



جامعة عبد الحميد
UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM
ابن باديس

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص :

الشعبة :

المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية و تحسين التسيير

دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته (مستغانم GIPLAIT)

مشرفا و مؤطرا:

ابرهيمي عمر

مقدمة من طرف الطالبة :

ويسي آمنة

أساتذة اللجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مقررا	ابرهيمي عمر	أستاذ مساعد أ	جامعة عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر أ	جامعة عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية : 2018-2019

إهداء

أهدي هذا العمل إلى جميع أفراد العائلة وإلى جميع الأصدقاء

والزملاء في الدراسة وإلى جميع الأقارب وأبناء الحي وإلى كل

من

ساهم في هذا العمل من قريب ومن بعيد

شكرو عرفان

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل وأتقدم جزيل الشكر الى

الأستاذ المشرف على هذا العمل

كما أشكر موظفي مؤسسة ملينة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته Giplait ولا أنسى كل من

قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد وكل أصدقائي الطلبة

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	شكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول و الأشكال
	الملخص
أ	المقدمة
05	الفصل الأول: عموميات حول المراجعة
05	تمهيد
06	المبحث الأول: ماهية المراجعة
06	المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة
09	المطلب الثاني: أنواع المراجعة و فروضها
14	المطلب الثالث: معايير المراجعة
18	المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: نشأة و مفهوم المراجعة الداخلية
20	المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية
20	المطلب الثالث: أهداف و أهمية المراجعة الداخلية
22	خلاصة
24	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية
24	تمهيد
25	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
25	المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية
26	المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة
28	المطلب الثالث: أهداف و أنواع الرقابة الداخلية
31	المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الأول: أساليب تقييم الرقابة الداخلية
34	المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية
36	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة و تقييم الرقابة الداخلية
40	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته مستغانم giplait
42	تمهيد
43	المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته giplait
43	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ملبنة
45	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة giplait

46	المطلب الثالث: نشاط المؤسسة
47	المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في المؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الأول: مهام المراجع الداخلي في المؤسسة
48	المطلب الثاني: دراسة وتحليل الإستبيان الموجه للمراجع الداخلي
53	المطلب الثالث: تحديد نقاط القوة و الضعف في المؤسسة
55	خلاصة
57	الخاتمة
61	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال :

أولا: قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	تطور تاريخي للمراجعة وأهدافها	رقم (01-01)
12	أنواع المراجعة	رقم (02-01)
32	قائمة الإستقصاء نشاط المقبوضات	رقم (01-02)
34	العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	رقم (02-02)
49	ما مدى تأثير المهام التالية على نظام الرقابة الداخلية؟	رقم (01-03)
50	مامدى تأثير إستقلالية المراجع الداخلي ؟	رقم (02-03)
51	مامدى تأثير كفاءة و خبرة المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ؟	رقم (03-03)
52	ما مدى تأثير رقابة المراجع الداخلي لنتائج المبلغ عنها في نظام الرقابة الداخلية ؟	رقم (04-03)
52	مامدى تأثير الصعوبات التي يواجهها قسم المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية ؟	رقم (05-03)

ثانيا : قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
45	الهيكل التنظيمي لمؤسسة giplait	رقم (01-01)

المخلص

تسعى هذه الدراسة الى التعرف على التدقيق الداخلي لما له من أهمية داخل المؤسسة بالتطرق لأهدافه ومختلف المعايير والأركان التي يقوم عليها، وتوضيح مهام ووظائف المدقق الداخلي، وكذلك التعرف على نظام الرقابة الداخلية بالتطرق لمكوناته ومختلف إجراءات ومقومات النظام مع توضيح علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية وإبراز كيفية تفعيل نظام الرقابة الداخلية بواسطة التدقيق الداخلي. ولتحقيق أهداف البحث قمنا بدراسة حالة مؤسسة انتاج الحليب ومشتقاته -مستغانم - ، بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية وإجراء المقابلات والاطلاع على مختلف الوثائق التي تهمننا في هذه الدراسة. وخلصت الدراسة ان التدقيق الداخلي يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم النظام وتدقيق العمليات اليومية، والتقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية من أجل تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية،

Résumé :

Cette étude vise à identifier l'audit interne en raison de son importance au sein de l'institution, répondant aux objectifs et les différentes normes et piliers sur lesquels il repose, et de clarifier les tâches et les fonctions de l'auditeur interne, ainsi que pour identifier le système de contrôle interne en adressant ses composantes et les différentes procédures et éléments du système, ce qui indique la relation du système de contrôle d'audit interne intérieur et mettre en évidence comment activer le système de contrôle interne par l'audit interne.

personnelle et des entrevues et voir les divers documents qui nous intéressent dans cette étude. L'étude a conclu que l'audit interne contribue à l'activation du système de contrôle interne par la compréhension du système et vérifier les opérations quotidiennes, et l'évaluation périodique du système de contrôle interne afin d'améliorer les points forts et remédier aux insuffisances découverte dans le système de contrôle interne.

Mots clés: vérification interne, système de contrôle interne

لقد عرف العالم الاقتصادي في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسين الأداء في المؤسسات أمراً لا بد منه.

وبما ان المؤسسة تسعى الى الوصول لمعدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء والاستمرار فلابد من إتخاذها للتدابير اللازمة لتجنب الأخطار محتملة الوقوع لهذا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمراً ملحا وحتميا للمؤسسات المعاصرة فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

وقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة الداخلية من أساليب المراجعة التقليدية الى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات أهمية الأكثر في المؤسسة وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم إجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها. حيث أن وضع نظام الرقابة الداخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية يشكل حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها الى ادنى حد ممكن.

واستنادا على الطرح السابق إرتأينا ان يتمحور بحثنا حول الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:
الإشكالية الرئيسية:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟
وهنا تظهر لنا عدة تساؤلات فرعية والتي هي كالآتي :
الأسئلة الفرعية:

1. ماهي المراجعة الداخلية وأهم أسسها؟
2. ماذا نقصد بالرقابة الداخلية وأهم سياساتها ؟
3. فيما تتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ؟
- 4 كيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟

الفرضيات:

1. المراجعة الداخلية هي نشاط إستشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة لأنها تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابة والسيطرة.
 2. الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة من السياسات المستعملة للحفاظ على استقرار المؤسسة.
 3. تعتبر كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وظيفة أساسية في المؤسسة لهما نفس الأهداف المراد تحقيقها رغم إنفصال كل وظيفة عن الأخرى واستقلاليتها.
 4. تعتبر المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك للحرص على الدقة والفعالية لإجراءات المتبعة، واكتشاف نقاط الضعف وقياس الفعالية والكفاءة.
- أسباب ودوافع الدراسة:

1. محاولة فهم المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية لأهميتها البالغة في الوقت الراهن وما صاحبه من تطورات في هذا المجال .
 2. الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل الباحثين إيجاد أنجع الطرق والسبل لتفعيل مراجعة الداخلية فعالة وأكثر دقة ومصداقية.
 3. الضعف الكبير الذي تعيشه المراجعة الداخلية في المؤسسات.
 4. كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بالتخصص الدروس.
- أهداف الدراسة:
- إن الغرض من دراستنا لموضوعنا هذا استند إلى عدة أهداف المتمثلة في:

1. عرض الإطار الفكري والنظري للمراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.
 2. إظهار أهمية المراجعة الداخلية كونها تعتبر أداة فعالة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية .
 3. إبراز أهمية المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم إستغلالها بشكل فعال.
 4. العمل على الرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من نطاق المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في دور المراجعة الداخلية من خلال ما تقوم به للمحافظة على أصول المؤسسة وديمومتها إضافة الى رفع كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية الذي يعتبر الركن الأساسي في عمل المراجع الداخلي خاصة في ظل إتساع نطاق الاعمال وتعقدها ، الامر الذي يستلزم من المراجع أن يكون على يقين ودراية تامة بالمستجدات.

المنهج المتبع:

طبيعة البحث اقتضت التعامل مع عدة مناهج من أجل الإلمام بمحتوى الدراسة حيث تم الاعتماد على:

- المنهج التاريخي من خلال تتبع التطور التاريخي لظهور المراجعة والرقابة الداخلية.
- النهج الوصفي من خلال عرض الجانب النظري لتطور المراجعة والرقابة الداخلية .
- المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك من خلال تحليل المعطيات المتحصل إليها.

الدراسات السابقة:

- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير ي علو. التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007/2006.

وقد تضمنت الدراسة بشكل رئيسي معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية لمعايير التدقيق الداخلي للتعرف عليها، وأظهرت نتائج الدراسة العديد من النقاط كان أهمها أن البنوك التجارية الأردنية تقوم بتطبيق معايير

التدقيق الداخلي المتعارف عليها، كما تشير الى أنه لدى تحليل الهيكل التنظيمي للبنوك التجارية الأردنية. وجد أن دائرة التدقيق الداخلي تتبع تنظيماً الى لجنة التدقيق. وكذلك خلصت الدراسة ان مجموعة من التوصيات لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية. 2.مرزاق امال ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مديرية سونلغاز بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية نخصص فحص محاسبي، جامعة خيضر بسكرة، 2014/2013.

تضمنت الدراسة موضوع المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة الداخلية من الناحية النظرية والتطبيقية وتوصلت الدراسة الى أهمية المراجعة والرقابة الداخلية في تحسين مختلف الأنشطة لتجنب الوقوع في الانحرافات وذلك بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والذي يسهل بدوره نظام الرقابة الداخلية كونه جزء منه، وكفاءة نظامها الرقابي يتوقف علي وجود وظيفة مراجعة داخلية مستقلة تقوم بالمتابعة والرقابة.

