
73.3%	73.3%	11	ذكر
%100	26.7%	4	انثى
	%100	15	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة

شكل رقم (3-2) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

من خلال الجدول (3-4) و الشكل (3 - 2) أعلاه، يتضح أن نسبة الذكور من المستجوبين كانت أكبر من نسبة الإناث، حيث بلغت النسب على الترتيب 73.3% و 26.7% ، وذلك نظرا لخصائص المجتمع الجزائري الذي يعتبر فيه الذكر العنصر الممول وصاحب الدخل الوحيد في معظم الحالات .

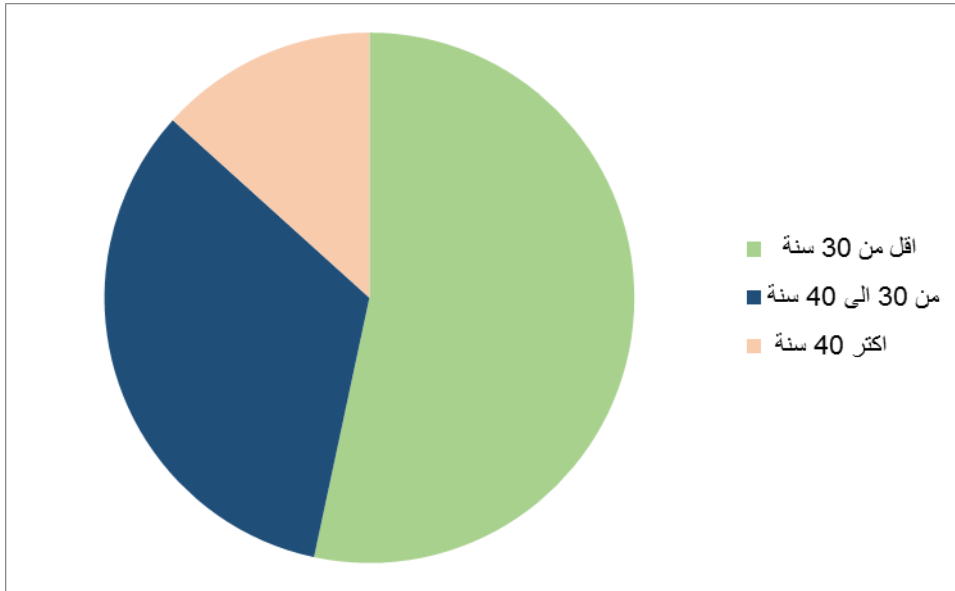
2- توزيع أفراد العينة حسب السن:

الجدول (3-5): توزيع افراد العينة حسب الفئات العمرية

السن	التكرار	النسبة المؤوية	النسبة التراكمية	المئوية
اقل من 30 سنة	8	53.3%	53.3%	
من 30 الى 40 سنة	5	33.3%	76.7%	
اكثر 40 سنة	2	13.3%	100%	
المجموع	15	100%		

المصدر: من إعداد الطالبة

شكل رقم (3-3) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية



مصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول (3-5) و الشكل (3-3) أعلاه، يمكن القول أنّ أكبر نسبة من المستجوبين في فئة (أقل من 30 سنة) ، حيث بلغت النسب 53.3%، ثم تليها فئة (30 إلى 40 سنة) بنسبة 33.3%، كما يلاحظ أيضا أن أقل نسبة تم تسجيلها هي الفئة أكثر 40 سنة بنسبة 13.3%.

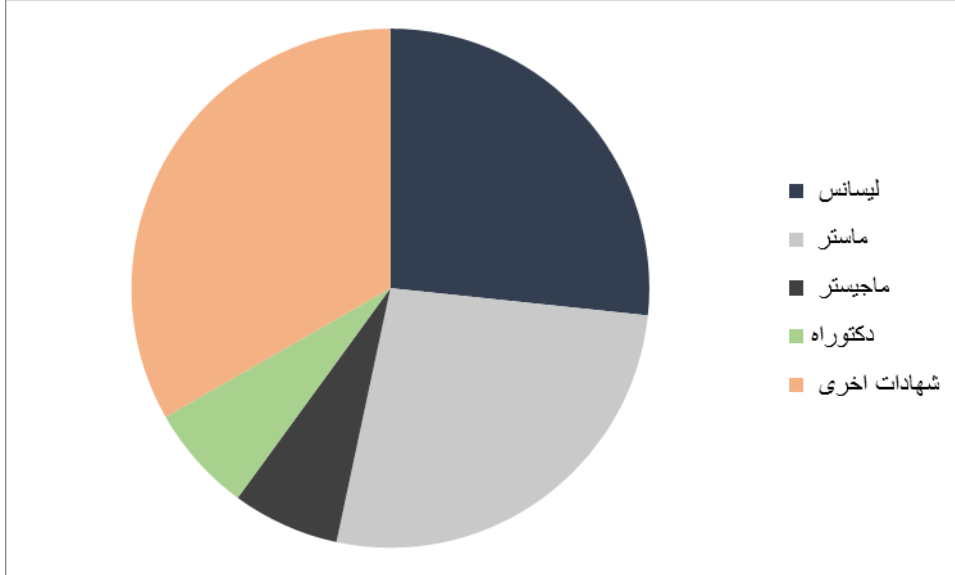
3- توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي

الجدول (3 - 6): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	المستوى الاكاديمي
26.7%	26.7%	4	ليسانس
53.3%	26.7%	4	ماستر
60%	6.7%	1	ماجستير
66.7%	6.7%	1	دكتوراه
100%	33.3%	5	شهادات اخرى
	100%	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

شكل رقم (3-4) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد علي نتائج الاستبيان

من خلال الجدول (3 - 6) و الشكل (3 - 4) أعلاه، يتضح أن فئة الشهادات أخرى هي التي تمثل النسبة الكبيرة بـ 33.3%، ثم تأتي فئتي ليسانس و ماستر بنسبة 26.7%، ثم فئة ماجستير و دكتوراه بنسبة 6.7%.

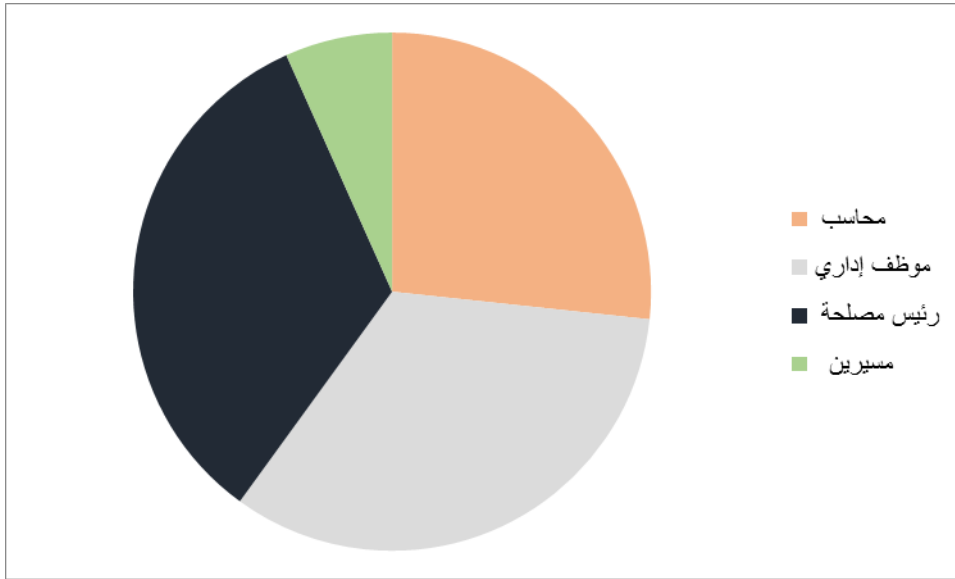
4- توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الجدول (3 - 7): توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	التكرار النسبي	التكرار التراكمي
محاسب	4	26.7%	26.7%
موظف إداري	5	33.3%	60.00%
رئيس مصلحة	5	33.3%	93.3%
مسيرين	1	6.7%	100%
المجموع	15	100%	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

شكل رقم (3-5) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية



مصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم (3 - 7) و الشكل (3 - 5) أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة ، فكانت نسبة موظفين إداريين و رؤساء المصالح ب 33.3% نسبة محاسبين 26.7% وبالنسبة مسيرين 6.7% .

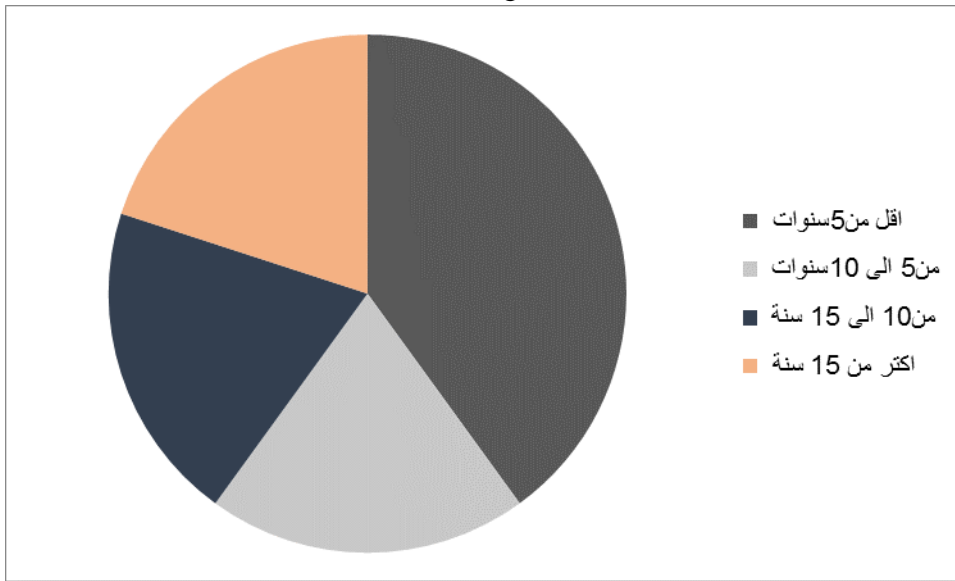
5- توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول (3 - 8):توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
40.00%	40.00%	6	اقل من 5 سنوات
60.00%	20.00%	3	من 5 الى 10 سنوات
80.00%	20.00%	3	من 10 الى 15 سنة
100%	20.00%	3	اكثر من 15 سنة
	100%	15	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

