

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن

ENAP

مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة ومراجعة

من إعداد الطالبة:

- قارة سهام

تحت اشراف

-الدكتورة رشام كهينة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	جامعة البويرة	د/ حيدوشي عاشور
مناقشا	جامعة البويرة	أ/ مصباح بلقاسم
مشرفا ومقررا	جامعة البويرة	د/ رشام كهينة

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

إلى من سهرت الليالي على تربيته وغمرتني بحبها وعطفها وحنانها إلى من يعجز اللسان عن ذكر فضلها، إلى من الجنة تحت أقدامها والبهجة والسرور بلقائها، أمي أغلى ما في الوجود.

إلى من أفنى حياته وضحي براحته وأعطاني دون مقابل وجعل مشواري يصل إلى ما هو عليه أبي العزيز.

إلى إخوتي وأخواتي (عمر، خالد، أمينة، وهدى).

إلى من ساندني، رفيق دربي من أرسله الله لي ليكون نعمة في حياتي زوجي الغالي.

إلى صديقتي الحبيبات كوثر وسهيله.

إلى حياة

إلى كل من علمني حرفا.

إلى كل من أحب.

أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

قال الرسول صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"
أشكر الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع
وأتقدم بالشكر الجزيل لوالدي الكريمين أطال الله في عمرهما بالصحة
والعافية لما وفراه لي من راحة حتى أتم هذا العمل
كما أتقدم بشكري الجزيل للأستاذة المشرفة رشام كهينة على ما قدمته لي من
إرشادات وتوجيهات قيمة مكنتني من إنجاز هذا العمل
كما أتقدم بالشكر إلى العاملين بالمؤسسة الوطنية للدهن الذين قدّموا لي
العون في تطبيق دراسة الحالة الميدانية لهذا البحث
دون أن أنسى شكر لجنة المناقشة على بذلهم الجهد لقراءة عملي وعلى ما
سيقدمونه من ملاحظات قيمة من شأنها تصويب وإثراء هذا البحث

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، لما لنظام الرقابة الداخلية من أهمية كبيرة في تحقيق أهداف المؤسسة ومساهمتها في الحفاظ على أموالها ومواردها، لذلك تلقى أهمية كبيرة من طرف المؤسسات، وذلك بالتطرق إلى أهم أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية وكذلك إجراءاتها ومقوماتها وكذلك من أجل التعرف على المراجعة الداخلية تطرقنا إلى مبادئها وأنواعها وأهدافها، ومختلف المعايير والمراحل التي تمر بها في عملها.

ولتحقيق أهداف البحث قمنا بدراسة ميدانية بالمؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية وذلك بالاعتماد على قوائم الاستقصاء والتقرير الوصفي، الاطلاع على مختلف الوثائق التي تمنا من أجل القيام باختبارات المطابقة. وخلصت الدراسة إلى:

- هناك علاقة وطيدة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية.
 - المراجعة الداخلية تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية باستعمال الأساليب المتمثلة في الاستقصاء والتقرير الوصفي من أجل اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف ومعالجتها.
- الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية، المؤسسة الوطنية للدهن.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية والمراجعة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
03	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه
06	المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة الداخلية والعوامل المساعدة على تطوره
09	المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية وأنواعه
18	المبحث الثاني: إجراءات ومقومات نظام الرقابة الداخلية
18	المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
24	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
28	المبحث الثالث: مفاهيم عامة عن المراجعة
28	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة
31	المطلب الثاني: أنواع ومبادئ المراجعة
34	المطلب الثالث: معايير المراجعة
38	خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية ومساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
41	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية
43	المطلب الثاني: مبادئ وأنواع المراجعة الداخلية
47	المطلب الثالث: خصائص، أهمية، وأهداف المراجعة الداخلية
53	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية: الإدارة، المعايير، والمراحل
53	المطلب الأول: إدارة المراجعة الداخلية
55	المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية
58	المطلب الثالث: مراحل عملية المراجعة الداخلية
62	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
62	المطلب الأول: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
63	المطلب الثاني: خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
70	المطلب الثالث: مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية
71	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية للدهن	
73	تمهيد
74	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن
74	المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة الوطنية للدهن
74	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة، الإمكانيات المتاحة، وهيكلها التنظيمي
81	المطلب الثالث: الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة
82	المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية على الأجور
82	المطلب الأول: شبكة المهام ووصف نظام الرقابة الداخلية على الأجور
84	المطلب الثاني: قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور

86	المطلب الثالث: تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية
89	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية لنظام الأجور
89	المطلب الأول: اختبارات المطابقة
92	المطلب الثاني: تحليل النتائج
93	المطلب الثالث: الاقتراحات والتوصيات
94	خلاصة الفصل الثالث
96	الخاتمة
101	قائمة المراجع
	الملاحق

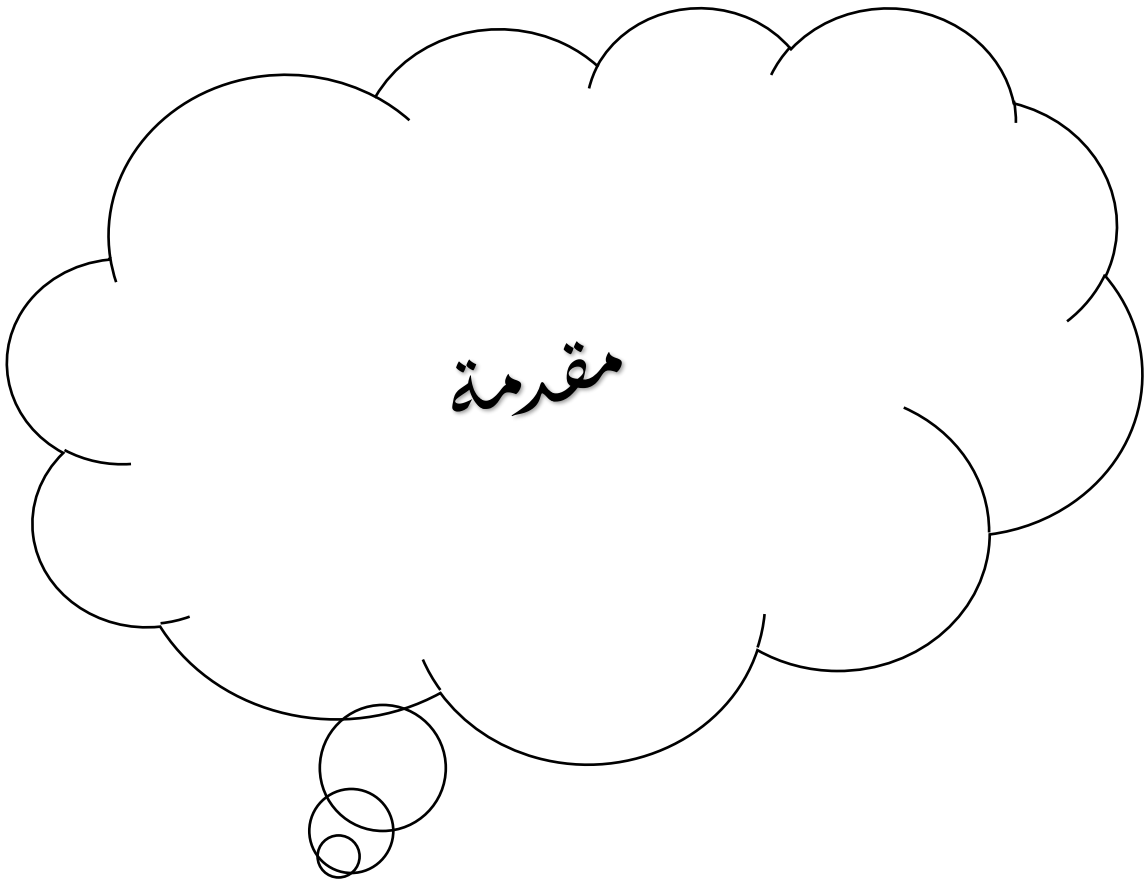
فهرس الأشكال و الجداول

والملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	العملية الإنتاجية	01
15	عناصر الرقابة الداخلية	02
24	إجراءات الرقابة الداخلية	03
35	المعايير العامة لمهنة المراجعة	04
37	معايير التدقيق المتعارف عليها	05
67	بعض رموز خرائط التدفق	06
69	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية والأدوات المستعملة لذلك	07
77	أهم الزبائن المتعامل معهم	08
80	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن	09

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	مكونات نظام الرقابة الداخلية	01
76	القدرات الإنتاجية للمؤسسة الوطنية للدهن	02
82	تحليل شبكة المهام لنظام الاجور	03
84	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور	04
86	تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية	05
89	اختبارات المطابقة لنظام الرقابة الداخلية على الأجور	06

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	رسالة المهمة
02	كشف الاجر
03	التسجيل المحاسبي للأجر
04	عقد عمل محدد المدة
05	الإذن لتنفيذ ساعات إضافية
06	طلب التسييق على الراتب
07	طلب تعويض المهمة



لقد أدى التقدم العلمي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة المؤسسات وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، فكانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة للمحافظة على مواردها، ويوفر نظام الرقابة الداخلية منافع اقتصادية لجميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة عن طريق حماية مصالح هاته الأطراف وإصدار معلومات صادقة تمكن هذه الأطراف من الاعتماد عليها واتخاذ قراراتها.

ونظراً لأهمية نظام الرقابة الداخلية فإن تقييم هذا الأخير ضرورية وحتمية، وذلك عن طريق وظيفة مختصة ألا وهي المراجعة الداخلية، حيث أنها تعمل على كشف نقاط الضعف الموجودة على مستوى المؤسسة، واقتراح الحلول المناسبة. كما أن وجود المراجعة الداخلية يؤدي إلى التقليل من الأخطاء والانحرافات، وتمكن من اكتشافها بسرعة، لذلك من واجب المراجع الداخلي أن يتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلاً كما تم التخطيط له. وبناءً على هذا يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل للمراجعة الداخلية دور في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية للدهن؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟
- ما هي أساليب وأدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- هل المراجعة الداخلية تمكن من اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة الوطنية للدهن؟

الفرضيات

للإجابة الأولية على هذه التساؤلات تم وضع الفرضيات التالية:

- المراجعة الداخلية نشاطها استشاري وتأكيد موضوعي بغرض تحسين أداء المؤسسة لأنها تساعد في تحقيق أهدافها.
- والرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من السياسات المستعملة للحفاظ على استقرار المؤسسة.
- يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب وأدوات متنوعة منها التحليل الوصفي.
- تمكن المراجعة الداخلية من اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة.

أهداف الدراسة:

تهدف من خلال دراستنا هذه إلى:

- التعرف أكثر على نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.
- تحديد الدور الذي يؤديه المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- معرفة الإجراءات التي يتخذها المراجع الداخلي عند تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار هذا الموضوع:

تتمثل الأسباب التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع في:

1- الأسباب الشخصية:

- الميل وحب ميدان المراجعة.
- الرغبة في التعمق أكثر حول الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.
- طبيعة التخصص الذي يتعلق بهذا الميدان.

2- الأسباب الموضوعية:

- الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.
- الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية.
- تزايد الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية من طرف المؤسسات باختلاف أنواعها وأشكالها.

إطار الدراسة:

الحدود الزمانية:

قمنا بإجراء دراستنا حول هذا الموضوع لسنة 2018.

الحدود المكانية:

تم إجراء هذه الدراسة بالمؤسسة الوطنية للدهن ENAP بالأخضرية.

المنهج المتبع:

- المنهج التاريخي من خلال استعراض نشأة وتطور المراجعة والمراجعة الداخلية.

- المنهج الوصفي في الجانب النظري وكذلك في الجانب التطبيقي.
- المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم هذا الموضوع إلى ثلاثة فصول بعد التطرق إلى المقدمة العامة وطرح الإشكالية والأسئلة الفرعية والفرضيات المعتمدة ومنهج الدراسة وأهدافها كالتالي:

الفصل الأول: تناول الإطار النظري للرقابة الداخلية والمراجعة حيث قمنا بتجزئته إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مفهوم نظام الرقابة الداخلية من حيث التعريف، الأهداف الوسائل والعوامل المساعدة على تطوره ومكوناته وكذلك أنواعه، إجراءات وأما المبحث الثاني فجاء بعنوان إجراءات ومقومات الرقابة الداخلية، ثم المبحث الثالث الذي جاء بعنوان مفاهيم عامة حول المراجعة تطرقنا فيه إلى النشأة والتعريف، الأهمية والأهداف، وكذلك مبادئ وأنواع المراجعة، بالإضافة إلى المعايير التي تحكم المراجعة.

الفصل الثاني: جاء بعنوان المراجعة الداخلية ومساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مفهوم المراجعة الداخلية، المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى تنظيم المراجعة الداخلية ومكان إدارتها في المؤسسة والمعايير التي تحكم نظام الرقابة الداخلية، كما تطرقنا فيه أيضا إلى مراحل عملية المراجعة، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى الخطوات والطرق المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثالث فخصصناه للدراسة التطبيقية حيث قمنا أولا بتقديم المؤسسة الوطنية للدهن في المبحث الأول ثم دراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال التقرير الوصفي وقائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث فقمنا فيه بالمراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية من خلال اختبارات المطابقة التقييم النهائية للنظام الذي اختتم بتقديم اقتراحات وتوصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

وقد تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول

الأطار النظري

للرقابة الداخلية

والمراجعة

تمهيد

تمثل الرقابة الداخلية مرحلة من مراحل القيام بعملية المراجعة فهناك سياسات و إجراءات يجب الالتزام بها في تنظيم المؤسسة لضمان سير وظائفها على أحسن وجه، حيث أن هذه الأخيرة و التي تتمثل في الإنتاج، البيع، التوزيع... الخ تتم وفق إجراءات و أسس تضمن فعاليتها، و من جهة أخرى يعتبر نظام الرقابة الداخلية دعم للمراجع على سلامة تنفيذ عملياتها و دليل إضافي يستند عليه في تكوين رأيه حول مدى عدالة الحسابات الختامية، كما يعتبر هذا النظام قاعدة التنظيم في المؤسسة و أساس لتحضير الوثائق المحاسبية و المالية الصادرة و القانونية.

وستتطرق في هذا الفصل لفهم هذا النظام من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية والمتمثلة في:

✓ المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.

✓ المبحث الثاني: إجراءات ومقومات نظام الرقابة الداخلية.

✓ المبحث الثالث: مفاهيم عامة عن المراجعة.

المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

من أجل ضمان الاستمرارية والنمو للمؤسسات تقوم بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم مفصل للرقابة الداخلية.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه

تعدد التعاريف المتعلقة بالرقابة الداخلية وستتطرق إلى تعريف كل جهة في هذا المطلب بالإضافة لتحديد الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

عرفها مجلس خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين كما يلي: "الرقابة الداخلية هي مجموع الضمانات المكتسبة للتحكم في المؤسسة، تهدف من جهة إلى ضمان الحماية وتسجيل الممتلكات ونوعية المعلومات، ومن جهة ثانية إلى تنفيذ تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين المهارات."¹

وعرفت لجنة طرق المراجعة Commetee of Auditing Procedur المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)* فقد عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه "تخطيط التنظيم الإداري في المشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على أصولها واختبار دقة حساباتها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع التمسك بالسياسات الإدارية حسب ما رسمت لها."²

كما عرفت المؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا CNNC**:"نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من: حماية الأصول، مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها، التسيير المنتظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة، تطابق القرارات مع سياسة الإدارة."³

¹ سعاد شدرى معمر ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية مؤسسة جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2008، 2009، ص89.

² مطيري الطميري، تدقيق الحسابات، دار التقدم العلمي، دون ذكر البلد، 2010، ص150.

³ محمد أمين علون، دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، الأوراق البحثية للمؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013، ص127.

وعرفها أيضا معيار المراجعة الدولي رقم (315) على أنها: "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين

بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

1- موثوقية تقديم التقارير المالية.

2- فاعلية وكفاءة العمليات

3- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة"¹

وبصفة عامة نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في قيادة المؤسسة تضعه

الإدارة لتسيير أعمالها بصورة منتظمة هدفها من جهة ضمان حماية الثروات وموجودات المؤسسة ومن جهة أخرى التكفل

بتطبيق أوامر وتعليمات الإدارة و المساعدة على تطوير النتائج.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

ينبغي على إدارة المؤسسات متوسطة وكبيرة الحجم-على وجه الخصوص-أن تطبق نظاما سليما وملائما للرقابة

الداخلية بالمشروع، ذلك أن طبيعة وحجم النشاط يمثل هذه المؤسسات تستدعي ذلك ولو لم تكن هناك مراجعة خارجية.²

وتكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور التالية:

1- حماية الأصول:

يجب أن يوفر نظام الرقابة الداخلية وسائل الحماية الأساسية للأصول من فقدان الناتج عن السرقة أو الحريق

أو الخطأ أو الإهمال.³ وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة

والمستمرة هذه عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون

كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة كاملة وقانونية ومصححا بها ومثبتة.⁴

* هو أكبر جمعية في العالم تمثل مهنة المحاسبة، مع ما يقرب 370000 عضو في 128 بلد، ويمثل الأعضاء المعتمدين العديد من مجالات الممارسة بما في ذلك المؤسسات التجارية والصناعية والعامة والحكومية والتعليمية، ويضع المعهد مجموعة من المعايير الأخلاقية للمهنة، ومعايير لمراجعة حسابات الشركات الخاصة والمنظمات غير الربحية والمنظمات الفدرالية والحكومات المحلية.

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 98.

² حامد طلبة أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011، ص 34

³ محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009، ص 27.

⁴ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،

2009ص 279.

2- دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهرة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، والمحاسبة عن نتائجها.¹

3- الاستخدام الاقتصادي الكفئ للموارد:

إن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة درجة الفعالية للمؤسسة وذلك من خلال الإجراءات الداخلية التي تنظمها المؤسسة اعتمادا على المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها، ويمكن أن تؤدي الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق:²

- رقابة عناصر الإنتاج؛
- متابعة العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمؤسسة؛
- تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيقها أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

ويعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة

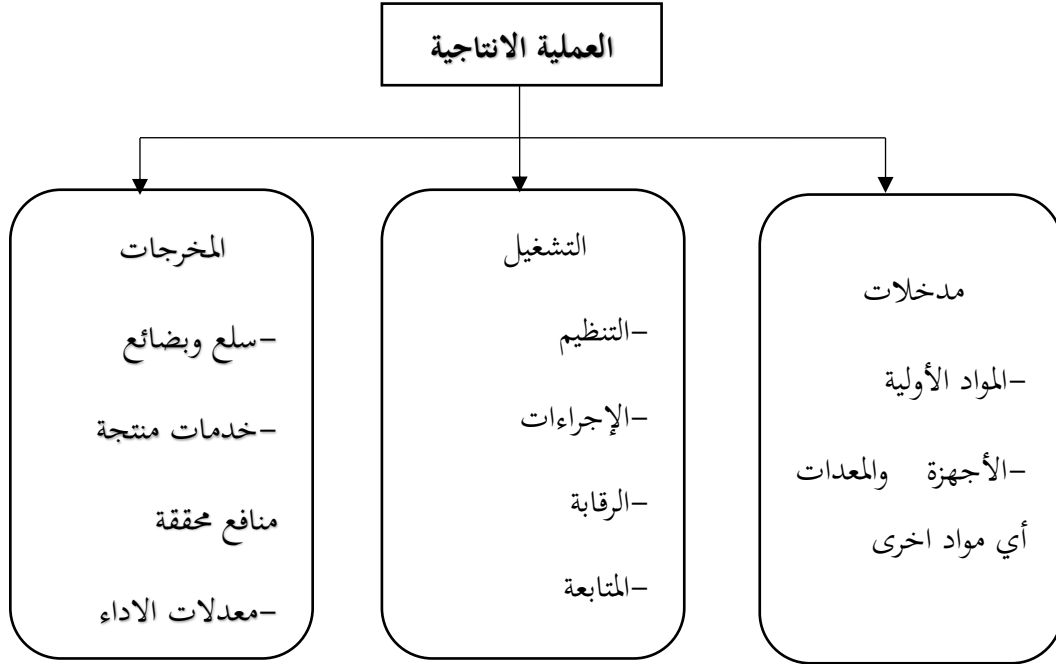
ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة. وتتبع عدة أساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة، و رقابة الجودة، و تدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم...الخ.³

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 279

² حمزة كبلوتي، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوفرة، بومرداس 2015/2016، ص ص 25، 26.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 280.

الشكل رقم(01): العملية الإنتاجية



المصدر: حمزة كبلوتي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن العملية الإنتاجية من اجل أن تكون ناجحة تقسم إلى ثلاث عناصر متمثلة في المدخلات التي تضم مجزعة من العناصر، والتشغيل حيث يتم فيها معالجة المدخلات، ثم المخرجات الناتجة عن تشغيل المدخلات.

4- الالتزام بالسياسات الإدارية:

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إنشاء و تصميم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأنشطة مطابق و متفق مع القواعد و السياسات و الإجراءات التي حددتها،¹ و تصدر الإدارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها إلى منفيذ العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، و سواء أكانت هذه القرارات و التعليمات كتابية أو شفوية فإنها تخضع لعملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفيذ، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقييد بها و تنفيذها كما رسمت له، مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها و تطبيقها وتنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.²

¹ محمد سمير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص26.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص279.