خطة وهيكل البحث:

وحي تتمكن من الامام بجوانب البحث وتحليل الإشكالية المطروحة ومزاولة اختبار الفرضيات المذكورة اعتمدنا تقسيم الدراسة كما يلي:

الفصل الأول : جاء الفصل الأول مدخل عام . للمراجعة الداخلية حيث تم تقسيم الفصل الى مبحثين كما يلي المبحث الأول : عموميات حول المراجعة من حيث المفهوم ، النشأة وانواع المراجعة وفروضها والمبحث الثاني كان تحت عنوان أساسيات المراجعة الداخلية وتضمن نشأة المراجعة الداخلية وخصائص واهداف واهمية المراجعة الداخلية .

الفصل الثاني: جاء الفصل بعنوان نظام الرقابة الداخلية وتم تقسيم الفصل إلى مبحثين كان أول بعنوان ماهية الرقابة الداخلية أما المبحث الثاني فهو دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية . بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها والذي يسهل بدوره نظام الرقابة الداخلية كونه جزء منه، وكفاءة نظامها الرقابي يتوقف علي وجود وظيفة مراجعة داخلية مستقلة تقوم بالمتابعة والرقابة.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفية جد مهمة، فالمؤسسات في وقتنا الحالي بغض النظر عن حجمها تحتاج إلى مراجعة داخلية، كذلك فإن هذه المهنة لا تأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة، فرغم اعتماد المراجعة الداخلية من طرف المؤسسات الصناعية والتجارية بالدرجة الأولى، إلا أن المؤسسات الخدمية هي كذلك تحتاج هذه الوظيفة.

والمراجعة الداخلية لا تقتصر على الجانب المالي والمحاسبي فقط بل يتسع نطاق تطبيقها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، بهدف التحكم بها بشكل أسهل وأكثر فعالية بغية تحقيق أكبر فائدة للمؤسسة.

وحتى نوضح ماهية المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، فإننا سنتطرق في هذا الفصل المعنون بعموميات حول المراجعة الى مبحثين :

المبحث الأول: ماهية المراجعة

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية

المبحث الأول: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم الانظمة الرقابية داخل المؤسسة، لما تلعبه من دور في دعم قرارات الادارة والتخفيف من المسؤولية للقيام عليها، كما تعد المراجعة الداخلية أداة بيد الإدارة تراقب بواسطتها كل ما حدث داخل المؤسسة، وذلك بوجود نوع من التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، إذ يستفيد كل طرف من الاخر في أداة مهمته على أكمل وجه.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة

اولاً: نشأة وتطور المراجعة¹

إن المتتبع لتاريخ تطور المراجعة يلاحظ أن بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية يرجع الى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of internal auditor في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع الانتفاع بخدماتها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث ساهم منذ عام 1947 إصدار قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية صادرة من معهد المراجعين الداخليين ، عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية، وعام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية على أنه مراجعة للاعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق واهداف المراجعة الداخلية كثيراً في المنشآت المختلفة، وقد تتميز وخاصة في المنشآت الكبيرة بأمر متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية، وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد المراجعين الداخليين على صعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978، وبحق فإن هذه المعايير التي تم اقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعين الداخليين والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة، وعرفت المراجعة الداخلية حينها على انها وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقويم أنشطتها وهدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المسورة.¹

والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم مراجعتها، وفي عام 1996 تم إصدار دليل أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية صادر عن معهد المراجعين الداخليين وتم صياغة دليل جديد لتعريف

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006، ص30،33.

المراجعة الداخلية عام 1999 وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية. والجدول التالي يوضح أهم مراحل تطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

الجدول رقم (1-1) التطور التاريخي للمراجعة واهدافها

المدة	الامر بالمراجعة	المراجع	اهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك الامبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين كاتب	معاقة السراق على اختلاس الأموال حماية الاموال
من 1700 الى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش و معاقة فاعلية، حماية الأصول
من 1850 الى 1900	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 الى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الاخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1970 الى 1990	الحكومة، هيئات اخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات اخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي
المصدر/محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7 ، 8			

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المراجعة الداخلية في بداية الأمر كانت تتعلق بكيفية حماية الأموال من السرقة وتجنب الغش والأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية وسلامة انتظامها وكثرتها. بالمراجعة الداخلية في أواخر القرن العشرين وبدايات القرن الواحد والعشرين، فأصبحت الحكومة والهيئات والمساهمين الشاهدة على نوعية نظام الرقابة الداخلية والشاهدة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير.

ثانياً: تعاريف حول المراجعة:

التعريف الأول: "المراجعة هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقودها فيما يتعلق

حقائق حول الوقائع وأحداث إقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بتلك الحقائق والمعايير

المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات للمهتم بذلك التحقق"¹

التعريف الثاني: عرفه "bonnault et germond المراجعة بأنها إختيار تقني صارم وبناء بأسلوب، من طرف

مهي مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة،

وعلى مدى إحترام. الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام. القواعد والقوانين

والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"²

التعريف الثالث: المراجعة هي "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

والحكم على

العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات³ فالمرجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية

مستقلة تنشأ

داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم أأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، وهذه المراجعة الداخلية إ

مساعدة

الأفراد داخل التنظيم للقيام. بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير

التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم مراجعتها"⁴

ومن خلال التعاريف السابقة للمراجعة الداخلية يمكن استخلاص التعريف التالي: تعتبر المراجعة الداخلية

وظيفة مستقلة تقوم على أساس فحص وتقييم أنشطة المؤسسة وذلك كخدمة لها، وتقوم بتقديم النصح

والإرشاد للمؤسسة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عماف، 2002، ص 25.

² طوار زمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الساحة المكنية بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 09.

³ محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات، الجزائر، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، 2003، ص 11،

⁴ فتحي رزق السوافي، وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 65، 66.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة وفروضها

أولاً: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر إليها من خلالها وتصنف

المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

- 1 - من حيث نطاق عملية المراجعة وتنقسم إلى:¹
 - **المراجعة الكاملة:** وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي في محاييد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كانت المراجعة الكاملة تفصيلية، حيث يقوم المراجع بفحص القيود كاملة، وهذا عندما كانت المؤسسات ذات حجم صغير أما الآن وبتوسع الأعمال ونشوء الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة وعدم قدرة المراجع بالقيام مراجعة جميع العمليات وكافة المستندات والسجلات فقد أصبحت المراجعة كاملة اختبارية.²
 - **المراجعة الجزئية:** المقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، وان يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من فحصها، وجب على مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية عمل إتفاقي كتابي يحدد في المطلوب منه والقيام به ، كما يجب عليه هذا الاتفاق.³
1. من حيث توقيت المراجعة: يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز بين نوعين هما:⁴

● **المراجعة المستمرة:**

يقصد بها القيام بعملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم. يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

¹ - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سابق، ص 319، 320

² - محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 18، 19

³ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2007، ص 10

⁴ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1998، ص 12

المراجعة النهائية:¹

- وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد إنتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية.
- ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذه الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة ومن المزايا التي تحققها المراجعة النهائية.
- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها وإقفالها.
- عد. حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا كثيراً على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الإنتهاء من عملية الاقفال.
- أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فأهمها:
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وخاصة إذا أخذنا في الإعتبار عامل الزمن كعنصر محدد لإنهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني للمراجع.
- أن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الإهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة، أداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم بأنه لن تكتشف الأخطاء إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء بعملية المراجعة.
- أن إكتشاف الأخطاء والتعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء، أن التوقيت إكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.
- قد يؤدي إستخدام المراجعة النهائية إلى إرتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب المراجعة.
- 2- من حيث درجة الإلزام. لعملية المراجعة : تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني الى نوعين:²

- أ. المراجعة الإلزامية : هي المراجعة التي تفرضها التشريعات القانونية التي تلزم . المشروعات بضرورة استخدام . مدققي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع.
- ب. المراجعة الإختيارية: هذه المراجعة تتم بإرادة أصحاب المشروع واختيارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين مدقق حسابات لمشروعاتهم.

¹ -عبد الفتاح الصحن ،محمد سمير الصبان ،شرفة علي حسن ، أسس المراجعة ،الأسس العلمية و العملية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص43، 47

² -أشرف محمد عباس الرماحي ،مراجعة المعاملات المالية ،دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ،2009، ص 27

3. من حيث الاختبارات: تنقسم إلى نوعين¹:

أ- المراجعة الشاملة: تعني المراجعة الشاملة أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمنشآت صغيرة الحجم، حيث أنه في حالات المنشآت كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة الى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراجعتها باستمرار.

ب. المراجعة الاختبارية: إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم بها أدى الى إستحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل لذا استوجبت الحالة الى المراجعة الاختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل أي اختبار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبية التي يمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقاً من هذه العينة.

4. من حيث القائم بعملية المراجعة: تنقسم الى نوعين هما:²

أ. المراجعة الخارجية: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد يكون مكتب من مكاتب المحاسبية والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجعة الخارجية هي فحص مستند لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصاً فنياً دقيقاً ومحايداً للتحقيق الهدف السابق بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة و المراجعة الخارجية في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون القيد ويتطلع على ما يريد متى شاء وهو إلزامي.