شكل رقم (3-6) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



مصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يوضح لنا الجدول رقم (3 - 8) و شكل (3-6) أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم ، فنجد أن - نسبة الأفراد الذين تقل خبرهم المهنية عن 5 سنوات و تشكل اكبر فئة يمثلون 6 % اما الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات و ما بين 10 إلى 15 و اكثر من 15 سنة نسبة لأفراد 20.00 .

المطلب الثالث : تحليل نتائج الدراسة

تحليل نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان ، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها ، والمتمثلة في التكرارات ، النسب المئوية ، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان ، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة ، وتم الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل هذا القسم و قد قسم إلى ثلاثة محاور :

- المحور الأول : تم من خلاله دراسة الإجراءات التي تتبعها المراجعة الداخلية كالية للتقييم ؛
- المحور الثاني : تم من خلاله دراسة ضرورة فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية؛
- المحور الثالث : تم من خلاله دراسة حول فحص الحسابات والقوائم المالية.

الجدول رقم (3 - 9): نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الأول

العبارة	غير موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		موافق بشدة		الاتجاه العام
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية الختامية أعدت طبقا للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها	-	-	20.0	3	53.3	8	26.7	4	-	-	موافق
يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير المراجعة الداخلية و تحليلها	-	-	20.0	3	60.0	9	20.0	3	-	-	موافق
تحديد مواطن حدوث الضياع و الإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة	-	-	40.0	6	46.7	7	13.3	2	-	-	موافق
يساعد التدقيق على ايجاد منيج منضم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة و التوجيه و التحكم	-	-	40.0	6	60.0	9	-	-	-	-	موافق
المتوسط العام للمراجعة الداخلية كالية للتقييم داخل المؤسسة											موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تحليل الاستبيان من خلال حزمة SPSS20

- يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية الختامية أعدت طبقاً للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها

53.3% من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن يبين تقرير المراجع الداخلي ما إذا كانت القوائم المالية الختامية أعدت طبقاً للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها و أجاب 20% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 73.3% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.93 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.704 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها

وافقت عينة الدراسة بنسبة 60% بالإضافة إلى 20% موافق بشدة ما يجعل نسبة الموافقين ككل 80% مما يدل على أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها ، و تجلى ذلك في متوسط حسابي الذي بلغ 4 و الذي يدخل ضمن الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.655 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة

46.7% من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن تحديد مواطن حدوث الضياع و الإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة و أجاب 40% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 86.7% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 4.26 أي في الفئة الخامسة [4.22 – 5] و التي تعبر عن إجابة موافق بشدة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.704 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الخامسة موافق بشدة ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- يساعد التدقيق على إيجاد منهج منضم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة و التوجيه و التحكم

بلغت نسبة العينة الدراسة الموافقة 60% و نسبة الموافقة بشدة 40% مما يدل على أن عينة الدراسة ككل وافقت على أن يساعد التدقيق على إيجاد منهج منضم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة و التوجيه و التحكم وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 4.4 أي في الفئة الخامسة [4.22 – 5] و التي تعبر عن إجابة موافق بشدة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.507 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الخامسة موافق بشدة ما يدل على رضا أفراد العينة .

- يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

وافقت عينة الدراسة بنسبة 73.3% مما يدل على أن يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، و تجلى ذلك في متوسط حسابي الذي بلغ 4 و الذي يدخل ضمن الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.535 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

❖ التحليل العام لعبارات المحور الأول :

كانت تتمحور حول الإجراءات المتبعة من قبل المراجعة الداخلية كآلية لتقييم فبالنسبة لأراء افراد العينة قدر المتوسط الحسابي العام ب 4.14 أي حصر في الفئة الرابعة و التي تعبر بالأجمال عن الموافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري الذي قدر ب 0.642 و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق إجابات العبارات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق على ما يدل رضا غالبية أفراد العينة .