المطلب الثاني: وسائل نظام الرقابة لداخلية والعوامل المساعدة على تطوره

لتحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية وجب استعمال مجموعة من الوسائل سنذكرها في هذا المطلب كما أنه لنظام الرقابة الداخلية عوامل مختلفة ساعدت على تطوره وتقدمه.

أولاً: وسائل نظام الرقابة لداخلية

لنظام الرقابة الداخلية ثلاث وسائل تعمل على تحقيق أهداف ومصالح المؤسسة و تتمثل هذه الوسائل في:¹

1- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ في محاولة توجيهها بما يخدم أهداف ومصصلحة المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدرييات التي تتكون منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلى أن عمل جميع المدرييات يجب ان ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تتكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛
- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

2- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام و فهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المدرييات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الاعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك

¹ طواهر محمد التوهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص(96-86).

من الطرق المستعملة ، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3- المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

ثانيا: العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية

لقت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمراجعين وإدارة المؤسسات.¹ وقد ساعدت على ذلك عدة عوامل يمكن إيجازها فيما يلي:

- 1- تزايد نطاق المشروعات وحجمها: مما أدى إلى تعقيد وتشعب هياكلها التنظيمية، وحتى يمكن مراقبة العمليات بفاعلية يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي توفر فيها درجة عالية من الثقة.²
- 2- ظهور الاقتصاد الجديد والناتج عن التفاعل بين ثورة المعلومات والاتصالات من ناحية والعولمة من ناحية أخرى وتعتبر التجارة الإلكترونية من إحدى السمات البارزة للاقتصاد الجديد حيث ساهمت في تسهيل حركة التعامل في السلع والخدمات وتداول الأموال بين الدول بصورة كبيرة، مما أدى إلى ظهور مخاطر حالية جديدة ومتوقعة ناتجة عن هذه التكنولوجيا.³
- 3- حاجة الجهات الخارجية إلى بيانات دورية دقيقة لمتابعة نشاط المنشآت والتأكد من مدى التزامها بأداء مسؤولياتها اتجاه المجتمع.⁴

بالإضافة إلى العوامل التالية:⁵

¹مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص10.

²نفس المرجع، ص10.

³محمد سمير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص17.

⁴ نفس المرجع، ص18.

⁵ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص ص132، 133.

- 4- اضطراب الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفرعية وهذا يكون واضحاً في شركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم و لذلك نراهم متباعدين في العينة فالمساهمين يسندون الإدارة إلى جزء منتخب منهم (مجلس الإدارة) وهذا المجلس غير قادر على إدارة الشركة بمفرده، لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى إدارات الشركة المختلفة و لإخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل و مقاييس و إجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة.
- 5- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المؤسسة من الضياع و الاختلاس و سوء الاستخدام يجب على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تحلّي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء و الغش و سوء الاستخدام
- 6- حاجة مؤسسات الحكومة و إدارتها إلى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية، والتسعير وغيرها من الأسباب. فإذا ما طلبت هذه المعلومات من مؤسسة ما عليها تحضيرها بسرعة و دقة و هذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا و متماسكا.
- 7- تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختبارية: كان مراجع الحسابات يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً ونشاطها محدوداً. ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدتها، أصبح من المتعذر القيام بمراجعة تفصيلية وشاملة، وحتى إذا كان ذلك ممكناً فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت عملية المراجعة.¹

المطلب الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية وأنواعه:

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات نوجزها في الآتي:

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

تعرف هذه المكونات على أنها "الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات بشكل عام وشركات المساهمة بشكل خاص، وتعطي هذه المعايير أساساً يمكن تقييم أنظمة الرقابة الداخلية مقارنة معه، وتنطبق هذه المعايير على جميع مجالات عمل المؤسسات كالمجالات البرمجية والمالية وغيرها".² و تتكون الرقابة الداخلية من خمسة

¹ خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص15.

² عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص50

عناصر رئيسية و يؤكد مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولي في معيار المراجعة الدولي رقم (315) إلى إن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر يوفر إطارا مفيدا للمراجعين لاعتبار كيف يمكن أن تؤثر مختلف نواحي الرقابة الداخلية للمؤسسة على المراجعة، ولا يعكس التقسيم بالضرورة كيف تعتبر و تنفذ المؤسسة الرقابة الداخلية،¹ لذلك فإن مكونات الرقابة الداخلية تشمل العناصر الخمسة التالية:

1- بيئة الرقابة:

أعطى تقرير لجنة COSO أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها. ويجب أن تتكون بيئة الرقابة من العناصر التالية:²

- أ- إيصال وفرض النزاهة والقيم الأخلاقية: العناصر الأساسية التي تؤثر على فاعلية وتصميم وإدارة الرقابة.
- ب- الالتزام بالكفاءة: اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية.
- ج- مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة: الاستقلال عن الإدارة، خبرتهم ومكانتهم ومدى مشاركتهم في فحص الأنشطة والمعلومات التي يستلمونها والدرجة التي تثار إليها المسائل الصعبة وتتم متابعتها مع الإدارة وتفاعلها مع المراجعين الداخليين والخارجيين.
- د- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي: أسلوب الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.
- هـ- الهيكل التنظيمي: الإطار الذي يتم ضمنه تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المؤسسة لتحقيق أهدافها.
- و- توزيع السلطة والمسؤولية: كيف يتم توزيع السلطة والمسؤولية الخاصة بالأنشطة التشغيلية وكيف يتم وضع هرم العلاقات والتفويض.
- ز- سياسات وممارسات الموارد البشرية: التعيين والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 207

² أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق، لتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة، مرجع سبق ذكره، ص

- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية: ويتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية، مع التحقق من اتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بالمؤسسة بصفة دورية؛
- الالتزام بالكفاءة: ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة؛
- دور مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة: تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في تدعيم استقلال المراجع حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون أداة الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجع وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانبا هاما من بيئة الرقابة في أي مؤسسة.
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل: تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزء هام من بيئة الرقابة ويقصد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح والقوانين أو ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطر أم لا؛
- الهيكل التنظيمي: يمثل الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة جزء هام من بيئة الرقابة لأي مؤسسة، لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمال المؤسسة والرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي، مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة مزاياه وعيوبه؛
- تحديد وتوزيع السلطة والمسؤولية: تتأثر بيئة الرقابة في أي مؤسسة بسلطات ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقا للهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة؛
- سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية: وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد كيفية تحديد مرتباتهم، وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم.

2- تقييم المخاطر:

- تتعرض أي مؤسسة عند مزاولة أعمالها للعديد من المخاطر ولا بد من تحديد وتحليل تلك المخاطر من ناحية تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، و محاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.¹ وتختلف المخاطر و تتنوع تبعا للظروف التالية:²
- أي تغير في بيئة العمل يمكن أن ينتج عنه تغيير في المنافسة وبالتالي ينتج عنه مخاطر مختلفة؛

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2008، ص27

² محمد سمير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص39

- يتولى المسؤولية أشخاص جدد لهم وجهة نظر مختلفة وفهم مختلف لطبيعة الرقابة الداخلية؛
- أي تغيير في نظام المعلومات يمكن أن يغير الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية؛
- تغيير أو تبني نظم أو مبادئ محاسبية جديدة بما يؤثر على الخطر المرتبط بالقوائم المالية.

3- أنشطة الرقابة:

و يمكن تعريفها بتطبيق المعايير و الإجراءات التي تساهم في ضمان تطبيق التعليمات من الإدارة، هذه العمليات تسمح بالتأكد من الخطوات الضرورية التي أخذت بقصد التحكم في المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، من بين هذه الأنشطة نجد الملاحظة، المقارنة، الموافقة، التنسيق، التأكيد، الإشراف، المراقبة، الرضا.¹

4- المعلومات والاتصال:

يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية و برامج حاسب وأشخاص وإجراءات، وبيانات، ستكون البنية التحتية و برامج الحاسب غير موجودة أو تكون ذات أهمية أقل في الأنظمة التي هي بشكل كلي جزئي رئيسي يدوية، والعديد من نظم المعلومات تحقق استفادة على نطاق واسع من استخدام تكنولوجيا المعلومات، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية التي تشمل نظام إعداد التقارير المالية و الإجراءات و السجلات التي أنشئت مباشرة و تسجيل و معالجة و إعداد التقارير حول معاملات المؤسسة و المحافظة على المسؤولية للأصول و الالتزامات و حقوق المساهمين المتعلقة بذلك.²

5- المتابعة:

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية. و يعتمد نطاق و تكرار التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلية.³

¹ حبيبة حناش، واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي والمالي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتورا في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل واستشراف اقتصادي، جامعة الجزائر 03، 2016/2017.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق و التأكيد الحديث الإطار الدولي، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص20

³ جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع الاسكندرية، 2002/2003، ص343

ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للمراجعة الداخلية والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ويجب أن تتم عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية.¹

وبناء على ما تقدم يمكن تلخيص مكونات الرقابة الداخلية كما يلي:

جدول رقم(01): مكونات نظام الرقابة الداخلية:

العناصر	وصف العنصر	المكونات الفرعية
بيئة الرقابة	مواقف ووعي وإجراءات الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة، ومهام الرقابة والإدارة وتحدد الاتجاه العام للمنظمة الذي يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، لذلك تعرف بانها قاعدة الرقابة الداخلية التي توفر الانضباط والهيكل.	<ul style="list-style-type: none"> - إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية. - الالتزام بالكفاءة. - فلسفة الإدارة واسلوبها التشغيلي ويشمل: <ul style="list-style-type: none"> ✓ أسلوب الإدارة في تلقي ومتابعة المخاطر ✓ مواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية. ✓ موقف الإدارة تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين. ✓ الهيكل التنظيمي. ✓ تفويض الصلاحيات والمسؤوليات ✓ سياسات وممارسات الموارد البشرية
تقييم المخاطر	عملية تحديد و الاستجابة لمخاطر و نتائج العمل لأغراض إعداد التقارير المالية وفقا لاطار إعداد التقارير المالية المطبق.	<ul style="list-style-type: none"> - الاحداث و الظروف الخارجية و الداخلية التي قد تحدث و تؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على إصدار و تسجيل و معالجة وإعداد التقارير حول المعلومات المالية بما يتفق مع اثباتات الإدارة. - خطط الإدارة او البرامج او اجراءات تناول مخاطر معينة، او قبول مخاطر بسبب التكلفة

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص43

<p>او اعتبارات أخرى، و تنشأ المخاطر او تتغير بسبب ظروف مثل: ✓ تغيرات في البيئة التشغيلية. ✓ الموظفين الجدد. ✓ نظم المعلومات الجديدة او المجدد. ✓ إعادة هيكلة الشركة. ✓ الإصدارات المحاسبية الجديدة.</p>		
<p>أساليب و سجلات تشمل: ✓ تحديد و تسجيل جميع المعاملات الصحيحة. ✓ تبين في الوقت المناسب المعاملات و بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية. ✓ تقيس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية. ✓ تحديد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة. ✓ تعرض بالشكل المناسب المعاملات و الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية. - يتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار و المسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير.</p>	<p>- يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية و اشخاص و إجراءات و بيانات، كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية الإجراءات و السجلات التي انشأت لمباشرة و تسجيل و معالجة و اعداد التقارير المالية و المحافظة على المسؤولية للأصول و الالتزامات و حقوق المساهمين.</p>	<p>نظام المعلومات والاتصال</p>

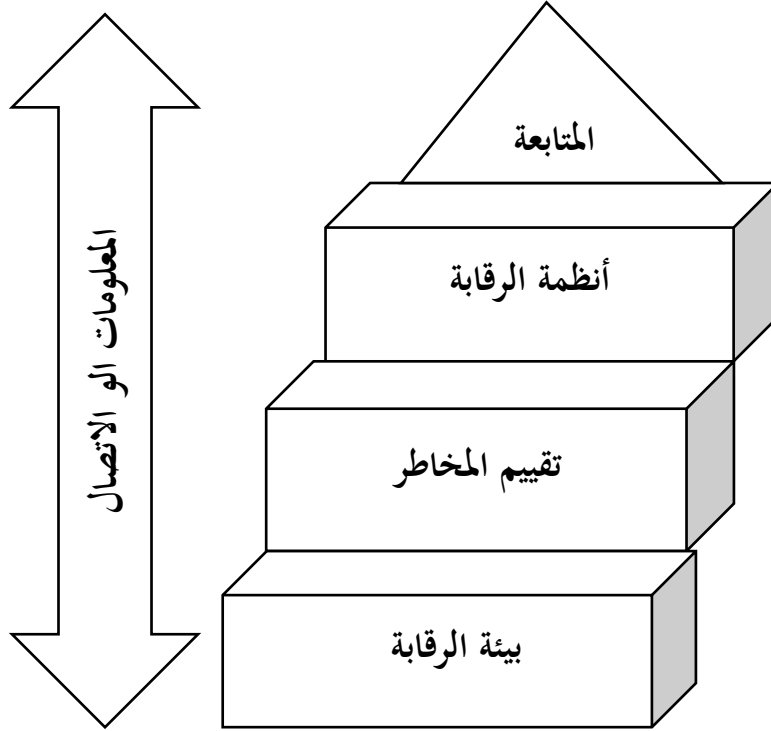
<ul style="list-style-type: none"> — مراجعة الأداء. — معالجة المعلومات . — عناصر الرقابة الفعلية . — فصل المهام. — رقابة التفويض. 	<p>السياسات و الإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة.</p>	أنشطة الرقابة
<ul style="list-style-type: none"> — مراجعة الإدارة. — تقييم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات. — إشراف الدائرة القانونية على الامتثال للسياسات الأخلاقية و ممارسات العمل. — الأطراف الخارجية (العملاء). — المدققين الخارجيين. 	<p>عملية لتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت.</p>	المتابعة

المصدر: جمعة أحمد حلمي، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي، مرجع سبق ذكره، ص 209.

يوضح الجدول السابق التقسيمات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية والذي يتكون من خمسة عناصر رئيسية تضمن

تحقيق الجودة والفعالية ، بحيث كل عنصر من هذه العناصر الخمسة يتكون من مكونات فرعية تندرج تحته.

3. الشكل رقم (02): عناصر الرقابة الداخلية



المصدر: حبيبة حناش، مرجع سبق ذكره، ص111.

يوضح الشكل السابق عناصر الرقابة الداخلية حيث نلاحظ الذي يتكون من خمس عناصر تكمل بعضها والذي يتكون من بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنظمة الرقابة وفي قمة الشكل نجد المتابعة التي من خلالها يتم مراجعة العناصر السالفة الذكر، ويتم تحقيق هذه المكونات من خلال نظام المعلومات والاتصال.

ثانياً: أنواع نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الى ثلاثة أنواع وهي:

1- الرقابة الإدارية:

وتهدف إلى رفع الكفاية الإنتاجية واتباع السياسات المرسومة، ويستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج وبرامج التدريب وغير ذلك.¹

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الشركة و ليس في الإدارة المالية وذلك نظراً لعدم ارتباط الرقابة

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص49

الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات و الدفاتر المالية.¹

2- الرقابة المحاسبية:

و تمثل الرقابة الداخلية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرًا رئيسيًا من عناصرها في المشروع و تتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة و تحقيق دقة البيانات و المعلومات المالية

التي يمكن الاعتماد عليها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق مجموعة من العناصر:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
 - وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة؛
 - وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
 - وضع نظام مراقبة وحماية المؤسسة وأصولها وممتلكاته ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛
 - وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المؤسسة.
- ولتحقيق الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها: المراجعة المستندية، المراجعة الفنية، الرقابة المالية، المراجعة الداخلية، الضبط الداخلي، النظام المحاسبي.²
- و تعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول و زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.³

3- الضبط الداخلي:

ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص19.

² عبد الفتاح الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص ص146،147.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص19.

مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها إلى موظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمانا لسلامة سير العمل، ولتدارك الأخطاء، وتتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المؤسسة.¹

¹ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص50

المبحث الثاني: إجراءات ومقومات نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات ومجموعة من المقومات سنفصل في ذكرها في مطلبين أساسيين:

إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

مقومات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

لتحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لابد من اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تعتبر بمثابة

حجر الأساس. وفي هذا المطلب سنتناول هذه الإجراءات في العناصر التالية:

- إجراءات تنظيمية وإدارية.
- إجراءات تخص العمل المحاسبي.
- إجراءات عامة.

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤولية الموكلة إليه، و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و استخراج المستندات من أصل و عدة صور، و إجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض إجراءات معينة لإنتقاء العاملين، و ضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.¹ لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال العناصر التالية:

¹ بلال براهيم، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص22

1- تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية، و التكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصاتها الخاصة بها.¹

2- تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة و يمنع من تداخل و تضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة، التلاعب داخل المؤسسة، وهو يقوم على الاعتبارات التالية:²

- الفصل بين وظيفتي الأداء و التسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول و سلطة تسجيلها للتقليل من احتمالات سرقتها؛
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول و سلطة تقرير الحصول عليها للتقليل من وقوع التلاعبات و الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية

3- توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات و الأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات و عمليات المؤسسة و على تسجيل هذه الممتلكات و على التقرير بالعمليات و الموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤوليته و التزامه تجاهها، فيحاسب و يراقب في حدود هذا المجال، إذ ان هذا الاجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ و عدم استطاعته التملص منه من جهة، ومن جهة ثانية يضفي الجدية و الدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.³

4- إعطاء تعليمات صريحة: يشتمل هذا الاجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، و ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفيديها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات

¹ بلال براح، مرجع سبق ذكره، ص23

^{2,3} نفس المرجع، ص23.

و تنفيذها على أحسن وجه، و لكي تكون هذه التعليمات صريحة و يستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح،
الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.¹

5- إجراء حركة التنقلات بين العاملين: إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء و التلاعبات التي ارتكبها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته و تحت مسؤوليته.

نشير إلى ضرورة أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل، و لإمكانية تدارك هذه الأخطاء و تصحيحها أو كشف التلاعبات و أخذ الإجراءات الملائمة لذلك.²

ثانياً: إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بمجرد مفاجئ و عدم اشراك موظف في مراقبة عمل قام به. و سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية:³

1- التسجيل الفوري للعمليات:

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات و ضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في حفظ و ترتيب المستندات التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون شطب تسجيل فوق تسجيل آخر، لا يلغي تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كعكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

وعلى ذلك يمكن القول أن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة .

¹ بلال براهيم، مرجع سبق ذكره، ص 23.

² طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص 112-113.

³ نفس المرجع، 119-113.

2- التأكيد من صحة المستندات: تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة

لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات

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

3- إجراء المطابقة الدورية: تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل

المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية.

ونظرا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات و الحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا.

تأسيا لما سبق نرى ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عناصر الميزانية وجدول حسابات

النتائج

- كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات و مدفوعات وما تم على مستوى البنك؛
- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، و ذلك عن طريق اجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية و طبيعة الدائنين؛
- مقارنة حسابات الزبائن في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم وذلك عن طريق اجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق و طبيعة المدينين؛
- مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات؛

- مقارنة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات؛
- مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا؛
- مقارنة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي؛
- مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، وذلك بالاعتماد على الزبائن؛
- مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحميله فعلا، كإجراء مقارنة تخص حسابات مركبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة.