ب. المراجعة الداخلية: هي نشاط تأكيدى إستشاري مستقل وموضوعي إضافة قيمة المؤسسة لتحسُّ عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤاً وبتكلفة معقولة.³

¹ - محمد بوئين، مرجع سبق ذكره، ص 15

² رأفت محمود سلامة علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2011، ص 39

³ - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة سطيف، سنة 2011، ص 13

ونظرا لتعدد أنواع المراجعة فنقوم بتلخيص الأنواع في الجدول التالي رقم 02:

نوع المراجعة	طبيعة المراجعة	المعايير الموضوعية	طبيعة تقارير ادراج
القوائم المالية	بيانات القوائم المالية	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً	رأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية
الالتزام	البيانات التي تتعلق بالقواعد والقوانين والسياسات	السياسات الادارية، القوانين التنظيمية، وأية متطلبات أخرى	ملخص لعملية ادراجة وتحديد درجة ومدى الالتزام
التشغيل	بيانات التشغيل والأداء	الاهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الجهة المسؤولة	مراجعة الكفاية والفعالية وأعضاء التوصيات

المصدر: عبد السلام . عبد الله سعيد أبو سرعه ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير في

العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009 ، ص 27

ثانياً: فروض المراجعة

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى، وتمثل في الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الأتي:

1. قابلية البيانات للفحص:¹ تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية احكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.
2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصصلحة إدارة المشروع : هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي، يعني استحالته، فقد يكون هناك أحياناً بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فبإدارة المشروع، قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراقب، وفي هذه الحالة جب أف يكون المراقب متيقظاً لهذا الإحتمال .

¹ -محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ، 2005 ، ص 12 ، 15

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية :
يثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء ، فوجود هذا الفرض سوف يساعده على إكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية.¹
4. فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : إن قوة الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي أخطاء المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليما كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمرا ممكنا من جهة أخرى.
5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم علي سلامة المواقف المعينة.
6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكوف كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض انه إذا اتضح مراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإصدار رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك والعكس صحيح.²
7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: يقوم . المراجع في هذا البند بعمل كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه إتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع علي أساس لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلي رأسها استقلالية المراجع في عمله، تشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم . المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى لتحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.³

¹ عبد الفتاح صحف ، محمد سمير الصبيان ، اسس المراجعة (الاسس العلمية و العملية)،الدار الجامعية ،مصر 2004 ، ص 28

² -عوالي محمد بشير ، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل اتمؤسسة ،رسالة ماجستير في علوم التسيير ،تخصص إدارة أعمال ،قسم علوم التسيير ،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة ورقلة ،الجزائر ، 2004، ص 6

³ -رشام نسيم ،أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري BEA وكالة ابويرة 37 ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة و مراجعة ،جامعة أكلي محمد اولحاج ،البويرة ، 2013/2012 ص 21

المطلب الثالث: معايير المراجعة.

تعتبر المعايير مجموعة من الأنماط التي يجب أن يتحلّى بها المراجع أثناء أدائه مهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعم عملية المراجعة، وفيما يلي سيتم التطرق للمعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي التي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

1. المعايير العامة¹:

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب فهي معايير مرتبطة بشكل مباشر بالتكوين الذاتي لمراجع الحسابات، ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج ثلاث معايير وهي:

أ. التأهيل العلمي والعملية: لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل . وفي مجال المراجعة المالية خضع المراجع متطلبات معينة للدخول الى ممارسة المهنة ومما لاشك فيه أن كافة إجراءات المراجعة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعليم الرسمي المنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكيمة وشخصية عن أداء مهمة المراجعة ومن ثم فإن مهمة المراجع عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدراً من التدريب كافياً ومناسباً للمستوى الذي يعملون عنده، وحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وأن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب إنما تعتمد على "فرض التزامات المهنة".

ب. الإستقلالية: غالباً ما يشار إلى الإستقلال على أن حجر الزاوية للمراجعة فبدون الإستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجع ستكون لا شيء إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في إتجاههم الذهني عند أدائهم عملية المراجعة (الإستقلال في المحيطة) حيث يتعين أن يكون استقلالهم عن العميل مدركاً عن طريق المستخدمين (الإستقلال في المظهر)، ويتطلب الإستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند مجمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب أن يتحيز المراجع سواء اتجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث.²

ج. العناية المهنية الواجبة: تنص معايير أيداء المهني للمراجعة على ضرورة تأدية كافة أعمال المراجعة بإمتياز وعلى مستوى عالي من العناية المهني والتفوق المهني هو مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين فيه بصفة الشخصية، حيث لا بد من توافر

¹ زين يونس عواد مصطفى، المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع، الوادي، الجزائر، 2010، ص 20، 23

² - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2007، ص 7، 9

الكفاءة المهنية للعاملين بها وأن يتوافر المهارات الملائمة في المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة وجب أن يتوافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية حيث يعتبر الإشراف على قسم المراجعة الداخلية هو مسؤولية مباشرة تقع على عاتق رئيس القسم وهي عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير المراجعة ومتابعة ما ورد به من توصيات. ويجب أن يكون هناك جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية ولا يترك ذلك لأفراد مراجعة أعمالهم حيث أن ذلك يؤثر على معيار الإستقلال للمراجع الداخلي، كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير "العلاقات الإنسانية" ويهتم بتوافر المعلومات والمهارات ويسعى إلى التعليم المستمر و يبذل العناية المهنية المعقولة.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملية تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على معايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مخلصاً غير مستقل و يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلاً علمياً أو عملياً، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول المتوخاة من المراجعة²

(2) معايير العمل الميداني : وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها المعايير التالية:

- ❖ معيار دقة وتخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين : يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة، حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها وقد تم استيعابها من طرف المساعدين، حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع هذه العملية وإختلاف العناصر التي تخضع لها، وجب قبل وضع خطة التدقيق التعرف على المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل.¹
- و يجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخطة الموضوعية خصوصاً بالنسبة للموظفين الجدد، ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.
- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: هنا يجب على المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التقدير الحسابات، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق وحكمه الشخصي، وأما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المطبقة فعلاً وحسب الخطة المرسومة لها، ويتعذر في بداية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في

¹ -نواف محمد عباس الرماحي،مراجعة المعاملات المالية،دار الصفاء للنشر و التوزيع،عمان، 2009، ص 47، 49

نظام الضبط الداخلي عند تقرير مدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها إجراءات التدقيق، إذ أن هذه الثقة تكون مبنية على فروض لا تؤيدها اختبارات التي يجريها المدقق الخارجي فيما بعد بل قد تكشف هذه الاختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج إعادة النظر في برنامج التدقيق وتنقيحه لأن اختبارات أثبتت عدم صحة الفروض أو ولية التي بني عليها المدقق برنامجها الأصلي، وقد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق اختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة التدقيق إلى غيرها أو التعديل مواعيد إجراءات التدقيق.¹

➤ **معياري إعداد التقرير (إبداء الرأي):** وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق

وتتضمن المعايير التالية:²

➤ **معياري القواعد المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولذا تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مدقق الحسابات عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك ورد في التقارير النموذجية التي وضعتها بعض جمعيات المحاسبين والمدققين فقرة حول رأي المدقق فيما إذا كانت إدارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

➤ **معياري ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:** ويقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة. وذلك لتحقيق ما يلي:

✓ ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال الفترات المختلفة وضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة.

✓ بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية إذا تعرضت للمبادئ المحاسبية للغير.

➤ **معياري الإفصاح التام:** وينص هذا المعيار على إعداد التقارير على أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، وأن يقوم المراجع بالإشارة في ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير كاف بدرجة معقولة، حيث أن يشير المراجع في هذه الحالة في تقريره. ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات

¹ -خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 79، 80

² -نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سبق ذكره، ص 49,50

وتبويبها وتصنيفها ي القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية¹

➤ معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة : يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناع عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعرب بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية العام وأن حساب أرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المشروع عن السنة الخاضعة لعملية التدقيق²

¹ - غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، 2006 ، ص 47

² - نواف محمد عباس الرياحي، مرجع سابق ، ص 52

المبحث الثاني: أساسيات المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة لمساعدتها في التوصل إلى تحقيق الأهداف المرسومة لها، ولقد إزدادت أهميتها في وقتنا الحالي وخاصة في السنوات الأخيرة من قبل المؤسسات . وسوف نقوم بعرض أكثر تفصيل من خلال البحث. **المطلب الأول : نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية .**
أولاً: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت الى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل تكاليف المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أف التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إخضاع حساباتها للمراجعة خارجية حي يتم المصادقة عليها، وبقي دور المراجعة الداخلية مهمشا بحيث لم تحض بالإهتمام اللازم. في بادئ الأمر، الى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجع الداخلي الأمريكي (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و1971 حيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات الى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة.

وفي وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية بإعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر حيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية¹. أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الإعتراف بها كنشاط 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 "يتعين على المؤسسات العمومية الإقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أمانات سَيرها وتسييرها، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة تسيير المؤسسة الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة

¹ - سعودي مبروك رياض، دور المراجعة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة حدود سليم بطولقة ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص 6

في إطار الصلاحيات الخاصة بها، ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.¹

ثانيا: مفهوم . المراجعة الداخلية.

تعددت تعريف المراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، ومن أهم التعاريف نذكر: التعريف الأول: "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الإنتقادي المنظم والتقييم المستمر المخطط

والسياسات والإجراءات ووسائل المراجعة الداخلية وأداء إدارات والأقسام المختلفة بهدف التحقق من مدى الإلتزام بهذه الخطط والسياسات وإجراءات ووسائل الرقابة ومدى كفاءة وفعالية هذه الخطط والسياسات وإلجراءات ووسائل الرقابة لأداء إدارات وأقسام"²

التعريف الثاني: "هي نشاط توكيد وإستشارة مستقل وموضوعي الهدف من إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة"³

التعريف الثالث: "عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييبي مستقل ينشأ

داخل المؤسسة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.