الجدول رقم (3 - 10) : نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني

الاتجاه العام	الإحصاء المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
موافق	0.535	4	13.4	2	73.3	11	13.3	2	-	-	-	-	يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
موافق	0.640	4.1	26,7	4	60	9	13.3	2	-	-	-	-	لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق و تقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على وسائل التي من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام
موافق	0.915	3.46	13.3	2	33.3	5	40.0	6	13.3	2	-	-	لا يكفي إطلاع المراجع على إجراءات و ضوابط الرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط
موافق	0.594	3.93	13.3	2	66.7	10	20.0	3	-	-	-	-	يجب أن يتأكد المراجع من فهم النظام بعي انه يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه بإختبارات الفهم و التطابق بين أوراق العمل ، التي تحدد نقاط القوة و الضعف
موافق	0.990	3.53	20.0	3	26.7	4	40.0	6	13.3	2	-	-	تصمم إختبارات إستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت لها
موافق	0.640	4.13	26.7	4	60.0	9	13.3	2	-	-	-	-	تقليل فرص الأخطاء بوضع ضوابط و إجراءات
موافق	0.834	3.87	20.0	3	53.3	8	20.0	3	6.7	1	-	-	يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة و توضيح أسباب الإنحرافات
موافق	0.799	3.93	20.3	3	60.0	9	13.3	2	6.7	1	-	-	يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة
موافق	0,743	3,86											المتوسط العام لضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية

- يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وافقت عينة الدراسة بنسبة 73.3 % مما يدل على أن يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، و تجلى ذلك في متوسط حسابي الذي بلغ 4 و الذي يدخل ضمن الفئة الرابعة [4.21 – 3.41] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.535 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .
- لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق و تقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على وسائل التي من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام
60 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق و تقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على وسائل التي من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام و أجاب 26.7 % بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 86.7 % وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 4.1 أي في الفئة الرابعة [4.21 – 3.41] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.640، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .
- لا يكفي إطلاع المراجع على إجراءات و ضوابط الرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط
33.3 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن لا يكفي إطلاع المراجع على إجراءات و ضوابط الرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط و أجاب 13.3 % بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 46.6 % وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.46 أي في الفئة الرابعة [4.21 – 3.41] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.915، و هي قيمة ملائمة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .
- يجب أن يتأكد المراجع من فهم النظام بحيث انه يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق بيان أوراق العمل التي تحدد نقاط القوة و الضعف
66.7 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن يجب أن يتأكد المراجع من فهم النظام بحيث انه يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق بيان أوراق العمل التي تحدد نقاط القوة و الضعف و أجاب 13.3 % بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 80 % وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.93 أي في الفئة الرابعة [4.21 – 3.41] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.594، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

• تصمم إختبارات إستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت لها

26.7 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن تصمم إختبارات إستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت لها و أجاب 20 % بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 46.7 % وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.53 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.990، و هي قيمة ملائمة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

• تقليص فرص الأخطاء بوضع ضوابط وإجراءات

60 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن تقليص فرص الأخطاء بوضع ضوابط و إجراءات و أجاب 26.7 % بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 86.7 % وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 4.13 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.640 ، و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

• يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة و توضيح أسباب الإنحرافات

بلغت نسبة العينة الدراسة الموافقة 53.3 % و نسبة الموافقة بشدة 20% مما يدل على أن عينة الدراسة الموافقة ككل 73.3 % على أن يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة و توضيح أسباب الإنحرافات وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.87 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.834، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا أفراد العينة .

• يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة

بلغت نسبة العينة الدراسة الموافقة 60% و نسبة الموافقة بشدة 20.3% مما يدل على أن عينة الدراسة الموافقة ككل 80.3 % على أن يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.93 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.799، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الخامسة موافق ما يدل على رضا أفراد العينة .

❖ التحليل العام لعبارات المحور الثاني :

كانت تتمحور حول ضرورة فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية فبالنسبة لأراء افراد العينة قدر المتوسط الحسابي العام ب 3.86 أي حصر في الفئة الرابعة و التي تعبر بالأجمال عن الموافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري الذي قدر ب 0.743 و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق إجابات العبارات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق على ما يدل رضا غالبية أفراد العينة .