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

لذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب من جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

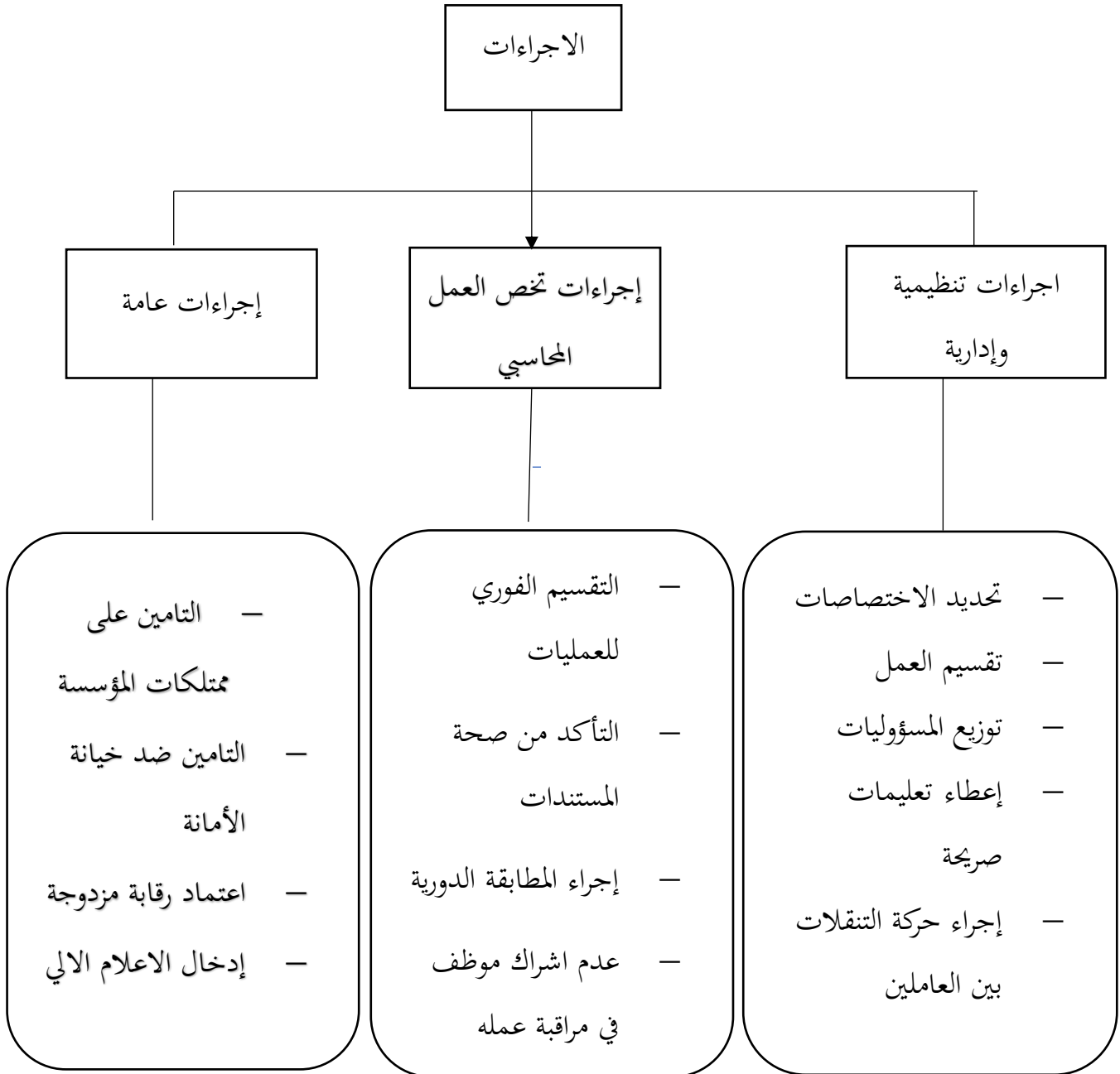
ثالثا: إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية:¹

- 1- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الاخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- 2- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- 3- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.

¹ طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص(120-123).

- 4- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار و هكذا.
- 5- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية... الخ.
- 6- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تناط هذه السلطة بقسم المراجعة الداخلية..

الشكل رقم: (03) إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: طواهر محمد التوهامي، نفس المرجع السابق، ص123.

يوضح الشكل السابق تقسيم إجراءات الرقابة الداخلية حيث تقسم هذه الإجراءات إلى إجراءات تنظيمية وإدارية، إجراءات تخص العمل المحاسبي، وإجراءات عامة وكل اجراء من هذه الإجراءات يتضمن مجموعة من العناصر.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

بمن أن المفهوم العام للرقابة الداخلية هو مجموع الوسائل و

الطرق و الإجراءات التي تهدف إلى حماية أموال وممتلكات المؤسسة و أن ذلك يتم من خلال التأكد من صحة تسجيل العمليات المالية في الدفاتر و السجلات، فإنه لا بد من أجل تحقيق هذه الأهداف أن تتبع بعض المقومات التي تخص نظام الرقابة الداخلي.

ويجمع الباحثون في المراجعة على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة السليم:

أولاً: هيكل تنظيم إداري:

يعتبر وجود هيكل تنظيم إداري في كل مؤسسة هو أساس عملية الرقابة، و هيكل التنظيم الإداري هو الهيكل الذي يتم فيه تحديد المسؤوليات و السلطات المختلفة لكافة الإدارات و الأشخاص بدقة و بصورة واضحة، وتتوقف طبيعة الهيكل على طبيعة المؤسسة و حجمها و مدى الانتشار الجغرافي لها، و عدد القطاعات أو الفروع، و يجب أن يكون لكل شخص في الهيكل رئيساً يتابعه و يقيم أدائه باستمرار، مع ضرورة إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم مع وجود إمكانية لتغيير الهيكل التنظيمي مع تغير الظروف المحيطة أي ان يتصف هذا الهيكل بالمرونة.

ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل على إعطاء كل فرد واجبات و مسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة وخاصة الفصل بين حفظ السجلات و مسؤولية الاحتفاظ بالأصول فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يكون أمين الخزينة مسؤولاً عن التسجيل في دفتر الخزينة، ولا يمكن أن يكون أمين المخازن مسؤولاً عن التسجيل في سجلات المخزون.¹

ثانياً: نظام محاسبي سليم:

وجود نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات و دليل مبوب للحسابات و مجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، و يجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة و الوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله، و يجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفاً من أهداف إدارة المؤسسة كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى نقلل من تغيير النماذج كل حين، هذا كما يجب أن يرتعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر بها المستند.²

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد و كلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية، واشتغال الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص (15،14).

² خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والنظرية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 231.

بين العناصر الإيرادية و الرأسمالية من نفقات و إيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية.¹

ثالثا: اختيار الموظفين الكفاء:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا فإنه لا يعتمد فقط على تنظيم إداري و محاسبي سليم ولكن يجب أن يتوافر له مجموعة من الأفراد الأكفاء تكون موظفي و رؤساء الإدارات و العاملين بالمؤسسة، فهؤلاء الأفراد هم القائمون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة اقتصادية و فعالة.²

رابعا: رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفاعلية وبما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة،³ وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، وتتم رقابة الأداء بطرق مباشرة كإشراف كل مسؤول عن عمل من هم دونه، أو بطرق غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية، و تقارير الكفاية، و المراجعة الداخلية و ما شابه.⁴

خامسا: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات:

يتطلب تحديد الاختصاصات و المسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المؤسسة تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخيصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة، وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، و بالتالي لن تكون عملية رقابة وإذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطى لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.⁵

سادسا: استخدام الوسائل الآلية والالكترونية:

¹ مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص18

² عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون ذكر السنة، ص267

³ طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص101

⁴ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص233

⁵ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص20

يؤدي استخدام الوسائل الآلية و الإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة كما أن الحاسبات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة.¹

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 139.

المبحث الثالث: مفاهيم عامة عن المراجعة

نتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب حيث نتطرق في المبحث الأول إلى نشأة المراجعة والمفاهيم المتعلقة بها، أما في المطلب الثاني فنتناول الأنواع والمبادئ، وأخيرا نتناول في المطلب الثالث المعايير.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة

نتطرق في هذا المطلب إلى نشأة المراجعة وتعريفها وكذلك الأهمية والأهداف.

أولا: نشأة المراجعة:

يمكن رد جذور المراجعة إلى زمن بعيد، ففي الحضارات القديمة هناك من الشواهد ما يثبت أن الحكومة المركزية كانت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية والنقدية لمجموعة من الموظفين وللمراقبة تصرفات هؤلاء ألزمتهم الحكومة بمسك سجلات معينة لإثبات حركة جباية الضرائب وعينت مراجعين متخصصين لفحص هذه السجلات والتأكد من سلامتها

وفي أعقاب عصر النهضة وانتشار التجارة نما المشروع الفردي إلى مشروع يشترك في رأس ماله أكثر من شخص واحد حيث ظهرت شركات الأشخاص وظهرت بالتالي طبقة الشركاء المديرين وطبقة الشركاء البعيدين عن الإدارة. وأصبح من حق الأخيرين التأكد من صحة التقارير المالية التي يتحدد على أساسها نصيب كل شريك في الأرباح أو الخسائر التي تحققها الشركة، ولعدم درايتهم بأصول المحاسبة التي تعد بمقتضاها هذه التقارير ولكي يضمنوا الحيادية والدقة في إعدادها لجئوا إلى خدمات المحاسبين العموميين.¹

وعندما قامت الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر اتسع حجم المشروعات الصناعية اتساعا كبيرا نتيجة لظهور واستخدام الآلات في الصناعة مما أدى إلى تكوين شركات المساهمة لتدبير الأموال اللازمة للصناعة، ومع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين أصبح هذا النوع من الشركات يمثل الشكل الغالب للنشاط التجاري والصناعي في معظم دول العالم.²

¹ أمال بن مخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، صص 13، 14.

² أحمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، صص 02.

ولتعدد المساهمين في هذه الشركات ولاختفاء أية رابطة تجمعهم اضطروا إلى التنازل عن حقهم في الإدارة لعدد محدود منهم، هم في الغالب المؤسسين يكونون مجلسا للإدارة له حرية التصرف في موارد المؤسسة المالية لتحقيق الأهداف الرئيسية التي يحددها عقد الشركة، و بذلك ظهر مبدأ تفويض السلطة كقاعدة معترف بها في مجال إدارة هذه المشروعات الأمر الذي ترتب عليه انفصال الملكية تماما عن الإدارة.

وينمو الصناعة وارتباط العديد من الأفراد بمصالح المشروع وكثرة الحاجة إلى المزيد من الأموال لتمويل العمليات المالية ظهرت طبقات جديدة ذات مصلحة مباشرة في المشروع منها هيئات منح الائتمان والبنوك والموردين والدولة والمستثمرين المحتملين وأخيرا العاملين بالمشروع لارتباط مستقبلهم المعيشي بنجاح المشروع.

وقد ترتب على هذا التطور زيادة أهمية القوائم والتقارير المالية الخارجية التي تعدها إدارة المؤسسة وتعلنها على الغير عن طريق وسائل النشر العام سواء كانت نشرات للإكتتاب العام في رؤوس الأموال المطروحة في السوق المالي أو القوائم المالية الختامية من حسابات الأرباح والخسائر والميزانية العمومية .

فأصبح تقرير الدخل - حساب الأرباح والخسائر - الأساس في تقييم أعمال الإدارة خلال المدة المعد عنها هذا التقرير، وأصبحت الميزانية الأساس في بيان التطورات التي تلحق بالموارد المالية التي وضعت تحت وصاية الإدارة .

كما أصبحت جميع القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المختلفة مبنية على أساس النتائج التي تظهرها هذه القوائم الأمر الذي أظهر الحاجة إلى تعيين خبير محاسب محايد يقف حكما بين الإدارة من ناحية والأطراف الأخرى التي تهتم بمركز المشروع المالي من ناحية ثانية وقد جرى العرف القانوني على أن تعيين الجمعية العمومية لأصحاب رأس المال هذا الخبير والذي يطلق عليه كما سبق رأينا مراجع الحسابات.¹

ثانيا: تعريف المراجعة:

"المراجعة هي فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر و السجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية. ولهذا فإن معنى مراجعة الحسابات يجب أن تحتوي على ثلاثة فقرات هي:

— الفحص

¹ أمال بن بخلف، مرجع سبق ذكره، ص 14

– التحقق

– إبداء الرأي¹

ثالثا: أهمية المراجعة:

تعود أهمية المراجعة إلى كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها

إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع التخطيط، ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء ومن هنا تحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات أو الاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات إئتمانية منها، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول ان المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة بالقوائم المالية الصادرة عن المؤسسات المختلفة ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة او شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات فحفا انتقاديا منظما ودقيقا وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المؤسسة المالي وصحة تبيانها لنتيجة الأعمال من ربح أو خسارة.²

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 07.

² خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص 10، 11.

رابعاً: أهداف المراجعة:

اضيفت أهداف عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي:¹

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الاعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
- تخفيض خطر المراجعة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المطلب الثاني: أنواع ومبادئ المراجعة

تنقسم المراجعة الى عدة أنواع كما تحكمها مجموعة من المبادئ، وستنطرق إلى كل منها في هذا المطلب

أولاً: أنواع المراجعة:

يوجد أنواع متعددة للمراجعة تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى المراجعة: ويتم تمييز الأنواع التالية للمراجعة:

1- من حيث المصدر: تقسم المراجعة من حيث المصدر إلى:²

- أ- مراجعة قانونية (إلزامية): وهي المراجعة التي ينص عليها القانون، حيث يلزم القانون عدداً من المؤسسات بمراجعة حساباتها وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.
- ب- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناءً على اتفاق الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي، ويحدث هذا غالباً في شركات الأشخاص، أو المؤسسات الفردية.

2- من حيث نطاق المراجعة: تقسم إلى:³

¹ زوينة ريال وآخرون، معايير التدقيق الدولية والواقع المهني للتدقيق في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في

الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11، 12، أبريل 2018. جامعة محمد بوقرة، بومرداس، ص 174

² حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 50.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 16

- أ- **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي نخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال.
- ب- **المراجعة الجزئية:** وهو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية.
- 3- **من حيث التوقيت:** تقسم المراجعة من حيث توقيتها إلى:¹
- أ- **مراجعة نهائية:** تعد المراجعة النهائية مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المراجع يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها ويؤخذ على المراجعة النهائية تأخر النتائج، وحدث ارتباك في مكتب المراجع، وعدم اكتشاف الغش والخطأ وعدم قيام المراجع بالفحص على المستوى المرغوب.
- ب- **المراجعة المستمرة:** تعد المراجعة المستمرة التي يقوم بها مراجع الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، وبمعنى آخر تعد المراجعة المستمرة المراجعة التي تتم أولا بأول خلال السنة المالية، ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخ من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها.
- 4- **من حيث مدى الفحص:** وحسب هذا التصنيف تقسم على ما يلي:²
- أ- **المراجعة الشاملة:** تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة
- ب- **المراجعة الاختبارية:** حيث يقوم المراجع في المراجعة الاختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها.
- 5- **من حيث القائم بعملية المراجعة:** تقسم المراجعة من حيث الشخص القائم بها إلى:³
- أ- **المراجعة الداخلية:** يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها فحص لعمليات المنشأة و دفاترها و سجلاتها و مستنداتها بواسطة بعض المستخدمين فيها ، و تمثل جزءاً هاماً من نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق بعض أهدافها

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 46.

² سعاد شكري معمر، مرجع سبق ذكره، ص 35.

³ أمال بن مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 32.

ظهرت المراجعة الداخلية بعد فترة من ظهور المراجعة الخارجية , و العامل الأساسي لنشأتها يرجع إلى توسع مهام عمليات الرقابة على النشاطات التي يقوم بها المئات من عمال الشركة في عدة وحدات متواجدة في عدة أنحاء من القطر مما يصعب على المراجع الخارجي تقييم عمليات الرقابة المتعددة فهو يستعين بأعمال المراجعين الداخليين وذلك وجودهم باستمرار داخل المؤسسة

ب- المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

ثانيا: مبادئ المراجعة:

تتقسم هذه المبادئ إلى ركنين (الفحص والتقارير) على النحو التالي:¹

1-المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل في:

- أ- مبدأ التكامل و الإدراك الرقابي: بمعنى المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثرها الفعلية المحتملة على كيانها.
 - ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: يعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.
 - ج-مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المراجع و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا.
 - د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: نشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة.
- 2-المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في:**

- أ- مبدأ كفاية الاتصال: يشير إلى مراعاة ان يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقرير.

¹ محمد أحمد رمضان، المراجعة01، منشورات جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات التقنية والتنمية، بدون سنة نشر، ص79-81.

- ب- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- ج- مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.
- د- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية

المطلب الثالث: معايير المراجعة

أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) في عام 1939 تسعة معايير للمراجعة أضاف عليها معياراً عاشراً عام 1954 تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS)*، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية فارتبطت بالعمل الميداني الذي يجب أن يلتزم به المراجعون عند أدائهم لخدمات المراجعة، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.¹ وستتطرق في هذا المطلب إلى هذه المعايير:

أولاً: المعايير العامة (الشخصية):

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة.²

وتتكون هذه المجموعة من ثلاث معايير هي:

¹ حسين احمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 63، 64.

² وليام توماس وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، القاهرة، دون ذكر السنة، ص 45.

* هي مجموعة من القواعد العامة تعدها المنظمات المحاسبية لإرشاد مراجعي الحسابات في أداء عملية المراجعة، وتتكون من ثلاث مجموعات تتعلق المجموعة الأولى بشخص مدقق الحسابات، وتعلق المجموعة الثانية بإجراءات العمل الميداني، كما تتعلق المجموعة الثالثة بتقرير مدقق الحسابات.

– المعيار الأول: يجب أن يتم أداء المراجعة بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجع وينقسم هذا المعايير إلى:

✓ التأهيل العلمي أو الدراسي؛

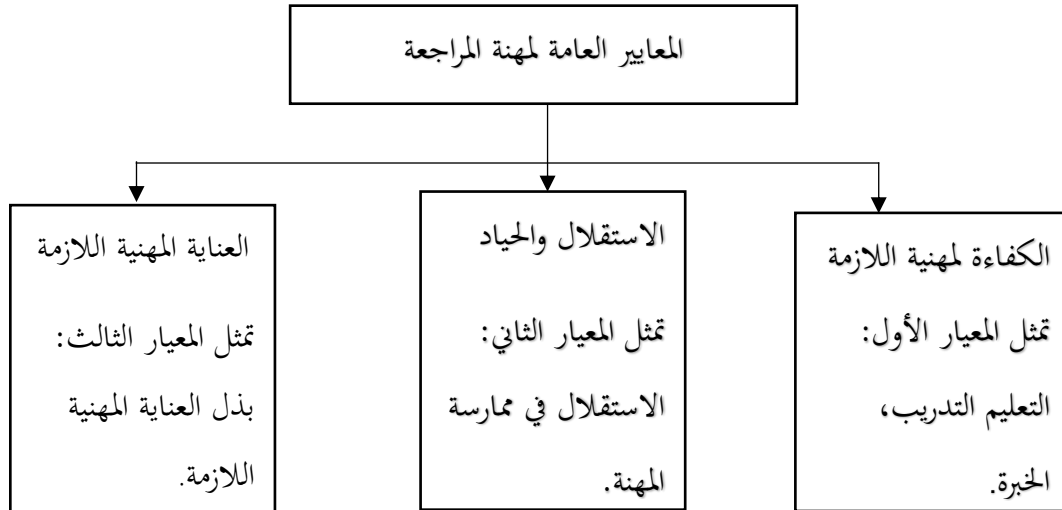
✓ التأهيل العملي أو الخبرة المهنية؛

✓ الربط بين التأهيل العلمي و العملي ومتطلبات الأداء المهني خلال إنشاء جداول تتضمن جدول المحاسبين أو المراجعين تحت التمرين، وجدول المحاسبين أو المراجعين، وجدول مساعدي المحاسبين أو المراجعين.¹

– المعيار الثاني: يجب أن تتوفر في المراجع خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار أبعاد ثلاثة هي إعداد برنامج التدقيق، والتحقق، وإعداد التقرير.²

– المعيار الثالث: العناية المهنية الواجبة، بحيث يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المعقولة أو الواجبة أثناء أداء مهمته، وعند إعداد تقرير.³

الشكل رقم (04): المعايير العامة لمهنة المراجعة:



المصدر: محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري-المعايير والقواعد-(مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008، ص 167.

¹ جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي... أدلة ونتائج التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² نفس المرجع، ص 55.

³ عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، القاهرة، دون ذكر السنة، ص 21.

من الشكل السابق نستنتج أنه توجد ثلاث معايير عامة للمراجعة تنظم عملها و تضمن نجاعتها وفعاليتها والتي تتمثل في الكفاءة المهنية، الاستقلال والحياد، وبذل العناية المهنية اللازمة، حيث يتوجب على كل مراجع الالتزام بهذه المعايير.

ثانيا: معايير العمل الميداني:

وهي ثلاثة معايير تتمثل في:

- المعيار الأول: التخطيط و الإشراف: وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة المراجعة يوفر تنظيما صحيحا في مكتب المراجع وبين موظفيه و ذلك لضمان حسن سير العمل، وكلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية المراجعة كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات والمسؤوليات.¹
- المعيار الثاني: يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.²
- المعيار الثالث: أدلة وقرائن الإثبات: وهنا يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريرات والمصادقات وغيرها ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بوجه عام إلى فئتين داخلية مثل دفاتر الحسابات والعقود والمستندات... الخ أما القرائن الخارجية فمن أمثلتها المصادقات من العملاء والموردين. و يجب أن تكون القرائن والأدلة التي يقوم المدقق بجمعها ملائمة وكافية.³

ثالثا: معايير إعداد التقرير:

وهي أربعة معايير حسب التالي:⁴

- المعيار الأول: يجب ان يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بكب أبعادها المادية.
- المعيار الثاني: يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والنظرية، مرجع سبق ذكره، ص79.

