

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

عنوان المذكرة

دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة **MAG-MOS** بمستغانم

تحت تأطير

من إعداد الطالبة :

أ.د. محمد العيد

زلطيسي عائشة

أعضاء لجنة المناقشة

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

السنة الجامعية: 2016/2015

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى رمز المحبة والعطاء أمي الحبيبة
إلى سندي في الحياة أبي العزيز
وإلى أخي عبد الهادي وأخواتي : منيسا ، إلهام ، نوال ، أمال
وإلى كل الأصدقاء: خيرة ، أمينة ، خديجة ، سامية ، صورية ، منال
وإلى كل عائلة "زلطيسي"
وإلى كل زملائي في الدفعة
وأخيرا إلى البراعم الصغار: أية ، إكرام ، محمد ، أمونة.

كلمة شكر

الحمد لله الذي أنار لي درب العلم والمعرفة وأعانني ووفقني على انجاز هذا العمل.

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور المشرف "محمد العيد"

و الدكتور "بوشرف جيلالي" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة حول الموضوع، وأرائه السديدة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات.

وإلى كل عمال مؤسسة مخازن العامة MAG-MOS بمستغانم

الجانب النظري

مقدمة عامة

الفصل الاول :مدخل إلى الرقابة

المبحث الأول:الإطار النظري لعملية الرقابة

المبحث الثاني:طبيعة عملية الرقابة

المبحث الثالث:الرقابة الداخلية

الفصل الثاني : دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الإقتصادية

المبحث الأول:الإطار النظري لتدقيق الداخلي

المبحث الثاني:خصوصيات المدقق الداخلي

المبحث الثالث:دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة

الجانب التطبيقي

خاتمة عامة

قائمة مراجع

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

إن تطور الإقتصاد و تزايد حاجات المجتمع بصفة عامة أدى إلى ظهور مؤسسات كبيرة صاحبها إنفصال ملكية هذه المؤسسات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة نفسها و مستويات الإدارة في أداء وظائفها ، ومع هذا الزخم وزيادة التغيرات إزدادت الحاجة إلى معلومات ملائمة يمكن الإعتماد عليها، ولقد أدى التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية وزيادة حجم المؤسسات وإنتشارها جغرافيا على حاجة الإدارة المركزية إلى تفويض صلاحياتها ومسئولياتها إلى الحاجة توفير الرقابة للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعة ، وعليه فقد تغير هدف وظيفة المنظمة وتغير حاجاتها وبالتالي ظهر التدقيق كأداة رقابية يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية .

يعتبر التدقيق الوجه المكمل للعمل المحاسبي والمالي بصفة عامة وذلك بإعتباره المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الدورة المالية أي القوائم المالية .

وقد تطورت وظيفة التدقيق الداخلي تطورا كبيرا في الأونة الأخيرة نظرا لطبيعة المشاكل التي تقابل المؤسسات و الشركات ، وأدى ذلك التطور إلى الخروج بوظيفة التدقيق الداخلي من دورها التقليدي في الماضي إلى التطبيق المفهوم الحديث المحايد المتعلق بحماية أصول وممتلكات المؤسسة وتطوير أوجه النشاط المختلفة بها .

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

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

• إطار الدراسة : يتمثل في :

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

- العامل الزمني : دامت فترة الدراسة التطبيقية في المؤسسة من 2015/12/13 إلى 2016/02/13.

● أهمية البحث :

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

● الغاية من البحث

- توضيح أهمية وفائدة التدقيق الداخلي لصالح المؤسسة ومدى ضرورة توفر خدماتها في المؤسسة ؛
- محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة باعتباره أداة فعالة بما ؛
- محاولة إعطاء فكرة عن نظام الرقابة بالمؤسسة من خلال إبراز مفهومها وأدواتها؛
- محاولة تقديم معلومة عن مدى مساهمة الرقابة وتدقيق الداخلي في أداء المؤسسة؛
- التعرف على واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية .

● أسباب إختيار الموضوع :

إن إختيار هذا الموضوع يعود لأسباب موضوعية وذاتية .

● الأسباب الموضوعية :

- حاجة المؤسسات الجزائرية لتدقيق الداخلي قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحويلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه ؛
- الضعف الذي يعيشه التدقيق الداخلي نظرا لحدائته ؛
- التعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي الذي يسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة ؛
- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الداخلي وفعالية الأداء في المؤسسة .

● الأسباب الذاتية :

- الميل الشخصي إلى احتراف مهنة التدقيق ؛

- المهمة في إثراء المكتبة الجزائرية ؛
- يندرج البحث ضمن تخصصنا وتكويننا ؛
- محاولة تقديم فائدة علمية ومرجع علمي يستفيد منه ذوي الإختصاص .

● الإشكالية :

بناء على ماسبق ذكره يمكن طرح الاشكالية التالية

- مادور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

● الأسئلة الفرعية :

- ما المقصود من الرقابة ومختلف انواعها ؟
- ماهي مختلف مجالات الرقابة ؟
- ما المقصود من التدقيق الداخلي وفيما يكمن دوره في المؤسسة ؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

● الفرضيات :

- يعمل التدقيق الداخلي على إكتشاف الاخطاء وإبراز نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة ؛
- يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها ؛
- مساهمة التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة ؛
- إن التدقيق الداخلي وظيفة لا تستغني عنها المؤسسة .

● المنهج المتبع :

إعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي .

● تقديم الخطة :

تم تقسيم البحث إلى إطارين :

- الإطار النظري ينقسم إلى فصلين :

- الفصل الأول: مدخل إلى الرقابة و الفصل الثاني : دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية
- الإطار التطبيقي : الجانب التطبيقي دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة .

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

ولدراسة أشمل تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول:الإطار النظري لعملية الرقابة؛

المبحث الثاني:طبيعة عملية الرقابة؛

المبحث الثالث:الرقابة الداخلية.

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

ولدراسة أشمل تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول:الإطار النظري لعملية الرقابة؛

المبحث الثاني:طبيعة عملية الرقابة؛

المبحث الثالث:الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار النظري لعملية الرقابة

المطلب الأول: مفهوم الرقابة وهدف منها

أولاً: مفهوم الرقابة

لقد وردت عدة تعاريف للرقابة باختلاف وجهات النظر وإختلاف الآراء المتعلقة بما بحيث يعرفها البعض على:

● **التعريف الأول:** الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة، وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية لما يتفق مع إنجاز الأهداف¹

● **التعريف الثاني:** تعتبر الرقابة على أنها مجهود منظم تقوم به الجهة المسؤولة تشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعايير الموضوعية لتحديد الإنحرافات عن هذه المعايير أو توقع حدوث هذه الإنحرافات ومعرفة أسبابها ثم تحديد التصرفات العلاجية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للتنظيم وتحقيق أهدافها²

● **التعريف الثالث:** الرقابة هي الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية تسيير العمل داخل المشروع والتأكد من أن ما يجري من عمل داخل الوحدة³

● **التعريف الرابع:** الرقابة بصفة عامة تعني الإشراف وعملية المتابعة المستمرة والدائمة للمؤسسة والفحص الدقيق لمختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة للتأكد من أن العمل داخلها يتم وفقاً للخطة المرسومة والسياسات المثبتة⁴

ونستنتج من التعاريف السابق كالتالي:

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

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

³ عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار للنشر والتوزيع، 2004، ص 17.

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

- إن عملية الرقابة هي عملية مكتملة لعملية التخطيط؛
- إن الرقابة تهتم بقياس الأداء عن طريق مقارنتها بالمعايير التي تتم وضعها في الخطة ثم تصحيح الانحرافات؛
- إن الرقابة ضرورية لجميع الأنشطة في المؤسسة للتأكد من أن العمل يسير نحو تلك الأهداف؛
- إن الرقابة جزء لا يتجزأ من العملية الإدارية .

ثانياً: أهداف الرقابة

تكمن أهداف الرقابة في :

- تقليل الأخطاء المتراكمة : إن الأخطاء الصغيرة والانحرافات البسيطة قد لا تؤثر في المؤسسة ماليا ولكن تراكم هذه الأخطاء و الانحرافات يمكن أن تؤدي إلى مشكلة كبيرة، لذلك يجب المعالجة منذ البداية¹؛
 - المواكبة و الإنسجام مع التعقيد التنظيمي : عندما تكون المؤسسة بسيطة في هيكلها وعملها وتنتج منتوجا واحدا فإن نظامها الرقابي سيكون بسيطا ، أما إذا كان المؤسسة تنتج منتوجات كثيرة ومتنوعة ولها منافسون كثيرون فإنها تحتاج إلى نظام رقابي يستطيع أن يوضح هذا التعقيد ويساعد الإدارة في التعامل معها ؛
 - تخفيض التكاليف : إذا أستخدم النظام الرقابي بشكل فعال فإنه سيؤدي إلى خفض كبير في التكاليف خلال ضبط عمليات الإنتاج ووضع معايير دقيقة للأداء و الوقت الضائع².
- وهناك أهداف جانبية أخرى تتمثل في :

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

¹ مهدي محسن العامري ، طاهر محسن العالبي ، الإدارة و الأعمال ، دار وائل ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص 225 .

² مرجع وموضوع نفسهما، ص 225 .

المطلب الثاني: أنواع الرقابة

بالنظر إلى الأنشطة النظام الإداري فإننا نجد أنها تعتمد على 03 مراحل رئيسية حيث تبدأ بالمدخلات ومن ثم عملية التحويل وتنتهي بالمخرجات وبالتالي فإن هذا النظام يحتاج إلى أنواع رقابية مختلفة تتمثل في :

- **الرقابة على أساس مدى الزماني:** تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى 03 أنواع

- **الرقابة السابقة:** يهتم هذا النوع بالتحقيق من توفر جميع متطلبات ووسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ أي قبل بدء الأداء فهو يقلل من درجة الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقع حدوثها

- **الرقابة المتزامنة :** هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات و الترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات أثناء تنفيذ الأنشطة خصوصا أثناء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات .

- **الرقابة اللاحقة:** يطبق هذا النوع من الرقابة بعد انتهاء من تنفيذ الأنشطة وبالتالي التركيز على الأداء الماضي، حيث يتم إبلاغ الإدارة بالتنفيذ بعد فترة زمنية معينة وتزويدها بنتائج والمقارنة بين الأهداف الفعلية و الأهداف الموضوعية¹

- **الرقابة على أساس الانحراف² :** تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :

- **الرقابة الإيجابية:** وهي التي تسعى إلى تحديد الانحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها والاستفادة منها أكثر في المستقبل.

- **الرقابة السلبية :** هي التي تسعى إلى تحديد وكشف الانحرافات السلبية ومعرفة أسبابها والعمل على علاجها ، وعدم الوقوع فيها في مرة ثانية .

- **الرقابة على أساس تنظيمها :** تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :

- **الرقابة المفاجئة:** وهي التي تتم بشكل مفاجئ دون سابق إنذار من أجل مراقبة العمل وضبطه دون تحضيره مسبقا.

¹ محمد فريد الصحف، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 350 .

² عمر وصفي عقيلي، الإدارة المعاصرة التخطيط - التنظيم - الرقابة، دار زهران عمان، طبعة الرابع، 2009، ص 438 .

- الرقابة المستمرة : وهي الرقابة المصاحبة لعمليات التنفيذ و التي تتوقع حدوث إنحرافات معينة قبل وقوعها¹ و التي تتم عن طريق المتابعة و الإشراف و التقييم المستمر لأداء العمل .

• الرقابة على أساس مصدرها² : يمكن تصنيف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين :

- الرقابة الداخلية : هي التي تتم داخل المنظمة و تمارس من قبل كافة الرؤساء على إختلاف مستوياتهم الإدارية و مجال عملهم ، وقد تمارس من قبل وحدة إدارية متخصصة بالعملية الرقابية .
- الرقابة الخارجية: هي الرقابة التي تأتي من خارج المؤسسة و تقوم بها أجهزة رقابية متخصصة، و تكون تابعة غالبا للدولة مثلا البنك المركزي ، جهة رقابية خارجية على البنوك الأخرى، كذلك وزارة التعليم العالي...إلخ .

• على أساس مستويات الرقابة: تصنف الرقابة وفق المعيار إلى 03 أنواع:

- الرقابة على مستوى الفرد : يسعى هذا النوع إلى تقييم أداء الأفراد و معرفة مستوى كفاءتهم في العمل و سلوكهم³

- الرقابة على العمليات والأنشطة : والتي تشمل العمليات التسويق و الشراء و الإستثمار...إلخ .

- الرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة : يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة و معرفة نجاعتها في تحقيق الأهداف العامة المطلوبة مثل الحصة السوقية و العائد على الإستثمار...إلخ.

• على أساس موقع الجهاز الذي يمارس الرقابة: يمكن تصنيف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين:

- الرقابة المالية: وهذا النوع من الرقابة يقوم بممارسة أجهزة متخصصة بشكل مركزي مثل دواوين المحاسبة، المراجعة و تشمل على الرقابة المحاسبية⁴ التي تهدف إلى تحقق من كل العمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا لمبادئ المحاسبة

¹ السيد عبد ناجي، مرجع سابق، ص 24.

² عمرو وصفي عقلي، مرجع سابق، ص 438.

³ مرجع نفسه ، ص 437 .

⁴ عبد الوهاب نصر على ، شحاتة سيد شحاتة ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 58 .

– الرقابة الإدارية: تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات و الأساليب الطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية و الإلتزام بالسياسات الإدارية¹

إن ما يمكن إستخلاصه من الرقابة الإدارية هو تحقيق الأهداف التنظيمي عن طريق إنجاز الإستراتيجيات المحددة مسبقا من أجل الوفاء بأي إحتياجات يستوجب القيام بها ، أي حفاظ على التوازن بين الوسائل و الأهداف .

المطلب الثاني : مجالات الرقابة

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

1. الرقابة في مجال المشتريات : في هذا المجال يتم مراقبة السجلات الخاصة بأسعار الشراء و شروط الشراء ومواعيد الإستلام والفحص الدقيق.
2. في مجال التخزين: تسعى في هذا المجال إلى مراقبة حركة المخزون في المستودعات الواردة، كم تسعى أيضا إلى حماية المخزون من الأخطار².
3. في مجال الإنتاج³: تهدف الرقابة على الإنتاج إلى التأكد من أن ما تم إنتاجه مطابق لما هو مطلوب إنجاز، و الرقابة على الإنتاج بمعناها الواسع تشمل الرقابة على المعدات و الآلات و الرقابة على الوقت و الحركة و الرقابة على جودة المنتجات.

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

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

¹ عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة سيد شحاتة ، مرجع سابق ، ص 59 .

² عمر وصفي عقيلي ، مرجع سابق ، ص 439 .

³ السعيد بلوم ، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير ، جامعة قسنطينة ، ص 31 .

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

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

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

3 مجال التسويق: تعمل الرقابة هنا على التأكد من أن مستوى الطلب على منتجات و مقارنتها مع ما هو وارد في الخطة، و إن الحملات الإعلامية حققت هدفها، كما تراقب مدى رضا المستهلك عن المنتجات المنظمة... إلخ.¹

4 في مجال البيع و تحقيق الإيراد : يتوقف الإيراد المتوقع عندما يتحقق من الكمية المباعة من الإنتاج و الأسعار التي بيع بها الإنتاج ، فإذا أنتجت الكميات المطلوبة لمقابل الطلب المتوقع والذي تم مع حاجات السوق و التعاقدات التي تمت مع العملاء و الجهود التي تبذل في توزيع هذا الإنتاج فإن الكمية المباعة فعلا تتوافق مع الكمية المتوقع وإذا كانت الأسعار المتوقعة قد بيع الإنتاج بها فعلا فإن الإيراد المتوقع يتحقق، وهذا يتطلب كله رقابة في أثناء التنفيذ لجميع العناصر المؤثرة على توافق الإيراد الفعلي²

5 مجال التمويل { الأموال } : يعتبر مجال الرقابة على الأموال هام و حيوي للمشروع حتى لا يحدث له توقف لعدم وجود السيولة النقدية الكافية للإستمرار في سداد نفقات و مصروفات الإنتاج و مستلزماته. و تتمثل الرقابة على الأرقام التكلفة و الإيراد المحقق و الربح المتولد من عمليات البيع و الذي يتحقق بإتمام الإيراد بالتكلفة، و مقارنة كل ذلك مع الخطة المحددة³

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

¹ عمر وصفي عقيلي ، مرجع سابق ، ص 440 .

² عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سراي، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة و المراجعة الداخلية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 16 .

³ مرجع نفسه ، ص 18 .

- المعايير التسويقية: حصة المؤسسة في السوق، حجم النمو المعين، معدل نمو المبيعات؛
- المعايير التكنولوجية: إبتكار وتقديم منتج معين، تطوير إستخدامات السلعة، تحقيق مستوى جودة معينة؛
- المعايير الزمنية: إنجاز مهمة معينة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية معينة؛
- المعايير الإنتاجية: حجم معين من الإنتاج، نسبة إستغلال الطاقة؛
- المعايير المالية: نسب معينة للسيولة أو النشاط ورأس المال؛
- المعايير مرتبطة بالقوة العاملة: أنواع برامج التدريب المطلوب تنفيذها، مستوى معين من الأجور والرواتب.

1. مرحلة القياس الأداء و التقييم : بعد تحديد المعايير بشكل واضح وملائم يأتي دور الخطوة الثانية والتي لا تقل أهمية عن المرحل السابقة، وهي مرحلة تقييم الأداء الفعلي ونتائجه عن طريق قياس العمل الذي تم إنجازه وأداؤه ومقارنته بمعيار التقييم .

إن عملية قياس الأداء تعني التعرف إلى مستويات الأداء الفعلي في ضوء المعايير و المؤشرات التي سبق تحديدها و الواقع العملي يثبت أن هناك إنحرافات مسموح بها وغير مسموح بها ولذلك يجب دراستها و التعرف على أسبابها ومحاولة علاجها، وتهدف رقابة الأداء إلى التحقق من كفاءة الأداء الفعلي وإلتزامه بالأداء المخطط، بحيث تحقق المنشأة تكاليف أقل ممكنة وأفضل إنتاجية ممكنة وأكبر أرباح ممكنة إلى نوعين رئيسيين هما :¹

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

¹ أحمد حامد حجاج ، مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط — الرقابة — إتخاذ القرارات ، الإسكندرية ، الطبعة الثالثة ، 2001 ، ص 44 .

وتتم في هذه المرحلة متابعة وقياس المعايير الموضوعية له، فهذه المرحلة تتضمن تطبيق المعايير الموضوعية على الأداء الفعلي للتعرف على درجة مطابقتها للأداء للمعايير الموضوعية و يتم قياس درجة الاختلاف أو الانحراف بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعية.

2. مرحلة مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير : تتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط

في ضوء المعايير الموضوعية و تحديد نوع و طبيعة الانحرافات و الفرق بينهما، بمعنى ما إذا كانت هذه الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة للمؤسسة ، عند الإنتهاء من القياس تقوم المصلحة المعنية بتحديد و تحليل أسباب هذه الانحرافات، وعليه فإن هذه المرحلة تتضمن جانبيين أساسيين هما:

- قياس النتائج الفعلية للأداء بغرض تحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعية ؛

- توصيل المعلومات والبيانات إلى مراكز المسؤولية حتى يتسنى تحليل الانحرافات واتخاذ

الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب.

3. مرحلة معالجة الانحرافات :

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية فإن الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة حينئذ يتمثل في تصحيح الانحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي عما تم رسمه أصلا من أهداف، وعند محاولة تصحيح الانحرافات و إعادة الوضع إلى ما هو مطلوب وفق للمخطط فإنه قد يحدث أحد الأمور الثلاثة:¹

- أن تستمر الانحرافات في الظهور، و إن كان ذلك في الحدود المسموح بها، إن إستمرار تذبذب الأداء

بشكل ملحوظ يجب النظر إليه بدقة و حذر حيث أنه قد يكون مؤشر الأخطاء جوهرية في العملية الإدارية؛

- قد يعجز نظام الرقابة عن تصحيح الانحرافات، و بذلك يخرج مستوى الأداء عن الخط المرسوم له وأيضا

عن الحدود المسموح بها زيادة أو نقص و مثل هذا الوضع إذا إستمر لفترة طويلة نسبيا يؤدي حتما إلى

تدمير النظام؛

- قد يكون نظام الرقابة دقيق و محكما و في هذه الحالة فإنه سرعان ما تتم السيطرة على الانحرافات

وإعادة الأمر إلى مساره المرسوم له.

¹ أبو بكر مصطفى بعيرة، "الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية"، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدولة العربية، العدد، 273، ص

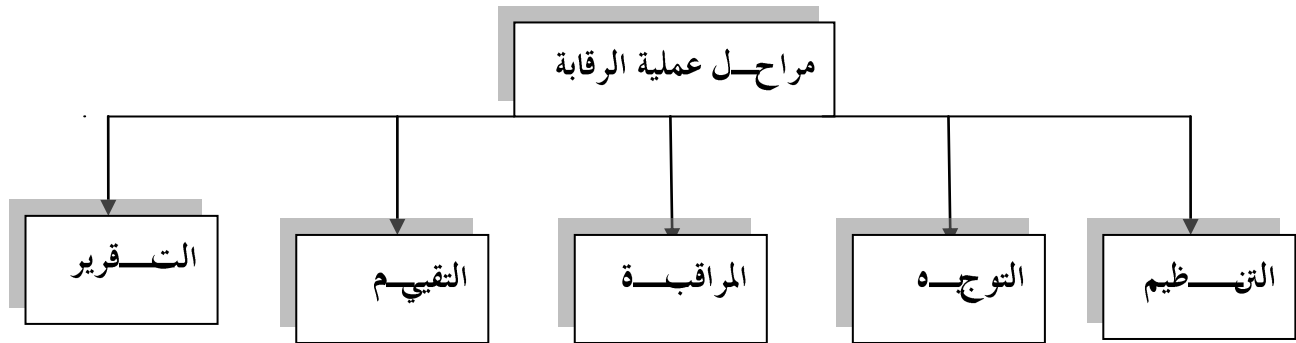
وعليه يمكن القول أن نتائج الرقابة هي النقطة التي عندها تبدأ وظائف الإدارة الأخرى التخطيط والتنظيم والتوجيه العمل بإجراء التعديلات الضرورية من أجل تلاقي الإنحرافات.¹

المطلب الثاني : عناصر وخصائص المتعاطلة في عملية الرقابة .

أولاً : عناصر عملية الرقابة .

شكل 02 : عناصر الرقابة

تمر الرقابة بـ 05 مراحل رئيسية ، تلعب المحاسبة و الإدارة بكل من هذه المراحل دورا هاما و متكاملًا في الشكل التالي على نحو التالي :



مصدر : عبد الفتاح الصحن ، محمد السيد سرايا ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، 2006 ، ص 25

1. **التنظيم** : يعتبر العنصر الأول من المرحلة الرقابة ، يعتبر التنظيم السليم وإختيار الأفراد ذوي الكفاءة

والقدرة لهما الأولوية لتحقيق رقابة فعالة على تكلفة المواد الأولية.²

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

- توجيه الأفراد وإرشادهم أولاً بالأول ل يهدف الوصول لمستوى المثلى للأعمال المختلفة بما يتفق مع

المعايير؛

- مرعاة الإستخدام السليم لعناصر المحاسبي المطبق في المشروع والطرق المحاسبية الملائمة لطبيعة النشاط؛

¹عمر وصفي عقلي ، مرجع سابق ، ص 449.

² كمال خليفة أبو زيد، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 18.

- إصدار التوجيهات و التعليمات الدورية وبصورة مستمرة بهدف تصويب أخطاء أو الإنحرافات منعا لتكرارها.¹

3. المراقبة: بعد التنظيم و التوجيه تأتي المرحلة الثالثة وهي مراقبة الأداء تهدف إلى التأكد من مدى كفاءة الأداء، فإن المراقبة تتم بدون تخطيط سابق.²

4. التقييم: بعد المراقبة للأداء الفعلي سواء كان مخططا أو غير مخطط فإن مرحلة التقييم تلي المراقبة لغرض التأكد من أن النتائج تمت طبقا لما أرد لها أن تتم، وتقوم المحاسبة بالدور الأكبر في التقييم من حيث تحليل هذه النتائج.

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

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

- يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل و المحتوى ؛

- الإهتمام بالتقرير باعتباره أنه وسيلة إتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى إداري³

ثانيا : خصائص الرقابة

لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من خصائص وهذا حتى يكفل له النجاح والفعالية

¹ محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل (الاطار النظري ، المعايير و القواعد) بالمكتب الجامعي الحديث ، 2007 ، ص 26 .

² عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 26.

³ محمد السيد سرايا ، مرجع نفسه ، ص 27 ، 28 .