الجدول رقم (3 - 11): نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثالث

الاتجاه العام	الإعتراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		العبارات
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
موافق	1.033	3.73	26.7	4	33.3	5	26.7	4	13.3	2	-	-	تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة
موافق	0.884	3.93	33.3	5	26.7	4	40.0	6	-	-	-	-	لا يمكن للمراجع الإستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو إستبعادها نهائيا حتى و إن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية فعال
موافق	1.082	3.8	20.0	3	60.0	9	6.7	1	6.7	1	6.7	1	الحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق و سلامة و صحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها دفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة
موافق	0.704	3.73	13.3	2	46.7	7	40.0	6	-	-	-	-	القيام بإختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة
موافق	0.799	4.06	33.3	5	40.0	6	26.7	4	-	-	-	-	تحديد مواطن حدوث الضياع و الإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة
موافق	0.915	4.13	40.0	6	40.0	6	13.3	2	6.7	1	-	-	يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام و مؤثر على القوائم المالية للمؤسسة
موافق	0.884	3.73	13.3	2	60.0	9	13.3	2	13.3	2	-	-	يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة و الجوهرية كاف و معقول
موافق	0.799	3.93	20.0	3	60.0	9	13.3	2	6.7	1	-	-	القيام بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها
موافق	0,887	3,88											المتوسط العام لعلاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

- تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة

33.3% من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة و أجاب 26.7% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 60% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.73 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.033، و هي قيمة مقبولة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- لا يمكن للمراجع الإستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو إستبعادها نهائيا حتى و إن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية فعال

26.7% من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن لا يمكن للمراجع الإستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو إستبعادها نهائيا حتى و إن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية فعال و أجاب 33.3% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 60% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.93 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.884، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- الحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق و سلامة و صحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها دفاتر والسجلات و القوائم المالية للمؤسسة

60% من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن الحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق و سلامة و صحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها دفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة و أجاب 20% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 80% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.8 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 1.082، و هي قيمة مقبولة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- القيام بإختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة

46.7% من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن القيام بإختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة و أجاب 13.3% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 60% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.73 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الإنحراف المعياري 0.704، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة

40 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن تحديد مواطن حدوث الضياع و الإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة و أجاب 33.3% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 73.3% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 4.06 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.799، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام و مؤثر على القوائم المالية للمؤسسة

40 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام و مؤثر على القوائم المالية للمؤسسة و أجاب 40% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 80% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 4.13 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.915، و هي قيمة ملائمة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة و الجوهرية كاف و معقول

60 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة و الجوهرية كاف و معقول و أجاب 13.3% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 73.3% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.73 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.884، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

- القيام بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها

60 % من أفراد عينة الدراسة كانت إجابتهم موافق على أن القيام بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها و أجاب 20% بموافق بشدة ، ما يجعل نسبة الموافقين ككل 80% وبالنسبة للمتوسط الحسابي نجده يعادل 3.93 أي في الفئة الرابعة [3.41 – 4.21] و التي تعبر عن إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري 0.799، و هي قيمة جيدة ترجع لتجانس و توافق الإجابات و تمركزها حول الإجابة الرابعة موافق ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

❖ التحليل العام لعبارات المحور الثالث :

كانت تتمحور حول فحص الحسابات و القوائم المالية فبالنسبة لأراء أفراد العينة قدر المتوسط الحسابي العام ب 3.88 أي حصر في الفئة الرابعة و التي تعبر بالأجمال عن الموافقة بالإضافة إلى الإنحراف المعياري الذي قدر ب 0.887 و هي قيمة صغيرة ترجع لتجانس و توافق إجابات العبارات وتمركزها حول الإجابة الرابعة موافق على ما يدل رضا غالبية أفراد العينة .

خلاصة الفصل :

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية التي طبقت في مجمع "متيجي" ممثلة في استمارة الاستبيان شملت في القسم الأول عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلام وخبراتهم و في القسم الثاني اسئلة حول دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية ، ولخصت هذه الدراسة إلى :

- منهجية القيام بالمراجعة الداخلية تتم وفقا لخطوات منتظمة ، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة إجراء الاختبارات اللازمة، وذلك قصد إصدار رأي على الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- المراجعة الداخلية تتم وفق منهجية منظمة؛
- فحص وتقييم النظام يعزز من فعالية اداءه؛
- فحص القوائم المالية يزيد من مصداقية نظام الرقابة الداخلية وبالتالي نجاح واستمرار المؤسسة .

خاتمة عامة

الخاتمة :

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة في الوحدة الإقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية ، بإعتبارها بؤرة النظام الرقابي للوحدة الإقتصادية حيث تعطي المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وأصولها خصوصا مع كبر حجمها و تفرع أنشطتها، وذلك من أجل الحفاظ على بقائها، هذه الضرورة الملحة أدت بالقائمين على المؤسسات الى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يكون فعال وقادر على حماية جميع أصول هذه المؤسسات من الضياع، ويضمن السير الجيد والحسن لجميع عملياتها، خاصة تلك العمليات المحاسبية التي تعتبر من أهم العمليات داخل المؤسسة.