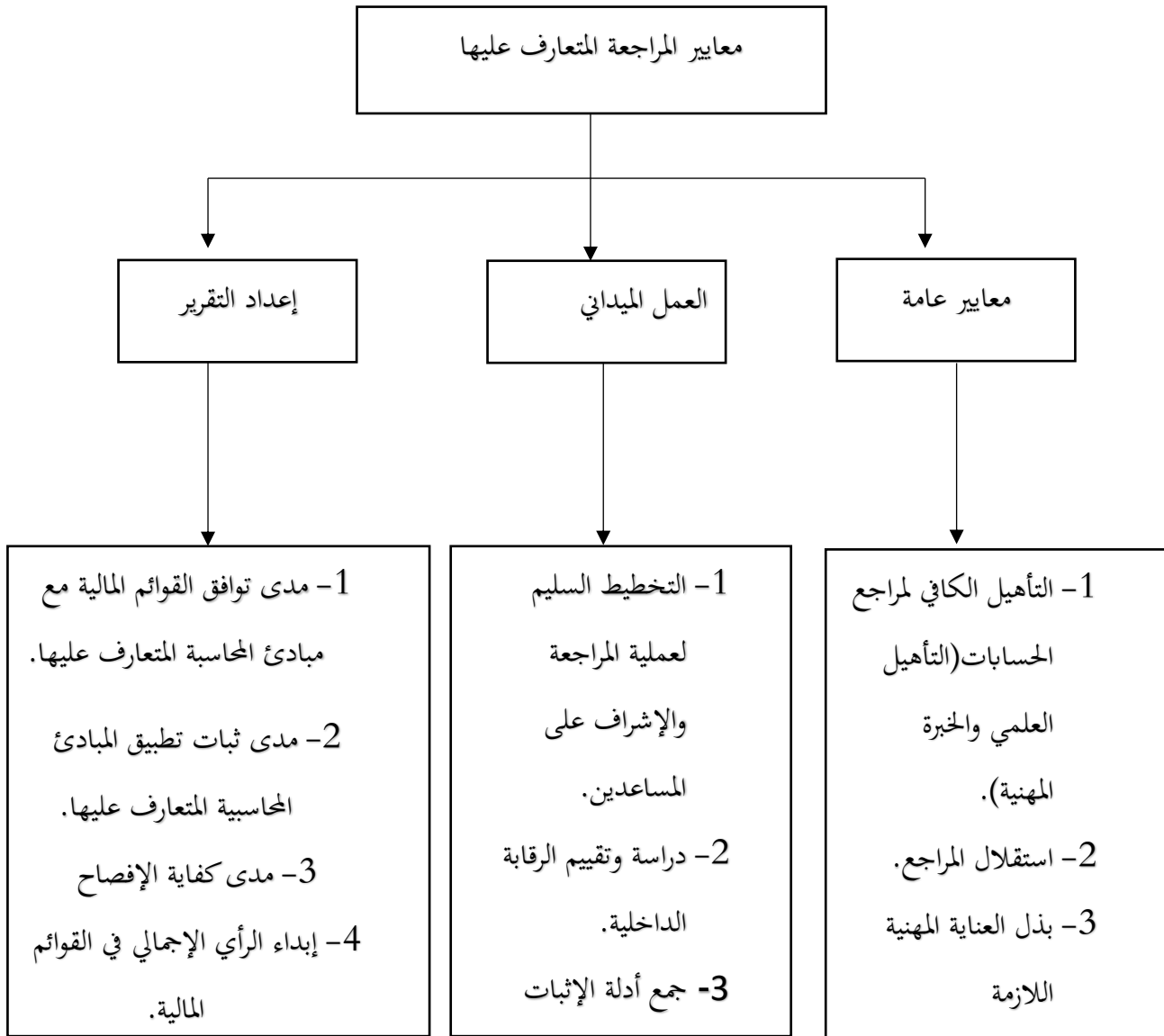
² حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص64.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والنظرية، مرجع سبق ذكره، ص80.

⁴ حسين أحمد دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص65.

- المعيار الثالث: يجب أن يبين التقرير إفصاحا كاملا عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.
- يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة، في هذه الحالة على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

الشكل رقم (05): معايير التدقيق المتعارف عليها:



المصدر: نسيم أوكيل، نصيرة سعدي، واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11، 12 أبريل 2018، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، ص 200.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وتحديد أهم الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها والتي تتمثل في حماية الأصول، ودقة البيانات المحاسبية، الاستخدام الاقتصادي الكفء، والالتزام بالسياسات الإدارية، حيث أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب جملة من الوسائل الضرورية والمتمثلة في الخطة التنظيمية، الطرق والإجراءات، وكذلك المقاييس المختلفة.

وينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية و الضبط الداخلي، للعمل على ضمان التحديد الواضح للمسؤوليات وتطبيق الإجراءات داخل المؤسسة من خلال توجيه الأفراد إلى العمل في مهامهم بأعلى كفاءة ممكنة مع الالتزام باحترام المقومات الأساسية من أجل حماية أموال وممتلكات المشروع

وبناء على ما سبق أيضا يمكن أن نستخلص أن المراجعة علم قائم بذاته يتضمن مجموعة من المبادئ، كما يقوم على مجموعة من المعايير، وبمرور الزمن تطورت أهداف المراجعة، وأصبحت المراجعة عنصر هام وحتمي كأداة للرقابة واكتشاف الأخطاء، وتختلف أنواع المراجعة باختلاف طبيعة المؤسسة والهيئة التي تقوم بعملية المراجعة، كما أن الأهمية التي تكتسبها المراجعة والدور الهام الذي تؤديه أدى إلى تزايد الطلب على خدماتها في مختلف الأنشطة والميادين الاقتصادية.

الفصل الثاني:

المراجعة الداخلية

ومسؤولياتها في تقييم نظام

الرقابة الداخلية

تمهيد

تحتاج إدارة المؤسسات إلى وسيلة لحماية ممتلكاتها وأصولها من جميع أنواع الإختلاس والتبذير أو السرقة لذلك ظهرت الحاجة إلى هيئة تقوم بهذه الوظيفة بصورة صادقة وهذه الهيئة تتمثل في المراجعة الداخلية، وأهم وظيفة تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تمثل هذه الأخيرة الركيزة الأساسية لأي تنظيم. ولدراسة الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية: التنظيم، المعايير، والمراحل.

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

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وتعدد مشاكلها، لذلك تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مهمة جدا، وهذا ما يتطلب وضع إطار للمراجعة الداخلية يوضح مبادئ المراجعة الداخلية وأنواعها وأهدافها وأهم الخصائص التي تميزها.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

مرت المراجعة الداخلية في تطورها بالعديد من المراحل سنذكرها في هذا المطلب بالإضافة إلى التطرق إلى أهم التعاريف المتعلقة بها

أولاً: نشأة وتطور المراجعة الداخلية:

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة المؤسسة الاقتصادية بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود محاسب داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في المؤسسة وفحص الأداء المحاسبي فيها ويطلق على هذا المحاسب المراجع الداخلي.

ويمثل المراجع الداخلي عين الإدارة داخل المؤسسة حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين فيها إلى جانب تقييم كفاءة وفعالية هذا الأداء.¹

وشهدت وظيفة المراجعة الداخلية نشأتها مع بداية 1930 في الو.م.أ بعد انهيار بورصة Wall Street*

والأزمة الاقتصادية العالمية 1929*، وبعدها عام 1941 حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين

(IIA...Istitute of Internal Auditors) * في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 125.

* أشهر وأقوى بورصة مالية في العالم، تعرف أيضا ببورصة نيويورك حيث تمثل أحد معالم الرأسمالية الأمريكية وقلب صناعة المال في أمريكا يوجد مقرها في شارع وول ستريت بمنهاتن في نيويورك، حيث عدد الشركات المدرجة فيها بلغ 1868 شركة، وتبلغ قيمة رأسمال الشركات المدرجة فيها 19,69 تريليون دولار ن ومعدل حجم التداول اليومي 169 مليار دولار.

* هي أزمة اقتصادية حدثت في عام 1929، وتعتبر أكبر وأشهر الأزمات الاقتصادية في القرن العشرين، وقد بدأت الأزمة بأمريكا

* المنظمة المهنية الرئيسية على مستوى العالم المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المراجعة الداخلية، تأسست عام 1941، مركزه الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية، وبدأت ب17 عضو، تتمثل الخدمات التي تؤديها في التدريب، منح شهادات الزمالة، توفير قاعدة معلومات عن أفضل الممارسات، الإرشاد.. الخ.

الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدما بهذه المهنة حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي وانتشرت المراجعة الداخلية لتصل إلى بريطانيا، إيطاليا، إسبانيا، فرنسا، ودول البنلوكس¹. وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية.

عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية على أنها مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المؤسسات المختلفة وقد تميز وخاصة في المؤسسة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد المراجعة الداخلية على صعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعة الداخلية والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة.²

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية:

عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين "وظيفة المراجعة الداخلية هي نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساسا لخدمة الإدارة، وهي رقابة إدارية تختص بقياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى وتقويمها."³

وجاء في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) للمراجعة الداخلية على أنه "مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة."

¹ زهية توام، منهجية المراجعة الداخلية في البنوك، رسالة مقدمة تدرج ضمن نيل شهادة ماجستير، علوم التسيير، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2007، ص 80.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 31.

³ رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 46.

وتعرف المراجعة الداخلية في معيار المراجعة الدولي (610) بأنها "تقوم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة كخدمة للمؤسسة، وتشمل وظائفها من بين أشياء أخرى (الفحص، والتقييم) مرتقبة مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية".¹

وعرف كذلك **ETIENNE** المراجعة الداخلية على أنها "تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".²

ويعرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI) "المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية لمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".³

وبصفة عامة المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة وهي وسيلة فحص وتقييم لنشاط المؤسسة وتأکید مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة تعينها الإدارة وفق شروط معينة

المطلب الثاني: مبادئ وأنواع المراجعة الداخلية

تحكم المراجعة الداخلية مجموعة من المبادئ يجب أن يتسم بها المراجعين الداخليين عند أداء ممارستهم لمهمتهم مهما كان نوع المراجعة التي يقومون بها.

أولاً: مبادئ المراجعة الداخلية:

وضع معهد المراجعين الداخليين أربعة مبادئ أخلاقية، وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:⁴

1- مبدأ النزاهة: ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

¹ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08-09 مارس 2005، جامعة ورقلة، ص 22.

³ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 33.

⁴ محمد لزرق، جمال تركي قوديح، دور المعايير الدولية للتدقيق والتدقيق الداخلي الكفؤ في حد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أبريل 2018، جامعة محمد بوقرة بومرداس، ص 163.

- يجب على المراجعين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهن؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة المراجعة الداخلية أو المؤسسة التي يعملون فيها؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها

2- مبدأ الموضوعية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف تقييم غير متحيز؛
- يجب على المراجعين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني؛
- يجب على المراجعين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يراجعونها.

3- مبدأ السرية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

4- مبدأ الكفاءة المهنية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يؤديوا خدمات المراجعة الداخلية طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- يجب على المراجعين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم

ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية:

تنقسم المراجعة الداخلية إلى الأنواع التالية:

1- مراجعة الإلتزام: وتتمثل في النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي لمراجعة الإلتزام بالمتطلبات النظامية

والقانونية، وأيضا ضمان الإلتزام بالسياسات والإجراءات التي ترسمها الإدارة ومجلس المديرين.¹ وتتم هذه المراجعة من خلال ثلاث مداخل هي:²

أ- **مدخل التحقق:** وبموجب هذا المدخل يبحث المراجع الداخلي عن أدلة وبراهين تثبت صحة أي عملية يراجعها ويحرص المراجع الداخلي هنا على جمع معلومات عن أعمال المؤسسة من جهة خارجية محايدة مثل شهادة الرصيد الصادر عن البنوك، رسائل وأجوبة المدينين والدائنين، إعادة تقييم الممتلكات من قبل متخصصين.

ب- **مدخل المراجعة المستندية:** يعتمد المراجع الداخلي في هذا المدخل على المستندات التي تثبت صحة القيود والمطابقة القانونية للشروط الواجبة الإلتباع في المعاملات والعمليات، وبموجب هذا المدخل لا يفحص المراجع الداخلي أكثر من السجلات والدفاتر والوثائق.

ج- **مدخل مراجعة النظم:** يركز المراجع الداخلي وفق هذا المدخل على النظام نفسه، فيأخذ كل نظام على حدى ويفحصه وقيمه ويحاول ربطه مع النظم الأخرى، وذلك للتحقق من أن النظم الموضوعة تعمل بشكل صحيح وأنها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله.

2- **المراجعة التشغيلية:** وتعرف المراجعة الداخلية التشغيلية بأنها "الفحص والتقييم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض

إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعية والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة كما تشمل المراجعة تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية، بالإضافة إلى تقييم إجراءات مختلف العمليات، ويجب أن تتضمن المراجعة أيضا التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية."³

وعند القيام بالمراجعة التشغيلية فإن المراجع الداخلي يجب أن يأخذ في الحسبان مجموعة من الأهداف التي تم تحديدها في قائمة المسؤوليات التي حددها معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية وأهم هذه الأهداف:⁴

- فحص وتقييم مدى سلامة ودقة وتطبيق الرقابة التشغيلية؛
- فحص نطاق الإلتزام بالسياسات الموضوعية والخطط والإجراءات؛
- فحص إمكانية الاعتماد على بيانات الإدارة الموجودة داخل المؤسسة؛
- تقييم جودة الإدارة في تقييم المسؤوليات والمهام المخصصة؛

¹ رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 44، 43.

³ محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن مذكرة تدرج ضمن متطلبات درجة الماجستير، محاسبة، قسم المحاسبة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2014، ص 30.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 166.

– إعطاء اقتراحات حول التحسينات الممكنة؛

– التأكد من الحماية المادية للأصول.

3- المراجعة المالية: وتعرف المراجعة الداخلية المالية بأنها " الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى.".

بالنظر للتعريف السابق نجد أن المراجعة المالية هي المجال التقليدي للمراجعة الداخلية والذي يتضمن مراجعة وتتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة ومراجعتها حسابيا ومستنديا ثم التحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بالإدارة، والهدف من المراجعة هو إظهار البيانات والقوائم المالية بصورة موضوعية وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة ويتضمن التدقيق المالي أيضا التحقق من وجود الأصول وحمايتها سواء من الضياع أو الاختلاس وكذلك فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.¹

4- مراجعة نظم المعلومات: وتتمثل في ذلك النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي في المؤسسات التي تتبع نظم الحاسوب للتأكد من اكتمال هذه النظم وأمنيتها وأيضا الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب بالإضافة إلى الفعالية الفنية للنظم الإلكترونية.

وجدير بالذكر أنه عند تصميم برنامج المراجعة الداخلية توافق الإدارة على استخدام هذه الأنواع الأربعة لإنجاز مهام وظيفة المراجعة الداخلية، ويمكن تصنيف هذه الأنواع الأربعة من حيث الوظيفة إلى:

– المراجعة المستمرة: وتنقسم إلى مراجعة سابقة ومراجعة لاحقة.

– المراجعة الدورية.

وعادة ما تستخدم المراجعة المستمرة السابقة عند الرغبة في التحقق من جميع العمليات بشكل مستقل قبل الانتهاء منها، ويتم القيام بهذا الشكل من المراجعة عند تنظيم المراجعة الداخلية على مستوى القسم مثل مراجعة النفقات ومراجعة حسابات الدائنين ومراجعة الرواتب، أما المراجعة المستمرة اللاحقة فهي تختلف عن سابقتها من حيث توقيت القيام بها فقط، إذ يقوم بها المراجع بعد الانتهاء من العملية محل الفحص، أما المراجعة الدورية فيقوم بها المراجع المستقل

¹ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 139.

بشكل دوري لتحقيق الفحص الدوري للعمليات.¹ وتختلف بيئة الحاسب الآلي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المراجع في:²

1- فصل المهام: يؤدي التشغيل الآلي للعمليات إلى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي إلى ضعف الرقابة الداخلية الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية أخرى.

2- اختفاء مسار المراجعة: تختفي في بيئة الحاسب الآلي الإثباتات الورقية لعمليات التشغيل المختلفة.

3- تشغيل موحد للعمليات: تكفل بيئة الحاسب الآلي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية، وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الآلي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلاً في بناء البرنامج.

4- مباشرة لحاسب الآلي بالعمليات: يقوم الحاسب الآلي بالمباشرة بتنفيذ العمليات دون الحاجة للموافقة كما هو الحال في البيئة اليدوية.

5- زيادة فرص المتابعة والإشراف الإداري: تمنح برامج الحاسب الآلي فرص أكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال التحليل التفصيلي للبيانات و من خلال برامج المراجعة والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الآلي.

6- زيادة الفرص للقيام بالمراجعة التحليلية: نظراً لتوفير الحاسب الآلي لكمية أكبر من البيانات والتقارير فإن الفرصة تزداد للقيام بعمليات التحليل التفصيلية للبيانات واستخلاص النتائج منها.

المطلب الثالث: خصائص، أهمية، وأهداف المراجعة الداخلية

سنتناول في هذا المطلب أهم الخصائص التي تميز المراجعة الداخلية، ثم إبراز أهميتها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها.

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية:

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية:³

¹ رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 52، 51.

² خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 59، 58.

³ محمد أمين علون، مرجع سبق ذكره، ص 123.

- 1- **نشاط مستقل:** ويعني الاستقلال ترك المجال أمام المراجع الداخلي لأداء واجباته المهنية بجرية تامة وبعيدا عن أية ضغوط سواء كانت في مراحل المهمة أو من طرف الإدارة العليا، أي الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة باستقلالية تامة.
- 2- **تأكيد موضوعي:** والمقصود بالنشاط التأكيدي هو الفحص الموضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر والرقابة، والموضوعية هي عدم تحيز المراجع الداخلي، أي يقوم بعمله وهو مقتنع بما قام به، وبأنه لم يقدم أي تنازلات جوهرية تؤثر على جودة العمل، وتتطلب الموضوعية ألا يخضع المراجع الداخلي حكمه على الأمور المتعلقة بالمراجعة لأحكام الآخرين.
- 3- **نشاط استشاري:** هو عبار عن الخدمات الاستشارية التي تتعلق بالمؤسسة، وتتحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمات بالاتفاق مع المؤسسة، وبما يضيف قيمة لها ويدعم عملية الحوكمة وإدارة المخاطر وعملية الرقابة بدون أي مسؤولية أي مسؤولية للمراجعين الداخليين.
- 4- **نشاط منهجي:** بمعنى أن عملية المراجعة الداخلية تتم وفق خطة عمل مؤسسة ومتسلسلة تسلسلا منهجيا من خلال مراحل واضحة المعالم.
- 5- **نشاط مضيف للقيمة:** هو تحسين الفرص لتحقيق أهداف المؤسسة، وتحديد فرص التحسينات في العمليات التشغيلية أو تخفيض درجة التعرض للمخاطر عن طريق القيام بعمليات التأكيد والخدمات الاستشارية وبمعنى آخر ما يمكن أن تقدمه المراجعة الداخلية من منافع لجميع الأطراف المرتبطين بنشاط المؤسسة بما يضمن بقائها واستمراريتها.
- 6- **إدارة المخاطر:** هي عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر عن طريق توقع الخسائر المحتملة وتصميم و تنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسارة التي تقع إلى الحد الأدنى
- 7- **إدارة التحكم المؤسسي:** وهي الأساليب و الإجراءات التي تدار بها المؤسسات من خلال مجلس الإدارة والإدارة العليا والتي تحدد كيفية وضع الأهداف وإدارتها وحماية أصحاب المصالح مع الالتزام بالعمل وفقا للقوانين و النظم السائدة، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية والمساهمة المباشرة في إنجاز أهداف المؤسسة.

ثانيا: أهمية المراجعة الداخلية:

تمثل المراجعة الداخلية وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة، كما أن هذه الأخيرة تعتمد عليها اعتمادا كبيرا في اتخاذ القرارات الحاسمة أو رسم خططها المستقبلية وذلك بفضل التوصيات، التعليمات، والنصائح التي تصدرها المراجعة الداخلية.¹

فأهمية المراجعة الداخلية تتمثل في النقاط التالية:²

- تساعد مديري المؤسسة في القيام بوظائفهم اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة، عن طريق توفير الضمان بأن آلية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة وتعمل على ما هو مرغوب في تحقيق الأهداف المنشودة التي أنشئت من أجلها؛
- التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر ومن أنه سيستمر في توفير المعلومات الدقيقة و بصفة دائمة، وكذا التأكد من أن طريق تجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة بيانات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل ولا تقتصر على توفير الملاحظات التاريخية؛
- تهتم بكل من الجانب المالي والجانب الإداري والاقتصادي لنظام الرقابة طالما أن مسؤولياتها لا تقتصر فقط على الإدارة والمالية والمحاسبة بل تتسع لتشمل كل الأجزاء الأخرى للمؤسسة، من جهة أخرى تكمن أهميتها في ضمانات لسلامة النظام الكلي للرقابة الداخلية من الناحيتين المالية و الإدارية و التحقق من أن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

كما تتمحور أهمية المراجعة الداخلية في مساعدتها للإدارة في تحمل مسؤولياتها، وذلك عن طريق تقديم مجموعة من الخدمات المختلفة للمؤسسة، أهمها ما يلي:

- 1- الخدمات الوقائية:** وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس، وحماية السياسات المختلفة في الشركة.³
- 2- الخدمات التقويمية:** وتتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستعملها المراجع في قياس وتقويم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها، وكذا التأكد من مدى التزام منتسبي المؤسسة بالسياسات والإجراءات الموضوعة والتشريعات والقوانين السارية المفعول التي تخضع لها المؤسسة.⁴

¹هية توام، مرجع سبق ذكره، ص80.

² نفس المرجع، ص80.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص128.

⁴ هيبية قواسمية، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية، كلية العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2016-2017، ص34.

3- خدمات إنشائية(بناءة): حيث تقوم هذه الوظيفة باقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المشروع، وتطمئن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة.¹

وقد بلغت أهمية المراجعة الداخلية ذروتها في وقتنا الحالي، ويعود ذلك إلى الأسباب التالية:²

– التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية: وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

– كبر حجم المؤسسات وتعدد منتجاتها: فكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أصعب، وزادت حاجة عملاء المؤسسة إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بالانتظار حتى يتم مراجعة القيود من قبل المراجع الخارجي، لذا تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال المراجعة الخارجية للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أولاً بأول، لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات وترشيدها وبالتالي يمكن وصف هذه الأهمية بالرقابة والثقة.