1. **الدقة** : يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على المعلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات ، من خلال البيانات المسجلة بالوثائق و السجلات المحاسبية وكذا المتابعة المستمرة في الإكتشاف الأخطاء و الإنحرافات .
- 2 **أن تكون الرقابة إقتصادية** : فالنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة، إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط وبالتالي إتساع نطاق الرقابة ¹ فالهدف الأساسي من وجوده هو ضبط العمليات و النشاطات المختلفة للحد من إهدار التكاليف .
- 3 **أن يكون النظام الرقابي سهل فهم** : أي أن النظام الرقابي لا يكون واضحا ومفهوما فلا قيمة له وقد يؤدي إلى الوقوع في الأخطاء كثيرة .
- 4 **أن يكون النظام الرقابي مرنا** : أي أن تكون الوسائل الرقابية و المعايير المستخدمة قابلة للتطور و التعديل بما يتلاءم مع تغيرات الظروف .
- 5 **أن تتصف الرقابة لتسجيل بسرعة الإنحرافات** : تعني أن الرقابة وإقتصاديتها ترتبط إرتباطا واضحا أساسا بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في كشف الإنحرافات في حينها و التبليغ عنها بسرعة وتحديد أسبابها و العكس صحيح ²
- 6 **الانبؤ بالمستقبل** : يجب أن لا تقتصر النظم الرقابية على إكتشاف الإنحرافات الحالية مع العملية الإنتاجية وإنما على المدير أن يسعى جاهدا للحصول على أساليب رقابية تمكنه من التنبؤ بالإنحرافات قبل وقوعها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها تفادي إهدار التكاليف .
- 7 **الملاءمة** : يعني أن يكون النظام الرقابي صورة تعكس طبيعة النشاط المؤسسة و يتلاءم مع التنظيم الخاص بها وأهدافها مع تأكيد عدم نمطية نظم الرقابية أي لا يوجد نظام رقابي يتناسب مع كل المؤسسات.

¹ ابراهيم عبد العزيز شيخا ، الإدارة العامة العملية الإدارية ، مؤسسة الشباب الجامعية للنشر ، مصر ، ص 254 ، 256 .

² منال طلعت محمود ، أساسيات في علم الإدارة ، المعهد العالي للنشر ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 207 .

8 الفعالية : أي أن يحقق النظام الرقابي الغاية المنشودة من إستخدامه ، ومنع وقوع الأخطاء أو الإنحرافات قبل وقوعها وإكتشافها حال وقوعها إذا وقعت ومعرفة الأسباب والعمل على تصحيحها بأسرع ما يمكن .

المطلب الثالث : أدوات الرقابة

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

1. الميزانية التقديرية (الموازنة التخطيطية) : تعتبر الموازنة من أكثر الأدوات الرقابة الإدارية إستخداما ، و

في بعض الأحيان تعتبر أداة لتحقيق الرقابة ، والموازنة ما هي إلا ترجمة للخطط في شكل رقمي لذلك

يمكن القول أن الموازنات ماهي إلا صياغات للتنتائج المتوقعة في شكل مالي¹ ويمكن تصنيفها إلى :

- الميزانية التقديرية التشغيلي : تخص بمراقبة التكاليف و الإيرادات و الأرباح .

- الميزانية التقديرية المالية : تستهدف تأمين التكامل و التطابق بين الخطة المالية للمؤسسة و خططها

التشغيلية و من أهمها :

- الميزانية التقديرية للنفقات الرأسمالية : تعد حصص للإنفاق الرأسمالي في المباني، الأراضي،

الآلات... إلخ

- الميزانية التقديرية النقدية : و هي التنبؤ بالمقبوضات و المدفوعات النقدية.

- الميزانية التقديرية التمويلية : تعني الإحتياجات التمويلية للمؤسسة .

2. البيانات الإحصائية : تقوم إدارة المؤسسة بإعداد إحصائيات في المجالات المختلفة لنشاطها وتستعمل هذه

الإحصائيات وخاصة السلاسل الزمنية لدراسة التطور التاريخي للأعمال و التنبؤات و تقدم هذه

الإحصائيات في شكل جداول ، إن إستعمال الجيد للبيانات الإحصائية و الخرائط ، يمكن مراقبة سر

أعمال المؤسسة وإكتشاف السلبيات قصد تصحيحها .

3. التقارير و التحليل الخاصة : تعد التقارير من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة إما أن تكون شفوية

أو مكتوبة وهي الأكثر إستعمال والأكثر مصداقية و التقارير تستعمل في كل المؤسسات من أجل

¹كمال متولي عمران ، التخطيط و الرقابة ، مركز تطوير الدراسات العليا و البحوث في العلوم الهندسة للنشر ، القاهرة ، 2008 ، ص 23 .

الحصول على المعلومات المتعلقة بإنجاز المهام الموكل له للوحدة الإدارية و الأفراد تسمح التقارير بالاحتفاظ بقاعدة بيانات في المستقبل عند إجراءات الدراسات المختلفة بالمقارنة بين النتائج التاريخية و النتائج المحصل عليها حديثا .

4. **الملاحظة الشخصية:** وتعتمد على الاتصال المباشر بين الملاحظة وقائمين على العمل من خلال المشاهدة أو الاستماع المباشر أو عن طريق الأجهزة التسجيلية ، وتمثل الملاحظة الشخصية أقدم الأدوات الرقابة وأفضلها لجمع المعلومات .¹

5. **تحليل نقطة التعادل :** تمثل نقطة التعادل وسيلة تخطيطية مفيد حيث أنه يبين النتائج التي يمكن أن تحققها المؤسسة عند العلاقة ما بين التكاليف و الإيرادات المؤسسة عند تلك النقطة ويعمل هذا الأسلوب على تمثيل وضع المؤسسة في خطة معينة .²

6. **المراجعة الداخلية :** من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة في المشروع ويتولاه عاملين من ذوي الخبرة من موظفي المشروع³ ، وهي تقويم الأداء المحاسبي و المالي للمؤسسة وكذا الأداء التسيير بمختلف نواحيه ويقوم بهذه المراجعة هيئة من المراجعين الداخليين بالمؤسسة أو بواسطة المسيرين أنفسهم .

¹ شبح عبد القادر ، الرقابة على البنوك التجارية ، مذكرة ماجستير في القانون ، جامعة بومرداس ، 2010/2009 ، ص 38 .

² أبو بكر مصطفى بعيرة ، مرجع سابق ، ص 33 .

³ عبد الفتاح الصحن ، مرجع سابق ، ص 191 .

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية والعوامل تطورها

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص مختلف الجوانب المالية والتنظيمية والمحاسبية وذلك لضمان السير الحسن للعمل والتقيد بالسياسات الموضوعية داخل المؤسسة.

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

أولاً: العوامل التي أدت إلى تطور الرقابة الداخلية

من بين العوامل التي أدت إلى تطور نظام الرقابة الداخلية والاهتمام بها مايلي :

- تعدد العمليات تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه لوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك¹.

- تطور إجراءات المراجعة الخارجية من المراجعة تفصيلية إلى المراجعة إختبارية تقوم على أساس العينة بسبب عدم إمكانية 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 الخارجية².

¹ معهد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003، ص 93.

² مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 12.

• اضطرار الإدارة المركزية إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمشروع هذا واضح تماما في الشركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لهذا سبب كثر عددهم وتباههم،¹ مما دفع إعتقاد على مختلف مقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية تؤدي إلى إطمئنان الإدارة على سلامة العمل بالمؤسسة؛

• اتساع نطاق المؤسسات وكبر حجمها الأمر الذي أدى إلى تعقيد وتشعب هياكلها التنظيمية؛

ثانيا : مفهوم الرقابة الداخلية

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

- **التعريف الأول :** على انها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الوحدة الاقتصادية

بهدف حماية أصولها وضبط وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.²

- **التعريف الثاني :** على أنها نظام داخلي يتكون من خريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد الواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير .³

- **التعريف الثالث :** هي الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من طرق و مقاييس مستخدم داخل المشروع بهدف تحسين الكفاءة الإنتاجية وضمان سير السياسات الإدارية المرسومة واختيار دقة وضبط البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها .⁴

- **التعريف الرابع :** ويقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها ومجوداتها وللتأكد من الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق الفعالية .⁵

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2000 ، ص 166 .

² بشرى رحم عبد الله المشهداني ، أقدم علي عصام محمد علي الباور ، " دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسل الأموال " ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العراق ، العدد 93 ، 2012 ، ص 02 .

³ نوال صالح بن عمارة ، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر ، ورقلة ، الطبعة الأولى ، 2013 ، ص 167 .

⁴ عبد الرحمن توفيق، الرقابة المالية و التدقيق الداخلي ، المركز الخبرات المهنية للإدارة للنشر ، الطبعة الرابعة، مصر ، 2006 ، ص 20 .

⁵ رضوان علي خالد ، تقييم دور المدقق الداخلي في شركات التأمين ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، صنعاء ، 2014 ، ص 29 .

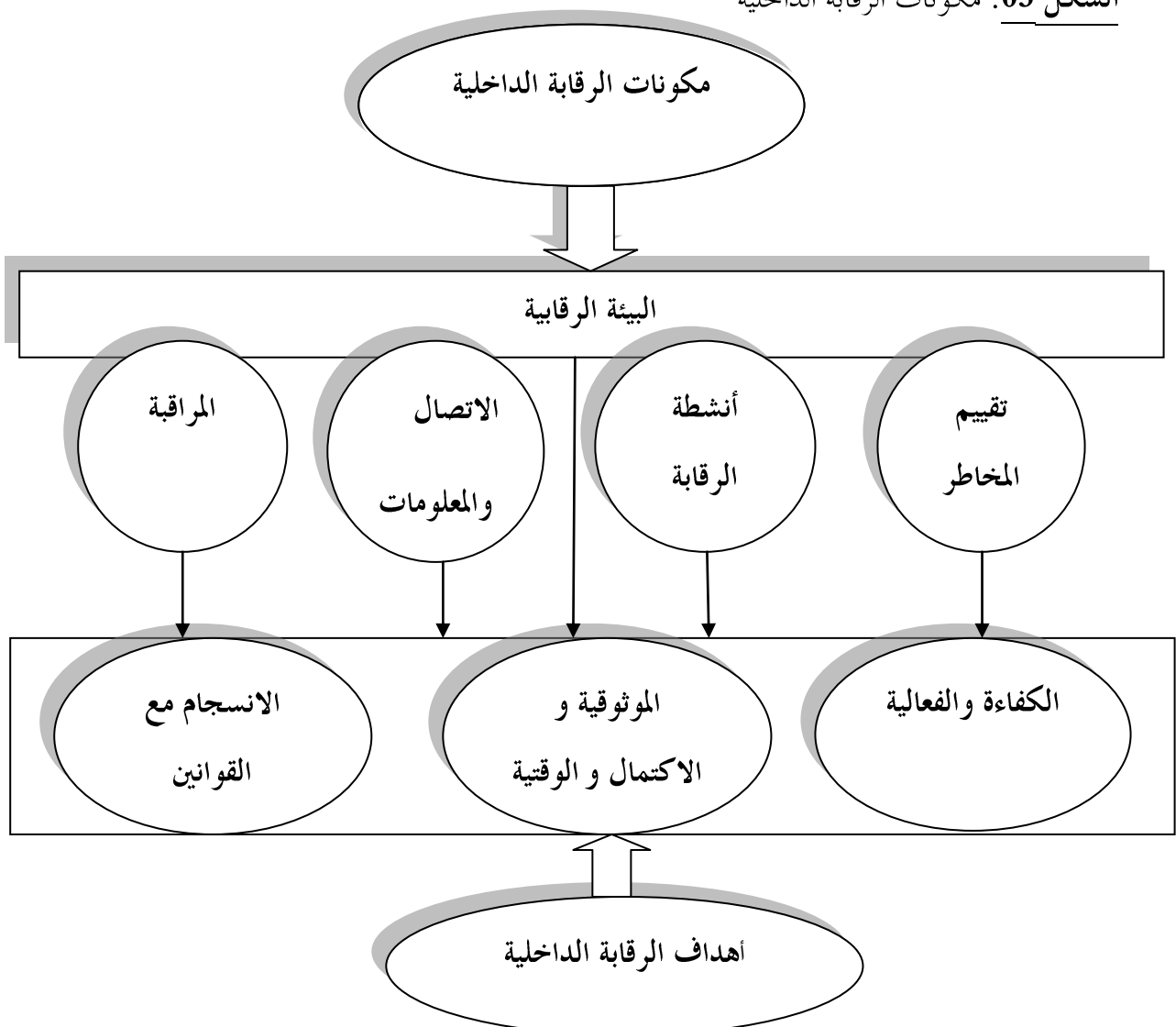
من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية، على أنها : " ذلك النظام الذي يظّم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المديرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها"

المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة وهي:

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

الشكل 03: مكونات الرقابة الداخلية



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

1. البيئة الرقابية : وتتضمن الالتزام بالترهة والأخلاقيات، والإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة، وضع هياكل وسلطات ومسؤوليات لتحقيق أهداف الإدارة التي يشرف عليها المجلس، والالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد الكفاء، ومساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف¹.

