

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذة:

مقدمة من طرف الطالبة :

عمراني محمد

حنان بن يوسف

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	محمد عبد النور	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	عمراني محمد	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	مخفي أمين	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا النهار إلا بطاعتك ولا اللحظات إلا بذكرك ولا الآخرة إلا بعفوك ولا الجنة إلا برؤيتك يا الله جل جلالك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى اليد الطاهرة التي أزالنا من أمامنا أشواك الطريق ورسمت المستقبل بخطوط من الأمل والثقة إلى الذي لا تفيه الكلمات والشكر والعرفان الجميل أبي أطلال الله في عمره.

إلى من ركع العطاء أمام قدميها وأعطتنا من دمها وروحها وعمرها حبا وتصميما ودفعا لغد أجمل إلى الغالية التي لا نرى الأمل إلا من عينها أمي الحبيبة أدامها الله لنا وأطلال في عمرها.

إلى من هم أقرب إلي من روعي إلى من شاركوني حزن الأم وبهم أستمد عزتي واصراري إخوتي فاطمة الزهراء، عبد الله، بن زهية، جريدة.

إلى أصدقائي وجميع صديقاتي الكل باسمه

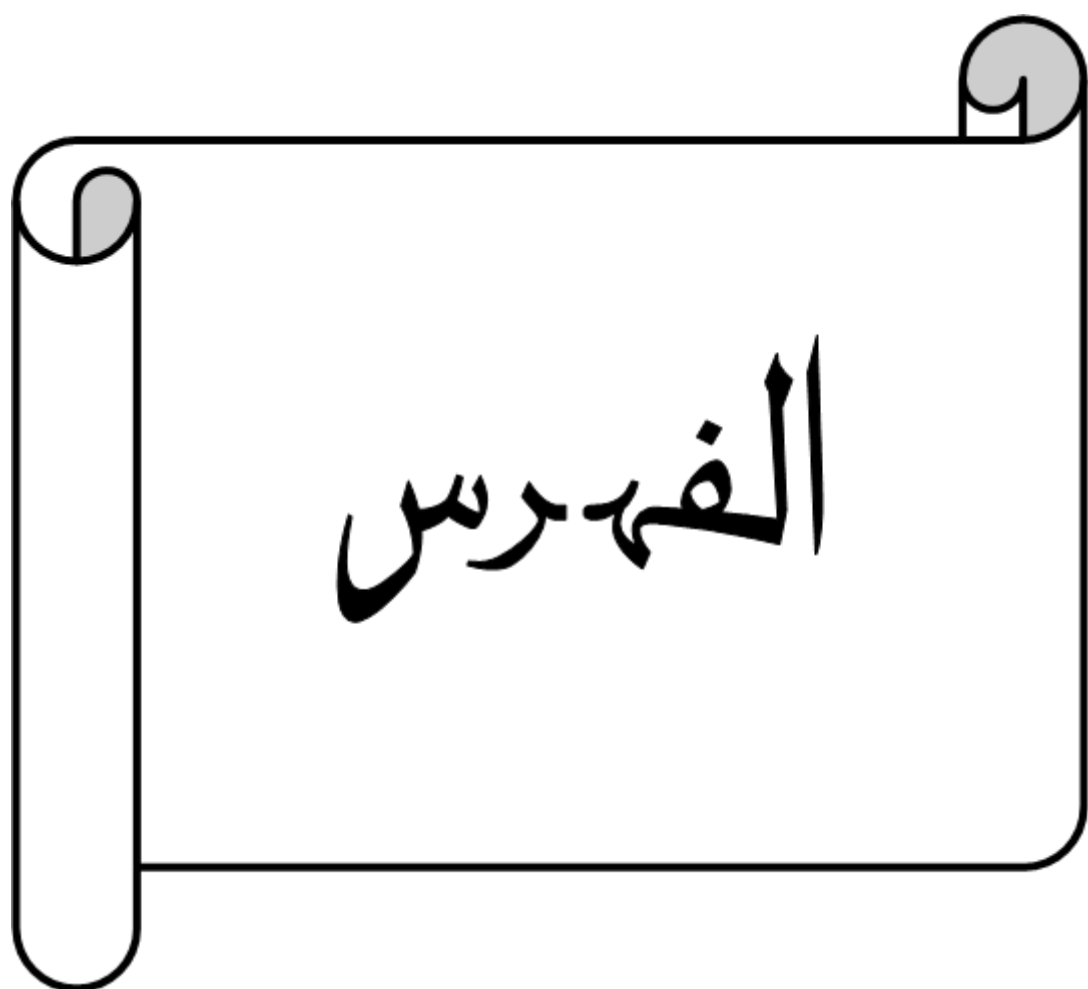
إلى كل من حملهم قلبي ولم يحملهم قلبي أهدي ثمرة عملي.....

شكر و تقدير

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد.

وقبل أن نمضي نقدم أسى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا الأفاضل وأخص بالذكر الأستاذ "عمراني محمد" الذي لم يبخل علينا فكان نعم المؤطر لنا. وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ويد المساعدة وزودنا بالمعلومات اللازمة ولا ننسى السيد "سبع هواري" مدير الحسابات في سونلغاز، ونشكر جميع الموظفين في الكتبة الجامعية وعلى رأسهم السيد المدير.

أما الشكر الذي من النوع الخاص فنحن نتوجه به إلى كل من لم يقف إلى جانبنا. ومن وقف في طريقنا وعرقل مسيرة بحثنا وزرع الشوك في طريقنا فلولا وجودهم لما أحسنا بمتعة البحث وحلاوة المنافسة الايجابية ولولاهم لما وصلنا إلى ما وصلنا إليه فلهم كل الشكر.



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	الفهرس
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
3-1	المقدمة العامة
	الفصل الأول: الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية
5	تمهيد
6	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
6	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية
7	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية
8	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية
9	المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته وإجراءاته
9	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
10	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
11	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
13	المبحث الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وشروط فعاليته
13	المطلب الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية
14	المطلب الثاني: شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية
16	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: علاقة كل من المراجع الداخلي والمراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية
18	تمهيد
19	المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية
19	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية
20	المطلب الثاني: خصائص وأهداف المراجعة الداخلية
20	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية
23	المبحث الثاني: أساسيات حول المراجع الداخلي
23	المطلب الأول: تعريف المراجع الداخلي
24	المطلب الثاني: أتعاب وقواعد وسلوك المهنة
25	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الداخلي
26	المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
26	المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية
27	المطلب الثاني: اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية
27	المطلب الثالث: أساليب تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية

29	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث:دراسة استبتيانيه
31	تمهيد
32	المبحث الأول:طرق وأدوات الدراسة
32	المطلب الأول:أسباب اختيار الدراسة الاستبتيانيه
32	المطلب الثاني:تحضير الاستبيان تحليله
34	المطلب الثالث:مجتمع الدراسة
35	المبحث الثاني:نتائج الدراسة المناقشة
35	المطلب الأول:عرض خصائص عي الدراسة
42	المطلب الثاني:تحليل نتائج الدراسة
49	خلاصة الفصل
51	الخاتمة العامة
54	قائمة المراجع
56	الملاحق

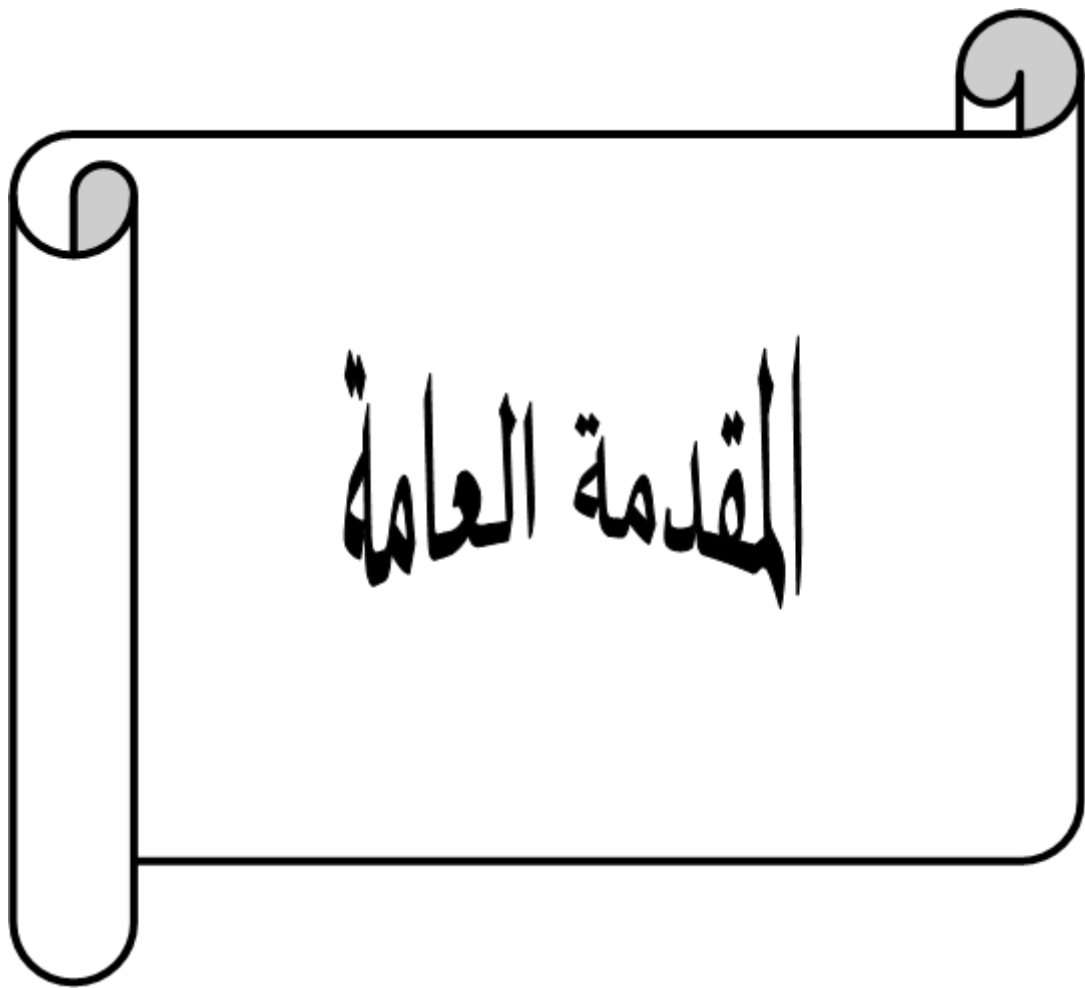
قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	عينة الدراسة	01-3
35	وصف عينة الدراسة حسب الجنس	02-3
36	وصف عينة الدراسة حسب السن	03-3
37	وصف عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي	04-3
38	وصف عينة الدراسة حسب التخصص	05-3
39	وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة	06-3
40	وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	07-3
41	وصف عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	08-3
42	قائمة مهام المراجع الداخلي التي تؤثر على تحسين نظام المراقبة الداخلية	09-3
43	عناصر استقلالية المراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية	10-3
45	عناصر خبرة وكفاءة المراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية	11-3
46	خصائص تقرير المراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية	12-3
47	عناصر متابعة النتائج للمراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية	13-3
48	عناصر الصعوبات التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية	14-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس	01-3
36	تمثيل عينة الدراسة حسب السن	02-3
37	تمثيل عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي	03-3
38	تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص	04-3
39	تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة	05-3
40	تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	06-3
41	تمثيل عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية	07-3



المقدمة العامة

تعتبر الأحداث التي شاهدها في الآونة الأخيرة من القرن الماضي أحد الأسباب التي أحدثت تغيرات عالمية سريعة وعميقة من حيث أثارها وطموحاتها المستقبلية، وقد كانت المؤسسة الاقتصادية المستفيدة من كل هذه التغيرات حيث أصبحت في حالة سباق نحو المستقبل لما لها من تحديات ومنافسة قوية من البيئة الخارجية التي تتميز بالتقدم السريع في جميع المجالات (اقتصادية، اجتماعية، سياسية، تكنولوجية) والتي تفوق قدراتها. فبعد أن كانت تصبو إلى تحقيق التقدم والازدهار، أصبح همها الوحيد حاليا إيجاد حلول تسمح لها بالاستمرارية والبقاء لهذا سعت نحو إيجاد طرق وبرامج تساعد في عمليات اتخاذ القرارات.

حتى تصل المؤسسة إلى مبتغاها لجأت إلى استخدام نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر خط دفاع رئيسي وقوي يضمن ويحمي مصالحها التي تتمثل في أصولها وموجوداتها، سلامة عملياتها ودقة سجلاتها، معرفة الغش والتلاعبات واكتشاف الأخطاء فور حدوثها قبل أن يتضخم الأمر. فنظام الرقابة الداخلية بمثابة العمود الفقري للمؤسسة التي به يمكن أن تقف على رجلها وتؤدي جميع وظائفها بشكل صحيح وسليم ومتناسق وبدونه تتلاشى المؤسسة وتزول. تعتبر المراجعة الداخلية أحد أدوات تحسين نظام الرقابة الداخلية، وهي تحظى بأهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية على غرار الوظائف الأخرى لما لها من أثر في تفعيله وتطويره، وأيضا يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة كافة الإجراءات الأخرى والتأكد من سلامة القوائم المالية ورفع الكفاءات التشغيلية. وبعد المراجع الداخلي المسؤول الأول عن تنفيذ مهامها وهو يركز بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية الذي تسير عليه المؤسسة وبالتالي كلما كانت ظروف عمله معدة بشكل جيد زادت قدرته على خلق قيمة مضافة للمؤسسة.

إشكالية البحث:

من خلال هذا الطرح يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى تأثير تنفيذ مهام المراجعة الداخلية على تحسين نظام الرقابة الداخلية من منظور المراجع الداخلي؟ وهذه بدورها يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على مجموعة من التساؤلات التي تمثل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع.