– تحول المراجعة الخارجية إلى أسلوب المراجعة الاختبارية: يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتعتبر المراجعة من المكونات الرئيسية للتنظيم الرقابي الداخلي ووجودها يكون مطمئن للمراجع الخارجي أكثر من المؤسسة التي لا يوجد بها مراجع داخلي، خاصة وأن المراجع الداخلي يقيم وسائل الرقابة للتأكد من سلامتها وكفاءتها ومدى صلاحيتها في الماضي والحاضر والمستقبل.

– توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها: في الغالب الإدارة العليا للمؤسسة تحصل على المعلومات من مصدرين هما: المعلومات من الإدارات التنفيذية والمعلومات الواردة من تقارير مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، لذلك المراجعة الداخلية تحفض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة وتكون هذه المعلومات باعثة ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

¹ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص133.

² محمد لزرق، جمال تركي قوديح، مرجع سبق ذكره، ص 162، 163.

- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية: يترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المؤسسة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المؤسسات بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة، وأن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس المال المستثمر، وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقاً لمعايير الأداء الموجودة والتي تحقق نتائج فعّلة عهدت بها إلى دائرة المراجعة الداخلية
- زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها: الاتجاهات المتزايدة خلال السنوات الأخيرة والتي تنادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسات تناول أسباب انهيار بعض المؤسسات يكمن في ضعف الأداء الرقابي داخل المؤسسة نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة، أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية.

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية والإدارية وذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة. إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف بحيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش أما حالياً فهو المساهمة في تقويم النظام التسييري الداخلي. بصفة عامة يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقييم للجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتعتبر المخاطر النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية، مع أن الهدف الرئيسي لوحدة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذه المؤسسة فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة عامة إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- منع الغش والاختفاء واكتشافها إذا ما وقعت؛

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص ص 45، 46

- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية؛
- تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية؛
- المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة.

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين:¹

- 1-هدف الحماية:** ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول المؤسسة بمختلف أنواعها، النظم والإجراءات المالية والمحاسبية، السياسات والخطط المعتمدة في المؤسسة، السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي... الخ.
- 2-هدف التطوير:** يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد علاجية وإرشادية تتناول فحص ومراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها ورفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير وتزويد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

المبحث الثاني: المراجعة الداخلية: الإدارة، المعايير، والمراحل

تعتمد معظم الإدارات حالياً على وظيفة المراجعة الداخلية لتعزيز نظم المراقبة لديها، وممارسة وظيفتها على أكمل وجه يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة للإدارة العليا، كما يجب أن تعمل تحت تنظيم ملائم، وتحكم المراجعة الداخلية مجموعة من المعايير التي يستند عليها المراجع الداخلي لأداء مهامه والتي تمر بمراحل مختلفة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإصدار التقرير.

المطلب الأول: إدارة المراجعة الداخلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحديد التنظيم الخاص بالمراجعة الداخلية في المؤسسة.

أولاً: تنظيم المراجعة الداخلية:

تتكون إدارة المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم إدارة أخرى و يقتصر الأمر في بعض الإدارات على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد تتسع إدارة المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل عدد كبير من المراجعين يعملون هم وحدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى.

وعلى هذا الأساس يتحدد شكل وحجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما:

1- حجم المؤسسة: يعد حجم المؤسسة محددًا أساسياً لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة في المؤسسة، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل و حجم المؤسسة يتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية، فمثلاً المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى إدارة للمراجعة الداخلية بحجم إدارة مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير.¹

2- مركزية ولا مركزية المراجعة: إن كبر حجم المؤسسات واتساعها جغرافياً يحتم وجود هياكل قارة نسبياً لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة المراقبة على هذه الهياكل، يجوز تبني إحدى الأنواع من المراجعة الداخلية.

— مراجعة داخلية مركزية: تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة وبرمجت الزيارات الميدانية لهذه المؤسسة.²

— مراجعة داخلية لا مركزية: في ظل هذا النوع يجوز اعتماد هياكل للمراجعة الداخلية على مستوى كل منطقة

نشاط.³

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 119

² مسعود صديقي، براق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ نفس المرجع، ص 24.

– مراجعة داخلية مختلطة: في هذا النوع من المراجعة الداخلية يتم المزج بين النوعين الأولين بحيث يتم إرساء مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط.¹

ثانيا: مكان إدارة المراجعة الداخلية:

لان وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي و كذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي الإنشائية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة فإن مجالها يتسع و يجعلها إدارة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية و مسؤولياته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يوجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم فالمراجع الداخلي في تنفيذ مهام وظيفته مستقل فهو يتأكد من التماشي مع السياسات و الإجراءات و السجلات و فحصه بغرض تحديد مسؤولية المخطئ، حيث ان ما يقوم به من فحص لا يعيد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

والمراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين:²

1- مكانه في التنظيم الوظيفي وارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله وتحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرتيس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو من اهتمامات الإدارة العليا.

2- إن المراجع الداخلي بوظيفته من حيث الفحص والتقييم و مراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة، ولهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

ثالثا: عوامل نجاح المراجعة الداخلية:

لنجاح المراجعة الداخلية يجب توفر مجموعة من العوامل هي:³

1- الدعم و التأييد التام من الإدارة العليا؛

2- الوعي بأهمية المراجعة الداخلية عند المسؤولين؛

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 119.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، الإسكندرية بدون سنة نشر، ص 193.

³ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 114.

- 3- الاختيار الجيد للمراجعين الداخليين المؤهلين؛
- 4- التدريب المناسب بشكل دوري؛
- 5- معرفة طبيعة أعمال المؤسسة بشكل جيد،
- 6- الاتصال بالإدارة العليا لتبليغ النتائج وتقديم الرأي حول إدارة المخاطر والمراقبة بشكل دوري؛
- 7- تعيين موظفي الإدارات الأخرى وتحويل بعض المراجعين الداخليين إلى الإدارات الأخرى.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية

أصدر هذه المعايير معهد المراجعين الداخليين عام 1978 وهي عبارة عن مجموعة من القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المراجع الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة.¹ وتتمثل هذه المعايير في الخمسة معايير التالية:

أولاً: معيار الاستقلالية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافياً بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوط بها، ويجب أن يكون المراجع موضوعياً في أدائه لأعمال المراجعة.²

ثانياً: معيار العناية المهنية:

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة، وهذا يتطلب ما يلي:

1- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية: وتتمثل في:³

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة لدى المراجعين الداخليين القائمين بعملية المراجعة المعنية؛
- يجب أن تكون لدى قسم المراجعة الداخلية المعرفة والمهارات والأصول اللازمة لأدائه لمسؤوليات المراجعة؛

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 131.

² عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 220

³ عبد الفتاح الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 209.

– يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية من توافر الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

2- بالنسبة للمراجع الداخلي: وهي كالتالي:¹

- الالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية و بمواثيق شرف المهنة(دستور الآداب و السلوك المهني)؛
- ينبغي أن يتوافر للمراجع الداخلي المعلومات و المهارات و التخصصات اللازمة لأداء عملية المراجعة بكفاءة؛
- يجب أن يتوافر للمراجع الداخلي القدرة على التعامل مع الأفراد و الاتصال بهم؛
- التعليم المستمر: ينبغي عليهم التعليم المستمر؛
- العناية المهنية المقبولة: ينبغي عليهم أن يبذلوا العناية المهنية المعقولة.

ثالثا: معيار نطاق العمل (الفحص الميداني):

ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:²

1- فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل في:

- حماية ممتلكات و موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها؛
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة؛
- التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل؛
- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين و السياسات و الإجراءات.

2- فحص مدى جودة وفعالية الأداء ومدى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة بفاعلية.

¹ رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص93.

² محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص133.

ثالثا: معيار أداء عمل المراجعة:

نصت معايير الأداء المهني لمراجعة الداخلية على "ضرورة أن يشمل عمل المراجعة على تخطيط المراجعة، فحص وتقييم المعلومات، إبلاغ نتائج المراجعة ثم المتابعة"

وعلى ذلك يجب على المراجع الداخلي أن يخطط لعملية المراجعة الداخلية و يتوصل إلى النتائج بطريقة سليمة ويجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم المعلومات والتحقق من مدى صحتها وإعداد التقارير اللازمة في الوقت المناسب عن العمليات التي قام بمراجعتها ورفعها على المختصين، وأخيرا متابعة التوجيهات و الملاحظات التي لاحظها من جراء عملية المراجعة.¹

خامسا: معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية:

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يتولى المدير على إدارة المراجعة الداخلية إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولا عن تلك الإدارة بحيث:²

- تحقق المراجعة الداخلية الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا وقبلها مجلس الإدارة؛
 - تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية؛
 - تتماشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن:
- تكون لديه لائحة بأهداف و سلطات ومسؤوليات الإدارة؛
 - يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛
 - توفر سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة؛
 - يضع برنامجا لاختبار و تطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية؛

¹ ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص55.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص47.

- يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي؛
- يقوم بوضع و تنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة و تقييم أعمالها بصفة مستمرة.

المطلب الثالث: مراحل عملية المراجعة الداخلية

لتنفيذ المراجعة الداخلية يجب اتباع مجموعة من المراحل الأساسية و التي تتمثل في ثلاث خطوات مهمة تتمثل في:

أولاً: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية:

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى التنفيذ، وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز، والفهم للتوصل إلى المعرفة التامة بالمؤسسة لتحديد مكان وجود المعلومات المفيدة، والأطراف التي يمكنها أن تساعد في ذلك، وهي مرحلة ضرورية وهامة يجب البدء بها، وقد حدد من المعايير رقمة 2200 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ضرورة ووجوب إعداد خطة لكل مهمة وذلك بتحديد نطاقها، مجالها الزمني والموارد اللازمة لتنفيذها، وتتمثل خطوات هذه المرحلة التحضيرية في: ¹

1-الأمر بالمهمة: هو ذلك التفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية، والذي يكون في شكل وثيقة مكتوبة بهدف إعلام المسؤولين وكل الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة عن بدأ العملية، وتتمثل أهم النقاط التي يجب أن يتضمنها الأمر بالمهمة في:

- تحديد النشاطات والوظائف المعنية بعملية المراجعة؛
- تحديد نطاق كل مهمة والأهداف المنتظرة منها؛
- تحديد المنهجية المستعملة في كل مهمة؛
- تحديد المجال الزمني والموارد المخصصة لكل مهمة.

2-مرحلة الدراسة: في هذه المرحلة يقوم المراجع الداخلي بوضع برنامج مراجعة مبني على المخاطر لتحديد أولويات المهمة بما يتلاءم مع أهداف المؤسسة، وذلك انطلاقاً من جمع المعلومات التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة والحصول على نظرة أولية حول المصلحة المراد مراجعتها، وبعد دراسة هذه المعلومات وتحليلها، يقوم بإعداد جدول

¹ بلال برايم، مرجع سبق ذكره، 61، 62.

يحتوي على نقاط القوى والضعف ترتب فيه المخاطر حسب درجة تأثيرها على المؤسسة، وهذا الجدول يسمح بتحضير التقرير التوجيهي، الذي من خلاله يتم تحديد نطاق مهمة المراجعة والتركيز على المهام التي فيها درجة مخاطر كبيرة وبعدها يتم تحضير برنامج العمل وعرضه على الإدارة العام للمصادقة عليه.

ثانيا: تنفيذ مهمة المراجع:

تتم وفق ما يلي:

1- الاجتماع الافتتاحي:

ينتقل المراجع الداخلي إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة وتبدأ هذه المرحلة باجتماع افتتاحي يهدف معالجة مخطط عملية المراجعة ويتم من خلاله الإعلان عن نهاية مرحلة التحضير وبداية مرحلة العمل الميداني، الحصول على أكبر قدر من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها خلال الاجتماع، التعريف بفريق المراجعة التي ستخضع للمراجعة ويتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي يشرح محتوى هذا الأخير و يتضمن:¹

- التعريف بفريق المراجعين الداخليين(خبرتهم ومؤهلاتهم)، سلم السلطة خلال المهمة و بالأفراد الخاضعين للمراجعة؛
- التذكير بالهدف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين؛
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المراجعين الداخليين ومناقشتها مع الطرف الآخر بهدف تعديل التقرير الذي يحدد الأهداف الخاصة و نطاق تطبيقها؛
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم أو لاستجوابهم وجمع المعلومات؛
- تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة أي كل ما يتعلق باحتياجات المراجعين والتكفل بهم خلال المهمة؛
- التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة.

2- برنامج المراجعة:

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء برحمة الاستجوابات واللقاءات، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل

¹ محمد لمن عبادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الحاسبي للمؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، إدارة أعمال، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص115.

عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع.¹

3- العمل الميداني:

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات، المقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث.

ويجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق مهمة المراجعة بأوراق مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها. إن عملية التوثيق في عملية المراجعة مهما كان نوعه هو العنصر الأهم في تعزيز أعمال المراجعة وتبيان مدى صدقها وشفافيتها بالاستناد إلى الاثباتات و مستوى التأكيد. كما أنها تعتبر أدلة للمدقق للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال، ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المراجع ورقة إبراز وتحليل المشاكل FRAP.²

ثالثا: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية:

بناء على أوراق إبراز وتحليل المشاكل يقوم المراجع بإعداد تقرير المراجعة النهائية ويشمل ما يلي:

1- مشروع تقرير المراجعة: وهي عبارة عن وثيقة تتضمن كل أوراق إبراز وتحليل المشاكل مرفقة بتلخيص المشكل الأسباب، النتائج والتوصيات، يتم تحضير الاجتماع النهائي بعد المصادقة على الملاحظات التي تظهرها هذه الوثيقة.³

2- اجتماع الإقفال: يحضر هذا الاجتماع نفس الأشخاص الذين شاركوا في الاجتماع الافتتاحي، ويتم فيه عرض وتقديم النقاط الأساسية الواردة في المشروع الأولي، مناقشتها والمصادقة عليها، ويقوم اجتماع الإقفال على مجموعة من المبادئ منها:⁴

— يجب أن يناقش كل ما يكتب في التقرير مع الأشخاص الذين تم مراجعة أعمالهم، مع عرض كل الوثائق وعناصر الإثبات دون أي تحفظ؛

¹ هبة قواسمية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

² نفس المرجع، ص 64

³ حبيبة حناش، مرجع سبق ذكره، ص 92.

⁴ بلال برايح مرجع سبق ذكره، ص 64.

– لا يجب توزيع أو نشر مشروع التقرير ما لم ينتهي هذا الاجتماع؛

– يجب على المراجع مراعاة تقديم التوصيات وترتيبها حسب درجة أهميتها.

3- إصدار التقرير النهائي: بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصبح نهائياً، وفيما يخص هذا التقرير

النهائي فقد نصت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2420- جودة التبليغات-

"يجب أن تكون التبليغات صحيحة، موضوعية، موجزة، بناءة، كاملة وفي أوانها"، وعلى المراجع الداخلي الإفصاح

إما عن حالة التوافق وهذا في حالة ما إذا احترمت المصلحة محل المراجعة كل القواعد والسلوكيات والمعايير الواجب

التقيد بها، أو عن عدم التوافق وهذا في حالة ما إذا خالفت هذه المصلحة ذلك.¹

¹ بلال برايح، مرجع سبق ذكره، ص 64.

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن أهم عنصر تهمته المراجعة الداخلية بدراسته هو نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر الركيزة الأساسية لأي تنظيم فبصلاحه تزيد كفاءة فعالية التنظيم، وضعفه قد يؤدي إلى ضعف التنظيم ومن أجل دراسة ذلك يقوم المراجع الداخلي بتتبع مجموعة من الخطوات بالاعتماد على مختلف الوسائل

المطلب الأول: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمثل دور المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة أحد الأدوار الأصلية لها، حيث ارتبط نشاط المراجعة الداخلية من بداية ظهوره في المؤسسات بفحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة المطبقة وذلك بهدف التأكد من مدى تحقيقها للأهداف المطلوبة منها، واكتشاف أوجه الضعف والثغرات إن وجدت واقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها، ومتابعة اقتراحات الإصلاح للتأكد من تنفيذها، وذلك باعتبارها تمثل أحد وأهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

فبذلك تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للمؤسسة وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما و شائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون

(Sarbanes-Oxley-Act of 2002)، وتطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار 2410-معيار الإبلاغ) والتي نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية:

- 1- معايير التقييم و كيفية استخدامها؛
- 2- المجال الذي يشمل رأي المراجع الداخلي؛
- 3- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية؛
- 4- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي؛
- 5- أن يكون مدعوما بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية:

- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات والتقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم؛
- المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انحاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية؛
- تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي وأصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات.¹

المطلب الثاني: خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المراجع الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخطوات الضرورية باستعمال طرق متنوعة ومختلفة سنتناولها في هذا المطلب.

أولاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

لكي يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتبع المراحل الأساسية التالية:

1- وصف النظام:

تتطلب النشرة رقم (55) من معايير المراجعة والمعدلة بالنشرة رقم (78)، كذلك المعيار الدولي للمراجعة رقم (315) أن يحصل المراجع على فهم كافي للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة داخلية ويجب أن يكون مدى هذا الفهم كحد أدنى كافياً لتخطيط المراجعة الداخلية على نحو ملائم، ويقصد بعملية الفهم هذه الحصول على معلومات عن المؤسسة وعن مكونات الرقابة الداخلية، ويحصل المراجع الداخلي على هذه المعلومات عادة عن طريق إجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المؤسسة وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح المحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق.²

¹ محمد أمين علون، مرجع سبق ذكره، ص 127.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 298.

2- اختبارات الفهم:

يحاول المراجع الداخلي أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه يفهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه يفهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو تأكيد المراجع الداخلي من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم، وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه هو التأكد من حسن تطبيقه.¹

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع الداخلي من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة، (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، وغالبا ما يستعمل في هذه الخطوة استمارات مغلقة، أي تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم "إيجابي" أو لا "سلي"، وعليه يستطيع المراجع الداخلي في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة وضعف النظام وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.²

4- التأكد من تطبيق النظام:

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات للتأكد من أن الإجراءات الموضوعية تحتوي على ضمانات كافية.

ويقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقاً من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعية.³

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع الداخلي بتحرير تقرير يحدد فيه نقاط القوة والضعف وأثرها على المعلومة المالية مع تقديم توصيات لتحسين هذا النظام.⁴

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005، ص73.

² هيبية قواسمية، مرجع سبق ذكره، ص139.

³ سعاد شدرى معمر، مرجع سبق ذكره، ص120.

⁴ أوس ملوكي، دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف حوكمة البنوك، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016، ص168.

ثانيا: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع الداخلي توثيق فهمه للرقابة الداخلية، ويتم ذلك من خلال استخدامه للأساليب الشائعة لذلك وأهمها:

1- الاستبيان:

حيث يمكن للمراجع الداخلي من خلال ذلك أن يتوصل إلى جميع البيانات بطريقة منتظمة عن النظام المطبق للرقابة الداخلية، فيقوم المراجع الداخلي مثلا بإعداد قائمة استقصاء مكتوبة تتضمن أقساما مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة وعملياته (كالمبيعات، المشتريات، المخازن، الأجور، العمليات النقدية، المقبوضات، المدفوعات... الخ)، ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة بمهارة وحنكة بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الاستفسارات أن يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع.

كما يمكنه أن يقوم بالاستفسار شفاهة من العاملين عن كيفية أدائهم للعمل على الطبيعة، وقد يتكامل مع ذلك ملاحظته لهم أثناء قيامهم بأعمالهم فعليا، على أن يقوم بالتحري عن ذلك والتثبت من هذا الأداء من خلال مراجعة بعض المستندات التي تدل على ذلك بفحص توقيعاتهم أو أختامهم على مستندات بعض العمليات التي تمت فعلا.¹

2- الملخص التذكيري:

ويشمل هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعد المراجع الداخلي عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة، فكان الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسائل هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الفحص التي يرونها.²

¹ حامد طلبة أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 39، 40.

² عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 179.

3- التقرير الوصفي:

وهو التقرير الذي يعده المراجع الداخلي أو أحد مساعديه، بحيث يبيّن في هذا التقرير الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية وعمليات التسجيل والتبويب في الدفاتر المحاسبية وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات وطريقة تنفيذ العمل، لأن سلامة هذه الإجراءات يعني سلامة التسجيل للعمليات المالية ومن خلال هذا التقرير يستطيع المراجع الداخلي الحكم على مراحل العمليات المالية.¹

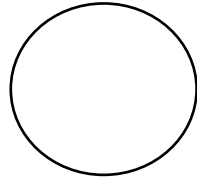
4- خرائط التدفق:

خارطة التدفق عبارة عن خارطة نستعمل فيها رموز متعارف عليها متداخلة و متواصلة مع بعضها وتبين كل خطوة والخطوات التي تليها وكيفية تسيير العمليات المحاسبية ومصادر المعلومات، وتوزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص. نستعمل هذه الطريقة في أنظمة الحاسوب لوجود علامات أو رموز معروفة لكل خطوة من خطوات النظام.² وأهم الرموز المستعملة هي:

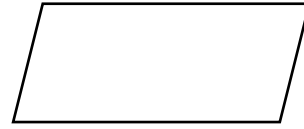
¹ مطيري الظميري، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² هادي التميمي، مدخل إلى لتدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 92.