وعرف كذلك Etienne المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات

لصالح المديرية العامة"

التعريف الرابع: "عرفها مجمع المحاسبين الأمريكيين على أنها: "مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة"

التعريف الخامس: "عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI على أنها هي فحص

دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة بهدف مراقبة وتسيير المؤسسة، يقوم بهذا النشاط قسم

مستقل عن الأقسام الأخرى، إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا الفحص الدوري

هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية، و بصدق المعلومات

وبشرعية العمليات، وفعالية التنظيمات ووضوح وملائمة الهياكل "

من خلال التعاريف السابقة يمكننا ان نستخلص أن المراجعة الداخلية هي:

➤ المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي يكون داخل المؤسسة.

¹ -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 02 قانون 01/88 ،الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988

² -عبدالفتاح الصحن ،محمد السيد سرايا ، الرقابة و المراجعة الداخلية ،دار الجامعة 1998 ، ص 185 ، 186

³ طارق عبد العال ،حوكمة الشركات و الازمات المالية العلمية ،الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 2009، ص 288

- تعمل المراجعة الداخلية على تحقيق أهداف المؤسسة.
 - تسهل عملية فحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية بشكل أكثر دقة.
 - تساعد علي تقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف العيوب والثغرات.
 - المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة العمليات المالية وحماية أصولها.
- المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية.**
- تمتاز المراجعة الداخلية جملة من الخصائص وهي¹:
- المراجعة الداخلية وظيفة شاملة : فهي في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.
 - المراجعة الداخلية وظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
 - الاستقلالية: رغم أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المراجع أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.
- إضافة الى تلك الخصائص نذكر الخصائص التالية:
- ✚ المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
 - ✚ المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
 - ✚ المراجعة الداخلية تسعى الى ترشيد قرارات الإدارة توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب.
- المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة**
- من خلال العرض السابق لمفهوم المراجعة الداخلية يتبين لنا أن للمراجعة الداخلية أهمية بالغة ومجموعة من الأهداف كما يلي:
- أولاً: أهداف المراجعة**
- تتمثل أهم أهداف المراجعة في النقاط التالية:
- أ. هدف الحماية: كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف الى حماية أصول المنشأة كما تهدف الى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره الى حماية المنشأة من الإختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان هدف المراجع الداخلي ينصب على:
 - ✓ حماية أصول المنشأة.
 - ✓ التأكد من المواثمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة.

¹ ثناء علي القباني و نادر شعبان السواح/المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني،الدار الجامعية،الاسكندرية،مصر ، 2006 ، ص 29,30

- ✓ التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشأة.
- ب. هدف البناء: ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص والشكل التالي يوضح لنا هدفي المراجعة¹
- ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية.
- ترجع أهمية المراجعة الى أهميتها البالغة داخل المؤسسة، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات الحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظرا إستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة. وعموما فأهمية عملية مراجعة الحسابات وأثرها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في إتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي :
- ✓ تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات.
- ✓ يستلزم إتخاذ قرار معين وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.
- ✓ تكوين دوافع لإتخاذ موقف مناسب يؤدي الى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.
- ومن ناحية أخرى فكون المراجع عضو في التنظيم وهو مكتب المراجعة، فإنه يمثل دورا آخر في الإتصال ويرمي هذا النوع من الإتصال ويسمى الإتصال الموجه الى الداخل- الى تحقيق الأهداف التالية:
- ✓ خلق الوعي لدي المراجع بأهداف مكتب المراجعة.
- تعليم المراجع التطورات الهامة، والتي تؤثر علي مكاتب المراجعة.
- ✓ زيادة فعالية المراجعين القائمين بالإتصال في المجتمع.
- ✓ إشباع رغبات المراجعين في الإطلاع علي كل ما جري في مكتب المراجعة.

¹ - بلعياي السعدي، أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، راسة حالة شركة التوظيف و فنون الطباعة EMBAG برج بوغريج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،تخصص فحص محاسبي ،جامعة محمد خيضر ،بسكره ، 2014/2015 ، ص 14

خلاصة

تعتبر المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة للمؤسسات إذ ظهرت الحاجة الملحة لهذا مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وذلك بغية التعرف على مدى الكفاءة في تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة من طرف الإدارة العليا، وكذا التوجهات المعمول بها. كل هذا كان سبب في ضرورة وجود وظيفة المراجعة الداخلية والتي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الصحيح حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، إذ يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة مالية ومراجعة إدارية كل هذا لإكتشاف العيوب وأخطاء والتبعيات الموجودة والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب لتجنب أكبر قدر ممكن من الخسائر، كل هذه العوامل ساعدت على زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية وعززت مكانتها في المؤسسات في الوقت الراهن.

تمهيد

لقد أدت الفضائح المالية في المؤسسات الكبيرة مثل "ووردكو" و"أنروف" إلى زعزعة الثقة لدى المهتمين إضافة إلى تزايد وتيرة أزمات المالية التي باتت تعدد النظام المالي في الوقت الراهن ويعود ذلك في كثير من الأحيان إلى فشل وضعف الرقابة الداخلية لدى المؤسسات.

فوجود نظام فعال للرقابة الداخلية في أي مؤسسة من شأنه حماية المساهمين والمهتمين وكافة الأطراف ذات الصلة الذين تجمعهم مصالح مشتركة فنظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والإئتمان السليمة.

فالرقابة الداخلية تعتبر الركيزة الأساسية في المؤسسة لتحقيق الأهداف والخطط المرسومة وبناء على ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:
المبحث الأول : ماهية الرقابة الداخلية .

المبحث الثاني دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الداخلية¹

إن موضوع الرقابة الداخلية يهدف أساساً إلى إبراز أهمية وجود نظام سليم في المؤسسة ليضمن لها تحقيق أهدافها بطريقة أكثر فاعلية وكفاءة واستخدام الموارد المتاحة لها أحسن إستغلال، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية يساهم في إجتنب الأخطاء وارتكاب أعمال الغش والتلاعب، وإمكانية اكتشافها بسرعة فور حدوثها.

المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاته قديم وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطراب الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة، والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة لإدارة حماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في الإدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، الموازنات، تقسيم العمل وغيرها.

أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطة إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو إلى توزيع السلطات على المديرين الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرين الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى أما بالنسبة للبيانات الدورية التي بحاجة لها إدارة المؤسسة، فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل إتخاذ القرارات وأنسبها لتصحيح الإنحرافات وحتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات لابد من نظام للرقابة الداخلية السليم.²

¹ خالد امين عبدالله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار النشر، عمان ط 1998، 1، ص 132

² -علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال، إثراء للنشر و التوزيع، عمان الأردن ، 2008 ، ص 25

المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تتعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لذا سوف نورد بعض التعاريف المقدمة لنظام . الرقابة الداخلية.

التعريف 01: عرفه هنري فايول الرقابة بأنها "التحقيق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شئ يسير حسب الخطط الموضوعية وذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف وأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها، وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة التي هي ضرورية ولازمة ليست فقط للخدمات والمشروعات بل أيضا جهد جماعي مهما كان غرضه.¹

التعريف 02: عرفه السلوكيون من بينهم رائد الفكر السلوكي الحديث "تيري جورج" الرقابة على أنها قدرة المدير على التأثير في سلوك أ أفراد في تنظيم معين حيث حقق هذا التأثير سلوك أأفراد في تنظيم معين وهذا بدوره يؤدي الى النتائج المستهدفة.²

التعريف 03: عرف إيضاح معايير التدقيق الدولية "ISA" رقم 55 الرقابة الداخلية بأنها: "عبارة عن العملية التي تنفذ عن طريق مجلس الإهدارة أو الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوف تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف والتي تقع داخل ثلاثة مجموعات هي:

إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية؛

فعالية وكفاءة أعمال المؤسسة؛

الإلتزام بالقوانين واللوائح.³

التعريف 04: عرف مكتب المحاسبة العام أدمريكي (GAO) Government Accountability Office الرقابة الداخلية على أنها: "هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والانتاجية، البرمجة، الكفاءة، والاعتقاد، الفعالية، وتشجيع التعاون بين العاملين وإتخاذ السياسات الإدارية المناسبة".⁴

¹ -نفس المرجع ، ص 25

² -عبدالكريم ليو مصطفى، الإدارة و التنظيم، المفاهيم -الوظائف -العمليات مجموعة النيل العربي، طباعة نشر و توزيع ، 2001 ، ص 246

³ -محمد تهامي طواهر مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظرية الممارسة التطبيقية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،

ص 85

⁴ -ريمان تحمد محمد رويجة ، دور الرقابة الداخلية كالية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر ،بحث مقدم الى

المؤتمر السنوي الخامس ،لقسم لمحاسبة كلية التجارة ،جامعة القاهرة ،المحاسبة في مواجهة التغييرات الاقتصادية و السياسة المعاصرة ، ص 09

التعريف 05: على حسب (IFACI) Institut français de l'audit et du control للمعهد الفرنسي للمدقق والمراقب الداخلي التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة IAG فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموعة الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف تشمل على إحترام السياسة الإدارية المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال هذه تشمل على إحترام السياسة الإدارية، حماية الأصول وقاية أو اكتشاف الغش وأخطاء، سديد مدى كما الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.¹

التعريف 06: عرفت جنة حماية المنظمات COSO المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها العملية المتخذة من طرف مجلس الادارة، والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والنظم.²

من خلال ما تطرقنا إليه فيمكن استخلاص تعريف للرقابة الداخلية بأنها تقتصر فقط على النشاطات المتعلقة بالرقابة في حد ذاتها من الناحية المالية ولكن أيضا مع تلك التي لها عبقرة مع التسيير والتخطيط إذا فالرقابة الداخلية تسمح ب:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة .
 - الحرص على احترام القوانين والتعليمات .
 - ضمان الحماية والمحافظة على أصول المؤسسة .
 - اكتشاف وتجنب الأخطاء المحتملة ومحاولة تصحيحها في الوقت المناسب.
 - o ضمان صحة البيانات والتقدير والقوائم المالية والمحاسبية مع إمكانية الإعتماد عليها .
- التسيير الفعلي للمؤسسة من خلال ضمان تطبيق السياسات والأهداف الموضوعة بواسطة الإدارة قصد المحافظة على بقاء واستمرارية المؤسسة.