حيث يكون هذا النظام الرقابي مبني على أسس وقواعد سليمة تقسم الوظائف و تحدد المسؤوليات داخل المؤسسة، وتعتمد على نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية ذو كفاءة عالية وأدوات رقابة ملائمة ، ومن خلال بحثنا هذا حاولنا التعرف على مدى تقويم المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلي ، انطلاقا من الإشكالية التي طرحت .

حيث حاولنا في الفصل الأول إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية ومراجعة الداخلية بصفة خاصة نظرا لأهميتها و وجدناها جد ضرورية في المؤسسة كونها تكتسي دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة ، إضافة على ذلك تعمل هذه الاداة على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي لمهام

كما حاولنا في الفصل الثاني إظهار نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر جد ضروري في المؤسسات الاقتصادية ، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد جميع الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها لضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة.

ثم بدأنا في التعمق في الدراسة بالربط بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلي على أساس أن الأولى أداة ادارية تسعى لتقييم الثانية من التأثير الإيجابي عن طريق الوقوف على مدى تنفيذ الإجراءات و القوانين التي تسيّر كل مؤسسة.

أما في الفصل الثالث فقمنا بإسقاط الجانب النظري على مجمع متيجي لمطاحن الظهرة الكبرى انطلاقا من الفرضيات التي بنينا عليها بحثنا .

إختبار الفرضيات :

بالنسبة للفرضية الأولى: "عملية المراجعة الداخلية تكون مستقلة" فقد لخصت دراستنا للفصل الأول حول المراجعة الداخلية بالإضافة إلى المحور الأول من الاستبيان إلى صحة الفرضية .

بالنسبة للفرضية الثانية: "تقييم نظام الرقابة الداخلية يكون عن طريق المراجعة الداخلية" من خلال الفصل الثاني و نتائج الإستبيان للمحور الثاني ثبتت صحة الفرضية .

بالنسبة للفرضية الثالثة: "الحماية و المنع و اكتشاف الغش و الأخطار يكون عن طريق نظام رقابة داخلية فعال" فقد لخصت دراستنا للمحور الثاني من الإستبيان على صحة الفرضية ؛

بالنسبة للفرضية الرابعة: "يعمل المراجع الداخلي على فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية ويكون ضمن قسم المراجعة الداخلية بمؤسسة متيجي" من خلال الفصل الثاني ثبتت صحة الفرضية لكن بالنسبة لمجمع متيجي لا يتوجد فيه قسم مراجعة داخلية فهو يتكون من مراجع واحد فقط .

كما توصلنا في دراستنا التطبيقية أن المراجع الداخلي يقوم بإعطاء نصائح لبعض الأطراف التي تدخل في خانة أبداء الرأي .

و بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في ثلاثة فصول ، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الإقتراحات سنتطرق إليها فيما يلي :

النتائج النظرية :

❖ وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من أهم الوظائف حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من اجل حماية ممتلكاتها من الإختلاس والتلاعب والضياع و هذا عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع أنشطة وأعمال المؤسسة ؛

❖ تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة هدفها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة ؛
- تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، و يضمن لها عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف المراجع الداخلي ؛
- يجب على الشخص المكلف بأداء وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان .

- ❖ تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة و التي بدورها تستند إلى مجموعة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تسمح لها بجمع الأدلة الكافية لتدعيم حكمها على حالة المؤسسة ؛
- ❖ الرقابة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا لمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول الى تسيير ناجح و فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة ؛
- ❖ يقوم المراجع الداخلي بتقوية و تقويم نظام الرقابة الداخلي عن طريق التقارير التي يقدمها الى الإدارة العليا.

النتائج التطبيقية

- ❖ المراجعة الداخلية في المؤسسة تتمثل في موظف واحد وهو المراجع الداخلي حيث أنه لا يوجد من يستخلفه أثناء غيابه هذا يمكن أن يتسبب في ثغرة داخل نظام الرقابة الداخلي ؛
- ❖ المراجع الداخلي يقوم بعمله باستقلالية نسبية أي أنه تابع لمدير المؤسسة ؛
- ❖ نظام الرقابة الداخلي يقوم على التخطيط والتنظيم الإداري للمشروع داخل المؤسسة ؛
- ❖ المؤسسة محل الدراسة لها نظام رقابي داخلي فعال مما يسمح لها بالمحافظة على اصولها بمختلف اشكالها.