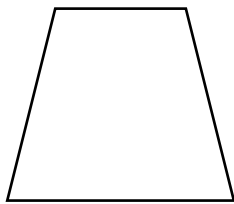
الشكل رقم(06): بعض رموز خرائط التدفق



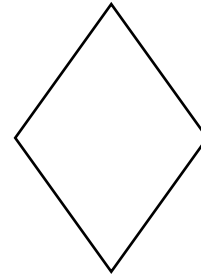
موصل



إدخال أو إخراج



عملية يدوية



اتخاذ قرار



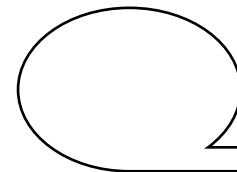
موصل صفحات



وصف عملية



بداية ونهاية



اشرطة محفظة

المصدر: حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص30.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه توجد العديد من الرموز المستعملة في خرائط التدفق من اجل إعطاء كل عملية أو نظام برمز يوضح نوعها.

5- فحص النظام المحاسبي:

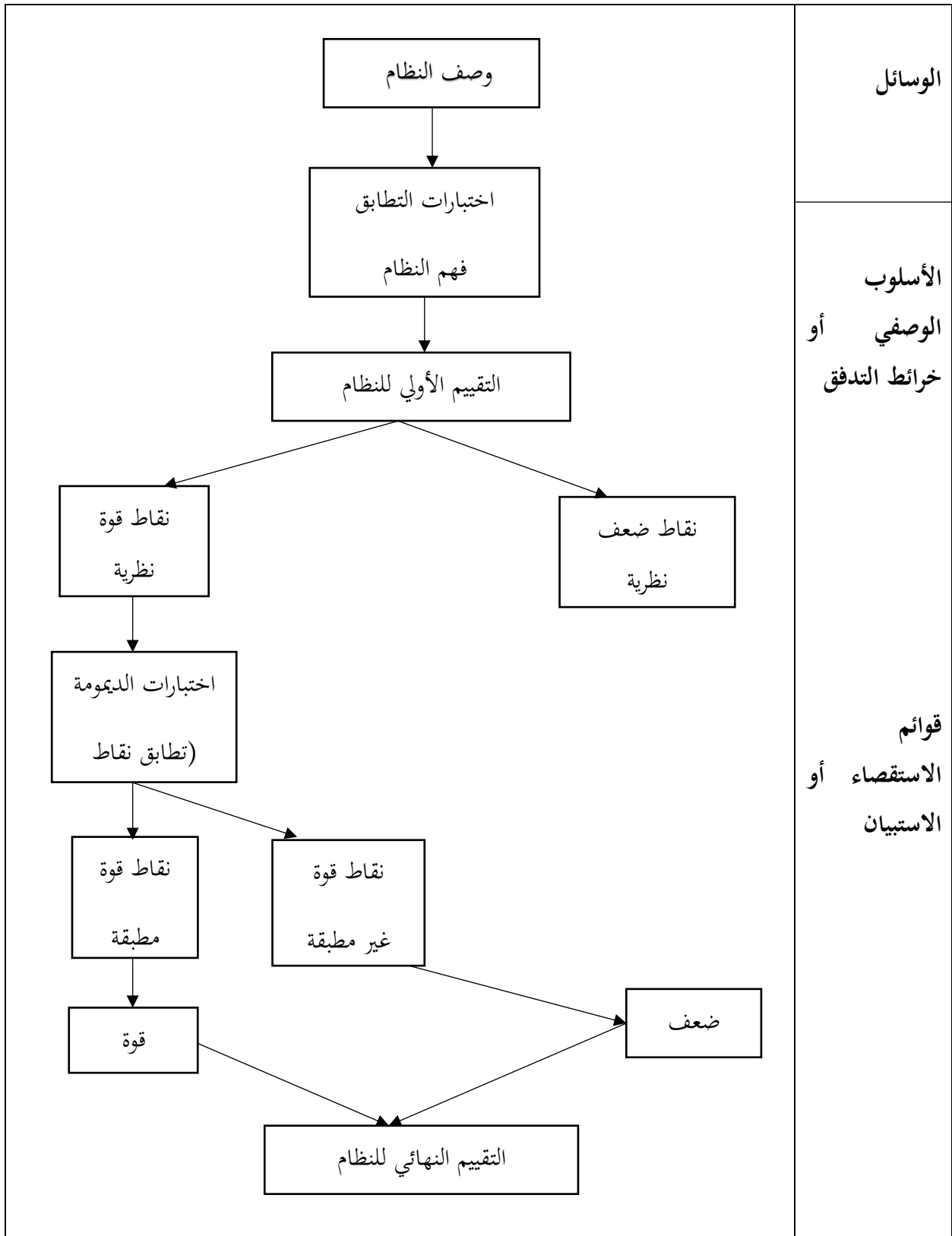
وهنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها و مراجعتها ، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية

وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وبخاصة إذا قام المراجع الداخلي بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المراجع الداخلي أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة وتقييمها، وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع الداخلي على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.¹

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية و النظرية، ص241.

الشكل رقم(07): خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية والأدوات المستعملة لذلك



المصدر: سعاد شكري معمر، مرجع سبق ذكره، ص 121.

يتضح من الشكل السابق ان المراجعة الداخلية تمر بمجموعة من المراحل بداية من وصف النظام، ثم التقييم الاولي الذي يتم من خلاله استخراج نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وبعد ذلك يتم اختبار تطابق نقاط القوة لاكتشاف إن كانت مطبقة فعلا أم لا، وأخيرا يتم التقييم النهائي للنظام، ويتم اتباع هذه الخطوات باستخدام مجموعة من الأدوات المتمثلة في الأسلوب الوصفي وجرائط التدفق وقوائم الاستقصاء.

المطلب الثالث: مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية

من الملاحظ أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي لسوء الحظ إلى ظهور بعض المشاكل من أهمها:¹

المشكلة الأولى: إن مراجعي الحسابات سوف يتوصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المؤسسات، ولعل ذلك يرجع إلى عدة أسباب منها:

1- اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم، فما يعتبر ملائما بالنسبة لأحد قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لآخر؛

2- استخدام طرق مختلفة للتقييم؛

3- وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية.

المشكلة الثانية: إن عملية التقييم تستغرق وقتا كبيرا من الزمن ، ولذلك نجد المراجع نفسه أما معيارين، أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم، والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها، ولاشك أن الذي يؤدي إلى وجود هذه المشكل هو إغراء كل من التيارين، وأن عملية التقييم تعتبر عبئا على المراجع من ناحية أخرى.

المشكلة الثالثة: وهي صعوبة الحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة وذلك نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص.

غير أن هذه المشاكل لا تقلل ضرورة وأهمية عملية التقييم ويجب العمل على تقييدها بما يحقق الكفاءة في الأداء

¹ خالد أمين عبد الله، المراجعة والمراقبة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص167.

خلاصة الفصل الثاني

المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العليا وهي وسيلة لفحص وتقييم جميع أوجه نشاط المؤسسة، وتأكدي مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

والمراجع الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلي يمر بعد خطوات أولها وصف النظام، اختبارات الفهم، ثم التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، وبعدها التأكد من تطبيق النظام، وأخير يقوم بتحرير التقرير الذي يحدد فيه نقاط القوة و الضعف لهذا النظام، ولكي يحصل على مراعاة ناجحة وفعالة يستعمل في تقييمه للنظام مجموعة من الوسائل التي تساعد في ذلك. ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى الحكم على درجة وكفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية في

المؤسسة الوطنية للدهن

تمهيد

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى إعطاء إدارة المؤسسة تأكيد معقول حول تحقيق أهدافها وتخفيض المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف إلى مستوى مقبول، لذلك تسعى العديد من الأطراف في المؤسسة إلى تقييمه باستخدام العديد من وسائل التقييم نظراً لأهميته الكبرى، والمراجعة الداخلية هي الأداة التي تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفي هذا الفصل قمنا بربط الجانب النظري بالجانب الميداني من أجل التأكد من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجانب النظري، حيث تم إجراء الدراسة على المؤسسة الوطنية للدهن وتم القيام بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ودور المراجعة الداخلية في ذلك معتمدين على التقرير الوصفي وقوائم الاستقصاء، وبعدها فحص وتقييم نهائي للنظام. وقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول التعريف بالمؤسسة الوطنية للدهن، والمبحث الثاني التعرف على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأجور، أما المبحث الثالث فيتناول المراجعة الداخلية للنظام.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن ENAP

في هذا المبحث سنقوم بأخذ معرفة عامة عن المؤسسة عن نشأتها وأهدافها وميادين نشاطها والإمكانيات المتاحة، وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المؤسسة الوطنية للدهن

سنتناول في هذا المطلب نشأة المؤسسة بالإضافة إلى تعريفها.

أولاً: نشأة المؤسسة الوطنية للدهن:

أنشأت المؤسسة الوطنية للدهن سنة 1968 تحت اسم المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية SNIC نتيجة لتأميم ممتلكات الاستعمار، وفي بداية الثمانينات و مع تبني الحكومة لسياسة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية قسمت على اثر ذلك المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية الى عدة مؤسسات منها:

— المؤسسة الوطنية للدهن

— المؤسسة الوطنية للزجاج

— المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة

— المؤسسة الوطنية للتموين وتوزيع المواد الكيماوية

— المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية

وقد نشأت المؤسسة الوطنية للدهن في 1982/12/04 بموجب المرسوم 417/82 برأسمال قدره 100000000 دج، وقد بدأت المؤسسة بمزاولة نشاطها في 1983/01/01 ودخلت المؤسسة مرحلة الاستقلالية في 1990/03/31، بعد ان أصبحت الشركة ذات أسهم، هذه الأخيرة كانت موزعة على ثلاث صناديق مساهمة.

— كيماوية: 40% - مناجم، ري محروقات: 30% - صناعات مختلفة: 30%

ثانيا: تعريف المؤسسة الوطنية للدهن:

المؤسسة الوطنية للدهن مؤسسة عمومية اقتصادية EPE، تابعة للمجمع الجزائري للتخصصات الكيماوية ويقع مقرها الاجتماعي على الطريق الوطني رقم 05 بالأخضرية-ولاية البويرة-وهي تحتل مكانة هامة في الاقتصاد الوطني نتيجة لاتساع نشاطها، كما يقدر رأس مالها الاجتماعي ب 9000000000 وهي تضم ستة وحدات إنتاجية:

- 1- الوحدة الإنتاجية بالأخضرية ولاية البويرة.
- 2- الوحدة الإنتاجية بواد السمار ولاية الجزائر.
- 3- الوحدة الإنتاجية بوهران ولاية وهران.
- 4- الوحدة الإنتاجية بالشراقة ولاية الجزائر
- 5- الوحدة الإنتاجية بسيق ولاية معسكر.
- 6- الوحدة الإنتاجية بسوق اهراس ولاية سوق اهراس

بالإضافة الى وحدتين للتوزيع

- 1- وحدة التوزيع الوسط(الجزائر)
- 2- وحدة التوزيع الشرق(سطيف)

المطلب الثاني: أهداف المؤسسة، والإمكانيات المتاحة، وهيكلها التنظيمي

تسعى المؤسسة لتحقيق مجموعة من الأهداف وهو ما سنبينه في هذا المطلب، كما سنتطرق إلى امكانياتها وهيكلها التنظيمي.

أولا: أهداف المؤسسة الوطنية للدهن:

تسعى المؤسسة الوطنية للدهن في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحسين بعض المنتجات وتطويرها.
- توسيع السوق وذلك بتصدير منتجاتها.
- زيادة عدد الوحدات الإنتاجية، وتوسيعها لتلبية الحاجيات الوطنية في مجال الدهن ومشتقاتها.
- دعم الاقتصاد الوطني باعتبارها أكبر الشركات الوطنية.

ويبقى الهدف الرئيسي الحفاظ على بقائها في السوق الوطنية

ثانيا: الإمكانيات المتاحة للمؤسسة:

تمتلك المؤسسة الوطنية للدهن إمكانية هامة تتمثل في: القدرات الإنتاجية، إمكانية التسويق والإمكانيات البشرية.

القدرات الإنتاجية: تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة كما يلي:

جدول رقم (02): القدرات الإنتاجية للمؤسسة الوطنية للدهن.

المجموع	المخففات	المستحلبات	الراتنجات	الدهن	طبيعة المنتج
176334طن	3000طن	24000	29900طن	119434طن	الطاقة الإنتاجية
	فريقان	فريقان	ثلاث فرق	فريق	عدد الفرق

إمكانيات التسويق: تغطي المؤسسة الوطنية للدهن 80% من حاجيات السوق الوطنية، و تقوم بتوزيع منتجاتها عن طريق كل من

— SODIPEINT:

تعتبر الموزع الرئيسي للمؤسسة و هي مؤسسة عمومية مختصة بتوزيع مختلف أنواع الدهن حيث قامت بتوزيع ما يعادل 47% من منتجات المؤسسة و ذلك من خلال عقد سنوي، و تقوم هذه المؤسسة بالتوزيع الى تجار الجملة و الحرفيون

— الزبائن الصناعيون:

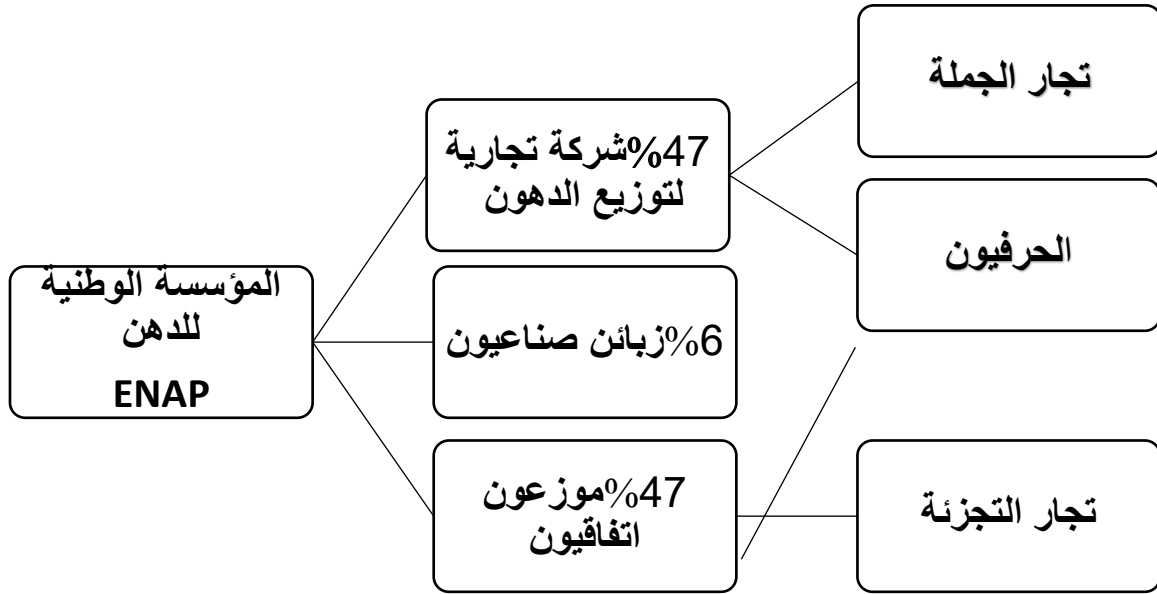
اهمهم المؤسسة الوطنية الصناعية SNVI و المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهرو منزلية ENIEM و يأخذون ما يعادل 06% من منتجات المؤسسة

— الموزعون الاتفاقيون:

وهم زبائن مرتبطون بالمؤسسة من خلال عقود تجارية ويسوقون ما يعادل 47% من المنتج و يقومون بالتوزيع الى تجار التجزئة والحرفيون.

ويمكن تلخيص ما سبق ذكره في الشكل التالي

الشكل رقم (08) أهم الزبائن المتعامل معهم:



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

بالإضافة الى إمكانية المؤسسة في التسويق المحلي وقدرتها على تغطية أكبر نسبة من احتياجاته ساهمت بمنتجاتها النصف مصنعة بالتصدير الى متعاملين خواص على المؤسسة التونسية BIECO بنسبة تقدر بحوالي 10% من مجموع المنتجات نصف المصنعة.

الإمكانات البشرية:

تمتلك المؤسسة الوطنية للدهن ENAP طاقة بشرية هائلة من: إطارات، أعوان التحكم، أعوان التنفيذ الذين يعتبرون أعوان دائمين.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن ENAP:

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة من المديرية العامة التي تضم ثمانية مديريات مركزية إضافة الى ست وحدات إنتاجية وتعمل تحت اشراف مجلس الإدارة.

1- مجلس الإدارة:

ويكون ممثلا من طرف الرئيس المدير العام لشركة ENAP.

وتتمثل مهمة مجلس الإدارة بإعداد تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة ووضعيتها في مختلف التطورات الاقتصادية

2- المديرية العامة:

تعتبر المديرية العامة الهيكل الإداري للمؤسسة و تتكون من ثمانية مديريات و ستة وحدات

إنتاجية و تتمثل هذه المديريات فيما يلي:

- مديرية التخطيط.
- مديرية الموارد البشرية.
- مديرية التسويق والمبيعات.
- مديرية التدقيق والأنظمة.
- مديرية الإنتاج والتنوع.
- مديرية المالية والمحاسبة.
- مديرية التمويل.
- مديرية التطوير والصيانة.

وتنحصر مهام المديرية العامة فيما يلي:

- مراقبة فعالية السياسة المتبعة.
- تأمين الحفاظ على السياسة العامة للمؤسسة.
- تحديد اهداف المؤسسة.
- التنسيق بين مختلف المديريات المركزية.
- تسيير العلاقات الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- دراسة مختلف الطرق والوسائل المتوفرة لتحقيق اهداف المؤسسة.

وتتضمن المديرية أقسام ووظائف ملحقة هامة وهي: قسم الأمانة، و قسم الامن.

1- قسم الأمانة SECRETARIAT: و هي الخلية التنظيمية للمؤسسة اين توضع الوثائق و تخزين المعلومات

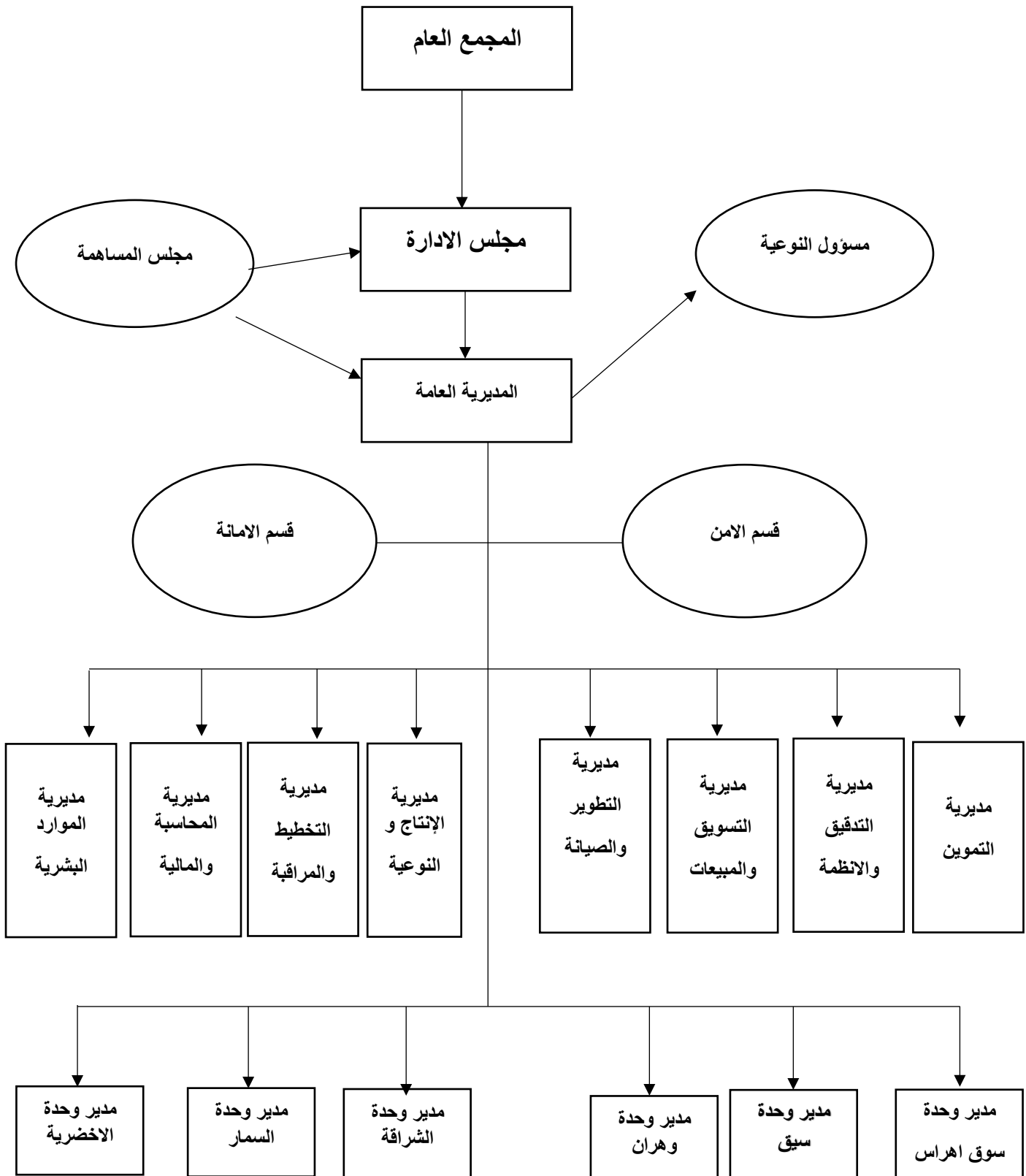
الصادرة و الواردة و من مهامها:

- استقبال و حفظ الأوراق و الوثائق و ترتيبها.
- تسيير مواعيد رئيس المديرية العامة.
- الكتابة وتسجيل ومعالجة النصوص

2- قسم الأمن SECURITE : و تتمثل مهامه فيما يلي:

- ربط نشاط الامن لمختلف وحدات المؤسسة.
 - القيام بزيارات الى وحدات الإنتاج وتنفيذ المخططات العملية الخاصة بالأمن.
 - رفع تقرير الى المدير العام عن الحالة الأمنية لكل وحدة.
- ويمكن توضيح ما سبق في الشكل التالي والذي يمثل الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الوطنية للدهن:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن ENAP.