الأسئلة الفرعية:

- هل تعتبر الرقابة الداخلية هي نفسها المراجعة الداخلية؟
- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- كيف يتم تطبيق المراجعة الداخلية؟

الفرضيات:

لكي تتمكن من حل ومناقشة الإشكالية تمت صياغة الفرضيات الآتية:

- تعتبر الرقابة الداخلية هي نفسها المراجعة الداخلية؛
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة؛
- المراجعة الداخلية وسيلة أساسية في تسيير المؤسسة وكذا تحديد وجهتها المستقبلية.

أسباب اختيار الموضوع:

- الضعف الذي تعانيه المؤسسات في هذا المجال نظارا لحدائته؛
- محاولة وضع هذا العمل في يد طلابنا الاعزاء ممتني هذه المهنة؛
- المساهمة في اثراء المكتبات بمثل هذه المواضيع؛
- كون موضوع البحث له علاقة بتخصصنا؛
- الميول الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة.

أهمية البحث:

تكمن أهمية الموضوع المختار في كون المراجع الداخلي له دور أساسي في المؤسسة لما يقوم به من أعمال مهمة تزيد من مردودية المؤسسة، وبالتالي فعملية تشخيص لمهامه وتقييم دوره يساهم بشكل كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

أهداف البحث:

من الأهداف التي يسعى إليها الباحث هي محاولة معرفة النقاط التالية:

- إعطاء مفهوم حول نظام الرقابة الداخلية؛
- معرفة معنى المراجعة الداخلية ومعاييرها الدولية؛
- التعريف بالمراجع الداخلي وابرز أهم مهامه؛
- تحديد العلاقة بين كل من المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي بنظام الرقابة الداخلية.

الدراسات السابقة:

- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010. هدفت الدراسة إلى محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال ابراز مفهوما وأدواتها وموقف المراجع وأيضا لتقديم رؤية حول المراجعة بشكل عام من خلال تحديد إطار نظري للمراجعة الخارجية وعلاقتها بالرقابة الداخلية.
- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مع دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية. بسكرة. تتمحور اشكالية بحثه في: كيف تساهم المراجعة في تحسين الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية وتطرق الباحث إلى دراسة منهجية يتحدث فيها عن نظام الرقابة الداخلية والمراجعة ودور هذه الأخيرة في التقييم كما أن دراسته الميدانية كانت بإسقاط المراجعة ونظام الرقابة الداخلية على واقع المؤسسة المستقبلية له.
- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، سنة 2015. تتمحور اشكاليته حول كيف يتم تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ وكان الهدف من اعداد بحثه هو اعطاء لمحة عن نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية والمراجع وابرز العلاقة بين كل هؤلاء، أما في الجانب الميداني اعتمد على استبيان من خلاله يتم استقصاء آراء بعض المراجعين الداخليين حول موضوع بحثه.

- حليلة بن حامء، ءور المراجعة الءاخلية في فعيل نظام الرقابة الءاخلية، ءراسة حالة مطاحن الواحاء بقرء، كلية العلوم الاقءصاءية ءءارية وعلوم ءءسير، ءامعة ورقلة، 2015. يهءف البءء إلى ءراسة ءور المراجعة الءاخلية في فعيل نظام الرقابة الءاخلية في المؤسسة وهءا من ءلال اءهار مءى مساهمءه في رفع كفاءة وفعالية نظام الرقابة في الشركة محل الءراسة.

المنهج المءبع:

للالمام بءميع ءوانب الموضوع والءابة عن ءساؤلاء المطروءة واءءبارصءة الفرضيات اعءمءنا على منهجين الوصفي والءءليلي، فالمنهج الوصفي اعءمءناه في ءانب النظرى أما الءءليلي فكان في الءراسة الاسءببائية ءى اءءوء على مءموعة من الءءاليل والإءصائيات.

ءقسيمات البءء:

ءم ءقسيم البءء إلى ءلائة فصول ءءءمهم المقدمة العامة وءلهم الخاءمة العامة. الفصل الأول من البءء الموسوم بالإطار العام لنظام الرقابة الءاخلية يءء القارئ بعض المفاهيم المءعلقة بالنظام والعوامل المساعدة على ءطويره وأنواعه ءم نءءل في المبءء ءلانى ءراسة لمءونات نظام الرقابة الءاخلية، مقوماته واءراءءه، وفي المبءء ءلانى ءناولنا ءصائص وشروط فعاليءه.

في الفصل ءلانى المءنون بعلاقة كل من المراجع والمراجعة الءاخلية بنظام الرقابة الءاخلية والءى من ءلاله ءعرفنا على مفهوم المراجعة الءاخلية، ءصائصها وأهءافها ومعاييرها هءا فيما يءص المبءء الأول، أما عن المبءء ءلانى فقء ءطرءنا فيه إلى أساسيات ءول المراجع الءاخلي عرءناه وءكرنا أءعب وسلوك مهءءه ءم ءقوقه وواجباته، أما في المبءء ءلانى ءور المراجع الءاخلي والمراجعة الءاخلية في ءقييم نظام الرقابة الءاخلية والءى ءطرءنا فيه إلى علاقة المراجعة الءاخلية والمراجع الءاخلي بنظام الرقابة الءاخلية ءم ءور المراجع الءاخلي في عملىة الرقابة وأءيرا أساليب ءقييم لهءا النظام.

فيما يءص الفصل ءلانى فهو عبارة عن ءراسة اسءببائية ءم من ءلالها ءمع آراء المراجعين الءاخليين وكل من له علاقة بمءال المراجعة الءاخلية في بعض المؤسسةء الاقءصاءية، واعءمءنا فيه على مبعءين، المبءء الأول ءاء بعنوان طرق وأءوات الءراسة وهو يءضمن أسباب اءءيار الءراسة الاسءببائية، ءءضير الاسءببان وءليله ءم مءءمع الءراسة. أما في المبءء ءلانى والمءنون ب "ءءائء الءراسة والمناقشة" فقء ءطرءنا من ءلاله إلى عرض ءصائص عينة الءراسة، ءءليل ءءائء الءراسة.

الفصل الأول

الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة حيث يعتمد عليها المراجع في انجاز عمله ولقد مرت بعدة مراحل لتصبح على ما عليه، وهذا ما صعب من مهمة الملاك مع الوقت في ادارتها.

ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة وكذا بيان الانحراف على الخطة الموضوعة مسبقا فقد خصصنا لها هذا الفصل لنتناول حيثياته بالتفصيل وعليه تم تقسيمه منهجيا إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته واجراءاته

المبحث الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وشروط فعاليته

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسة وكبر حجمها واتساع رقعتها من حيث النشاط وتنوع عملياتها أدى إلى تقييم وظائف المؤسسة ونشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط سياساتها ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وفيما يلي سنذكر أهم التعاريف:

عرفت من طرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة على أنه "نظام يحتوي على خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق والاجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية تحقيق الأهداف المرسومة لضمان امكانية التسيير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الادارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والاختفاء، تحديد مدى تمام الدفاتر المحاسبية وكذلك تتضمن الوقت المستغرق في اعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية"¹

كما صدر عن هيئة الخبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية التعريف التالي "الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات والحماية من جهة وإلى تطبيق تعليمات الادارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى"².

وأيضاً عرفها معهد الكندي للمحاسبين المعتمدين على أنها "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الأشغال والبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة"³.

كما تعتبر "مجموعة النظم والمعلومات والاجراءات والطرق التي تتخذها الادارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الادارة الموضوعة"⁴.

ومن هنا نستنتج أن الرقابة الداخلية هي تخطيط وتنظيم تستخدم للمحافظة على أصول اختيار البيانات ومدى درجة الوثوق والاعتماد عليها، كما أن الرقابة الداخلية تعطي أساليب من أجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من أجل استمرارية المؤسسة.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص: 167.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص: 242.

³ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، طبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 84.

⁴ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، "مذكرة ماجستير"، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص: 7.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على تطوير نظام الرقابة الداخلية.

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

- (1) تعدد أنواع المؤسسات: تميزت المؤسسة بعدة أصناف وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة النشاط أو طبيعتها القانونية أو حجمها، ونتيجة لهذه الأصناف والتقسيمات كان من الضروري على المساهمين تكوين مجلس الإدارة لمناقشة كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ولتقييم عمل الهيئات المسيرة لها. وهذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه هذه الهيئات من نتائج مبررة لنشاطاتها، بما تم رسمه في الخطة التنظيمية، وهذا التقييم يكون عن طريق ما يسمى بالرقابة الداخلية¹؛
- (2) تعدد العمليات: تقوم المؤسسة بعدة وظائف حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من الوظائف تقوم بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الاجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك²؛
- (3) تفويض السلطات: يكون هذا واضحا في شركات المساهمة وهذا بانفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يستندون ذلك إلى جزء منتخب منهم "مجلس الإدارة"، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فتقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والاختلاء بمسؤولياتها أمام المساهمين مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس واجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الاطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة³؛
- (4) تطور واجراءات المراجعة الخارجية: إن تحول المراجعة الخارجية من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة اختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم امكانية المراجع الخارجي القيام بالمراجعة التفصيلية لكافة العمليات المدونة في الدفاتر والسجلات، أدى إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي في تحديد حجم العينة المناسبة للقيام بعملية المراجعة الخارجية⁴؛
- (5) حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة: لا بد لإدارة المؤسسة من الحصول على تقارير دورية معبرة عن الأوجه المختلفة لنشاطاتها، من أجل اتخاذ القرارات المناسبة اللازمة، وتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة المستقبلية، ومن هنا لا بد من وجود نظام رقابة داخلية سليم ومتين يطمئن الإدارة على صحة تلك التقارير التي يعتمد عليها في اتخاذ هذه القرارات⁵؛
- (6) حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة حول

¹ طواهر محمد توهامي، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

² المرجع نفسه، ص: 93.

³ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، ط 1، دار البداية، عمان، 2010، ص: 11.

⁴ المرجع نفسه، ص: 12.

⁵ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 191.

المؤسسات المختلفة الناشطة داخل البلد وذلك لاستعمالها في عملية التخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، التسعير وغير ذلك، فإذا ما طلبت هذه البيانات من المؤسسة يجب أن تقدمها هذه الأخيرة بسرعة. وهذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن لها نظام رقابة فعال وقوي¹.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية في:

- (1) **الرقابة الإدارية:** وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق هدفها وسائل متعددة مثل الكشوفات الاحصائية ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة والموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها أو المالية²؛
- (2) **الرقابة المحاسبية:** هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الاجراءات المتبعة والمستخدم من أجل حماية أصولها والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة امكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت انتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الأطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومنح الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول³؛
- (3) **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات⁴؛

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 191.

² المرجع نفسه، ص: 193، 192.

³ برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية. "مذكرة ماجيستر"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

جامعة بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص: 8.

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 193.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، مقوماته واجراءاته.

تعتبر مقومات ومكونات نظام الرقابة الداخلية بمثابة الأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، وكذلك يجب على هذا النظام عدة اجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وفيما يلي سنتطرق إلى كل هذه العناصر.

المطلب الاول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل هذه المكونات في:

- 1) بيئة الرقابة: تعتبر أساس لكل المعايير حيث أنها نظام وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:¹
 - نزاهة الادارة والمواطنين والقيم الاخلاقية التي يحافظون عليها؛
 - التزام الادارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين منها مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة؛
 - فلسفة الادارة وتعني نظرة الادارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وادارة الأفراد وغيرها؛
 - الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط ورقابة العمليات كي تحقق أهداف المؤسسة؛
 - أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات؛
 - السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها؛
 - علاقة المالكين بالمؤسسة وعلاقة أصحاب المصالح بالمؤسسة.
- 2) تقييم المخاطر: تتعرض أي منشأة للعديد من المخاطر عند مزاومتها لأعمالها إذ لا بد من تحديد وتحليل هذه المخاطر ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستوى مقبول²؛
- 3) أنشطة الرقابة: السياسات والاجراءات والقواعد التي توفر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلم تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الالتزام وتهتم أنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الالتزام إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة³؛
- 4) المعلومات والاتصالات: يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها وتنشيطها وتوصيلها بمختلف المستويات الادارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدفق تلك

¹ غاشوش عابدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، " مذكرة ماجستير"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2011/2012، ص: 15، 16.

² بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، " مذكرة ماجستير"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2005/2006، ص: 22.

³ فتحي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 20.

المعلومات وإعداد التقارير المالية¹؛

(5) المتابعة: يقصد بأنشطة المتابعة تلك الإجراءات التي تستهدف عمليات التقييم المستمرة والدورية لدرجة جودة أداء نظام الرقابة الداخلية بمعرفة إدارة المنشأة لتحديد ما إذا كانت ضوابط وإجراءات نظام الرقابة الداخلية يعمل على النحو المخطط له، وأنه قد تم تعديلها على الوجه المطلوب وبطريقة ملائمة في ضوء التغيرات التي طرأت على الظروف المحيطة بالمنشأة.²

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام أقوى للمراقبة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والاداري الفعال الذي يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة ويمكنها من تحقيق أهدافها المسطرة من جهة أخرى وعليه فإن مقومات نظام الرقابة الداخلية يتمثل في:

(1) المقومات المحاسبية: وتتضمن مجموعة من العناصر التي يمكن تناولها على النحو الآتي:

1.1) الدليل المحاسبي: يتمثل في تلك العمليات الخاصة بعملية تدوين حسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم ومن أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها ومنه عند إعداد الدليل المحاسبي يجب التركيز والمراعاة على ما يلي:³

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.
 - يجب توفير حسابات مراقبة اجمالية هدفها ضبط الحسابات الفردية بدفاتر الأستاذ فهذه الأخطاء الغير متعمدة غالبا ما مرتكبها يحدثون توازن لتغطية هذه الأحداث.
- 2.1) الدورة المستندية: تتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية فعند تصميم المستندات لابد من مراعاة النواحي الشكلية والقانونية فلا تتم عملية الرقابة دون توفر دورة مستندية.⁴
- 3.1) المجموعة الدفترية: حسب طبيعة المؤسسة تؤسس مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية وخاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة.
- 4.1) الجرد الأصلي للأصول: لابد على المؤسسة من جرد موجوداتها المادية من أجل السماح لعملية الرقابة الداخلية بمقارنة بين ما هو موجود فعلا بما هو موجود في السجلات المحاسبية.
- 5.1) الموازنة التقديرية: الدور الرقابي في الموازنات التقديرية في اجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، فالموازنات التخطيطية تعتبر جزء من الرقابة الداخلية.
- 6.1) العمل بنظم الاعلام الآلي: فالوسائل التي تستخدمها المؤسسة كالحاسوب تعتبر من أهم العناصر لإنجاز الأعمال.