¹ -عبدالكريم ابو مصطفى، الادارة و التنظيم، المفاهيم -الوظائف - العمليات- مجموعة النيل العربي، طباعة نشر، توزيع ، 2001 ، ص 246

² -محمد تهايمي طواهر مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار نظرية و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الرقابة الداخلية.

إن الرقابة الداخلية لديها العديد من الأهداف حيث أن كل هدف يكون من أجل خدمة المؤسسة وسكيتها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور المؤسسات وتعدد أهدافها لتصبح بذلك أكثر شمولية وتمثل أهمها فيما يلي:

الفرع الأول: أهداف الرقابة الداخلية.

1. حماية الأصول¹ :

يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول .

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة "حماية" فقد يقصد بها الرقابة من الأخطار المعتمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعتمد، أي تخطيط مدروسا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات إحتيالية، فإن ذلك يعد غشا وليس خطأ إذ إن خطأ هو ما يرتكب عن غير قصد أو تعمد وقد يقصد بكلمة "حماية" الوقاية من الأخطاء المعتمدة "غشا"، وغير المعتمد معالجة العمليات واستخدام الأصول ، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها مثل: الغش، الإختلاس، السرقة بالإضافة الى الأخطاء وأخطار الحرائق، وطبقا لرأي لجنة الإجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة "حماية" تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش، أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

وأما الأصول المقصودة حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية، العقارات، التجهيزات والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون وغيرها.

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة عليها ضد أخطار الحرائق، وتتم حماية الأصول المتداولة بالمحافظة عليها ضد السرقة، الإختلاس، الغش، الأخطاء وأأمور الأخرى غير المرغوب فيها كالحرائق مثلا. وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الارصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوافرة بالإضافة الى كون كل المدخلات الفترة المالية كاملة وقانونية ومصرح بها ومثبتة.²

2. التحكم في المؤسسة:³

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وهي عوامل الصنتاج داخلها وهي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، إذ ينبغي عليها تحقيق أهدافها، هياكلها،

¹ -بطين عبد المالك ،دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية -دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة ،مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماستر ،تخصص مالية و حاكمية المؤسسات ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، 2014/2015 ، ص 61:60

² -نفس المرجع ، ص 61

³ -محمد اتهامي طواهر ،مسعود صديقي ،مرجع سابق ، ص 90 ، 92

طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

3. تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الإستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي تحسناً في مردودية المؤسسة.

4. تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية:

إن الإلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن إحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

الفرع الثاني: أقسام الرقابة الداخلية

ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى:

الرقابة المحاسبية: وتمثل الرقابة المحاسبية في الاجراءات التي تتعلق بحماية أصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الاصول الموجودة بالفعل في اقسام المؤسسة المختلفة ومخازنها.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية هدفها حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الإعتقاد علمياً.

وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم.

والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية¹ الرقابة الإدارية: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الادارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها. ووسائل متعددة مثل: الكشوفات الحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير أداء والرقابة على الجودة والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية واستخدام الرائدات والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

¹ - عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الاسكندرية، 2005، 2006، ص 58

وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية في ما يلي¹:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء به من إجراءات وخطوات وبالتالي الأهداف الموضوعية.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط بالكيان على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات أساساً في عقد المقارنات.
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للإسترشاد بها على سبيل المثال سياسات وإجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها).
- وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المنشأة ليضمن سلامة اتخاذ القرار على أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناءً على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة إتخاذ مثل هذا القرار

إن الإصدارات المهنية فرقت بين الرقابة المحاسبية والإدارية حيث أوضحت تلك الإصدارات مكونات كلا النوعين.

الضبط الداخلي: إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقصي العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: مجموعة من الوسائل والمقاييس التي تضمنها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الإختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها.²

¹ -عبد الرزاق سالم الراحلة و اخرون، مفاهيم حديثة في الرقابة، دار الاصدار العلمي، ط 1، عمان، 2012، ص 127

² -احمد حمس جمعة، التدقيق للحسابات، ط 1، دار الصفا، عمان، الأردن، 1999، ص 99

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

ان العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية علاقة وثيقة، إذ تزداد أهميتها مع التطورات الحالية التي أصبحت تمس مختلف الأنشطة المؤسسة.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

حي يتمكن المراجع الداخلي من مجمع البيانات والوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام ، عليه استعمال وسائل وأدوات المتمثلة في قوائم المستقصاء، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

❖ قائمة الإستقصاء المزدوجة قوائم الإستبيان:

تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم بدء قيام المراجع بمهمته، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة، وعملياتها المختلفة. فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراءات العمليات وتأدية الوظائف وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الاجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة. وفي العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الاجابة على الاسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم علي كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات. فقد تم تطويرها بحيث تحقيق الأهداف المتوخاة أخذة في عين الاعتبار مايلي:

- مراعاة إحتوائها علي وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية، تكمن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي لعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه.
- مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل أسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها، حيث نجد أسئلة متعلقة بالمشتريات، الأجور، المخزونات، الانتاج، المبيعات، السندات والأسهم، الأستثمارات والأموال الجماعية.

الجدول رقم (01-02) قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات

غير منطبق	لا	نعم	الأسئلة
			<p>1-هل يقوم الموظف المسئول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية ؟</p> <p>2-هل توجد اجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد ؟</p> <p>3-هل يتم ايداع المقبوضات النقدية و الشيكات الواردة بالبنك يوميا ؟</p> <p>4-هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء و حساب إجمالي العملاء ؟</p> <p>5-هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية ؟</p> <p>6-هل يستلم اشعار الاضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك ؟</p> <p>7-هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية بإستخدام آلة تسجيل النقدية ؟</p> <p>8-هل يتم مراجعة المجاميع اليومية لالة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية ؟</p>
		التاريخ	

المصدر:محمد الفيومي ،عوض لبيب ،أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ،إسكندرية ، 1998 ، ص

223

❖ التقرير الوصفي للرقابة الداخلية:

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك إعتقاد البعض أن طريقة الإستبيان تعان من بعض العيوب، ومن بئذ العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الإستبيان بي أسئلة عامة و غَ مرنة، كما أن طول قائمة الإستبيان جعل مهمة الإجابة على أسئلتها شلة وروتينية أيمر الذي يؤدي عد. اجدية ي الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة، وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم الراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية ي تنفيذ العمليات المختلفة، وعن مراجعة المعلومات والبيانات بُ الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق ادقابت مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الإختبار والإستفسارات، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغير من الوثائق المستخدمة المؤسسة، وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم طريقة الدوران، طريقة وحدات النشاط، أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة (فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف لإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيسي من بنود القوائم المالية ، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة.

أسلوب خرائط التدفق:²

تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز وأشكال، حيث يقع علي عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات وباستخدام رموز منطقية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة سكن من الحصول على معلومات ذات دالة دن يقوم بفحص النظام ويكون متفهماً هذه الرموز.

كيف يجب أن يراعي المراجع مايلي عند إعداد خرائط التدفق:¹

إن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين فإذا صادروا أن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهنا يجب تحديد الإتجاهات وذلك بواسطة أيسهم . إن كل رمز يمثل مدخلات أو المخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة ي مستند المدخلات أو المخرجات سواء ي القيمة أو الشكل . يجب استعمال نقطة الربط عند الانتقال من صفحة أخرى أو من عملية أخرى، وهذا الرمز دائما يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.

إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة دكن أف يتصل برمز أو أكثر من رمز .

إن أي مدخلات تدخل النظام لابد أن ينتج عنها مخرجات.

ومن الميزات الأساسية هذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة تسكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة فضلا على أنها تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أسلوب فحص النظام المحاسبي:

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على ظروف خاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة والخاصة إذا قام المحقق بتحري وخصوص الموظفين والسجلات وما شابه. ويجب أن لا يغيب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين أسلوبين أو أكثر من أساليب دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعلية في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة وأن الأسلوب مجرد إجراء

¹ -ادريس عبد السلام الشتيوي، المراجعة معايير و اجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 67

عادي أن أجزاء الفهم يتمثل في مقدرة المدقق على إستعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بالحكم الدقيق حول نظام الرقابة الداخلية هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة جوانب عمليات المشروع المتعددة.¹
المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

توجد علاقة وثيقة بين كل من المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية فكل منهما تكمل الأخرى ويمكن إبراز ذلك في أهم النقاط التالية:²

تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه، التنسيق، والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضماناً لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.

يشمل نشاط المراجعة الداخلية: مراجعة مالية ومراجعة مدى الإلتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة تشغيلية وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، وتقييم الأداء من فاعليته كفاءته، وكذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.

يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات جعله على دراية كاملة نسبياً بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة.