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

المطلب الثالث: الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة

إن إدارة إنشاء مديرية المراجعة بالمؤسسة الوطنية للدهن متعلقة بمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المتلائمة مع أهدافه في إطار برنامج المؤسسة.

أولاً: مهام المراجعة الداخلية وأهدافه:

1- مهام المراجعة الداخلية: تتمثل في:

- المراجعة وظيفة مستقلة داخل المؤسسة لتقييم دوري لنشاطاتها لصالح المديرية العامة؛
- مراجعة مستمرة لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وضمان فعاليته؛
- تختبر عمليات مختلف الوظائف والتطبيق الصارم للقوانين والسياسات في المؤسسة؛
- المراجعة غير محدودة بالجانب المالي فقط.

2- أهداف المراجعة الداخلية: تتمثل جوهرياً في:

- التأكد ما إذا كانت أنظمة المؤسسة مطبقة؛
- التأكد ما إذا كانت المعلومات المرسله إلى المديرية العامة من طرف الهياكل الوظيفية والهياكل العملية صحيحة؛
- التأكد ما إذا كانت العمليات المنجزة دقيقة.

ثانياً: موقع مديرية المراجعة بالمؤسسة الوطنية للدهن ومجال اختصاصها:

1- موقع مديرية المراجعة الداخلية بالمؤسسة الوطنية للدهن: وضعت مديرية المراجعة بكل استقلاليتها عن الهياكل

الأخرى تحت إشراف الرئيس المدير العام، هذا الوضع يسمح بممارسة مهام المراجعة بكل موضوعية.

2- مجالات اختصاص مديرية المراجعة:

- تشمل عملية المراجعة كل وظائف المؤسسة؛
- نشاط المراجعة الداخلية يطبق في كل المؤسسة بدون تحديد؛
- كل نشاطات المؤسسة وأنظمتها ووظائفها خاضعة لتقييم المراجعة الداخلية لا يوجد ميدان غير معني.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية على الأجور

في هذا المبحث فهم نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام الأجور وذلك من خلال التطرق إلى العناصر التالية:

- تحديد شبكة المهام لنظام الأجور مع تقرير وصفي لنظام الأجور.
- استمارة استقصاء لنظام الرقابة الداخلية.
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول شبكة المهام ووصف نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور

من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور ارتأينا تحليل شبكة المهام لنظام الأجور بالإضافة إلى تقرير وصفي للمراحل التي يمر بها إعداد الأجور.

أولاً: تحليل شبكة المهام:

الجدول التالي يبين شبكة المهام من أجل التأكد من أن الفصل في المسؤوليات في المؤسسة يتم بصورة كافية.

جدول رقم (03) تحليل شبكة المهام لنظام الأجور.

المهام	مصلحة المستخدمين	المدير العام	المدير المالي	المحاسب	مدير الموارد البشرية
مسك وتحديد الملفات الفردية للعمال	X				
تحديد مستوى الأجور		X			
إثبات ساعات العمل	X				
الترخيص بالتسبيقات على الأجور		X			
مراقبة حساب الأجور			X		
الاثبات النهائي للأجور قبل إعدادها		X			
تحضير الشيكات				X	
إمضاء الشيكات		X			
التسجيل في دفتر يومية الأجور	X				
إعداد كشف الأجور	X				

				X	توزيع كشف الأجور
					الإمضاء على كشف الأجور
X					الإمضاء على عقد شروط العمل
				X	تحضير الأجور

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثانيا: وصف مراحل عملية إعداد الأجور:

يمكن وصف مراحل عملية إعداد الأجور على النحو التالي:

- تقوم مصلحة الموارد البشرية بمسك قائمة بمختلف الموظفين وهي قائمة تلخص الملف الإداري لكل موظف وتضم البيانات التالية: الرقم التسلسلي للموظف، الاسم واللقب، تاريخ التوظيف، الحالة العائلية، الوظيفة، القسم الذي ينتمي إليه، الأجر الأساسي... الخ.
- يتم اثبات حضور العمال اليومي عن طريق البصمة الموجودة على مستوى مكتب الاستقبال حيث كل دخول وخروج للعامل يجب أن يثبت من خلال إمضاءه على البصمة التي تمثل دليل حضور وغياب من خلال هذه المعطيات يقوم مكتب مصلحة المستخدمين بإعداد جدول الحضور والغياب حيث وبعد ملاحظتها من طرف المدير الخاص بالمديرية التي ينتمي إليها العامل يقرر إذا كان سوف يسمح الغيابات أو يخصم له التأخير من الأجر، ويقوم بتنقيط العامل (من أجل حساب المدروية الفردية) يقوم بتوقيعها وإعادة إرسالها إلى مصلحة المستخدمين.
- تقوم مصلحة المستخدمين من طرف الموظف المكلف بالتسيير بحساب نقاط العمال بحسب سلم التنقيط.
- يقوم الموظف المكلف بالتسيير على مستوى مصلحة المستخدمين بإرسال المعطيات السابقة (جدول الحضور والغياب، ورقة تنقيط العمال) إلى الموظف المكلف بالأجور الموجود كذلك على مستوى مصلحة تسيير المستخدمين الذي يقوم بإدخال هذه المعطيات في البرنامج الخاص بالأجور عن طريق تحويلها إلى شفرات خاصة، ومن ثم يقوم بإرسال هذه المعطيات إلى مصلحة الإعلام الآلي من أجل طبعتها.
- تقوم مصلحة الإعلام الآلي بإرسال هذه المعطيات بعد طبعتها إلى مصلحة مراقبة الأجور لمراقبتها مقارنة بما تم طبعه مع ما تم إعداده من طرف المكلف بالأجور، ثم امضائها والتأشير عليها.

- تقوم مصلحة مراقبة الأجور بإعادة إرسالها إلى مصلحة الإعلام الآلي لتقوم بطبع كشوف الأجور، وإعادة إرسالها إلى الموظف المكلف بالأجور.
- بعد إتمام إعداد كشوف الأجور ترسل إلى مدير الموارد البشرية لإمضاءها وإرسالها إلى مديرية المالية والمحاسبة.
- تستلم مصلحة المحاسبة الوثائق الضرورية وتقوم بالرقابة على:
 - ✓ صحة القوائم المالية ومقارنتها مع القرارات الفردية والجماعية؛
 - ✓ مراقبة الاقتطاعات والتسيقات والسلف؛
 - ✓ يقوم بمراقبة مجاميع أوامر التحويل مع يومية الأجور؛
 - ✓ بعد مراقبتها يتم امضاءها من طرف مدير المالية والمحاسبة وإرسالها إلى المدير العام لإمضاء أمر التحويل
 - ✓ يتم إرسال أمر التحويل إلى البنك، حيث يقوم البنك بتحويل المبالغ في الحسابات الجارية البنكية للموظفين؛
 - ✓ يقوم المحاسب بالتسجيل المحاسبي.

المطلب الثاني: قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور

بالإضافة إلى تحليل شبكة المهام ووصف المراحل التي يمر بها نظام الأجور قمنا كذلك بإعداد قائمة استقصاء تحمل الأسئلة المتعلقة بهذا النظام.

الجدول رقم (04): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور.

الترقيم	الأسئلة	الإجابات	
		نعم	لا
01	هل هناك ملف لكل موظف يتضمن العناصر التالية:		
	- صورة؟	X	
	- نموذج التوقيع؟	X	
	- تاريخ التوظيف؟	X	
	- المعلومات البنكية؟	X	

	X		هل هناك وثائق ومعلومات يتم طلبها لمترشحي المناصب الحساسة؟	02
		X	هل توضح عقود العمل شروط الأجر والعمل؟	03
		X	هل يتم التوظيف على أساس احتياجات المؤسسة؟	04
المدير العام		X	هل الترقيات والتحويلات تسمح من طرف شخص مسؤول؟	05
مصلحة الموارد البشرية		X	هل عمليات التوظيف يتم وضعها من طرف مصلحة مختلفة عن مصلحة إعداد الأجور؟	06
	X		هل هناك مكتب خاص بالعمال يتبع يوميا المعلومات الخاصة بالموظفين؟	07
		X	هل الساعات الإضافية والغيابات يتم مراقبتها؟	08
		X	هل هناك مسؤول متخصص في علوم التسيير مكلف بحساب الأجور؟	09
		X	هل المؤسسة الوطنية للدهن تستخدم وسائل الإعلام الآلي لمراقبة ملفات الأجور؟	10
من خلال البصمة على مستوى مكتب الاستقبال		X	هل هناك استعمال للمنبهات الآلية الخاصة بمراقبة دخول وخروج العمال؟	11
	X		هل يتم إعداد الأجور من طرف مسؤول خارج مكتب الأجور؟	12
مصلحة متابعة ومراقبة الاجور		X	هل عمليات حساب الأجور يتم مراجعتها من قبل شخص غير الذي قام بإعدادها؟	13
		X	هل الاقتطاعات من الأجور يتم مراقبتها؟	14
باستثناء شخص واحد اعمى يدفع له نقدا		X	هل الأجور يتم دفعها باستخدام الشيكات؟	15
		X	هل مجاميع أوامر التحويل يتم مراجعتها بالمقارنة مع يومية الأجور؟	16
		X	هل التزامات التقاعد يتم وضع مؤونات لها بشكل كامل؟	17

18	هل مجموع يومية الأجور يتم مراجعتها من قبل شخص غير الذي قام بحسابها؟	X	مصالحة متابعة ومراقبة الأجور
19	هل يقوم شخص مسؤول بإجراء مقاربات بانتظام بيم كشوف الأجور مع الملفات الفردية للعمال؟	X	
20	هل يتم تسجيل مدة العطل السنوية بصفة دقيقة على السجل الخاص بالعطل؟	X	
21	هل يتم تعويض كل المهمات؟	X	
22	هل مجموع الأجور المسجلة في المحاسبة العامة يتم مقارنتها مع المحاسبة التحليلية؟	X	لا يوجد نظام للمحاسبة التحليلية

المطلب الثالث: تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية

انطلاقاً من وصف مراحل إعداد الأجور واستقصاء نظام الرقابة الداخلية على إعداد الأجور نقوم باستخراج

نقاط القوة والضعف التالية:

الجدول رقم (05) تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

الترقيم	نقاط القوة	نقاط الضعف	الأثر على الرقابة الداخلة
01	وجود ملف لكل موظف يتضمن: صورة، نموذج التوقيع، تاريخ التوظيف، المعلومات البنكية.		الشفافية في التوظيف.
02		لا توجد وثائق ومعلومات يتم طلبها لمترشحي المناصب الحساسة.	تعريض المؤسسة للأخطار مثل السرقة والاختلاس.
03	توضيح عقود العمل شروط الأجر والعمل.		تجنب أي نزاعات لاحقة ناتجة عن عدم فهم الشروط.
04	يتم التوظيف على أساس الاحتياجات الفعلية للمؤسسة.		الرجل المناسب في المكان المناسب.

05	تسمح الترقيات والتحويلات من طرف شخص مسؤول.	تنظيم العمل والفصل في المسؤوليات
06	عمليات التوظيف يتم وضعها من طرف مصلحة إعداد الأجور.	الفصل في المهام.
07	عدم وجود مكتب خاص بالعمال يتبع يوميا المعلومات الخاصة بالموظفين.	يعتبر ثغرة يجب مراجعتها في نظام الرقابة الداخلية حيث يجب تحين المعلومات الخاصة بالموظفين.
08	يتم مراقبة جميع الساعات الإضافية والغيابات.	إعداد كشوف أجر صحيحة ومضبوطة.
09	وجود مسؤول متخصص في علوم التسيير مكلف بحساب الأجور.	إمكانية تجنب الأخطاء في حساب الأجور.
10	توفر أجهزة الإعلام الآلي لمتابعة الأجور.	تفادي حدوث الأخطاء وتسهيل عملية المراقبة.
11	يتم تسجيل دخول وخروج العمال باستعمال المنبهات الآلية التي تعتمد على بصمة الإصبع.	تسهيل التنظيم والمراقبة والدقة في حساب الأجور.
12	لا يتم إعداد كشوف الأجور من طرف مسؤول خارج مكتب الأجور.	ضمان صحة المعلومات الواردة في كشوف الأجور، وتفادي الغش.
13	تتم مراجعة عمليات حساب الأجور من قبل مصلحة متابعة ومراقبة الأجور.	اكتشاف أي خطأ أو نسيان.
14	يتم مراقبة كل الاقتطاعات من الأجور.	المصادقية في إعداد الأجور.
15	يتم دفع الأجور باستخدام الشيكات	تسهيل عملية الدفع.

16	يتم مراجعة أوامر التحويل بالمقارنة مع يومية الأجور.	إمكانية اكتشاف الغش أو الخطأ
17	التزامات التقاعد توضع لها مؤونات بشكل كامل.	المساهمة في تغطية التكاليف.
18	مجموع يومية الأجور يتم مراجعتها من قبل شخص غير الذي قام بحسابها	اكتشاف الأخطاء والثغرات وتصحيحها.
19	يقوم شخص مسؤول بإجراء مقاربات بانتظام بين كشوف الأجور مع الملفات الفردية للعمال.	التأكد من مطابقة كشوف الأجور مع المعلومات الخاصة بالعاملين.
20	تسجل مدة العطل السنوية بصفة دقيقة على سجل العطل.	وجود تنظيم يسهل حساب الأجور والمحافظة على مداخيل المؤسسة.
21	يتم تعويض كل المهمات	كسب رضا العمال وضمان حقوقهم
22	عدم وجود نظام خاص بالمحاسبة التحليلية يتم من خلاله مقارنة الأجور المسجلة في المحاسبة العامة	صعوبة مراقبة وقياس تكاليف الأجور.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية لنظام الرقابة الداخلية

بعد تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وصف نظام الأجور وقائمة الاستقصاء مرفقة بأجوبة، وتحديد نقاط القوة والضعف، يجب أن نقوم بإجراء مراجعة داخلية للتحقق من صحة المعلومات، وذلك من خلال تناول النقاط التالية:

- اختبارات المطابقة؛
- تحليل النتائج؛
- الاقتراحات والتوصيات.

المطلب الأول: اختبارات المطابقة

للتأكد من صحة الأجوبة المتحصل عليها من خلال الوصف وشبكة تحليل المهام وقائمة الاستقصاء نقوم باختبار المطابقة على النحو التالي:

الجدول رقم (06): اختبارات المطابقة لنظام الرقابة الداخلية على الأجور.

نتائج الاستمارة	نقاط قوة للمراقبة الداخلية		نقاط الضعف	الملف المراقب
	نقاط قوة مطبقة	(نقاط قوة غير مطبقة) ضعف التطبيق		
01	وجود ملف لكل موظف يتضمن: صورة، نموذج التوقيع، تاريخ التوظيف، المعلومات البنكية.			ملف عامل موظف في المؤسسة.
02			عدم وجود وثائق ومعلومات يتم طلبها للمتشحين للمناصب الحساسة.	ملف المحاسب.
03	توضيح عقود العمل شروط الأجر والعمل.			عقد عمل محدد المدة مع أحد العمال.

04	يتم التوظيف على أساس احتياجات المؤسسة.	توظيف بعض العمال في مناصب غير مطابقة لتخصصاتهم.	لوحظ من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
05	تسمح التحولات والترقيات من طرف شخص مسؤول وهو المدير العام.		لوحظ من خلال قرار ترقية بعض العمال
06	عمليات التوظيف التي تضم العاملين يتم وضعها من طرف مصلحة مختلفة عن مصلحة إعداد الأجور.		النظر مع المسؤولين
07		غياب مكتب خاص بالعمال يتبع يوميا المعلومات الخاصة بالموظفين.	الملاحظة+ الاستجاب مع الموظفين.
08	يتم مراقبة جميع الساعات الإضافية والغيابات.		لوحظ من خلال برنامج الإعلام الآلي الخاص بدخول وخروج العمال.
09	وجود مسؤول متخصص في علوم التسيير مكلف بحساب الأجور.		الاستجاب مع المسؤول الخاص بحساب الأجور.
10	وجود أجهزة الإعلام الآلي لمتابعة الأجور.		لوحظ من خلال أجهزة الإعلام الآلي+ مصلحة الأجور.
11	يتم تسجيل دخول وخروج العمال باستعمال المنبهات		لوحظ من خلال مراقبة دخول وخروج العمال.

			الآلية التي تعتمد على بصمة الإصبع.	
لوحظ من خلال مصلحة الأجور من خلال التوقيع على كشف الأجور.			لا يتم إعداد كشف الأجور من طرف مسؤول خارج مكتب الأجور.	12
لوحظ من خلال تأشيرة مصلحة ومتابعة الأجور.			يتم مراجعة عمليات حساب الأجور من قبل مصلحة متابعة ومراقبة الأجور.	13
مراجعة كشف رواتب الأجور + طلب التسبيق على الراتب.			يتم مراقبة كل الاقتطاعات من الأجور.	14
الحساب البنكي للعمال.			يتم دفع الأجور باستخدام الشيكات.	15
مراقبة يومية الأجور.			يتم مراجعة أوامر التحويل بالمقارنة مع يومية الأجور.	16
لوحظ من خلال اتفاقية نهاية الخدمة.			التزامات التقاعد توضع لها مؤونات بشكل كامل.	17
توقيع مصلحة المراقبة.			مجموع يومية الأجور يتم مراجعتها من قبل شخص آخر غير الذي قام بحسابها	18
امضاء من طرف مصلحة المراقبة من قبل المرقب الذي يقوم بالمقارنة.			يقوم شخص مسؤول بإجراء مقاربات بانتظام بين كشف الأجور مع الملفات الفردية للعمال.	19

20	يتم تسجيل مدة العطل السنوية بصفة دقيقة على سجل العطل.	هناك نقص في المعلومات الواجب توفرها في سجل العطل.	لوحظ من خلال سجل العطل لدى مصلحة تسيير المستخدمين.
21	يتم تعويض كل المهمات.		لوحظ من خلال ورقة طلب تعويض المهمة.
22			الاستجاب مع المسؤولين. عدم وجود نظام خاص بالمحاسبة التحليلية يتم من خلاله مقارنة الأجور المسجلة في المحاسبة العامة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج والاقتراحات والتوصيات

الفرع الأول: تحليل النتائج

من خلال الجدول السابق تم التأكد من تطبيق نقاط القوة المكتشفة في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية عن طريق المراجعة الداخلية لنظام الأجور، وقد تأكدنا من تطبيق المؤسسة لجميع نقاط القوة المكتشفة في التقييم الأولي إلا في نقطتين يشوبها ضعف في التطبيق تتمثل في توظيف عمال في تخصصات غير مطابقة لتخصصاتهم، ووجود معلومات ناقصة في سجل العطل.