2. تقييم المخاطر: و هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة و تحليلها و تحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم، و تشمل هذه العملية:

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

- تقييم المخاطر من حيث : أهميتها ، احتمال تكرارها ؛

- تقييم مدى ميل المنشأة للوقوع في المخاطر .

إن تحديد المخاطر من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن و ذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها².

3. نظام المعلومات و الاتصال: أن كل منشأة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة مرتبطة بكل من

الأحداث والأنشطة الداخلي والخارجي في كل من النماذج المالي وغير المالية.

إن المعلومات يجب أن يتم تحديثها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذي يحتاجونها في شكل وإطار زمني معين تتلاءم مع أداء وظائفهم.

إن المعلومات الملائمة للتقري المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقري عن عمليات المنشأة ، أن جودة المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على الأنشطة المنشأة وإعداد تقاري مالي مؤثرة فيها³.

¹ رشا بشير الجرد ، "أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في السوق دمشق للأوراق المالية"، مجلة الجامعة ، العدد 25 ، المجلد 03 ، 2013 ، ص 226 .

² عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراجحة للنشر ، عمان ، 2009 ، ص 52 .

4. الأنشطة الرقابية : هي السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة لتحقيق من أهداف الوحدة ، والتي تساعد على التأكد من القيام بالأنشطة الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف الوحدة ، وكذلك تصميم الأنشطة الرقابية لمنع واكتشاف الأخطاء في البيانات والمعلومات الحاسوبية والمساهمة في توثيق وتقوية نظام المعلومات الحاسوبية.¹

5. المراقبة : وهي تشير إلى عملية تقييم جودة المراقبة على نظام الرقابة الداخلية، وهي تتضمن ناحيتين هما : التقييمات المستمرة بواسطة أنشطة الإدارة والإشراف المنتظمة وتصرفات الأفراد الآخرين المكلفين بهذه الناحية والناحية الثانية تتمثل في التقييمات المنفصلة والتي يتحدد مجالها ومدى تكرارها بناء على تقييم المخاطرة وفاعلية إجراءات المراقبة المستمرة، حيث ينبغي تسجيل نواقص الرقابة وإيصاله للإدارة ومجلس الإدارة²

المطلب الثالث :مقومات وإجراءات الرقابة الداخلي

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح .وحتى يتم تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية السليم، يتم اتخاذ مجموعة من الإجراءات الضرورية من طرف الإدارة.

أولاً :مقومات الرقابة الداخلية

تتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في التالي:

- **الهيكل التنظيمي :** يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من أهم مقومات نظامها الرقابي التي تدعم تحقيق أهدافها، ولا بد من التفريق بين الهيكل التنظيمي الإداري والهيكل التنظيمي الوظيفي، حيث أن الأول تتولى تصميمه وإعداده الإدارة العليا للمؤسسة بهدف تنظيمها وتقسيم المهام بين مديرياتها ومصالحها وأفرادها، أما الثاني فيقوم بإعداده المراجع من خلال المعلومات المحصلة من الوصف النظري والمقابلات الشخصية، كوصف النظام الرقابي بهدف توضيح الرؤية أكثر وتدعيم المعلومات المحصلة بتحليل المهام

¹ نائر صبري محمود الغيان، " دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات الحاسبي الالكتروني"، مجلة علوم إنسانية ، العدد 45، العراق، 2010، ص 10.

² سليمان سند السبوع، "أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار على أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد الأول، 2011، ص 110 .

ووظائف كل منصب ومصالحة من الهيكل التنظيمي، وبيان مدى استقلاليتها وعدم وجود تداخل بين المسؤوليات¹.

وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن هذه الهيكل يراعي فيه العناصر التالية

- حجم المؤسسة ؛
- طبيعة النشاط ؛
- تسلسل اختصاصات ؛
- تحديد المديرية ؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.

● **نظام محاسبي سليم**²: من المفترض أن يكون لدى المؤسسة نظام محاسبي دقيق بحيث يوفر للإدارة الحماية اللازمة للأصول و السجلات من التلف والضياع وذلك كون الإدارة تعتمد بدرجة كبيرة على التقارير والبيانات المعدة لمعرفة الأداء الملائم و الأداء غير الملائم ، لذلك يجب أن يعتمد النظام المحاسبي السليم على الدفاتر و السجلات و مجموعة من المستندات التي تلي احتياجات الإدارة ، كذلك يؤدي إلى تحقيق رقابة داخلية فعالة للنظام المحاسبي مايلي :

- أن يكون هناك مستندات منظمة و مرقمة تغطي أوجه نشاط المؤسسة؛

- أن يكون هناك دليل حسابات يوضح كل حسابات التي تتعامل معها المؤسسة؛

- أن يكون هناك دليل يوضح طرق معالجة للعمليات المحاسبية .

● **الإجراءات التفصيلية**: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها . وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية، مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من

¹ سريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة العربية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ، 2012/2011، ص 105.

² غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2006، ص 210 .

رقابة على موظف آخر، وهذا يسمح بتقليل فرص التلاعب والغش والخطأ، ويُمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

- **إختيار الموظفين الأكفاء** : تعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة و القدرات و الثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية ، فإن ضعف قدرات العاملين و الثقة فيهم سوف يترتب عليهم محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط ، إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبه للعاملين بصفة مستمرة ¹.
- **رقابة الأداء** : تعمل إدارة المؤسسة من خال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الإلتزام بسياستها ، غير أن الإلتزام بمستويات الأداء قد لا تدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة ، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحها وتمثل في الآتي ²:

- الطريقة المباشرة : ويكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوان ؛
- الطريقة غير المباشرة : ويكون بإستعمال الأدوات المختلفة للرقابة ميزانيات تقديرية ، تكاليف معيارية .

- **إستخدام كافة الوسائل الآلية** : أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في الآلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها.

ثانيا : إجراءات الرقابة الداخلية

1. إجراءات إدارية وتنظيمية : ³

و تضم هذه الإجراءات مايلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛

¹ فتحي رزق السوافيري ، سمير كامل محمد ، محمود مراد مصطفى ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعية الجديدة ، 2002 ، ص 33 .

² محمد التهامي طواهرية ، صديقي مسعود ، مرجع سابق ، ص 100 .

³ خالد أمين ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، دار وائل ، الطبعة الأولى ، عمان ، ص 166 .

● توزيع الواجبات بين الموظفين حيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى هزائمه لإحداث الرقابة بينهم ؛

● تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها ؛

- وظيفة تنفيذ العمليات؛

- وظيفة القيد والمحاسبة .

● تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب؛

● إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف

للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .

● إجراءات محاسبية :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك يجب سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي مثل التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات مطابقت دورية، القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

● إجراءات عامة :وتضم النواحي التالية¹

التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها .

- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهود نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة

-وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛

-استخدام وسيلة الرقابة الحديثة، يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية؛

-استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن؛

- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي .

¹خالد أمين عبد الله ،الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد ،مرجع سابق ، ص 183 .

للزيادة من التوضيح سنقوم بتلخيص إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

شكل 04: الإجراءات الرقابة الداخلية



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

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن نظام الرقابة هو نظام عام للتسيير داخل المؤسسة، والذي يعمل على وضع مجموعة من من القوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة والتي تضمن حماية أفضل لأصول المؤسسة وصحة المعلومات والتأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالسياسات والقوانين و اللوائح والتعليمات واستخدام أمثل للموارد بأقل التكاليف ، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء لأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره .

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

المبحث الأول: الإطار النظري لتدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: خصوصيات المدقق الداخلي؛

المبحث الثالث: دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة.

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

المبحث الأول: الإطار النظري لتدقيق الداخلي؛

المبحث الثاني: خصوصيات المدقق الداخلي؛

المبحث الثالث: دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة.

المبحث الأول: الإطار النظري لتدقيق الداخلي

المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه

أولاً : لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي

ظهر التدقيق الداخلي منذ حوالي ثلاثين عاماً ، وقد لاقى التدقيق الداخلي قبولا كبيرا من الدول المتقدمة وأقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسع نطاقه بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات وبهذا يصبح التدقيق الداخلي وإدارة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا ومن العوامل التي ساعدت على تطوير التدقيق الداخلي مايلي :

1. الحاجة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء و الغش؛
 2. ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافيا ؛
 3. الحاجة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا؛
 4. ظهور البنوك وشركات التأمين أدى إلى ظهور الحاجة للتدقيق الداخلي لكي يقوم بتدقيق العمليات
- أولاً بأول ¹.

ثانيا : مفهوم التدقيق الداخلي

لقد تعددت تعاريف حول التدقيق الداخلي ومن أهم هذه التعاريف نذكر مايلي :

- التعريف الأول : هو وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة ، بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤوليتهم بفعالية من خلال تزويد الأفراد المنظمة بالتحليلات و التقييمات و التوصيات و المعلومات المختصة بفحص الأنشطة ².

¹ محمد علي محمد الجابري ،تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، صنعاء ، 2014 ، ص12 .

² أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي و الحكومي ، دار صفاء للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2011 ، ص 46 .

- التعريف الثاني: التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع إدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها وتتضمن الضمانات الكافية.¹
- التعريف الثالث: هو نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استشارية مصمم لزيادة قيمة المنظمة عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة.²
- التعريف الرابع : نشاط تقييم مستقل تنشأ داخل المؤسسة ، تعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و الأعمال الأخرى كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى .³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن :

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

المطلب الثاني : أنواع التدقيق الداخلي ومعاييره

أولا : أنواع التدقيق الداخلي

ينقسم التدقيق الداخلي إلى 03 أنواع كالتالي :

1. التدقيق المالي: يعرف التدقيق المالي بأنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية و السجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية.

¹محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 15.

²حسن عبد الكريم سلوم ، كريمة علي جوهر ، شاكر عبد الكريم ، "التدقيق الداخلي و التغيير الاستراتيجي"،مجلة الادارة و الاقتصاد ، العدد 93 ، 2012 ، ص 99 .

³خالد راغب الخطيب ، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية ، مكتبة المجتمع العربي للنشر ، عمان ، 2010 ، ص 120 .

كما تتضمن أعمال التدقيق المالي البيانات المالية و تدقيق المعلومات المالية ،إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة للوضع المالي و نتائج العمليات و بيان التدفقات النقدية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها¹، ويتضمن التدقيق المالي أيضا، التحقق من وجود الأصول وحمايتها من الضياع و الاختلاس وكذلك فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

2 التدقيق التشغيلي : يعرف على أنه تدقيق منظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية ومدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك بغرض تحسين الأداء واتخاذ تصرفات أخرى ، "أو هو فحص و التقويم الشامل لعمليات المشروع لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية و المتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة"².

3 التدقيق الالتزام³: يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها و الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة وتقع على إدارة التدقيق الداخلي عبء :
 - التأكد من تطبيق القوانين و اللوائح و التعليمات التي تقدرها المؤسسة؛
 - الإلمام الكامل بالقوانين و اللوائح و التعليمات العامة ؛
 - رقابة مدى الالتزام الإدارات المختلفة بتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم.

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي

تتمثل معايير التدقيق الداخلي الدولية المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي و التي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة وتهدف المعايير بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي تمارس وظيفة التدقيق الداخلي ، وتعتبر بمثابة مقاييس لمستوى الأداء المهني المطلوب من المدقق الداخلي ، وبذلك تهدف معايير التدقيق الداخلي إلى مايلي⁴

¹ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الداخلي، الحكومي، الإداري، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 82.

² خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية ، دار الوراق للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2006 ، ص57 .

³ مرجع نفسه ، ص 56 .

⁴ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الداخلي، الحكومي، الإداري، مرجع سابق ، ص34.

- تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛
 - وضع الأداء و تعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛
 - وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي ؛
 - تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنظمة.
- يمكن تقسيم معايير التدقيق الداخلي إلى قسمين :

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

2. معايير الأداء: ويتعلق هذا القسم بعملية تنفيذ كل عملية أو مهمة من عمليات أو مهام التدقيق الداخلي

سنقوم بعرض المعايير التي تدرج تحت كل مجموعة في الفقرة التالية :

- معيار الاستقلال التنظيمي : ينبغي أن يرفع كبير المدققين تقريره إلى مستوى تنظيمي يسمح لنشاط الداخلي بأن يؤدي واجبه على أكمل وجه.¹
- معيار الاستقلالية و الموضوعية : ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم.²
- معيار التأهيل المهني: يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات التأهيل المهني الواجب توفرها في الداخلي و الفريق الفني الذي يساعده في القيام بعمليات المراجعة الداخلية و العمليات الاستشارية التي يقوم بها.³
- معيار العناية المهنية : ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة و العناية المهنية اللازمة ، على المدققين الداخليين يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة و المهارة المتوقعة من مدقق داخلي.⁴

¹ أحمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الداخلي، الحكومي، الإداري، مرجع سابق ،ص 36.

² مرجع سابق وموضوع نفسهما، ص36 .

³ حسين يوسف القاضي ، حسين أحمد دحدوح ، عصمان نعمة قريط ، مرجع سابق ،ص122 .

⁴ مرجع نفسه ، ص37، 38 .

- معايير الأداء: ويندرج تحتها المعايير التالية :
- معيار إدارة أنشطة التدقيق الداخلي¹ : يعتبر مدير التدقيق الداخلي مسؤولاً عن إدارة أنشطة التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان أنها قد أضافت قيمة إلى المنشأة: وتشمل :
 - التخطيط؛
 - الموافقة على الخطة ،
 - التقرير إلى مجلس الإدارة و الإدارة المركزية؛
 - التنسيق؛
 - السياسات والإجراءات .
- معيار طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي على تقييم و الإسهام في تحسين إدارة المخاطر و الرقابة وعمليات التحكم المؤسسي باستخدام مدخل منظم ومنضبط، ويشمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية:
 - إدارة المخاطر؛
 - الرقابة و التوجيه.
- معيار تخطيط عملية التدقيق الداخلي: ويتضمن عملية التخطيط لعملية التدقيق ضرورية ووضع الأهداف وتحديد نطاق العمل، كما يشترط الحصول على المعلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سيتم تدقيقها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق².
- معيار أداء أو تنفيذ عملية التدقيق الداخلي : ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يحلوا و يقيما ويسجلوا المعلومات الكافية لتحقيق أهداف عملية التدقيق الداخلي .
- توصيل نتائج التدقيق الداخلي : ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدققين الداخليين أن يرفعوا تقاريرهم عن نتائج عملية التدقيق الداخلي فوراً الانتهاء .

¹كمال محمد سعيد كامل النونو ، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، 2009، ص6160.

² مرجع نفسه ، ص 75 .

المطلب الثالث : أهمية التدقيق الداخلي و الهدف منه

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويمي لكافة الأنشطة و العمليات المنشأة، تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه¹

- رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء ؛
- المحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة ؛
- تعتبر أيضا عين وأذن المدقق الخارجي؛
- هي من أهم آليات التحكم في المؤسسة .

ثانياً: مهام المدقق الداخلي:²

تتمثل مهام المدقق الداخلي فيما يلي:

1. مساعدة الإدارة: يعتبر التدقيق الداخلي نشاط موضوعي واستشاري فهو يساعد الإدارة بطريقة تناسب مع احتياجاتها، إلى جانب دوره الأساسي في توفير تأكيد الموضوعي ما إذا كانت المنشأة تدير أو لا تدير المخاطر بشكل جيد، بالإضافة إلى دوره في تقديم الاستشارات الإدارية اللازمة لخدمة الشركة بهدف تحسين وتطوير أدائها.
2. زيادة قيمة الشركة: يعد التدقيق الداخلي عنصراً فاعلاً في زيادة قيمة الشركة بحيث يشكل قاعدة لخدمة العملاء من خلال المنافع التي يؤديها لكافة الأطراف المتعاملة معه، لذلك ينبغي أن تكون القيمة المضافة من قبل المدقق الداخلي راسخة في أذهانهم لتكون بمثابة الموجه إلى سلامة الأداء.
3. تحسين عمليات المنشأة: يعمل التدقيق الداخلي على تحسين عمليات المنشأة فلم تعد مهمة المدقق الداخلي هي التفتيش والفحص، وإنما المساهمة في التحسين المستمر للمنشأة.

¹ يوسف محمود الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر ، الاردن ، 2004، ص 128.

² إبراهيم رباح إبراهيم المدهوم ، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة ، في المحاسبة والتمويل ، مذكرة ماجستير ، غزة، 2011، ص 13-14 .

4. المساعدة على تحقيق الأهداف: يساعد التدقيق الداخلي المنشأة على تحقيق أهدافها باعتباره ركناً أساسياً من متطلبات الحوكمة وإدارة المخاطر التي تهدد أهداف المنشأة، فضلاً عن دوره في البحث عن نجاح المنشأة على المدى الطويل .

5. تقييم وتطوير عمل المنشأة: تقوم عملية التدقيق الداخلي على مقارنة ما هو مخطط بما هو فعلي ولضمان مراقبة جيدة يتوجب استخدام تقنيات التقييم التي يتم تطبيقها بطريقة مهنية ونزيهة لتعطي نتائج موثوق بها، كما تساعد عملية التقييم في تحسين عمليات المنشأة، إلا أن العديد من المدققين يهملون جانب تقييم العمل عند عملية التدقيق فيكتفوا بطرح بعض الأسئلة على الموظفين ويقوموا بفحص مجموعة من السجلات وبذلك تكون النتائج غير موثوق بها.

ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي:

الهدف من التدقيق الداخلي طبقاً لما ورد في بيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الذي أصدره مجمع المراجعين بالولايات المتحدة هم معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإيراد الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجعة، تمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:¹

- الكفاءة التي يتم بها التدقيق الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- كفاءة الطرق التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك مؤشر يعكس صدق نتائج العمليات و الموقف
- التقييم؛ الدوري للسياسات الإدارية و الإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية ؛
- زيادة قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها ؛
- تقديم الحلول الممكنة و التوصيات للمشاكل التي تواجهها المنظمة؛
- تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر و الرقابة و عمليات التحكم.

¹ سعداني إبراهيم أحمد ، دور حوكمة الشركة و المراجعة في تطوير الاقتصاد الوطني ، المعهد الاسلامي للبحوث و التدريب ، جدة ،

في حين حددها آخرون كما يلي:¹

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

إن التدقيق الداخلي يهدف أيضا إلى مساعدة الإدارة فيما يلي:²

- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛
- تقييم وتحسين فعالية الرقابة؛
- تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم في المؤسسة .

¹ السوافيري فتحي ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 46 .

² أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 29 .

المبحث الثاني: خصوصيات المدقق الداخلي

المطلب الأول: صفات التي يتحلى بها المدقق الداخلي

أولاً: تعريف المدقق الداخلي

هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة الذي يقوم بتدقيقها ، إذ يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم حولها للإدارة المركزية أو إلي لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ، ويشمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.¹

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

ثانياً: صفات المدقق الداخلي الشخصية

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

- النزاهة²: تعد أساساً مهماً وواجب التحلي به من قبل المدقق الداخلي في أي شركة أو منظمة لأن توافرها يؤدي إلى ترسيخ الثقة بالمدققين أنفسهم لذلك فإنه يجب على المدققين التحقق من الالتزام بمايلي:
- القيام بأداء أعمالهم بكل مصداقية ونزاهة مطلقة وبذل الجهد في تحقيق المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية أعمالهم ؛
- الالتزام بالقوانين الصادرة عن مهنة التدقيق الداخلي ومتابعة جميع التطورات الحديثة المتعلقة بها ؛

¹ هادي التميمي ، مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، 2006 ، ص 25 .

² علي حسين الدوغجي ، "أليات حوكمة الشركات التي تؤثر في إتخاذ المدقق الداخلي للقرار الاخلاقي" ، دراسة تطبيقية ، قسم المحاسبة ، جامعة بغداد ، العدد 257 ، ص 08 .

- بيان أي أنشطة غير قانونية أو أعمال لا تتناسب مع توجيهات المهنة ؛
 - احترام أهداف الشركة الأخلاقية و المساهمة الفاعلة في تحقيقها ببذل الجهد والوقت .
1. الكفاءة¹: يجب على المدققين الداخليين أن يطبقوا المعرفة و المهارات و الخبرات المطلوبة أثناء للخدمات وهذا يتطلب منهم :
- يجب على المدققين الداخليين أن يؤدي فقط الخدمات بالمعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة ؛
 - يجب على المدققين الداخليين أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي طبقا لي معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ؛
 - يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم .
2. الموضوعية²: على المدققين الداخليين :
- أن لا يشتركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيزة و تتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المنشأة؛
 - عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض بأن يفسد أحكامهم المهنية؛
 - أن يفحصوا جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، و التي لم يتم الإفصاح عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.
3. السرية³: يجب على المدققين الداخليين احترام قيمة و ملكية المعلومات العامة للمنظمة التي يعملون وأن الكشف عن المعلومات التي تتسم بالسرية ، لا تتم إلا من خلال سلطة مختصة بأمر قانوني أو تقتضيه الاعتراف المهنية ، وهذا يقتضي منه الحذر في استخدام هذه المعلومات للحصول على شخصية .
- وقد حدد الصفات الواجب أن تتوفر في المدقق كمايلي :
- أن يكون أميناً يتحفظ بأسرار المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها ؛

¹ أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الداخلي والحكومي ، مرجع سابق ، ص 49 .

² خلف عبد الله الواردات ، مرجع سابق ، ص 117 .

³ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص 155 .

- أن يكون متشعبا بروح العلمية وملما بالقوانين و التشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة وقوانين الشركات و الضرائب؛
- أن يكون بجانب ما يتحل به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لاتجاهاتها الحديثة متفهما للتدقيق وأصوله؛
- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه، وان يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية؛
- أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بها تحدثا وكتابة بكل وضوح ؛
- أن يواكب التطورات في حقل تخصصه ذات صلة مثل الاقتصاد و الإحصاء و الإدارة ؛
- أن يكون أميناً لا يشهد إلا بعد التأكد و اليقين وأن يكون يقظا ووافيا لا يتأثر بالآخرين ؛
- أن يكون ذا ضمير حي مخلص في عمله و متمسك بآداب وسلوك المهنة؛
- أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا فهم طبيعتها و إقتنع به.

المطلب الثاني : حقوق وواجبات المدقق الداخلي وطريقة أداء عمله

إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوق يتمتع بها، وتقابلها واجبات عليه القيام بها وفيما يلي بيان لتلك الحقوق والواجبات¹

أولا: حقوق المدقق الداخلي: يمكن تلخيص حقوق المدقق الداخلي فيما يلي:

- حق الاطلاع (أو الرقابة في أثناء التنفيذ) على كل ما يؤكد أو يوثق نتائج أعمال المكلف التي أظهرتها حساباته الختامية أو الدفاتر و السجلات التجارية و المستندات و الوثائق ؛
- حق طلب جميع البيانات و المعلومات و المستندات و الوثائق و كل ماله علاقة بعمل المكلف؛
- "حق تحديد وقت جرد ممتلكات المؤسسة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تطوير البيانات المالية لواقعها؛
- حق الحصول على صورة ونسخة من الاستفسارات و البيانات التي يوجهها مجلي الإدارة
- للمساهمين اجتماع الهيئة العامة للمساهمين".²

¹ كمال محمد سعيد نونو ، مرجع سابق ، ص 32 .

² ، مرجع نفسه ، ص 33 .

ثانيا : واجبات المدقق الداخلي¹ :

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

- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه؛
- المساعدة في تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه لتحقيق الأهداف المرجوة ؛
- تقديم الاقتراحات و التوصيات لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية ؛
- القيام بدراسات أو مهمات محدودة تطلبها الإدارة؛
- القيام بأعباء المراجعة الشاملة لتلبية احتياجات الإدارة ، وتشمل على المراجعة الالتزام المالي و الكفاءة و الفعالية في المشروع .