¹ فتحي رزوق السوافري، أحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص:20.

² ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006، ص:162.

³ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة، " مذكرة ماجستير"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007، ص:68.

⁴ فتحي رزوق السوافري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص:26.

2) المقومات الادارية: وتتضمن مجموعة من العناصر وهي:¹

1.2) هيكل تنظيمي كفاء: تختلف الخطة التنظيمية من منشأة إلى أخرى فكل منشأة يجب أن يكون لها هيكلها التنظيمي يتلاءم مع أهدافها المسطرة كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها؛

2.2) كفاءة الأفراد: إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم ولكن يجب أن توفر المنشأة مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمنشأة من ذوي الدرجات العالية في الكفاءة؛

3.2) مستويات ومعايير أداء سليمة: تؤثر سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الاجراءات الموضوعه بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها و المحافظة على الأصول كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات و التسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمنشأة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين وذلك لمحاولة المقارنة بين الاداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والاجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات؛

4.2) سياسات واجراءات لحماية الأصول: يعتبر وجودها بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للقرارات المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري؛

5.2) قسم التدقيق الداخلي: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المنشأة يطلق عليه اسم قسم التدقيق الداخلي.

المطلب الثالث: اجراءات نظام الرقابة الداخلية

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الاجراءات والتي يمكن التطرق إليها وتلخيصها فيما يلي:²

1) اجراءات تنظيمية ادارية: وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الادارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية وبحيث يقع كل موظف تحت رقابة موظف آخر؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعية الخطأ أو الإهمال؛
- تقسيم العمل بين الادارات والموظفين؛
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة للتصرف الشخصي إلا بموافقة

¹ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة، " مذكرة الماجستير"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2008، ص:102.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:196، 198.

شخص آخر مسؤول:

- اعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل؛
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

(2) إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بوجود اثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال؛
- إصدار التعليمات بعدم اثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى؛

- استعمال الآلات الحاسبة لتسهيل الضبط الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الاجمالية.

(3) إجراءات عامة: وتشمل:

- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها؛
- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.....إلخ.

المبحث الثالث: خصائص نظام الرقابة الداخلية وشروط فعاليته

لكل نظام خصائص تميزه عن غيره وشروط تجعله أكثر فعالية وفيما يلي سنتطرق الى هذين العنصرين

المطلب الأول: خصائص نظام الرقابة الداخلية

حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية¹:

- (1) **الخطة التنظيمية:** تعتبر أحد الوسائل الأساسية التي تستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسييري للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحتوي قرارات استراتيجية، فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن تنظر إلى هذه الوسيلة بعمق من خلال ابراز فيها الامكانيات المادية والبشرية الممكنة من تحقيق ما تصبو إليه المؤسسة إلا أنه ينبغي تبني هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل فالخطة التنظيمية تختلف من مؤسسة إلى أخرى لكن يجب أن تكون الخطة مرنة في كل الحالات لمقابلة أي تطور أو تغيير في المستقبل كما يجب أن تكون واضحة وبسيطة للعاملين داخل المؤسسة؛
- (2) **النظام المحاسبي:** يكفل للإدارة سبل الرقابة من أجل تحقيق:
 - الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي تمثل مصادر تدفق البيانات والمعلومات؛
 - تبويب البيانات ووضع دليل لها بحيث إذا ما تم إعداد هذه الأخيرة بعناية فمن شأنه أن يسهل إعداد القوائم المالية؛
 - تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الاجراءات الخاصة بتناول هذه السجلات حتى يتم حفظها.
- (3) **مستويات الأداء:** سلامة كل قسم تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة على مستويات الأداء، حيث تمد الاجراءات الموضوعية كل الخطوات التي تضمن دقة اتخاذ القرارات وتسجيلها، ذلك من خلال تقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث يقوم موظف بمراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ؛
- (4) **كفاءة الأفراد:** يجب أن تتوفر على مجموع الأفراد الأكفاء الذين يقومون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة اقتصادية وفعالة؛
- (5) **الاستراتيجية:** تتكون من مجموع الوسائل والأعمال الأساسية التي تمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها فهي تأخذ بعين الاعتبار الوسائل البشرية، الوسائل المالية، والوسائل التقنية؛
- (6) **نظام القيادة:** يتمثل في لوحة القيادة التي تحتوي على مجموع المعلومات والمؤشرات التي تساعد على:
 - متابعة نسبة تقدم الإنجازات بالنسبة للأهداف والاستراتيجية الموضوعية؛
 - تحليل وقياس الانحرافات؛
 - القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب؛
 - التنظيم.

المطلب الثاني: شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية.

¹ كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، " مذكرة ماجستير"، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص: 65، 67.

تتمثل شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- (1) فريق عمل مؤهل ومخلص: إن نجاح عمل نظام المحاسب يتطلب أفرادا قادرين بدرجة كافية على القيام بواجبات محددة لهم، فمفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة، فالمسؤوليات يجب أن تكون محددة بوضوح ويجب أن يكون الموظفون مهيبين فنيا ومستعدون لتحمل أي مسؤولية عن أدائهم كذلك يجب أن يكونوا على مصداقية عالية وذلك من أجل تقديم أفضل نظام لرقابة الداخلية.
- ومنه نستنتج أن نجاح أي نظام للرقابة أو فشله مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذه.¹
- (2) التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات: من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث أنه من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الأصول مسؤولية مادية، مما يقلل من الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة، هذا الاجراء يساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن هناك انفاق جانبي بين شخصين أو أكثر، فمثلا إذا كان شخص واحد هو أيضا الذي يطلب البضاعة مطابقة للفواتير مع وصلات الاستلام وكذلك السداد للموارد قد يدفعه لاستغلال الثقة الموضوعة فيه في عمليات الغش والاختلاس. لذا فإنه من الضروري أن يكون الموظفون على علم بواجباتهم وواجبات الآخرين.²
- (3) اجراءات مناسبة لإتمام العمليات: لاشك أن نقطة البداية في وضع نظام اجراءات مناسبة للعمل هو أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة وسليمة لذلك نجد أن معظم المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها المحاسبية والادارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها، كما تعتمد على مجموعة من وسائل الحماية والتي تستخدم خلال عملية الرقابة، مثل: الخزائن المضادة للحريق لحفظ ملفاتها السرية وأوراقها المالية، استخدام الحراس، الأسوار والكاميرات الخفية لحماية مراقبة معداتها ومخزوناتا وحتى بضاعتها، كما تستخدم سجلات ومستندات التي تعتبر مصادر لمعلومات هامة ويجب أن تتم حمايتها.³
- (4) نظام مستندات وسجلات مناسبة: لا شك أن مفتاح نجاح عملية التفويض داخل أية منشأة هو نظام مستندي وقيدي مناسب، فالمستندات تعتبر الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة.⁴
- (5) قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات: بالإضافة إلى الفصل بين الواجبات، فإن وضع قواعد للمحافظة على رقابة داخلية سليمة ومناسبة على الأصول والسجلات يعتبر أمرا ضروريا، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسؤولية بالإضافة على ذلك قد

¹ شنايف نور الدين، فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، " مذكرة تخرج ماستر"، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2011/2012، ص:48.

² المرجع نفسه، ص:48.

³ المرجع نفسه، ص:49.

⁴ المرجع نفسه، ص:50.

(6) ترى أن الأوراق الهامة، مثل الأوراق المالية، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق¹. التحقيق والفصل المستقل للأداء: لا يمكن للفرد أن يتحقق من أدائه الخاص أو يقيمه بطريقة فعالة لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه، فالمرؤوس لا يمكن أن يكون مستقلا وذلك بسبب الخوف الطبيعي من انتقام رئيس منه، ومع مرور الوقت قد تصبح الإجراءات سقيمة والعاملون غير مبالون بالإضافة إلى احتمال ظهور أخطاء مقصودة أو غير مقصودة وهو احتمال قائم بصفة دائمة لذا نجد أن تحققنا مستقلا عن الأداء يصبح أمرا ضروريا للمساعدة على الطمأنة بأن النظام يعمل بشكل سليم².

¹ شنايف نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص:50.

² المرجع نفسه، ص:51.

خلاصة الفصل

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، يعمل على وضع مجموعة من الاجراءات والقوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة التي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة وصحة المعلومات والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات.

يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الداخلي وهذا خلال عملية المراجعة من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في النظام وكل هذا سنتحدث عنه في الفصل الموالي ونوضح أكثر العلاقة بين النظام والمراجع الداخلية.

الفصل الثاني

علاقة كل من المراجع والمراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتمد المؤسسة الاقتصادية في تسيير نشاطاتها على نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل تحقيق أهدافها المتمثلة في حماية موجوداتها وممتلكاتها وزيادة دقة البيانات المحاسبية وضمان الالتزام بالسياسات الادارية والاستخدام الأمثل للموارد. في حين تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة داخل المؤسسة لدعم الوظيفة الادارية ويقوم بها المراجع الداخلي بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد نطاق الفحص عند تنفيذ عملية المراجعة.

وعليه فقد قسم هذا الفصل الى ثلاث مباحث

المبحث الأول: مدخل الى المراجعة الداخلي؛

المبحث الثاني: أساسيات حول المراجع الداخلي؛

المبحث الثالث: دور المراجع والمراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: مدخل الى المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية عملية منتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، باتباع أسلوب مهيجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

الفرع الأول: نشأة المراجعة الداخلية

على الرغم من أن المراجعة الداخلية تمارس كوظيفة داخل التنظيمات المختلفة لعدة قرون مضت، إلا أن الاعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ في الانتشار خلال 50 سنة الماضية فقط. وأدى الاعتراف بها كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الوم.أ في 1941، ويهتم هذا المعهد بوضع معايير لها وعقد امتحانات تأهيلية بمنح من يجتازها شهادة بكونه مراجع داخلي معتمد، يقوم معهد المراجعين الداخليين أيضا بعقد العديد من المؤتمرات والندوات والبرامج التدريبية وبرامج التعليم المستمر في أنحاء العالم ولقد أدت تلك الجهود التي يقوم معهد المراجعين الداخليين بالوم.أ وفروعه في الدول المختلفة إلى زيادة أعضاء المعهد إلى ما يزيد عن 30000 عضو وتتمتع مهنة المراجعة باحترام وثقة كل من الجهات الحكومية والتنظيمات المختلفة لما تقدمه من فحص وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات والتنظيمات.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

تعرف على انها نشاط مستقل وموضوعي يهدف الى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة¹. كذلك تعرف بأنها نشاط تقييمي مستقل يوجد داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمراجعون الداخليون موظفون بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية الا أنه يمكن اتخاذ بعض الاجراءات لمنح هؤلاء المراجعين درجة معينة من الاستقلال حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة الى نائب الرئيس للشؤون المالية أو الى لجنة المراجعة التابعة لمجلس الادارة وتجدر الاشارة الى أن كل من مراجعة الالتزام ومراجعة العمليات يمكن أن تؤدي عن طريق المراجعين الداخليين بالشركة فالمراجع الداخلي يهتم بقياس مدى التزام الأفراد أو الأنشطة أو الوظائف المختلفة بالسياسات الادارية الموضوعية، كما أن كثيرا من المراجعين الداخليين يقومون بمراجعة العمليات للشركات التي يعملون بها، ومثال ذلك قيام المراجع الداخلي للشركة بتقييم النظام المحاسبي الالي وأن يصدر ما يراه مناسبا من توصيات وتحسين هذا النظام، وعلى عكس المراجع الخارجي فإن المراجع الداخلي يهتم بمتابعة تنفيذ ما يصدره من توصيات².

¹Élisabeth Bertin, **Audit interne**, « Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, Paris, 2007, p 21 .

² محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص: 16.15.

المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية وأهدافها

الفرع الأول: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بعدة خصائص نبرز أهمها:¹

- ان العناية الأساسية من المراجعة الداخلية هي اكتشاف الأخطاء المحاسبية والمخالفات عن النظم واللوائح؛
- يحكم عمل المراجعة الداخلية النظم واللوائح والتعليمات والأوامر الداخلية وكذلك القوانين المختلفة، فيغلب عليه الجانب القانوني، وتكون المراجعة كاملة وليست بالعينة؛
- يتمثل عمل المراجعة الداخلية في تدقيق وفحص المستندات ومدى مطابقتها للدفاتر والسجلات للتأكد من صحتها المحاسبية وبيان الأخطاء والمخالفات واتخاذ الاجراءات اللازمة؛
- يتسم عمل المراجعة الداخلية بالروتينية وعدم الاستقلال كما هو الحال بالنسبة للمراقب الخارجي.
- ويتضح من الخصائص أن عملية المراجعة الداخلية تحكمها القوانين واللوائح والتعليمات الداخلية، وذلك لفحص وتدقيق السجلات للتأكد من صحتها وبيان الأخطاء والمخالفات لاتخاذ الاجراءات اللازمة التي من شأنها أن تسمح بالتحكم الجيد والسليم لمختلف نواحي النشاط في المؤسسة.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

كان هدف المراجعة الداخلية في المراحل الأولى ينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب فقط، ونتيجة للتطور الأمني فقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت متمثلة في:²

- تحديد مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية؛
- مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلي؛
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها الى الحد الأدنى؛
- التحقق من الاجراءات والسياسات الداخلية والقوانين الخارجية؛
- مقابلة المعايير الموضوعية؛
- الاستخدام الكفاء والفعال للموارد؛
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتها بكفاءة وفاعلية؛
- التحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر.