الإقتراحات:

- ❖ زيادة عدد المراجعين الداخليين باعتبار أن المؤسسة كبيرة الحجم ؛
- ❖ زيادة الدورات التدريبية الخاصة برؤساء المصالح، وخاصة بالنسبة للمراجع الداخلي؛
- ❖ اعطاء استقلالية أكبر لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة ؛
- ❖ إعادة وضع برنامج رقابي حديث يشمل جميع هياكل المؤسسة من الداخل إلى الخارج؛
- ❖ ضرورة وضع برنامج لتقييم نتائج المؤسسة من سنة لأخرى يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيح الانحرافات.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

• الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكد الحديث ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007.
- 2- ادريس عبد السلام إشتيوي ، المراجعة معايير و إجراءات ، دار الكتب الوطنية ، ط5، ليبيا - بنغازي، 2008.
- 3- السيد محمد ، المراجعة و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر ، الإسكندرية، 2008.
- 4- القانون التجاري الجزائري ، طبعة 2003.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة لأغراض مختلفة ، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، الدار الجامعة ، مصر ، 2009.
- 7- جربوع محمد يوسف ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2000.
- 8- جربوع محمد يوسف ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن ، الطبعة الثانية ، 2007.
- 9- جمعة.أ.ح، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان -الأردن، الطبعة الأولى ، 2000.
- 10- حاتم محمد الشيشي ، أساسيات المراجعة مدخل معاصر ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر، 2007.
- 11- خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، دار وائل، عمان - الأردن ، طبعة الأولى ، 2000.
- 12- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم التدقيق الحسابات النظري و العملي، دار المستقبل للنشر و التوزيع ، عمان-الأردن، 2009.
- 13- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، دار وائل للنشر ، عمان -الأردن ، الطبعة الثانية، 2004.
- 14- خلف عبد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، 2006.

- 15- سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة - مصر، الطبعة السابعة معدلة، 2003.
- 16- عبد الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الياية للنشر و التوزيع ، عمان- الأردن، 2008.
- 17- عبد الرزاق بن حبيب ، إقتصاد و تسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
- 18- عبد الفتاح محمد الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000.
- 19- عبد الفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة و مراجعة الحسابات ، مؤسسة الشباب الجامعية ، الإسكندرية- مصر ، 2002.
- 20- عبد الفتاح الصحن وآخرون ، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية- مصر، 2004.
- 21- عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، بيروت لبنان ، الطبعة الأولى ، 2004.
- 22- عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الياية لنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2009.
- 23- عبد الوهاب نصر علي ، شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005 – 2006 .
- 24- عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال المتطلبات المهنية و مشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001.
- 25- علي أنوار العسكري ، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروعة ، مكتبة بستان المعرفة ، مصر ، 2008.
- 26- علي عباس ، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان- الأردن ، 2008.
- 27- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ، دار المسيرة ، الطبعة الثانية ، عمان ، 2009.

- 28- فتحي رزق السوافري ، سمير كامل محمد ، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية – مصر ، 2002.
- 29- فتحي رزق السوافري و آخرون ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية – مصر ، 2006.
- 30- كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2006.
- 31- محمود السيد الناغي ، المعايير الدولية للمراجعة ، تحليل و إطار للتطبيق ، المكتبة العصرية ، المنصورة ، الطبعة الأولى ، 2000.
- 32- محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2003.
- 33- محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005.
- 34- محمد توهامي طواهر ، صديقي مسعود ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2003.
- 35- محمد توهامي طواهر ، صديقي مسعود ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005.
- 36- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002.
- 37- نادر شعبان إبراهيم السواح ، النقود البلاستيكية و أثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006.
- 38- نواف محمد عباس الرحماني ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان – الأردن، 2009.
- 39- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل لنشر و التوزيع ، عمان – الأردن ، الطبعة الثانية ، 2006.

● مذكرات :

- 1- شريقي عمر ، التنظيم المعني للمراجعة ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة سطيف، 2011-2012.
- 2- زكريا قلالة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2013-2014.
- 3- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014-2015.

● مجلات :

- 1- ثائر محمد مهدي ، أثر إستخدام المحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية ، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية ، المجلد 12، العدد 4، العراق، 2010.

ثانيا : باللغة الفرنسية

● Ouvrages :

- 1- Alain burlaud etal , comptabilité et audit : manuel & application , édition Foucher, Vanves , 2008 / 2009 .
- 2- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne édition d'organisation , paris-France, 2000.
- 3- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne , les éditions d'organisation, 6eme édition , France , 2006.
- 4- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne , groupe Eyrolles , 7eme édition , France, 2010.
- 5- Reda Khelassi , l'audit interne, édition houma , 3eme édition, alger , 2010.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يدخل هذا الاستبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر في " التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير" الموسومة بعنوان : دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية من إعداد الطالبة الراوي سارة و تحت إشراف الأستاذ بوشيخي بوحوص.