الجدول رقم 02-02 يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الانتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الادارية الموضوعية	نشاط توكيدي استشاري مستقل و موضوعي و هو مصمم لاضافية قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها و مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بايجاد منرج منظم و صارم لقيم و تحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة و التوجيه

¹ -امين خالد عبدالله ، مرجع سابق ، ص 177

² -فتحي رزق السوافيري و اخرون،الرقابة و المراجعة الداخلية،الدار الجامعية الجديدة،الاسكندرية ، 2002 ، ص 42

مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي و المحافظة عليه و عند تنفيذها لمسؤولياتها الاشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة و كفاية عناصر الضبط الداخلي وذلك لضمان جميع الضوابط الهام	تحديد الصلاحيات التي تحول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة و إعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أي معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة تحديد نطاق المراجعة اللازمة لتأديتها
مسؤوليات المراجع الداخلي	يجب ان يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص و تقييم كفاية و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و نوعية الأداء في تنفيذ المهام المحددة	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل
الاقسام	تنقسم الرقابة الداخلية الى رقابة ادارية و محاسبة و ضبط داخلي	تنقسم المراجعة الداخلية الى مالية و ادارية و استراتيجية
الادوات	الرقابة المالية و الادارية و الضبط الداخلي هدفهم تأمين سلامة و تنفيذ عمليات المحافظة على الأصول و تأمين الثقة بصحة المعلومات	المراجعة الداخلية تهدف الى تقييم الأنظمة المعني.ة بحماية الاصول و ممتلكات المؤسسة و تحقيق كفاءة الاداء و مطابقتها مع الاصول

المصدر عطا الله احمد سويلم الحسان ، الرقابة الداخلية و التدقيق ، دار الراجحة للنشر و التوزيع ، الاردن ، سنة 2009 ، ص 64

و نستنتج من الجدول اعلاه ان المراجعة الداخلية تعتبر اداة من ادوات الرقابة الداخلية، الهدف منها هو التأكد من دقة و كفاءة و فاعلية الانظمة و الاجراءات المتبعة ، وكذا رفع تقارير الى الادارة العليا عن نقاط القوة و الضعف و مختلف الانحرافات هذا و تهدف المراجعة الداخلية الى قياس مدى كفاية انظمة الرقابة الداخلية .

المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

يمكن أن نقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لبعض المراحل الجوهرية التي يتمثل أهمها فيما يلي:

الفرع الأول : دور المراجعة الداخلية في دراسة الرقابة الداخلية.

- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: فعلى المراجع أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمنشأة، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرح المستخدمة في إرساء عبقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية، كما ان عليه فهم تدفق العمليات وهو ما يتضمن معرفة ما يلي: أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة، وطرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.
- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن للمراجع الداخلي أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم . بعض الأعمال علي سبيل التجريب ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك حصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.
- خلال عملية التقييم المبدئي للنظام ، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية، من منظور ماهية مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام المصمم جيدا بعض السمات والمميزات، ويقدم . التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الإلتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الاساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جوانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.
- إجراءات اختبارات المراجعة: حيث يتم إجراء كلا من ¹:
- إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج الى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة بإستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

¹ نفس المرجع ،ص 18

- اختبارات الإلتزام: وتصميم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفعالية فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.
- اختبارات التحقق: ويتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة، والإتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

الفرع الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أهم المراحل التي يقوم بها المراجع من خلال فهم وإستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييم النظام من أجل تحديد درجة الإعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية، والمحاسبية، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام، وتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية:

❖ وصف الأنظمة والإجراءات : على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول كيفية عملها، وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من إستعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثل في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الإستجابات.

أولاً: التمعن في الإجراءات وإستجواب موظفي المؤسسة: تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريق عملها، العبقات الموجودة بينها، والتعبير عنها. كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات وذلك بإستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون إستجواب.

مجموع من القواعد التي يجب إحترامها عند إستعمالها لهذه الطريقة وهي :

-إحترام السلم التنظيمي، فلا يجب إستجواب موظف دون أن يكون مسئوله بعلم بهذا الإؤستجواب إلا في حالات خاصة.

-التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب إرتباك الموظف الذي يستجوب وبالتالي إعطاءه أجوبة خاطئة.

-حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.

-سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الإستجواب نحو ما يريد سماعه.

ثانياً: خرائط التدفق والأسلوب الوصفي: إنطلاقاً من الملاحظات والإستجابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف خرائط التدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

✓ تسهيل عملية الفهم والإتصال.

✓ طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام -
 إستعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق
 تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.¹
 اختيار والفهم: يقوم المراجع بإختيار الإجراءات من بدايتها الى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات
 مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي وإختيار بعض العمليات، وعمليا تتم هذه
 العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام، وليس الهدف منها البحث عن أخطاء ولكن التأكد
 من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة، ويقوم المراجع بإختيار عدد محدود من العمليات ويتتبع
 دورتها بالصعود الى أصلها ثم النزول الى النتيجة التي تقدمها، ويقوم بفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما
 هو مشار إليه على المخطط تدفق الوثائق، يقدم إختيار التطابق ضمان على صحة وصف النظام، وفي حالة
 إكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف، ويعاد هذا الإختيار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة
 للسنة الماضية.²
 التقييم الأولي لنظام المراقبة الداخلية : يمكن للمراجع أن يعد تقييما أوليا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد
 فهمه هذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الاعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك
 أن يختار المراجع تم إنجازها ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، وبذلك حصل
 المراجع على درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه
 الموظفون.³
 اختبارات الإستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في
 التقييم الأول للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع بصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية
 ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق أنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الاجراءات
 التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا، يحدد هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة
 الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.⁴
 التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من
 الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند إكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا
 بالإضافة الى نقاط الضعف ضعف التصور التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالإعتماد على

¹ عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،

2008/2007، ص 143، 144

² -نفس المرجع - ص 144

³ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 46

⁴ محمد بوتين مرجع سبق ذكره، ص 46

النتائج المتوصل إليها نقاط الضعف ونقاط القوة يقدم . المتدخل حوصلة ي وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقدم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.¹

يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية، بتعبير آخران جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه جعله يتعمق أكثر في ذلك.

يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر وحدد بكل وضوح :

أولاً: وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب وإن كان ذلك ممكناً، ومفهوم من طرف الجميع.

ثانياً: نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات.

ثالثاً: ينبغي لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة أهدافها تحقيق أهدافهم.

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 47

خلاصة :

تعتبر الرقابة الداخلية إحدى العمليات التي تتم من طرف المؤسسة وهذا بهدف ضمان السرير الحسن لنشاطات الداخلية بالحفاظ على الأصول ومصداقية المعلومات المحاسبية وكذا الإلتزام بتنفيذ تعليمات الإشراف بهدف تسهيل عمل المراجع الداخلي من خلال تقييم نتائج الاختبارات ومدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها.

حيث يتكون نظام الرقابة الداخلية من رقابة إدارية و محاسبية وضبط داخلي للعمل على ضمان التحديد الواضح للمسؤوليات وتطبيق الإجراءات داخل المؤسسة من خلال توجيه الأفراد إلى العمل في مهامهم بأعلى كفاءة ممكنة مع أخذ بعين الإعتبار المخاطر المحتملة الوقوع بها وتسييرها من خلال وضع مجموعة من الوسائل والأدوات الرقابية المناسبة لهذا والإلتزام بإحترام مقوماتها الأساسية، والذي يتطلب تقييم دائم لنظام الرقابة الداخلية ومحاولة التعرف على نقاط القوة والضعف وتصحيحها في الوقت المناسب.

ومن هنا تبرز العبة بين المراجعة الداخلية التي تسعى إلى معالجة هذه الإنحرافات والتي تعتبر أداة من أدوات تقييم عمل نظام الرقابة الداخلية.

تمهيد:

إن التطور الإقتصادي لأي دولة مرهون و مرتبط بمدى انتاجية المؤسسة ، ومدى الإستخدام الأمثل و العقلاني للموارد البشرية و من بين هذه المؤسسات مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم لانتاج الحليب و مشتقاته ، التابعة للمركب الصناعي حسين داي و التي تلعب دورا بارزا في الإقتصاد الوطني . إذ تساهم بشكل كبير في مد الحاجيات على المستوى الولائي شعارها "الحليب مهنة وهواية" ، ولذلك يعتبر أداة من الأدوات الرقابية في المؤسسة، و من بين أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية هي تقييم مدى كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية .

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

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT
المبحث الثاني : دور المراجعة الداخلية في المؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT مستغانم

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

للمؤسسة أهمية كبيرة لكونها تزود السكان بإحدى أهم المواد ذات الإستهلاك اليومي ألا وهي مادة الحليب و مشتقاته.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ملبنة

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

عرفت المؤسسة عدة تغيرات حيث أنها سنة 1967 أصبحت تسميتها تعاونية الحليب وهران و في سنة 1970 حل مكانها الديوان الوطني للحليب و مشتقاته ONALAIT مرسوم رقم 81-354 الديوان الجهوي الغربي، و في إعادة تركيب المؤسسات إلى ثلاث فروع و هي :

OROLAIT الديوان الجهوي الغربي يضم الوحدات التالية :

✓ وحدات الانتاج وهران

✓ وحدات الانتاج سيدي بلعباس

✓ وحدات الانتاج مستغانم

✓ وحدات الانتاج سعيدة

✓ وحدات الانتاج معسكر

✓ وحدات الانتاج تيارت

✓ وحدات الانتاج بشار

ORLAC الديوان الجهوي الشرقي و يضم :

✓ وحدة إنتاج عنابة

✓ وحدة انتاج قسنطينة

✓ وحدة انتاج سوق أهراس

أما بالنسبة وحدة انتاج مستغانم تعود نشأتها الى سنة 1986 ، حيث كانت مجرد مشروع ، أما الإنطلاقة الفعلية فقد كانت سنة 1987 office régional du lait :OROLAIT و في سنة 1997 إندمجت جميع الدواوين في إدارة واحدة تحت إسم المركب الصناعي لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT الواقع بحسين داي بالجزائر العاصمة

تعتبر مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم ، مؤسسة عمومية ذات أسهم من أهم المؤسسات على المستوى المحلي أو الجهوي للشمال الغربي الجزائري ، وتعود أهمية المؤسسة لكونها تزود سكان المنطقة بإحدى أهم المواد ذات الإستهلاك اليومي و الضروري و المتمثلة في مادة الحليب و مشتقاته ، الواقعة

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT مستغانم

بطريق صلامندر مستغانم وهي عبارة عن مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري، تمارس نشاطها في إطار قانوني متمثل في سجل تجاري، يقدر رأسمالها ب 521400.000.00 دج، حيث يبلغ عدد عمالها 108 عامل منه للسنة الحالية: شعار المؤسسة " الحليب مهنة وهواية "

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة

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

1-ال شراء: تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويدها بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها الإنتاجية، ويتم إختيار المورد المناسب على اساس عنصرين أساسيين هما، الجودة و السعر .
2-الإنتاج: بعد أن تقوم المؤسسات بعملية شراء المواد الأولية اللازمة تدخل في المرحلة الثانية وهي الإنتاج وتعتبر أهم حلقة في نشاط المؤسسة، حيث تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتوجات نهائية متمثلة في الحليب و مشتقاته .