ويمكن تلخيص جميع هذه الأهداف في هدفين رئيسيين هما:(هدف الحماية وهدف التطوير).

¹ نوال صالح بن عمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية، طبعة 1، داروائل للنشر، عمان، الأردن، 2013، ص:161، 162.

² سامح رفعت أبو حجر، ايمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كالية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات، " مذكرة ماجيستر"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص:8

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

قام مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي بحصر معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في خمسة معايير رئيسية تتعلق بالمجالات التالية:

المعيار الأول: الاستقلال

يعني أن يكون المراجع بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيوفر له الاستقلال التام¹ عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه ويرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون مدير قسم المراجعة الداخلية خط اتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

يتأثر معيار الاستقلال في المراجعة الداخلية بمجموعة من العوامل هي:

- مكانة المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي ودرجة السلطات المفوضة اليه؛
- موضوعية المراجع الداخلي خلال عملية المراجعة؛
- مفهوم المراجعة الداخلية ذاتها، حيث أن انتقال مفهوم المراجعة الداخلية من أداة لخدمة الإدارة وحدها الى خدمة التنظيم سوف يؤثر على استقلال المراجع الداخلي.

المعيار الثاني: الكفاءة المهنية "التفوق المهني"

التفوق المهني² هو مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين فيه. حيث لا بد من توافر الكفاءة المهنية في المراجع الداخلي فيجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تتأكد من ذلك وأيضا المهارات الملائمة للقيام بهذه المهمة، والاشراف الكافي على أعمال 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 للأفراد المراجعة أعمالهم حيث أن ذلك يؤثر على معيار الاستقلال للمراجع الداخلي كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير "علاقات انسانية" ويهتم بتوافر المعلومات والمهارات ويسعى الى التعليم المستمر ويبذل العناية المهنية المعقولة.

المعيار الثالث: مجال عمل المراجعة الداخلية

ان مجال عمل المراجعة الداخلية³ يجب أن يتضمن فحص وتقييم سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة، وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها، الا أنه يجب ملاحظة أن تحديد مجال المراجعة الداخلية

¹ ثناء علي القباني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 40

² المرجع نفسه، ص: 44

³ المرجع نفسه، ص: 53

متروك في النهاية للمنشأة ومجلس الادارة حسب مقتضيات المواقف ومتطلباتها واعطاء التوجيهات العامة بشأن المراجعة والعمليات والأنشطة الواجب مراجعتها، وعلى ذلك نجد أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلي للمنشأة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة.

المعيار الرابع: أسس أداء عملية المراجعة الداخلية

يجب على المراجع الداخلي أن يخطط لعملية المراجعة الداخلية¹ ويتوصل الى النتائج بطريقة سليمة، ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها واعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بمراجعتها ورفعها على المختصين، وأخيرا متابعة التوجيهات والملاحظات التي لاحظها من جراء عملية المراجعة.

المعيار الخامس: أسس ادارة نشاط المراجعة الداخلية

ان مدير قسم المراجعة الداخلية² هو المسؤول الرئيسي عن الادارة السليمة للقسم حتى يمكن التحقق من أن:

- عملية المراجعة يستوفي الاغراض العامة والمسؤوليات المصدق عليها بواسطة ادارة المنشأة وتم الموافقة عليها بواسطة مجلس الإدارة؛
- موارد قسم المراجعة الداخلية مستخدمة بكفاءة وفاعلية؛
- عمل المراجع الداخلي يطابق ما نصت عليه معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.

¹ ثناء علي القباني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

² المرجع نفسه، ص: 59.

المبحث الثاني: أساسيات حول المراجع الداخلي

لكل مهنة شخص يقوم بممارستها فالمراجعة يقوم بها شخص يطلق عليه اسم {المراجع} فهذا الشخص يجب أن يتحلى بمجموعة من الخصائص والمميزات حتى يتمكن من ممارسة هذه المهنة المعقدة والصعبة والتي تتطلب مسؤولية كبيرة.

المطلب الأول: تعريف المراجع الداخلي

يعمل المراجع الداخلي لدى المؤسسات بغرض إجراء المراجعة لمصلحة الادارة في المقام الأول، ومجموعة المراجعة الداخلية قد تتضمن 100 شخص أو أكثر وتقدم تقريرها إلى رئيس المؤسسة مباشرة أو رئيس مجلس الادارة أو إلى لجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الادارة.

وتختلف مسؤوليات المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صاحب العمل فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو اثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء المراجعة الاجرائية، أما في المؤسسات الأخرى فقد يتألف فريق المراجعة الداخلية من العديد من الموظفين لهم مسؤوليات متنوعة تشمل اجراء المراجعة التشغيلية ومراجعة نظم الكمبيوتر. ويمكن توفير قدر من الاستقلال للمراجع الداخلي بتبعيته إلى رئيس مجلس الادارة وليس للمديرين داخل المؤسسة، ولكن المراجع الداخلي ينظر إليه على أنه موظف داخل المؤسسة على عكس المراجع الخارجي المستقل عن ادارتها، وغالبا ما تتوافر الخبرات العلمية للمراجع الداخلي بحصوله على شهادة المراجع الداخلي المعتمد¹.

المراجع الداخلي يكون إما مراجع قانوني أو مراجع تعاقدي:

1) المراجع القانوني: هو كل شخص يمارس بصفة عادية الحسابات والقوائم المتعلقة بالجرد، حسابات الاستقلال الإجمالية، حسابات النتيجة والميزانية والوثائق السنوية للمؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظام.

يجب أن تتوفر في المراجع القانوني الشروط التالية:

- الجنسية الجزائرية؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- ألا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف؛
- توفر الشهادات المشترطة في القانون؛
- تأدية اليمين والذي يحمل العبارات التالية: "أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملتي أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف"؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية كمحافظي الحسابات، حيث تقدم طلبات التسجيل إلى مجلس المنظمة الوطنية الذي يجتمع مرة كل ثلاث أشهر على الأقل، يدرس المجلس الطلبات في الاجتماع الأول الذي يلي عملية التسجيل، وبعد أربعة أشهر يعتبر صاحب الطلب مسجلاً قانونياً في المنظمة الوطنية ما لم يصل الرد قبل ذلك².

¹ حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، طبعة 1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 28.

² Belaiboud Mokhtar, Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison des livres, Alger, 1982, p : 15.

(2) المراجع التعاقدية: هو كل شخص يمارس الحسابات، تحليلها واستقامتها لدى الشركات التجارية أو المدنية بصفة تعاقدية.

الشروط التي يجب أن تتوفر في المراجع التعاقدية هي:

- الجنسية الجزائرية؛
- التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين؛
- التمتع بجميع الحقوق المدنية؛
- شهادة الخبرة المحاسبية؛
- تأدية اليمين؛

يمكن للمراجع التعاقدية التدخل في التسيير وتقديم نصائح جبائية لمسيري المؤسسة¹.

المطلب الثاني: أتعاب المراجعين الداخليين وقواعد وسلوك المهنة

تحدد أتعاب المراجع الداخلي بالاتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المراجع أتعابه حسب انجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية وعلى هذا فان أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها² أما بالنسبة لقواعد وسلوك المهنة فهي كالتالي:³

- أن يتسم المراجع الداخلي بالإخلاص في جميع الأمور المتعلقة بالتنظيم الذي يعمل فيه، ويجب أن يكون على علم بأي نشاط غير قانوني أو غير ملائم؛
- يجب أن يتسم المراجع الداخلي بالأمانة والموضوعية والحرص في أداء واجباته؛
- يجب ألا ينخرط المراجع الداخلي في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى مهمة المراجعة الداخلية أو إلى التنظيم العامل به؛
- يجب أن يمتنع المراجع الداخلي عن الدخول في أي نشاط يمكن أن يتعارض مع مصلحة التنظيم الذي يعمل فيه، أو يمكن أن يعيقه عن القيام بواجباته ومسؤولياته بموضوعية؛
- يجب ألا يقوم المراجع الداخلي إلا بالأعمال التي يمكنه القيام بها بكفاءة مهنية؛
- يجب أن يكون المراجع الداخلي أميناً على المعلومات التي يحصل عليها خلال عملية المراجعة ويجب ألا يستخدم أي معلومات سرية أو خاصة بالتنظيم لتحقيق مكاسب خاصة أو بأي صورة تخالف القوانين وتضر بمصلحة التنظيم.

¹ Mazouz Ali, Sadi Nacer-Eddine, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, Edition snc, Alger, p : 45.

² وليد فؤاد، دور المراجعة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة، "مذكرة تخرج ماستر"، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013/2012، ص: 18.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 215، 216.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع الداخلي

الفرع الأول: حقوق المراجع الداخلي

- يتمتع المراجع الداخلي بمجموعة من الحقوق تمكنه من القيام بالفحص الدقيق وهي¹:
- الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات المؤسسة كما له الحق في الاطلاع على محاضر الادارة والجمعية العامة؛
 - الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين والمسؤولين وغيرهم عن كل ما يساعدهم في القيام بعملهم؛
 - التحقق من كل موجودات المؤسسة والتزاماتها؛
 - حق حضور الجمعية العامة والتأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت في الدعوة الى الجمعية وأن يدلي في الاجتماع برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراجع للمؤسسة؛
 - له الحق في دعوة الجمعية العامة للانعقاد وذلك في حالات الاستعجال الا أنه يجب عليه التريث في استعمال هذا الحق وعدم استعماله في الحالات الخطرة.

الفرع الثاني: واجبات المراجع الداخلي

- كما للمراجع الداخلي حقوق يتمتع بها فان عليه التزامات يجب القيام بها وهي²:
- فحص حسابات المؤسسة والتحقق من القيود المحاسبية والكشف عن الأخطاء والتحقق من أن الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية صحيحة؛
 - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي وابرز نقاط القوة والضعف فيه واعطاء النصائح اللازمة لتطبيق نظام رقابة داخلي سليم؛
 - التحقق من قيم الاصول والخصوم أنه مطابق لأسس المحاسبة؛
 - تقييم الاقتراحات التي يراها مناسبة لحسن سير المؤسسة؛
 - الاجتهاد في اختباره للعمليات المدونة في الدفاتر المحاسبية على ضوء نظام الرقابة الداخلي؛
 - التحقق من أن يراعي سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة موضوع المراجعة.

¹ محمد سمير الصبان، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، دارالجمعية، الإسكندرية، 1998، ص: 164.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، طبعة 1، دارالمسيرة، عمان، 2000، ص: 83.

المبحث الثالث: دور المراجع والمراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
سنتطرق في هذا المبحث الى العلاقة التي تربط كل من المراجع الداخلي والمراجعة الداخلية بنظام الرقابة الداخلي

المطلب الأول: علاقة المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: علاقة المراجعة الداخلية بنظام الرقابة

تعتبر المراجعة الداخلية من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلي¹ فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والاصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دور في تقرير الادارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه واخبار الادارة بنقاط القوة والضعف الموجودة فيه.

أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلي فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال و الرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، في نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة لاسيما وأن المؤسسات تعيش وتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي والأفقي للنظام والتي تسير بموجب المعلومات، فالمراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها. فطالما الادارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر. فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة وتقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الاسراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

الفرع الثاني: دور المراجع الداخلي في عملية الرقابة

طالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل الوحدة الاقتصادية فهو يسعى أساسا لخدمة الادارة من خلال عملية الرقابة ولذلك يمكن حصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:²

- تتكون الوظيفة الادارية من مجموعة من الوظائف الفرعية هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير والتي يشاركه في إنجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى؛
- تشمل نقاط المراجعة الداخلية على مراجعة مالية، مراجعة مدى الالتزام بسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، مراجعة تشغيلية للأنشطة وكافة الاجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، وأخيرا مراجعة نظم

¹ عبد الوهاب نصر الشحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة المعلومات وعودة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص: 103، 104.

² فتحي رزق السوافيري، كامل محمد سمير، مصطفى مراد محمود، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص ص: 139، 140.

المعلومات من حيث اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها ولذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على تحقيق الإدارة لأهدافها؛

- استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل الوحدة الاقتصادية المعينة يدعم قدرة المراجع الداخلي على تزويد الإدارة نحو الرقابة فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة الأداء المخطط، فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على المراجعة الداخلية في تحقيق عملية الرقابة.

المطلب الثاني: اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية

مهام المراجعة الداخلية يقوم بها المراجع الداخلي ولذلك سنذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمامه بهذه العملية:

- تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية وهي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والذي يشارك المراجع الداخلي بفعاليتها لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضماناً للوظائف الفرعية الأخرى؛
- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز باستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة؛
- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبياً بالمشاكل التي تمس المؤسسة هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية؛
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية على مراجعة مالية وأخرى مراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من إدارة المؤسسة.

المطلب الثالث: أساليب تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية

من الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي²:

- 1) الاستبيان: وهو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة إلى موظفي المنشأة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعة النظم المستعملة ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الاجابات ب "نعم" على أنظمة دقيقة للرقابة والاجابة ب "لا" على أنظمة ضعيفة.

¹ فارس كديدة، مدى تفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلي في المؤسسة، " مذكرة تخرج ماستر"، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015، ص: 22.

² خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، طبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 415.416.