ثالثا : طريقة أداء عمل المدقق الداخلي

تختلف طريق أداء المدقق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر عملياتها ، لإكمال عملية المدقق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منه وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر تتمثل في مايلي:²

- التحقيق :ويهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية ، ويستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق والآراء حيث أن قوة أي الاستنتاج يتوقف على مدى اعتماده على الحقائق وطبقا لذلك فإن التحقق يختص بالعمليات و الحسابات ويعتبر عاملا مشتركا بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي .
- التحليل:ويقصد به الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية و الحسابات والمستندات و السجلات و الدفاتر و التقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب التحليل من المدقق إجراءات المقارنات وربط بين المعلومات وذلك بهدف اكتشاف العمليات ودراساتها ، ويرتبط التحليل بالتدقيق إلى الدرجة التي يصعب معها حد فاصل فيما بينهم .

¹علي سليمان النعماني ، مجالات مساهمة المراجع الداخلي و الخارجي ولجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث و الدراسات ، العدد 32 ، فلسطين ، 2014 ، ص 313 .

²صالح ميلود خللاط ، بشير محمد عاشور ، مصطفى ساسي فتوحة ، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع و الأفاق ، منشورات الدار الاكاديمية ، طرابلس ، الطبعة الأولى ، 2007 ، ص 385 .

- الالتزام : يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا لنظم الموضوعة و القرارات في هذا المجال¹
- التقييم : وهي عملية تعتمد على التقدير الشخص عن مدى كفاءة وفاعلية السياسات و الإجراءات التي تسير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات²، يركز في هذا العنصر تقييم مايلي:
 - مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة و الإجراءات في تحقيق الأهداف ؛
 - مدى فعالية هذه السياسات و الإجراءات في تحقيق الأهداف .
- التقرير³ : يعتبر التقرير العنصر الأخير من التدقيق الداخلي باعتباره أداة رئيسيه التي يعبر فيها المدقق عن مايلي
 - المشاكل التي وجدها وأسبابها ؛
 - التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف ومحاولة حل أي مشاكل ؛
 - بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به ، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة المركزية لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات وأداء وملاحظات وتحفظات .

المطلب الثالث: الخصائص و الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي

أولاً: خصائص المدقق الداخلي⁴

تتمثل خصائص المدقق الداخلي فيما يلي:

- موضوعية المدقق الداخلي : عند تقييم موضوعية المدقق الداخلي يجب ملاحظة الموقع الوظيفي للمدقق الداخلي الهيكل التنظيمي ، وإتباع المعايير المتعلقة بتقييم موضوعية المدقق الداخلي ، حيث أن ثلاثة عوامل أساسية يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد موضوعية المدقق الداخلي و هي الموقع

¹كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ، ص ، 168 .

²صالح ميلود خلاط ، بشير محمد عاشور ، مصطفى ساسي فتوحة ، مرجع نفسه ، ص 386 .

³كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، مرجع نفسه ، ص 168 .

⁴رغد إبراهيم المدهون ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غزة ، 2014 ، ص ص 83-85 .

لقسم التدقيق الداخلي ، إمكانيات التدقيق الداخلي وعلاقاته وقنوات الاتصال التي يستخدمها المدقق الداخلي في تواصله وتقديم تقاريره للإدارة ، إن قنوات تواصل المدقق الداخلي يعتبر أهم عنصر من تقييم الموضوعية التدقيق الداخلي ، حيث أن تكون الجهة التي يرفع تقاريره إليها هي أعلى جهة بالمنشأة وهي التي تعطي ضمانات بأن نتائج أعمال المدقق الداخلي وتوصياته يتم الأخذ بشكل جاد ، وللحفاظ على موضوعية المدقق الداخلي يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالوصول غير المقيد و المباشر إلى الإدارة ولجنة التدقيق ، حيث ينبغي أن يحضر اجتماعات لجنة التدقيق وتقدم تقاريره بانتظام .

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

- طبيعة ونطاق مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي ؛
 - قدرة المدقق الداخلي على إجراء الفحص لأي نشاط بالمنشأة؛
 - مدى استعداد الإدارة للاستجابة لتوصيات واستنتاجات المدقق الداخلي؛
 - إتباع الطرق الصحيحة في توثيق العمل .
- كفاءة المدقق الداخلي : وتعني كفاءة امتلاك القدرة و التعليم والتدريب التي تمكنه من إضافة قيمة للمنشأة خلال أداء عمله ، ويتضمن تقييم كفاءة المدقق الداخلي تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق التي يتبعها المدقق ، ومؤهلات المدقق الشخصية ومهامه وتتضمن المؤهلات الشخصية بذل العناية المهنية ، يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة التي تقتضي مايلي :
- أن يحفظ ، ويشرف ، ويفحص العمل الذي يقوم به بشكل فعال ؛
 - أن يجمع الدلائل وأوراق العمل و البرامج الكافية التي تدعم نتائج عمله؛
 - توثيق أوراق العمل الداعمة لنتائج عمله ؛
 - استخدام التقنيات و التحليلات وأدوات التدقيق .

ثانيا :الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي

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

الآتي¹:

¹ يونس عليان الشوبكي ، " أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الاردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الاحكام الشخصية لمعدي القوائم

1. عدم فهم بعض الموظفين دور المدقق الداخلي في تطوير أساليب العمل وتحسينه وأن دوره لا يقتصر على إبراز الملاحظات وبيان مقدار الانحرافات، بل يمتد إلى إيجاد الحلول وتقديم التوصيات والاقتراحات بما يعود بالفائدة على المؤسسة وعلى العاملين فيها ومحاولة بعض الموظفين تبرير الأخطاء والانحرافات السلبية بصورة مغلوط فيها مما يؤدي إلى تضليل المدقق الداخلي في تفسير ~~الانحرافات~~؛ في الفروع يؤدي إلى التأخر في إنجاز مهمة التدقيق؛ مما يؤدي في بعض الأحيان إلى اكتشاف بعض الأخطاء بصورة متأخرة مما يصعب معالجتها ؛
3. عدم إطلاع بعض الموظفين على التعليمات الداخلية (سياسات وإجراءات) بالقسم الذي يعمل به؛ مما يؤدي إلى وجود بعض الأخطاء التي تؤثر في أداء العمل، وهذا يعود أحياناً إلى انخفاض نسبة المدققين الداخليين إلى إجمالي الموظفين في المؤسسة ؛ مما يؤثر تأثيراً سلبياً في فعالية التدقيق الداخلي ؛
4. استمرار ارتكاب الأخطاء التي وردت في التقارير السابقة على الرغم من التأكيد بالرد على تلاقي الأخطاء مستقبلاً، وإجابة بعض الموظفين عن ملاحظات التدقيق الداخلي الواردة في التقارير بصورة ~~متهكئة~~ بحصر بعض أعضاء مجلس الإدارة لعمل المدقق الداخلي بالأعمال المالية والمحاسبية فقط عائفاً في أداء المدقق لأعمال التدقيق الإداري.

"ومن المشاكل التي تواجه المدقق الداخلي قضية الاستقلالية في ظل غموض مؤشراتنا ، حيث يجد الداخلي نفسه في بيئة عمل غير مستقرة ، الأمر الذي يجعل من المدقق الداخلي عاجزاً عن التصرف باستقلالية ، ويعد غياب الاستقلالية المدقق الداخلي دالة ضعفه وعجزه عن ممارسة الحرية في إختيار الأنشطة التي يرى أنها جديدة بالفحص لاسيما إذا تدخلت إية جهة أخرى داخل المؤسسة في إختيار الأنشطة ، وفي ظل عدم الاستقلالية فإن من غير الممكن أن تكون عملية التدقيق الداخلي فعالة في حالة مراجعة بعض الأنشطة التي تقع ضمن مسؤوليات مدير دائرة التدقيق الداخلي".¹

المالية " ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 30، العدد الاول ، 2014 ، ص 186 .

¹ خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية، دار كنوز المعرفة للنشر، الطبعة الأولى، عمان ، 2009 ، ص 168 .

المبحث الثالث : دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول : دور التدقيق الداخلي في التدقيق المالي والتشغيلي والرقابة

أولاً: التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق المالي¹:

يتم أداء التدقيق الداخلي المالي والمحاسبي من خلال عدة خطوات:

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

ثانياً: التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق التشغيلي²:

يتم أداء التدقيق الداخلي التشغيلي بهدف تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتدقيق الالتزام وحماية الأصول وتقييم الأداء ورفع التوصيات بإجراء تحسينات على العمليات والتشغيل، فإنه من الضروري أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والهدف من فحص نظام الرقابة الداخلية هو التعرف على ما إذا كان النظام يوفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وبطريقة اقتصادية، أما الهدف من فحص فعالية نظام الرقابة الداخلية هو التعرف على ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له، وعند إجراء الفحص والتقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية يجب على المدققين الداخليين تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المنشأة وتقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية توفر تأكيد معقول بخصوص كفاية التعامل معها؛

¹ محمود عبد السلام محسن ، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة ، المحاسبة والتمويل ، غزة ، 2011 ، ص 21.

² الناغي محمد السيد ، المعايير الدولية للمراجعة : تحليل وإطار للتطبيق ، المكتبة العصرية للنشر ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 372.

- إجراء المتابعة المستمرة لمكونات نظم الرقابة الداخلية والتعرف على مدى تحقيقها الأهداف النظام؛
- تحديد أوجه نظم الرقابة الداخلية وإخبار الإدارة بها في الوقت الملائم لاتخاذ الإجراءات التصحيحية واقتراح التوصيات لتحسين النظام.

ثالثا: دور التدقيق الداخلي في نظم الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الداخلية حيث يتولى مسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على حماية المادية للأصول ، والتأكد من سلامة البيانات المالية¹ تقوم منشآت الأعمال بتطبيق نظم الرقابة الداخلية لضمان الالتزام بأغراض وأهداف الإدارة، عندما يتم تقييم نظم الرقابة فإن هدف المدقق الداخلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت أنشطة الرقابة كافي ، ويعتبر تقييم تلك النظم الرقابية أحد أنشطة التشغيل الجوهرية حيث أن التدقيق الداخلي يعتبر من إجراءات الرقابة التنظيمية المصممة لقياس وتقييم نظم الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن للتدقيق الداخلي عند تقييم الرقابة الداخلية له دور² في :

- الالتزام :لا تعتبر نظم الرقابة الداخلية ذات مغزى إلا إذا تم الالتزام بتطبيقها طبقا لما هو مخطط ولذلك فإن الهدف من التدقيق التشغيلي يتمثل في تحديد ما إذا كانت سياسات وبرامج وإجراءات الرقابة المقررة تعمل بشكل مقنع.
- حماية الأصول :لتحديد ما إذا كانت الأصول قد تم المحاسبة عنها بشكل صحيح وتم حمايتها بشكل ملائم من الخسائر، والمدقق الداخلي يهتم بصفة رئيسية باختبار فعالية نظم الرقابة المحاسبية والمالية أو التشغيلية التي تم تصميمها للمحاسبة عن الأصول وحمايتها.
- التحقق :يمكن أن يتم تصميم التدقيق التشغيلي للتحقق من دقة ومصداقية البيانات المستخدمة في التقارير الداخلية المعدة للإدارة وكما هو الحال بالنسبة لعمليات فحص الالتزام فإن تركيز عمليات التحقق لن تكون بالضرورة استجابة لنتائج البيانات غير الدقيقة أو غير القابلة للاعتماد عليها وإنما هي بالأحرى على تتأسس على تعزيز الدقة وإمكانية الاعتماد.
- تقييم الأداء :بغض النظر عن الرقابة التنظيمية على الفعالية التشغيلية فإن المدققين الداخليين كثيرا ما يطلب منهم بتقييم أداء العاملين.

¹ مجاهد محمد عبد الله ، "إستخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل إستقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الثاني ، ص 195 .

² لطفي أمين السيد أحمد ، التدقيق بين النظرية و التطبيق ، الدارجمية ، الإسكندرية ، 2005 ، ص 104-105 .

■ التوصيات بالتحسينات :يجب أن يتم تصميم كل من أنشطة التدقيق الداخلية التشغيلية للمدقق الداخلي لإبداء مقترحات للتحسينات وعندما يكون هناك ظرف يجب التقرير عنه نتيجة لاكتشاف خطأ أو غش أو تصرف غير قانوني فان أثاره يجب أن يتم تصحيحها ويتعين تقديم توصيات لتحسين عملية المحاسبة عنها .