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

1.3 في حالة المنتج الطلبي فإن البيع مضمون و يبقى عنصر النقل الذي يتم الإتفاق عليه إما أن يتم بالوسائل الخاصة للمؤسسة أو بوسائل العميل .

2.3-في حالة المنتج الغير طلبي فإن البيع يكون غير ذلك، حيث تقوم به المؤسسة بإستخدام إمكانيته الخاصة و قدراتها البيعية .

المبحث الثاني : دور المراجعة الداخلية في المؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما و فعالا في المؤسسة عامة و الإدارة خاصة من خلال تقييم
النصائح و الارشادات و التوصيات .

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

- 1 - مراجعة الهيكل التنظيمي للمؤسسة
 - 2 - مراجعة مهام كل رئيس قسم مصلحة أو عون إداري كما يلي :
- قسم المحاسبة : يقوم رئيس المصلحة بالتحقق من صحة المعلومة المقدمة من المصالح الأخرى و يقدمها في شكل تقرير إلى المراجع الداخلي و هذا الأخير يقوم بالتأكد من هذه المعلومات ، مثال يراقب إذ كان هناك خطأ في الحسابات المخزونات ، التكاليف ، التثبيات ..إلخ حتى اليومية كعمليات الشراء و البيع التي تتم و أيضا مصاريف النقل .
 - قسم المالية : يختص في تسجيل و مراقبة كافة العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة من مدخلات مثل :نواتج محصل عليها عن طريق البيع و التكاليف التي تنفق لأجل عملية ما مثل أجور العمال ،شراءات مختلفة مثل معدات و أدوات ،تجهيزات ،أيضا يقوم بإعداد ميزانية المالية الأسبوعية نصف شهرية و شهرية و هذا لأجل مواكبة كل التطورات الناتجة في المؤسسة .
 - مصلحة مراقبة التسيير : مكلف بمراقبة تطابق المخزونات المحاسبية مع الكميات الموجودة من المخزون إضافة إلى إعداد تقارير يومية ،شهرية ،فصلية ، سداسية و سنوية.
 - مصلحة المستخدمين : يقوم بتحضير يومية الأجور ،التصريحات السنوية و الشهرية و التصريحات الجبائية .
- 3-يقوم بوضع و تسطير برنامج المراجعة : مثلا خلال شهر جانفي يقوم بمراجعة الحسابات المالية للسنة السابقة.

المطلب الثاني: دراسة وتحليل الإستبيان الموجه للمراجع الداخلي

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

الجدول رقم (3-1): ما مدى تأثير المهام التالية على نظام الرقابة الداخلية ؟

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

المصدر: <http://www.zakatinst.net/pdf/COSO.pdf> :09:51.2017/01/11.

نلاحظ من خلال المهام التي يمارسها المراجع الداخلي من خلال أجوبته أن معظمها لها تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية مثل جمع أدلة الإثبات ،الحذر المهني أثناء عملية المراجعة و ضمان الإستغلال الأمثل للموارد كما نلاحظ أن المراجع الداخلي يركز على العمليات المحاسبية خطوة بخطوة أما

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT مستغانم

بالنسبة للأمور الإدارية فيعتبرها تابعة للإدارة وهي المسؤولة لأن التقرير في الأخير سيقدم للإدارة و بإمكانها إتخاذ الإجراءات اللازمة كما نلاحظ من خلال الأجوبة أن المراجع الداخلي حريص على كل المهام التي يقوم بها ،لأن أي تهاون في مهامه سيؤدي إلى فشله في إكتشاف نقاط القوة والضعف و عدم إمكانيته من الحكم الجيد على نظام الرقابة الداخلية .

الجدول:(2-3) مامدى تأثير إستقلالية المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ؟

مدى تأثير على نظام الرقابة الداخلية					عناصر إستقلالية المراجع الداخلي	
لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير جيد	تأثير تام		
				x	إصدار وتحديد أهداف ومهام المراجعة الداخلية بشكل واضح ومكتوب من قبل مجلس الإدارة	01
			x		عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة	02
					عدم تدخل الإدارة في وضع برنامج المراجعة	03
			x		التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة	04
				x	حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين	05
		x			الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة	06
			x		عدم وجود ضغوط تأمر بإبعاد بعض المسائل أثناء عملية المراجعة	07

المصدر: المرجع نفسه

بما ان إستقلالية المراجع الداخلي التي تعتبر من أهم المبادئ التي يجب أن يتميز بها يوميا وبدونها لا يستطيع القيام بمهامه بحرية و من خلال الجدول نلاحظ أن التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة وتحديد أهداف ومهام المراجعة الداخلية من قبل مجلس الادارة تأثير تام على نظام الرقابة الداخلية كما أكد المراجع الداخلي ، لأن تدخل مجلس الإدارة في مهامه يمكن بشكل ضغط على المراجع الداخلي وبالتالي يؤثر عليه في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ،كما يعتبر عدم الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة وعدم تدخل الإدارة في وضع برنامج للمراجعة من أهم العناصر التي لها تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية وهذا ما يؤدي إلى النزاهة في إعداد التقرير أم بالنسبة لحرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين وعدم وجود الضغوطات التي تأمر بإبعاد

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT مستغانم

بعض المسال أثناء عملية المراجعة لهم تأثير متوسط على نظام الرقابة الداخلية فن خلال إجابة المراجع الداخلي نلاحظ أنه يتمتع باستقلالية في المؤسسة حيث يتمكن التوجه إلى كل الأقسام و المصالح المؤسسة و المطالبة بكل الوثائق التي يحتاجها كما يعتبر الممضي الثالث بعد المدير و نائبه أي له رأي و مكانة في المؤسسة .

الجدول : (3-3) ما مدى تأثير كفاءة و خبرة المراجع الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ؟

					عناصر الخبرة و الكفاءة	
لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير جيد	تأثير تام		
				x	الإلمام التام بالمؤسسة و القطاع الذي تعمل به	01
				X	الحياسة على أعلى الشهادات المهنية	02
				X	الإطلاع المستمر على الإصدارات الخاصة بالمراجعة	03
				X	وفرة المؤهلات و الكفاءات الفنية و المهنية	04
			x		التكوين المستمر و القيام بالتربصات لزيادة كفاءة المراجع	05
			X		القدرة على تمييز مؤشرات الغش و التحايل في السجلات و القوائم المالية	06
				X	المهارات في فن التعامل مع الآخرين و الإتصال بين مختلف الأقسام	07
				x	توفر عدد سنوات خبرة كافية	08

المصدر: المرجع نفسه

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

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT
مستغانم

الجدول (3-4): مامدى تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على نظام الرقابة الداخلية

؟

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

المصدر: مرجع نفسه

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

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته GIPLAIT
مستغانم

الجدول : (3-5) مامدى تأثير الصعوبات التي يواجهها قسم المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية ؟

مدى تأثيرها على نظام الرقابة الداخلية					الصعوبات	
لا يوجد تأثير	تأثير ضعيف	تأثير متوسط	تأثير جيد	تأثير تام		
					تقييد صلاحيات المراجعة و الفحص من قبل الإدارة التنفيذية	01
				X	تبعية المراجعة الداخلية للإدارات و الأقسام التنفيذية	02
		X		X	المشاكل الفنية و المهنية عن عدم الكفاءة أو عدم الحصول على القدر الكافي من التدريب	03
		X			تأثير المراجع الداخلي على زملائه أو العكس	04
		X			عدم كفاية السجلات و المعلومات	05
		X			مشاكل تنظيم العمل خلال عملية المراجعة	06
		X			عدم التمكن من إصدار التقرير في الوقت المناسب	07
		x			مشاكل شخصية مع أفراد الإدارة	08
			x		صعوبة الوصول إلى السجلات و المعلومات و الموظفين	09

المصدر: مرجع نفسه

من خلال الأجوبة نلاحظ أن معظم الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي لها تأثير متوسط على نظام الرقابة الداخلية ، بما أنه يمتلك الخبرة فهو يستطيع مواجهة هذه الصعوبات و إيجاد الجدول لها فهو شخص متمكن ، أما بالنسبة لصعوبة الوصول إلى السجلات ، المعلومات و الموظفين فلها تأثير جيد على نظام الرقابة الداخلية و هذا لأنه يشغل المنصب وحده فيضطر أحيانا إلى التوجه لمصالح و أقسام المؤسسة لأجل الحصول على المعلومات و أيضا أحيانا تصله المعلومات التي يطلبها متأخرة ، أما بالنسبة للصعوبات التي يراها لها تأثير تام على نظام الرقابة الداخلية هي تدخل الإدارة في مهامه مثل تقييد صلاحيات المراجعة و الفحص من قبل الإدارة التنفيذية و تبعية المراجعة الداخلية للإدارات و الأقسام التنفيذية و هذا الأخير لا يوجد في المؤسسة فهو يحتل مكانة جيدة في المؤسسة و يتمتع بإستقلالية. نستنتج من خلال هذه الأجوبة على الإستبيان نلاحظ أن المراجع الداخلي موظف ذو خبرة و كفاءة مهنية عالية يستطيع أن يواجه الصعوبات التي تواجهه عند القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، فهو

يستحق المنصب الذي يشغله ، كما يستطيع أن يؤثر على نظام الرقابة الداخلية إما بالإيجاب أو السلب وذلك حسب ظروف العمل .