وتم التأكد من أن نقاط الضعف المكتشفة من خلال التقييم الأولي بأنها تمثل فعلا نقاط ضعف و تتمثل في عدم وجود وثائق ومعلومات يتم طلبها لمرشحي المناصب الحساسة، وعدم وجود مكتب خاص بالعمال يتبع يوميا المعلومات الخاصة بالموظفين، كما أنه لا يتم مراجعة الأجور المسجلة في المحاسبة العامة مع الأجور المسجلة في المحاسبة التحليلية وذلك لعدم وجود وظيفة المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

الفرع الثاني: الاقتراحات والتوصيات

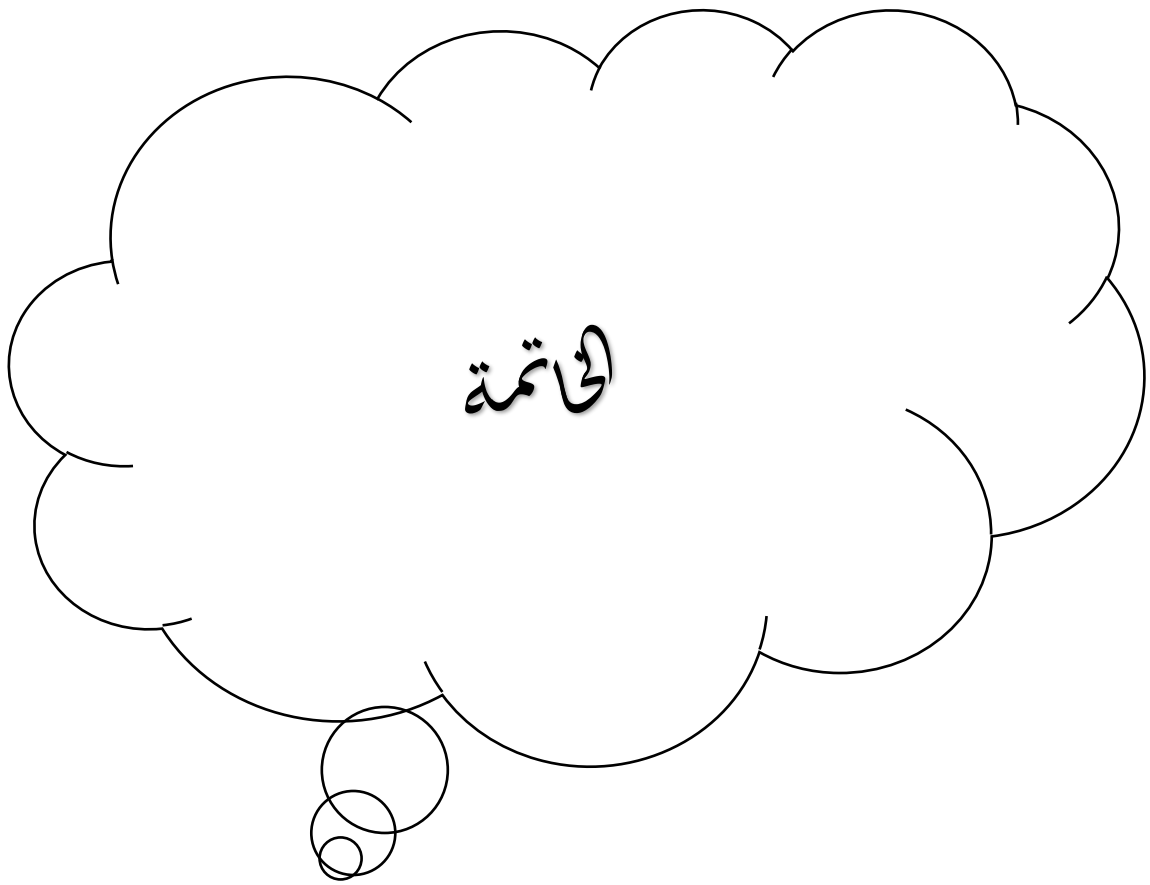
بعد مراجعة نظام الأجور للمؤسسة الوطنية للدهن يجدر بنا تقديم اقتراحات وتوصيات نراها ضرورية لتدارك أوجه القصور في هذا النظام نذكر منها:

- تخصيص وثائق خاصة يتم طلبها من المترشحين للمناصب الحساسة (كالمحاسب) مثل شهادة السوابق العدلية.
- تكوين مكتب خاص لمتابعة المعلومات الخاصة بالعمال؛
- اعتماد المحاسبة التحليلية في المؤسسة من أجل مراجعة الأجور المسجلة في المحاسبة العامة {
- وضع كل عامل في منصب مطابق لتخصصه من أجل إتقان العمل؛
- إتمام النقائص الموجودة على مستوى سجل العطل.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال التربص الذي قمنا به في المؤسسة الوطنية للدهن بالأخضرية، حيث ركزنا أساساً على تقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام الأجور، وذلك بتطبيق المنهجية التي تطرقنا إليها في الجانب النظري، والمتمثلة في وصف النظام، وقوائم الاستقصاء الخاصة بهذا النظام واستخراج نقاط القوة والضعف، ثم بعد ذلك إجراء المراجعة الداخلية للتأكد من أن المعلومات المقدمة صحيحة، وأن نقاط القوة يتم تطبيقها بشكل كامل وصحيح، والخروج بتقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية، وتوصلنا إلى أن نظام الرقابة الداخلية الخاص بالأجور في المؤسسة محل الدراسة يتمتع بنوع من القوة ولكن تتخلله بعض النقائص منها ما يتعلق بضعف التطبيق ومنها ما يتعلق بالوجود.

وفي الأخير قمنا بتقديم بعض الاقتراحات من أجل تصحيح أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية الخاص بنظام الأجور.



تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خاصة مع كبر حجمها وتوسع نشاطها من أجل الحفاظ على بقائها واستمرارها، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف دون وضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات من شتى أعمال التلاعب والإهمال، حيث يضمن سير نشاطاتها وسلامة العمليات من حالات الأخطاء والغش والتزوير، وهذا النظام يعمل على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابة ملائمة، وهذا ما دفعها إلى التركيز على المراجعة الداخلية، فهي تؤدي دورا هاما في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال التقييمات الدورية، فهي جزء من المكون الخامس لنظام الرقابة الداخلية وهو المتابعة فهي جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق أهدافها المنتظرة وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاث الذي جاء بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية" توصلنا إلى ما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكن الإجابة على التساؤلات الفرعية السابقة وذلك باختبار الفرضيات السالفة الذكر:

- الفرضية الأولى: الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال والحفاظ على الاستقرار والوقاية للمؤسسة.
- المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية بغرض تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- الفرضية الثانية: تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية تقديم التوصيات من أجل علاج نقاط الضعف وتطبيق نقاط القوة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- الفرضية الثالثة: إن نظام الرقابة الداخلية يتم تقييمه بأساليب وأدوات ملائمة منها قوائم الاستقصاء والتحليل الوصفي، وهو ما توصلنا إليه في الدراسة التطبيقية في الفصل الثالث من البحث وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

النتائج النظرية:

لقد سمحت المعالجة النظرية لموضوع البحث من استخلاص النتائج التالية:

- يكمن الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي تتخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء.
- لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعال يجب أن تتوفر فيه المقومات الآتية: (خطة تنظيمية، نظام محاسبي مستويات سليمة للأداء في جميع الأقسام التنظيمية، مجموعة من الأفراد ذات الكفاءة).
- لتقييم نظام الرقابة الداخلية نتبع الخطوات التالية (وصف النظام، اختبارات الفهم، التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية، التأكد من تطبيق النظام، التقييم النهائي للنظام).
- حتى تحقق المراجعة الداخلية أهدافها لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية ومن أهم هذه الشروط:
- ✓ تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة.
- ✓ يجب أن تكون المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الوظائف وهذا لضمان الموضوعية والحياد.
- ✓ يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.
- هناك علاقة وطيدة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.
- المراجعة الداخلية تعتبر العنصر الأساسي والمهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ إجراءاتها.

النتائج الخاصة بالجانب التطبيقي:

بعد دراستنا الميدانية لنظام الرقابة الداخلية توصلنا إلى ما يلي:

- المؤسسة محل الدراسة تطبق إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- توجد بعض النقائص في نظام الرقابة الداخلية منها ما يتعلق بالوجود ومنها ما يتعلق بالتطبيق.
- عدم الاعتماد فقط على قوائم الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأنها غير كافية وغير قادرة على إعطاء صورة حقيقية عن نظام الرقابة الداخلية.

الاقتراحات:

- زيادة درجة الاهتمام بمهمة المراجعة الداخلية ومنحها الصلاحية الكاملة التي تساعد على القيام بالمهام والأعمال الموكلة لها على أحسن وجه.
- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة في أسرع وقت.
- استعمال أدوات أخرى لتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى جانب قوائم الاستقصاء مثل خرائط التدفق.
- تطبيق كل الإجراءات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية دون إهمال أي إجراء.

أفاق الدراسة:

في الأخير نقترح بعض المواضيع التي كنا نرجو أن نبحث فيها ونظرت لتركيزنا على موضوع بحثنا لم نقم بها والتي تعكس جوانب أخرى تستحق الدراسة:

- دور المراجعة الداخلية في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.
- واقع المراجعة الداخلية في ظل معايير المراجعة الداخلية.
- تقييم دور الرقابة الداخلية في ظل التجارة الإلكترونية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- 1- أبو هيبه حامد طلبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011.
- 2- أحمد سويلم الحسبان عطا الله، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 3- أحمد محمد سمير، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009.
- 4- طاهر محمد التوهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.
- 5- الخطيب خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 6- الزمر عماد سعيد وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، القاهرة، دون ذكر السنة.
- 7- الصباغ أحمد عبد المولى، أساسيات المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر.
- 8- الصحن عبد الفتاح محمد، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون ذكر السنة.
- 9- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008/2007.
- 10- الصحن عبد الفتاح ا، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- 11- الصحن عبد الفتاح محمد ا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 12- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 13- الطمیزی مطيري، تدقيق الحسابات، دار التقدم العلمي، 2010.
- 14- القباني ثناء علي، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 15- الوردات خلف عبد الله ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

- 16- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005.
- 17- توماس وليام وآخرون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، القاهرة، دون ذكر السنة
- 18- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 19- جمعة أحمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 20- جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 21- جمعة أحمد حلمي، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- 22- خلاصي رضا، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 23- دحدوح أحمد، القاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ص 279.
- 24- رمضان محمد أحمد، المراجعة 01، منشورات جامعة الزعيم الأزهري، كلية الدراسات التقنية والتنمية. دون ذكر السنة.
- 25- سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري-المعايير والقواعد-(مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية. 2008
- 26- سلامة مصطفى صالح، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان 2010.
- 27- عبد الله خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
- 28- عبد الله خالد امين علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والنظرية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر عمان 2004.
- 29- عبد ربه رائد محمد، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 30- غالي جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، الدار الجامعية طبع نشر توزيع الإسكندرية، 2002/2003.
- 31- نظمي إيهاب العزب هاني، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان، 2012.

ثانيا: المذكرات والأطروحات:

- 32- أبو سرعة عبد السلام عبد الله سعيد ، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010.
- 33- الجابري محمد علي محمد، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات الحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن، مذكرة تدرج ضمن متطلبات درجة الماجستير، محاسبة، قسم المحاسبة الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2014.
- 34- براهيم بلال ، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014/2015.
- 35- بن يخلف أمال ، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- 36- توام زهية ، منهجية المراجعة الداخلية في البنوك، مذكرة مقدمة تدرج ضمن نيل شهادة ماجستير، علوم التسيير، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2007.
- 37- حناش حبيبة ، واقع استخدام نظام المعلومات الحاسبي والمالي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتورا في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل واستشراف اقتصادي وتدقيق، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2016-2017.
- 38- شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية مؤسسة، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2008، 2009.
- 39- عيادي محمد لمن، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات الحاسبي للمؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، إدارة أعمال، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 40- قواسمية هيبية ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2016-2017.
- 41- كبلوتي حمزة، اثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس 2015/2016.

42- ملوكي أوس، دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف حوكمة البنوك، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015-2016.

ثالثا: المنتقيات والمؤتمرات:

43- أوكيل نسيم، نصيرة سعدي، واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 12، 11 أبريل 2018، جامعة محمد بوقرة، بومرداس.

44- ربال زوينة وآخرون، معايير التدقيق الدولية والواقع المهني للتدقيق في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11، 12 أبريل 2018، جامعة محمد بوقرة، بومرداس.

45- صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 08-09 مارس 2005، جامعة ورقلة.

46- علون محمد أمين، دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، الأوراق البحثية للمؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات و الاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 19 و20 نوفمبر 2013.

47- لزرقي محمد، قوديح جمال تركي، دور المعايير الدولية للتدقيق والتدقيق الداخلي الكفؤ في حد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11-12 أبريل 2018، جامعة محمد بوقرة، بومرداس.





Direction Audit

Lakharia : le

Réf. N° / DG/DA/ 2018

LETTRE DE MISSION

N°

1. Objet : Cette mission d'audit a pour objet de :

- Suivi des recommandations de l'audit précédent.
- Suivi des créances.
- Réalisation sur programme de maintenance préventive.
- Contrôle de la balance comptable et échantillons d'écritures (pièces justificatives).
- Hygiène et sécurité.
- Vérification de l'application des Orientations et directives de la Direction Générale.

2. Lieu de mission :

3. Date de la mission :

4. Personnes concernées :

- Département administration et finances.
- Département commercial.
- Département technique.
- Service sécurité.

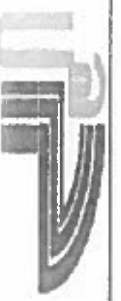
5. L'intervenant :

6. Destination du rapport d'audit :

- Direction Générale.
- Direction Audit.

Cette lettre de mission est établie et approuvée le 10/05/2018.

**LE DIRECTEUR GENERAL /PI
A.AMMI**



Entreprise Nationale des Peintures

Route Nationale N° 05 B.P. 78 Lakhdaria 10002 Bouira Algérie
 (026) 90 11 44 / 90 12 44 FAX : (026) 90 10 04 / 90 10 93
 E-mail : peintures@enapd.dz ou enapd@cectic.dz / Site web : www.enapd.dz



02/08/2017

ENAP/EPE/SPA
 Unité Siège Lakhdaria

BULLETIN DE PAIE
 EPE/Entreprise Nationale des Peintures/SPA

Recrut: le 01/06/1996 NSS:72XXXXXXX60

Nom et Prénom / Qualification / Cat - Ech / Taux - H Unité Serv Matricule Période
 CHEF SECTION 12 4 201,56 1 411 03840Y Janvier 2017

Éléments de Paie	Rubrique	Temps-Nombre ou Base	Taux	Montant à payer	Montants à Retenir
Salair de Base	000	5		34 936,00	
H.S 50%	011		302,32	1 511,60	
H.S 75%	012	0,50	352,71	176,35	
H.S 100%	013	10,00	403,10	4 031,00	
IND CAISSE	016			800,00	
ECHELON DE MERITE	017	2,00	5,00	1 746,80	
IEP	020		39,78%	13 897,54	
IND NUISANCE	040		0,07	2 445,52	
PR I	050		0,13	4 541,68	
PR C	051		20,42%	7 133,93	
IFRI	245		9,50	190,00	
I/V P	320			3 500,00	
IND PANIER	340		150,00	3 000,00	
COTISATION SS	400		9%	6 409,84	
RET MIP	423		2%	1 424,41	
RET IRG	600			14 893,00	
RET Prêt LOGT	619		15,00	6 666,67	
RET Prêt Vie	651		17,00	6 944,44	
RET Avance/salaire	671			6 250,00	
RET PCR	694		1,50%	1 068,31	
RET REPAS CANTINE	433			900,00	
RET REPAS CANTINE	433			2 100,00	
Code 1		Net Imposable	Net à Payer	Total	Total
Mode de Paiement		71 310,68	31 253,76	77 910,42	46 666,67
Virement Bancaire					

Imputation comptable NSC Bulletin de Paie

(03) : ٤٤٠٠٠٠٠٠

	Débit	Crédit
631000: Traitement Salaire de Base	34 936,00	
631010: Heurs supplémentaires	5 718,95	
631204: Indemnité de Caisse	800,00	
631005: Echelons de Merite	1 746,80	
631004: I E P	13 897,54	
631206: IND Nuisance	2 445,52	
631023: IND REND INDIV (PRI)	4 541,68	
631024: PRIME REND COLLE(PRC)	7 133,93	
631206: IND DELOGNEMENT (IFRI)	190,00	
631201: IND UTIL Vie Ple (IVP)	3 500,00	
631026: IND de Panier	3 000,00	
431054: Cotisations cnasat SS		6 409,84
432154: Mutuelle MIP		1 424,41
447300: IRG S/Trait et Salaires		14 893,00
276000: Ret Prêt Vie		6 944,44
276300: Ret Prêt Logement		6 666,67
425310: Ret Avance/salaire		6 250,00
432054: Ret P C R		1 068,31
708000: Ret Repas Cantine		3 000,00
421010: Rummération dues		31 253,75
totaux	77 910,42	77 910,42



041, 2

BP 78 Route Nationale N° 05 Lakhdaria 10002 – Tel : 026 70.46.46 / 70.46.55/ Fax : 026 70.46.39
E-Mail 1 : peintures@enapdz.dz / E-Mail2 : enapsiege@yahoo.fr / Site web : www.enapdz.dz

SIEGE SOCIAL

Direction des Ressources Humaines
Réf.DRH/Nr

Lakhdaria, le

CONTRAT DE TRAVAIL A DUREE DETERMINEE

ENTRE

L'Entreprise Nationale des Peintures (E.N.A.P), unité siège, faisant élection de domicile à route nationale n°05 Lakhdaria, représentée par DRH, dénommée ci-après **L'E.N.A.P**

D'une part,

ET,

Mme Née le à Lakhdaria

Adresse Cité 250 logement Lakhdaria W de Bouira

Dénommée ci-après **L'intéressée**

D'autre part

Il a été convenu et accepté ce qui suit :

Article 01 :

Le présent contrat a pour objet de régir les conditions d'emploi de l'intéressé par l'E.N.A.P, et ce conformément aux dispositions de la législation, de la réglementation du travail et de la convention collective de l'entreprise à laquelle l'intéressée déclare y adhérer sans réserve.

Article 02 :

L'E.N.A.P engage l'intéressée pour une durée de **(06) Six mois Consécutifs** Du auinclus
Au motif d'un accroissement temporaire de l'activité.

Article 03 : L'E.N.A.P engage l'intéressée en qualité de : **Chargée d'études Temporaire**

Catégorie **14** Section **02** Salaire de Base **37 802.00. DA**

En vue de son affectation à **La Direction des Ressources Humaines**

Article 04 :

L'intéressée est soumise à une période d'essai de **(01) Mois**

Durant cette période l'une ou l'autre des deux parties peut mettre fin à ce contrat sans indemnités ni préavis.

Article 05 : En contrepartie du travail fourni, l'intéressée percevra une rémunération mensuelle, constituée du Salaire de base, fixé à l'article ci dessus, et des Primes et Indemnités prévues par la Convention Collective.

Article 06 : L'intéressé sera affilié au régime de la sécurité sociale, de la retraite et affilié à la mutuelle à laquelle adhère l'E.N.A.P.

Article 07 :

L'intéressée bénéficiera des œuvres sociales développées par l'E.N.A.P dans les conditions prévues par la convention collective.

Article 08 :

L'E.N.A.P protégera l'intéressée contre toute atteinte à son intégrité physique ou morale durant ou à l'occasion de son travail.

Article 09 :

L'intéressée peut dans les conditions prévues par la législation et la convention collective exercer le droit de grève. Dans ce cas le présent contrat est suspendu de droit.

Article 10 : Le volume horaire de travail est fixé à **40** heures par semaine.

L'intéressée est tenue au respect des horaires de travail et du mode de contrôle de l'assiduité institué sur les lieux de travail. Sans préjudice des sanctions disciplinaires prévues par le règlement intérieur, toute absence et retard justifiés ou non, sont déduits du salaire de l'intéressée.

Article 11 :

L'intéressée s'oblige à s'acquitter au mieux de ses capacités des tâches inhérentes à son poste de travail dans le cadre de l'organisation mise en place par l'E.N.A.P.

Article 12 :

Dans le cadre du travail, et dans les conditions prévues par le règlement intérieur, l'intéressée est tenue au respect des instructions émanant de la hiérarchie qui lui est désignée par l'E.N.A.P.

Article 13 : L'intéressée est tenue de protéger au mieux de ses capacités, les intérêts moraux et matériels de l'Entreprise.

Article 14 : L'intéressée est tenue à l'obligation de secret professionnel sauf s'il est requis par la loi ou la hiérarchie.

Article 15 : Le présent contrat prend effet à compter du

L'E.N.A.P

L'intéressée

(Lu et Approuvé)

المطابق رقم (05)



المؤسسة الوطنية للدهن
Entreprise Nationale des Peintures



AUTORISATION D'EFFECTUER DES HEURES SUPPLEMENTAIRES

Je soussigné , Directeur des Ressources Humaines, autorise
M.....
Poste..... à effectuer des heures supplémentaires
pour le compte du Service :
le.....

Heure d'entrée :
Heure de sortie :
Pause éventuelle :



طلب تسبيق على الراتب

مديرية الموارد البشرية
رقم : الشهر :

الاسم و اللقب :
المرتب القاعدي :
المبلغ المطلوب بالارقام :
المبلغ المطلوب بالحروف :
تسبيق على / عطلة / اجرة (الشهر) :
يخصم من اجرة :

توقيع الطالب تاشيرة م المستخدمين راي م.م.ب راي م. م

طلب تسبيق على الراتب :

مديرية الموارد البشرية
الرقم : الشهر :

الاسم و اللقب :
المرتب القاعدي :
المبلغ المطلوب بالارقام :
المبلغ المطلوب بالحروف :
تسبيق على / عطلة / اجرة (الشهر) :
يخصم من اجرة :

توقيع الطالب تاشيرة م المستخدمين راي م.م.ب راي م. م

المراجعة رقم: (07)



المؤسسة الوطنية للدهن
Entreprise Nationale des Peintures



SIEGE SOCIAL
DIRECTION GENERALE

DEMANDE DE REMBOURSEMENTS DES FRAIS DE MISSION

Nom : : :

Prénom : : :

Fonction : : :

N° ORDRES DE MISSION	DATES		DESTINATION	HEURES		NOMBRES DE REPAS		Hébergement	Observations
	DEPART	RETOUR		DEPART	RETOUR	MATIN	SOIR		

TOTAL FRAIS DE RESTAURATION : : :

TOTAL FRAIS D'HEBERGEMENT : : :

INDEMNITE KM // TRANSPORT : : :

AUTRES FRAIS : : :

TOTAL DES FRAIS ENGAGES : : :

Le Missionnaire

Visa du Responsable

Visa du Contrôle

Le DRH