رابعاً :التدقيق الداخلي ودوره في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية¹

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

المطلب الثاني:دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدقق

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

- المساعدة في تخطيط المراجعة؛

- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يمر بعدة خطوات وهي²:

1. جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:ويقصد به تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية

داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي يتم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة.

¹علي عبد الوهاب نصر شحاتة ، شحاتة السيد ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال : الواقع و المستقبل ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 104 .

²بكري علي حجاج ، " دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الاعمال " ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد 30 ، 2005 ، ص 128.

2. فحص النظام: وتعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقاً لما محدد مسبقاً وذلك يتم بإجراء مجموعة من اختبارات وذلك بمراعاة التوقيت المناسب لهذه الاختبارات.

3. تقييم النظام: وتمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من على فاعلية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم النظام ، الداخلي لانجاز الأمور السابقة ينبغي للمدقق الداخلي قيام بالفحص الدقيق للأمور التالية والقيام بما يلزم تجاهها¹ :

- مدى جدية وفاعلية نظام الرقابة في تحقيق المهام الموكلة إليه وانجاز الأهداف المحددة ؛
- مدى الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني الخاصة بأداء عملية الرقابة؛
- شمول الرقابة على جميع أوجه نشاط المنظمة وأعمالها ؛
- شمول الرقابة على جميع أوجه النشاط المالي والمحاسبي والإداري والتشغيلي وغيرها؛
- شمول عملية الرقابة العمليات والنتائج وليس العمليات فقط؛
- وجود إجراءات ووسائل محددة تستخدمها في تحليل الانحرافات ومعالجة الأخطاء التي تكتشفها أثناء التنفيذ وتفعيل الايجابي منها وتطويره ؛
- تخصيص بعض أنظمة الرقابة لتنفيذ رقابة مستمرة لبعض الأنشطة والمجالات التي تحتاج إلى التقييم والمتابعة المستمرة؛
- إعداد نماذج مختلفة لأنواع التقارير بما ينسجم مع متطلبات عملية الرقابة ونوع البيانات والمعلومات التي تمد بها الإدارة (مستمرة، دورية، مطولة، مختصرة، خاصة... الخ) ؛
- تحديد الآلية التي تساعد أنظمة الرقابة في المنظمة من الاستفادة من جميع المستجدات والمستحدثات من معايير وإرشادات تهدف إلى تطوير وتحسين عملية الرقابة؛

¹مجاهد محمد عبد الله، مرجع سابق، ص 196.

- السعي دائما لتضمين تقاريرها ومقترحات وتوصيات جديدة وموضوعية و تشجع الإدارة على الأخذ بها ومتابعتها .

وقد حدد معهد المدققين الداخليين موقفه من عملية قيام المدقق الداخلي بتقييم نظم الرقابة و ملاءمتها وليس فقط الإشارة إلى نقاط الضعف في هذه النظم، وهذا من شأنه أن يحيل مسؤولية ترجمة توصيات هذا التقرير وفقاً للخطوات التالية:

فهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة لغرض تخطيط المراجعة (التقييم المبدئي) يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل عليها من خلال محاولته فهم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأغراض الآتية:

- تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء هامة ؛
- دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود غش أو أخطاء هامة ؛
- تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية ؛
- السجلات المحاسبية، والوثائق والمستندات والبيانات المؤيدة ومعالجة والاحتفاظ والاتصال بالمعلومات.

أولاً: العوامل التي تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية¹:

1. تجربته السابقة مع المنشأة؛
2. الاستفسارات؛
3. فحص (تفتيش) المستندات والقيود المحاسبية ؛
4. ملاحظة أنشطة المنشأة لفهم نظام الرقابة الداخلية ؛
5. إعادة تطبيق إجراءات رقابية معينة.

ويجب التفرقة بين مفهوم تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ومفهوم فعالية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، فعند

تقييم فعالية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية ينظر المراجع إلى كل من:

1. أسلوب تطبيق سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ؛

¹بكري علي حجاج، مرجع سابق، ص 129.

2. الثبات في تطبيق تلك السياسات والإجراءات ؛

3. من الذي يقوم بتطبيق تلك السياسات والإجراءات.

توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية: على المدقق أن يوثق تفاصيل الدراسة التي قام بها لنظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي للمنشأة، ويتأثر ذلك بحجم ودرجة تعقيد المنشأة وطبيعتها، ففي المنشآت الصغيرة تكفي مذكرة التوثيق أما الكبيرة فقد يحتاج المدقق لاستخدام خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء وجداول القرارات.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية

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

وهذا من خلال المعيار رقم 2091 الرقابة والذي نص على: "يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفائتها، والدفع لتحسينها كما نص المعيار رقم 12130 على " : يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة، والعمليات وأنظمة المعلومات، وهذا خلال محاولة تأكيد¹:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- مصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛
- فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛
- حماية الأصول؛

¹إبراهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين النظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، في محاسبة، جامعة بومرداس، 2015/2014، ص 54.

- الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات المسطرة".

وقد نص المعيار رقم 12130 على " يجب على المراجع الداخلي استعمال معرفته بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال انجازه للمهام الاستشارية وذلك عند تقييم مسار الرقابة بالمؤسسة. تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب تدقيق الداخلي يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة، لاسيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعة في تحسين عملية الاتصال سواء بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، أو فيما بين هذه المستويات التنفيذية بعضها البعض، يمكن إظهار الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية فيما يخص الرقابة الداخلية فيما يلي:

- تقديم تأكيدات حول مدى الالتزام بالرقابة الداخلية؛

- تقديم خدمات استشارية حول السياسات والإجراءات الرقابية المناسبة للمخاطر؛

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

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأن التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية، الغرض

منها هو قياس مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية داخل المؤسسة والتأكد من دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المتبعة، ورفع التقارير إلى الإدارة المركزية ، تعمل التدقيق الداخلي على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما أن الإدارة بحاجة لمعلومات على درجة عالية من الثقة مستمر، فمن الواجب أن يكون لقسم التدقيق الداخلي معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة للتقليل ومنع الأخطاء أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية الحد من الإسراف من أجل زيادة المردودية وتحسين الأداء في المؤسسة"¹.

¹برايح بلال، مرجع سابق ، ص 55 .

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

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

لدراسة أكثر تفصيلا لهذا الجانب التطبيقي تم تقسيمه إلى بعدين :

البعد الأول: تمهيد بالنسبة لمؤسسة المخازن العامة؛

البعد الثاني: تجسيد دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة.

البعد الأول: التعريف بمؤسسة المخازن العامة

أولاً: التعريف بالمؤسسة

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

فروعها :

– تيارت – عين تادلس – شلف – غليزان

ثانيا: نشاط ومهام المؤسسة

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

- مصلحة المالية و المحاسبة : تعمل على تسجيل كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر وتراقب جميع العمليات باستمرار .
- مصلحة المستخدمين : تتكفل بتحديد الرواتب ومنح الإجازات ومراقبة إلتزام العمال بمواقيت العمل ومتابعة حالتهم الاجتماعية .

البعد الثاني : تجسيد دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة

من أجل إنجاز هذه الدراسة التطبيقية وبلوغ أهدافها تم الاعتماد على منهجية معينة يمكن إنجازها فيما يلي :

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

– الملاحظة المباشرة؛

– الزيارة الميدانية لعدد من مديريات ومصالح الشركة.

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

3. عرض وتحليل نتائج المقابلة : بعد محاولتنا لتغطية الجوانب النظرية للبحث حاولنا أن نحيط

بالموضوع من الجانب التطبيقي بالقيام بدراسة ميدانية استطلاعية عن طريق إجراء مقابلة في

المؤسسة مع المدير الوحدة و المحاسب و المدقق الداخلي و حاولنا الإجابة على معظم الأسئلة

● نموذج المقابلة الأسئلة المطروحة

لقد قسمنا الأسئلة إلى فرعين من الدراسة وكانت كالتالي :

– الفرع الأول : الأسئلة الخاصة بنظام الرقابة

1. هل لديكم قسم خاص بعملية الرقابة ؟

2. ما هو مفهومكم حول نظام الرقابة ؟

3. من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة ؟

4. ماهي علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة ؟

– الفرع الثاني: الأسئلة الخاصة بالتدقيق الداخلي

1. على ماذا يتوقف نجاح عمل مدقق الداخلي في المؤسسة ؟

2. ما هي الأسس التي يتبعها المدقق لضمان نجاح عملية التدقيق داخلي ؟

3. ما فائدة التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

4. ماهي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

5. هل لتدقيق الداخلي ضرورة حتمية للمؤسسة ؟

• نموذج الإجابات المقترحة

– الفرع الأول: الإجابات الخاصة بنظام الرقابة

1 هل لديكم قسم خاص بنظام الرقابة ؟

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

2 ماهو مفومكم حول الرقابة ؟

هي عبارة عن رقابة الوثائق و العمليات اليومية للمؤسسة.

3 من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة ؟

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

– الفرع الثاني: الإجابة الخاصة بالتدقيق الداخلي

1 . ماهي علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة ؟

التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية و يكون الغرض منه التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والإجراءات المتبعة ورفع التقارير إلى الإدارة عن نقاط الضعف و الانحرافات .

2 على ماذا يتوقف نجاح عمل المدقق الداخلي في المؤسسة ؟

لكي ينجح عمل المدقق الداخلي يجب عليه أن يكون:

- أن يتقن عمله ؛
- أن يتصف بالنزاهة و المصداقية؛
- الكفاءة المهنية، الخبرة؛
- أن تكون معاونة من قبل الأقسام المؤسسة؛

- وضع برنامج عمل لمهمته ؛
- أن يكون القرار الذي توصل إليه في محله وصولاً إلى نتائج إيجابية.
- 3 ماهي الأسس التي يتبعها المدقق الداخلي لضمان نجاح عملية التدقيق الداخلي ؟
- الاستقلالية والموضوعية أن يكون المدقق الداخلي غير متحيز في عمله؛
- الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي؛
- نطاق عمل مدقق الداخلي؛
- أداء عمل المدقق.
- 4 ما فائدة التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟
- حسن التسيير في المؤسسة؛
- توفير البيانات وتقليل من الأخطاء؛
- عدم تكرار الأخطاء؛
- دقة المعلومات المحاسبية.
- 5 ماهي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟
- حماية أصول المؤسسة؛
- يساعد في تقييم عمل المؤسسة؛
- يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها؛
- يعتبر رقابة فعالة في مساعدة الإدارة.
- 6 هل التدقيق الداخلي ضرورة حتمية في المؤسسة ؟

نعم ، لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنه فهو ينشأ للمؤسسة مرودية ، حيث تم تطبيقه في سنة 2008 في الجزائر فهو يعرف واجهة المؤسسة إذا كانت في حالة جيدة أو سيئة

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

تقوم المؤسسات بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها ، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها وهذا ما أدى بالمسيرين إلى ضرورة وضع نظام الرقابة لحماية حقوقها ومجوداتها ومحاولة منا التوافق بين الإطارين النظري و التطبيقي من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية و الأسئلة المرفقة لها ، في الجانب النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناول فصلين يتمثل الفصل الأول بإعطاء نظرة شاملة حول مفاهيم الرقابة حيث تناولنا فيها مختلف التعارف والأهداف والأنواع ثم انتقلنا إلى تحديد أساسيات نظام الرقابة الداخلية من خلال توضيح مكوناتها وإجراءاتها ، أما الفصل الثاني تطرقنا إلى معرفة شامل حول التدقيق الداخلي وخصوصيات المدقق الداخلي من مهامه ومسؤولياته بالإضافة إلى التعرف على منهجية مهمته وأخيرا قمنا بتوضيح دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة من خلال الإشارة إلى مسؤولية المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وأهميتها في إكتشاف الأخطاء أما الجانب التطبيقي قمنا بالتعرف على وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي ومختلف الإجراءات التي تقوم بها في المؤسسة .