وحتى نتوصل إلى نتائج موضوعية تمكننا من تحقيق أهداف هذه الدراسة , نلتمس منكم , سيدتي- سيدي , إعطاء رأيكم كمهنيين في فقرات هذا الاستبيان بكل عناية وصدق وموضوعية , سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم حول آلية المراجعة الداخلية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

علما أن آراءكم والمعلومات الخاصة بكم ستستعمل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط, وسوف تؤخذ بعين الاعتبار وبدون أي تحريف أو تغيير في مضمونها.

شاكرين لكم حسن تعاونكم ومشاركتكم مسبقا

تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام...

يرجى من سيادتكم وضع إشارة (x) امام العبارة المناسبة.

الجزء الأول : معلومات عامة متعلقة بأفراد العينة.

- 1- الجنس : ذكر () أنثى ()
- 2- السن : اقل من 30 سنة () , من 30 الى 40 سنة () , اكثر من 40 سنة ()
- 3- المستوى الاكاديمي : ليسانس () , ماستر () , ماجستير () , دكتوراه () , شهادات اخرى ()
- 4- الوظيفة الحالية :مراجع () , محاسب () , موظف إدارى () , رئيس مصلحة () , مسيرين ()
شركاء ()
- 5- الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات () , من 5-10 سنوات () , من 10-15 سنة () , اكثر من 15 سنة ()

الجزء الثاني : مجالات الدراسة وأهدافها.

المحور الأول: المراجعة الداخلية كآلية للتقييم داخل المؤسسة

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يبين تقرير المراجع الداخلي ما اذا كانت القوائم المالية الختامية اعدت طبقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها					
2	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها					
3	تحديد مواطن حدوث الضياع والاسراف لتحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة					
4	يساعد التدقيق على ايجاد منهج منضّم و دقيق لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة و التوجيه و التحكم					

المحور الثاني: ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية.

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
5	يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة					
6	لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع					

					لا يكفي إطلاع المراجع على إجراءات و ضوابط الرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط	7
					يجب أن يتأكد المراجع من فهم النظام بجم انه يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات الفهم و التتابع بيان أوراق العمل ، التي تحدد نقاط القوة و الضعف	8
					تصمم إختبارات إستمرارية للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت لها	9
					تقليل فرص الأخطاء بوضع ضوابط و إجراءات	10
					يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة و توضيح أسباب الإنحرافات	11
					يقوم المراجع بتحديد نقاط الضعف في النظام عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة	12

المحور الثالث: العلاقة ما بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
13	تستعمل المصادقات الخارجية للتأكد من صحة الأرصدة					
14	لا يمكن للمراجع الإستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو إستبعادها نهائيا حتى و إن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية فعال					
15	الحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق و سلامة و صحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها دفاتر و السجلات و القوائم المالية للمؤسسة					

					القيام بإختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة	16
					تحديد مواطن حدوث الضياع و الإسراف لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة	17
					يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام و مؤثر على القوائم المالية للمؤسسة	18
					يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة و الجوهرية كاف و معقول	19
					القيام بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها	20

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تقويم نظام الرقابة الداخلية ، حيث تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أهم الوظائف داخل المؤسسة ، و يكمن هذا الأثر عند إستخدام هذه الوظيفة كأداة إدارية فعالة هدفها تقويم هذا النظام .

في الجزء النظري قمنا بإتباع المنهج الوصفي من خلال عرض مفاهيم حول المراجعة بصفة عامة و المراجعة الداخلية بصفة خاصة و نظام الرقابة الداخلية ، وكذا العلاقة بينهما ، أما في الجزء التطبيقي إتبعنا منهج الإحصائي التحليلي و من أجل ذلك أجريت دراسة الإستبيان لعينة مجمع "متيجي" مستغانم و إتمدت الدراسة على البيانات التي جمعت عن طريق إستمارات الذي تم توزيعها على العينة المختارة المتمثلة في الأفراد المعنيين في المجمع محل الدراسة .

الكلمات المفتاحية : المراجعة ، المراجعة الداخلية ، نظام الرقابة الداخلية . إستمارات الإستبيان .

Résumé :

Cette étude avait pour éclaircir le rôle de l'audit interne et son impact sur le contrôle interne, car le rôle de cette dernière se considère parmi les activités clés dans l'entreprise. En partie théorique on a suivi l'approche descriptive à travers l'affichage des concepts sur l'audit de façon générale ainsi que l'audit interne de façon spéciale et le contrôle interne. Sur le côté pratique on a suivi le programme d'études des statistiques analytiques tout on se basant sur les informations collectées à travers des questionnaires d'étude distribués sur le personnel du groupe METIDJI MOSTAGANEM.

Mots clés : Révision. Révision interne. Audit interne. Questionnaire d'étude.