مزايا الاستبيان:

- سهولة التطبيق؛
 - مرونة الأسئلة بما يضمن ابراز معظم خصائص النظام؛
 - توفير الوقت حيث يستغني المدقق عن انشاء برنامج جديد بكل عملية تدقيق منفردة.
- (2) **الملخص التذكيري:** يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية السليم وطرق تحديد أسئلة أو استفسارات. حيث تمتاز هذه الطريقة بالاقتماد بالوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي ومتروك لكل مدقق بأن يضع الأسس الذي يراها مناسبة.
- (3) **التقرير الوصفي:** يقوم المدقق بوصف الاجراءات المتبعة في المنشأة لكل عملية في العمليات مع وصف نظام رقابة الدورة المستندية. ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها فقد يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للأنظمة وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.
- (4) **دراسة الخرائط التنظيمية:** يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات/المبيعات/الرواتب فقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الاجراءات الغير عادية.
- (5) **فحص النظام المحاسبي:** يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها. وقائمة أخرى تحتوي على المستندات والدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على الظروف الخاصة لكل منشأة.
- مما تقدم نلاحظ أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها، ففي جميع الحالات فإن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلي.

المراجعة الداخلية أداة الادارة في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة، ووظيفتها الأساسية هي الفحص والتقرير المستمر للنظم الادارية يقوم بها المراجع الداخلي وهدفها تحسين نظام الرقابة الداخلية ومعرفة نقاط الضعف والتأكد من عدم وجود انحرافات واكتشاف الأخطاء والغش في الدفاتر المحاسبية والعمل على معالجتها بالإضافة إلى تدعيم نقاط القوة فيه لضمان السير الحسن للمؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة استيعابية

تمهيد

يعتبر الجانب التطبيقي هو الأهم هذا لأن فيه يتم الامام بموضوع الدراسة ويعد تكملة للجانب النظري الذي تطرقنا إليه في الفصلين السابقين وللإجابة على الاشكالية الأساسية والوصول إلى نتائج أكثر شمولية قمنا بإعداد دراسة ميدانية وقد اخترنا استمارة استبيان تحتوي على أسئلة تخص المراجع الداخلي وعلاقته بتحسين نظام الرقابة الداخلية وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة؛

المبحث الثاني: نتائج الدراسة والمناقشة.

المبحث الأول: طرق وأدوات الدراسة

قبل أن نقوم بتحليل نتائج الاستبيان الذي قمنا به لابد علينا أن نتطرق إلى العملية أو الخطوات التي قمنا بها من أجل إعداد وتحضير الاستبيان وتحديد مجتمع الدراسة بشكل دقيق لكي يتم دراسة الموضوع بالشكل المطلوب.

المطلب الأول: أسباب اختيار الدراسة الاستبائية

- من خلال إعداد هذه المذكرة اخترنا عوضا عن الدراسة التطبيقية أن نقوم بدراسة ميدانية وهذا للأسباب التالية:
- يؤمن الاستبيان الاجابات الصريحة والحرّة ولا يتطلب أن يكون هناك توقيع أو اسم المبحوث من أجل عدم إحراجه؛ فالاستبيان يتمتع بالصرحة والموضوعية والعلمية في النتائج؛
- تكون الأسئلة موحدة لجميع أفراد العينة في حين أنها قد تتغير صيغة بعض الأسئلة عند طرحها في المقابلة؛
- يسهل عملية تجميع المعلومات، تفسيرها والوصول إلى استنتاجات مناسبة؛
- يمكن للمبحوثين اختيار الوقت المناسب لهم والذي يكونون فيه مهئين نفسيا وفكريا للإجابة على أسئلة الاستبيان؛
- يسهل على الباحث جمع معلومات كثيرة جدا من عدة أشخاص في وقت محدد؛
- لا يكلف ماديا من حيث تصميمه وجمع المعلومات مقارنة بالوسائل الأخرى التي قد تحتاج إلى جهد أكبر وأعباء مادية مضافة.

المطلب الثاني: تحضير الاستبيان وتحليله

(1) بناء الاستبيان:

- تحديد أهداف الاستبيان والنقاط التي نريد تناولها قبل تصميمه؛
 - تحديد المجالات "المحاور" التي ستتناولها الاستبانة؛
 - تصميم الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل المستجوبين ولا يمكن إعطائها تفسيرات أخرى متعددة؛
 - اعتمدنا في صياغة أسئلة الاستبيان على نوع واحد من الأسئلة وهي المغلقة، ويتطلب اختيار اجابات محددة مسبقا للإجابة على السؤال ب (تأثير هام، تأثير متوسط، لا يؤثر)؛
 - ربط الأسئلة بالأهداف التي نريد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛
 - بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم اخضاع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل الأستاذ المؤطر وذلك من أجل التأكد من سلامة بناء الاستبانة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتجنب الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تكون عائقا في سبيل الوصول الى الأهداف المرجوة.
- وبناءً على الملاحظات والتوصيات المقدمة من طرف الأستاذ المؤطر، فقد قمنا بتعديل الأسئلة وتصحيحها لتتوصل في الأخير إلى استبيان جاهز ويلاءم للشروط اللازمة.

(2) عناصر الاستبيان:

للتعرف على تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية فقد اعتمدت الدراسة على استبيان لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وقد تم تصميمها استنادا إلى أهداف الدراسة وعليه فقد قسمناها إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول: يتضمن بعض الأسئلة المتعلقة بالمعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة حيث يشمل (العمر، المستوى الدراسي، الجنس، التخصص، الوظيفة، سنوات الخبرة، الشهادة المهنية).

القسم الثاني: يتضمن الأسئلة الخاصة بتقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وهو بدوره مقسم إلى ستة محاور أساسية:

- المحور الأول: تأثير المهام التالية على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- المحور الثاني: تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- المحور الثالث: تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- المحور الرابع: تأثير تقارير المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- المحور الخامس: تأثير حرص المراجع الداخلي على تنفيذ ما جاء في تقاريره على تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- المحور السادس: تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

(3) نشر وإدارة الاستبيان:

اعتمدنا في توزيعه ونشره على الطرق التالية:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
 - ايداع الاستثمارات على مستوى أقسام المراجعة الداخلية في المؤسسات وفي مكاتب المحاسبة والمراجعة؛
 - زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبتهم؛
 - الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستثمارات.
- بعد أن تم توزيع الاستثمارات وملئها من قبل المبحوثين اعتمدنا على الأساليب التالية لاسترجاعها:
- الحصول على الاستبيان مباشرة من الشخص الذي قدمت له؛
 - الاتصال بالزملاء الذين استعنا بهم ليرجعوا الاستثمارات.

(4) الصعوبات:

- من خلال توزيعنا للاستثمارات والتي كان عددها 25 فقد تم استرجاع منها فقط 20 نسخة، وأجرينا دراستنا على 18 نسخة فقط منها، ولقد واجهتنا عدة صعوبات خلال عملية جمعنا للاستثمارات والتي نذكرها فيما يلي:
- عدم تجاوب بعض الأشخاص المهنيين ورفضهم استلام الاستبيان؛
 - الاجابة على بعض الأسئلة فقط وتجاهل البعض الآخر؛
 - استخفاف بعض الأفراد وعدم تسليمهم لنا للاستثمارات إلا بعد فوات الأوان؛
 - والمشكل الأهم هو قلة المراجعين الداخليين في المؤسسات خاصة في الولاية التي تمت فيها عملية البحث.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

من خلال هذا العنصر يتم توضيح بعض العناصر المتعلقة بالعينة محل الدراسة، في إطار المجتمع وحدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبيان.

(1) إطار مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة بناءً على:

(1.1) الأكاديميون: ويتمثلون في أساتذة الجامعة المختصين في المراجعة الداخلية والباحثين في هذا المجال؛

(2.1) المهنيون: يتمثلون في الأشخاص العاملين بالإدارة كمدير الحسابات والمدير المالي.... الخ؛

كان هدفنا من شمول مجتمع الدراسة على أكاديميين ومهنيين هو الحصول على آراء مزدوجة ومختلفة من كل النواحي.

(2) حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

(1.2) الحدود المكانية: الغرض من هذه الدراسة هو استبانة موضوع تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة

الداخلية فانحصرت الدراسة وشملت ولايتين فقط بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة وهما وهران ومستغانم؛

(2.2) الحدود الزمنية: امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 01 فيفري 2017 إلى غاية 10 مارس من نفس السنة؛

(3.2) الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بالمراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلي دون

غيرهما؛

(4.2) الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة والمراجعة

أو امتلاكهم الخبرة المهنية في نفس المجال.

(3) عينة الدراسة: قمنا بطباعة عدد من الاستمارات وتقسيمها على الأفراد المعنية ولكن لم يكن هناك تجاوب كما توقعنا

وبالتالي العينة التي برمناها من قبل لم نصل إليها لرفض البعض من ذوي الاختصاص أو تماطلهم.

3.03 (عينة الدراسة)

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	30	الاستمارات الموزعة
73,33%	22	الاستمارات المسترجعة
60%	18	الاستمارات المعتمد عليها

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان

كما نلاحظ فقد قمنا بتوزيع 30 استمارة ولم نتحصل إلا على 22 استمارة وبعد دراستها اخترنا فقط 18 استمارة والعدد الباقي لم يستوفي الشروط المطلوبة وكان فيها نقص.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة والمناقشة

يهتم هذا المبحث بدراسة وتحليل البيانات المتوصل إليها "الاستبانات المعتمد عليها" بشأن تقييم درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئ المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

سنتطرق في هذا الجزء إلى تحليل القسم الأول من الاستبانة والمتمثل في المعلومات الشخصية لأفراد عينة

الدراسة

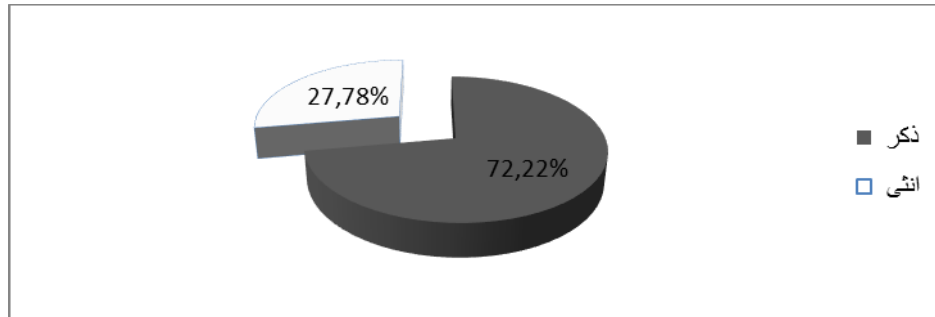
(1) الجنس:

جدول رقم (02-03): وصف عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
72.22 %	13	ذكر
27.78 %	05	أنثى
100 %	18	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

شكل رقم (01-03): تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الشكل (01-03) الذي يمثل توزيع أفراد العينة حسب الجنس بأن هناك 72.22% من أفراد العينة يمثلون جنس ذكر، أما نسبة الإناث فتصل إلى 27.28%. وبالتالي فإن هذه النسبة تؤكد بأن الذكور في هذا المجال تفوق نسبة الإناث وهذا راجع إلى صعوبة المهنة ربما.

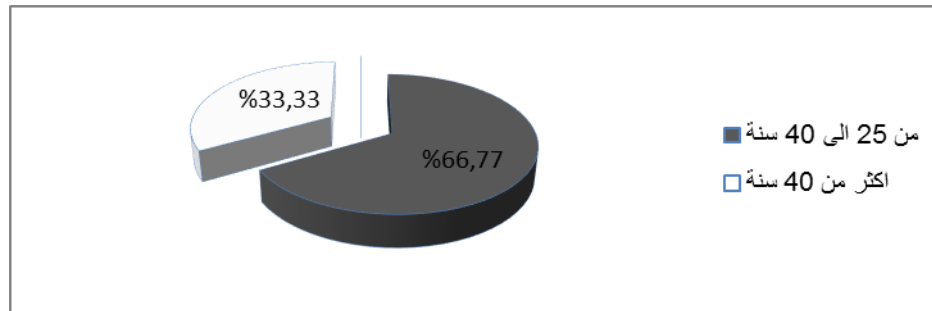
(2) العمر:

جدول رقم (03-03): وصف عينة الدراسة حسب السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 25 سنة	-	-
من 25 إلى 40 سنة	12	%66.77
أكثر من 40 سنة	06	%33.33
المجموع	18	%100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

شكل رقم (02-03): تمثيل عينة الدراسة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال الشكل والجدول نلاحظ أن نسبة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 25 سنة منعدمة، الأفراد الذين أعمارهم تتراوح ما بين 25 إلى 40 سنة تصل نسبتهم حتى %66.77 وهي النسبة الأعلى، والأفراد الذين أعمارهم تفوق 40 سنة نسبتهم تصل إلى %33.33 وهي النسبة المتوسطة.

من هنا نستنتج أن أغلبية أفراد العينة أو العاملين في المؤسسات لهم سن يسمح لهم باتخاذ القرارات الصائبة.

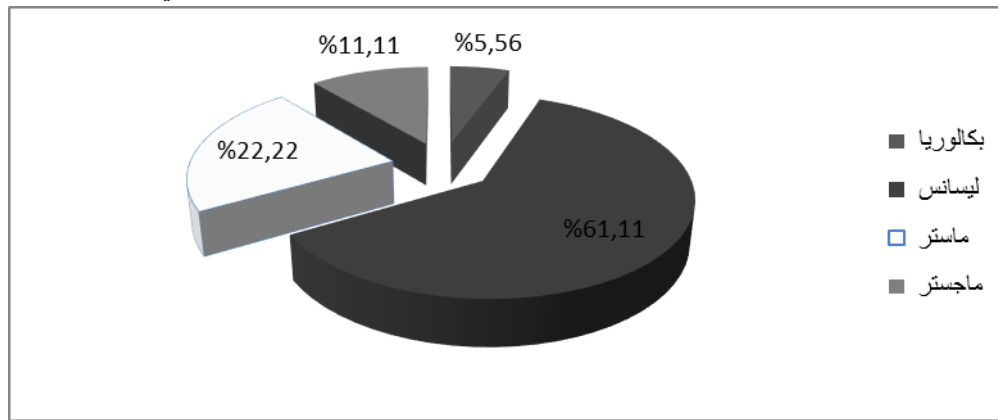
(3) المستوى الدراسي:

جدول رقم (03-04): وصف عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الدراسي
5.56%	01	بكالوريا
61.11%	11	ليسانس
22.22%	4	ماستر
11.11%	02	ماجستير
100%	18	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

شكل رقم (03-03): تمثيل عينة الدراسة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال نسبة أفراد العينة بأن جميعهم يتمتعون بمستوى دراسي جيد وهم من خريجي الجامعات، فالنسبة الكبرى ترجع إلى حاملي شهادة ليسانس وهذا بنسبة 61.11%، تليها حاملي شهادة الماستر بنسبة 22.22%، أما النسبة الضعيفة فهي تعود إلى كل من أصحاب الماجستير ب 11.11% والبكالوريا ب 5.56%.

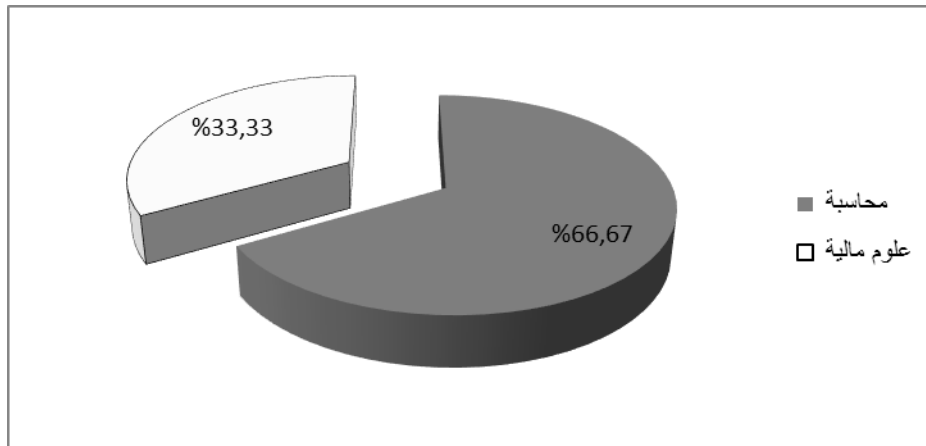
(4) التخصص:

جدول رقم (03-05): وصف عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
%66.67	12	محاسبة
%33.33	06	علوم مالية
—	—	إدارة أعمال
—	—	تخصص آخر
%100	18	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

شكل رقم (03-04): تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن 12 شخص من أصل 18 تخصصهم محاسبة وهي تمثل النسبة الأكبر أي %66.67، ثم علوم مالية ب %33.33.

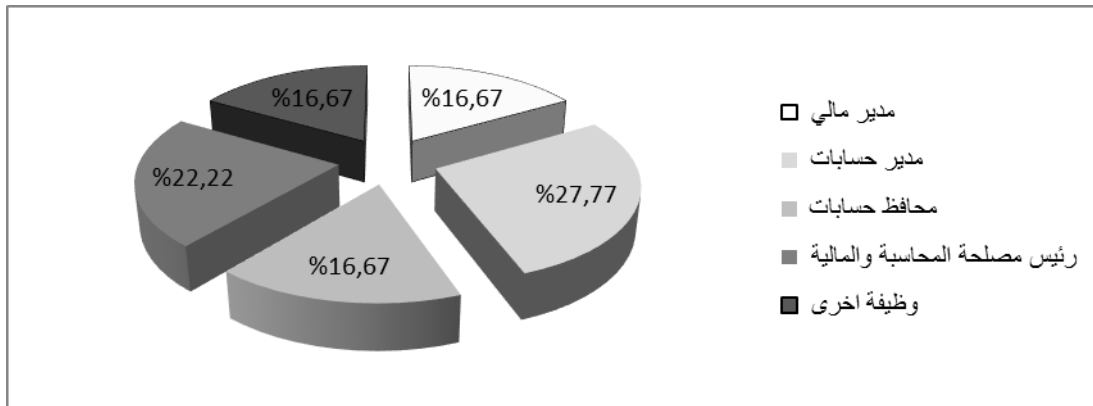
(5) الوظيفة:

جدول رقم (06-03): وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
%16.67	03	مدير مالي
%27.77	05	مدير حسابات
%16.67	03	محافظ حسابات
%22.22	04	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية
%16.67	03	وظيفة أخرى
% 100	18	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

شكل رقم (06-03): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة هم مديري حسابات في المؤسسة وهذا بنسبة %27.77، تليها %22.22 هم رؤساء مصلحة المحاسبة والمالية، ثم النسب المتماثلة تعود إلى كل من مديري ماليين ب النسبة أيضا من لهم أعمال أخرى لها علاقة بالمحاسبة.

وبالتالي يمكننا أن نستعين بأرائهم لأن أغلبية المؤسسات توكل مهمة المراجعة للمحاسبين وليس لديهم مراجعين داخليين.

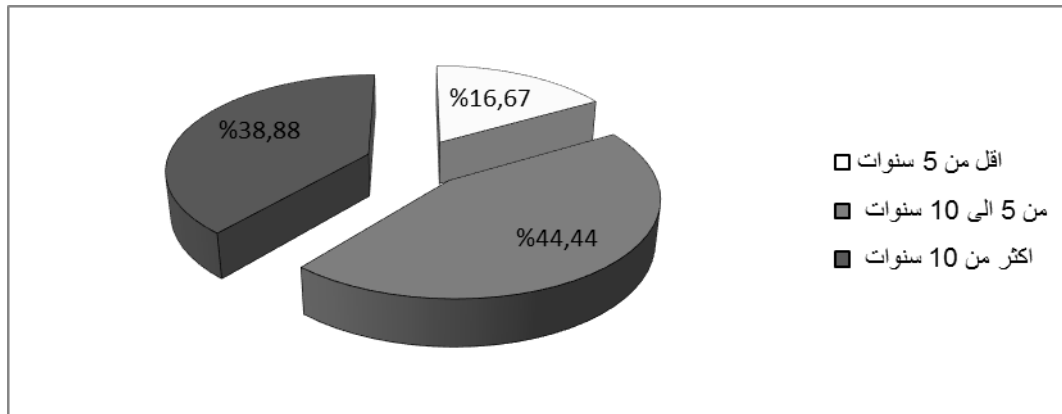
(6) الخبرة المهنية:

جدول رقم (07-03): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	03	%16.67
من 5 إلى 10 سنوات	08	%44.44
أكثر من 10 سنوات	07	%38.88
المجموع	18	%100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

شكل رقم (06-03): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نستطيع القول من خلال الجدول والشكل أننا اعتمدنا على أشخاص ذوي خبرة كافية وبالتالي يمكن الاعتماد على آراءهم لأن عدد سنوات الخبرة يعتبر أمر مهم وبالتالي فنسبة %44.44 من أفراد العينة عدد سنوات الخبرة لديهم تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات، ثم نسبة %38.83 من أفراد العينة تفوق خبرتهم المهنية 10 سنوات وهذا أمر جيد والنسبة الأخيرة %16.67 من لهم سنوات خبرة أقل من 5 سنوات.

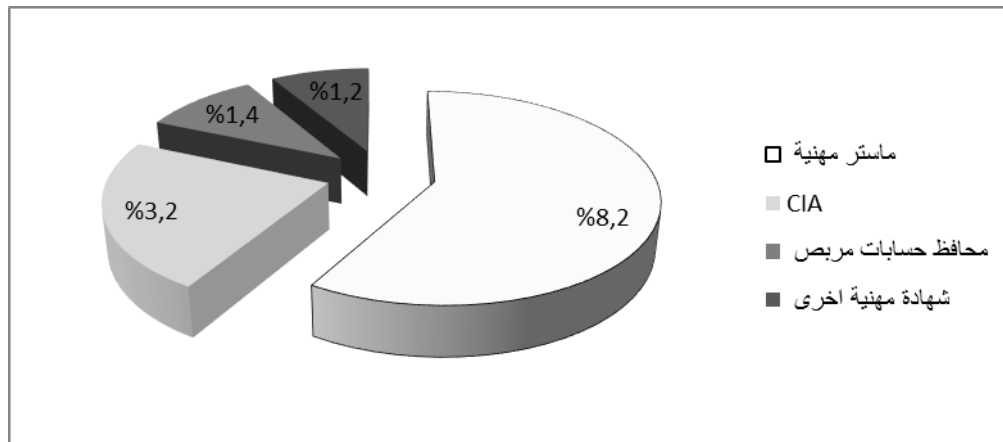
(7) الشهادة المهنية:

جدول رقم (08-03): وصف عينة الدراسة حسب الشهادة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الشهادة المهنية
%22.22	04	ماستر مهنية
%16.67	03	CIA
16.67%	03	محافظ حسابات متربص
%44.44	08	شهادة مهنية أخرى
%100	18	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم (07-03): تمثيل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

جميع أفراد العينة لهم شهادات مهنية تحصلوا عليها من خلال سنوات الخبرة لديهم فمثلا من لهم شهادة ماستر مهنية يمثلون النسبة المتوسطة بـ %22.22، حاملي شهادة مراجع داخلي معتمد بنسبة %16.67 ونفس النسبة بالنسبة

لمحافظ حسابات متربص أما النسبة الأعلى فلهم شهادات أخرى (حقوق، إعلام آلي، علوم تطبيقية في المحاسبة وعلوم تجارية)

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

سوف نقوم بعملية عرض مفصل للنتائج التي توصلنا إليها في الدراسة وذلك باستعراض البيانات والتحليل الخاصة بكل محور على حدى:

المحور الأول: ما درجة تأثير المهام التالية على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

يهدف الإجابة على هذا السؤال تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة كل فقرة على حدى، وذلك من اجل الوصول إلى تحديد مدى تأثير هذه الفقرات على تحسين هذا النظام، واعتمدنا طريقة التكرارات والنسب المئوية لأنه يمكن استيعابها من طرف أي قارئ أو باحث في هذا المجال. والجدول الموالي يوضح ذلك أكثر.

جدول رقم (03-09): قائمة مهام المراجع الداخلي التي تؤثر على تحسين نظام المراقبة الداخلية

الاتجاه العام	لا يوجد تأثير		تأثير متوسط		تأثير هام		العبـارات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
تأثير هام	-	-	16.67%	3	83.33%	15	التقييد بالتعليمات الإدارية
تأثير هام	-	-	11.11%	2	88.89%	16	التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية
تأثير هام	-	-	-	-	100%	18	الحذر المهني أثناء عملية المراجعة
تأثير هام	-	-	50%	9	50%	09	تحديد المخاطر المتعلقة بالمؤسسة
تأثير هام	-	-	22.22%	4	77.78%	14	فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية
تأثير هام	11.11%	2	38.39%	7	50%	09	طلب الاستشارات في حالة عدم التأكد عند القيام بعملية المراجعة
تأثير هام	-	-	33.33%	6	66.67%	12	تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تحليل الاستبيان

من خلال الجدول رقم (09 - 03) المعنون ب " قائمة مهام المراجع الداخلي التي تؤثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية " نلاحظ بان جميع المهام الستة التي ذكرناها، لها تأثير هام على تحسين النظام وقيما يلي سيتم ترتيبها وفقا لدرجة أهميتها مع تقديم شرح مفصل عن كل واحد منها:

- احتلت الفقرة التي نصت على الحذر المهني أثناء عملية المراجعة المرتبة الأولى من حيث أهميتها في تحسين نظام الرقابة الداخلية وهذا بنسبة 100 %، وهذا أمر طبيعي لان المراجعة الداخلية في حد ذاتها عملية حساسة تحتاج الى الدقة والتركيز ولا تحتتمل الخطأ من المراجع الداخلي لأنه ينجم عنها عدة مشاكل قد تؤثر على المؤسسة، ثم تليها

- الفقرة الخاصة بالتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية وذلك بنسبة مئوية قدرها 88.89% فهذه الأخيرة تمنع من حدوث الأخطاء المعتمدة في التقارير المالية:
- إن التقييد بالتعليمات الإدارية وفحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية دور كبير على تحسين نظام الرقابة الداخلية، وقد جاءت هتين الفقرتين بعد الفقرتين السابقتين من حيث الأهمية، واحتالتا المرتبة الرابعة والخامسة وذلك بنسبة مئوية تقدر ب 83.33% و 77.78% على الترتيب؛
- ان لمهمة تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد تأثير هام، حيث أن أغلبية العينة بينوا ذلك وقد جاءت في المرتبة الخامسة بنسبة 66.67%:
- يعتبر تحديد المخاطر المتعلقة بالمؤسسة وطلب الاستشارات في حالة عدم التأكد مهنتين مهمتين جدا، وكلاهما حصلتا على نسبة متساوية بين تأثير هام وتأثير متوسط، واحتالتا المرتبة السادسة بنسبة 50% وحسب رأيي وللفضل بينهما اخترت أن يكونا تأثيرهما مهم لان كلاهما يساعدان المؤسسة في تحديد المخاطر، مثلا مهم جدا قبل تفاقم الأمور وخروجها إلى حد لا يمكن التحكم فيه فيما بعد.

المحور الثاني: ما درجة تأثير استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

جدول رقم(03-10): عناصر استقلالية المراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الاتجاه العام	لا يوجد تأثير		تأثير متوسط		تأثير هام		العبارة
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
تأثير متوسط	-	-	-	11	38.39%	7	عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة
تأثير هام	-	-	22.22%	4	77.78%	14	حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين
تأثير هام	-	-	-	-	100%	18	عدم وجود ضغوط تأمر بإبعاد بعض المشاكل عن المراجعة
تأثير هام	11.11	2	38.39%	7	50%	9	التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة
تأثير هام	-	-	16.67%	3	83.33%	15	الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تحليل الاستبيان.