المطلب الثالث: تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة

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

1-نقاط قوة المؤسسة :للمؤسسة نقاط قوة تتمثل فيما يلي :

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

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

2-نقاط ضعف المؤسسة :

للمؤسسة نقاط ضعف تتمثل فيما يلي :

- قلة الإشهار
- وجود مراجع داخلي فقط بدون موظفين مساعدين
- وجود محاسبة تحليلية للمخزون فقط ، مما يصعب على رئيس قسم المحاسبة مهامه عند تحديد التكاليف و سعر البيع

- حضور لجنة فجائية من الإدارة المركزي بالجزائر العاصمة للمراقبة الكلية للمؤسسة خاصة بالنسبة للمخبر للتأكد من الكمية التي يتم صنع الحليب بها إذ كانت مطابقة تماما للمعايير و في حالة وجود أي نقصان فهذا يرغم المؤسسة على دفع عقوبة .
 - تنقل المراجع الداخل من مصلحة لأخرى للحصول على المعلومات .
- يجب على المؤسسة معالجة نقاط الضعف و ذلك بتدعيم قسم المراجعة الداخلية بموظفين من أجل المراقبة اليومية لكل وظائف المؤسسة و بالتالي يكون نظام الرقابة فعال مما يؤدي إلى التسيير الجيد و يمكن أن تكون إقتراحات و أفكار عديدة تجعل المؤسسة تتطور و تزود إنتاجها و بالتالي تحقق الإنتعاش لإقتصاد الجزائر .

خلاصة :

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

تمنح المؤسسات قدرا كبيرا من الأهمية لحماية ممتلكاتها وحقوقها خاصة مع كبر حجمها وتفرعها، كل ذلك بغية الحفاظ علي بقائها واستمراريتها، هذا ما دفعها الى التركيز على أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية التي وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، حيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والتبذير في استخداماتها.

إضافة الى وضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ، ويضمن سير نشاطاتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير، وهذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء مختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة. ولقد قمنا من خلال هذه الدراسة المعنونة بـ " دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة " بمعالجة الإشكالية التالية:

ماهو دور المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين التسيير؟

حيث تناولنا في الفصل الأول الايطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية أما الفصل الثاني فكان حول الرقابة الداخلية، وفي الأخير الفصل الثالث الذي تطرقنا فيه إلى دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته -مستغانم - ومن خلال الفصلين النظري والفصل التطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكننا من الوصول الى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، إضافة الى النتائج والتوصيات المتعلقة بالفصول النظرية ودراسة الحالة نذكرها فيما يلي:

1. فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى نتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى : المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين أمداء وترشيد القرارات، ويتوقف صاحبها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير التعارف عليها، وقد توصلنا الى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية كونها تساعد على تحسين الأداء.
- بالنسبة للفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تضعها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، بإنشاء مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي توصلنا إلى أن الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا حسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية.

- بالنسبة للفرضية الثالثة: تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية بإعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف عن الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والأطراف المسؤولة عنها في أقصر وقت ممكن لتجنب الخسائر.
- بالنسبة للفرضية الرابعة: تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية بإعتبار أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من أجل الحرص على ضمان الدقة في العمليات، ومحاولة تجنب الخسائر بأنجع الطرق .

2 أما فيما يتعلق بنتائج الدراسة فهي كما يلي:

- ✓ المراجعة الداخلية هي عبارة عن أداة مستقلة تكمن مهمتها في الحرص علي تحقيق أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من العمليات الأخرى.
- ✓ تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات وموجودات المؤسسة من مختلف أساليب التلاعبات أو من الأخطاء مختلفة الوقوع هذا ما يساعد على إكتشاف الثغرات ومعالجتها.
- ✓ توفر مصلحة المراجعة الداخلية على عامل واحد هو المسؤول عنها ولا يوجد أي مساعدين له.
- ✓ يساعد نظام الرقابة الداخلية على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المتعلقة بضمنان إلتزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية المرسومة، حماية أصول المؤسسة، وتوفير مصادر المعلومات التي يعتمد عليها في تقييم هذا النظام
- ✓ هناك علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ يجب التأكد من عدم الإعتماد على أسلوب قوائم الاستقصاء فقط، لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا راجع إلى كون قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي لإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل والنقائص التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

3. التوصيات والإقتراحات:

- ✓ العمل على زيادة الإهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي دعم نشاط المؤسسات وإحكام الرقابة في مختلف الجوانب.
- ✓ إخضاع المراجعين الداخليين إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم وذلك بغية العمل علي تطوير مهاراتهم وزيادة الخبرة، وكذا المساعدة على الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة وتطوراتها.

- ✓ التركيز على دراسة نظام الرقابة الداخلية واستيعاب أهميته البالغة والعمل على تعزيزها وتقوية مقوماتها من أجل ضمان الحماية للمؤسسات.
- ✓ الأخذ بعين الإعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي التابع والقيام بالاجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت

4. آفاق البحث:

هناك بعض الجوانب الهامة والتي لها صلة بالموضوع والتي نقترحها بأن تكون إشكالية مواضيع بحث قادمة مثل:

- ❖ تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل التجارة الإلكترونية.
- ❖ المراجعة الداخلية في ظل استعمال تكنولوجيا المعلومات والإتصال في المؤسسة.

قائمة الكتب باللغة العربية:

1. أم السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الدار الجامعية: الإسكندرية 2010، 2011.
2. أم السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأك، الدار الجامعية: الإسكندرية، مصر، 2007.
- 3- أمحد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع: عمان ، 2009
4. أمحد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والعملية، مؤسسة شبان الجامعة: مصر، 1992.
5. أم السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة: الإسكندرية 2006.
6. إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية: بيروت، 1996.
7. إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، الدار الجامعية: مصر، 2004.
8. ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية: الإسكندرية 2006.
9. حامد طلب محمد ابوهيبة، أصول المراجعة ، دار زمزم ،الأردن ، 2011.
10. حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الواروق: الاردن، 1999
11. خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، طبعة الرابعة، دار وائل ،عمان، 2007.
- 12- رأفت سلامة محمود ، أحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة ،الاردن 2001 .
- 13- رؤوف عبد المنعم ، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، دار الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، جامعة القاهرة ، 1987
- 14- شحاتة السيد شحاتة، محمد السيد سرايا، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعية الإسكندرية، 2013.
15. الصبان محمد سمير، الفيومي محمد، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية: بيروت، 1990.
16. صبح الدين حسن السيدي، نظم المحاسبية والرقابة وتقييم الأداء في المصادر والمؤسسات المالية، دار الوسائل للطباعة والنشر:الشارقة، 1998.
17. عبد الوهاب نصرعلي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية :الإسكندرية 2004
18. عبد المنعم محمود، عيسى أبوظبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية ، دار النهضة العربية: القاهرة، 1967 ، ص 21.
19. عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية: الأردن، 2009.
20. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية: الأسكندرية مصر، 2004

21. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولة أسواق المال ،الدار جامعية، الإسكندرية،2005، 2006.
- 22- عبد الفتاح الصحن،محد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، أسس العلمية والعملية، الدار الجامعية: الإسكندرية،2003.
23. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسيرة، الأردن، 2006.
24. زمد التهامي طواهر،مسعود الصديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2003.
25. محمد السيد سرايا،أصول المراجعة،إدطار النظري،المعايير والقواعد،مشاكل التطبيق العملي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية،2002.
26. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003.
27. محمد الفيومي،عوض لبيب،أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،1998.
- 28-هادي التميمي ،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ،الطبعة الثانية ،دار بابل للنشر و التوزيع ،عمان 2004
- 29-يوسف محمود الجربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن 2008 ،

قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

1. Khelassi reda ، 2^{eme} editions. l'audit interne-audit operationnel. edition 2007houma,l'algerie .

قائمة المحاضرات:

1. جوامع إسماعيل، التدقيق ومحافظة الحسابات، محاضرات مقدمة لسنة الثانية ماستر، غير منشورة، تخصص فحص محاسبي، 2013/2014، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- قائمة الملتقيات والمدخلات :
- 1 براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و 07 ماي 2012.
- قائمة الجرائد الرسمية:
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.
- قائمة المذكرات:
1. بلواحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية ودورها في إتخاذ القرار، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة ومالية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة.
2. شذري معمر سعاد، دور المراجعة المالية في تقييم أيداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر منشورة، علوم التسيير، فرع مالية المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس .
3. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستر منشورة، علوم التسيير فرع لإدارة أعمال، جامعة الجزائر.

4. لعياشي محمد عادل، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة بسكرة.
5. وجدان علي أمحد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجيستر، غير منشورة، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر.
6. غاشوش عايدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة