

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع:

دور
المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية
دراسة حالة معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية جامعة
البويرة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

من اعداد الطالبة:

- طماش أمينة

لجنة المناقشة

رئيسا حيش علي
عضوا مناقشا عزوز أحمد
مشرفا مداحي محمد

السنة الدراسية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى أمي وأبي وإلى جميع أفراد عائلتي، إلى أبنائي أيمن وعبد

الجليل و زوجي العزيز.

وإلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء والزملاء وإلى كل من ساعدني من

قريب أو بعيد.

شكر و عرفان

احمد الله تعالى واشكره على نعمه وحسن عونه، واصلي واسلم على خاتم

الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بخالص شكري وامتناني للأستاذ الفاضل مداحي محمد على حسن

قبوله الإشراف على هذا العمل، و على توجيهاته ونصائحه .

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل أساتذة كلية علوم العلوم الاقتصادية، وجميع

موظفي جامعة البويرة وبالأخص معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية

والرياضية.

فهرس الجاول

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
4	التطور التاريخي للمراجعة أهدافها	1-1
13	أنواع المراجعة	2-1
52	قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات	1-2
55	من رموز خرائط النظم	2-2
57	يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	3-2

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
48	إجراءات الرقابة الداخلية	1-3
67	الهيكل التنظيمي لجامعة البويرة	2-3
70	الهيكل التنظيمي للمعهد	3-3

الفهرس المحتويات

الفهرس العام

- الإهداء
- الشكر والعرفان
- الفهرس المحتويات I
- فهرس الجداول..... IV
- فهرس الأشكال..... VII
- فهرس الملاحق..... V
- مقدمة عامة..... أ

◀ الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية.

- تمهيد..... 02

* المبحث الأول: عموميات حول المراجعة أو ماهية المراجعة

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة..... 03

المطلب الثاني: أنواع المراجعة..... 09

المطلب الثالث: معايير المراجعة..... 15

* المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية..... 20

المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية..... 23

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية..... 24

* المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية..... 26

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية..... 28

المطلب الثالث: خطوات إنجاز المراجعة الداخلية..... 32

35 خلاصة الفصل -

◀ الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

* المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

36 المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية.

37 المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

40 المطلب الثالث: أهداف وأنواع الرقابة الداخلية.

* المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية

44 المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

47 المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

49 المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية.

* المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

51 المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

56 المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

58 المطلب الثالث: دور المراجع الداخلي في دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

62 خلاصة الفصل -

◀ الفصل الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بجامعة البويرة -

دراسة حالة-.

63 تمهيد -

* المبحث الأول: عموميات حول جامعة البويرة

المطلب الأول: نشأة وتطور جامعة البويرة..... 64

المطلب الثاني: مهام الجامعة وهيكلها التنظيمي..... 65

المطلب الثالث: أفاق جامعة البويرة..... 68

* المبحث الثاني: تقديم معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية

المطلب الأول: تعريف المعهد..... 69

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمعهد..... 69

المطلب الثالث: أهداف المعهد..... 71

* المبحث الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بالمعهد..... 72

المطلب الثاني: الشروط الواجب توافرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع..... 73

المطلب الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية..... 74

77 - خلاصة الفصل.....

- الخاتمة

78..... العامة

82 - قائمة المراجع.....

قائمة الملحق

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	تقرير تقديمي لتبرير الاستشارة المؤداة
02	نموذج لفاتورة شراء للمعهد
03	نموذج لوصل استلام
04	نموذج لبطاقة الالتزام بالقسط

مفحة

مقدمة:

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي واتسعت المؤسسات وتعددت أنماط عمل المؤسسات، هذا التوسع أصبح له تأثيرات ايجابية وأخرى سلبية الأولى تمثل كبر الحصيلة في السوق والأرباح المتولدة عن ذلك، أما الثانية ناتجة عن هذا التوسع الذي من شأنه أن يولد لها شكل من عدم التحكم في المعلومات المستقاة من نظامها وعدم التأكد من صحتها ومصداقيتها.

وتم أن المؤسسة تسعى إلى الوصول لمعدلات نمو سريعة معا لحرص على البقاء والاستمرار فلا بد من اتخاذها للتدابير اللازمة لتجنب الأخطار محتملة الوقوع لهذا نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية أصبحت أمرا ملحا وحتميا للمؤسسات المعاصرة فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كنشاط تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية والمحاسبية لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وكذلك مراجعة أنشطة المؤسسة.

وقد تطورت إجراءات وعمليات المراجعة الداخلية من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة، بحيث تم تركيز جهود إدارة المراجعة الداخلية نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الأكثر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم إجراءات التي تتخذها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها.

حيث أنه وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية، يشكل حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن.

واستنادا على الطرح السابق ارتأينا أن يتمحور بحثنا حول الإجابة على الإشكالية الرئيسة التالية:

الإشكالية الرئيسية:

ما مدى دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

وهنا تظهر لنا عدة تساؤلات فرعية والتي هي كالتالي:

الأسئلة الفرعية:

1. ما هي المراجعة الداخلية وأهم أسسها؟
2. فيما تتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية؟
3. كيف تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات:

1. يعمل المراجع الداخلي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.
2. يساعد نظام الرقابة الداخلية الفعال على ضمان تحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة كما يعين الإدارة في اتخاذ قراراتها.
3. المراجعة الداخلية وسيلة وأداة يتم من خلالها مراقبة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
4. هناك علاقة ايجابية بين مهام المراجع الداخلي و تحسين نظام الرقابة الداخلية.

أسباب ودوافع الدراسة:

1. محاولة فهم المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية لأهميتها البالغة في الوقت الراهن وما صاحبه من تطورات في هذا المجال.

2. الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية من قبل الباحثين لإيجاد الطرق والسبل لتفعيل مراجعة الداخلية فعالة وأكثر دقة ومصداقية.

3. الضعف الكبير الذي تعيشه المراجعة الداخلية في المؤسسات.

4. كون موضوع البحث له علاقة مباشرة بالتخصص المدروس.

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

أهداف الدراسة: إن الغرض من دراستنا لموضوعنا هذا استند إلى عدة أهداف المتمثلة في:

1. عرض الإطار الفكري والنظري للمراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

2. إظهار أهمية المراجعة الداخلية كونها تعتبر أداة فعالة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية.

3. إبراز أهمية المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها بشكل فعال.

4. العمل على الرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية بسن قوانين وإجراءات تعمل على تقليص من نطاق المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

المنهج المتبع: طبيعة البحث اقتضت التعامل مع عدة مناهج من أجل الإلمام بمحتوى الدراسة أهمها:

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

خطة وهيكل البحث:

وحتى نتمكن من الإلمام بجوانب البحث وتحليل الإشكالية المطروحة ومحاولة اختبار الفرضيات المذكورة

اعتمدنا تقسيم الدراسة كما يلي:

الفصل الأول: جاء الفصل الأول مدخل عام للمراجعة الداخلية بحيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث

كما يلي المبحث الأول عموميات حول المراجعة من حيث المفهوم والتطور لفروض والمعايير والمبحث الثاني كان تحت عنوان ماهية المراجعة الداخلية وتضمن نشأة المراجعة الداخلية المفهوم والخصائص، يليه المبحث الثالث الذي وهو أساسيات المراجعة الداخلية ويحتوي على أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها وكذا خطوات إنجاز المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: جاء الفصل بعنوان نظام الرقابة الداخلية وتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كان أولها

بعنوان ماهية نظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثاني فهو عن مقومات نظام الرقابة الداخلية إجراءاته ووسائله وأخيرا المبحث الثالث الذي تمحور حول تقييم النظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث: جاء بعنوان دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية بجامعة البويرة وتم تقسيم

الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول حول نشأة ووظائف وأهداف الجامعة، أما المبحث الثاني فهو واقع

المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية بجامعة البويرة، وأخيرا المبحث الثالث والذي احتوى على دور المراجع

الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول

تمهيد:

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المؤسسات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك التطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة للتأكد من فاعلية المراقبة الداخلية وكلما كبر حجم المؤسسة ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال.

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

وحتى نوضح ماهية المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، فإننا سنتطرق في هذا الفصل

المعنون بالإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية إلى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

- المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تلعب المراجعة دورا هاما في تحقيق تقدم ونمو كل من الوحدات الاقتصادية والمجتمع لما تضيفه من ثقة في المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة.

أولا: نشأة وتطور المراجعة

إن المتتبع لتاريخ تطور المراجعة يلاحظ أن بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية يرجع إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) Institute of internal auditors في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع الانتفاع بخدماتها، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة، حيث تم في عام 1947 إصدار قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية صادرة من معهد المراجعين الداخليين، وفي عام 1957 تم الإصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية، وعام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية على أنه مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المنشآت المختلفة، وقد تتميز وخاصة في المنشآت الكبيرة بأمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية، وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد المراجعين الداخليين على صعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريرا بنتائج دراستها، وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1987، وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعين الداخليين والجهات التابعة له تعد

بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة، وعرفت المراجعة الداخلية حينها على أنها وظيفة تقوم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقوم أنشطتها وهدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المسورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم مراجعتها، وفي عام 1996 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية صادر عن معهد المراجعين الداخليين وتم صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية عام 1999 والجدول التالي يوضح أهم مراحل تطور التاريخي للمراجعة الداخلية⁽¹⁾.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنسية، الحكومة	رجل الدين كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعلية، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود الصديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية: الجزائر، 2003، ص ص 8-7.

(1)أخلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 30، 33.

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

ثانياً: تعاريف حول المراجعة:

تعددت تعاريف المراجعة من طرف الباحثين و العلماء ومن أهمها نجد:

التعريف الأول: "المراجعة هي عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقومها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق"¹.

التعريف الثاني: "عرف bonnault et germond المراجعة بأنها اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب، من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل علي نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"².

التعريف الثالث: "المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات³، فالمراجعة الداخلية هي وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، وتهدف المراجعة

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

² مذكرة تخرج حول المراجعة الداخلية ودورها في البنوك، من اعداد الطلبة ساعد سمية وحسن مسعودة، 2010/2012، ص 11.

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

الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنطوية بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل، التقييم، التوصيات، المشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم مراجعتها¹."

ومن خلال التعاريف السابقة للمراجعة الداخلية يمكن استخلاص التعريف الآتي: تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تقوم على أساس فحص وتقييم أنشطة المؤسسة وذلك كخدمة لها، وتقوم بتقديم النصح والإرشاد للمؤسسة.

ثالثا: أهداف المراجعة: باعتبار أن المراجعة أداة رقابية فعالة تعمل كركيزة أساسية للتحقق من صحة البيانات المحاسبية والتأكد من دقة القوائم المالية، فإن هدفها يتعدى أن تكون مقياس للكشف عن الأخطاء التي ارتكبت أو التلاعبات التي تتم في تلك البيانات، بل إن كل ذلك ليس الهدف من عملية المراجعة لأن العملية الأخيرة تتحقق تلقائيا أثناء المراحل المختلفة التي تم بها عملية التحقق من صحة البيانات والقوائم المالي، ومن ثم يتعين على المراجع أن لا يكتف بما هو موجود في الدفاتر، بل عليه أن يستعمل خبرته في اكتشاف العمليات غير المقيدة.

حتى تحسم تلك البيانات إلى نتائج حقيقية تعبر عن المركز المالي لتكون بذلك المراجعة قد أدت دورها وحققت أهدافها التي يمكن أن نلخصها فيما يلي²:

1- عرض القوائم (الإفصاح): يعني أن المراجع بتحقيق من العناصر القوائم المالية المقدمة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فيتخذ إجراءات عملية للتحقق من صحة جميع البيانات، وبما أن الإفصاح يجب أن يشتمل على كل ما جاء القوائم المالية، وما ألحق بها، فإن هدف عرض القوائم يجب أن يستوفي جميع العناصر الجوهرية فيها.

¹مذكرة تخرج حول أهمية المراجعة القانونية، إعداد هلال نبيلة وكاسل رزيقة، 2014/2015، ص5.

²رؤوف عبد المنعم تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة من الفكر والتطبيق، دار الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة، 1987، ص 319.

2- **شرعية وصحة المعلومات المالية (الشمولية):** يقوم المراجع بالتحقيق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس فعليا التغيرات في موارد والتزامات الشركة، ومن ثم كان يجب أن تكون تكل العمليات والبيانات المدعومة بالنظام الجيد للرقابة الداخلية وعلى المراجع أن يقيم ذلك النظام حتى يسهل عليه معرفة طبقية وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها حتى يتمكن من إبداء رأيه بشكل موضوعي وعادل وصادق وفعال، ومن جهة أخرى يتعين على المراجع التأكيد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعملية.

3- **الملكية (الحقوق والالتزامات):** يجب التحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحياة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا، وعلى الإجراء المتبع غالبا التحقق من هذه الملكية يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال توفر عقود الإيجار وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حالة الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار الشمولية، وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل، فإن المراجع يجب أن يتحقق من أن المدفوعات القابلة لاستخدام هذه الأصول اعتبرت مصروفات ولم يتم رسملتها.

4- **استقلالية الفترة المالية :** ويرتكز هذا الهدف على التحقق من أن الإيرادات والتكاليف خصصت بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، ومن هنا يتعين على المراجع النظر في كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية والتي يجب ان تكون مسجلة.

كما يجب أن يتحقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تندرج ضمن نشاط الفترة الحالية موضع المراجع، وهذا الهدف يتطلب أيضا إعادة حساب قيم معينة فضلا عن تحديد كافة الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، وبالطبع فان الهدف يجب أن يتحقق ويطبق على كل عناصر القوائم المالية.

5- **التقويم:** عادة ما تقوم الصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما اقل، وذلك طبقا لمبادئ محاسبية متفق عليها، كما تفرض بعض النشرات الحديثة الإفصاح عن التكاليف التاريخية

المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمؤسسات الكبيرة، وقد يتم مراجعة التكاليف التاريخية والتحقق منها بفحص الأدلة والثبات المستند، كما يجب التحقق من قيم السوق للأوراق المالية المتداولة بالرجوع للأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية، أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الراكد، فإنها تقدر عن طريق التقديرات المحايدة.

6- الوجود(الحدوث): يقوم المراجع بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول والحقوق، ومن جهة أخرى فيما يتعلق بحسابات الخصوم للتأكد من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، وبالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود أنها تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية التكلفة على الدليل.¹

المطلب الثاني: أنواع المراجعة وفروضها

أولاً: أنواع المراجعة

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

وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

1- من حيث نطاق عملية المراجعة:

-**المراجعة الكاملة:** وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني

محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كانت المراجعة الكاملة تفصيلية، حيث يقوم المراجع بفحص القيود

كاملة، وهذا عندما كانت المؤسسات ذات حجم صغير، أما الآن وتوسع الأعمال ونشوء الصناعات الكبيرة

وشركات المساهمة وعدم قدرة المراجع بالقيام بمراجعة جميع العمليات وكافة المستندات والسجلات فقد أصبحت

المراجعة كاملة إجبارية¹.

-**المراجعة الجزئية:** المقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض

العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع

على بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص

المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم

اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من

فحصها، ويجب على مراجع الحسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من

فحصها، ويجب على مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه

¹محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص18، 19.

القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق¹.

2- من حيث توقيت المراجعة: يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ونميز بين نوعين هما².

- **المراجعة المستمرة:** يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.
- **المراجعة النهائية:** وتتميز تلك المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الحتمية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي تحققها المراجعة النهائية³.
- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم مراجعتها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها وإقفالها.
- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المراجع ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إل بعد الانتهاء من عملية الإقفال.
- أما أوجه النقد التي توجه إلى المراجعة النهائية فأهمها:
- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة، وخاصة إذا أخذنا في الاعتبار عامل الزمن كعنصر محدد لانتهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأي الفني للمراجع.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 10.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العملية والعملية للتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 43، 47.

³ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، ص 43، 47.

• إن القيام بعملية المراجعة بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة، أداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم بأنه لن تكتشف الأخطاء إلا في نهاية السنة المالية وبذلك فلديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء بعملية المراجعة.

• إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء، لأن التوقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

3- من حيث درجة الإلزام لعملية المراجعة: تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين¹:

أ. **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تفرضها التشريعات القانونية التي تلزم المشروعات بضرورة استخدام مدققي الحسابات لتدقيق حساباتها لضمان الحفاظ على حقوق الجهات المتعددة التي لها علاقة بالبيانات المحاسبية الخاصة بالمشروع.

ب. **المراجعة الاختيارية:** هذه المراجعة تتم بإدارة أصحاب المشروع واختيارهم دون وجود إلزام قانوني يفرض عليهم تعيين مدقق حسابات لمشروعاتهم.

4- من حيث الاختبارات: تنقسم إلى نوعين²:

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

¹ أشرف محمد عباسالرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 27.

² محمد بوئين، مرجع سبق ذكره، ص 15.

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

-من حيث القوائم بعملية المراجعة: تنقسم إلى نوعين هما¹:

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

-المراجعة الداخلية: هي نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة المؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة التوجيه، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبكلفة معقولة².

ونظراً لتعدد أنواع المراجعة فنقوم بتلخيص الأنواع في الجدول التالي:

¹ رأفت محمود سلامة، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص 39.
² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمق، جامعة سطيف، سنة 2011، ص 13.

جدول رقم (1-2): أنواع المراجعة.

نوع المراجعة	طبيعة المراجعة	المعايير الموضوعية	طبيعة تقارير المراجعة
القوائم المالية	بيانات القوائم المالية.	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.	رأي عن مدى صدف وعدالة القوائم المالية.
الالتزام	البيانات التي تتعلق بالقواعد والقوانين والسياسات.	السياسات الإدارية، القوانين التنظيمية، وأية متطلبات أخرى.	ملخص لعملية المراجعة وتحديد درجة ومدى الالتزام.
التشغيل	بيانات التشغيل والأداء.	الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الجهة المسؤولة.	مراجعة الكفاية والفعالية وأعضاء التوصيات.

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

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

ثانيا: فروض المراجعة

تعرف الفروض على أنها معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد

الأخرى، وتمثل الفروض الأساسية فيما يلي:

1. قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات

المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة

ومصادقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى¹.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع: هذا الفرض يعني عدم وجود

تعارض حتمي، يعني استحالته، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما،

فيإدارة المشروع، قد ترى أن من مصلحتها العاجلة أو من مصلحة المشروع أن تخفي بعض البيانات عن المراقب،

وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراقب متيقظا لهذا الاحتمال.

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

3. **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو توطئية:** يثير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التوطئية¹.

4. **فرض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** إن قوة الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليما كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة الاختيارية أمرا ممكنا من جهة أخرى.

5. **التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:** يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية وجدول النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة الموافق المعينة.

6. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعني هذا الفرض إنه إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك والعكس صحيح².

7. **مراقبة الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط:** يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجعة على أساس أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، تشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى لتحقيق الأهداف المتوخاة من العملية³.

¹عبد الفتاح صحف، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 28.

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

³رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة دراسة حالة البنك الخارجي الجزائري BEA وكالة البويرة (37)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، 2012/2013، ص 21.

المطلب الثالث: معايير المراجعة.

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

1. / المعايير العامة: تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجيح وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب فهي معايير مرتبطة بشكل مباشر بالتكوين الذاتي لمراجيح الحسابات، ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج ثلاث معايير وهي¹:

أ. التأهيل العلمي والعملية: لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل.

وفي مجال المراجعة المالية يخضع المراجع لمتطلبات معينة للدخول إلى ممارسة المهنة ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعليم الرسمي المنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكيمة وشخصية عن أداء مهمة المراجعة ومن ثم فإن مهمة المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون على "فرض التزامات المهنية".

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010، ص 20-23.

مذكرة تخرج، المراجعة الداخلية ودورها في أداء البنوك، 2010/2011، ص 33-36.

ب. **الاستقلالية:** غالبا ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية للمراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لا شيء إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين فقط في اتجاههم الذهني عند أدائهم عملية المراجعة (الاستقلال في الحقيقة) حيث يتعين أن يكون استقلالهم عن العميل مدركا عن طريق المستخدمين (الاستقلال في المظهر)، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم عدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء اتجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث¹.

ت. **العناية المهنية الواجبة:** تنص معايير الأداء المهني للمراجعة على ضرورة تأدية كافة أعمال المراجعة بامتياز وعلى مستوى عال من العناية المهني والتفوق المهني هو مسؤولية قسم المراجعة الداخلية بصفته الوظيفية، وكذلك مسؤولية كل فرد من العاملين فيه بصفة الشخصية، حيث لا بد من توافر الكفاءة المهنية للعاملين بها وأن يوفر المهارات الملائمة في المراجع الداخلي للقيام بهذه المهمة ويجب أن يتوافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة الداخلية حيث يعتبر الإشراف على قسم المراجعة الداخلية هو مسؤولية مباشرة تقع على عاتق رئيس القسم وهي عملية مستمرة تبدأ بالتخطيط وتنتهي بإعداد تقرير المراجعة ومتابعة ما ورد به من توصيات، ويجب أن يكون هناك جهات متخصصة لتدريب العاملين الجدد في قسم المراجعة الداخلية ولا يترك ذلك للأفراد لمراجعة أعمالهم حيث أن ذلك يؤثر على معيار الاستقلال للمراجع الداخلي كما يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وأن يجيد المراجع الداخلي أساليب التعامل الشخصي مع الغير "العلاقات الإنسانية" ويهتم بتوافر المعلومات والمهارات ويسعى إلى التعليم المستمر ويبدل العناية المهنية المعقولة².

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية وتوافر التأهيل العلمي والعملية تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيثر

¹ أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 9،7.

² ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 44.

على معايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلاً غير مستقل ولم يبذل العناية المهنية اللازمة وليس مؤهلاً علمياً أو عملياً، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة¹

2./ **معايير العمل الميداني:** وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها المعايير التالية:

— **معيار دقة وتخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين:** يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة، حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها وقد تم استيعابها من طرف المساعدين، حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع هذه العملية واختلاف العناصر التي تخضع لها، ويجب قبل وضع خطة التدقيق التعرف على المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل².

ويجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخطة الموضوعية خصوصاً بالنسبة للموظفين الجدد، ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.

— **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** هنا يجب على المدقق دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية التقدير الحسابات، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق وحكمه الشخصي، وأما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المطبقة فعلاً وحسب الخطة المرسومة لها، ويتعذر في بداية التدقيق أن تحدد بصورة كاملة درجة الثقة التي يمكن وضعها في نظام الضبط الداخلي عند تقرير مدى الاختبارات التي يجب أن

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 47، 49.

² نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 47، 49.

—مذكرة تخرج، المراجعة الداخلية ودورها في اداء البنوك، 2011/2010، ص ص 33-36.

تقتصر عليها إجراءات التدقيق، إذ أن هذه الثقة تكون مبنية على فروض لا تؤذيها الاختبارات التي يجريها المدقق الخارجي فيما بعد بل قد تكشف هذه الاختبارات عن أن الحالة تختلف عما وصف له في البداية، وهذا بدوره قد يقتضي إعادة النظر في برنامج التدقيق وتنقيحه لأن الاختبارات أثبتت عدم صحة الفروض الأولية التي بني عليها المدقق برنامجه الأصلي، وقد يؤدي هذا التنقيح إلى توسيع نطاق اختبارات التدقيق أو تعديل التركيز من مرحلة التدقيق إلى غيرها أو التعديل مواعيد إجراءات التدقيق¹.

— **معيار إعداد التقرير (إبداء الرأي):** وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتتضمن المعايير التالية²:

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

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

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

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

* **معيار الإفصاح التام:** وينص هذا المعيار على إعداد التقارير على أن يتحقق المراجع من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا يقوم المراجع بالإشارة في ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح غير

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 79، 80.

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

كاف بدرجة معقولة، حيث أن يشير المراجع في هذه الحالة في تقريره، ولا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة بالقوائم المالية¹.

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

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص 47.

² نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 52.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة لمساعدتها في التوصل إلى تحقيق الأهداف المرسومة لها، ولقد ازدادت أهميتها في وقتنا الحالي وخاصة في السنوات الأخيرة من قبل المؤسسات.

وسوف نقوم بعرض أكثر تفصيلا من خلال المبحث.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المراجعة الداخلية.

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

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

وفي وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية¹.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه (يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"².

ثانيا: مفهوم المراجعة الداخلية: تعدد تعاريف المراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، ومن أهم التعاريف نذكر:

التعريف الأول: « المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من اجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من المراقبة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل المراقبة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية.»³.

¹ سعودي مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة حدود سليم بطولقة ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبين جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2013، ص6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

³ الدكتور رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دارهومة للطباعة والنشر والتوزيع-الجزائر 2013، ص31.

التعريف الثاني: «هي نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة»¹.

التعريف الثالث: «هي وظيفة تحقيق وتقييم للمراقبة الداخلية والتي تمارس بطريقة دورية في المؤسسة لكي تساعد المسؤولين بمختلف مستوياتهم للسيطرة على نشاطاتهم وتحسينها أكثر»².
وعرف كذلك Etienne المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، وظيفتها مستقلة للتقييم الدورية للعمليات لصالح المديرية العامة².

التعريف الرابع: «عرفها مجمع المحاسبين الأمريكيين على أنها: مراجعة العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل الأشخاص يعينون أو يستخدمون وفق شروط خاصة»³.

التعريف الخامس: «عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI على أنها هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة بهدف مراقبة وتسيير المؤسسة، يقوم بهذا النشاط قسم مستقل عن الأقسام الأخرى، إن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا الفحص الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية، وبصدق المعلومات وبشرعية العمليات، وفعالية التنظيمات ووضوح وملائمة الهياكل»⁴.

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

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

* تعمل المراجعة الداخلية على تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ طارق عبد العال، حوكمة الشركات والأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص 288.

² محمد التهامي، طواهري مسعد صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 33.

³ محمد التهامي، طواهري مسعد صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 33.

⁴ بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 08.

- * تسهل عميلة فحص جميع السجلات والدفاتر المحاسبية بشكل أكثر دقة.
- * تساعد على تقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف العيوب والثغرات.
- * المراجعة الداخلية تقوم بمراجعة العمليات المالية وحماية أصولها.

المطلب الثاني: خصائص المراجعة الداخلية.

تتميز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص وهي¹:

- المراجعة الداخلية وظيفة شاملة: فهي في المؤسسات وفي كل الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة.
 - المراجعة الداخلية وظيفة دورية: حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.
 - الاستقلالية: رغم أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المراجع أن يكون مستقلاً حتى يتسم عمله بالموضوعية.
- إضافة إلى تلك الخصائص نذكر الخصائص التالية:

- المراجعة الداخلية دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.
- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تسعى إلى ترشيد قرارات الإدارة توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب.

¹ منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، ص 97.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة.

من خلال العرض السابق لمفهوم المراجعة الداخلية يتبين لنا أن للمراجعة الداخلية أهمية بالغة ومجموعة من

الأهداف كما يلي:

أولاً: أهداف المراجعة: تتمثل أهم أهداف المراجعة في النقاط التالية¹:

أ. **هدف الحماية:** كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان هدف المراجع الداخلي ينصب على:

— حماية أصول المنشأة.

— التأكد من المواثمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة.

— التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشأة.

ب. **هدف البناء:** ومع تطور المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف

البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص والشكل التالي

يوضح لنا هدي المراجعة².

ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية³: ترجع أهمية المراجعة إلى أهميتها البالغة داخل المؤسسة، وكلما كبر حجم

المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مراجع الحسابات أكثر صعوبة نظراً

¹ثناء علي القباني ونادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص29، 30.

² بلعالي السعدي، أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBABG برج بوعريج-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 14.

³ بلقاسم بعوج، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المراجعين

الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة

2013/2014، ص ص10، 11.

لاستخدام هذه المكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية، ويمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

وعموماً فأهمية عملية مراجعة الحسابات وأثرها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات.
- يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير المراجعة والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.
- تكوين ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

ومن ناحية أخرى فكون المراجع عضو في التنظيم وهو مكتب المراجعة، فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال ويرمي هذا النوع من الاتصال -ويسمى الاتصال الموجه إلى الداخل- إلى تحقيق الأهداف التالية:

- * خلق الوعي لدى المراجعين بأهداف مكتب المراجعة.
- * تعليم المراجعين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب المراجعة.
- * زيادة فعالية المراجعين في الإطلاع على كل ما يجري في كتب المراجعة.

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الداخلية

لقد أصبح للمراجعة الداخلية دورا بارزا في الوقت الحالي، ويرجع الفضل في ذلك إلى القائمون على هذه المهنة والهيئات التي أبدت اهتماما بها، وهذا حرصا منهم للحفاظ على المعايير العالية للمهنة والتأكد من جعل المراجعة الداخلية وظيفة إدارية في المنشآت للعمل على تحقيق الأهداف المرجوة.

المطلب الأول: أنواع المراجعة الداخلية: من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقويم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما.

حيث أن مجال تطبيق المراجعة الداخلية واسع، إذ يقوم على أساس الرقابة الداخلية للمؤسسة كما أنها تعتمد على الفحص ومدى احترام القوانين والأنظمة وبالتالي تنقسم إلى¹:

❖ **المراجعة المحاسبية المالية:** لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطا بالمعلومات المحاسبية

والمالية والتأكد من دقتها وصحتها، حتى يتسنى للمؤسسة الاعتماد عليها في رسم البيانات واتخاذ القرارات الإدارية، بهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية والمالية إلى فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب الوقوع في الأخطاء، تتعلق بالسيير، حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية:

1. **المحاسبة العامة:** وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة،

حول حسابات النتائج... إلخ.

2. **المحاسبة التحليلية:** يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى صحة حساب التكاليف والهوامش من

خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات.

3. **معطيات الموازنات التقديرية:** تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي ومن الموازنات تجد

موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج... إلخ.

¹عطا الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن 2009، ص 61، 62.

4. المعطيات الإحصائية: لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.

❖ المراجعة الإدارية: ويقصد بها المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة للتأكد من كفاءة وفعالية

هذه الوظائف من خلال:

- تقييم واختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء.
- تقييم وفحص شامل للعمليات المشروعة.
- تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين.
- أما في وقتنا الحاضر فيشترط في المراجعة أن تقوم على الشمولية لكافة عمليات المؤسسة لتشمل نطاق المراجعة المالية والالتزام القانوني ونطاق المراجعة الإدارية والمراجعة الإستراتيجية الذي يختص بمعالجة القصور في التخطيط الإستراتيجي، والذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسة مما يؤدي إلى مخاطر المعلومات والتركيز على مراجعة المخاطر في عملية التخطيط الإستراتيجي لتحديد نقاط الضعف فيها من أجل دعم فعالية الإدارة العليا المؤسسة حيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الإستراتيجية جانبا مهما من جوانب عملية المراجعة الإستراتيجية.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية:

أولاً: الاستقلالية: يجب أن يكون المراجع بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له استقلال التام عنها ولا يكون لها أي تأثير عليه، أي مستقلاً عن باقي الوظائف المتواجدة في المؤسسة، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية يتمتع باستقلالية كافية بما يسمح بأداء المسؤوليات الخاصة بها، ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية¹:

1. / مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة وهي:

- * المستوى الإداري التابع له المراجع.
- * الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية.
- * سلطة التعيين والعزل.

2. / الموضوعية: تتمثل في:

- * تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة لداخلية.
- * تحديد حالات التعارف الاختصاصات داخل القسم.
- * تغيير وتبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر.

3. / الاستقلالية:

— يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، ويجب أن يكون المراجعين الداخليين موضوعيين عند أداء عملهم.

¹عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 44.

ثانيا: الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي: ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية¹:

1. الكفاءة العلمية: حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة، والتي يتوافر فيها قدرا مناسباً من التعليم لممارسة هذه الوظيفة.
 2. الخبرة العملية: بمعنى أنه يجب أن يمتلك العاملين في إدارة المراجعة الداخلية خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية.
 3. الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية: فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهما ومتقيدا بالمعايير المهنية عند ممارسة أعمال المراجعة.
 4. دراسة وفهم العلوم السلوكية: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يكون لبقا وبارعا في تعامله مع الأفراد والاتصال بهم بفاعلية.
 5. توافر الصفات الخلقية: ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.
- وخلاصة هذا المعيار أنه يجب على المراجع الداخلي أن يمتلك المعرفة والمهارة وغير ذلك من الملكات اللازمة لأداء المسؤوليات.

ثالثا: نطاق العمل: يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص وتقييم مدة كفاية وفاعلية نظام الرقابة

الداخلية في التنظيم المعين وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة.

ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع القيام بما يلي²:

— مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية، التشغيلية، الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه

المعلومات وتصنيفها، ثم اعتمادها في اتخاذ القرارات المختلفة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المعايير الأمريكية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مجلة للدقق، دار النهضة العربية، القاهرة، العدد 63-64، أ ب 2005.

² فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 106.

— مراجعة النظام الموضوعة للتحقق من الالتزام بتلك السياسات، الخطط والإجراءات القوانين واللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.

— مراجعة الوسائل والمحافظة على الأصول والتحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكنا.

— تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

— مراجعة العمليات أو البرامج من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعة، وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

يتبين من خلال هذا المعيار بأنه يساهم بدرجة كبيرة وترشيد القرارات التي تم تنفيذها، وما هي أهم النتائج المتوصل إليها للقيام بالإجراءات التابعة واللازمة، وبذلك تتحدد المسؤوليات المختلفة.

رابعاً: إدارة قسم المراجعة: تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يتولى المراجع الداخلي إدارتها بطريقة مناسبة، ويكون مسؤولاً عن تلك الإدارة بحيث¹:

1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدهت الإدارة العليا وقبلها محل الإدارة.

2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.

3. تناقش 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:

1. تكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات الإدارة.

2. يقوم بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة.

3. يوفر سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشداً للعاملين معه في الإدارة.

4. يضع برنامجاً لاختيار وتطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 225.

5. يقوم بالتنسيق بين جهود كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.

6. يقوم بوضع وتنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة وتقييم أعمالها بصفة مستمرة.

خامسا: أداء عمل المراجعة الداخلية: ويتمثل في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية والتي تتضمن العناصر التالية¹:

1./ تخطيط عملية المراجعة الداخلية: حيث يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتخطيط لكافة خطوات

وإجراءات المراجعة الداخلية، حيث تتضمن عملية التخطيط تحديد ما يلي:

— أهداف المراجعة الداخلية.

— برنامج أداء مهمة المراجعة الداخلية.

— تخطيط للمراجعة والموازنات المالية.

— تقارير النشاط.

2./ فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها كافية، ملائمة، مفيدة وتخدم عملية المراجعة الداخلية.

3./ التبليغ بنتائج المراجعة: حيث يجب على المراجع الداخلي بعد أن يصل إلى النتائج الخاصة بعملية المراجعة أن

يقوم بتصنيفها وتبليغها إلى المستويات الإدارية المختلفة والمعنية هذه النتائج، عن طريق إعداد تقرير بنتائج المراجعة

الداخلية.

4./ متابعة تنفيذ هذه النتائج: لا تكتمل عملية المراجعة الداخلية إلا بقيام المراجع الداخلي بمتابعة ما توصل إليه من

نتائج وما تم تحديده من توصيات، حتى يتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة والمطلوبة بناء على نتائج المراجعة

الداخلية.

¹ سعودي مبروك رياض، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المطلب الثالث: خطوات إنجاز المراجعة الداخلية:

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتتبع مجموعة من الخطوات من أجل الوصول إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية وتتضمن ما يلي:

1. التحضير لمهمة المراجعة الداخلية: يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة القيام

بالتحضير الجيد للمهمة، وتتم عملية التحضير للمهمة عبر مرحلتين.¹

* **الأمر بالمهمة:** هو عبارة عن التفويض التي تعطيه المؤسسة للمراجع الداخلي ويكون على شكل وثيقة مكتوبة وقد يكون على شكل أمر شفهي.

* **الدراسة والتخطيط:** وتعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمراجع الداخلي لإنجاح مهمته، حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلائم مع الأهداف المسطرة ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الآتي:

- **الإطلاع والفهم:** حيث يقوم المراجع الداخلي بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة من أجل معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.
- **خطة التقارب:** وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجع الداخلي من جمعها.
- **تحديد موقع الخطر:** ويقوم المراجع بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط.
- **التقرير التوجيهي:** ويحدد التقرير مهمة المراجعة الداخلية ونطاقه، كما أنه يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها.

2. تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية: من أجل القيام بعملية المراجعة الدالية لا بد من العمل بها على مراحل

أساسية، حتى نفهم طريقة أداء المراجعة الداخلية بصيغة أفضل¹.

¹ إبراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 278.

وقبل أن يقوم المراجع الداخلي بأداء مهمة المراجعة الداخلية لابد له أن يقوم بالتحضير والتخطيط الجيد،
لأنهما يعبران النقطة الأولى من أجل بدء عملية المراجعة.

وهنا يركز المراجع على العناصر التالية:

* دراسة الوحدة أو النشاط موضوع الوحدة.

* التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

* خطة عمل المراجعة.

* برنامج المراجعة.

3. التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية: تعبر هذه الخطوة الأخيرة في إنجاز المهمة وتشمل أربعة مراحل وهي:²

أ. التقرير الأولي للمراجعة: ويتم إعداده من خلال أوراق تحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والتلاعبات ويعتبر هذا التقرير أساساً إعداد التقرير النهائي.

ب. حق الرد على الأشخاص المراجع أعمالهم: ويكون عن طريق عقد اجتماع بين الأشخاص المراجع أعمالهم وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ المراجعة، والهدف من هذا الاجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها، وتكون مدعومة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، وبعد عرض الهدف يتدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والتوصيات.

ت. التقرير النهائي: يتم إعداد التقرير النهائي في صورته النهائية بعد انتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة من أجل إعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المرجعة الداخلي وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، 2010، ص 20-23.

² عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في البيئة تكنولوجيا المعلومات عولمة أسواق المال دار الجامعة، مصر،

2006-2006، ص 521.

المقترحة لمعالجة المشكلات التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير النهائي واضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المحدد.

متابعة تنفيذ التوصيات: يعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها، وبناء على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ التوصيات.

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر المراجعة الداخلية ذات أهمية بالغة للمؤسسات إذا ظهرت الحاجة الماسة لها مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وذلك بغية التعرف على مدى الكفاءة في تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة من طرف الإدارة العليا، وكذا التوجيهات المعمول بها. كل هذا كان سبب في ضرورة وجود وظيفة المراجعة الداخلية والتي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة، إذا يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية كل هذا بهدف اكتشاف العيوب والأخطاء والتلاعبات الموجودة والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب لتجنب أكبر قدر ممكن من الخسائر، كل هذه العوامل ساعدت على زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية وعززت مكانتها في المؤسسات في الوقت الراهن.

الفصل الثاني

تمهيد الفصل الثاني:

من أهم الأسباب التي أدت لظهور المنظمة الرقابية الداخلية هي الحاجة الماسة إلى آلية تعمل على ضبط العمل وكفاءة العاملين من جهة وسرعة إنجاز الأعمال الخارجية المتعلقة بالمؤسسة من جهة أخرى، مثل مراجعة الحسابات وهي تمثل مجموع الإجراءات والضوابط التي بفضلها تسهر الإدارة العامة ومختلف هيكلها في المؤسسة على احترامها لكسب طرق تسيير ملائمة لتحقيق أهدافها.

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

فالرقابة الداخلية تعتبر الركيزة الأساسية في المؤسسة لتحقيق الأهداف والخطط المرسومة، وبناء على ذلك تم

تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية.

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

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

لقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، وفضلا عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها. ولعدم تأخر نتائج المراجعة الخارجية، كانت المراقبة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة العملية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة حيث أن قوة أو ضعف نظام المراقبة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيع لحالة المؤسسة¹.

المطلب الأول: نشأة نظام الرقابة الداخلية:

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

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

أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطة إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو إلى توزيع السلطات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتدقيق - دار الجامعية مصر، 2006، ص381.

في الوقت ومكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة، فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات وحتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من نظام للرقابة الداخلية السليم¹.

المطلب الثاني: تعريف نظام الرقابة الداخلية

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

التعريف الأول: عرف هنري فايول الرقابة بأنها " التحقيق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية وذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها، وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة) التي هي ضرورية ولازمة ليست فقط للخدمات والمشروعات بل أيضا جهد جماعي مهما كان غرضه².

التعريف الثاني: عرف السلوكيون من بينهم رائد الفكر السلوكي الحديث "تيري جورج" الرقابة على أنها قدرة المدير على التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير في سلوك الأفراد في تنظيم معين وهذا بدوره يؤدي إلى النتائج المستهدفة³.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، ط 1، 1998، ص 132.

² علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 25.

³ نفس المرجع، ص 25.

التعريف الثالث: عرف إيضاح معايير التدقيق الدولية "ISA" رقم (55) الرقابة الداخلية بأنها: "عبارة عن

العملية التي تنفذ عن طريق مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو المسؤولين الآخرين ويتم تصميمها لتوفير تأكيد معقول

بأن المؤسسة سوف تحقق عدد من الأهداف والتي تقع داخل ثلاثة مجموعات هي:

● إمكانية الاعتماد على إعداد التقارير المالية؛

● فعالية كفاءة أعمال المؤسسة؛

● الالتزام بالقوانين واللوائح¹.

التعريف الرابع: عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) Government Accountability Office

الرقابة الداخلية على أنها: "هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة

عليها، ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة

والإنتاجية، البرمجة، الكفاءة، والاقتصاد، الفعالية، وتشجيع التعاون بين العاملين واتحاد السياسات الإدارية

المناسبة"².

التعريف الخامس: على حسب (IFACI) Institut français de l'audit et du control للمعهد الفرنسي

للمدققين والمراقبين الداخليين التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة

التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف تشمل على احترام السياسة

الإدارية المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة

الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تمديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت

المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية مصر، 2006، ص 381.

² عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم، المفاهيم-الوظائف-العمليات، مجموعة النيل العربي، طباعة نشر توزيع، 2001، ص 246.

³ محمد تهمي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص

التعريف السادس: عرفت لجنة حماية المنظمات COSO المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها العملية المتخذة من طرف مجلس الإدارة، والموظفين الآخرين من أجل توفير ضمان معقول بما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على التقارير المالية الالتزام بالقوانين والنظم¹. من خلال ما تطرقنا إليه فيمكن استخلاص التعريف للرقابة الداخلية بأنها لا تقتصر فقط على النشاطات المتعلقة بالرقابة في حد ذاتها من الناحية المالية ولكن أيضا مع تلك التي لها علاقة مع التسيير والتخطيط إذا فالرقابة الداخلية تسمح بـ:

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

¹ إيمان أحمد محمد رويحة، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم إلى: المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، ص 09. -دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج، 2016/2017.

المطلب الثالث: أهداف وأنواع الرقابة الداخلية

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

أولاً: أهداف الرقابة الداخلية:

1. حماية الأصول¹: يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية والأصول.

الحماية: تتعدد التفسيرات الخاصة بكلمة "حماية" فقد يقصد بها الرقابة من الأخطار المتعمدة في معالجة العمليات، وبما أن هناك تعمد، أي تخطيط مدروسا بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية، فإن ذلك يعد "غشاً"، وغير المعتمد في معالجة العمليات واستخدام الأصول، وقد يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب فيها مثل: الغش، الاختلاس، السرقة بالإضافة إلى الأخطاء وأخطار الحرائق، وطبق الرأي لجنة الإجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين، فإن كلمة "حماية" تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش، أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها. وأما الأصول المقصودة حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية، العقارات، التجهيزات والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون وغيرها.

وتتم حماية الأصول الثابتة بصيانتها والمحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة والمستمرة هذه، عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوافرة بالإضافة إلى كون ك المدخلات خلال الفترة المالية المعنية كاملة وقانونية ومصروح بها ومثبتة².

¹ بطين عبد المالك، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمة -دراسة حالة المؤسسة المينائية سكيكدة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص ص61-60.

² نفس المرجع، ص61.

2. **التحكم في المؤسسة:** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، إذ ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوع على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها¹.

3. **تشجيع العمل بكفاءة:** إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية².

4. **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن احترام السياسات الإدارية من شأنه أن يحقق للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية.

ثانياً: أقسام الرقابة الداخلية: ينقسم نظام الرقابة الداخلية إلى:

❖ **الرقابة المحاسبية:** وتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام المؤسسة المختلفة ومخازنها.

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

¹ العمري إيمان، دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان، القنطرة، بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص ص 49-50.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 90-92.

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

والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية¹.

❖ **الرقابة الإدارية:** وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها ووسائل متعددة مثل: الكشوفات الإحصائية ودراسات القوت والحركة وتقارير الأداء والرقابة على الجودة والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية واستخدام الرابط والرسم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين².

وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية في ما يلي³:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط بالكيان على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالي، لتكون هذه التقديرات الأساسية ي عقد المقارنة.
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للاسترشاد بها على سبيل المثال سياسات وإجراءات (الشراء، الإنتاج، التوظيف وغيرها).

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمرجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005-2006، ص 58.

² عبد الرزاق سالم الرحالة وآخرون، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، دار الإعصار العلمي، ط 1، عمان، 2012، ص 127.

³ كمال الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبية والمراجعة، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، 2006، ص 231.

– وضع نظام خاص بما لا يتعارض مع مصالح المنشأة ليضمن سلامة اتخاذ القرار على أساس أن أي قرار إداري لا يتخذ إلا بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار إن الإصدارات المهنية فرقت بين الرقابة المحاسبية والإدارية حيث أوضحت تلك الإصدارات مكونات كلا النوعين.

❖ **الضبط الداخلي:** إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقصي العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل

بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه:

مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تصنعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية

ومستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول

المؤسسة وسجلاتها وحساباتها¹.

¹ أحمد حمّس جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، ط 1، دار الصفاء، عمان، الأردن، 1999، ص 99.

المبحث الثاني: الإطار العملي لنظام الرقابة الداخلية.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم الأنظمة الموجودة داخل المؤسسات ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مقوماته الأساسية والإجراءات وكذا وسائل نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

أجمع الباحثون على الأهمية البالغة لتوفر مجموعة من المقومات الأساسية في نظام الرقابة الداخلية والتي يمكن إنجازها في النقاط التالية:

1. هيكل تنظيمي إداري: أي تنظيمية للمشروع تعمل على تقسيم أعمال ونواحي النشاط فيه إلى أقسام وفروع رئيسية تتفرع منها أقسام فرعية أخرى، كما تتضمن الخطة التنظيمية أيضا تحديد المستويات. والاختصاصات في أقسام المشروع ومستوياته الإدارية بحيث يتوفر عنصر التنسيق بين هذه الأقسام، ولكي يتم تنفيذ الأعمال بتناسق وانسجام وتعاون بين جميع الإدارات والعاملين فيه والاستقلال الوظيفي للإدارات وتحديد السلطات والواجبات أي لا يقوم شخص واحد بمراقبة نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تزوير في السجلات يجعل اكتشافه أمرا صعبا لم يكن مستحيلا وعندما يتحقق استقلال الوظائف ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة وتفويض السلطات التي تناسب مع المسؤوليات¹.

2. نظام المعلومات المحاسبية: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميم تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة للنظام الرقابة الداخلية.

¹ حسين أحمد الطرونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2012، ص 138.

انطلاقاً مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

* الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تتمثل مصادر البيانات وتدققها.

* تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات.

* تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف

نتطرق إلى العناصر المكتملة لذلك:

— وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، وكما توضح المسؤوليات.

— وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية.

— إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها.

— وجود نظام تكاليف فعال.

3. إجراءات تفصيلية: إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح

إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص

بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها وفي هذا الإطار

ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق

رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر أن هذا

المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والأخطاء ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه¹.

4. اختيار الموظفين الأكفاء: مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دوراً مهماً في إنجاح وتحقيق مبتغيات

المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يتركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

أهدافه، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، يراعي في اختيار الموظفين العناصر التالية¹.

— شهادات في ميدان العمل.

— خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.

— الالتزام بالسياسات المرسومة.

— احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين ويزيد من كفاءة الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

5. **مستويات سلامة الأداء:** في جميع الإدارات ولجميع المستويات في مراحل المشروع لما يكفل أقصى إنتاجية

ممكنة ويضمن السير بالسياسات الإدارية المرسومة في الطريق الذي خطط لها وتتضمن ذلك وضع مستويات

الأداء المختلفة في معايير أو مقياس أو أنماط تحديد ما يجب أن يكون عليه التنفيذ الفعلي وكل مرحلة من

مراحل العمل، وذلك لضمان تقييد العاملين بتنفيذ هذه المعايير بما يحقق سير العمليات وفقاً للأسس التي

حددها الإدارة دون حدوث خطأ أو انحراف وكذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية.

6. **نظام دقيق لمراقبة وتقويم الأداء:** يهدف إلى تحقيق الرقابة على التنفيذ ومقارنته بالأهداف المحددة مقدماً

وتحديد الانحرافات عنها وتحديد أسبابها والمسؤولية عنها بهدف تصحيح هذه الانحرافات، وتتم مراقبة الأداء في

جميع المستويات الإدارية بطريقة مباشرة، بل يقوم كل مسؤول بمتابعة أداء رؤوسيه وبطريقة غير مباشرة بالاستعانة

بأدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية أو التكاليف المعيارية وغيرها².

¹ نفس المرجع، ص 86.

² حسين أحمد الطروانة، مرجع سبق ذكره، ص 140.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة من هـ وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الفعلية للمؤسسة لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له.

❖ 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 فرص رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها واستخراج المستندات من أصل من عدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول¹.

❖ إجراءات تخص العمل المحاسبي: وتشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل نظام المحاسبي في

مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في المراحل من عملية التسجيل الدفترية إلى غاية إجراء عملية الجرد، وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

— إصدار تعليمات بعدم التسجيل المحاسبي في دفتر المؤسسة لأي مستند إلا إذا كان هذا الأخير يحمل توقيع الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، ب س ن، ص 129.

– إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث لأن هذا الإجراء من شأنه أن يقلل من عمليات الغش والتلاعب من جهة، ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من معلومات في الوقت المناسب.

– المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم بحيث لا يجب إشراك أي موظف في عملية المراجعة بالأعمال التي قام بتأديتها.

– إجراءات الجرد الدوري للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية وما هو موجود فعلا في الواقع.

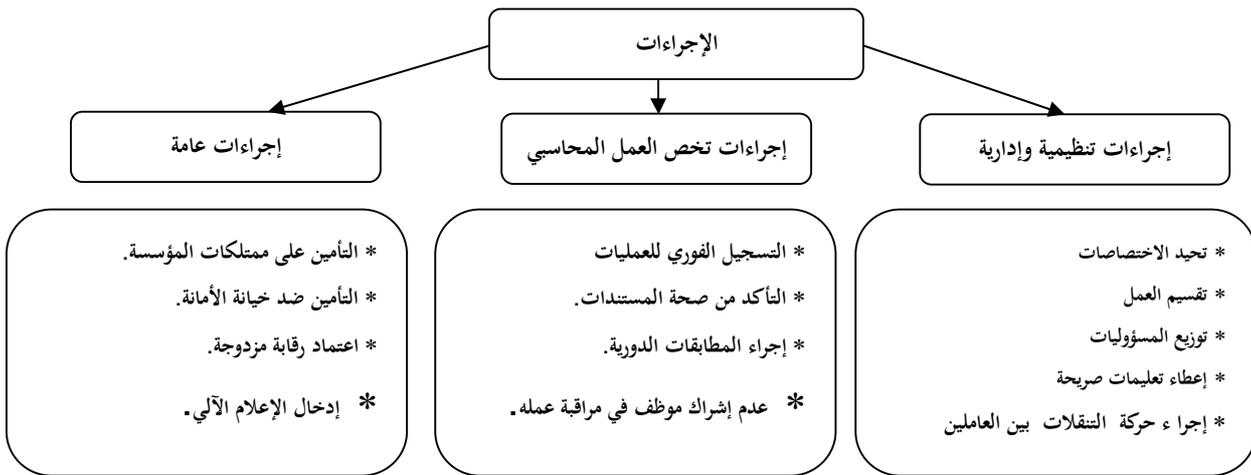
❖ **إجراءات عامة:** بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل

المحاسبي، هناك إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها، وتمثل في التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة، والتأمين ضد خيانة الأمانة، والاعتماد على رقابة مزدوجة خاصة على النقدية، وذلك باعتماد الإمضاء المتعدد للشيكات خاصة، وضرورة إدخال نظام الإعلام الآلي الذي يسمح بتخزين الكم الهائل من

المعلومات ومنح نتائج ذات دقة وفي وقت قصير¹.

❖ ويمكننا توضيح إجراءات الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

❖ **الشكل رقم (02-01): إجراءات الرقابة الداخلية:**



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

2003، ص 123.

¹ طواهر التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص 105.

المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

إن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على عدة وسائل يتمثل أهمها فيما يلي¹:

1. الخطة التنظيمية: وجب في أي مشروع وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي

تحدد محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف

المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمؤسسة

الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين

الوظائف، إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي تكون في الخطة التنظيمية هي كالاتي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية من مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود ورقابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية تكون عبر النقاط التالية:

- * البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.
- * وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

* حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صدقي، مرجع سبق ذكره، ص 86-87.

2. الطرق والإجراءات: تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلي فأحكام وفهم 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 الإدارة في المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى، سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على من إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغمضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهداف المرسومة¹.

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 التالي²:

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

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² نفس المرجع السابق، ص 88.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية علاقة وثيقة، إذ تزداد أهميتها مع التطورات الحالية التي أصبحت تمص مختلف أنشطة المؤسسة.

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

حتى يتمكن المراجع الداخلي من جميع البيانات والوثائق التي تفيد كفاءة عمل النظام، عليه استعمال وسائل وأدوات المتمثلة في قوائم الاستقصاء، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

● قائمة الاستقصاء المزدوجة (قوائم الاستبيان): تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم بدء قيام المراجع

بمهمته، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية للإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف

المؤسسة، وعملياتها المختلفة، فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية

المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراءات العمليات وتؤدي الوظائف وتوضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة

الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في

تحقيق رقابة داخلية فعالة¹.

وفي العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة بها ويعيدها

للمراجع ولا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية

نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفاءتها لأغراض الرقابة ونتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات، فقد تم

تطويرها بحيث تحقيق الأهداف المتوخاة آخذة في عين الاعتبار ما يلي:

— مراعاة احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية، تمكن المراجع من كتابة خطاب

تفصيلي لعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه.

— مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل الأسئلة والتحقيقات التي تمت للتأكد منها.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1998، ص 142.

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

الجدول رقم (01-02) قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات

غير منطبق	لا	نعم	الأسئلة
			<p>1. هل يقوم الموظف المسئول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية؟</p> <p>2. هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد؟</p> <p>3. هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا؟</p> <p>4. هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب إجمال العملاء؟</p> <p>5. هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟</p> <p>6. هل يستلم إشعار الإضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك؟</p> <p>7. هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟</p> <p>8. هل يتم مراجعة الجاميع اليومية لآلة تسجيل النقدية مع المقبوضات اليومية؟</p>
		التاريخ	<p>تم إعداده بواسطة:</p> <p>توقيع المراجع الأول:</p> <p>توقيع المراجع:</p>

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998، ص 223.

• التقرير الوصفي للرقابة الداخلية: تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة الاستبيان في تقييم نظام

الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريق الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب

أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة

الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي عدم الجدوية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم

بالإجابة، وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة، يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات

المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن مراجعة المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع رؤساء المصالح والعاملين، الملاحظة، الاختبار والاستفسارات، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة، وتكتب المذكرة تبعاً لطريقة تنظيم عملية التقييم (طريقة الدوران، طريقة وحدات النشاط أو طريقة بنود التقارير المالية المنشورة) فإذا كانت طريقة البنود هي المستعملة يقوم المراجع بكتابة وصف للإجراءات الرقابية الخاصة بكل بند رئيس من بنود القوائم المالي، النقدية، المخزون، الأصول الثابتة¹.

● **أسلوب خرائط التدفق:** تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز والأشكال، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات ودراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات، كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام ويكون متفهماً لهذه الرموز². كيف يجب أن يراعي المراجع ما يلي عند إعداد لخرائط التدفق³:

— إن تدفق المعلومات بالخرائط يتجه من الأعلى إلى الأسفل ومن الشمال إلى اليمين، فإذا صادف وأن كانت المعلومات تتدفق في اتجاهات أخرى وغير ذلك فهنا يجب تحديد الاتجاهات وذلك بواسطة الأسهم.

— إن كل رمز يمثل مداخلات أو مخرجات يجب أن يتصل برمز آخر يصف العملية التي أنجزت والتي غيرت من المعلومات الواردة في مستند المداخلات أو المخرجات سواء في القيمة أو الشكل.

¹ إدريس عبد السلام أشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، ط4، 1996، ص ص 67-68.

² شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 111.

³ إدريس عبد السلام أشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 67.

– يجب استعمال نقطة الربط عند الانتقال من صفحة لأخرى أو من عملية لأخرى، وهذا الرمز دائما يستعمل في نهاية وفي بداية عملية أخرى مكتملة لها.

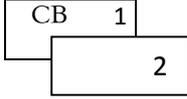
– إن الرمز الذي يمثل إجراء عملية معينة يمكن أن يتصل برمز أو أكثر من رمز.

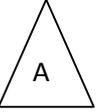
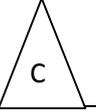
– إن أي مداخلات تدخل النظام لابد أن ينتج عنها مخرجات.

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

ولقد استخدم المركز الأمريكي للمعايير رموزا نمطية لإعداد خرائط النظم نوضح أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-02): من رموز خرائط النظم

وثيقة	
إعداد وصل طلب من نسختين	
الحركة الفيزيائية للوثيقة	
إرسال فاتورة للعميل	
وثيقة إرسال مرتبة ترتيب نهائي حسب:	

	-أبجدي
	-رقمي
	-زمني

المصدر: غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، فرع ادارة الاعمال، قسم علوم التسيير، كلية

الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003/2002، ص 79.

أسلوب فحص النظام المحاسبي: وهنا يحصل المدقق على قائمة بالتسجيلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ. ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على ظروف خاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري وخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين أسلوبين أو أكثر من أساليب دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعدين وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعملة وان الأسلوب مجرد إجراء عادي لان الجزء المفهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بالحكم الدقيق حول نظام الرقابة الداخلية.¹

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

1 خالدا أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 177.

توجد علاقة وثيقة بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية فكل منهما تكمل الأخرى ويمكن إبراز ذلك في أهم النقاط التالية:

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

-يشمل نشاط المراجعة الداخلية: مراجعة مالية ومراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة تشغيلية وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، وتقييم الأداء من فاعليته وكفاءته.

-يعد المراجع الداخلي احد العاملين بالمؤسسة فان قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة وإتمام عملية الرقابة^{1, 2}.

الجدول رقم (02-03): يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في الشركة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة المؤسسة و تحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتحسين فاعلية عمليات الرقابة والتوجيه.
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الضبط الداخلي والمحافظة عليه، ومراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الضبط الداخلي عند تنفيذ مسؤوليتها الإشرافية.	تحديد صلاحيات المراجع عند تأدية عمليات المراجعة، وإعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على المعلومات التي يحتاجها في عملية المراجعة.

مسرؤوليات المراجع الداخلي	يتضمن مجال عمله فحص وتقييم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة.	تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة وكيفية إنجاز عمل الرقابة الداخلية.
الأقسام	تنقسم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبة وضبط داخلي.	تنقسم المراجعة إلى مالية وإدارية وإستراتيجية.
الأدوات	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي هدفهم تأمين سلامة وتنفيذ عمليات المحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية تهدف إلى تقييم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأصول.

المصدر: عطا الله احمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراءة للنشر والتوزيع، سنة 2009، ص64.

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

يمكن أن نقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

أولاً: دور المراجعة الداخلية في دراسة الرقابة الداخلية.

*دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: فعلى المراجع أن يحقق المعرفة الكافية والفهم الكامل للنظام المحاسبي، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة بها وذلك للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار اختبارات المراجعة، ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة بعض العناصر مثل الهيكل التنظيمي، والطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية، والطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.¹

*التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية: يمكن للمراجع الداخلي أن يعد تقييماً مبدئياً لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لذا النظام، وقبل إعدادة للتقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التحريب ومثال ذلك أن يختار عملية تم إنجازها، ويكرر الخطوات التي يتضمنها النظام، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد بان الإجراءات المستخدمة تطبق وفقاً لنا ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

*إجراءات اختبارات المراجعة: حيث يتم إجراء كل من:

-إجراءات المراجعة التحليلية: وتساعد هذه الاختبارات المراجع في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وعندما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.¹

-اختبارات الالتزام: تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أن الأساليب الرقابية تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية فان ذلك يرر له الاعتماد على النظام وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق.

-اختبارات التحقق: يتم بموجبها دراسة النسب الهامة، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة.

ثانيا: **مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية أهم المراحل التي يقوم بها المراجع من خلال فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة، وتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المراحل التالية:

***وصف الأنظمة والإجراءات:** في هذه المرحلة يتمن المراجع في الإجراءات ويحاول فهم عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في تقييمه لتقوى وضعف الرقابة الداخلية.

1- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة: يلاحظ المراجع بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة وطريقة عملها والعلاقات الموجودة بينها والتعبير عنها، كما يمكنه استعمال طريقة الاستجوابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة.²

حيث هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة وهي:

1مذكرة تخرج: "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، تناي علي، 2016/2017، ص 55-56.

2مذكرة تخرج: "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، تناي علي، 2016/2017، ص 57.

-احترام السلم التنظيمي في إجراء الاستجابات.

-التذكير بالمهمة وأهدافها حتى لا تعطى أجوبة خاطئة من طرف الموظفين.

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

-سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعليه توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

2- **خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:** انطلاقا من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات

وإجراءات الرقابة الموضوعة على شكل وصف كتابي، ويستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، ففي

العمليات المعقدة تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

-تسهيل عملية الفهم والاتصال.

-طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.

-استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح

للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

***الاختيار والفهم:** يقوم المراجع باختيار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف

الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي واختيار بعض العمليات، وعمليا تتم

هذه العملية في السنة الأولى بشكل يتزامن مع وصف النظام، وليس الهدف منها البحث عن الأخطاء ولكن

التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة.¹

***التقييم الأولي لنظام المراقبة الداخلية:** يعد المراجع تقييما أوليا لنظام الرقابة الداخلية بمجرد فهمه لهذا النظام،

وقبل إعدادة لهذا التقييم يقوم باختيار الأعمال التي تم إنجازها ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة

الداخلية.

¹خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 118-119.

*اختبارات الاستمرارية: يتأكد فيها المراجع من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، ولهذا الاختبارات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بان الإجراءات التي راقبها هي مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

*التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء او عدم التطبيق لنقاط القوة، هذا إضافة إلى نقاط الضعف عند التقييم الأولي للنظام.

بناء على نقاط القوة والضعف المتوصل إليها يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، تمثل تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع للإدارة.¹

1ملكرة تخرج: "دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، تباي علي، 2016/2017، ص 57.

خلاصة الفصل الثاني:

الرقابة الداخلية هي إحدى العمليات التي تتم من طرف المؤسسة وهذا بهدف ضمان السير الحسن لنشاطاتها الداخلية بالحفاظ على الأصول ومصداقية المعلومات المحاسبية والالتزام بتنفيذ تعليمات الإدارة، بهدف تسهيل عمل المراجع الداخلي من خلا تقييم نتائج الاختبارات ومدى الالتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها.

حيث يتكون نظام الرقابة الداخلية من رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي للعمل على ضمان التحديد الواضح للمسؤوليات وتطبيق الإجراءات داخل المؤسسة من خلال توجيه الأفراد إلى العمل في مهامهم بأعلى كفاءة ممكنة، وهذا ما يتطلب تقييم دائم لنظام الرقابة الداخلية و محاولة التعرف على نقاط القوة والضعف وتصحيحها في الوقت المناسب.

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

الفصل الثالث

تمهيد الفصل الثالث:

نتيجة لأهمية هذا الموضوع واتساعه كان لا بد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني وذلك من اجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، وسنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية وتم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول جامعة البويرة.

المبحث الثاني: تقديم معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية.

المبحث الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول جامعة البويرة

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بجامعة البويرة محل الدراسة، من خلال التعريف بنشأتها وتطورها التاريخي بالإضافة إلى مهامها وهيكلها التنظيمي، وأفاق الجامعة.

المطلب الأول: نشأة وتطور الجامعة:

أولاً: نشأة الجامعة:

جامعة البويرة المسماة جامعة أكلي محند والحاج جامعة جزائرية تقع في ولاية البويرة، تأسست سنة 2005 باعتبارها مركزاً جامعياً، تابعة لجامعة بومرداس، ترسخت جامعة سنة 2012.

انشات جامعة أكلي محند والحاج البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-241 المؤرخ في 14 رجب علم 1433 الموافق ل 04 يونيو سنة 2012 المتضمن إنشاء جامعة البويرة، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع علمي ثقافي ومهني تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ترتب عن صدور المرسوم التنفيذي المشار إليه أعلاه إعادة هيكلة الجامعة لتصبح مشكلة من ست كليات و معهدين وهي على التوالي:

- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

- كلية العلوم والعلوم التطبيقية.

- كلية علوم الطبيعة والحياة وعلوم الأرض.

- كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية.

- كلية الآداب واللغات.

- كلية الحقوق والعلوم السياسية.

- معهد علوم وتقنيات النشاطات الرياضية والبدنية.

- معهد التكنولوجيا.

ثانيا:مراحل تطور الجامعة:

2001-2002:إنشاء ملحقة تابعة لجامعة محمد بوقرة بومرداس تتضمن تخصص العلوم القانونية والإدارية.

2002-2003: فتح تخصص اللغة العربية.

2005-2006: يتمثل في استحداث تخصص آخر ترقية الملحقة إلى مركز جامعي مع الحقوق والعلوم السياسية

بالإضافة إلى العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

2006-2007: فتح تخصص العلوم الإنسانية والاجتماعية.

2007-2008: فتح ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

2008-2009: فتح ميدان العلوم والتكنولوجيا.

2010-2011: بالإضافة إلى قسم علوم تقنيات النشاطات البدنية والرياضية، فتح ميدان الآداب واللغات.

2011-2012: فتح كلية علوم الطبيعة والحياة وعلوم الأرض.

2012/06/04: ترقية المركز الجامعي إلى جامعة.

2014-2015:فتح قسم العلوم الإسلامية.

المطلب الثاني:مهام الجامعة وهيكلها التنظيمي

أولا: مهام الجامعة:

تتمثل مهام الجامعة حسب ما ورد في المرسوم التنفيذي رقم 03-279 المؤرخ في 24 جمادى الثانية 1424

الموافق ل 23أوت2003 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 06-243 المؤرخ في 04 رمضان 1427 الموافق ل 27

سبتمبر 2006 المحدد مهام الجامعة والقواعد الخاصة بتنظيمها وسيرها كالأتي:

-تتولى مهام التكوين العالي والبحث العلمي و التطوير التكنولوجي.

-تكوين الإطارات الضرورية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

-تلقين الطلبة مناهج البحث وترقية التكوين عن طريق البحث وفي سبيل البحث.

-المساهمة في إنتاج ونشر معمم للعلم والمعارف وتحصيلها وتطويرها.

-المشاركة في التكوين المتواصل.

وتتمثل المهام الأساسية للجامعة في مجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي على الخصوص فيما يلي:

-المساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي .

-المساهمة في ترقية الثقافة الوطنية ونشرها.

-المشاركة في دعم القدرات العلمية الوطنية.

-تأمين نتائج البحث ونشر الإعلام العلمي والتقني.

-المشاركة ضمن الأسرة العلمية والثقافية الدولية في تبادل المعارف وإثراءها.

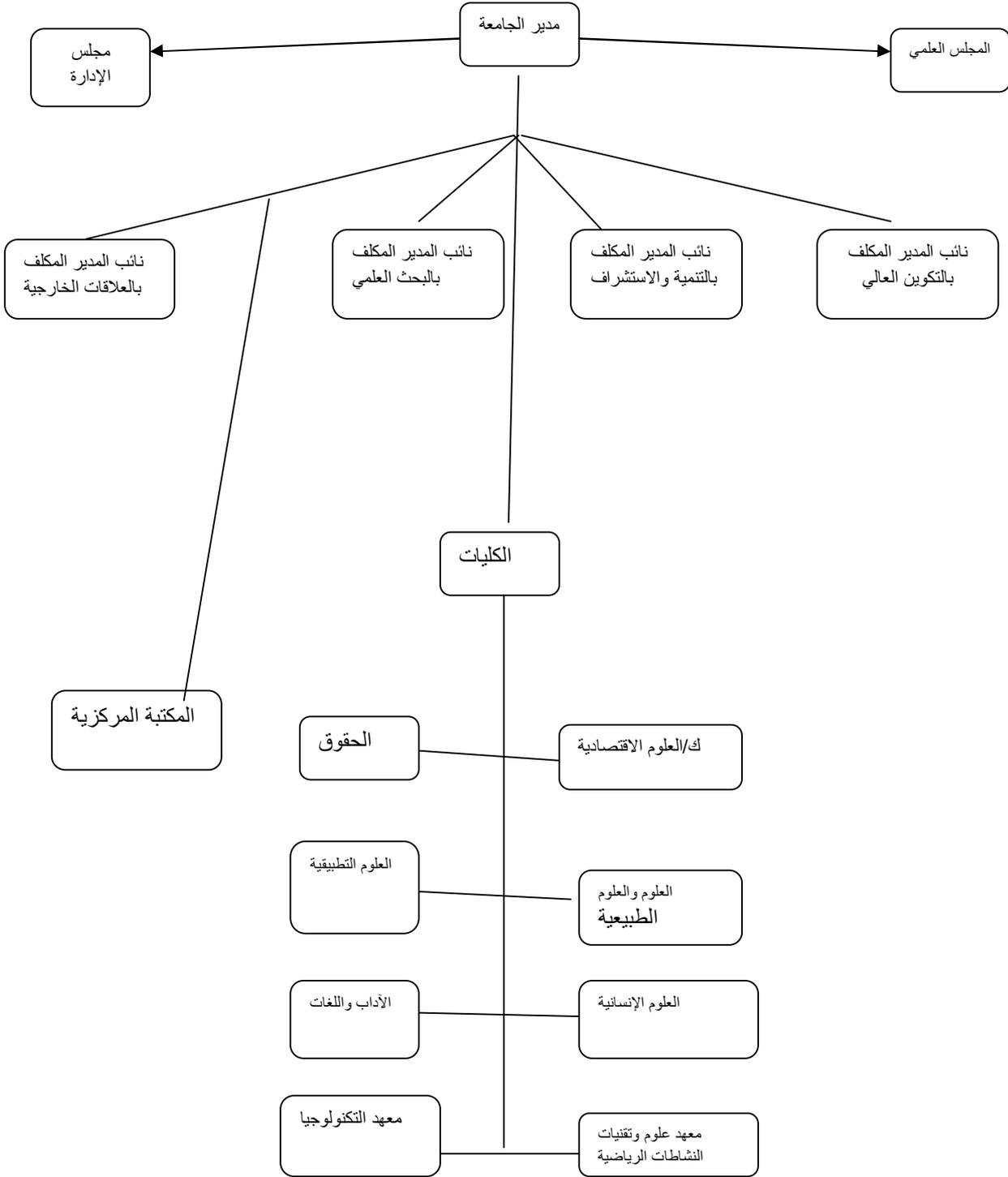
ثانيا: هيكلها التنظيمي:

يعتبر الهيكل التنظيمي للجامعة من بين العوامل التي تؤدي إلى إبراز طريقة نشاطها، فانتظام الوظائف وتربطها

يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه، حيث تسعى الجامعة إلى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال

إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

الشكل رقم (02-03): الهيكل التنظيمي لجامعة البويرة:



المصدر: الموقع الإلكتروني الخاص بجامعة البويرة.

المطلب الثالث: أفاق الجامعة

ينظر المشرفون على الجامعة على أنها:

- جامعة عصرية تستثمر في التنمية الاقتصادية المستدامة وكذلك المساهمة في الجهود المبذولة في التنمية السوسيو-اقتصادية للبلد.

- جامعة نموذجية تسمح لكل أفراد الأسرة الجامعية من تنمية قدراتها في محيط مؤسسي ديناميكي.

ويمكن لجامعة البويرة الفتية أن تتطور بصفة تدريجية ولكي تستطيع أن تكون نموذجية عليها أن تأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- انفتاح الجامعة على المحيطين الاقتصادي والاجتماعي.

- ضرورة أقلمة النشاطات الجامعية مع الحاجات النوعية للاقتصاد الوطني والتنمية المحلية.

- انتهاج السياسة الوطنية للبيئة التي تمكن من المحافظة على الموارد الطبيعية في إطار سيرورة عملية التنمية المستدامة.

- تنمية الموارد البشرية عن طريق توفير الظروف الملائمة للأساتذة الباحثين.

- الإرادة في تطوير التعاون الدولي عن طريق تسطير برامج تكوين خاصة بالأساتذة في مختلف ميادين اختصاصهم.

المبحث الثاني: تقديم معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية .

بعد أن قمنا بإعطاء بطاقة تعريفية لجامعة البويرة وتطورها وأهم مهامها، وكذا هيكلها التنظيمي، ومختلف أفاق الجامعة، سنتطرق إلى التعريف بمعهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية وهيكله التنظيمي وأهم أهدافه، وما هو واقع تقييم المراجع الداخلي لنظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر جوهر دراستنا.

المطلب الأول: تعريف معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية.

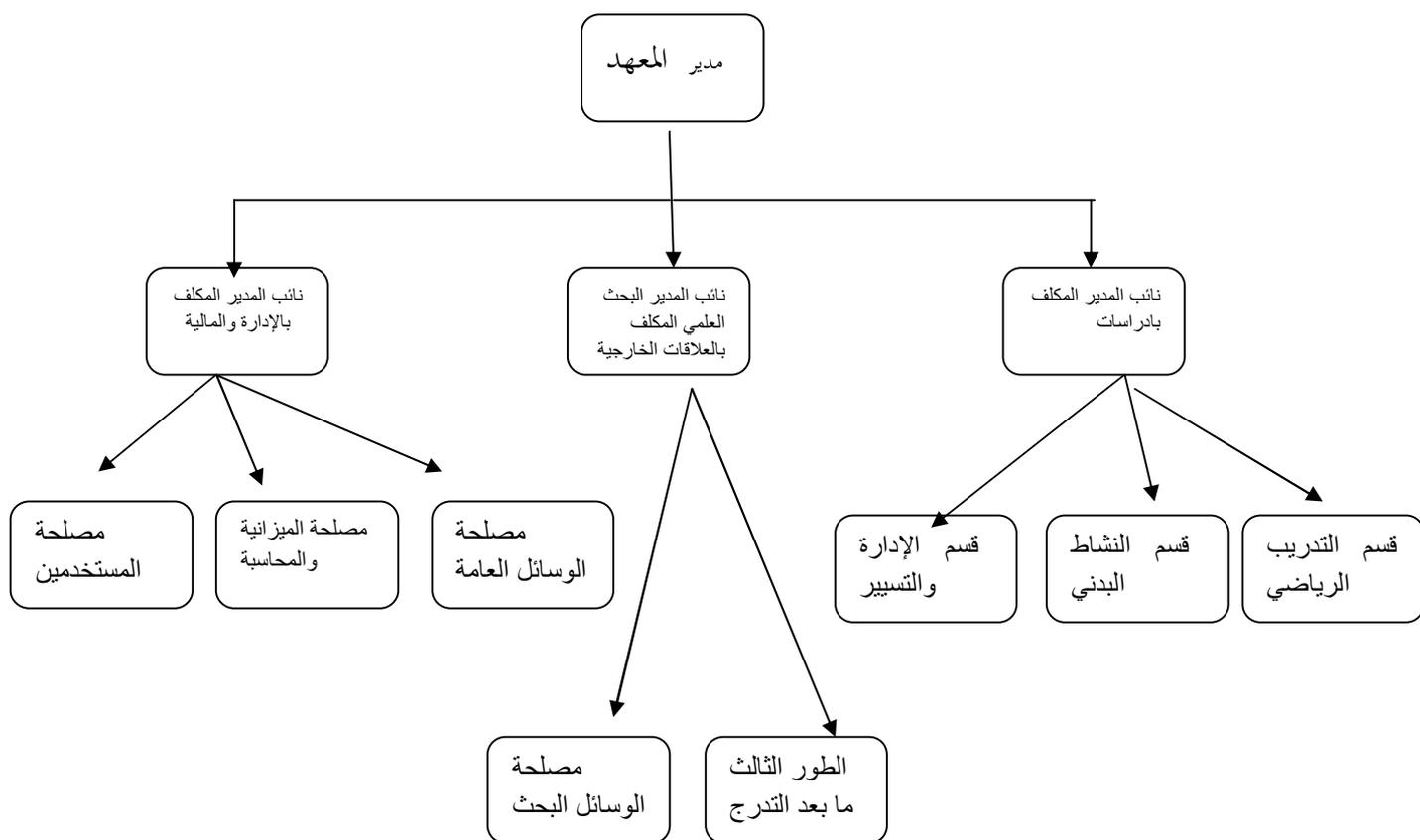
يعد معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية من بين معاهد جامعة البويرة، انشأ تماشياً مع الإصلاحات الجامعية وإعادة هيكلة جامعة البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-241 المؤرخ في رجب عام 1433 الموافق ل 04 يونيو سنة 2012 المتضمن إنشاء جامعة البويرة، ووفقاً للمادة التي تحدد عدد الكليات والمعاهد الجامعية.

جاء إنشاء المعهد الذي كان عبارة عن قسم انشأ بناءً على القرار الوزاري رقم: 263 المؤرخ في: 07 سبتمبر 2010 المتضمن فتح ليسانس في التدريب الرياضي بمسار أكاديمي بجامعة البويرة، وبناءً على القرار الوزاري رقم: 248 المؤرخ في 01 أكتوبر 2012 المتضمن فتح الأقسام على مستوى المعهد لدى جامعة البويرة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمعهد.

يعتبر الهيكل التنظيمي للمعهد من بين العوامل التي تؤدي إلى إبراز طريقة نشاطه، فانتظام الوظائف وتربطها يؤدي بالضرورة إلى مساهمة المحيط الذي يعيش فيه، حيث يسعى المعهد إلى الاهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط.

الشكل رقم (03-03): الهيكل التنظيمي لمعهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية.



المطلب الثالث: أهداف المعهد

يعتبر معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية مؤسسة تعليمية تابعة لجامعة البويرة تسهر على التكوين العلمي وفق معايير الجودة في ميدان علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية، للطلبة الحاصلين على شهادة البكالوريا في الأطوار الثلاثة.

* حيث يعتبر الهدف الرئيسي للمعهد هو إعداد متخصصين في مجال التربية البدنية والرياضية، التدريب الرياضي، النشاط التربوي والإدارة والتسيير الرياضي والمجالات المرتبطة بها.

* القيام بدراسات علمية في إطار البحث العلمي وتطبيقها في المؤسسات التعليمية والتربوية.

* تقييم واقع النشاطات البدنية والرياضية.

* القيام بتجارب مخبرية وتطبيقات ميدانية وتعميم نتائجها.

* مواكبة طرق وأساليب منهجية التدريب الرياضي.

* تبادل بنك للمعلومات حول المفاهيم والمصطلحات العلمية المعتمدة في ميدان الاختصاص.

* تنظيم أيام دراسية وندوات وملتقيات علمية.

* إنشاء مجلة متخصصة لنشر الأبحاث والدراسات العلمية في مجال النشاطات الرياضية.

المبحث الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: واقع المراجعة الداخلية بالجامعة.

من خلال دراستنا الميدانية لاحظنا بان المديرية المختصة بتنظيم عملية المراجعة هي نيابة المدير المكلفة بالدارة والمالية، فالمراجعة موجودة في المعهد بشكل ضمني ودوري، حيث يعمل المسؤول عن هذا القسم بالقيام بها، وذلك بمراجعة كافة الوثائق والتسجيلات الواردة من مختلف المصالح داخل المعهد.

نيابة المديرية المكلفة بالإدارة والمالية: يعتبر هذا القسم من أهم المصالح بالمعهد، حيث يعتبر هذا القسم المسؤول عن كل الوثائق والحسابات التي يقوم بها المعهد من الناحية الإدارية والمالية. ومنأهم المصالح التابعة لهذا القسم نجد:

مصلحة الميزانية والمحاسبة: حيث تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين: فرع الميزانية وفرع المحاسبة. وتقوم هذه المصلحة بإعداد ميزانية التسيير الخاصة بالمعهد ومنأهم اختصاصاتها نجد:

-تحضير مشروع ميزانية المعهد.

-متابعة تنفيذ ميزانية المعهد.

-دفع الساعات الإضافية للأساتذة.

-تسديد الفواتير الخاصة بعمليات الشراء أو البيع.

-القيام بجميع المعاملات المالية التي يقوم بها المعهد.

مصلحة الوسائل العامة:

تقوم هذه المصلحة بمتابعة المشتريات والمبيعات الخاصة بالمعهد وأيضا تقوم بإبرام الصفقات العمومية مع الموردين.

مصلحة المستخدمين: تقوم هذه المصلحة بالقيام بجميع الأعمال التي تخص الموظفين أو الأساتذة.

وهذا من خلال القيام ب:

- استخراج شهادات العمل.

- استخراج المقررات بالنسبة للموظفين أو الأساتذة الجدد أو في حالة الترقية في الدرجة.

المطلب الثاني: الشروط الواجب توافرها في الوثائق المحاسبية المقدمة للمراجع.

- أن تكون التسجيلات مطابقة للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن تستلم الوثائق المطلوبة في الوقت المحدد.

- يجب أن تحتوي الفاتورة على كل البيانات الشكلية والضمينية (رقم الفاتورة، اسم المؤسسة، التاريخ، الرقم الجبائي،

العنوان، رقم الحساب الجاري البريدي، الإمضاء.....).

- يجب أن تحتوي الفاتورة كذلك على الاستثمارات التي تم شرائها، مع إظهار محضر استلام البضاعة.

- يجب أن تكون مختلف الوثائق ممضية من طرف مدير المعهد.

المطلب الثالث: دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: خطوات عمل المراجع الداخلي.

الخطوة الأولى: إعداد البرنامج

في بداية السنة المالية يعد مجلس الإدارة الخاص بالمعهد برنامج سنوي للمراجع الداخلي، من اجل فرض الرقابة لتحقيق الأهداف المرجوة، حيث توجد هناك بعض أعمال المراجعة الاستثنائية وهذا إذا تطلب الأمر ذلك حيث يقوم المراجع الداخلي بالتنفيذ مباشرة.

الخطوة الثانية: بداية تنفيذ الخطة.

هذه الخطوة يقوم فيها المراجع الداخلي بإرسال إشعار إلى رئيس المصلحة المراد مراجعتها وذلك يكون قبل مدة زمنية من بداية المهمة.

عند بداية المهمة في الوقت المحدد يقوم المراجع الداخلي بالتوجه إلى المصلحة المراد مراجعتها، حيث يكون رئيس المصلحة قد حضر جميع الوثائق والمعلومات المطلوبة منه سابقاً، ويحق للمراجع الداخلي رؤية كيفية سير العمل وكذا الاستفسار عن الأشياء الغامضة إن وجدت.

الخطوة الثالثة: كتابة التقرير.

بعد الانتهاء من المهمة يتولى المراجع الداخلي كتابة التقرير أولي بخصوص العملية التي قام بها، حيث يقوم بعرض هذا التقرير على رئيس المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة الداخلية من اجل مناقشته وإيضاح جميع النقاط الغامضة، وتصحيح ما يجب تصحيحه، وفي الأخير يتم إمضاه من طرف المراجع الداخلي ورئيس المصلحة.

وفي المرحلة التالية يقوم المراجع بكتابة التقرير النهائي ويوجه ملخص منه إلى مدير المعهد، حيث يشمل هذا التقرير جميع التوصيات، وبعدها يتولى هذا الأخير بإعطاء التعليمات لتطبيق تلك التوصيات.

الخطوة الرابعة: متابعة تنفيذ التوصيات

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها، بناءً على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وفي حالة عدم تنفيذها وتطبيقها، يقوم المراجع بإعداد تقرير حول الموضوع وإرساله إلى الأمر بالصرف من أجل الإجراءات اللازمة.

محتوى تقرير المراجع الداخلي:

يعتبر تقرير المراجع الداخلي المرحلة الأخيرة لعملية المراجعة ويقدر ما يجيد المراجع هذه الخطوة بقدر ما يكتمل عمله بصورة جيدة، يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطي أهداف المراجعة ونطاق الفحص والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع.

وتتمثل مكونات محتوى التقرير في:

-رقم التقرير

-عنوان التقرير

-البرنامج

-اسم المصلحة المراد مراجعتها

-عناصر التقرير: وتتمثل في:

التمهيد: حيث أن المراجع يقوم بتحديد ما يجب القيام به.

الملاحظات: أداء المراجع بجميع ملاحظاته الإيجابية أو السلبية.

التوصيات: هي عبارة عن حلول تنقسم إلى:

توصيات لعدم تنفيذ الإجراءات، بحيث يقوم المراجع الداخلي باكتشاف ما إذا تم تنفيذ الإجراءات الخاصة بها.

توصيات لتحسين الأداء، بمعنى أن المراجع الداخلي يعطي اقتراحات من اجل تطوير وتحسين طرق العمل إذا لاحظ بعض الخلل في ذلك.

تاريخ تنفيذ التوصيات:

في هذه الحالة يقوم المراجع الداخلي بإعطاء مدة زمنية لتنفيذ هذه التوصيات ويكون تحديد المدة على أساس أهمية التوصية وضرورة تطبيقها.

رأي المراجع الداخلي:

في نهاية التقرير يقوم المراجع بإبداء رأيه.

التوقيع:

ينبغي توقيع التقرير من طرف رئيس المصلحة وذلك من اجل إثبات صحة التقرير.

يكون هذا التقرير ملخص يحتوي على أهم النقاط التي تمت مراجعتها والتوصيات المتوصل إليها وكذا النتائج،

وذلك من اجل سهولة قراءة التقرير وتوفير الوقت.

خلاصة الفصل الثالث:

في هذا الفصل تم التطرق إلى معرفة مدى استخدام المراجعة الداخلية كأداة إدارية من اجل تحسين نظام الرقابة الداخلية في معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية بجامعة البويرة، حيث تم التوصل إلى أن نظام الرقابة الداخلية في الجامعة حقق أهدافه وذلك عن طريق تحديده للمخاطر التي تحيط بالجامعة وحماية أصولها من الضياع.

حيث أن المراجعة الداخلية من الأدوات الإدارية الرئيسية المساعدة على ذلك، والتي كانت قائمة على متابعة تنفيذ الإجراءات التي تبين طريقة تنفيذ جميع العمليات التي تخص كل مصلحة وفي الأخير قمنا باختبار الفرضيات التي بنينا عليها دراستنا.

التحفة المصنوعة

الخاتمة العامة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصاً مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظاً على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد، وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

فالرقابة الداخلية جد ضرورية في المؤسسات، كون أنها تتضمن كل المقاييس والأدوات التي تضمن للإدارة العليا تحقيق عدة أهداف، تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الإخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة، من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة، وكذا الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

من خلال هذا البحث وفي الجانب التطبيقي تم إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية إذ تتجلى أهميتها في المؤسسات الاقتصادية لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأنها أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة.

كما تم التطرق لنظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر جد ضروري في المؤسسات الاقتصادية، كون انه يتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد جميع الإخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها لضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة.

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

أما في الجانب التطبيقي فتم إسقاط الجانب النظري على معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية بجامعة البويرة انطلاقاً من الفرضيات التي بني عليها هذا البحث، حيث إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتبنى أغلب الخصائص المميزة للمراجعة الداخلية، من هذا يترتب تحقيق الأهداف المسطرة، كما أنها تعتمد اعتماداً كبيراً على التقرير النهائي الذي يناقش بالتفصيل في اجتماع مجلس الإدارة وهذا لتفادي بعض النقائص إن وجدت، كما تم التوصل إلى إن المراجع الداخلي يقوم بإعطاء نصائح لبعض الأطراف التي تدخل في خانة إبداء الرأي.

فبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع في الفصلين، تم التوصل للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات.

النتائج المتوصل إليها:

- للمراجعة الداخلية أهمية كبيرة للدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية ممتلكات المؤسسة من الاختلاس، التلاعب والضياع وهذا عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع الأنشطة وأعمال المؤسسة.

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

- تتبع المراجعة الداخلية منهجية علمية منتظمة والتي بدورها تستند إلى مجموعة من الوسائل والطرق والتقنيات التي تسمح لها بجمع الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم حكمها على حالة المؤسسة.

- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة من أجل ضمان التحكم الكلي في جميع وظائف المؤسسة، بهدف الوصول إلى تسيير ناجح وفعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة.

- يقوم المراجع الداخلي بتقوية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق التقارير التي يقدمها إلى الإدارة العليا.

- في المؤسسة الراجع الداخلي هو فقط من يقوم بعملية المراجعة الداخلية حيث أنه لا يوجد من يستخلفه أثناء غيابه.

- المراجع الداخلي يقوم بعمله باستقلالية نسبية أي أنه تابع لمدير المؤسسة.

-اعتماد المراجع الداخلي على الإجراءات المعدة من طرف المديرية العامة للمجمع دون اخذ رأيه في الصعوبات التي تواجهه أثناء تطبيق هذه الإجراءات.

مناقشة الفرضيات:

-بالنسبة للفرضيات الأولى المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، وقد توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات كونها تساعد على تحسين الأداء.

-بالنسبة للفرضية الثانية نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تضعها المؤسسة من اجل تحقيق أهدافها، بإنشاء مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقييد بالسياسات الموضوعية.

بالنسبة للفرضية الثالثة تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة معتمدة في المديرية باعتبارها الوسيلة المباشرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتجلى دورها الأساسي في الكشف الدقيق عن الأخطاء والانحرافات الموجودة والأطراف المسؤولة عنها في اقصر وقت ممكن لتجنب الخسائر.

بالنسبة للفرضية الرابعة تساهم المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية باعتبار ان المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية وذلك من اجل الحرص على ضمان الدقة في العمليات، ومحاولة تجنب الخسائر بأبجع الطرق.

التوصيات والاقتراحات:

-العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من اثر إيجابي في دعم نشاط المؤسسات وأحكام الرقابة في مختلف الجوانب.

-إخضاع المراجعين الداخليين إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم وذلك من اجل تطوير مهاراتهم وزيادة الخبرة، وكذا الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة وتطوراتها.

-الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الداخلي والقيام بالإجراءات التصحيحية في أسرع وقت.

-زيادة الدورات التدريبية الخاصة برؤساء المصالح، وخاصة بالنسبة للمراجع الداخلي.

-إعطاء استقلالية أكبر لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.

أفاق الدراسة:

-دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية.

-مساهمة المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

قائمة المراجع

- 1- امين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية في تقييم الأداء، الدار الجامعية الإسكندرية، 2010-2011.
- 2- احمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2010.
- 3- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
- 4- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدر الجامعية مصر، 2004.
- 5- اشرف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر، عمان 2009.
- 6- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الإسكندرية، 2006.
- 7- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان 2007.
- 8- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية، دار المستقبل، الأردن، 1998.
- 9- خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الورق للنشر، عمان.
- 10- رافت سلامة، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة الأردن، 2001.
- 11- حسين احمد الطرونة، الرقابة الإدارية، دار النشر عمان، 2012.
- 12- عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات الالكترونية، الدر الجامعية الإسكندرية، 2004.
- 13- عطا الله احمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراية الأردن، 2009.
- 14- عبد الفتاح محمد صحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مصر 2004.
- 15- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة الأردن، 2006.
- 16- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
- 17- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.
- 18- منصورى حامد محمود، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر.
- 19- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2013.

20-هادي التميمي، مدخل الى التدقيق، دار بابل للنشر، عمان 2006.

21-يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، الأردن 2008.

قائمة الجرائد الرسمية:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

قائمة المذكرات:

1-بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر، مذكرة ماجستير جامعة سطيف، 2011.

2-تناني علي ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، 2017/2016.

3-لحسن مسعودة وساعد سمية، المراجعة الداخلية ودورها في البنوك، 2011/2010.

4-مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي، جامعة بسكرة 2012-2013.

5-عوالي محمد، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية، جامعة ورقلة، 2004.

6-رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، جامعة البويرة 2012/2013.

7-هلال نبيلة وكاسل رزيقة، أهمية المراجعة القانونية، 2014/2015.

شكر و عرفان

احمد الله تعالى واشكره على نعمه وحسن عونه، واصلي واسلم على خاتم

الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بخالص شكري وامتناني للأستاذ الفاضل مداحي محمد على حسن

قبوله الإشراف على هذا العمل، و على توجيهاته ونصائحه .

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل أساتذة كلية علوم العلوم الاقتصادية، وجميع

موظفي جامعة البويرة وبالأخص معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية

والرياضية.

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى أمي وأبي وإلى جميع أفراد عائلتي، إلى أبنائي أيمن وعبد

الجليل و زوجي العزيز.

وإلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء والزملاء وإلى كل من ساعدني من

قريب أو بعيد.

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
4	التطور التاريخي للمراجعة أهدافها	1-1
13	أنواع المراجعة	2-1
52	قائمة الاستقصاء نشاط المقبوضات	1-2
55	من رموز خرائط النظم	2-2
57	يوضح العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية	3-2

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
48	اجراءات الرقابة الداخلية	1-3
67	الهيكل التنظيمي لجامعة البويرة	2-3
70	الهيكل التنظيمي للمعهد	3-3

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- 1- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية في تقييم الأداء، الدار الجامعية الإسكندرية، 2010-2011.
- 2- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان 2010.
- 3- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
- 4- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية، الدر الجامعية مصر، 2004.
- 5- اشرف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار الصفاء للنشر، عمان 2009.
- 6- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الإسكندرية، 2006.
- 7- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان 2007.
- 8- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية، دار المستقبل، الأردن، 1998.
- 9- خلف الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الورق للنشر، عمان.
- 10- رافت سلامة، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة الأردن، 2001.
- 11- حسين احمد الطرونة، الرقابة الإدارية، دار النشر عمان، 2012.
- 12- عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات الالكترونية، الدر الجامعية الإسكندرية، 2004.
- 13- عطا الله احمد سويلم، الرقابة الداخلية والتدقيق، دار الراية الأردن، 2009.
- 14- عبد الفتاح محمد صحن، الرقابة والمراجعة الداخلية، مصر 2004.
- 15- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة الأردن، 2006.
- 16- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
- 17- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.
- 18- منصورى حامد محمود، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، مصر.
- 19- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2013.
- 20- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق، دار بابل للنشر، عمان 2006.
- 21- يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر، الأردن 2008.

قائمة الجرائد الرسمية:

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

قائمة المذكرات:

- 1-بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر، مذكرة ماجستير جامعة سطيف، 2011.
- 2-تنائي علي ، دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، 2017/206.
- 3-لحسن مسعودة وساعد سمية، المراجعة الداخلية ودورها في البنوك، 2011/2010.
- 4-مبروك رياض، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي، جامعة بسكرة 2012-2013.
- 5-عوالي محمد، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الداخلية، جامعة ورقلة، 2004.
- 6-رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، جامعة البويرة 2012/2013.
- 7-هلال نبيلة وكاسل رزيقة، أهمية المراجعة القانونية، 2014/2015.