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

- الرقابة هي مجموعة من الوسائل و التدابير التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية بالإضافة إلى أنها أداة للتسيير فهي أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة وذلك عن طريق تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب ؛
- إن الرقابة الداخلية تساهم في إكتشاف مختلف التغيرات الإدارية والمحاسبية وتفادي الأخطاء وهذا ما تبين بوضوح من خلال المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال والإجراءات والأساليب المستخدمة باعتبارها أداة للتأكد من مدى ملاءمة وصدق المعلومات المحاسبية المالية وصحة ودقة
- إقوائتالماليةلوقابة الداخلية تؤدي إلى إتخاذ القرارات الصحيحة من خلالها يمكن للإدارة معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة وهذا يساعده في إتخاذ القرارات الصائبة ؛
- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بسلطة تمكنها من الحصول على جميع المعلومات التي تحتاجها للقيام بمهمتها على أكمل وجه؛
- تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بدور مهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهو ما يؤثر على أداء المؤسسة ؛

- يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بجملة من مبادئ وأخلاقيات وصلاحيات التي حددها القانون له، وهو ملزم بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها لإعطاء مصداقية حول التقارير التي يقوم بإعدادها للمديرية العامة للمؤسسة؛

- هناك علاقة طردية قوية بين التدقيق الداخلي وفعالية نظام الرقابة الداخلية ؛

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

• إختبار الفرضيات :

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

- هل لديكم قسم خاص بعملية الرقابة ؟

- ما هو مفهومكم حول نظام الرقابة ؟

- من الذي يضع الخطط و الإجراءات المتبعة لعملية الرقابة ؟

- ماهي علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة ؟

- الهدف من تقييم نظام الرقابة من طرف المدقق الداخلي هو إكتشاف نقاط قوته ونقائصه وبالتالي مدى فعاليته وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى

■ ف 2: يتوقف نجاح عملية التدقيق الداخلي على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف

- على عملها يتوقف نجاح عمل مدقق الداخلي في المؤسسة ؟

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

- إن التدقيق الداخلي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية فهي تساعده على تحسين أداءه

يتوقف نجاحه على إتباع المدقق لمجموعة من المعايير المتعارف عليها ، كون أن هذه المعايير تضع

المبادئ الأساسية التي يلتزم بها المدققين الداخليين عند ممارستهم لمهامهم ، وهذا ما يثبت صحة

■ الفرضية 3: التلنيقاهمة التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف المؤسسة

- ما فائدة التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

- ماهي أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة ؟

- التدقيق الداخلي يعمل على إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوعية من طرف المؤسسة وتقوم بتقديم التوصيات للإدارة المركزية حتى تصل إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير وهذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية

■ **النتيجة 4 :** إن التدقيق الداخلي وظيفة لا تستغنى عنها المؤسسة

- هل لتدقيق الداخلي ضرورة حتمية للمؤسسة ؟

- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي الوسيلة المثلى في إكتشاف الأخطاء و الانحرافات وكل أنواع الغش فهي تقوم بتوجيه النصائح للإدارة لذا لا يمكن للمؤسسة أن تستغنى عنه ، وهذا ما يثبت صحة الفرضية

الرابعة

- **إقتراحات :** بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن عرض مجموعة من الإقتراحات وهي :
- العمل على متابعة تطوير معايير التدقيق الداخلي مع القيام بإجراءات ودورات تدريبية للمدققين الداخليين على هذه المعايير؛
- فحص وظيفة التدقيق الداخلي من قبل أطراف الخارجية تتوافر لديهم الخبرة اللازمة من أجل ضمان أدائهم بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح؛
- يجب تخصيص أكثر من مدقق واحد في المؤسسة وتخصيص قسم خاص لها يترأسه مدير التدقيق الداخلي؛
- ضرورة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الداخلي وتصحيح نظرة العمال نحوهم ؛
- إعطاء أهمية كبيرة لإستقلالية وظيفة التدقيق عن باقي الوظائف في المؤسسة من أجل المصداقية في أداء مختلف المهام ؛
- العمل على توفير روح التعاون و التنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى؛

مقدمة العلامة

Votre texte ici

الفصل الأول مدخل إلى الرقابة

الفصل الثاني

دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية

الجانب التطبيقى

الجانب النظري

خاتمة العلامة

قائمة المراجع

جدول المحتويات

دراسة حالة في مؤسسة المخازن العلمية

■ مؤلفات

1. إبراهيم عبد العزيز شيخا، الإدارة العامة العملية الإدارية، مؤسسة الشباب الجامعية للنشر، مصر، 2002.
2. أحمد حامد حجاج ، مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر التخطيط — الرقابة — إتخاذ القرارات ،الإسكندرية ، الطبعة الثالثة، 2001 .
3. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الداخلي، الحكومي، الإداري، دار صفاء، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
4. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي و الحكومي، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2011.
5. جودت عزت عطوي، الإدارة التعليمية والإشراف التربوي أصولها وتطبيقاتها ،دارالثقافة، الطبعة الأولى، 2004.
6. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2010.
7. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، دار الوراق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2006.
8. سيد عبد ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العملية والعلمية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2011.
9. صالح ميلود خلاط ،بشير محمد عاشور، مصطفى ساسي فتوحة، بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع و الأفاق ، منشورات الدار الاكاديمية، طرابلس ، الطبعة الأولى ، 2007 .
10. عبد الرحمن توفيق، الرقابة المالية و التدقيق الداخلي، المركز الخبرات المهنية للإدارة للنشر، الطبعة الرابعة مصر، 2006.
11. عبد الفاتح الصحن ، محمد السيد سراسا، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية ، 2006 .
12. عبد الوهاب نصر على، شحاتة سيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعية، الإسكندرية ، 2006.
13. عطاالله احمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراية للنشر ، عمان ، 2009.
14. على شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

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

29. محمد نصر مهنا، تحديث في الإدارة العامة و المحلية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2005.
30. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
31. منال طلعت محمود، أساسيات في علم الإدارة، المعهد العالي للنشر، الإسكندرية، 2003.
32. مهدي محسن العامري ، طاهر محسن العالي ،الإدارة و الأعمال ، دار وائل ، الإسكندرية ،الطبعة الأولى ، 2007 .
33. الناغي محمد السيد ، المعايير الدولية للمراجعة : تحليل وإطار للتطبيق ، المكتبة العصرية للنشر ، الطبعة الأولى ، 2000 .
34. نوال صالح بن عمارة ، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية ، دار وائل للنشر ، ورقلة ، الطبعة الأولى ، 2013.
35. هادي التميمي ، مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، 2006 .
36. يوسف محمود الجربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر ، الأردن ، 2004 .
- أطروحة :
37. سريقي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة العربية ،أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف، 2012/2011 .
- مقالات
38. بشرى رحم عبد الله المشهداني ، أقدم علي عصام محمد علي الياور ،"دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسل الأموال "، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العراق ، العدد 93، 2012 .
39. بكري علي حجاج ،" دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال " ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد 30، 2005.
40. نائر صبري محمود الغيان ،" دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني "،مجلة علوم إنسانية ، العدد 45،العراق، 2010 .
41. حسن عبد الكريم سلوم ، كريمة علي جوهر ، شاكر عبد الكريم ، "التدقيق الداخلي و التغيير الاستراتيجي "،مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد 93 ، 2012 .

42. رشا بشير الجرد، "أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في السوق دمشق للأوراق المالية"، مجلة الجامعة، العدد 25، المجلد 03، 2013.
43. سليمان سند السبوع، "أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطارعلى أهداف الرقابة حالة الشركات الصناعية الأردنية"، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 2011.
44. علي سليمان النعامي، مجالات مساهمة المراجع الداخلي و الخارجي ولجان المراجعة في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث و الدراسات، العدد 32، فلسطين، 2014.
45. مجاهد محمد عبد الله، "استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل إستقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني.
46. يونس عليان الشوبكي، "أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 30، العدد الأول، 2014.
- مذكرات
47. إبراهيم رباح إبراهيم المدهوم، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة، في المحاسبة والتمويل، مذكرة ماجستير، غزة، 2011.
48. بربح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين النظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، في محاسبة، جامعة بومرداس، 2015/2014.
49. رضوان علي خالد، تقييم دور المدقق الداخلي في شركات التأمين، مذكرة ماجستير في المحاسبة، صنعاء، 2014.
50. رغد إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2014.
51. زايد عبد السلام، فارس طارق، التخطيط و الرقابة في المنظمات الأعمال، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2004/2003.
52. السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة.

53. شيخ عبد القادر ، الرقابة على البنوك التجارية ، مذكرة ماجستير في القانون ، جامعة بومرداس ، 2010/2009 .
54. كمال محمد سعيد كامل النونو ، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الاسلامية العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، 2009 .
- وثائق :
55. سعداني إبراهيم أحمد ، دور حوكمة الشركة و المراجعة في تطوير الاقتصاد الوطني ، دراسات تطبيقية ،المعهد الاسلامي للبحوث و التدريب ، جدة ، 2008 .
56. علي حسين الدوغجي ، أليات حوكمة الشركات التي تؤثر في إتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي ، دراسة تطبيقية ،قسم المحاسبة ، جامعة بغداد ، العدد 257 ،ص 08 .
57. محمود عبد السلام محسن ، مدى إعتتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة ، المحاسبة والتمويل ، غزة ، 2011 .

الصفحة	عنوان
	قائمة الأشكال
أ	مقدمة عامة
	الجانب النظري
	الفصل الأول : مدخل إلى الرقابة
	تمهيد
10	المبحث الأول : الإطار النظري لعملية الرقابة
10	المطلب الأول : مفهوم الرقابة والهدف منها
10	أولا : مفهوم الرقابة .
11	ثانيا : أهداف الرقابة
12	المطلب الثاني : أنواع الرقابة
14	المطلب الثالث : مجالات الرقابة
16	المبحث الثاني : طبيعة عملية الرقابة
16	المطلب الأول : خطوات عملية الرقابة
19	المطلب الثاني : عناصر وخصائص المتفاعلة في عملية الرقابة
19	أولا : عناصر عملية الرقابة
20	ثانيا : خصائص الرقابة
22	المطلب الثالث : أدوات عملية الرقابة
24	المبحث الثاني : الرقابة الداخلية
24	المطلب الأول : ماهية الرقابة الداخلية
26	المطلب الثاني : مكونات الرقابة الداخلية
28	المطلب الثالث : مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية
30	أولا : مقومات الرقابة الداخلية
31	ثانيا : إجراءات الرقابة الداخلية
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : دور الرقابة و التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية
	تمهيد
36	المبحث الأول : الإطار النظري لتدقيق الداخلي

36	المطلب الأول: نشأة التدقيق الداخلي ومفهومه
36	أولاً : لمحة تاريخية للتدقيق الداخلي
36	ثانياً : مفهوم التدقيق الداخلي
37	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي ومعايره
37	أولاً : أنواع التدقيق الداخلي
38	ثانياً: معايير التدقيق الداخلي
41	المطلب الثالث : : أهمية التدقيق الداخلي و الهدف منه
41	أولاً: أهمية التدقيق الداخلي
41	ثانياً: مهام المدقق الداخلي
42	ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي
43	المبحث الثاني: خصوصيات المدقق الداخلي
44	المطلب الأول: صفات التي يتحلى بها المدقق الداخلي
45	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الداخلي وطريقة أداء عمله
45	أولاً: حقوق المدقق الداخلي
46	ثانياً: واجبات المدقق الداخلي
47	ثالثاً: طريقة أداء عمل المدقق الداخلي
48	المطلب الثالث: الخصائص و الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي
48	أولاً: خصائص المدقق الداخلي
49	ثانياً: الصعوبات التي يواجهها المدقق الداخلي
50	المبحث الثالث: دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية
50	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في التدقيق المالي والتشغيلي والرقابة
50	أولاً: التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق المالي
51	ثانياً: التدقيق الداخلي ودوره في التدقيق التشغيلي
51	ثالثاً: دور التدقيق الداخلي في نظم الرقابة الداخلية
52	رابعاً: التدقيق الداخلي ودوره في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية
53	المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدقق
55	أولاً: العوامل التي تساعد المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية
55	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلية بنظام الرقابة الداخلية

	خلاصة الفصل
	الجانِب التطبيقِي: دراسة حالة في مؤسسة المخازن العامة
	تمهيد
62	البعء الأول: تمهيد بالنسبة لمؤسسة المخازن العامة
62	أولاً: تعريف بالمؤسسة
62	ثانياً: نشاط ومهام المؤسسة
36	البعء الثاني: تجسيد دور الرقابة والتدقيق الداخلي في المؤسسة
66	خلاصة الفصل
68	خاتمة العامة
7	قائمة المراجع
	ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور الرقابة والتدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها ، حيث يعتبر كل من الرقابة والتدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية في المؤسسة.

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

كلمات المفتاحية : الرقابة ، التدقيق الداخلي ، المؤسسة الاقتصادية .

Résumé :

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

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

Mots clés: Contrôle, Audit interne, Entreprise.