من خلال اعتمادنا على إجابات أفراد العينة لاحظنا بأن جميع عينة الدراسة أي نسبة 100% أقرّوا أن الفقرة التي جاء مضمونها على النحو الآتي "عدم وجود ضغوط تأمر بإبعاد بعض المسائل عن المراجعة" لها تأثير هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية فالمراجع يحتاج إلى الاستقلالية التامة ليتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد، لهذا احتلت هذه الفقرة المرتبة الأولى.

- تعتبر الفقرة التي جاء نصها كالتالي "الإحساس بالمسؤولية أثناء عملية المراجعة" جد مهمة وأغلبية أفراد العينة أقرّوا بذلك، وقد جاءت بنسبة 83.33% لأن الإحساس بالمسؤولية يعتبر دافع للمراجع الداخلي عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية المراجعة التي يقوم بها وهذا الدافع الذي يجعله تواقفا إلى القيام بأدوار إدارية عالية المستوى وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية وبالتالي احتلت المرتبة الثانية من حيث درجة تأثيرها الهام؛
 - إن حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين تساعد المراجع الداخلي على القيام بمهمته على أكمل وجه وتعطيه أكثر استقلالية وبالتالي تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية لهذا جاءت في المرتبة الثالثة بنسبة 77,78%؛
 - "التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة"، فهناك بعض المراجعين الداخليين يستغلون بحكم وظيفتهم في المؤسسة مصالحهم الشخصية في القيام بالتزوير والتلاعبات في القوائم المالية وبالتالي التحرر منها له تأثير على تحسين الرقابة الداخلية وهذا ما قاله أغلبية أفراد العينة بنسبة 50% وجاءت في المرتبة الرابعة؛
 - أما الفقرة التي جاءت في المرتبة الأخيرة وكان تأثيرها متوسط حسب آراء أفراد عينة الدراسة فهي كالتالي "عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة فهذه الأخيرة تعيق استقلالية المراجع وتسبب له تشويش أثناء عمله.
- ومنه من خلال كل ما ذكرناه يمكن القول إن جميع هذه الأمور (حرية الوصول إلى السجلات والممتلكات والموظفين، عدم وجود ضغوط بأبعاد بعض المسائل عن المراجعة، التحرر من المصالح الشخصية أثناء عملية المراجعة، عدم تدخل الإدارة في إجراءات المراجعة) تؤثر على استقلالية المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتأثيرها المهم يساعده في اتخاذ قراراته الصائبة وبدون أي تحيز.

المحور الثالث: ما درجة تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

جدول رقم(03-11): عناصر خبرة وكفاءة المراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الاتجاه العام	لا يوجد تأثير		تأثير متوسط		تأثير هام		العبارات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
تأثير هام	22.22%	4	33.33%	6	44.44%	8	الحياسة على أعلى الهادات المهنية
تأثير هام	-	-	55.56%	10	44.44%	8	الاطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة الخاصة بالمراجعة
تأثير هام	-	-	11.11%	2	88.89%	16	التكوين المستمر والقيام بالتربصات لزيادة كفاءة المراجع
تأثير هام	-	-	50%	9	50%	9	القدرة على التعبير والإبلاغ وإيصال المعلومات
تأثير هام	5.56%	1	44.44%	8	50%	9	توفير عدد سنوات خبرة كافية
تأثير هام	-	-	22.22%	4	77.78%	14	القدرة على تميز مؤشرات الغش في السجلات والقوائم المالية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تحليل الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ما مدى تأثير خبرة وكفاءة المراجع الداخلي في تحسين الرقابة الداخلية، وفيما يلي نرتب هذه الكفاءات والخبرة كل حسب درجة تأثيرها الهام:

- في المرتبة الأولى بنسبة 88.89% أي 16 من بين 18 من أفراد العينة قالوا بأن الفقرة التالية "التكوين المستمر والقيام بالتربصات لزيادة كفاءة المراجع" لها تأثير هام؛
- تلتها الفقرة التي احتلت المرتبة الثانية بنسبة 77.78% وهي "القدرة على تميز مؤشرات الغش في السجلات والقوائم المالية" وهذه الأخيرة يكتسبها المراجع من خلال مسيرته المهنية وخبرته في مجال عمله، فمع الوقت يستطيع التمييز ومعرفة الأشياء دون جهد أو عناء؛
- في المرتبة الثالثة والرابعة جاءت الفقرتين التاليتين "القدرة على التعبير والإبلاغ وإيصال المعلومات"، "توفير سنوات خبرة كافية" وهذا بنسب متشابهة 50% فوظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى أنها تتطلب سنوات خبرة كافية فهي تتطلب قدرة عالية على الاتصال تساعد المراجعين على تبادل المعلومات والحقائق حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين لهم من جهة وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى، والمراجع الداخلي هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفاهية أو كتابية؛

- " الحيازة على أعلى الشهادات " هذه الفقرة أيضا تعتبر مهمة جدا لكن جاءت بنسبة متدنية بنسبة 44.44 % فالبعض رأها لا تؤثر وهذا بنسبة 22.22 %، لأنه حسب رأيهم هناك أشخاص لا يملكون شهادات، لكن بإمكانهم التقديم أكثر ويبدعوا بشكل رائع وبالتالي فهذه الفقرة جاءت في المرتبة الخامسة؛
- وأخيرا ننتقل إلى الفقرة التي نصت على " الاطلاع المستمر على الإصدارات الجديدة الخاصة بالمراجعة " كان تأثيرها متوسط وهذا بنسبة 55.56 %.

المحور الرابع: ما درجة تأثير التزام المراجع الداخلي برفع تقرير موضوعي وواضح على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

جدول رقم(03-12): خصائص تقرير المراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الاتجاه العام	لا يوجد تأثير		تأثير متوسط		تأثير هام		العبارات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
تأثير هام	—	—	16.67%	3	83.33%	15	خلو التقرير من الأخطاء والتحريفات
تأثير هام	—	—	27.78%	5	72.22%	13	تميز التقرير بالإنصاف والحياة وعدم التحيز
تأثير هام	—	—	11.11%	2	88.89%	16	احتواء التقرير على الملاحظات الهامة والتوصيات
تأثير هام	—	—	22.22%	4	77.78%	14	إصدار التقرير في الوقت المناسب بالسرعة المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تحليل الاستبيان

نلاحظ أن جميع فقرات هذا المحور لها تأثير هام وهذا ما لاحظناه من خلال إجابات معظم أفراد عينة الدراسة في المرتبة الأولى حظيت هذه الفقرة التالية " احتواء التقرير على الملاحظات الهامة والتوصيات " التي من شأنها أن تخدم المؤسسة في حالة ما التزمت بها وأخذتها بعين الاعتبار. فنسبة 88.77% قالوا بأن تأثيرها هام و فقط ونسبة 11.11% قالوا بأن تأثيرها متوسط؛

المرتبة الثانية كانت للفقرة التي تضمنت " خلو التقرير من الأخطاء والتحريفات " فنسبة 83.33% قالوا أن تأثيرها هام وهذا لأن التقرير النهائي يكتبه المراجع بعد أن يقوم بعملية المراجعة، وهذا يتطلب دقة وتركيز لذا يجب أن يخلو التقرير من الأخطاء؛

المرتبة الثالثة والرابعة للفقرتين التاليتين " إصدار التقرير في الوقت المناسب بالسرعة المطلوبة " أي دون تأخير " تميزه بالإنصاف والحياد وعدم التحيز " أي المراجع الداخلي وحده من يمكنه كتابة التقارير وفق ما رآه خلال عملية المراجعة بدون تدخل أي شخص؛

المحور الخامس: ما درجة تأثير متابعة المراجع الداخلي لنتائجه المبلغ عنها على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

جدول رقم (03-13): عناصر متابعة النتائج للمراجع الداخلي التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الاتجاه العام	لا يوجد تأثير		تأثير متوسط		تأثير هام		العبــــــــارات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
تأثير هام	—	—	%50	9	%50	9	متابعة مدى تنفيذ التوصيات والاقتراحات
تأثير هام	—	—	%50	9	%50	9	إعادة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة لتأكد من قيامها بالعمليات التصحيحية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تحليل الاستبيان

من خلال الجدول يتبين لنا ما يلي:

- تعتبر " متابعة مدى تنفيذ التوصيات والاقتراحات " من بين أهم الأشياء التي على المراجع أن يحرص عليها وهذا ما أكده أفراد العينة من خلال إجاباتهم بالرغم من أنها كانت متساوية؛
- "إعادة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من قيامها بالعمليات التصحيحية" تأثيرها هام على المراجع الداخلي حيث هناك بعض الإدارات التي لا تباي بتوصيات المراجع الداخلي وبالتالي إعادة زيارتهم والتدقيق عليهم لتنفيذ توصياتهم يساهم بشكل كبير في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المحور السادس: ما درجة تأثير الصعوبات التي يواجهها المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

جدول رقم(03-14): عناصر الصعوبات التي تؤثر في تحسين نظام الرقابة الداخلية

الاتجاه العام	لا يوجد تأثير		تأثير متوسط		تأثير هام		العبارات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
هام	22,22%	4	—	—	77,78%	14	تبعية المراجعة الداخلية للإدارات والأقسام التنفيذية
متوسط	11,11%	2	50%	9	38,89%	7	الممارسات الغير أخلاقية المتبعة وتأثير المراجع على زملاءه أو العكس
لا يوجد تأثير	72,22%	13	16,67%	3	11,11%	2	مشاكل شخصية مع أحد أفراد الإدارة
تأثير هام	—	—	5,56%	1	94,44%	17	صعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات
تأثير هام	—	—	27,78%	5	72,22%	13	عدم كفاية السجلات والمعلومات

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تحليل الاستبيان

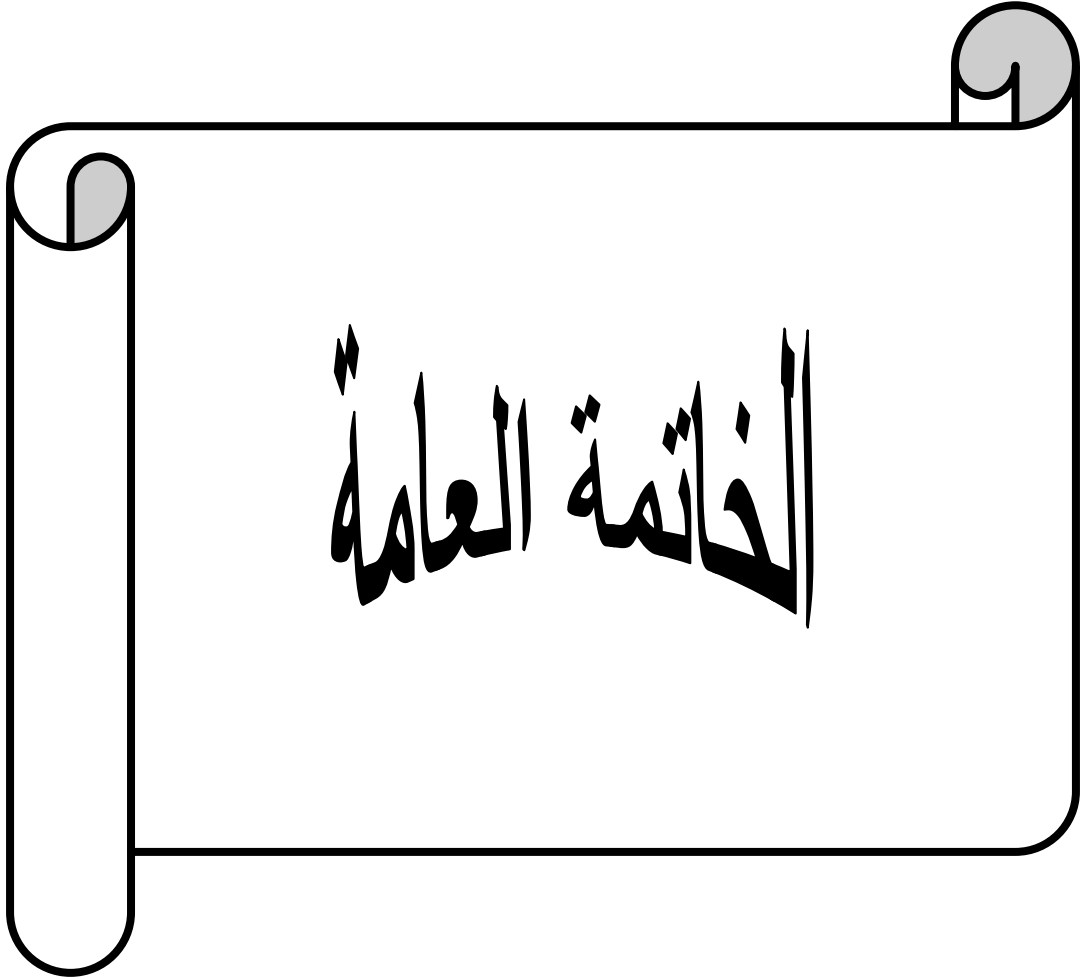
من بين أهم الأمور التي تعرقل عمل المراجع هي الصعوبات بمختلف أنواعها التي يجدها في المؤسسة العامل بها ومن خلال الجدول السابق سنرتب أهم هذه الصعوبات حسب درجة تأثيرها على تحسين نظام الرقابة الداخلية:

- "صعوبة الوصول إلى السجلات والمعلومات" احتلت المرتبة الأولى بنسبة كبيرة قدرها 94.44% لأن المراجع الداخلي بطبيعة الحال يحتاج إلى المستندات والسجلات لكي يراجع أعمال المؤسسة وبالتالي صعوبة الوصول إليها لا يحسن من عمل نظام الرقابة الداخلية؛
- "تبعية المراجعة الداخلية للإدارات والأقسام التنفيذية" جاءت في المرتبة الثانية بنسبة 77.78%، وهذا يؤثر بالسلب ولهذا على المسؤولين أن يجعلوا من وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الأقسام وليست تابعة لهم لتعمل على تحسين نظام المراجعة الداخلية لا العكس؛
- "عدم كفاية السجلات والمعلومات" تؤثر على تحسين نظام الرقابة الداخلية، فنسبة 72.22% من أفراد العينة أكدوا ذلك، لأن أي نقص في السجلات معناه هناك مؤامرة تحاك، وبالتالي يجب أن تكون جميع أوراق المؤسسة مكشوفة ليعمل المراجع الداخلي عمله على أحسن وجه ويدون جميع ملاحظاته في التقرير الخاص به؛
- الفقرة التي جاءت في المرتبة الرابعة وكان تأثيرها متوسط على تحسين نظام الرقابة الداخلية من خلال آراء أفراد العينة والتي كانت نسبتها 50% هي "الممارسات الغير أخلاقية المتبعة وتأثير المراجع على زملائه أو العكس"؛
- وأخيرا الفقرة التالية "مشاكل شخصية مع أحد أفراد الإدارة" والتي كان جواب أغلبية أفراد عينة الدراسة بأنها لا تؤثر وهذا بنسبة 72.22% وهي نسبة مهمة أخذناها بعين الاعتبار.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل قمنا بتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة التي تم اختيارها من أكاديميين ومهنيين وخلصت الدراسة إلى ما يلي:

يعتبر فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد المخاطر ودراسة النظم والحذر المهني أثناء عملية المراجعة والتأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المسجلة من المهام التي تساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية على المراجع الداخلي أن يتبع مجموعة من المبادئ التي من شأنها أن تلعب دور هام في تحسين نظام الرقابة الداخلية ومن هاته المبادئ نذكر الاستقلالية، والخبرة المهنية، القدرة على التعبير وإيصال المعلومات، وجود صعوبات تعرقل مهنة المراجع الداخلي مثل تبعيته للإدارة وتقييد صلاحيات مهنته.



الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

المراجعة الداخلية وظيفة جد مهمة، فالمؤسسة في وقتنا الحالي بغض النظر عن حجمها تحتاج إلى مراجعة داخلية، كذلك فإن هذه المهنة لا تأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة وهي لا تمس فقط الجانب المالي والمحاسبي كما يظنه البعض، وإنما يتسع نطاق تطبيقها والأهداف المرجوة منها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، ما يسمح بالتحكم أكثر بها، وهذا من أجل تحقيق أكبر ربح وفائدة للمؤسسة.

لكن هذا لا يتم إلا إذا كان الشخص الذي يمارس هذه المهنة ذو كفاءة وخبرة تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول سلامة وعدالة القوائم المالية وإيصال هذا الرأي للأطراف التي يهملها الأمر سواء من داخل المؤسسة كالمساهمين أو من خارج المؤسسة أي المتعاملين مع المؤسسة من البنوك والموردين وإدارة الضرائب.

اختبار صحة الفرضيات:

بعد عرض مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعه مسبقا كما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى والتي تتمثل في "الرقابة الداخلية هي نفسها المراجعة الداخلية" توصلنا من خلال الفصلين النظريين الأول والثاني أن هذه الفرضية خاطئة، فالرقابة الداخلية عبارة عن نظام يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة من مالية وإدارية ومحاسبية، وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة. أما المراجعة الداخلية فهي من بين وسائل الرقابة الداخلية وهي تعني الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها موظفي الشركة تعيينهم الإدارة بغرض فحص وتقييم الأنشطة المختلفة للشركة؛
- بخصوص الفرضية الثانية والمتمثلة في "تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة" توصلنا من خلال الفصل الثاني إلى الاتفاق مع مضمون هذه الفرضية، فالمراجعة الداخلية تعمل على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية، وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته؛
- أما الفرضية الثالثة والتي جاء مضمونها على النحو الآتي "المراجعة الداخلية وسيلة أساسية في تسيير المؤسسة وكذا تحديد وجهتها المستقبلية" فهي صحيحة فمن خلالها يمكن للمساهمين معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ومدى كفاءة المديرين في إدارة المؤسسة ودرجة الثقة في المعلومات المقدمة من طرف الإدارة والتي لا يمكن للمساهمين والمتعاملين مع المؤسسة الوثوق بها إلا إذا صادق عليها شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة.

نتائج الدراسة:

النتائج النظرية:

- إن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام لأن فشله يرجع إلى وجود قصور في اجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسة التي ترغب في بناء نظام فعال للرقابة أن تجري تحليلا للتكاليف والمنافع لأنه مكلف للغاية، والأساس في النظام وجود مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية أو التقييمية؛
- تهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة أعضاء المنظمة على تحمل مسؤولياتهم بطريقة فعالة، وذلك عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقنيات للأنشطة التي تمت مراجعتها وتقديم التوصيات والاستشارات والمعلومات المتعلقة

بتلك الأنشطة، وتهدف كذلك إلى تعزيز رقابة فعالة بتكلفة معقولة:

- يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بجملة من المبادئ والأخلاقيات والصلاحيات التي حددها القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة؛
- يعتبر المراجع الداخلي المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة ومستشار الأول لها.

النتائج التطبيقية:

- جميع مهام المراجع الداخلي تهدف إلى اختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تديره المؤسسة وتقديم خدمات استشارية من أجل تحسينه؛
- تعمل استقلالية المراجع الداخلي على تحسين نظام الرقابة الداخلية فهي تساعد على ابداء رأيه الفني المحايد؛
- لخبرة وكفاءة المراجع الداخلي أهمية في تحسين نظام الرقابة الداخلية لأنهما يساعدان المراجع على تمييز مؤشرات الغش والتلاعبات واكتشاف الأخطاء في المؤسسة والعمل على تحسينها؛
- عندما يتابع المراجع الداخلي تقريره ويحرص على تطبيق توصياته واقتراحاته المقدمة يساهم هذا في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

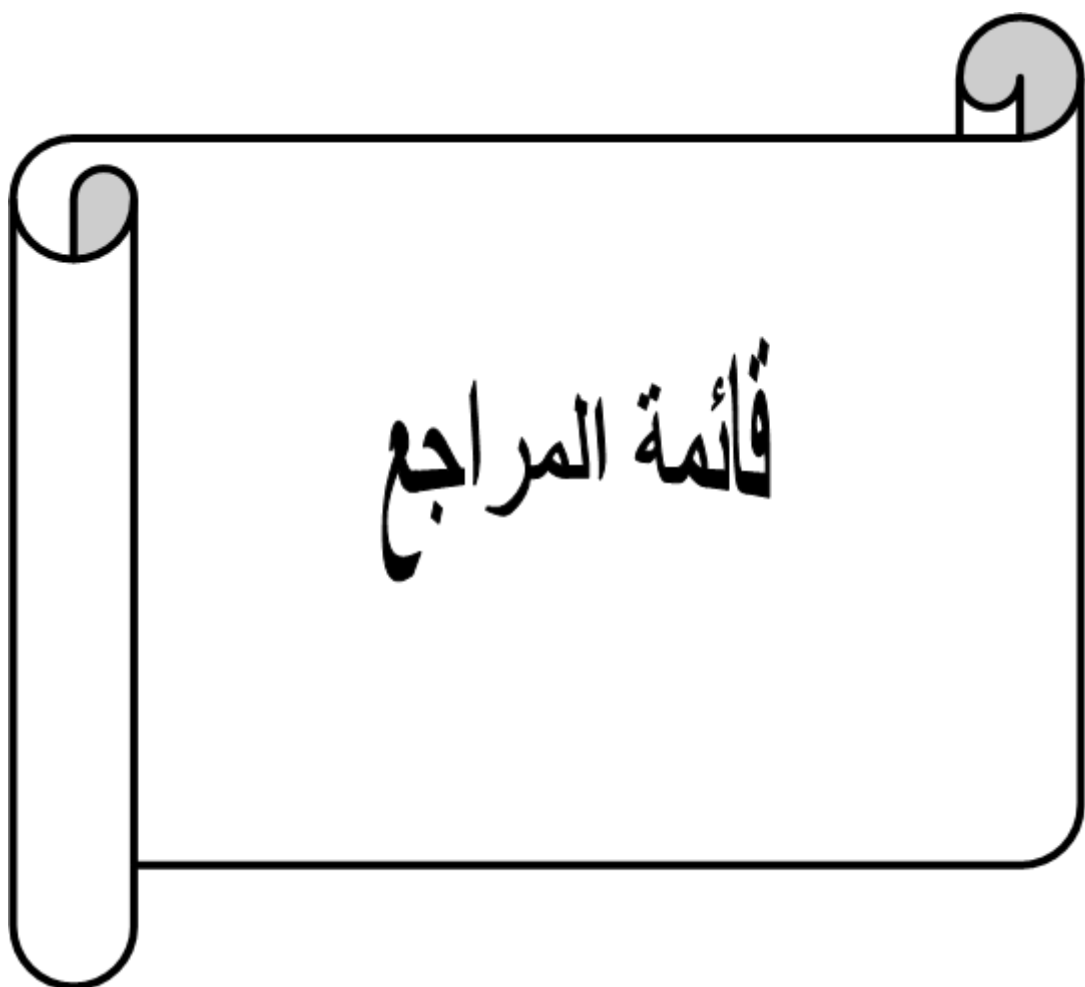
- الاهتمام أكثر بالمراجعين الداخليين من خلال اجراء تكوينات وتدريبات؛
- العمل الدائم على ابقاء وظيفة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي أنشطة المؤسسة؛
- إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية؛
- زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسة باعتبار أنها نشاط واسع وكبيرة الحجم؛
- قيام المراجعين الداخليين بزيارات مفاجئة لمختلف الأقسام مما يولد لدى الموظفين الشعور بقيمة وجود الرقابة على أعمالهم ويدفعهم لإتقان عملهم.

آفاق الدراسة:

بعد أن انتهينا من معالجة إشكالية بحثنا ظهرت لنا العديد من الجوانب الجديدة بمواصلة البحث فيما نظرا لأهميتها ونذكر منها:

- تقييم دور محافظ الحسابات في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- دور المدقق الداخلي والخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية؛
- المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- التنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية.

وفي الأخير نترك المجال مفتوح أمام الطلبة للتوسع أكثر في هذا الموضوع الشامل.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية:

الكتب:

- ثناء عليا القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
- حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- حسينا القاضي، حسين حدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، ط1، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- طواهر محمد التهامي، صديق مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحير زقالسوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- عبد الوهاب نصر الشحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- غسان فلح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، ط1، دار المسيرة، عمان، 2000.
- فتحير زقالسوافري، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- فتحير زقالسوافري، أحمد عبد المال محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2003.
- محمد الفيومي، عوضليب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- محمد سمير الصبان، الأساس العلمية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية، 1998.
- مصطفى نصال حسلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، ط1، دار البداية، عمان، 2010.
- نوال الصالح بنعمارة، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013.

مذكرات:

- براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، "مذكرة ماجستير"، تخصص، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014/2015.
- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، "مذكرة ماجستير"، تخصص، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2005/2006.
- سامح رفعت أبو حجر، ايمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كألية لتقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات، "مذكرة ماجستير"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون تاريخ.

- شدريمعمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء المؤسسة، "مذكرة الماجستير"، تخصص، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2008.
- شنايفنور الدين، فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، "مذكرة تخرج ماجستير"، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2011/2012.
- عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة، "مذكرة ماجستير"، تخصص، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2007.
- غاشوش عايدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، "مذكرة ماجستير"، تخصص، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2012/2011.
- فارس كديدة، مدتفعيل المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، "مذكرة تخرج ماجستير"، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامع ة ورقلة، 2015.
- كافي محمد، لقواق خالد، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، "مذكرة ماجستير"، تخصص، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2015.
- وجد انعليأحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، "مذكرة ماجستير"، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
- وليد فؤاد، دور المراجعة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة، "مذكرة تخرج ماجستير"، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، 2013/2012.

مراجع باللغة الفرنسية:

- Belaiboud Mokhtar, Guide pratique d'audit financier et comtable, La maison des livres, Alger, 1982.
- Élisabeth Bertin, **Audit interne**, « Enjeux et pratiques à l'international », Edition d'organisation, Paris, 2007.
- Mazouz Ali, Sadi Nacer-Eddine, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, tome 1, Edition snc, Alger.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تقييم الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، ومن أجل ذلك تطرقنا إلى ماهية نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة ثم كل من المراجعة الداخلية والمراجع الداخلي وعلاقتها بهذا النظام. وفي الجانب التطبيقي قمنا بدراسة استبائية موجهة للمراجعين الداخليين من أجل التقييم الفعال لدور المراجع الداخلي. من أهم النتائج التي توصلنا إليها أن المراجعة الداخلية تهدف إلى مساعدة أعضاء المنظمة على تحمل مسؤولياتهم بطريقة فعالة عن طريق تزويدهم بالتحليلات للأنشطة التي تمت مراجعتها وأيضا استنتجنا بأن المراجع الداخلي هو المرشد الأساسي في مدى تطبيق السياسات والقوانين الصادرة من المديرية العامة.

الكلمات المفتاحية: المراجع الداخلي، الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية.

Résumé

Cette étude visait à faire la lumière sur l'évaluation du rôle joué par l'auditeur interne dans l'amélioration du système de contrôle interne, Nous avons traité de la nature du système de contrôle interne en général, l'audit interne et des références internes et leur relation avec ce système.

Sur le plan pratique, nous avons étudié le questionnaire pour l'évaluation efficace du rôle des auditeurs internes orientés auditeur interne.

Nos résultats que la vérification interne vise à aider les membres de l'organisation à assumer leurs responsabilités d'une manière efficace en leur fournissant des analyses des activités qui ont été examinées et ont également conclu que l'auditeur interne est le guide principal dans l'application des politiques et des lois émises par la Direction générale.

Les mots clés : auditeur interne, contrôle interne, audite interne.